

Einführung zum KStG

Autorin: Dr. Johanna Hey, Köln

Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt Raupach, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

 Teil I
 Allgemeine Erläuterungen zur Körperschaftsteuer

	Anm.		Anm.
A. Begriffe, verwandte Steuern	1		
B. Zentrale Regelungsgegenstände der Körperschaftsteuer			
I. Vorbemerkung	2		
II. Subjektive Steuerpflicht ...	3		
III. Steuergegenstand der Körperschaftsteuer	4		
IV. Körperschaftsteuertarif ...	5		
V. Besteuerung verbundener Unternehmen, Besteuerungseinheit			
1. Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit, Konstellationen rechtlicher und wirtschaftlicher Verbundenheit	6		
2. Dividendenzahlungen zwischen Körperschaftsteuersubjekten	7		
3. Konzernbesteuerung	8		
VI. Körperschaftsteuersystem			
1. Gewinnrealisierung durch Ausschüttung			
a) Die Bedeutung des Körperschaftsteuersystems für die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung	9		
b) Grundformen der Körperschaftsteuersysteme	10		
		c) Systematisierung der Körperschaftsteuersysteme	11
		2. Gewinnrealisierung durch Anteilsveräußerung	12
		VII. Probleme internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung	13
		C. Rechtfertigung der Körperschaftsteuer	
		I. Ebenen der Rechtfertigung	16
		II. Rechtfertigung einer Besteuerung des Gewinns der juristischen Person	17
		III. Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne	
		1. Fragestellung	18
		2. Existenz einer wirtschaftlichen Doppelbelastung ..	19
		3. Rechtfertigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	20
		D. Zielsetzungen der Körperschaftsteuer	
		I. Die Bedeutung der Körperschaftsteuer als Einnahmequelle	21
		II. Die Bedeutung der Körperschaftsteuer als Gestaltungsinstrument	22

Teil II
Gestaltungsprinzipien der Unternehmensbesteuerung

	Anm.
A. Überblick	25
B. Die Begriffe Unternehmen, Unternehmung, Betrieb ...	26
C. Anforderungen an die Unternehmensbesteuerung aus nationaler Sicht	
I. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	
1. Bedeutung und Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips	27
2. Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Unternehmensbesteuerung	28
3. Indikatoren der Leistungsfähigkeit von Unternehmen und Unternehmern ..	29
II. Umverteilung und Progressivität	30
III. Steuerfreiheit des Existenzminimums	31
IV. Das Prinzip freiheitsschonender Besteuerung	32
V. Der Grundsatz der Einmalbesteuerung	34
VI. Neutralität der Unternehmensbesteuerung	
1. Die Rolle des Neutralitätspostulats in den Steuerwissenschaften	37
2. Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität	38
3. Finanzierungsneutralität ..	39

	Anm.
4. Verwendungsneutralität und Allokationseffizienz ..	40
5. Intertemporale Neutralität ..	41
VII. Ergiebigkeit und Praktikabilität der Unternehmensbesteuerung	44
D. Anforderungen des Internationalen Steuerrechts an die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte	
I. Überblick	48
II. Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	49
III. Neutralität der Unternehmensbesteuerung und Internationales Steuerrecht	50
IV. Leistungsfähigkeit und Internationales Steuerrecht	51
V. Prinzipien der Aufteilung des Steueraufkommens ...	52
VI. Unternehmensbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen	
1. Einbindung in bilaterale Abkommen	55
2. Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote ..	56
3. Harmonie von nationalem und Internationalem Steuerrecht	57
VII. Grenzüberschreitende Integration von Unternehmens- und Einkommensbesteuerung	58

Teil III
Unternehmensbesteuerung im Europäischen
Binnenmarkt

Stand der Rechtsangleichung und Vorgaben
für die Ausgestaltung der
Unternehmensbesteuerung

Anm.

Anm.

A. Rechtsgrundlagen einer Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Union

I. Entwicklung und Zielsetzungen der Europäischen Union 65

II. Harmonisierungsgebote

1. Kein ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag auf dem Gebiet der direkten Steuern 66
2. Rechtsangleichung nach allgemeinen Vorschriften 67
3. Subsidiaritätsprinzip und Wettbewerb der Steuersysteme
 - a) Subsidiaritätsprinzip .. 68
 - b) Wettbewerb der Steuersysteme 69
 - c) Verhaltenskodex zur Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs 70

B. Der Stand der europäischen Steuerrechtsangleichung

I. Vorbemerkung 75

II. Erfolgreiche Harmonisierungsmaßnahmen: Das Maßnahmenpaket von 1990

1. Überblick 76
2. Fusionsrichtlinie 77
3. Mutter-Tochter-Richtlinie 78
4. Schiedsabkommen 79

III. Vergebliche Harmonisierungsbemühungen der Vergangenheit

1. Umfassende Harmonisierungskonzepte, insbesondere Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems 90
2. Ruding-Bericht 91

IV. Perspektiven einer weitergehenden Harmonisierung

1. Tendenzen der Steuerpolitik der Gemeinschaft seit 1990 97
2. Aktuelle Richtlinienvorschläge 98
3. Forderungen im Schrifttum 101

V. Die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Unternehmensbesteuerung

1. Allgemeines zur Rolle des EuGH 102
2. Rechtsschutz vor dem EuGH 103
3. Urteile auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung 104

C. Europakonforme Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung durch den nationalen Steuergesetzgeber

I. Überblick 107

II. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages

1. Die Grundfreiheiten
 - a) Die Bedeutung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote 108
 - b) Niederlassungsfreiheit 109
 - c) Kapitalverkehrsfreiheit 110
 - d) Allgemeines Verbot der Staatsangehörigendiskriminierung 111
2. Rechtfertigung von Eingriffen in Grundfreiheiten 112

	Anm.
D. Die Einwirkungen des Europarechts auf das Internationale Steuerrecht	
I. Verhältnis von Abkommens- und Europarecht	...120
II. Vergleich EG-vertraglicher und abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote	...121

	Anm.
III. Meistbegünstigungsprinzip	...122
IV. Pflicht zum Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen nach Art. 293 EG-Vertrag	...123
V. Maßstäbe des EG-Vertrags für die Aufteilung des Steueraufkommens und die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	...124

Teil IV
 Überblick über das Körperschaftsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland

	Anm.
A. Hauptkennzeichen der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland	
I. Allgemeine Charakterisierung	...140
II. Persönlicher Anwendungsbereich	...141
III. Sachlicher Anwendungsbereich	...142
IV. Körperschaftsteuertarif	...143
V. Das Anrechnungssystem	
1. Inhalt und Charakteristik	...144
2. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des Anrechnungsverfahrens	...145
3. Mechanismus des Anrechnungsverfahrens auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft	...146
4. Auslandssachverhalte im Anrechnungsverfahren	...147
VI. Besteuerung verbundener Unternehmen	...150
VII. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung	...153
VIII. Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Anteilseigner	...154
IX. Sonstige ertragsabhängige Steuern der Körperschaft	...160

	Anm.
X. Belastungsunterschiede aufgrund der rechtsformabhängigen Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen	...163
B. Die Körperschaftsteuerbelastung des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich	...166
C. Die fiskalische Bedeutung der Körperschaftsteuer	...167
D. Außerfiskalische Zielsetzungen	...168
E. Beurteilung der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland	
I. Fortbestehende Rechtsformunterschiede	...170
II. Die Beurteilung des deutschen Anrechnungssystems	...171
III. Einzelkritik körperschaftsteuerlicher Regelungen	...172
IV. Vereinbarkeit des Körperschaftsteuerrechts mit Europarecht	
1. Vorbemerkung	...173

Anm.

Anm.

- 2. Grundlegende Zweifel an der Vereinbarkeit des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens mit dem EG-Recht174

- 3. Europarechtliche Bedenken gegen Einzelnormen .175

Teil V
Reform der Unternehmensbesteuerung

Anm.

Anm.

- A. Die Forderung nach einer allgemeinen Unternehmensteuer: Kritik und Rechtfertigung**
 - I. Konzepte einer allgemeinen Unternehmensteuer180
 - II. Rechtssystematische, wirtschaftspolitische und praktische Einwände gegen die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer ... 181
 - III. Stellungnahme182
- B. Die Entwicklung der Reformdiskussion**
 - I. Überblick183
 - II. Die wichtigsten Reformvorschläge der Vergangenheit
 - 1. Erste Betriebsteuervorschläge und Betriebsteuerausschuß184
 - 2. Teilhabersteuer (Integrationsmodell)185
 - 3. Vorschläge im Vorfeld der Körperschaftsteuerreform 1976, insbesondere Steuerreformkommission 1971 ..186
 - 4. 53. Deutscher Juristentag 1980187
 - 5. Bericht des Wissenschaftlichen Beirats und Gutachten der Goerdeler-Kommission188
- C. Die aktuelle Reformdiskussion**
 - I. Reformpläne der Bundesregierung190

- II. Gründe für das wachsende Interesse an einer allgemeinen Unternehmensteuer ... 191
- III. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung
 - 1. Überblick192
 - 2. Senkung des Körperschaftsteuertarifs 193
 - 3. Vorschläge für eine Körperschaftsteuerreform: Einführung eines Halbeinkünfteverfahrens194
 - 4. Vorschläge für eine Einbeziehung von Personenunternehmen195
 - 5. Inhabersteuer196
- IV. Beurteilung der Brühler Empfehlungen
 - 1. Reaktionen der Politik ...197
 - 2. Beurteilung der geplanten Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuersatz für Unternehmenseinkünfte gegenüber dem regulärem Einkommensteuerspitzenatz198
 - 3. Beurteilung der Pläne für eine Körperschaftsteuerreform
 - a) Halbeinkünfteverfahren199
 - b) Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ...200
 - 4. Beurteilung der Pläne für eine Einbeziehung von Personenunternehmen
 - a) Allgemeine Einordnung der Vorschläge ..201

	Anm.
b) Option für die Körperschaftsteuer	202
c) Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns	203
d) Ausgestaltung der Vorschläge als Optionsmodelle	204
e) Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer	205
5. Beurteilung der Inhaberssteuer	206
6. Beurteilung der Chancen einer umfassenden Unternehmenssteuerreform ...	207
D. Alternative und ergänzende Reformkonzepte zur Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer	
I. Partielle Erweiterung oder Einschränkung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer	210

	Anm.
II. Abgestimmte Tarifenkungen von Körperschaft- und Einkommensteuer	211
III. Konsumorientierung der Unternehmensbesteuerung durch Zinsbereinigung	212
IV. Möglichkeiten einer Reform des Anrechnungssystems	
1. Vereinfachung des Anrechnungssystems	216
2. Anpassung des Anrechnungssystems an die Anforderung des EG-Vertrags	217
3. Alternativen zum Anrechnungssystem, insbesondere im Hinblick auf die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte	
a) Überblick	220
b) Klassisches System ..	221
c) Freistellungssystem ..	222
d) Abzugssystem	223
e) Sog. Shareholder-Relief-Systeme	224
f) Dual Income Tax ...	225

Teil VI
Die Körperschaftsteuer im Ausland

	Anm.
A. Überblick	230
B. Die Regelungen in den einzelnen Staaten	231
Belgien	
1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	232
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht ..	233
b) Sachliche Steuerpflicht ..	234
c) Körperschaftsteuertarif ..	235
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	236
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	237

	Anm.
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	238
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	239
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	240
Dänemark	
1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	241
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht ..	242

	Anm.	Anm.
b) Sachliche Steuerpflicht	.243	
c) Körperschaftsteuertarif	.244	
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	.245	
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	.246	
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	.247	
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten		
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	.248	
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	.249	
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	.263	
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	.264	
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	.265	
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten		
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	.266	
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	.267	

Finnland

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	.250
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	.251
b) Sachliche Steuerpflicht	.252
c) Körperschaftsteuertarif	.253
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	.254
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	.255
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	.256
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	.257
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	.258

Frankreich

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	.259
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	.260
b) Sachliche Steuerpflicht	.261
c) Körperschaftsteuertarif	.262

Griechenland

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	.268
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	.269
b) Sachliche Steuerpflicht	.270
c) Körperschaftsteuertarif	.271
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	.272
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	.273
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	.274
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	.275
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	.276

Großbritannien

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	.277
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	.278
b) Sachliche Steuerpflicht	.279
c) Körperschaftsteuertarif	.280
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	.281
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	.282

Einf. KSt

	Anm.
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	283
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	284
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	285

Republik Irland

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	286
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	287
b) Sachliche Steuerpflicht	288
c) Körperschaftsteuertarif	289
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	290
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	291
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	292
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	293
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	294

Italien

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	295
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	296
b) Sachliche Steuerpflicht	297
c) Körperschaftsteuertarif	298
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	299
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	300
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	301

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	302
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	303

Japan

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	304
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	305
b) Sachliche Steuerpflicht	306
c) Körperschaftsteuertarif	307
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	308
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	309
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	310
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	311
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	312

Kanada

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	313
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	314
b) Sachliche Steuerpflicht	315
c) Körperschaftsteuertarif	316
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	317
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	318
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	319

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften320
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden321

Kroatien

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen322
2. Besteuerung auf der Ebene des Gewinnsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht323
 - b) Sachliche Steuerpflicht324
 - c) Gewinnsteuertarif325
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen326
 - e) Erhebung der Gewinnsteuer .327
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners328
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften329
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden330

Luxemburg

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen331
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht332
 - b) Sachliche Steuerpflicht333
 - c) Körperschaftsteuertarif334
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen335
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer336
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners337
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften338
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden339

Niederlande

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen340
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht341
 - b) Sachliche Steuerpflicht342
 - c) Körperschaftsteuertarif343
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen344
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer345
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners346
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften347
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden348

Norwegen

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen349
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht350
 - b) Sachliche Steuerpflicht351
 - c) Körperschaftsteuertarif352
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen353
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer354
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners355
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften356
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden357

Österreich

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen358

Einf. KSt

	Anm.
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	... 359
b) Sachliche Steuerpflicht	... 360
c) Körperschaftsteuertarif	... 361
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	... 362
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	... 363
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	... 364
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	... 365
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	... 366

Polen

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	... 367
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	... 368
b) Sachliche Steuerpflicht	... 369
c) Körperschaftsteuertarif	... 370
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	... 371
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	... 372
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	... 373
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	... 374
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	... 375

Portugal

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	... 376
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	... 377
b) Sachliche Steuerpflicht	... 378
c) Körperschaftsteuertarif	... 379
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	... 380

	Anm.
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	... 381
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	... 382
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	... 383
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	... 384

Rußland

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	... 385
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	... 386
b) Sachliche Steuerpflicht	... 387
c) Gewinnsteuertarif	... 388
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	... 389
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	... 390
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	... 391
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten	
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	... 392
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	... 393

Schweden

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen	... 394
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts	
a) Persönliche Steuerpflicht	... 395
b) Sachliche Steuerpflicht	... 396
c) Körperschaftsteuertarif	... 397
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	... 398
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	... 399
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	... 400

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften 401
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden 402

Schweiz

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen 403
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht 404
 - b) Sachliche Steuerpflicht 405
 - c) Körperschaftsteuertarif 406
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen 407
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer 408
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners 409
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften 410
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden 411

Spanien

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen 412
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht 413
 - b) Sachliche Steuerpflicht 414
 - c) Körperschaftsteuertarif 415
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen 416
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer 417
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners 418
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften 419
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden 420

Tschechische Republik

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen 421
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht 422
 - b) Sachliche Steuerpflicht 423
 - c) Körperschaftsteuertarif 424
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen 425
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer 426
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners 427
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften 428
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden 429

Ungarn

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen 430
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - a) Persönliche Steuerpflicht 431
 - b) Sachliche Steuerpflicht 432
 - c) Körperschaftsteuertarif 433
 - d) Besteuerung verbundener Unternehmen 434
 - e) Erhebung der Körperschaftsteuer 435
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners 436
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten
 - a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften 437
 - b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden 438

USA

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen 439

Einf. KSt

	Anm.	Anm.
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts		
a) Persönliche Steuerpflicht . . .	440	
b) Sachliche Steuerpflicht	441	
c) Körperschaftsteuertarif	442	
d) Besteuerung verbundener Unternehmen	443	
e) Erhebung der Körperschaftsteuer	444	
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners	445	
4. Besteuerung von Auslandssachverhalten		
a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften	446	
b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden	447	
C. Vergleichende Übersichten		448

Allgemeines Schrifttum zur deutschen Körperschaftsteuer

Kommentare zum geltenden KStG: ARTHUR ANDERSEN (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Berlin (Loseblattwerk); BLÜMICH, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, hrsg. von EBLING, 13. Aufl., München (Loseblatt); DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum KStG und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens, Stuttgart (Loseblatt); FROTSCHER/MAAS, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Freiburg i. Br. (Loseblatt); GREIF/SCHUHMAN, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Wiesbaden (Loseblatt); LADEMANN, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Stuttgart/München/Hannover (Loseblatt); MÖSSNER/SEEGER, Körperschaftsteuergesetz, Herne/Berlin (Loseblatt); SCHÖBERLE/HOFMEISTER, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Neuwied (Loseblatt); STRECK, Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 5. Aufl., München 1997.

Kommentare zu früheren KStGesetzen: BLÜMICH/KLEIN/STEINBRING/STRUTZ, Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., Berlin/Frankfurt 1965; EVERS, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30. März 1920/8. April 1922, Berlin 1923; DERS., Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, 2. Aufl., Berlin 1927; FUJSTING/STRUTZ, Die Preußischen direkten Steuern, 1. Bd.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19. Juni 1906, 8. Aufl., Berlin 1915; KENNERKNECHT, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, 12. Lieferung Köln 1943; MIRRE/DREUTTER, Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, München/Berlin 1939; MROZEK, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, Köln 1914; ROSENDORFF, Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925 unter Berücksichtigung der Anwendung findenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und der Rechtsprechung des Reichsgerichtshofs, Berlin/Wien 1925.

Lehrbücher und Monographien: DÖTSCH/CATELAENS/GOTTSTEIN/STEGMÜLLER/ZENTHÖFER, Körperschaftsteuer, 11. Aufl., Stuttgart 1995; GREIF/KREBS/MÜNZER, Körperschaftsteuer. Eine systematische Darstellung des neuen Rechts, Stuttgart/Wiesbaden 1978; HAAS, Körperschaftsteuer, 5. Aufl., München 1999; HEINHOLD/HÜSING, Unternehmensbesteuerung, Stuttgart 1996; KIESSLING/PELIKAN/JÄGER, Die Körperschaftsteuer, 14. Aufl., Achim 1995; KIRCHGESSER, Körperschaftsteuer. Eine Einführung mit Übungen, Herne/Berlin 1997; KNIEF, Körperschaftsteuer 1996, Gesamtdarstellung mit Beispielen, 3. Aufl., Bonn 1996; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; LANGE/REISS, Lehrbuch der Körperschaftsteuer, 8. Aufl., Herne/Berlin 1996; PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998 § 11; PIETSCH/POSDZIECH, Grundriß der Körperschaftsteuer, Achim 1991; G. ROSE, Die Ertragsteuern, 15. Aufl., Wiesbaden 1997 S. 137 ff.; SCHNEIDER, Körperschaftsteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980 S. 509 ff.; STIGLITZ/SCHÖNFELDER, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München/Wien 1989, 21. Kap.; SCHNEIDER, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden 1994 S. 156 ff.; SCHÖNE, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl., Bielefeld 1999; v. WALLIS/BRANDMÜLLER/SCHULZE ZUR WIESCHE, Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, 4. Aufl., Heidelberg 1991; SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen, Bd. I, 2. Aufl., Heidelberg 1996; WIDMANN (Hrsg.), Die Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, DSjJG 20 (1997); WÖHE, Die Steuern des Unternehmens, 6. Aufl., München 1991 S. 127 ff.; ZENTHÖFER/LEBEN, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 10. Aufl., Stuttgart 1999.

Teil I

Allgemeine Erläuterungen zur Körperschaftsteuer

Schrifttum: DIETZEL, Die Besteuerung der Actiengesellschaften in Verbindung mit der Gemeinde-Besteuerung, Köln 1859; POPITZ, Körperschaftsteuer, Hdwb. d. Staatswissenschaften, Bd. V, 4. Aufl., Jena 1923; Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, Bericht und Gesetzesentwürfe, StuW 1949 Sp. 929; GOODE, The Corporation Income Tax, New York/London 1951; COLM, The Corporation and the Corporate Income Tax in the

American Economy, in: Essays in Public Finance and Fiscal Policy Bd. 15 (1954/55) S. 90; VON DER NAHMER, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Köln 1964, Bd. II § 20; Die Körperschaftsteuer; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; RASENACK, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; MUSGRAVE/MUSGRAVE, Public Finance in Theory and Practice, New York 1980 S. 396; SCHNEIDER, Körperschaftsteuer, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980 S. 509; BIRKHOLZ/WÖHE, Körperschaftsteuer, Hdwb. d. Steuerrechts, München/Bonn 1981; HALLER, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981; WÖHE, Die Steuern des Unternehmens, 6. Aufl., München 1991 S. 127; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993 Bd. II S. 723; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994; PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998 § 11.

1

A. Begriffe, verwandte Steuern

Begriffe: Als Körperschaftsteuer wird im deutschen Sprachgebrauch die Einkommensteuer der juristischen Person bezeichnet. Die Erfassung des Einkommens juristischer Personen ist *Mindestvoraussetzung* für das Vorliegen einer KSt., vgl. SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 512. Jenseits dieser Mindestvoraussetzung kann der subjektive Anwendungsbereich der KSt. erheblich variieren. Er kann – wie im dt. KStG und etwa in den angelsächsischen Ländern – eng gefaßt sein und sich im wesentlichen auf KapGes. beschränken. Weiter gefaßt ist der subj. Anwendungsbereich demgegenüber insbesondere in Staaten des romanischen Rechtskreises, wo die KSt. auch Gesellschaftsformen erfaßt, die nach deutschem Steuer- und Gesellschaftsrecht als Personenhandelsgesellschaften zu qualifizieren sind (VOGEL, DBA, Kommentar, 3. Aufl., 1996, Art. 1 Rn. 27 b). Auch diese Steuern werden als KSt. bezeichnet. Folglich läßt die Einordnung einer Steuer als KSt. – anders als bei der ESt. – noch keine abschließende Aussage über das Steuersubjekt zu (SCHNEIDER aaO S. 509).

Verwandte Steuern:

► *Einkommensteuer:* Enge Verwandtschaft besteht mit der *Einkommensteuer der natürlichen Person* (PEZZER, DStJG 20 [1997] S. 5, 6 f.). In ihrer Anfangsphase wurde die Besteuerung von KapGes. als Ergänzung der ESt. aufgefaßt, um die Erfassung von – der ESt. entzogenen – thesaurierten KapGesGewinnen zu gewährleisten (s. Dok. KSt Anm. 1). Die Nähe beider Steuern drückt sich vor allem im Steuerobjekt Einkommen aus. Das Einkommen der Körperschaft wird – wenn auch mit körperschaftsteuerspezifischen Korrekturen – nach den gleichen Methoden ermittelt wie die gewerblichen Einkünfte der natürlichen Person.

► *Gewerbsteuern* unterscheiden sich insofern von der KSt., als sie rechtsformunabhängig an die gewerbliche Tätigkeit anknüpfen. Je nach der Ausgestaltung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage kann die GewSt. sich als zusätzliche Steuer auf den Gewinn der juristischen Person (Gewerbeertragsteuer) oder, wenn die Bemessung nach ertragsunabhängigen Faktoren erfolgt (zB Lohnsumme, Gewerbekapital), als Lohnsummensteuer oder als Betriebsvermögensteuer (Gewerbekapitalsteuer) darstellen. Die Verwandtschaft von KSt. und GewSt. läßt sich ebenfalls historisch belegen. Erste Vorläufer der KSt. waren Mitte des 19. Jahrhunderts eingeführte Sondergewerbsteuern auf den Ertrag spezieller KapGes. (hierzu Dok. KSt Anm. 2 u. RASENACK, Theorie der KSt. S. 23 ff.). Erst mit der MIQUELSchen Steuerreform von 1891 emanzipierte sich die KSt. von der GewSt. und wurde durch Inkorporation in das EStG stärker an die

ESt. angelehnt (ZITZELSBERGER, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990 S. 59). Anders als die traditionelle GewSt. war die KSt. jedoch von Beginn an als Personal- und nicht als Objektsteuer konzipiert (EVERS, Kommentar zum KStG 1920/22, 1923, Einleitung S. 37).

► *Unternehmensteuer*: Als Unternehmensteuern („Steuern des Unternehmens“) bezeichnet die betriebliche Steuerlehre Steuern, die Einfluß auf die unternehmerische Entscheidung haben (WÖHE, Steuern des Unternehmens S. 6; zu dieser Klassifikation ferner ZIMMERMANN, StuW 1993 S. 231). Damit ist die KSt. Unternehmensteuer. Sie ist aber nur *partielle Unternehmensteuer* (Sonder-Unternehmensteuer), da sie sich auf körperschaftlich organisierte Unternehmen beschränkt (WALZ, 53. DJT 1980, Gutachten F S. 67, 115). Als *allgemeine Unternehmensteuer* oder *Betriebsteuer* wird eine Steuer nur dann bezeichnet, wenn sie den unternehmerischen Gewinn ohne Rücksicht auf die Rechtsform erfaßt und damit für den gesamten Unternehmensbereich Geltung beansprucht (hierzu Anm. 180).

B. Zentrale Regelungsgegenstände der Körperschaftsteuer

I. Vorbemerkung

2

Die Ansichten über die optimale Ausgestaltung der KSt. gehen sowohl in der Finanzwissenschaft als auch in der Rechtswissenschaft weit auseinander. Dies spiegelt sich in der Besteuerungspraxis wider. International findet sich im Bereich der KSt. selbst innerhalb der industrialisierten Staaten eine weitaus größere Variationsbreite als bei der ESt. (zu den KStSystemen im Ausland vgl. Tabelle 5 Anm. 448). Dabei wird der Charakter der KSt. maßgeblich von ihren einzelnen Regelungsgegenständen bestimmt.

II. Subjektive Steuerpflicht

3

Abgrenzung gegenüber der Einkommensteuer: Unabhängig davon, wie weit oder eng der Anwendungsbereich der KSt. gefaßt ist, haben die Vorschriften über die subj. StPflcht stets die Aufgabe der Abgrenzung der KSt. von der ESt. der natürlichen Person. Steuersubjekt der KSt. können nur gegenüber der natürlichen Person rechtlich zumindest teilweise verselbständigte Zweckgebilde sein.

Die Abgrenzung kann durch strenge Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform erfolgen oder durch Typusvergleich im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. In Abhängigkeit hiervon ist die subjektive StPflcht tatbestandlich entweder als abschließender Katalog formuliert oder offen, gegebenenfalls mit beispielhaften Aufzählungen. Durch die Rechtsformabhängigkeit der KSt. ergibt sich eine enge Verknüpfung mit dem Zivilrecht.

Die Reichweite der subjektiven StPflcht ist ein Indikator für die *Rechtsformneutralität* (Anm. 38) der Unternehmensbesteuerung. Die Unterscheidung der meisten Steuerrechtsordnungen zwischen kstpfl. juristischen Personen auf der einen Seite und estpfl. nichtrechtsfähigen Personenunternehmen, insbesondere PersGes., auf der anderen Seite, bedingt rechtsformabhängige Belastungsunterschiede (Anm. 163). Es kommt zum sog. Dualismus der Unternehmensbesteuerung, vgl. J. LANG in TIPKE/LANG § 8 Rn. 35.

Steuerpflicht der öffentlichen Hand: Körperschaften des öffentlichen Rechts sind grds. nicht kstpfl. Eine Ausnahme gilt für wirtschaftliche Betätigungen der

öffentlichen Hand im nichthoheitlichen Bereich. Die Einbeziehung öffentlicher Unternehmen in die KStPflicht dient der Herstellung von *Wettbewerbsneutralität*, soweit der Staat mit privaten Unternehmen konkurriert

Vgl. hierzu zB KÖNIG, Die subjektive StPflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach deutschem KStRecht, Münster 1958; KUGEL, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, 1989; SEER, DStR 1992 S. 1751 ff.; BADER, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und KStRecht, 1997.

Subjektive Steuerbefreiungen: Anders als das EStRecht kennt das KStRecht nicht nur objektive (sachliche), sondern auch subjektive (persönliche) Steuerbefreiungen, die Klarstellungs- oder Vereinfachungsfunktion haben können, meist aber im Rang von Sozialzwecknormen stehen. Treten steuerbefreite Körperschaften mit stpfl. Körperschaften in Konkurrenz (wirtschaftliche Geschäftsbetriebe), wird die Steuerfreiheit – wie bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe der öffentlichen Hand – partiell durchbrochen, um Wettbewerbsneutralität herzustellen.

Regelungen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Als Personensteuer kennt die KSt. ein Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter subj. StPflicht. Die Regelungen beschränkter und unbeschränkter StPflicht dienen der Abgrenzung der Besteuerungsrechte verschiedener Staaten.

► *Sachliche und persönliche Anknüpfung:* Wie im EStRecht (vgl. dort Einf. ESt Anm. 4) gibt es im KStRecht sachliche und persönliche Anknüpfungsmerkmale zur Begründung der StPflicht. Persönliche Anknüpfungspunkte sind der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung der Körperschaft. Die unbeschränkte StPflicht aufgrund des Sitzes ist ein rein rechtliches Merkmal, wie es für Zwecke der ESt. die (international allerdings seltene) Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit darstellt (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998 Rn. 6.2). Der Ort der Geschäftsleitung stellt hingegen als Anknüpfungspunkt auf die tatsächlichen Umstände ab. Dies entspricht dem Konzept des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts bei der natürlichen Person.

► *Umfang der Besteuerung im Inland:* Während unbeschränkt stpfl. KStSubjekte der KSt. mit ihrem Welteinkommen unterliegen, werden beschränkt stpfl. Körperschaften ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland nur mit ihren Inlandseinkünften besteuert. Dabei wird regelmäßig zwischen der Begründung einer Betriebsstätte und dem Bezug sonstiger Einkünfte aus inländischen Quellen unterschieden. Der Objektsteuercharakter der beschränkten StPflicht tritt im KStRecht weniger deutlich zutage als im EStRecht, da eine Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit bei nichtphysischen Personen nicht in Betracht kommt (Anm. 4). Allerdings kann es auch im Rahmen der KSt. in Fällen der beschränkten StPflicht zu einer vom Konzept der KSt. als ESt. der juristischen Person abweichenden Brutto- oder Ertragsbesteuerung kommen.

► *Einordnung ausländischer Rechtsgebilde:* Aufgrund der Rechtsformabhängigkeit der KSt. können sich Schwierigkeiten hinsichtlich der Subsumtion ausländischer Rechtsgebilde unter die KSt. ergeben. Nach ausländischem Recht errichtete Gesellschaften unterliegen der KSt., wenn sie nach ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur inländischen KStSubjekten entsprechen. Die Einordnung erfolgt international zumeist im Wege des Typenvergleichs. Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im Heimatstaat gesellschaftsrechtlich als juristische Person gilt bzw. steuerrechtlich dem KStRecht untersteht.

Vgl. hierzu zB SALDITT, StuW 1971 S. 191, 193 f.; PILTZ, FR 1985 S. 347; LEHNER, RIW 1988 S. 201, 209 ff.; DEBATIN, BB 1990 S. 1457; HENKEL, RIW 1991 S. 565; HERZ, Die Einordnung grenzüberschreitender KapGes. in das geltende System der Einkommens-

besteuerung von Gesellschaften, 1997; SCHAUMBURG, Internationales StRecht Rn. 6.10 ff.

Beginn und Ende der KStPflcht richten sich nach der rechtlichen Existenz der Körperschaft.

III. Steuergegenstand der Körperschaftsteuer

4

Einkommen oder Ertrag/Gewinn: Die Verwandtschaft der KSt. zur ESt. und ihre Bezeichnung als „Einkommensteuer der juristischen Person“ legt es nahe, den Steuergegenstand als „Einkommen der juristischen Person“ zu definieren, wie es der rechtlichen Konzeption der meisten KStGesetze entspricht.

► *Die Sicht der Finanzwissenschaft:* Aus der Sicht der in der Finanzwissenschaft gebräuchlichen Nomenklatur ist dies jedoch inkorrekt. Einkommen kann nur natürlichen Personen oder Haushalten zufließen, nicht aber Organisationen. Denn nach den Maßstäben der finanzwissenschaftlichen Opfertheorie fehlt nichtphysischen Rechtsgebilden die Opferfähigkeit, die als Voraussetzung für die Annahme von Einkommen angesehen wird. Nichtphysische Personen erwirtschaften statt Einkommen Gewinn bzw. Ertrag.

FUISTING, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, §§ 75, 124; VON DER NAHMER, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II S. 139; SCHULTE, Der Vorschlag einer „Betriebssteuer“ und das geltende deutsche Steuersystem, 1967 S. 16; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik S. 133; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17 KSt IV Tz. 54; SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 513 u. 533 ff.; STÜDEMANN, StuW 1985 S. 141, 156; auch schon Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung Bd. 340, Anlagen zum stenographischen Bericht, 1920 Nr. 1624 S. 16 ff. (abgedruckt bei EVERS, KStG 1920/22 § 1 Anm. 1); aA zB STRUTZ in FUISTING/STRUTZ, § 1 Anm. 5; ausführlich zu den Parallelen der Entwicklung des Einkommensbegriffs und der KSt. EVERS, KStG 1920/22, Einleitung S. 36 ff. und RASENACK, Theorie der KSt. S. 32 ff.

Der Streit, ob die Körperschaft Einkommen oder Ertrag erwirtschaftet, ist nicht nur terminologischer Natur, sondern eng verbunden mit der Frage, ob auch für die Besteuerung der juristischen Person das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt. Denn auch für die Annahme steuerlicher Leistungsfähigkeit wird von Teilen der Finanzwissenschaft die Opferfähigkeit des Steuersubjekts vorausgesetzt. Deshalb lasse sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht auf die Unternehmensbesteuerung anwenden (so zB HALLER, Die Steuern S. 176 f.; SCHNEIDER, StuW 1975 S. 171; BACH, StuW 1991 S. 116, 127 f.; vgl. aber auch SCHREDELSEKER, StuW 1975 S. 324, 325, der aus der Sicht der modernen Finanzwissenschaft die utilitaristisch-individualistische Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips für überholt hält; ebenso SCHIPPORIT, StuW 1980 S. 190, 196, gegen die Gleichsetzung von Opferfähigkeit und Leistungsfähigkeit).

► *Stellungnahme:* Nach richtiger Auffassung muß – und zwar unabhängig von der das Verhältnis zwischen ESt. und KSt. beschreibenden Frage der eigenen, von den Anteilseignern unabhängigen Leistungsfähigkeit der KapGes. (hierzu Anm. 20) – für die sachgerechte Ermittlung des kstpfl. Einkommens bzw. Gewinns das Leistungsfähigkeitsprinzip als Verhältnis- und Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes, der auch das Verhältnis zwischen juristischen Personen ausformt. Damit findet insbesondere das aus der sachlichen Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips gewonnene objektive Nettoprinzip auch im Hinblick auf die KSt. Anwendung. Das Prinzip der subjektiven Leistungsfähigkeit hat hingegen für die Ermittlung des kstpfl. Gewinns keine Bedeutung. Juristische Personen

weisen als rechtliche Fiktionen keine steuerlich relevanten persönlichen Merkmale auf, welche die Berücksichtigung individueller Leistungsfähigkeit erfordern würden (NEUMARK aaO S. 132; FROTSCHER, DSStJG 20 [1997] S. 205, 208; STÜDEMANN, StuW 1985 S. 141, 155). Aufgrund des aus der rechtlichen Selbständigkeit der juristischen Person resultierenden Trennungsprinzips verbietet sich auch eine Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit der Anteilseigner bei der Ermittlung des kstpl. Einkommens.

Zur Anwendung der sachlich-generischen Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die juristische Person vgl. im juristischen Schrifttum: zB FRIAUFG, StuW 1973 S. 97, 107; SCHMÖLDERS, StuW 1948, Sp. 905, 922; PEZZER in Festschrift Tipke, 1995 S. 419, 424; R. WENDT in Festschrift Friauf, 1996 S. 859, 869; TIPKE, StRO Bd. II S. 734 und Bd. I S. 351: Leistungsfähigkeitsprinzip im Unternehmenssektor als „Wettbewerbsneutralität“; ebenso aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht SCHREIBER, Rechtsformabhängige Besteuerung?, 1987 S. 122, und im Ergebnis auch NEUMARK aaO S. 133 ff. In der gesetzlichen Praxis ist die Adaption des Prinzips der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit durch die Bezugnahme auf die estl. Methoden der Einkommensermittlung stillschweigend vollzogen, vgl. Gesetzesbegründung zum KStG 1977 BTDrucks. 7/1470 S. 323.

Körperschaftsteuerliche Besonderheiten der Gewinnermittlung: Trotz der Bezugnahme der meisten KStGesetze auf den estl. Einkommensbegriff ergeben sich aus der Natur der juristischen Person einige beachtliche Unterschiede gegenüber der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens natürlicher Personen:

- ▶ *Gewerbliche Einkünfte:* Das Einkommen von KapGes. wird regelmäßig – unabhängig davon, wie es erwirtschaftet wird – qua Rechtsform ausschließlich als gewerbliches Einkommen erfaßt. Vereinzelt gelten Ausnahmen in Ländern mit spezieller Veräußerungsgewinnbesteuerung (zB Großbritannien, s. Anm. 279).
- ▶ *Abgrenzung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung:* Das nach den Prinzipien der ESt. ermittelte Einkommen des KStSubjekts bedarf für Zwecke der KSt. verschiedener Korrekturen, um die betriebliche von der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft abzugrenzen (PEZZER in TIPKE/LANG § 11 Rn. 36; CREZELIUS, Steuerrecht II, 2. Aufl., 1994 S. 252; ähnlich v. WALLIS, StJb. 1970/71 S. 113, 119). Vergleichbar mit der ESt. läßt sich auch im Bereich der KSt. von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sprechen (FROTSCHER, DSStJG 20 [1997] S. 205, 208). Zwar haben KapGes. keine Privatsphäre. Der Trennung zwischen Privatsphäre und Erwerbssphäre bei der natürlichen Person entspricht aber die Unterscheidung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Sphäre. Die betriebliche Sphäre ist betroffen, wenn mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt wird. Im Bereich der außerbetrieblichen Sphäre der Einkommensverwendung ist zwischen betriebsfremden Aufwendungen, die aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses getätigt werden, und betriebsfremden Aufwendungen, die nicht notwendig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, zu unterscheiden (TIPKE, StRO Bd. II S. 741). Die Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung erfolgt zum einen durch die Anordnung der Abziehbarkeit oder Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen (zB von Spenden als betriebsfremden Aufwendungen). Zum anderen dürfen Gewinnausschüttungen als aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses vorgenommene Einkommensverteilung grds. nicht von der kstl. Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur im Fall sog. Dividendenabzugssysteme (vgl. Anm. 11 u. 223).
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung:* Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher bzw. gesellschaftsrechtlicher Sphäre der KapGes. stehen Vorschriften zur Identifikation verdeckter Gewinnausschüttun-

gen, die sich in nahezu allen KStGesetzen finden (v. WALLIS, StbJb. 1970/71 S. 113, 119; FROTSCHER, DStJG 20 [1997] S. 205, 213). Zwischen KapGes. und Anteilseigner gilt anders als zwischen PersGes. und Gesellschafter aufgrund der zivilrechtlichen Eigenständigkeit der juristischen Person das *Trennungsprinzip*. Schuldrechtliche (nicht-gesellschaftsrechtliche) Rechtsbeziehungen zwischen KapGes. und Anteilseigner werden steuerlich anerkannt und beeinflussen bei der KapGes. das Betriebsergebnis. Beim Anteilseigner werden die Einkünfte aus dem schuldrechtlichen Vertrag nicht als Dividendeneinkünfte erfaßt, sondern der jeweils einschlägigen Einkunftsart zugeordnet. Dies darf aber nicht dazu führen, daß eine in Wirklichkeit gesellschaftsrechtlich veranlaßte Einkommensverwendung als Betriebsausgabe der Körperschaft behandelt wird, weil sie im Gewand eines schuldrechtlichen Vertrags einherkommt. Derartige verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) werden dem kstpl. Einkommen der Körperschaft hinzurechnet und beim Empfänger als Dividendeneinkünfte erfaßt.

Die Bedeutung des Rechtsinstituts der vGA erschließt sich erst im Zusammenhang mit dem KStSystem (Anm. 9 ff.). In KStSystemen, die Dividendeneinkünfte aufgrund der Vorbelastung mit KSt. stärker belasten als andere Einkunftsarten, ergeben sich stl. Vorteile, wenn Gewinnanteile nicht als Dividende ausgezahlt werden, sondern als Betriebsausgabe die kstl. Bemessungsgrundlage mindern, da auf diese Weise die Mehrbelastung gegenüber anderen Einkunftsarten umgangen werden kann. Deshalb spielen Methoden zur Identifikation verdeckter Gewinnausschüttungen in klassischen KStSystemen eine herausragende Rolle.

Die Aufdeckung von vGA findet in der Regel durch *Einzelprüfung der Angemessenheit* der Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern statt. Die Folge ist meist eine umfangreiche richterliche Kasuistik. Daneben sind in vielen Ländern insbesondere für personenbezogene KapGes. *gesetzliche Typisierungen* anzutreffen, die eine Abgrenzung zwischen Kapitaleinkünften und Unternehmerlohn nach festen Regeln vollziehen, etwa indem das an einen Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Gehalt nach abstrakt festgelegten Prozentsätzen in einen Anteil Unternehmerlohn und einen Anteil Kapitaleinkommen aufgeteilt wird (zB Griechenland, Anm. 270; ähnlich in Finnland, s. hierzu Anm. 256 und ausführlich JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998 S. 106 ff.). Verbreitet sind auch Vorschriften zur Umqualifizierung von Fremdkapitalzinsen im Verhältnis zum Stamm- oder Grundkapital der KapGes. (vgl. § 8 a und ähnliche Regelungen etwa in Belgien, Kanada u. Portugal).

IV. Körperschaftsteuertarif

5

Schrifttum: Betriebssteuerausschuß, Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949 Sp. 929, 1020; K. OSSENBÜHL, Die gerechte Steuerlast, Heidelberg/Löwen 1972; HOFSTRA, Inleiding tot het Nederlands belastingsrecht, 5. Aufl., Deventer 1980 S. 144; HALLER, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981 S. 357; MUSGRAVE/MUSGRAVE, Public Finance in Theory and Practice, New York 1980 S. 420; TIPKE, Steuerrechtsordnung, Köln 1993 S. 741; WISS. BEIRAT beim BMF, Stellungnahme zur Tarifstruktur der KSt, Heft 39, Bonn 1987.

Auf das kstpl. Einkommen ist der KStTarif anzuwenden.

Proportionaler Tarif:

In den meisten Staaten wird heutzutage ein einheitlicher proportionaler Steuersatz zur Anwendung gebracht. Gelegentlich finden sich niedrigere Eingangsteuersätze für KapGes. mit geringem Umsatz oder Gewinn (zB in Belgien, Frankreich u. den USA).

Die proportionale Ausgestaltung des KStTarifs entspricht der im Schrifttum vorherrschenden Auffassung, daß sich die Gründe für einen progressiven Verlauf des EStTarifs (hierzu Einf. ESt Anm. 35) nicht auf die Besteuerung juristischer Personen übertragen lassen (etwa SCHMÖLDERS, *StuW* 1948, Sp. 905, 912 ff.; DERS. Mißverständene Progression, *Wirtschafts-Zeitung* 1948 Nr. 15; MUSGRAVE/MUSGRAVE aaO S. 420). Wird die Progression der ESt. opfertheoretisch begründet, so ergibt sich im Ductus dieser Argumentation zwangsläufig, daß der KStTarif nicht progressiv ausgestaltet sein kann, da der juristischen Person die Opferfähigkeit abgesprochen wird.

Gegen eine progressive Besteuerung von Unternehmen läßt sich darüber hinaus folgendes anführen:

- ▷ Eine progressive Besteuerung unternehmerischer Gewinne verstößt gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität (K. OSSENBUHL aaO S. 125; Betriebssteuer-ausschuß, *StuW* 1949 Sp. 929, 950 f.).
- ▷ Soziale Gerechtigkeit als ethischer Maßstab existiert ausschließlich zwischen menschlichen Individuen. Nur zwischen ihnen läßt sich deshalb Umverteilung und die Anwendung progressiver Steuertarife rechtfertigen (GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992 S. 117; J. LANG, *StuW* 1989 S. 3, 9; PEZZER in *Festschrift Tipke*, 1995 S. 419, 430).
- ▷ Schließlich kann eine progressive Besteuerung der Körperschaft nicht im Hinblick auf die hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen gerechtfertigt werden, da – wenn man sich überhaupt auf eine solche Transparenzbetrachtung einlassen will – der Rückschluß von einem hohen Einkommen der Körperschaft auf ein ebenfalls hohes Einkommen der Anteilseigner nicht möglich ist (MUSGRAVE/MUSGRAVE aaO S. 420).
- ▷ Jedenfalls ist die absolute Höhe des Gewinns oder Umsatzes kein brauchbarer Maßstab für eine Progression. Progressionswürdig ist allenfalls eine höhere Ertragskraft der KapGes., die sich aus dem Verhältnis des Ertrags zum Stamm- oder Grundkapital der KapGes. ergibt (VON DER NAHMER, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II S. 151 f.; Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Steuern 1953, BTDrucks 2/481 S. 105). Dementsprechend war der früher progressiv ausgestaltete BundesKStTarif der Schweiz an die Ertragsfähigkeit der KapGes. geknüpft (sog. Ertragsintensitätstarif).

Damit verbleiben lediglich *lenkungspolitische Argumente* für einen progressiven KStTarif. Diese sind jedoch allesamt fragwürdig. Eine progressive KSt. ist insbesondere als Maßnahme gegen die Bildung von Monopolen ungeeignet, wenn sie sich ungezielt gegen ertragreiche bzw. umsatzstarke Körperschaften richtet (MUSGRAVE/MUSGRAVE aaO S. 420 f.). Ein niedrigerer EingangskStSatz kann allenfalls als Instrument der Mittelstandsförderung seine Berechtigung haben (OECD, *Taxing Profits in a Global Economy*, 1991 S. 174), wengleich Mitnahmeeffekte kaum ausgeschlossen werden können, weil sich juristische Personen beliebig aufspalten lassen und auf diese Weise der Progression ausgewichen werden kann (BMF-Schriftenreihe Heft 46 S. 166; REISS, *DStJG* 17 [1994] S. 3, 19).

Abhängigkeit des Tarifs von KSt. und ESt.:

Bei der Bestimmung der Höhe des KStSatzes hat der Gesetzgeber prinzipiell weitreichende Gestaltungsfreiheit.

De facto ist er jedoch in seiner Gestaltungsfreiheit stark eingeschränkt, will er die Rechtsformunterschiede zwischen KapGes. und estpfl. Personenunternehmen

nicht zu groß werden lassen (zur Frage einer Koppelungspflicht *de jure s.* Anm. 28). Denn zwischen dem Verhältnis des KStSatzes zum EStSpitzensatz und der Verwirklichung von Rechtsform- und Gewinnverwendungsneutralität (Anm. 38, 40) besteht eine Wechselwirkung (VON DER NAHMER aaO S. 150; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 39 S. 7 f., 47). Wird der subjektive Anwendungsbereich der KSt. in Abhängigkeit zur Rechtsform definiert, so kann Rechtsformneutralität nur dann verwirklicht werden, wenn sich dennoch keine Unterschiede in der Steuerbelastung von KapGes. und der ESt. unterworfenen Personenunternehmen ergeben. Dies gilt sowohl für die Belastung ausgeschütteter Gewinne als auch für den thesaurierten Gewinn. Nur wenn sowohl die Belastung des ausgeschütteten als auch des thesaurierten Gewinns der individuellen Einkommensteuerbelastung entspricht, wird die Wahl zwischen unterschiedlichen Rechtsformen durch den Dualismus von ESt. und KSt. nicht beeinflusst. Während die Belastung des ausgeschütteten Gewinns unabhängig von der Festlegung des Steuersatzverhältnisses zwischen ESt. und KSt. durch entsprechende Wahl des KStSystems (Anm. 9 ff.) hergestellt werden kann, bedarf es im Hinblick auf den thesaurierten Gewinn der Abstimmung beider Tarifverläufe:

- ▷ Für den proportional besteuerten thesaurierten Gewinn läßt sich eine stets dem individuellen progressiven EStSatz entsprechende Belastung aufgrund des Nebeneinanders zweier artverschiedener Tarife (progressiver EStTarif/proportionaler KStTarif) gesetzestechnisch nicht herstellen (RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967 S. 155).
- ▷ Eine Annäherung kann aber auch für den thesaurierten Gewinn im Wege des sog. „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens“ (vgl. § 27 Anm. 80 ff.) erzielt werden. Durch das Verfahren der Ausschüttung mit sich anschließender Wiedereinlage kann ein höherer KStSatz auf den individuellen EStSatz herabgeschleust werden, soweit sich aufgrund der Anwendung eines Anrechnungs- oder Dividendenabzugssystems (s. Anm. 10) keine Zusatzbelastung ausgeschütteter Gewinne ergibt.
- ▷ Ein KStThesaurierungssatz, der unter dem EStSpitzensatz liegt, beeinflusst hingegen zwangsläufig die Rechtsformentscheidung zugunsten der KapGes. Dennoch ist international eine weitgehende Abkoppelung der KStSätze von den EStSpitzensätzen zu beobachten. Die Industriestaaten befinden sich in einem regelrechten KStSatzsenkungs-Wettbewerb (J. LANG, StuW 1990 S. 109; ferner Anm. 166). Je deutlicher der Thesaurierungssteuersatz unter dem EStSpitzensatz liegt, desto stärker wird der Druck zur Inkorporierung. Bei entsprechend starker Spreizung der Sätze werden sogar die Nachteile einer etwaigen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne durch den Vorteil der Thesaurierung zu niedrigen Steuersätzen kompensiert. Vor diesem Hintergrund sind Strafsteuern für überlange Thesaurierungen zu verstehen, wie sie etwa Frankreich (s. Anm. 265) und die USA (s. Anm. 442) kennen, sowie höhere Steuersätze für kleine KapGes., die in der Vergangenheit in den Niederlanden eingesetzt wurden.

V. Besteuerung verbundener Unternehmen, Besteuerungseinheit

Schrifttum: BÜHLER, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin/Frankfurt 1956; HÜBL, Die Organtheorien im KStRecht, DStZ 1965 S. 17; BEUSCH, Die Besteuerung der Konzerne als wirtschaftliche Einheit in internationaler Sicht – Ein Überblick, Festschrift für Werner Flume, Bd. II, Köln 1978 S. 21; BAUER, Die Besteuerung deutscher Konzerne – Wirtschaftliche Einheit und Konzernsteuerrecht, Regensburg 1987;

POPP, Erfassung und Besteuerung von Leistungsbeziehungen zwischen international verbundenen Unternehmen, Frankfurt ua. 1987; RAUPACH, Der Einfluß der Unternehmensorganisation auf die Besteuerung, Festschrift für Georg Döllner, Düsseldorf 1988 S. 495; KÜTING, Ein erneutes Plädoyer für die Einheitsbesteuerung – Fortschrittliches Konzernrechnungswesen als Grundlage einheitlicher Konzernbesteuerung, DB 1990 S. 489; KESSLER, Internationale Organschaft in Dänemark, IStR 1993 S. 303; PULLEN, Körperschaftsbesteuerung nationaler und internationaler deutscher Konzerne, Hamburg 1994; SALZBERGER, Die stl. Gewinnermittlung einer Konzernunternehmung in der Europäischen Union, Köln 1994; DERS., Unitary Taxation – Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, IStR 1999 S. 97; SCHEUCHZER, Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Bielefeld 1994; GROTHERR, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, StuW 1996 S. 356; OBERNDORF, Reform der Konzernbesteuerung, Köln 1996; REIS, Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, Frankfurt ua. 1996; SENGER, Reform der deutschen Konzernertragsbesteuerung, Lohmar/Köln 1997; SALZBERGER, Unitary Taxation – Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, IStR 1999 S. 97.

6 1. Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit, Konstellationen rechtlicher und wirtschaftlicher Verbundenheit

Im KStRecht gilt der Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaft. KapGes. werden auch dann als eigenständige Steuersubjekte behandelt, wenn sie rechtlich und wirtschaftlich miteinander verbunden sind. Dem wirtschaftlichen Sachverhalt wird diese isolierende Betrachtung jedoch für bestimmte Fallgestaltungen nicht gerecht, so daß Sonderregelungen für die Besteuerung miteinander verbundener Unternehmen erforderlich sind. Dabei stellt die Besteuerung verbundener Unternehmen das KStRecht im wesentlichen vor zwei Aufgaben. Einmal geht es allgemein um die Frage, wie Dividendenzahlungen zwischen zwei kstplf. Rechtssubjekten zu behandeln sind. Weitreichender sind die Fragen der Konzernbesteuerung bei enger rechtlicher und wirtschaftlicher Verflechtung.

Begrifflichkeit: Im Zusammenhang mit der Besteuerung verbundener Unternehmen wird zwischen Mutter-/Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften unterschieden.

► *Mutter-Tochtergesellschaft:* Die Bezeichnung als Mutter- bzw. Tochtergesellschaft hat keinen fest umrissenen Begriffsinhalt und ist deshalb nicht sonderlich aussagekräftig. Voraussetzung ist jedenfalls ein qualifiziertes Beteiligungsverhältnis. Der Umfang der geforderten Beteiligung kann aber stark variieren. Üblicherweise wird ab einem Beteiligungsverhältnis von 25 vH von einem Mutter-Tochter-Verhältnis gesprochen, vgl. Art. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 225 ([1990] S. 6; zur Bedeutung des Satzes von 25 vH ferner VOGEL, DBA, Kommentar, 3. Aufl., 1996 Art. 10 Anm. 76). Der Begriff wird aber auch bei geringeren Beteiligungsverhältnissen verwendet.

► *Konzern:* Rechtlich selbständige Unternehmen bilden einen Konzern, wenn sie unter einheitlicher Leitung zusammengefaßt sind (zu den verschiedenen Definitionen und Erscheinungsformen des Konzerns vgl. REIS, Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, S. 21 ff.). Für die Anerkennung von Konzernen im StRecht werden darüber hinaus in der Regel gesteigerte Anforderungen an den Grad der rechtlichen und wirtschaftlichen Verflechtung aufgestellt.

2: Dividendenzahlungen zwischen Körperschaftsteuersubjekten

7

Dividenden, die eine KapGes. von einer anderen KapGes. empfängt, führen bei der Empfängerin grds. zu kstpfl. Einkommen. Dies wirft die Frage auf, in welcher Weise der Vorbelastung mit KSt. bei kstpfl. Dividendenempfängern Rechnung zu tragen ist. Wird keine Entlastung vorgesehen, kann es, je nachdem wie viele KapGes. hintereinandergeschaltet sind, zu multiplen Mehrbelastungen kommen.

► *Lösung im Rahmen des KStSystems*: Die Behandlung von Ausschüttungen zwischen KapGes. ist zunächst dem KStSystem zuzuordnen. Staaten, in denen im Verhältnis von KSt. zu ESt. ein (Voll-)Entlastungssystem zur Anwendung kommt, wenden dieses regelmäßig auch auf der Ebene der KapGes. an, um Doppelbelastungen mit KSt. zu verhindern.

► *Schachtelprivilegien*: Die Mehrfachbelastung von Ausschüttungen auf der Körperschaftsebene wird jedoch durchgängig auch in Staaten mit klassischem KStSystem verhindert (s. Anm. 344; 443), und zwar im Wege sog. Schachtelprivilegien (vgl. auch § 9 KStG aF). Schachtelprivilegien dienen allein der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividendenzahlungen zwischen KapGes. Sie sind als nationale und internationale Schachtelprivilegien ausgestaltet. In Anwendung eines Schachtelprivilegs werden Beteiligungserträge bei der empfangenden KapGes. ganz oder teilweise von der KSt. befreit. Voraussetzung ist meist ein qualifiziertes Beteiligungsverhältnis im Sinne einer Mindestbeteiligungsquote. Die Ausgestaltung der Schachtelprivilegien variiert international erheblich, sowohl hinsichtlich der geforderten Beteiligung (zwischen 0 vH [Österreich] und 51 vH in Irland), als auch hinsichtlich des Umfangs der Freistellung (idR 100 vH, gelegentlich geringer, zB 95 vH in Belgien). Es besteht kein Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Einflußnahmemöglichkeiten (zB Sperrminorität, s. RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967 S. 115 ff.). Eine konsistente Begründung für die Anwendung von Schachtelprivilegien im Rahmen klassischer KStSysteme ist jedenfalls dann nicht ganz einfach, wenn die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge bereits ab einem geringfügigen Beteiligungsverhältnis gewährt wird, das weder zu einem rechtlichen Beherrschungs- noch wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis führt (dennoch kritisch zum Erfordernis einer Mindestbeteiligungsquote aber SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 518). Denn das klassische System geht grds. davon aus, daß die wirtschaftliche Doppelbelastung von Dividendeneinkünften aufgrund der rechtlichen und wirtschaftlichen Eigenständigkeit der KapGes. nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt ist. Systemkonform wäre daher auch auf der Ebene der KapGes. die wirtschaftliche Doppelbelastung von Dividenden. Dennoch ist die Bezeichnung als „Schachtelprivileg“ jedenfalls insoweit irreführend, als es sich bei der StBefreiung von Beteiligungserträgen auch im Systemzusammenhang mit klassischen KStSystemen nicht um ein Steuerprivileg im Sinne einer ungerechtfertigten Steuervergünstigung handelt, sondern um eine Maßnahme, die der organisatorischen Aufgliederung von KapGes. Rechnung trägt und Unternehmenskonzentrationen entgegenwirkt (vgl. v. WALLIS, StbJb. 1970/71, 113, 116 f.; SCHNEIDER aaO S. 518; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV Tz. 423; BÜHLER, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne S. 309 f.; zum Begriff des Steuerprivilegs als ungerechtfertigter Begünstigung vgl. TIPKE, StRO Bd. I S. 123).

8 3. Konzernbesteuerung

Das Schachtelprivileg wird in vielen Staaten durch spezielle Konzepte der Ergebniserfassung von Konzernen ergänzt. Auch bei Sonderregelungen der Konzernbesteuerung handelt es sich nicht um Steuervergünstigungen, sondern um die steuerlich angemessene Folge aus der wirtschaftlichen Verflechtung von Konzerngesellschaften (STRECK, KStG, 5. Aufl., 1997 § 14 Anm. 1).

Die Ausgestaltung der Konzernbesteuerung, die in der internationalen Besteuerungspraxis von einer kaum überschaubaren Vielfalt geprägt ist, läßt sich im wesentlichen auf zwei Denkansätze zurückführen (SCHEUCHZER, Konzernbesteuerung in der EU S. 26):

► *Trennungstheorie*: Die Trennungstheorie orientiert sich am Zivilrecht: Sie wahrt die Eigenständigkeit der einzelnen juristischen Person. Die einzelnen Konzerngesellschaften bleiben daher auch im Konzernverbund selbständige Steuersubjekte (v. WALLIS, StbJb. 1970/71 S. 113, 115). In der Praxis der Konzernbesteuerung wird die Trennungstheorie im Konzept der Einzelergebnisermittlung umgesetzt. Im Wege des *Fremdvergleichs* werden Geschäftsvorfälle zwischen Konzerngesellschaften so behandelt, als hätten sie zwischen unabhängigen Dritten stattgefunden. Die so ermittelten Einzelergebnisse werden am Ende eines Wirtschaftsjahres zusammengerechnet.

Zur Kritik an derartigen Fremdvergleichsbetrachtungen anhand des dealing-at-armth-length-Prinzips als zum einen manipulierbar, zum anderen zur Erfassung der betriebswirtschaftlichen Realität ungeeignet, vgl. zB SCHEUCHZER aaO S. 30 f.; RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 708 ff.; umfassend K.-G. KLEIN, Die steuerliche Verrechnungspreisgestaltung international tätiger Unternehmen. Probleme der nationalen und internationalen Anwendung des dealing-at-armth-length-Prinzips, 1988.

► *Einheitstheorie*: Bei der vor allem in der Betriebswirtschaftslehre vertretenen Einheitstheorie, auch „Gesamtunternehmenstheorie“ (zurückzuführen auf ISAY, Das Recht am Unternehmen, 1910 S. 96 ff.) steht der wirtschaftliche Sachverhalt im Vordergrund. Im Interesse möglichst großer steuerlicher Wettbewerbsneutralität sollen Unternehmen unabhängig von der rechtlichen Organisationsform gleich behandelt werden (BÜHLER, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne S. 321).

Aus der Sicht der Einheitstheorie muß die Besteuerung des Konzerns folgenden Anforderungen genügen (SCHEUCHZER aaO S. 39):

- Vermeidung der Mehrfachbesteuerung konzernintern ausgeschütteter Gewinne
- Verlustausgleich zwischen Konzerngesellschaften
- Vermeidung der Besteuerung von noch nicht realisierten Erfolgsbeiträgen aus dem konzerninternen Lieferungs- und Leistungsverkehr.

Praxis der Konzernbesteuerung:

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht entspricht eine möglichst weitgehende Verschmelzung der im Konzern zusammengefaßten Gesellschaften zu einer Besteuerungseinheit dem Ideal relativer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung. Gleichwohl fehlt es in der steuerrechtlichen Diskussion noch weitgehend an ausgereiften Konzepten, die diesem Ideal gerecht werden. Dementsprechend gehen auch die Lösungen der Gesetzgebungspraxis weit auseinander (Übersicht bei GROTHERR, StuW 1996 S. 356, 359):

- ▷ Eine echte Einheitsbesteuerung mit originär einheitlicher Gewinnermittlung des Konzerns, die allen drei oben genannten Kriterien entspricht, findet sich derzeit in Europa nur in den Niederlanden.
- ▷ Die meisten Staaten belassen es bei der getrennten Gewinnermittlung für jede einzelne Konzerngesellschaft, auch wenn im Ergebnis eine konsolidierte Veranlagung stattfindet. Die zunächst separat ermittelten Einzelergebnisse werden erst am Ende zusammengefaßt. Die Konzerngesellschaften bleiben eigenständige Steuersubjekte.
- ▷ Andere Steuerrechtsordnungen sind noch zurückhaltender in der steuerlichen Anerkennung des Konzerns. Sie behalten das Konzept der Einzelveranlagung bei und gewähren lediglich in engen Grenzen konzernspezifische Erleichterungen (zB Großbritannien, Irland, Finnland, Schweden).
- ▷ Schließlich gibt es Staaten (Italien, Griechenland, Belgien), die keine Sonderregelungen für die Besteuerung von Konzernen kennen.

Auch über die für die Gewährung konzernsteuerlicher Sonderregeln erforderliche Intensität der Verflechtung der Konzerngesellschaften gehen die Ansichten international auseinander. Die geforderten Mindestbeteiligungsquoten variieren zwischen 100 und 75 vH. Unter bestimmten Voraussetzungen reichen sogar Beteiligungen über 50 vH. Ebenso unterschiedlich werden Fragen der Mindestbesitzdauer und der Anerkennung indirekter Beteiligungsverhältnisse geregelt (hierzu sehr instruktiv GROTHERR, *StuW* 1996 S. 356 ff.).

Internationale Konzerne:

Gänzlich ungelöst ist das Problem des inter- bzw. multinationalen Konzerns, da die Aufteilung des Steuerguts über die Anknüpfung an die Ansässigkeit einzelner Rechtssubjekte erfolgt. Im Internationalen StRecht fehlt es bislang an Verteilungsregeln für eine grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung im Konzern. Deshalb verwundert es nicht, daß unter den EU-Mitgliedstaaten nur ein einziger Staat (Dänemark s. Anm. 245), in die Konzernbesteuerung auch ausländische Konzerngesellschaften einbezieht. Alle übrigen Mitgliedstaaten beschränken die Anwendung der Konzernsteuerregelungen auf rein nationale Konzerne.

VI. Körperschaftsteuersystem

Schrifttum: IFA, *Double Tax Burden on Earned and Distributed Profits of Limited Companies (General Report)*, CDFI XXIX (1955); Wiss. Beirat beim BMF zur Reform der direkten Steuern, *BMF-Schriftenreihe Heft 9*, Bonn 1967; Report of the Royal Commission on Taxation, Bd. IV, Ottawa 1969; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, *BMF-Schriftenreihe Heft 17*, Bonn 1971; WÖHE, *Zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, *DStR* 1971 S. 263; RASENACK, *Die Theorie der KSt.*, Berlin 1974; SCHNEIDER, *KStReform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung*, *StuW* 1975 S. 97; OKRASS, *KStSysteme im Vergleich*, *WiSt* 1977 S. 17; MCLURE, *Must Corporate Income be Taxed Twice?*, Washington, D. C. 1979; MEICHSSNER, *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung*, Köln 1982; McNULTY, *Struktur der Einkommensteuer und Reformtendenzen der Besteuerung in den Vereinigten Staaten*, *StuW* 1989 S. 120; SCHULER, *Kstl. Aspekte der geplanten Unternehmenssteuerreform*, Köln 1990; Treasury Department, *Integration of the Individual and the Corporate Tax Systems, Taxing Business Income Once*, Washington, D. C. 1992; KOOP, *Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der EG*, Tübingen 1993; ELSCHEN, *Institutionale oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?*, 2. Aufl., Hamburg 1994; McNULTY, *Corporate Income Tax Reform in the United States: Proposals for Integration of the Corporate and Individual Income Tax*, *International Tax & Business Law* Bd. 12 (1994) S. 161; HEY, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration*

debate“, Köln 1997; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Köln/Lohmar 1997.

1. Gewinnrealisierung durch Ausschüttung

9 a) Die Bedeutung des Körperschaftsteuersystems für die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung

KapGes., die den Hauptanwendungsfall der KSt. darstellen, zeichnen sich dadurch aus, daß sie Teile ihres Gewinns in Form von Dividenden an ihre Anteilseigner ausschütten. Diese Ausschüttungen stellen für die KapGes. eine Form der Einkommensverwendung dar, dh. sie werden aus dem versteuerten Gewinn der KapGes. bestritten. Bei dem Anteilseigner führt der Zufluß von Dividenden zu stpfl. Einkommen, das der ESt. unterliegt. Folglich wird der ausgeschüttete Gewinn wenigstens zweimal belastet, mit KSt. und mit ESt. Sind der ausschüttenden KapGes. weitere KapGes. vorgeschaltet, kann es zu noch häufigeren Mehrbelastungen kommen, soweit kein Schachtelprivileg eingreift (s. Anm. 7).

Terminologisch handelt es sich bei der Belastung mit KSt. und ESt. um eine (wirtschaftliche) Doppelbelastung und nicht um eine Doppelbesteuerung im juristischen Sinne (MÖSSNER, DStJG 8 [1985] S. 135, 139). Von *rechtlicher bzw. juristischer Doppelbesteuerung* spricht man, wenn Steuersubjekt und Steuerobjekt identisch sind. Rechtliche Doppelbesteuerungen kommen vor allem im internationalen Steuerrecht vor, wenn zwei Staaten dasselbe Steuersubjekt bezogen auf ein und dasselbe Steuerobjekt und denselben Zeitraum mit einer vergleichbaren Steuer belasten (Identität von Steuersubjekt und Steuerobjekt). Bei der ausschüttenden KapGes. und ihren Anteilseignern handelt es sich hingegen um verschiedene Steuersubjekte. Die KSt. läßt sich rechtlich auch nicht als Vorauszahlung auf die ESt. des Anteilseigners begreifen. Steuerschuldner der KSt. ist die KapGes, auch wenn *wirtschaftlich* der Anteilseigner belastet wird, weil die KSt. das Vermögen der KapGes. mindert, das den Wert des Anteils des Anteilseigners bestimmt. Identität besteht mithin nur bzgl. des Steuerobjekts; derselbe Gewinn wird nacheinander zweimal belastet (str., s. Anm. 19). Die Abgrenzung zwischen der rechtlichen bzw. juristischen Doppelbesteuerung und der wirtschaftlichen bzw. ökonomischen Doppelbelastung erfolgt teilweise auch anhand der Begriffspaare *echte* und *unechte*, *eigentliche* und *uneigentliche* Doppelbesteuerung (Zur Begrifflichkeit vgl. zB SPITALER, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., 1967 S. 92 ff.; WÖHE, Die Steuern des Unternehmens S. 131; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 MA Rn. 1 ff.; kritisch zum praktischen Nutzen dieser Terminologie Einf. ESt Anm. 97).

Begriffsbestimmung und systematische Einordnung: Das KStSystem regelt das Verhältnis von KSt. zu ESt. und damit das Ausmaß der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Es ist einer der zentralen Regelungsgegenstände des KStRechts, wobei sich die Funktionsweise des KStSystems erst aus einer Zusammenschau der Auswirkungen von Dividendenzahlungen auf der Ebene der KapGes. einerseits und der estl. Erfassung von Dividendeneinkünften bei der natürlichen Person andererseits ergibt.

Meistens wird das KStSystem nur im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen erörtert. Es gibt aber mit der Veräußerung von Anteilen auch andere Fälle, in denen KSt. und ESt. zusammentreffen (DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 440) und die in einem erweiterten Sinne dem KStSystem zugeordnet werden könnten. Zudem beschränkt sich das KStSystem

nicht allein auf das Verhältnis zwischen KSt. und ESt., sondern kann im Hinblick auf Ausschüttungen zwischen KapGes. auch das Verhältnis der KSt. der ausschüttenden Gesellschaft zur KSt. der Empfängerin regeln (vgl. Anm. 7). Aus der Sicht des Anteilseigners bestimmt das KStSystem die effektive Belastung von Dividendeneinkünften, insbesondere im Verhältnis zu anderen Einkünften. Einen besonders weiten Ansatz verfolgen Teilhabermodelle (Integrationsmodelle, „full integration systems“), die nicht nur den ausgeschütteten Gewinn betrachten, sondern eine Integration der KSt. in die ESt. auch für den einbehaltenen Gewinn anstreben (s. hierzu Anm. 185).

b) Grundformen der Körperschaftsteuersysteme

10

KStSysteme kommen in den Grundformen *klassisches System*, *Freistellungssystem*, *Anrechnungssystem* und *Dividendenabzugssystem* vor.

Im klassischen System werden Dividenden sowohl auf der Ebene der KapGes. als auch bei den Anteilseignern besteuert. Eine Entlastung findet weder auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. noch im Rahmen der ESt. statt (ungemilderte wirtschaftliche Doppelbelastung).

Im Freistellungssystem werden die aus dem versteuerten Gewinn der KapGes. gezahlten Dividenden auf der Ebene des Anteilseigners von der ESt. freigestellt. Folglich führt das Freistellungssystem zu einer proportionalen Belastung von Dividendeneinkünften zum KStTarif.

Im Anrechnungssystem zahlt die KapGes. Dividenden aus dem versteuerten Gewinn. Beim Anteilseigner führt die Dividende zu stpfl. Einkünften. Für die auf der Dividende lastende KSt. erhält der Anteilseigner eine Gutschrift, die auf die ESt. angerechnet und gegebenenfalls erstattet wird. Die Bemessungsgrundlage der ESt. setzt sich aus der Barausschüttung und der StGutschrift zusammen.

Im Dividendenabzugssystem werden Gewinnausschüttungen von der Bemessungsgrundlage der KSt. abgezogen und unterliegen beim Anteilseigner der regulären ESt. Schüttet die KapGes. in früheren Perioden besteuerte Gewinne aus, so wird die bei der Rücklagenbildung gezahlte KSt. an die Gesellschaft erstattet. Um die Besteuerung der Dividenden auf der Ebene des Anteilseigners sicherzustellen, wird das Dividendenabzugssystem idR mit einer von der KapGes. abzuführenden KapErtrSt. kombiniert, die auf die ESt. der Anteilseigner angerechnet wird. In diesem Fall unterscheidet sich das Dividendenabzugssystem inhaltlich nicht mehr vom Anrechnungssystem, auch wenn formal die Ausschüttungsbelastung im Anrechnungssystem KSt. ist, im Dividendenabzugssystem mit KapErtrSt. hingegen ESt. Diese Unterscheidung hat im Inlandssachverhalt keine Bedeutung, führt aber doppelbesteuerungsrechtlich zu unterschiedlichen Konsequenzen (Anm. 223).

System des gespaltenen KStSatzes: Es handelt sich um eine Variante des Dividendenabzugssystems, die sich dadurch auszeichnet, daß Ausschüttungen einem niedrigeren KStSatz unterliegen. Per definitionem ist das KStSystem mit gespaltenem KStSatz nur als Teilentlastungssystem denkbar. Je niedriger der Ausschüttungssteuersatz gewählt wird, desto mehr nähert es sich dem Dividendenabzugssystem (Ausschüttungssteuersatz 0 vH) an. Bei nur geringfügig abgesenktem Ausschüttungssteuersatz steht es hingegen dem klassischen System nahe.

Sog. „Shareholder-Relief-System“: In der Literatur werden neben diesen Grundformen seit einigen Jahren vermehrt sog. „Shareholder-Relief-Systeme“ erörtert, die auf dem Prinzip einer Teilentlastung durch ermäßigte Besteuerung

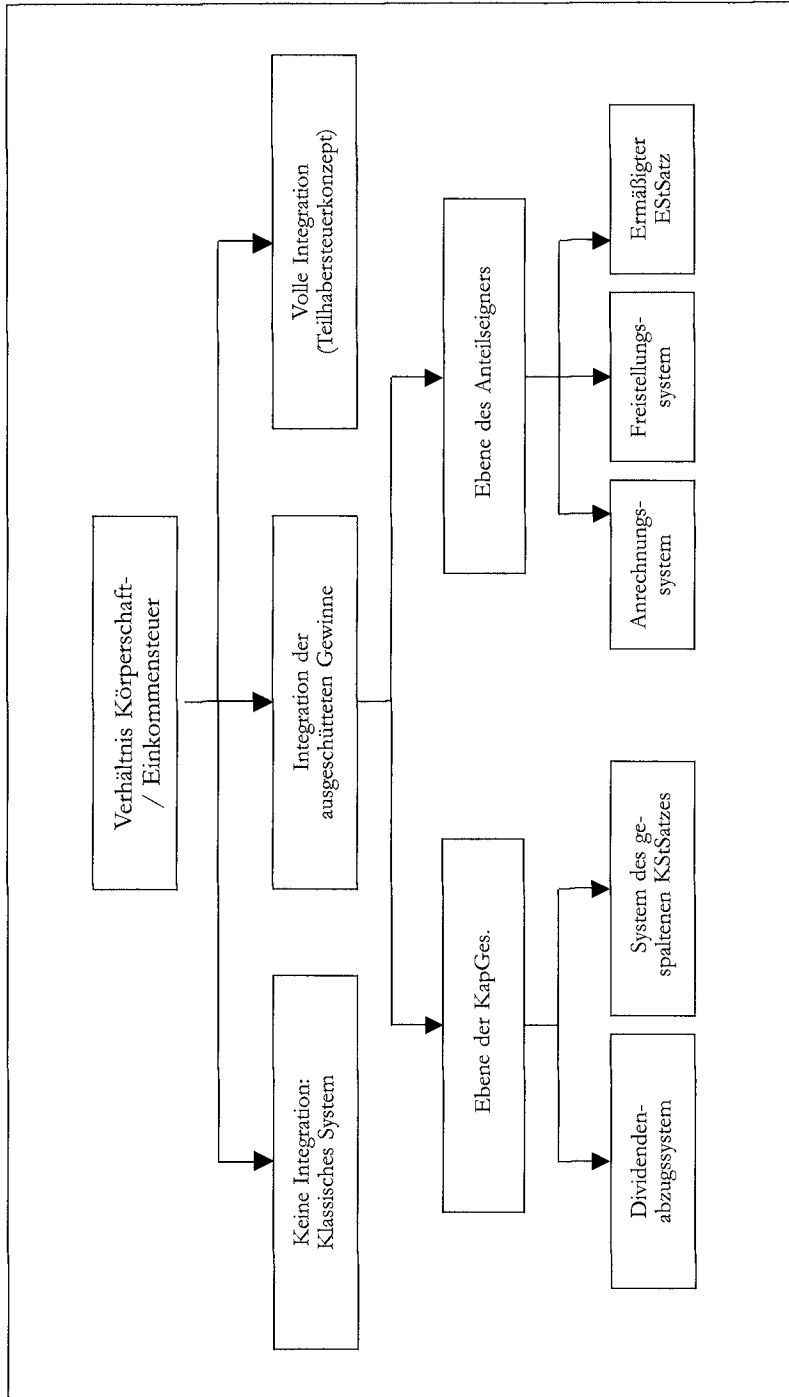
der Dividende beim Anteilseigner basieren (zB JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1999 S. 250 ff.). Diese Bezeichnung läßt sich ua. auf einen Vorschlag von RÄDLER und BLUMENBERG (Ruding-Bericht [engl. Fassung], 1992, Annex 10 A, S. 439, 446; s. hierzu Anm. 91) zurückführen. Der Begriff ist allerdings wenig trennscharf. Es handelt sich nicht etwa um ein genau definiertes KStSystem. Vielmehr beschreibt der Terminus des Shareholder Relief lediglich, daß die Entlastung auf der Ebene des Anteilseigners stattfindet. Er enthält weder eine Aussage über das Ausmaß der Entlastung (Voll-/Teilentlastung) noch über die Entlastungstechnik (Teilanrechnung/Teilfreistellung/besonderer Dividendeneinkommensteuersatz. Eingebürgert hat es sich allerdings, vor allem Teilentlastungssysteme mit ermäßigtem Dividendeneinkommensteuersatz als Shareholder-Relief-Verfahren zu bezeichnen (hierzu ausführlich Anm. 224; zur US-amerikanischen Terminologie und Übertragungsproblemen vgl. HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 187 f.).

Zu Einzelheiten und Vor- und Nachteilen der verschiedenen KStSysteme vgl. ausführlich Anm. 199, 221–224 und HEY aaO S. 241–339.

11 c) Systematisierung der Körperschaftsteuersysteme

Ausmaß und Technik der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung lassen sich nahezu beliebig variieren und kombinieren. In der internationalen Praxis werden die beschriebenen KStSysteme in sehr unterschiedlichem Umfang und Ausgestaltung zur Anwendung gebracht. Sehr verbreitet sind Teilentlastungssysteme, die entweder durch teilweise Freistellung, teilweise Anrechnung oder Anwendung eines ermäßigten EStSatzes für Dividendeneinkünfte die Doppelbelastung abmildern, ohne sie ganz zu beseitigen (s. Tabellen 5 u. 6 Anm. 448).

Systematik der KSt Systeme



Eine Systematisierung der KStSysteme ist anhand folgender Kriterien möglich:

► *Nach der Entlastungstechnik* kann zunächst unterschieden werden, ob die Entlastung auf der Ebene der KapGes. oder auf der Ebene des Anteilseigners vorgenommen wird. Auf der Ebene der KapGes. entlasten Dividendenabzugssysteme und Systeme mit niedrigerem Ausschüttungssteuersatz, bei denen es sich letztlich nur um eine abgeschwächte Form des Dividendenabzugssystems handelt. Auf der Ebene des Anteilseigners kann die Entlastung entweder durch Freistellung, durch Anrechnung der KSt. oder durch die Anwendung eines ermäßigten EStSatzes erfolgen.

► *Nach dem Ausmaß der Beseitigung der Doppelbelastung* lassen sich Vollentlastungssysteme, Teilentlastungssysteme und klassische Systeme unterscheiden. Die ungemilderte Doppelbelastung, durch Kombination des regulären KStSatzes auf der Ebene der KapGes. und des allgemeinen EStSatzes auf der Ebene des Anteilseigners wird als klassisches System bezeichnet. Vollentlastungssysteme führen demgegenüber dazu, daß der ausgeschüttete Gewinn der KapGes. nur einmal besteuert wird. Vollentlastung heißt dabei nicht notwendigerweise, daß es nicht zu einer Mehrbelastung von Dividendeneinkünften gegenüber anderen Einkunftsarten kommt. Im Freistellungssystem, das die KSt. definitiv werden läßt und auf der Ebene des Anteilseigners auf eine weitere Besteuerung verzichtet, kommt es für alle Anteilseigner, deren individueller EStSatz unter dem KStSatz liegt, zu einer gegenüber anderen Einkünften höheren Besteuerung der Dividendeneinkünfte. Deshalb werden zur besseren Unterscheidung zum Teil auch nur Anrechnungs- und Dividendenabzugssysteme, die eine Belastung zum individuellen EStSatz des Anteilseigners herstellen, als Vollentlastungssysteme bezeichnet. Zwischen Einmal- und Doppelbelastung läßt sich jede Form der Teilentlastung verwirklichen, entweder indem der KStSatz für ausgeschüttete Gewinne herabgesetzt wird oder auf der Ebene der Anteilseigner ein ermäßigter EStSatz zur Anwendung kommt. Teilentlastungssysteme, die nur zu einer geringfügigen Entlastung führen, werden teilweise auch als klassische Systeme bezeichnet, wobei es allerdings an einer trennscharfen Abgrenzung, bis zu welcher Entlastungsquote ein System noch als klassisches System einzuordnen ist, fehlt. Wie sich das KStSystem auf die Situation des einzelnen Anteilseigners auswirkt, kann nur durch individuelle Gegenüberstellung der effektiven Dividendenbelastung mit dem für andere Einkunftsarten geltenden EStSatz des Anteilseigners ermittelt werden.

Zu den unterschiedlichen Systematisierungsmöglichkeiten vgl. auch DAUTZENBERG aaO S. 440 ff.

12 2. Gewinnrealisierung durch Anteilsveräußerung

Die steuerliche Erfassung von Kapitalgesellschaftsgewinnen beim Anteilseigner wäre unvollständig beschrieben, wenn ausschließlich die Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns betrachtet wird (RAUPACH, DStJG 20 [1996] S. 21, 31 ff.; GENSER in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER [Hrsg.], Einkommen versus Konsum, 1999 S. 197, 207). Mit KSt. vorbelastete KapGesGewinne können nämlich auch durch Veräußerung der Anteile realisiert werden. Der mit KSt. belastete thesaurierte Gewinn beeinflusst den Wert des Anteils und schlägt sich in der Höhe des Veräußerungsgewinns nieder. In Abhängigkeit zu der Besteuerung des Veräußerungsgewinns tritt daher auch bei Gewinnrealisierung durch Anteilsveräußerung das Problem des Nebeneinanders von KSt. und ESt. auf.

Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen erfolgt im In- wie im Ausland nach sehr unterschiedlichen Regeln. Verallgemeinernd ergibt sich dabei folgendes Bild:

► *Anteile im Betriebsvermögen*: Betriebliche Veräußerungsvorgänge unterliegen regelmäßig der vollen StPflcht. Sind mit KSt. vorbelastete thesaurierte Gewinne im Veräußerungspreis enthalten, so kommt es beim Veräußerer grds. durch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns zur Doppelbelastung mit KSt. und ESt.

► *Anteile im Privatvermögen*: Die steuerliche Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen ist international sehr unterschiedlich geregelt. Teilweise sind Veräußerungsgewinne wie in der Bundesrepublik Deutschland nach einer Spekulationsfrist unterschiedlicher Dauer steuerfrei (Belgien, Österreich). In der Regel stellen sie jedoch ohne zeitliche Grenzen stpfl. Einkommen dar, unterliegen aber zT ermäßigten EStSätzen, wobei häufig nach Besitzdauer (kurzfristige/langfristige Gewinne) differenziert wird. Daneben gibt es in vielen Ländern Sonderregeln für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (mit stark divergierenden Wesentlichkeitsgrenzen). Die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen ist grds. auch dann stpfl., wenn private Veräußerungsgewinne ansonsten steuerfrei sind. Nur im Fall vollständiger Steuerfreiheit des privaten Veräußerungsgewinns wird eine Doppelbelastung vermieden. Im übrigen kommt es zu einer zum Teil partiellen, zum Teil vollen Doppelbelastung. Veräußerungsvorgänge sind gewöhnlich nicht in die jeweiligen KStSysteme integriert (Ausnahmen s. zB Norwegen [Anm. 351], Österreich [Anm. 364]). Daher kann es zu sehr unterschiedlichen Belastungsergebnissen der Gewinnrealisierung durch Ausschüttung oder Veräußerung kommen, je nachdem wie die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ausgestaltet ist. So läßt sich beispielsweise im klassischen KStSystem der Niederlande die wirtschaftliche Doppelbelastung vollständig umgehen, wenn KapGesGewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert und erst durch Veräußerung realisiert werden, solange die Anteile im Privatvermögen gehalten werden. Denn private Veräußerungsgewinne aus nicht-wesentlicher Beteiligung sind in den Niederlanden steuerfrei (vgl. Anm. 346). Im Ergebnis sind die durch die KapGes. erzielten Gewinne daher nur mit der – gegenüber dem individuellen EStSatz sogar meist deutlich niedrigeren – KSt. belastet. Dieser Mechanismus erklärt, warum die KapGes. in den Niederlanden trotz der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne als Gesellschaftsform sehr beliebt ist. Für die Beurteilung der steuerlichen Vor- oder Nachteile der KapGes. gegenüber anderen Rechtsformen ist folglich neben dem KStSystem und dem Verhältnis von KStThesaurierungssatz und EStSpitzensatz auch die Behandlung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung relevant (s. etwa Meade Committee, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978 S. 245).

VII. Probleme internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung 13

Schrifttum: IFA, *Taxation with regard to the earnings of limited companies with international interests*, CDFI I (1939) (Deutscher Bericht von BÜHLER); MUTÉN, *Die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse des Sitz- bzw. Wohnsitzstaates und anderer Staaten in Bezug auf KapGes. und ihre Anteilseigner*, CDFI XLIXb (1964) S. 1; BÜHLER, *Prinzipien des internationalen StRechts*, Amsterdam 1964; BINDER, *Die Besteuerung der Dividenden und Zinsen nach deutschem internationalem StRecht*, Göttingen 1967; BELLSTEDT, *Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften* 3. Aufl., Köln 1973; VOGEL, *Der ausländische Aktionär in den Gesetzesentwürfen zur KStReform*, München 1973; SATO/BIRD, *International Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders*, IMFS Papers Bd. 22 (1975) S. 384; MANKE, *Auswirkungen der KStReform auf das Außensteuerrecht*, StJb. 1977/78 S. 269; GÖRLICH, *Ausländerdiskriminierung im KStRecht*, FR 1978 S. 367; STURM, *Die Besteuerung von Dividenden und Zinsen aus ausländischen Wertpapier-*

ren, 1979; ANDEL, Corporation Taxes, their Integration with Personal Income Taxes and International Capital Flows, in ROSKAMP/FORTE (Hrsg.), Reform of Tax Systems, Proceedings of the 35th Congress of the International Institut of Public Finance, Detroit 1981 S. 159; Inst. FuSt, Die Behandlung der Ausschüttungen von ausländischen Einkünften nach der KStReform, Grüner Brief Nr. 249, Bonn 1985; G. ROSE, Grundzüge des Internationalen StRechts, Doppelbesteuerung, Internationale Minderbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland, 2. Aufl., Wiesbaden 1991; G. BURMESTER, Grundlagen internationaler Regelungskumulation und -kollision, unter besonderer Berücksichtigung des StRechts, Baden-Baden 1993; IFA, Non-discrimination rules in international taxation, CDFI LXXVIIIb (1993); MAYER-WEGELIN, Weiterausschüttung ausländischer Einkünfte, in HERZIG (Hrsg.), Die Unternehmensbesteuerung im Standortsicherungsgesetz, Köln 1994 S. 111; VOGEL, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen StRecht, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994 S. 361; G. BURMESTER, Internationale Wertungskonflikte und internationales Steuergeschehen als Standortfaktoren, Festschrift für Anton Heigl, Berlin 1995 S. 149; THÖMMES, Grenzüberschreitende Anrechnung von Körperschaftsteuern, in HERZIG (Hrsg.), KStGuthaben bei grenzüberschreitenden Kooperationen, Köln 1996 S. 13; VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Aufl., München 1996; HERZIG, KStSystem im Europäischen Binnenmarkt, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 627; KRAUSE, Besteuerung ausländischer Kapitalerträge, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 477; KRAUSE-JUNK/MÜLLER, Zur steuerlichen Behandlung von Ausschüttungen im Ausland verdienter Gewinne, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997 S. 255; MANKE, KSt. seit der Reform 1977 und Quellensteuer gegenüber ausländischen Muttergesellschaften, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 923; MERKERT, Das deutsche KStSystem muß seine nationalen Fesseln sprengen!, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 57; MÖSSNER ua., StRecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl., Köln 1998; SCHAUMBURG, Internationales StRecht, 2. Aufl., Köln 1998; HERZIG/SANDER, KStSysteme und grenzüberschreitende Kooperationen, StW 1999 S. 131; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999.

Grenzüberschreitende Investitionen von KapGes. werfen gerade im Zusammenspiel von KSt. und ESt. in mehrfacher Hinsicht Probleme auf. Aus der Sicht der beteiligten Staaten geht es um die Partizipation am Steuertat bzw. dessen Aufteilung. Aus der Sicht des Stpfl. steht der Schutz vor internationaler Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung im Vordergrund. Doppelbesteuerungen werden unilateral und aufgrund von DBA verhindert. DBA haben zudem die Funktion von Verteilungsnormen, die eine Zuweisung des Steuerguts zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat vornehmen (Zu den allgemeinen Grundlagen des Internationalen Steuerrechts vgl. Einf. ESt 97 ff.).

Doppelbesteuerungen und Doppelbelastungen treten je nach der Form des Auslandsengagement der KapGes. auf verschiedenen Ebenen auf:

► *Ausländische Einkünfte der Körperschaft*: Unbeschränkt stpfl. KStSubjekte sind regelmäßig mit ihrem Welteinkommen stpfl. Erzielt die KapGes. im Ausland beschränkt kstpfl. Gewinne, etwa durch die Begründung einer ausländischen Betriebsstätte, so kommt es zur Doppelbesteuerung, weil diese Gewinne im Inland im Rahmen der Erfassung des Welteinkommens nochmals der KSt. unterliegen (*Kollision von beschränkter und unbeschränkter KStPflicht*). Es handelt sich um einen Fall *internationaler juristischer Doppelbesteuerung*, da Steuerobjekt und Steuersubjekt identisch sind (zur Terminologie vgl. Anm. 9). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt unilateral entweder durch Freistellung von der inländischen Steuer (sog. internationales Schachtelprivileg, zur Einordnung s. WASERMAYER, DStJG 20 [1997] S. 75) oder durch Anrechnung der ausländischen KSt., seltener im Wege des Abzugs der ausländischen KSt. Bilateral regeln DBA auf der Grundlage des OECD-Musters die Zuordnung und Abgrenzung der Gewinne zwischen Betriebsstätte und Stammhaus. Doppelbesteuerungsrechtlich

ist der Quellenstaat zur Besteuerung der Betriebsstättengewinne berechtigt (Art. 7 OECD-MustAbk.). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung bleibt nach der Konzeption des OECD-MustAbk. dem Wohnsitzstaat überlassen (Art. 23 OECD-MustAbk.).

► *Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft*: Gründet die KapGes. im Ausland eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft, so unterliegt diese im Ausland der unbeschränkten KStPflcht. Solange die Gewinne im Ausland thesauriert werden, sind sie der Steuerhoheit des Sitzstaates der Muttergesellschaft entzogen. Viele Staaten durchbrechen unter bestimmten Voraussetzungen diese Abschirmwirkung, indem sie eine unmittelbarer Zurechnung oder Ausschüttungsfiktionen anordnen, um Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu verhindern (vgl. §§ 7 ff. AStG; hierzu SCHAUMBURG, Internationales StRcht, § 10). Aufgrund der *Abschirmwirkung* der juristischen Person kommt es bei der Muttergesellschaft jedoch im Regelfall erst in dem Moment zu kstpfl. Gewinnen, in dem die Tochtergesellschaft Gewinne repatriiert.

Dabei ergeben sich im einzelnen folgende Doppelbesteuerungs- und Doppelbelastungsvarianten:

- ▷ *Internationale wirtschaftliche Doppelbelastung*: Mit ausländischer KSt. vorbelastete Ausschüttungen der Auslandstochter sind bei der Muttergesellschaft als Beteiligungserträge nochmals stpfl. Die Folge ist eine *internationale wirtschaftliche Doppelbelastung*, weil es sich bei Mutter- und Tochtergesellschaft um verschiedene Steuersubjekte handelt. Derartige Doppelbelastungen werden unilateral meist durch Ausweitung des nationalen Schachtelprivilegs zum *internationalen Schachtelprivileg* (Freistellung des ausländischen Beteiligungsertrags) verhindert. Dabei gelten für das internationale Schachtelprivileg jedoch in der Regel strengere Anforderungen als für das nationale Schachtelprivileg. Gelegentlich wird die von der Tochtergesellschaft gezahlte KSt. auch auf die KSt. der Muttergesellschaft angerechnet (sog. *indirekte Anrechnung*). In der EU wird die Doppelbelastung durch Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 225 [1990] S. 6) verhindert (hierzu ausführlicher Anm. 78).
- ▷ *Internationale juristische Doppelbesteuerung*: Neben der wirtschaftlichen internationalen Doppelbelastung kommt es im Fall des Dividendenbezugs von einer Auslandstochter meist auch zu einer *internationalen juristischen Doppelbesteuerung*. Denn die Muttergesellschaft ist mit ihren Dividendeneinkünften im Sitzstaat der Tochtergesellschaft (Quellenstaat) beschränkt stpfl. Die Besteuerung wird im Quellenstaat regelmäßig durch einen abgeltenden KapErtrStAbzug vorgenommen. Im Sitzstaat der Muttergesellschaft wird die KapErtrSt. mit wenigen Ausnahmen unilateral angerechnet. Zudem begrenzen DBA das Besteuerungsrecht des Quellenstaates, indem sie Höchstgrenzen für die Erhebung des KapErtrStAbzugs normieren (vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MustAbk.). Durch die Mutter-Tochter-Richtlinie ist – unter der Voraussetzung eines qualifizierten Beteiligungsverhältnisses – der KapErtrStSatz für Ausschüttungen zwischen in der EU ansässigen KapGes. auf 0 vH herabgesetzt.
- *Weiterausschüttung von Auslandserträgen an natürliche Personen*: Werden ausländische Beteiligungserträge an natürliche Personen weiterausgeschüttet, so unterliegen sie bei diesen ungeachtet der ausländischen KStVorbelastung als Dividendeneinkünfte der ESt. Im klassischen KStSystem ist dies systemkonform. Jedoch kommt es auch in den meisten Entlastungssystemen, vor allem in Vollentlastungssystemen, zu einer (*internationalen*) *wirtschaftlichen Doppelbelastung* von Dividenden, da für ausländische KSt. regelmäßig keine Entlastung gewährt wird. Damit werden die Entlastungssysteme für Sachverhalte mit Auslandsberührung

zu klassischen Systemen. Dies entspricht der Konzeption des OECD-MustAbk., das von der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeht und deshalb keine Entlastungsmechanismen im Verhältnis von KSt. zu ESt. vorsieht (Art. 10 Abs. 2 Satz 3 OECD-MustAbk.). Nur allmählich integrieren einige Mitgliedstaaten der EU ausländische KSt. in ihre Entlastungssysteme, zum teil unilateral (Großbritannien, Italien), zum Teil in DBA (vgl. die in der deutschen Abkommenspraxis einmalige Regelung in Art. 20 Abs. 1 b [bb] Satz 2–5 DBA Deutschland-Frankreich).

► *Direktbeteiligungen natürlicher Personen an ausländischen KapGes.*: Der Situation der Weiterausschüttung ausländischer Gewinne sind die Fälle der Direktbeteiligung einer natürlichen Person an einer ausländischen KapGes. vergleichbar. Es entspricht allgemeiner internationaler Praxis, lediglich im Ausland auf die Ausschüttung erhobene KapErtrSt. auf die inländische ESt. anzurechnen. Eine Entlastung von der ausländischen KSt. wird hingegen nicht gewährt. Die Bereitschaft, ausländische KSt. zu integrieren, ist hier noch geringer als im Fall der Weiterausschüttung. Auch Teilentlastungssysteme, die bei mittelbarem Bezug häufig nicht zwischen der Ausschüttung von in- und ausländischen Gewinnen unterscheiden, versagen dem Direktbezug von Auslandsdividenden in aller Regel die Entlastung.

► *Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner*: Der Nichtberücksichtigung ausländischer KSt. entspricht in umgekehrter Richtung der Ausschluß ausländischer Anteilseigner von den kstl. Entlastungssystemen. Ausländische Anteilseigner sind mit ihren Dividendeneinkünften im Sitzstaat der ausschüttenden KapGes. beschränkt stpfl. Die Stpfl. wird international durch die Erhebung einer KapErtrSt. auf Dividendenzahlungen an ausländische Anteilseigner abgegolten, ohne daß insofern die Vorbelastung mit KSt. Berücksichtigung findet. Die KapErtrSt. ist unilateral meist auf 25 vH festgesetzt. Sie wird bei Vorliegen eines auf dem OECD-Muster basierenden DBA auf 5 vH für Schachteldividenden einer KapGes. und 15 vH für Dividenden im Streubesitz und an natürliche Personen reduziert (Art. 10 Abs. 2 Nr. 2 a, b OECD-MustAbk.). Nur wenige Staaten beziehen aufgrund von DBA ausländische Anteilseigner in ihre Entlastungssysteme ein (so aber zB zahlreiche DBA Großbritanniens, vgl. GAMMIE/BRANNAN, intertax 1995 S. 389, 399).

14–15 Einstweilen frei.

C. Rechtfertigung der Körperschaftsteuer

Schrifttum: A. WAGNER, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine StLehre, 2. Aufl., Leipzig 1890; Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340, Anlagen zum stenographischen Bericht, Berlin 1920 Nr. 1624; EVERS, Kommentar zum KStG 1920/22, Berlin 1923, Einleitung; STUDENSKI, Toward a Theory of Business Taxation, The Journal of Political Economy, Bd. 48 (1940) S. 621; GOODE, The Corporation Income Tax, New York/London 1951; COLM, The Corporation and the Corporate Income Tax in the American Economy, in: Essays in Public Finance and Fiscal Policy, Bd. 15 (1954/55) S. 90; RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; FLUME, Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der StReform, DB 1971 S. 692; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971, KSt Abschn. IV; VO-DRAZKA, Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaften – Argumente und Folgerungen, StuW 1971 S. 235; SCHREDELSEKER, Kritik der KStReform, FinArch. N. F. 31 (1972/73) S. 27; RASENACK, Die Theorie der KSt., Berlin 1974; SCHNEIDER, KStReform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975 S. 97; SCHREDELSEKER, Wider eine

individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1975 S. 324; GREIF, KStReform und Anrechnungsverfahren, Pforzheim 1976; DEE, Is Repeal of the Corporate Income Tax Possible?, in WALKER/BLOOMFIELD (Hrsg.), *New Directions in Federal Tax Policy for the 1980s*, Cambridge 1985 S. 175; SCHNEIDER, Körperschaftsteuer, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980 S. 529; SCHULER, KStl. Aspekte der geplanten Unternehmenssteuerreform, Köln 1990; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993 § 14; STOLTERFOTH, Zum Verhältnis der KSt. zur ESt., *Festschrift für Ludwig Schmidt*, München 1993 S. 497; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II Köln 1993 S. 723; PEZZER, Rechtfertigung der KSt. und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, *Festschrift für Klaus Tipke*, Köln 1995 S. 419; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997 S. 241; PEZZER, Rechtfertigung und Rechtsnatur der KSt., *DSjG* 20 (1997) S. 5.

I. Ebenen der Rechtfertigung

16

Von ihren Anfängen an begleitet die KSt. eine Rechtfertigungsdebatte, die bis heute nicht zum Erliegen gekommen ist. Ob die Existenz einer KSt. angesichts ihres mittlerweile über einhundertjährigen Bestehens und ihrer weltweiten Verbreitung noch ernsthaft in Frage steht, ist zwar zweifelhaft. Doch die Ausgestaltung der Steuer, insbesondere des KStSystems, ist nach wie vor eng mit den Rechtfertigungsfragen verbunden. Eine Neubelebung der Rechtfertigungsproblematik ist zu erwarten, falls der subjektive Anwendungsbereich des KSt. zu einer allgemeinen Unternehmensteuer ausgeweitet werden sollte (hierzu Anm. 181 f.). Dabei sind zwei Rechtfertigungsebenen zu unterscheiden (sehr deutlich VO-DRAZKA, *StuW* 1971 S. 235, 236):

- ▷ Zunächst geht es um die Frage, ob sich die Besteuerung nichtphysischer Personen rechtfertigen läßt, dh. um die *Rechtfertigung der KSt. an sich*. Wäre dies zu verneinen, so müßte die KapGes. wie die PersGes. steuerlich als transparent behandelt werden. Alle – thesaurierte und ausgeschüttete – Gewinne müßten unmittelbar den Anteilseignern zugerechnet werden. Dieses Verständnis liegt der sog. Teilhabersteuer zugrunde (vgl. insb. ENGELS/STÜTZEL, *Teilhabersteuer*, 1968; hierzu Anm. 185).
- ▷ Bescheidener ist die ungleich häufiger gestellte Frage nach der Rechtfertigung der KSt. als eigenständiger Steuer *neben* der ESt. der Anteilseigner, gleichbedeutend mit der *Rechtfertigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne*. Von der Antwort auf diese Frage hängt nach gängiger Vorstellung die Wahl des KStSystems ab.

II. Rechtfertigung einer Besteuerung des Gewinns der juristischen Person

17

Die zivilrechtliche Selbständigkeit der juristischen Person bringt es mit sich, daß sich ihr Gewinn nicht unmittelbar den Anteilseignern zurechnen läßt, wie dies bei der PersGes. möglich ist. Zwar schlagen sich thesaurierte Gewinne der KapGes. im Wert der Anteile nieder, eine Erfassung der Wertsteigerung des Anteils durch die ESt. wäre aber nur bei konsequenter Verwirklichung der Reinvermögenszugangstheorie möglich (vgl. Einf. ESt Anm. 12). Demgegenüber kann nach dem die Erfassung der Überschüßeinkünfte beherrschenden Zuflußprinzip die ESt. erst im Ausschüttungsfall zugreifen. Deshalb bedarf es jedenfalls bis zur Ausschüttung einer steuerliche Erfassung des Gewinns unmittelbar bei der KapGes. Andernfalls hätten KapGes. gegenüber anderen Erwerbsgesellschaften, deren Gewinne sofort und unmittelbar zur ESt. der Gesellschafter herangezogen wer-

den, nicht zu rechtfertigende Wettbewerbsvorteile. Historisch wurde die KSt. folglich als Ergänzungssteuer zur ESt. der natürlichen Person aufgefaßt. *Motiv* für die Einführung der KSt. war die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit mit anderen Unternehmen (Dok. 1 KSt. Anm. 1 ff.; A. WAGNER, Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, 2. Aufl., 1890 S. 419 ff.; VON DER NAHMER, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II S. 141). *Grund* für das Erfordernis einer gesonderten Erfassung der Gewinne von nichtphysischen Personen ist das estl. Zuflußprinzip einerseits (dazu grundlegend J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt. S. 275 ff.) und die Anerkennung der rechtlichen Fiktion der juristischen Person auch für die Zwecke der Besteuerung andererseits (STÜDEMANN, StuW 1985 S. 141, 155).

Über das estl. Zufluß- und Realisationsprinzip setzen sich sog. Teilhabersteuer-/ Integrationsmodelle hinweg, wenn sie eine unmittelbare Zurechnung auch des einbehaltenen Gewinns zu den hinter der Körperschaft stehenden natürlichen Personen propagieren. Unter dem System der Teilhabersteuer soll der gesamte Gewinn nicht proportional als Gewinn der KapGes., sondern progressiv als Teilhaberertrag besteuert werden. Die Protagonisten der Teilhabersteuer wollen die historische Entwicklung der Verselbständigung der KSt. zu deren Ursprung als Hilfsinstrument der ESt. zurückdrehen, mißachten dabei aber sowohl Grundprinzipien der ESt. als auch den wirtschaftlichen Sachverhalt. Denn der einbehaltene Gewinn einer KapGes. steht dem Anteilseigner weder rechtlich zu, noch kann er wirtschaftlich über diesen verfügen. Deshalb übt die ganz hM Kritik an der Teilhabersteueridee (FLUME, DB 1971 S. 692, 693; SCHREDELSEKER, StuW 1975 S. 324, 326; KOFLER, Die kstl. Reformvorschläge aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wien 1978 S. 100 f.; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU, 1997 S. 289 ff.). Allerdings erkennen auch die Vertreter der Teilhabersteuer die Notwendigkeit der Besteuerung einbehaltener Gewinne. Sie wollen die Besteuerung des einbehaltenen Gewinns nicht abschaffen, sondern lediglich umgestalten (ausführlich hierzu Anm. 185).

III. Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne

18 1. Fragestellung

Mit der funktionalen Rechtfertigung einer eigenständigen Besteuerung der einbehaltenen Gewinne juristischer Personen durch eine KSt. ist noch keine Vorentscheidung für die Behandlung ausgeschütteter Gewinne getroffen. Die steuerliche Behandlung von Dividendeneinkünften hängt zunächst davon ab, ob durch das Nebeneinander von KSt. und ESt. tatsächlich eine wirtschaftliche Doppelbelastung hervorgerufen wird. Wird diese Frage bejaht, so kommt es weiterhin darauf an, ob sich eine solche wirtschaftliche Doppelbelastung rechtfertigen läßt.

19 2. Existenz einer wirtschaftlichen Doppelbelastung

Zu Recht kritisiert PEZZER (DStJG 20 [1997] S. 5, 10), daß die wirtschaftliche Doppelbelastung der Dividende durch KSt. und ESt. der Rechtfertigungsdebatte im Sinne einer *petitio principii* unreflektiert zugrunde gelegt werde. Läßt sich eine Doppelbelastung nicht feststellen, so bedarf es auch keiner Rechtfertigung. Die Existenz einer wirtschaftlichen Doppelbelastung wird im wesentlichen mit zwei Argumenten angezweifelt – zum einen mit der Behauptung einer eigenständigen

Leistungsfähigkeit der KapGes., zum anderen im Hinblick auf die Möglichkeit der Überwälzung der KSt.

Wirtschaftliche Selbständigkeit der Körperschaft: Auf eine lange Tradition blickt das Argument der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der jur. Person zurück. Schon in der Begründung zum KStG 1920 wurde ausgeführt, KapGes. seien nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich gegenüber den Anteilseignern selbständig. Unabhängig davon, ob man das Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung der KapGes. nun als Einkommen oder Ertrag bezeichne, entstehe, wenn der Gewinn später an die Anteilseigner weitergeleitet wird, bei diesen *neues Einkommen*, das neue Leistungsfähigkeit begründe. Daß ein und derselbe Ertrag steuerlich mehrmals erfaßt werde, sei nicht ungewöhnlich und führe auch in anderen Fällen nicht zur Annahme einer Doppelbelastung (Begründung zum KStG 1920, Drucks. der Nationalversammlung 1920 Bd. 341 Nr. 1976 S. 14; ausführlich zur Begründung des historischen Gesetzgebers s. Dok. 1 KSt. Anm. 20). Die Annahme einer wirtschaftlichen Doppelbelastung setze eine wirtschaftliche Identität von KapGes. und Anteilseigner voraus, die sich zumindest bei großen Publikumsgesellschaften schon aus rechtssoziologischer Sicht nicht halten lasse (etwa SCHREDELSEKER, FinArch. N. F. 1972/73 S. 27, 31 ff.; SCHWOCHECHERT, GmbHR 1987 S. 311, 314). Diese These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der Körperschaft gegenüber den Anteilseignern läßt sich unter anderem auf die *Theorie vom Unternehmen an sich* zurückführen (begründet von HAUSSMANN, Vom Aktienwesen und Aktienrecht, 1928 S. 27 ff.; ähnlich GUTENBERG, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 15. Aufl. 1969, 1. Bd. S. 485.; zur Theorie des Unternehmens an sich ausführlich GREIF, KStReform und Anrechnungsverfahren, 1976 S. 64 ff.).

Mit dem Schluß von der rechtlichen auf die wirtschaftliche Selbständigkeit der KapGes. kontrastiert am schärfsten die individualistische *Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum* der Anteilseigner an der KapGes. Diese geht davon aus, die KapGes. sei lediglich ein Instrument zur Verwirklichung wirtschaftlicher Interessen der natürlichen Person. Deshalb lasse sich weder im Hinblick auf den ausgeschütteten noch auf den einbehaltenen Gewinn von einer von den Anteilseignern verschiedenen Leistungsfähigkeit der KapGes. sprechen.

Zu den Vertretern der Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum, die insbesondere auf die Begründung des Aktiengesetzes 1965, BTDrucks. IV/171 S. 91, 93, zurückgeführt wird, gehören ua. GIERSCH, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 119 (1963) S. 239, 243; ENGELS/STÜTZEL, Teilhabersteuer, 1968 S. 27 ff.; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV Tz. 52, 75; SCHNEIDER, StuW 1975 S. 97 ff.; MEICHSSNER, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, 1982 S. 129; kritisch hingegen RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967 S. 90 ff.; SCHREDELSEKER, FinArch. 1972/73 S. 27, 31 ff.; GREIF, KStReform und Anrechnungsverfahren, 1976 S. 67 ff.; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl. 1994 S. 103 ff.

Stellungnahme: Weder die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der Körperschaft noch die Theorie des wirtschaftlichen Eigentums der Anteilseigner eignen sich für eine abschließende Beantwortung der Frage, ob hinsichtlich des ausgeschütteten Gewinns von einer wirtschaftlichen Doppelbelastung auszugehen ist. Die Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner schießt weit über das Ziel hinaus, da sie sich auch auf den einbehaltenen Gewinn der KapGes. bezieht. Dies macht ihre Ergebnisse insgesamt angreifbar, weil eine

Zuordnung des einbehaltenen Gewinns zu den hinter der Gesellschaft stehenden Personen in der Tat fragwürdig ist (hierzu ausführlich Anm. 185). Zudem ist der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Hinblick auf § 39 AO irreführend. Ebensowenig erlaubt jedoch die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der juristischen Person eine Verneinung der wirtschaftlichen Doppelbelastung *ausgeschütteter* Gewinne, da sie allenfalls für die Behandlung thesaurierter Gewinne brauchbare Schlußfolgerungen ermöglicht. Eine isolierte Betrachtung von Körperschaft und Anteilseigner auch im Hinblick auf die Ausschüttung negiert zu Unrecht die rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen beiden. Zudem vermögen beide Erklärungsmuster noch nicht einmal bei typisierender Betrachtungsweise eine für den gesamten Körperschaftssektor taugliche Erklärung des Verhältnisses von KapGes. und Anteilseigner zu geben. So wenig wie sich bei *personenbezogenen KapGes.* die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung halten läßt, so wenig ist ein Durchgriff durch die *PublikumsKapGes.* im Sinne der Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum möglich.

Überwälzung der Körperschaftsteuer: Des weiteren wird gegen die Existenz einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mit der Inzidenz der KSt. argumentiert. Fraglich ist nämlich, wer die KSt. *trägt*. Wäre die KSt. ein anderen Produktionskosten gleichzustellender Kostenfaktor, der von der Körperschaft im Preis zumindest teilweise auf die Konsumenten oder die Arbeitnehmer überwälzt wird, so wäre eine Doppelbelastung der Dividende von vornherein ausgeschlossen, weil die KSt. nicht zu einer Belastung der Körperschaft, sondern der Abnehmer führen würde.

Vgl. hierzu TIPKE, StRO Bd. II S. 729 ff.; Betriebsteuerausschuß, StuW 1949, Sp. 946 ff.). Eine Entlastung der Anteilseigner von der KSt. wäre folglich nicht zu rechtfertigen, so zB MURAI, EC Tax Revue 1994 S. 4, 6; zu den verschiedenen Überwälzungshypothesen vgl. insb. SELIGMAN, Die Lehre von der Steuerüberwälzung (dt. Übersetzung von „The Shifting and Incidence of Taxation“), hrsg. v. KARL BRÄUER, 1927; HARBERGER, Journal of Political Economics 70 (1962) S. 215 ff.; KRZYZANIAK/MUSGRAVE, Shifting of the Corporation Income Tax, Baltimore 1963.

Gegen das Überwälzungsargument spricht indessen der fehlende positive Nachweis, daß es tatsächlich zu einer Überwälzung kommt. Die Überwälzungshypothese konnte bisher nicht verifiziert werden. Auch wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür besteht, daß die KSt. zumindest teilweise überwälzt wird, so läßt sich weder das Ausmaß der Überwälzung noch die Richtung der Überwälzung zweifelsfrei ermitteln. Rückschlüsse von der Überwälzbarkeit der KSt. auf die wirtschaftliche Doppelbelastung werden daher überwiegend abgelehnt (ausführlich KLEIN, Wisconsin Law Revue 1965 S. 576, 601; ZIMMERMANN, StuW 1993 S. 231, 232; VOGEL, Der ausländische Aktionär in den Gesetzesentwürfen zur KStReform, 1973 S. 63; TIPKE, StRO Bd. II S. 729 ff.; HEY aaO S. 241 ff. mwN.).

20 3. Rechtfertigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Ausgehend von der Annahme, daß es zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne kommt, werden hinsichtlich der Rechtfertigung der Doppelbelastung im wesentlichen folgende Argumente und Gegenargumente angeführt:

Eigene Leistungsfähigkeit der juristischen Person:

► *pro*: Wenn nicht schon aufgrund der eigenen Leistungsfähigkeit der juristischen Person das Auftreten einer *Doppelbelastung* des ausgeschütteten Gewinns an sich

verneint wird (s. Anm. 19), so wird diese häufig mit der besonderen, von den Anteilseignern zu unterscheidenden Leistungsfähigkeit der juristischen Person gerechtfertigt. Daß KapGes. gegenüber anderen Erwerbsgesellschaften eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit aufweisen wird ua. begründet mit einer Verstärkung der *Kreditfähigkeit*, dem leichteren *Zugang zum Kapitalmarkt* sowie der Möglichkeit der *Kapitalanhäufung*, die zu *wirtschaftlicher Mächtigkeit* und *größerer Wirtschaftlichkeit* führe (Begründung KStG 1920, Drucks. der Nationalversammlung 1920 Bd. 341 Nr. 1976 S. 15; ferner etwa WEBER, JZ 1980 S. 545, 549 ff.; STUDENSKI, The Journal of Political Economy 48 (1940) S. 621, 633). All dies rechtfertige eine höhere Belastung der durch eine KapGes. erzielten Gewinne gegenüber Personenunternehmen.

► *contra*: Gegen die These der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der KapGes. wird vorgebracht, sie treffe allenfalls für große PublikumsKapGes. zu. Eine generelle Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Anknüpfung an die Rechtsform lasse sich hingegen nicht feststellen. Zudem drücke sich eine etwaige, durch die Wahl der Rechtsform der KapGes. erlangte Verbesserung der wirtschaftlichen Position in höheren Gewinnen aus, die ihrerseits bereits zu einer höheren Steuerschuld führten, so daß auf diese Weise eine etwaige höhere Leistungsfähigkeit angemessen berücksichtigt sei (WÖHE, Die Steuern des Unternehmens S. 133; STOLTERFOTH in Festschrift Ludwig Schmidt, 1993 S. 497, 505; SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 509, 533 ff.).

► *Eine vermittelnde Auffassung* erkennt zwar aufgrund einer zumindest typisierend zu unterstellenden wirtschaftlichen Verselbständigung eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der KapGes. an, geht aber davon aus, daß diese eigene Leistungsfähigkeit im Zeitpunkt des Gewinntransfers an die Anteilseigner endet. Die eigene Leistungsfähigkeit der KapGes. sei nur eine vorübergehende (vorläufige) Leistungsfähigkeit, solange der Anteilseigner noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den thesaurierten Gewinn erlangt hat. Die Einschaltung einer KapGes. zur Einkommenserzielung führe nicht zu einer Verdoppelung der Leistungsfähigkeit, die eine doppelte Belastung des KapGesGewinns im Ergebnis rechtfertigen könne (SCHIPPOREIT, StuW 1980 S. 190, 196 f.; HALLER, StbJb. 1970/71 S. 15, 22; Inst. FuSt., Zur StReform, Heft 100, Bd. 6 S. 15; HEY aaO S. 254 ff.).

Äquivalenztheoretische Argumente: Eine hervorgehobene Stellung nimmt in der Rechtfertigungsdebatte ferner das Äquivalenzprinzip ein:

► *pro*: Während die KSt. als Gegenleistung für die Verleihung der Rechtsfähigkeit oder für das Privileg der beschränkten Haftung kaum erstlich in Betracht gezogen wird (vgl. hierzu SCHNEIDER aaO S. 530 ff.), vertreten namhafte Autoren, die zusätzliche Belastung ausgeschütteter Gewinne mit KSt. lasse sich als Äquivalent für die Bereitstellung öffentlicher Güter rechtfertigen (insb. TIPKE, StRO Bd. II S. 1028 ff., 1038; FLUME, DB 1971 S. 692, 693; SCHMIDT, FinArch. N. F. 1962/63 S. 36, 51).

► *contra*: Nahe liegt der Einwand, daß nicht nur körperschaftlich organisierte Unternehmen von staatlichen Leistungen profitieren, weshalb von den Befürwortern der äquivalenztheoretischen Rechtfertigung diese zumeist auch auf den gesamten Unternehmensbereich ausgeweitet wird (zB TIPKE, StRO Bd. II S. 732, 1028 ff.). Doch auch umfassende äquivalenztheoretische Begründungsansätze sind der Kritik ausgesetzt. Sie differenzieren unzulässigerweise zwischen unternehmerischen und anderweitigen Einkünften. Schließlich profitiert jede erwerbswirtschaftliche Tätigkeit von der Bereitstellung öffentlicher Güter (HEY aaO

S. 260 ff.; PEZZER in Festschrift Tipke, 1995 S. 419, 425; SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 532; DERS., StuW 1975 S. 106; SCHNITZER, Europa-tauglichkeit des deutschen KStSystems, 1996 S. 37 ff.). Hinzu kommt, daß der Gewinn kein geeigneter Maßstab für die Abgeltung der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen darstellt. Selbst wenn man eine äquivalenztheoretische Rechtfertigung in Betracht ziehen wollte, so würde diese im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage der KSt. versagen.

Argument der Einheit der Rechtsordnung:

► *pro*: Da die juristische Person zivilrechtlich gegenüber den hinter ihr stehenden Anteilseignern verselbständigt ist, müsse auch im Steuerrecht von ihrer Eigenständigkeit ausgegangen werden. Die Einheit der Rechtsordnung gebiete eine Gleichbehandlung von zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Sachverhalten (Begründung KStG 1977, BTDrucks. 7/1470 S. 326; ECKHARDT, StJb. 1961/62 S. 77, 109 ff.; SCHREDELSEKER, FinArch. N.F. 1972/73 S. 27, 34; WEBER, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 68).

► *contra*: Die Einheitlichkeit der Rechtsordnung ist jedoch nicht Selbstzweck, sondern dient der Vermeidung von Wertungswidersprüchen (D. FELIX, Einheit der Rechtsordnung, Passauer Habil. 1997 S. 144 ff.). Überdies läßt sich eine strenge Bindung des Steuerrechts an das Zivilrecht nicht feststellen, da das Steuerrecht der Erfassung *wirtschaftlicher Sachverhalte* dient. Das Gebot der Einheit der Rechtsordnung darf nicht dazu führen, daß wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte unter Anknüpfung an unterschiedliche zivilrechtliche Gestaltungen ungleich behandelt werden und kann eine wirtschaftliche Doppelbelastung *allein* in Abhängigkeit zu bestimmten Rechtsformen des Zivilrechts nicht rechtfertigen (zB SCHULER, Kstl. Aspekte der geplanten Unternehmensteuerreform, 1990 S. 33; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt. IV Tz. 50 ff.). Ein Verständnis des Steuerrechts als bloßes Folgerecht des Zivilrechts negiert zu Unrecht die Existenz eigenständiger steuerrechtlicher Wertungen.

Fiskalische Argumente: Gelegentlich wird auf die fiskalische Ergiebigkeit einer separaten KSt. hingewiesen (GOODE, The Corporation Income Tax, New York/London 1951 S. 34, 204). Die klassische KSt. ist effizient, da gerade wenn man die großen finanzstarken KapGes. betrachtet, von einem kleinen Kreis von Stpfl. ein hohes Aufkommen erzielt werden kann. Sie ist ferner politisch verträglich, weil die Masse der Dividendenempfänger die Vorbelastung mit KSt. nicht wahrnimmt (Prinzip der *Unmerklichkeit* der Besteuerung, vgl. COLM in Essays in Public Finance and Fiscal Policy Bd. 15 (1954/55) S. 90, 96; BLANKART, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 1991 S. 231).

Derartige Zweckmäßigkeitserüberlegungen können eine Rechtfertigung jedoch nicht ersetzen, mag die Ergiebigkeit einer Steuer politisch auch große Überzeugungskraft haben. Als rationale Rechtfertigungsgründe taugen fiskalische Ergiebigkeit und politische Verträglichkeit nicht, vgl. TIPKE, StRO Bd. II S. 729; PEZZER, DSStJG 20 (1997) S. 10.

Sozialpolitische Argumente: Für eine wirtschaftliche Doppelbelastung von Dividendeneinkünften werden schließlich auch eine Reihe sozialpolitischer Argumente vorgebracht, die jedoch allesamt nicht recht zu überzeugen vermögen:

► *Die Doppelbelastung sei gerechtfertigt als Vorbelastung eines aus den müßelosen Einkommensarten der Zins- und Unternehmensrente bestehenden Kapitaleinkommens.* Der „geringere soziale Nutzen“ von Dividendeneinkünften gegenüber Arbeitseinkünften erlaube eine höhere Abschöpfung. Einkünfte aus Kapitalvermögen – hier schwingt das tradierte Bild des vermögenden Rentiers mit – würden zudem

selten für die Befriedigung von Grundbedürfnissen eingesetzt. Da Zinsen, die in dieser Diktion ebenfalls „müheles“ erwirtschaftet werden, aber in der Regel beim Schuldner als Betriebsausgaben abgezogen werden können, also gerade nicht doppelt belastet sind, soll einschränkend ein Abzug in Höhe einer durchschnittlichen Kapitalrendite bei der KapGes. erlaubt werden (so zB VON DER NAHMER, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II S. 146; vgl. zur These vom geringeren sozialen Nutzen auch GOODE aaO S. 34, 37 ff.; RASENACK, Theorie der KSt. S. 185). Gegen die These vom geringeren Sozialnutzen ist einzuwenden, daß müheles erworbenes Einkommen keine höhere Leistungsfähigkeit begründet. Überdies sind die Mühen der Einkommenserzielung nicht objektivierbar. Sie lassen sich nicht in stl. Belastungsaussagen umformen (J. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988 S. 229).

► *Ebensowenig läßt sich die Doppelbelastung als Steigerung der Progressivität der ESt. mit der Annahme rechtfertigen, Anteilsbesitz entfalle regelmäßig auf Stpfl. mit hohem persönlichen Einkommen* (So zB VAN DEN TEMPEL, Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Brüssel 1970 S. 20). Zum einen läßt sich auch in Deutschland gerade in den letzten Jahren eine zunehmend breitere Streuung des Beteiligungsbesitzes feststellen. Zum anderen wäre, selbst wenn Dividendeneinkünfte tatsächlich in der Regel bei Stpfl. mit hohem Einkommen anfallen sollten, nicht einsichtig, warum die Progressivität nur für Kapitaleinkünfte gesteigert werden sollte.

Beurteilung der Diskussion: Während in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur die Ablehnung der wirtschaftlichen Doppelbelastung überwiegt, ist die steuerrechtliche Diskussion gespalten. Neben eindeutigen Gegnern oder Befürwortern der wirtschaftlichen Doppelbelastung, die vor allem *rechtsdogmatisch* und *steuersystematisch* argumentieren, findet sich in neuerer Zeit ein eher *pragmatischer Umgang* mit der Doppelbelastungsproblematik. Die Entlastung von der KSt. wird nicht für zwingend gehalten, sondern lediglich als zweckmäßig begrüßt (vgl. etwa PEZZER, DStJG 20 [1997] S. 12). Dies entspricht auch der bei der Einführung des deutschen Anrechnungssystems abgegebenen Begründung des KStG 1977, BT/Drucks. 7/1470 S. 326. Durch diese dogmatische Flexibilität ergibt sich ein größerer Spielraum für Teil- und Zwischenlösungen, wie sie vielfach im Ausland anzutreffen sind. Zusätzliche Impulse erhält der neue Pragmatismus in der Rechtfertigungsdebatte zudem durch die Zunahme grenzüberschreitender Investitionen. Da das klassische System ebenso wie einzelne Teilentlastungssysteme eine einfachere Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den beteiligten Staaten ermöglicht, fordern selbst ehemalige Befürworter des 1977 in der Bundesrepublik eingeführten Vollerrechnungssystems neuerdings eine Revision dieser Entscheidung. Und dies nicht, weil sie die durch das Anrechnungssystem erreichte Vermeidung der Doppelbelastung ablehnten, sondern weil sie es für untauglich zur Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte ansehen.

So insb. RADLER in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 1, 4 f.; RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 719; THIEL, StbJb. 1998/99 S. 71, 76; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993 S. 564 ff.; DIES. in Festschrift F. Klein, 1994 S. 347, 355 ff.; DIES., GmbHR 1987 S. 125 ff., die dem kstl. Anrechnungssystem allerdings von Beginn an kritisch gegenüberstand.

Stellungnahme: UE gibt es *keine* rechtssystematische *Notwendigkeit* für eine Doppelbelastung von ausgeschütteten KapGesGewinnen. Die mehrfache Belastung der in einer KapGes. erwirtschafteten Gewinne läßt sich nicht widerspruchsfrei begründen. Denn das Spektrum der wirtschaftlichen Sachverhalte, die

sich hinter der Rechtsform der KapGes. verbergen, ist so groß, daß weder Aussagen über eine eigene Leistungsfähigkeit des Unternehmens noch äquivalenztheoretische Begründungen verallgemeinerungsfähig sind. Die KSt. erfaßt Großkonzerne ebenso wie die Einmann-GmbH. Paßt der Gedanke der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglicherweise auf eine Bayer-AG, so verfehlt er jedenfalls den wirtschaftlichen Sachverhalt personenbezogener KapGes. Ebenso wenig kann die Doppelbelastung des durch eine KapGes. erwirtschafteten Gewinns als Gegenleistung für staatliche Infrastrukturmaßnahmen legitimiert werden, und zwar selbst dann nicht, wenn man den Gedanken auf den gesamten Unternehmensbereich ausweitet. Ein hoher Gewinn korrespondiert keineswegs zwingend mit einer intensiven Inanspruchnahme staatlicher Leistungen. Macht man erst mit dem Äquivalenzgedanken im KStRecht, so müßte branchenabhängig differenziert werden. Aber auch dann bleibt die Verknüpfung zwischen Gewinn und Inanspruchnahme staatlicher Leistungen so vage, daß sich hieraus keine zwingende Notwendigkeit einer Doppelbelastung ableiten läßt.

Es *muß* also *nicht* doppelt belastet werden, so daß zu fragen ist, ob doppelt belastet werden *darf*. Diese Frage nun läßt sich nur aus der Sicht der Anteilseigner beantworten (J. LANG, DSJG 20 [1997] S. 70). Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich des Verhältnisses von KSt. zu ESt. erfährt seine Grenzen aus den Geboten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dem Leistungsfähigkeitsprinzip (Anm. 27–29), aber auch aus Praktikabilitätsabwägungen (Anm. 110) insbesondere im Hinblick auf die Besteuerung internationaler Sachverhalte (hierzu im einzelnen Anm. 48–58).

D. Zielsetzungen der Körperschaftsteuer

21 I. Die Bedeutung der Körperschaftsteuer als Einnahmequelle

Wie die ESt. dient die KSt. primär der Mittelbeschaffung zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben. Sie gehört damit zu den klassischen Fiskalzwecksteuern (hierzu Einf. ESt Anm. 52).

Die Abhängigkeit der KSt. vom Gewinn der Körperschaft verknüpft das Steueraufkommen mit der konjunkturellen Entwicklung. Angesichts der in den Steuerstatbestand der KSt. eingebauten Flexibilität (*built-in-flexibility*) wird sowohl von einer Abhängigkeit zwischen Konjunktur und KStAufkommen als auch zwischen Liquidität und KStAufkommen ausgegangen (MÜNZER/SPAHN, FinArch. N. F. 1973/74 S. 406 ff.; J. LANG in TIPKE/LANG, § 8 Rn. 10; kritisch SCHNEIDER, Hdb. der Finanzwissenschaft Bd. II S. 527).

Die Bedeutung der KSt. im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen bleibt regelmäßig deutlich hinter der ESt. zurück (s. Anm. 167). Aufkommensunterschiede ergeben sich von Land zu Land entsprechend der Größe des inkorporierten Sektors bzw. des subjektiven Anwendungsbereichs der KSt. Zudem steht die fiskalische Bedeutung der KSt. in direkter Abhängigkeit zu dem verwirklichten KStSystem. Nur in klassischen Systemen produziert die KSt. zusätzliches Aufkommen neben der ESt. Im Anrechnungssystem führt die KSt. in Höhe der StGutschrift hingegen nur zu einem StAufkommen auf Zeit (THIEL, StJb. 1998/99 S. 71, 75). Im Freistellungssystem kann der Staat zwar endgültig über das KStAufkommen verfügen, der Verzicht auf die Besteuerung der Dividende beim Anteilseigner geht aber zu Lasten des EStAufkommens.

II. Die Bedeutung der Körperschaftsteuer als Gestaltungsinstrument 22

Wie das EStRecht dient auch das KStRecht neben dem primären Ziel der Mittelbeschaffung der politischen Gestaltung. Zum einen setzen sich im KStRecht durch die Bezugnahme auf die estl. Einkommensermittlung die Gestaltungswirkungen der Sozialzwecknormen des EStRechts (s. hierzu Einf. ESt Anm. 53 ff.) fort, soweit diese ihrem Wesen nach auch auf KapGes. anwendbar sind. Zum anderen existieren aber auch originäre Gestaltungstechniken und Gestaltungsziele des KStRechts.

Subjektive Steuerbefreiungen: Anders als das EStRecht kennt das KStRecht subjektive Steuerbefreiungen. Mit der Stbefreiung gemeinnütziger Körperschaften werden die Wertungen des Gemeinnützigkeitsrechts umgesetzt (hierzu Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988). Daneben dienen subjektive KStBefreiungen der Verfolgung eigenständiger sozial- und gesellschaftspolitischer sowie volkswirtschaftlicher Ziele. Es ergeben sich zahlreiche Überschneidungen mit den Sozialzwecken des EStRechts. Das im Bereich estl. Sozialzwecknormen maßgebliche *Bedürfnisprinzip* spielt indes mangels subjektiver Leistungsfähigkeit der Körperschaft keine Rolle bei der Ausgestaltung von KStBefreiungen.

International werden im Bereich der KStBefreiungen sehr unterschiedliche Akzente gesetzt. Weit verbreitet sind Befreiungen von Körperschaften zur Förderung privater und betrieblicher Altersvorsorge (Pensionskassen). Ein im Ausland geläufiges Instrument der Wirtschaftsförderung sind zudem *zeitlich begrenzte KStBefreiungen* und sonstige Vergünstigungen für junge Unternehmen, die zur Gründung neuer Unternehmen anzuregen sollen.

Sondertarife: Steuerliche Lenkung kann ferner über ermäßigte oder erhöhte KStSätze verwirklicht werden. Sie werden sowohl zur *Sektorenförderung* (zB Versicherungen, Genossenschaften) als auch zur *Regionenförderung* eingesetzt.

Gestaltungspotential der Ausgestaltung von KStSystem und KStSatz: Neben den gezielt eingesetzten Gestaltungsinstrumenten lassen sich eine Reihe indirekter Gestaltungswirkungen des KStRechts identifizieren. So nehmen sowohl das KStSystem als auch das Verhältnis zwischen KStThesaurierungssatz und EStTarif Einfluß auf die ökonomischen Entscheidungen des Stpfl. Beeinflußt werden die Finanzierungs-, die Gewinnverwendungs- und die Rechtsformentscheidung. Inwieweit die rechtliche Ausgestaltung des KStSystem jedoch als bewußt eingesetzte Sozialzwecknorm oder als Fiskalzwecknorm angesehen werden kann, hängt davon ab, ob die Frage nach der Rechtfertigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eindeutig bejaht oder verneint wird, oder ob insoweit ein Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers anerkannt wird (Wie etwa Begründung von KStG 1977, BTDrucks. 7/1470 S. 326).

Zu den wichtigsten gesamtwirtschaftlichen Zielen bei der Ausgestaltung des KStSystems gehören die breitere Streuung des Beteiligungskapitals, die Stärkung der Eigenkapitalquote, aber auch genau entgegengesetzt die Begünstigung der Fremdfinanzierung wegen der Selektionsfunktion des Kapitalmarktes (vgl. hierzu StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt: IV S. 306; ENGELS/STÜTZEL, Teilhabersteuer, 1968 S. 11; WAMSLER, Kstl. Integration statt Anrechnung?, 1998 S. 46 ff.).

Bei der Wahl des KStSatzes spielen traditionell Ziele der Wirtschafts- und Konjunkturpolitik und in neuerer Zeit vermehrt der Standortpolitik eine Rolle. Daneben werden neuerdings von J. LANG für die Wahl eines gegenüber dem EStSpitzenatz niedrigen Unternehmenssteuersatzes auch ökologische Zielsetzungen ins Spiel gebracht. Durch eine niedrige Besteuerung investierter Gewinne gegenüber einer höheren Belastung (zu Konsumzwecken) ausgeschütteter Gewinne, soll ein Lenkungsdruck dahingehend entfaltet werden, gegenwärtigen Konsum zugunsten späteren Konsums aufzuschieben (J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49; 1993, Tz. 19; DERS., DStJG 15 [1993] S. 115, 144 ff.).

Abgrenzung: Wie im EStRecht bedarf es auch im Bereich kstl. Sozialzwecknormen der Abgrenzung zu Fiskalzweck- und Vereinfachungszwecknormen (zu den Begriffen und der Abgrenzungsproblematik vgl. Einf. ESt Anm. 54 ff.). Subjektive Steuerbefreiungen können neben lenkungspolitischen Zielen auch der bloßen Klarstellung dienen, etwa zur Abgrenzung zwischen dem stpfl. gewerblichen Bereich und dem steuerfreien Bereich hoheitlichen Handelns. An derartige Vereinfachungszwecknormen sind andere Maßstäbe anzulegen als an Sozialzwecknormen.

Steuerliche Lenkungsvergünstigungen und unfairer Steuerwettbewerb: Angesichts der zunehmenden Mobilität des Unternehmenssektors wird das KStRecht gezielt dazu eingesetzt, ausländisches Kapital anzuziehen. Steuerlichen Lenkungsvergünstigungen, die speziell um ausländische Investoren werben, sollen jedoch nach der Vorstellung von EU und OECD Grenzen gesetzt werden, um unfairen Steuerwettbewerb („harmful tax competition“) und sog. beggar-my-neighbour-Praktiken zu verhindern. Damit stellt sich nicht mehr nur das Problem der Abgrenzung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungsnormen, sondern auch zwischen Maßnahmen unfairen Steuerwettbewerbs und zulässiger steuerlicher Lenkung. Sowohl die OECD als auch die EU bemühen sich derzeit um die Aufstellung von geeigneten Abgrenzungskriterien.

Vgl. OECD, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, Paris 1998; Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat: „Koordinierung der StPolitik in der EU – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung schädlichen StWettbewerbs, KOM (1997), 495 endg; Ratsdok. 10427/97 BRDrucks. 814/97; vgl. auch die Definition des Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 29; ausführlich hierzu Anm. 70. Zur Einordnung stl. Maßnahmen als Beihilfen iS von Art. 87 EG-Vertrag (Art. 92 aF) s. die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, BStBl. I 1999 S. 205; KOSCHYK, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EG-Vertrag, 1999; hierzu ausführlicher Anm. 69 f.

23–24 Einstweilen frei.

Teil II Gestaltungsprinzipien der Unternehmensbesteuerung

Schrifttum: SMITH, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776 (Deutsche Übersetzung von Recktenwald, Der Wohlstand der Nationen, 7. Aufl., München 1996); MILL, Principles of Political Economy, 1848 (Deutsche Übersetzung von Soetbeer, Leipzig 1869); MANN, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; SCHNEIDER, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StW 1975 S. 97; MEADE COMMITTEE, The Structure and Reform of Direct Taxation, 1978; MUSGRAVE/MUSGRAVE, Public Finance in Theory and Practice, New York 1980; K. SCHMIDT, Grundprobleme der Besteuerung, in NEUMARK (Hrsg.) Hdb. der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Tübingen 1980, Band II S. 120;

WALZ, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F für den 53. DJT, München 1980; HALLER, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981; F. WAGNER, Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, FinArch. N. F. 44 (1986) S. 32; WALZER, Steuergerechtigkeit – Eine entscheidungstheoretische Interpretation, Berlin 1987; FRIAUF, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DSStJG 12 (1989) S. 1; J. LANG, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989 S. 3; SCHNEIDER, Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 1989 S. 328; STIGLITZ/SCHÖNFELDER, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., München/Wien 1989; HAASE, Investitionsneutrale Besteuerung: Praktikabilität und Steuergerechtigkeit, BB 1990 S. 112; J. LANG, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Wege zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990 S. 107; M. ROSE, Strategieorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, StVj. 1990 S. 1; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992; ELSCHEN, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, StuW 1991 S. 99; OECD, Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues, Paris 1991; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; RUDING-BERICHT, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992 (dt. Fassung: Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, Brüssel/Luxemburg, BTDrucks. 13/4138); F. WAGNER, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992 S. 2; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993 Bd. I u. II; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994; STANG, Auswirkungen der Rechtsprechung des BVerfG auf die Besteuerung, Bielefeld 1995, Kap. 3; WAGNER/WISSEL, Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der ESt, WiSt. 1995 S. 65; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997 S. 113; KIESEWETTER, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1997 S. 24; J. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998 § 4.

A. Überblick

25

Mit der Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung befassen sich die *Steuerrechtswissenschaft*, die *Finanzwissenschaft* und die *betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. Von den verschiedenen Disziplinen werden unterschiedliche Anforderungen an die Konzeption der Unternehmensbesteuerung herangetragen. Aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre muß das System der Unternehmensbesteuerung in erster Linie *entscheidungsneutral* sein, aus der Sicht der Finanzwissenschaft *allokationseffizient* und aus der Sicht der Steuerrechtswissenschaft *gerecht*.

Entscheidungsneutralität verwirklicht sich aus der Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in den Geboten der *Rechtsformneutralität* (Anm. 38), *Finanzierungsneutralität* (Anm. 39) und *Verwendungsneutralität* (Anm. 40). Läßt das Unternehmensteuerrecht Entscheidungsneutralität vermissen – was in der Steuerrechtsrealität regelmäßig der Fall ist – so wird zusätzlich die Forderung nach *Planbarkeit* (Rechtssicherheit, hierzu Einf. ESt. Anm. 520 ff.) erhoben (G. ROSE, StuW 1985, 330, 340; kritisch ELSCHEN, StuW 1991 S. 99, 106 f.).

Effizient im Sinne der Finanzwissenschaft ist ein Steuersystem, das die optimale Ausnutzung von Ressourcen ermöglicht und gesamtwirtschaftliche Verzerrungen vermeidet. Der effiziente Einsatz privater und öffentlicher Güter wird durch steuerliche *Allokationsneutralität* (Anm. 40) gewährleistet. Gleichzeitig muß die (Unternehmens)besteuerung dem Gebot der *Ergiebigkeit* (Anm. 44) genügen, um die Finanzierung der Staatsaufgaben sicherzustellen (allgemein zu den Aufgaben der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre s. HÖHN/MEIER in Festschrift Theo

Keller, Bern/Stuttgart 1971 S. 123, 129 ff.). Wie die Rechtswissenschaft nimmt die Finanzwissenschaft eine Verteilung der Steuerlasten am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips vor (vgl. zur finanzwissenschaftlichen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips Einf. ESt. Anm. 540).

Gerechtigkeit im Sinne der Steuerrechtswissenschaft ist gleichbedeutend mit der Einhaltung verfassungsrechtlicher Vorgaben. Das System der Unternehmensbesteuerung ist in die verfassungsmäßige Ordnung einzubinden. Neben formal rechtsstaatlichen Prinzipien (hierzu vgl. Einf. ESt. Anm. 510 ff.) spielen für die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht insbesondere das Gebot der *Besteuerungsgleichheit*, das *Leistungsfähigkeitsprinzip* (Anm. 27–29) sowie der Grundsatz der *freibeitsschonenden Besteuerung* (Anm. 32) eine Rolle. Zugleich ist *sozialstaatlichen* Zielsetzungen (Anm. 30) Rechnung zu tragen. Ergänzt werden die verfassungsrechtlichen Maßstäbe durch einfachgesetzliche Besteuerungsprinzipien.

Aus der Sicht des Europarechts (hierzu ausführlich Anm. 107 ff.) werden an die zunächst primär innerstaatlich formulierten Zielvorstellungen *Diskriminierungsverbote* und *Harmonisierungsgebote* herangetragen. Die Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts muß die EG-vertraglich garantierten Grundfreiheiten (Warenverkehrs-, Dienstleistungs-, Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) und die diesen Freiheiten zugeordneten Diskriminierungsverbote beachten. Die Grundfreiheiten dienen der Verwirklichung des Europäischen Binnenmarktes, der Schaffung eines einheitlichen Wirtschaftsraums, in dem Angehörige unterschiedlicher Mitgliedstaaten ungehindert miteinander in Wettbewerb treten können. Die betriebs- und finanzwissenschaftlichen Postulate der Wettbewerbs- und Allokationsneutralität werden damit gleichermaßen zu (europa)rechtlichen Gestaltungsmaximen (zu Übereinstimmungen und Unterschieden, die sich bei rechtlicher und ökonomischer Interpretation des EG-Vertrags ergeben, vgl. JACOBS in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85 ff.).

Bedeutung eines interdisziplinären Ansatzes: Die Öffnung und das Zusammenwachsen der nationalen Rechts- und Wirtschaftsräume zwingen zu einer Vernetzung der Erkenntnisse der einzelnen Teilwissenschaften. Angleichungsbestrebungen innerhalb Europas lassen rein nationale Gerechtigkeitsvorstellungen zurücktreten gegenüber dem Bedürfnis nach einem Konzept der Unternehmensbesteuerung, das in einer Vielzahl von Staaten auf Zustimmung stoßen muß. Es gilt, international anerkannte Gerechtigkeitsmaßstäbe zu entwickeln, indem verfassungsrechtliche Gestaltungskriterien ökonomisch abgesichert werden. Im Zuge einer deshalb notwendigerweise interdisziplinären Suche nach einem geeigneten System der Unternehmensbesteuerung kommt es zu einer immer stärkeren Verschmelzung der unterschiedlichen Gestaltungskriterien (J. LANG, *StuW* 1990 S. 107, 110 ff.; F. WAGNER, *FinArch.* N. F. 44 (1986) S. 32 ff.; BAREIS, *StKongrRep.* 1987 S. 33, 75). Die dogmengeschichtliche Herkunft verschiedener Besteuerungspostulate kann allenfalls noch den Hintergrund bilden für die übergreifende Entwicklung von Leitlinien eines rationalen Systems der Unternehmensbesteuerung.

B. Die Begriffe Unternehmen, Unternehmung, Betrieb

Schrifttum: SCHUMPETER, *Unternehmer*, Hdwb. der Staatswissenschaften, Jena 1928, Bd. 8 S. 476 ff.; GROCHLA, *Unternehmung und Betrieb*, Hdwb. der Sozialwissenschaften, Stuttgart ua. 1959, Bd. 10 S. 583 ff.; DORNFELD, *Die Steuerfähigkeit der Unternehmung. Versuch einer Einordnung der Unternehmung in das System des Steuerrechts*, Köln 1966;

KAREHNKE, Zum Stand der Erörterungen über den Unternehmensbegriff im Recht der verbundenen Unternehmen, AG 1972 S. 161; SCHIPPOREIT, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, München 1979 S. 97 ff.; KOLBECK, Unternehmen, Hdwb. der Wirtschaftswissenschaften, Stuttgart ua. 1980, Bd. 10 S. 65; STÜDEMANN, Grundformen der Einnahmenbesteuerung. Versuch eines betriebswirtschaftlichen Besteuerungsmodells, StuW 1985 S. 141; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992 S. 19 ff.; WACKER, Betrieb und Unternehmung im StRecht, in WACKER (Hrsg.), Lexikon der dt. und internationalen Besteuerung, 3. Aufl., München 1994 S. 112; J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, Bonn 1993, insb. S. 74 ff.; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994 S. 41 ff.

Seit einigen Jahren werden Rechtsfragen der Unternehmensbesteuerung vermehrt nicht mehr rechtsformabhängig getrennt für Körperschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen diskutiert, sondern übergreifend für alle Formen unternehmerischen Handelns. Aus dem Bestreben, die Rechtsformunterschiede in einer allgemeinen Unternehmens- oder Betriebsteuer zu überwinden, wird das *Unternehmen* zum einheitlichen Anknüpfungspunkt von Besteuerungsfolgen gemacht. Die Abkehr von der Anknüpfung an die zivilrechtlich vordefinierten Rechtsformen hinterläßt indes ein definitorisches Vakuum, das bisher nicht gefüllt worden ist. Zwar kennt das Zivilrecht auch die Begriffe des Unternehmens und Betriebs, anders als mit den verschiedenen Gesellschaftsformen, verbinden sich mit diesen Begriffen jedoch keine einheitlichen Vorstellungen. Der Begriffsinhalt läßt sich nur im Zusammenhang mit der Teleologie des jeweiligen Gesetzes ermitteln (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 1991, § 31 II 1). Eine Anknüpfung an zivilrechtliche Kategorien scheidet damit aus.

Steuerrechtliche Unternehmensdefinitionen entbehren ebenfalls der Allgemeinverbindlichkeit. Im geltenden Steuerrecht wird der Begriff des Unternehmens und des Unternehmers steuerartabhängig unterschiedlich definiert (J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49 Rn. 276, 278; SCHIPPOREIT, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, 1979 S. 120). Einkommen- und Gewerbesteuerrecht kennen nur den Begriff des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG), von dem sich wiederum der Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts (§ 2 UStG) grundlegend unterscheidet. An einer übergreifenden Terminologie fehlt es.

An diesem Mangel an definitorischer Klarheit haben auch die bisherigen Versuche, einen allgemeinen Unternehmensbegriff für das Gewinnsteuerrecht zu entwickeln, nur wenig ändern können. Im Rahmen der Betriebsteuerdiskussion der Nachkriegsjahre wurde der Begriff des Betriebes oder Unternehmens für Zwecke des Gewinnsteuerrechts zunächst auf gewerbliche Unternehmen beschränkt (Betriebsteuerausschuß, StuW 1949 Sp. 929, 996). Lange Zeit ist die ertragsteuerliche Begriffsbildung über diesen restriktiven Betriebs-/Unternehmensbegriff nicht hinausgekommen. Das Gebot der Wettbewerbsneutralität, an dem sich die Diskussion orientierte, wurde ausschließlich im gewerblichen Bereich angesiedelt. So konzentrierte sich auch die durch den 53. DJT 1980 ausgelöste Betriebsteuerdiskussion der 80er Jahre weiterhin auf den *Gewerbebetrieb* (schon damals kritisch gegenüber dem zu eng gefaßten Untersuchungsgegenstand TIPKE, NJW 1980 S. 1079, 1080).

Ein deutlich breiter angelegter, spezifisch steuerrechtlicher Definitionsversuch neueren Datums findet sich bei J. LANG (Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, 1993 Rn. 280 ff.), der in Anlehnung an den weiten Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts jede „selbständige nachhaltige Tätigkeit“ als Unternehmen versteht. Dieser weite Unternehmensbegriff schließt

auch die freiberufliche Tätigkeit ein. Die Funktion des Unternehmensbegriffs beschränkt sich demnach auf die Abgrenzung einerseits zum Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, und andererseits zur privaten Konsumsphäre des Unternehmers (aaO Rn. 287 ff.). Nicht mehr Wettbewerbsneutralität, sondern Besteuerungsgleichheit ist maßgebliches Abgrenzungskriterium. Diese weit gefaßte Definition findet im steuerrechtlichen Schrifttum wachsende Zustimmung (vgl. zB ENGLISCH, DStZ 1997 S. 778, 784; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992 S. 161; für einen noch weiteren Betriebsbegriff WOSNITZA, StVj. 1992 S. 146 ff.), ist aber immer noch weit entfernt von einem allseits anerkannten ertragsteuerlichen Unternehmensbegriff.

Betriebswirtschaftliche Unternehmensdefinitionen: Eine längere Tradition hat die Unternehmung bzw. das Unternehmen als eigenständiger Untersuchungsgegenstand in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (s. etwa STÜDEMANN, StuW 1985 S. 141, 145 ff.; zum Unterschied zwischen Unternehmen und Unternehmung vgl. SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., 1992 S. 22 f.; zwischen Betrieb und Unternehmen vgl. WACKER, Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 3. Auflage 1994 S. 112). Zwar variiert der Unternehmungsbegriff auch in der Betriebswirtschaft je nach dem Untersuchungsziel erheblich (SCHIPPOREIT aaO S. 110), die betriebswirtschaftlichen Unternehmungsbegriffe verbindet jedoch ein institutionelles Moment. Die Unternehmung wird als Organisation, als organisatorische Einheit oder als institutionelle Zusammenfassung eines Bestandes von Sachmitteln verstanden (SCHNEIDER aaO S. 23). ELSCHEN (Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., 1994 S. 45 ff.) macht darauf aufmerksam, daß für die Besteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht vor allem zwei Interpretationen des Unternehmens Relevanz besitzen: Die Betrachtung des Unternehmens als verselbständigte Organisation mit Objektcharakter ermögliche nach verbreiteter Auffassung ein Nebeneinander von objektbezogener Unternehmensteuer und personenbezogener Subjektsteuer des Unternehmers, während das Verständnis des Unternehmens als „Zusammenfassung von Einkommenserwerbstätigkeiten“ mit Fragen der Abstimmung zwischen Unternehmensbesteuerung und Personenbesteuerung identifiziert werde. Dabei warnt ELSCHEN jedoch vor der Deduktion bestimmter Besteuerungsfolgen aus dem Unternehmensbegriff.

Stellungnahme: Jede Beschränkung des Begriffs des Unternehmens, sei es auf gewerbliche Unternehmen wie in der traditionellen Betriebsteuerdebatte, sei es auf institutionalisierte Unternehmen, wie sie die Betriebswirtschaftslehre vornimmt, behindert eine wirklich umfassende Betrachtung der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten. Die Beschränkung auf gewerbliche Unternehmen ist schon deshalb abzulehnen, weil sie umstrittene Abgrenzungen des EStRechts zum Ausgangspunkt nimmt. Die Anknüpfung an die Institution verbessert die Situation gegenüber der Anknüpfung an die Rechtsform nur graduell, ist dabei aber zusätzlich mit erheblichen Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der genauen Definition der Institution behaftet. Zum einen beschränkt sich Wettbewerb nicht auf Unternehmensinstitutionen, sondern kann auch zwischen solchen und Individuen stattfinden (ELSCHEN aaO S. 54), zum anderen verbietet eine am Gebot der steuerlichen Lastengleichheit orientierte Betrachtung Vorfestlegungen des Untersuchungsgegenstandes, die nicht gleichheitsrechtlich abgesichert sind. Deshalb ist einem weiten Unternehmensbegriff ohne jede Bezugnahme auf die Organisationsform oder den Inhalt der unternehmerischen Betätigung der Vorzug zu geben. Nur so lassen sich willkürliche Aus- und Abgrenzungen, die nicht der Kennzeichnung unterschiedlicher wirtschaftlicher Sachverhalte dienen, ver-

meiden. Eingrenzungen können ausschließlich anhand methodisch abgesicherter Kriterien vorgenommen werden.

C. Anforderungen an die Unternehmensbesteuerung aus nationaler Sicht

I. Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Allgemeines Schrifttum seit 1990: HALLER, Umstrittene Fragen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung, in Festschrift für Dieter Pohmer, Tübingen 1990 S. 21 ff.; KRUSE, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1990 S. 322; TIPKE, Zur Methode der Anwendung des Gleichheitssatzes unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, in Festschrift für Gerold Stoll, Wien 1990 S. 229; BACH, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im geltenden Steuerrecht, *StuW* 1991 S. 116; KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, *Zeitschrift für Schweizerisches Recht* 1992, 2. Hbd. S. 1; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993 Bd. I S. 133 ff., 478 ff.; SACHS, Die Auswirkungen des allgemeinen Gleichheitssatzes auf das Steuerrecht in der Rechtsprechung des BVerfG, *StVj*, 1994 S. 75; K. SCHMIDT, Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Reflexionen über ein altes Thema, *JbFSt* 1995/96 S. 31; BIRK, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, *DStJG* 19 (1996) S. 63; ONDRACEK, Zum Gleichmaß der Besteuerung, in Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997 S. 227; MOSCHETTI/BOZZA-BODDEN, Die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips gemäß Art. 53 Abs. 1 der italienischen Verfassung, *StuW* 1999 S. 78.

Zum Schrifttum vor 1990 vgl. Einf. ESt. vor Anm. 531 und vor Anm. 540.

Schrifttum speziell zur Bedeutung von allgemeinem Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeitsprinzip für die Unternehmensbesteuerung: RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; FRIAUF, Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht, *StuW* 1973 S. 97, 103 ff.; R. WENDT, Zur Frage der Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *BB* 1987 S. 1257; J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, *BMF-Schriftenreihe* Heft 49, Bonn 1993, Rn. 486 ff.; STANG, Auswirkungen der Rechtsprechung des BVerfG auf die Besteuerung, Bielefeld 1995 S. 162 ff.; R. WENDT, Spreizung von KStSatz und EStSpitzensatz als Verfassungsproblem, in Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996 S. 859; FRENZ, Unternehmensteuerkonzeptionen im Lichte des Eigentumsgrundrechts und des Leistungsfähigkeitsprinzips, *StuW* 1997 S. 116; SCHÖN, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung, *StbJb.* 1998/99 S. 57; SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum*, Heidelberg 1999.

1. Bedeutung und Stellenwert des Leistungsfähigkeitsprinzips

27

Die gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips (ability-to-pay-principle) gilt weltweit als die zentrale Gestaltungsmaxime des Steuerrechts. Zwar sind Inhalt und Aussagekraft des Leistungsfähigkeitsprinzips – nicht zuletzt im Hinblick auf seine international lückenhafte Umsetzung – keineswegs unumstritten, dennoch kann das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung bezeichnet werden (ausführlich zu Inhalt und Bedeutung Einf. ESt. Anm. 540 ff.). Aufgrund seiner Abstraktheit bedarf das Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch stets der inhaltlichen Konkretisierung, um eine Anwendung im Einzelfall als Auslegungs- oder Gestaltungs-kriterium zu ermöglichen (BVerfG v. 22. 6. 95 2 BvL 37/91, BVerfGE 93 S. 121, 134: „bereichsspezifische Anwendung“). Das BVerfG konkretisiert die Wirkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips neuerdings im Sinne der Systemkonsequenz folgendermaßen: „Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der

Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes aber hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iS der Belastungsgleichheit umzusetzen“ (BVerfG v. 30. 9. 98 2 BvR 1818/90, FR 1998 S. 1028; vgl. auch BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 464: „Sachgesetzlichkeit“ des EStTarifs).

28 2. Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Unternehmensbesteuerung

Als Belastungsgleichheit im Sinne des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert das Leistungsfähigkeitsprinzip „gleiche Besteuerung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“ (J. LANG in TIPKE/LANG § 4 Rn. 84).

Das so definierte Leistungsfähigkeitsprinzip findet – nach nicht unbestrittener Auffassung (hierzu Anm. 4) – auch auf Unternehmen Anwendung. Damit ist das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst Richtschnur für die *Ermittlung des unternehmerischen Gewinns*. Insoweit ergeben sich keine nennenswerten Unterschiede gegenüber der Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Einkommensermittlung der natürlichen Person (hierzu Einf. ESt. Anm. 540 ff.). Auch auf Unternehmensebene wird das Leistungsfähigkeitsprinzip im objektiven Nettoprinzip konkretisiert (hierzu BVerfG v. 30. 9. 98 2 BvR 1818/90, FR 1998 S. 1028).

Daneben ist das Leistungsfähigkeitsprinzip maßgebliches Differenzierungskriterium für die Festlegung des *subjektiven Anwendungsbereichs* der Unternehmensbesteuerung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip zwingt zu einer Gleichbehandlung vergleichbarer *wirtschaftlicher* Sachverhalte. Bei der gleichheitskonformen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung ist daher auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen.

Auch das BVerfG hat, soweit es sich bisher mit der Bedeutung der Rechtsform für die Anknüpfung unterschiedlicher Besteuerungsfolgen beschäftigt hat, verschiedentlich auf den Vorrang des wirtschaftlichen Sachverhalts gegenüber der äußeren Form abgestellt. Allerdings hat es hieraus nicht den Schluß gezogen, die generelle Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung sei gleichheitswidrig oder verstoße gegen das von ihm anerkannte Gebot der Wettbewerbsneutralität (BVerfG v. 24. 1. 62 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 339 f.). Die Rechtsformanknüpfung soll jedenfalls dann zulässig sein, wenn dem materiellen Gehalt durch das Abstellen auf die Rechtsform hinreichend Rechnung getragen wird. Nur wenn dies nicht der Fall ist, seien Durchbrechungen unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Betrachtungsweise verfassungsrechtlich geboten.

Insb. vgl. BVerfG v. 24. 1. 62 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331; v. 11. 11. 64 1 BvR 488/62, 562/63, 216/64, BVerfGE 18, 224; v. 11. 7. 67 1 BvR 495/63, 325/66, BVerfGE 22, 156; v. 25. 7. 68 1 BvR 58/67, BVerfGE 24, 112; v. 15. 7. 69 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327; ebenso der BFH, vgl. nur BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96 BStBl. II S. 450, 463; ausführlich zur Rspr. des BVerfG STANG, Auswirkungen der Rechtsprechung des BVerfG auf die Besteuerung, S. 162 ff.

Inwieweit aus dieser über dreißig Jahre zurückliegenden Entscheidungspraxis auch heute noch gültige Schlußfolgerungen für die Rechtfertigung der unterschiedlichen Besteuerung des laufenden Gewinns von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gezogen werden können, ist jedoch fraglich. Denn die unterschiedlichen Fälle beschränkten sich überwiegend auf Spezialfragen insb. auf den stl. Durchgriff durch die KapGes. und gaben dem Gericht keinen Anlaß für die Einnahme einer allgemeineren Perspektive. Zudem wurde diese Rspr. in einer Zeit begründet, als das BVerfG das Steuerrecht noch als eine Art unselbständiges

Folgerecht zum Zivilrecht einordnete und im Interesse der Einheit der Rechtsordnung eine Anknüpfung an die Zivilrechtsform nicht nur für zulässig, sondern sogar für geboten erachtete (s. BVerfG v. 24. 1. 62 1 BvR 845/58, BVerfGE 13 S. 331, 340). In neueren Entscheidungen klingt hingegen an, daß das Gericht Zivil- und Steuerrecht mittlerweile als zwei *nebeneinander* Rechtsgebiete, die denselben Sachverhalt aus unterschiedlichen Perspektiven bewerten, ansieht (vgl. BVerfG v. 27. 12. 91 2 BvR 72/90, StW 1992, S. 186, 187 mit Anm. MEINCKE). Im Schrifttum überwiegt die Ansicht, die Rechtsform der unternehmerischen Betätigung eigne sich als rein formales Kriterium nicht zur Rechtfertigung unterschiedlicher Besteuerungsfolgen. Zwar beruht die Rechtsformanknüpfung auf der Vermutung, mit unterschiedlichen Rechtsformen seien unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte verbunden (FLÄMIG, ZRP 1980 S. 237; ENDRES; DStR 1984 S. 228). Unterschiedliche zivilrechtliche Organisationsformen indizieren jedoch noch nicht einmal bei typisierender Betrachtungsweise unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte. So läßt sich nicht feststellen, daß sich hinter einer Kapitalgesellschaft generell ein anderer wirtschaftlicher Sachverhalt verbirgt als hinter einem Personenunternehmen. Erst eine sehr viel differenziertere Betrachtungsweise der Rechtsform – etwa unter Einbeziehung von Größe und Beteiligungsstrukturen – erlaubt Aussagen über die Vergleichbarkeit des wirtschaftlichen Sachverhalts (hierzu ausführlich SCHIPPOREIT aaO S. 133 ff.). Für die Besteuerung ist allein die Höhe des unternehmerischen Gewinns maßgeblich. Es kommt nicht darauf an, wie dieser erwirtschaftet wurde.

Deshalb hatte bereits der 33. Deutsche Juristentag im Jahr 1924 gefordert „die Einkommen- und Körperschaftsteuer so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmter Rechtsformen zu wählen oder einer Rechtsform zur anderen überzugehen“ (Teil B I der Leitsätze zum 33. DJT 1924). Die Rechtsform kann nur dann Anknüpfungspunkt unterschiedlicher Steuerfolgen sein, wenn sie Ausdruck unterschiedlicher juristisch-ökonomischer Sachverhalte ist. Unterschiedliche Rechtsformen *allein* sind jedoch weder nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch nach dem Gebot der Entscheidungsneutralität (s. Anm. 38) geeignet, Belastungsunterschiede zu rechtfertigen. Hieraus resultiert die Forderung nach rechtsformunabhängiger Besteuerung.

So zB JACOBS, ZGR 1980 S. 289, 291 ff., 297; DERS., Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998 S. 90 ff.; WÖHE, ZfBF 1980 S. 519 ff.; J. LANG, StW 1990 S. 107, 115; DERS. in TIPKE/LANG § 4 Rn. 84; M. ROSE, StVj. 1990 S. 1, 14; R. WENDT, StW 1992 S. 66, 75; FRENZ, StW 1997 S. 124 ff.; RUDING-BERICHT (dt. Fassung) 1992 (Annex 10 A) S. 463; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993 S. 1 ff.; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 127; aA aber WALZ, 53. DJT 1980, Gutachten F S. 60 ff., 73; WEBER, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971 S. 56 ff., 129 und sehr prägnant SCHNEIDER, StW 1989 S. 328, 339; einschränkend FLÄMIG, ZRP 1980 S. 237, 242 ff.; RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967 S. 159.

In dieselbe Richtung geht die weniger weitreichende Frage, ob es ein *gleichheitsrechtliches Gebot* der Koppelung von EStSpitzen- und KStSatz gibt. Dies setzt voraus, daß man die ESt. der natürlichen Person mit der KSt. der juristischen Person im Sinne des allgemeinen Gleichheitssatzes für vergleichbar hält (so zB R. WENDT in Festschrift für Karl Heinrich Friauf, 1996 S. 859, 866 ff.; MÜHL, InStFuSt. Heft 292, 1990 S. 43; aA: ZEITEL in Festschrift G. Felix, 1989 S. 581, 594 f.; REISS, DStJG 17 (1994) S. 3, 20: Natürliche und juristische Personen seien insofern nicht vergleichbar). Man mag die Frage nach der Koppelung von

KStSatz und EStSpitzensatz als Ausschnitt der Forderung nach Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität betrachten und in diesem Sinne gleichheitsrechtlich bejahen. Problematisch bleibt jedoch, daß es sich bei dem progressiven EStTarif und dem proportionalen KStSatz um artverschiedene Tarife handelt. Die Festsetzung des KStSatzes auf den EStSpitzensatz schafft keine generelle Rechtsformneutralität, kann daher auch der Forderung nach rechtsformunabhängiger Besteuerung nur partiell Genüge tun (s. hierzu auch Anm. 5 u. 211).

29 3. Indikatoren der Leistungsfähigkeit von Unternehmen und Unternehmern

Die Forderung nach Aufgabe der starren Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform stellt die Unternehmensbesteuerung vor die grundlegend neue Frage, wie eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung unternehmerischer Gewinne im Gesamtkonzept der Einkommensbesteuerung auszugestalten ist. Umstritten ist, ob sich eine Ungleichbehandlung unternehmerischer Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten 1. hinsichtlich thesaurierter Gewinne und 2. hinsichtlich ausgeschütteter Gewinne im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen läßt.

Leistungsfähigkeitsprinzip und thesaurierte Unternehmensgewinne: Die Frage, ob die Besteuerung unternehmerischer Gewinne eigenen Gesetzen unterworfen werden darf oder ob der Maßstab der ESt. der natürlichen Person Anwendung finden muß, teilt die Steurowissenschaften in zwei Lager:

► *Kapitalorientierte Besteuerung:* Nach traditionellem Verständnis ist das Einkommen der natürlichen Person der beste Indikator der Leistungsfähigkeit (RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967 S. 132 ff.). Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebiete die sofortige und unmittelbare Erfassung aller Einkünfte mit der progressiven ESt. der natürlichen Person, unabhängig davon, in welcher Form diese Einkünfte erwirtschaftet worden sind. Nur dies entspreche den aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Geboten der Universalität und Totalität der Besteuerung. Dieser Betrachtung liegt eine an der Reinvermögenszugangstheorie (Einf. ESt. Anm. 12) orientierte Definition von Leistungsfähigkeit zugrunde. Danach ist grds. jede Wertsteigerung im Vermögensbestand der natürlichen Person zu progressiven Sätzen zu besteuern. Eine auch nur vorübergehende Besteuerung (thesaurierter) Unternehmensgewinne zu proportionalen Steuersätzen widerspreche dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da es zumindest zu einer Verzögerung der Anwendung der progressiven Sätze komme. Ein Nebeneinander von proportionalen Unternehmensteuersätzen und progressiven EStSätzen wird deshalb als Verstoß gegen die Prinzipien der synthetischen, gleichmäßigen Besteuerung abgelehnt.

Vgl. aus dem neueren Schrifttum zB GILOY, DStZ 1989 S. 547, 550 f.; R. WENDT, StuW 1992 S. 66, 72 ff.; SCHNEIDER in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, 1999 S. 1 ff.; HOMBURG, in M. ROSE (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen StReform, 1997 S. 107 ff.; FARNY/GALL, ÖStZ 1998 S. 510 ff.

► *Konsumorientierte Besteuerung:* Genau entgegengesetzt argumentieren die Vertreter der im Vordringen befindlichen Konsumleistungsfähigkeit, deren Erkenntnisse wesentlich auf der finanzwissenschaftlichen Optimalsteuertheorie fußen. Danach werden als Indikatoren der Leistungsfähigkeit Einkommen, Vermögen und Konsum unterschieden. Die progressive ESt. soll erst in einem möglichst späten Zeitpunkt zugreifen, nämlich dann, wenn das Einkommen konsumtiv verwendet wird (grundlegend MEADE COMMITTEE, The Structure and Reform of Direct Taxation, London 1978 S. 30 ff.). Daraus folgt für die Unternehmensbesteuerung,

daß Einkünfte, solange sie zu investiven Zwecken eingesetzt werden, steuerlich verschont werden müssen. Dieses Ziel läßt sich durch eine breit angelegte Unternehmensteuer und eine niedrig proportionale Besteuerung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns verwirklichen. Die unterschiedliche Besteuerung des einbehaltenen unternehmerischen Gewinns gegenüber anderen Einkünften wird mit der Unterscheidung zwischen Kapital- und Konsumleistungsfähigkeit gerechtfertigt. Solange der Gewinn im Unternehmen verbleibt, steht er zu Konsumzwecken noch nicht zur Verfügung. Erst im Entnahmefall wird die Konsumleistungsfähigkeit gestärkt und nur diese rechtfertigt eine progressive Besteuerung (Prinzip der nachgelagerten Besteuerung). Aussagen über die Besteuerung des zu Konsumzwecken entnommenen Gewinns und das Verhältnis der Unternehmensteuer zur persönlichen ESt. der Unternehmer werden nicht impliziert.

Zu den Vertretern der Konsumorientierung des Leistungsfähigkeitsprinzips gehören insbesondere: J. LANG, Besteuerung des Konsums aus gesetzgebungspolitischer Sicht in M. ROSE (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des StRechts, 1991 S. 291 ff.; DERS. in TIPKE/LANG § 4 Rn. 107 ff.; M. ROSE, Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in KRAUSE-JUNK (Hrsg.), StSysteme der Zukunft, 1998 S. 247 ff.; SINN, Kapitaleinkommensbesteuerung, Tübingen 1985; WAGNER, Konsumorientierte Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung, ÖStZ 1998 S. 402; DERS., Eine ESt. muß eine konsumorientierte Steuer sein, in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER aaO S. 15; WENGER, Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung, in M. ROSE (Hrsg.) aaO S. 115; WINNER, ÖStZ 1999 S. 2; vgl. auch SCHWINGER, StW 1994 S. 39 ff., der beide Modellannahmen gegenüberstellt.

Leistungsfähigkeitsprinzip und ausgeschüttete Gewinne: Von der Behandlung des Gewinns auf Unternehmensebene ist die Frage nach der Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns, die das Verhältnis von unternehmensteuerlicher Vorbelastung und ESt. betrifft, zu unterscheiden:

► *Eigene Leistungsfähigkeit des Unternehmens:* Die Implikationen des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Besteuerung des ausgeschütteten/entnommenen Unternehmensgewinns sind eng verbunden mit der Hypothese von der eigenen steuerlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Die Antwort auf diese Frage entscheidet darüber, ob bei der Besteuerung ausgeschütteter Gewinne die Vorbelastung mit Unternehmensteuer Berücksichtigung finden muß. In der Vergangenheit ist die Doppelbelastungsproblematik in der Auseinandersetzung mit dem klassischen KStSystem regelmäßig nur mit Blick auf den kstpfl. Unternehmensbereich gestellt und nur für diesen teilweise mit dem Argument der rechtlichen und wirtschaftlichen Verselbständigung der KapGes. bejaht worden (s. Anm. 19 f.). Für eine rechtsformunabhängige Unternehmensteuer müßte die Frage nach der Behandlung des ausgeschütteten/entnommenen Gewinns neu formuliert und uE differenziert beantwortet werden. Werden auch Unternehmen ohne eigene Rechtssubjektivität (zB PersGes. oder unternehmerische Gewinne von Einzelpersonen) in die Betrachtung einbezogen, läßt sich die These von der Verselbständigung des Unternehmens gegenüber dem Unternehmer auch für die ausgeschütteten Gewinne nicht mehr aufrechterhalten (J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, Bonn 1993, Rn. 485). Schon in der traditionellen Debatte wurde häufig zwischen PublikumsKapGes. und personenbezogenen KapGes., für die man eine eigenständige Leistungsfähigkeit nicht annehmen wollte, unterschieden (hierzu ausführlich PRÜM, Die Entwicklung der Idee der personenbezogenen KapGes. und ihre Verwirklichung durch den StGesetzgeber, 1966 S. 98 ff.; anders BVerfG v. 24. 1. 64 1 BvR 232/60, BVerfGE 13 S. 318 ff.). Um so weniger kann von einer Verdoppelung der Leistungsfähigkeit ausgegangen werden, wenn Gewinne in einem rechtlich unselbständigen Unter-

nehmen erwirtschaftet werden; vgl. aber auch TIPKE, StRO II S. 1038, der die Doppelbelastung entnommener unternehmerischer Gewinne auch bei Ausweitung zu einer rechtsformneutralen Besteuerung – allerdings im Hinblick auf das Äquivalenzprinzip – für gerechtfertigt erachtet.

► *Leistungsfähigkeit der Unternehmer:* Wird demnach für die Besteuerung ausgeschütteter Unternehmensgewinne allein auf die Perspektive des Unternehmers abgestellt, so muß die Besteuerung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten den Anforderungen der Gleichmäßigkeit, Universalität und Totalität der ESt. entsprechen. Unternehmerische Einkünfte müssen im Ergebnis in gleicher Weise belastet sein wie anderweitige Einkünfte. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung läßt sich weder eine günstigere Behandlung noch eine Mehrbelastung des ausgeschütteten/entnommenen Gewinns rechtfertigen (so auch der BFH-Vorlagebeschuß zu § 32 c EStG v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 461 ff., der die Gleichbehandlung von entnommenen Gewinnen einer PersGes. und von einer KapGes. ausgeschütteten Dividenden als ein Gebot der Rechtsformneutralität interpretiert und gleichzeitig die Gleichbehandlung ausgeschütteter/entnommener Unternehmensgewinne mit anderweitigen Einkünften fordert).

30

II. Umverteilung und Progressivität

Eine progressive Ausgestaltung der ESt. ist nach modernem Verständnis kein Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern eine eigenständige Wertentscheidung sozialer Gerechtigkeit, verankert im verfassungsrechtlichen Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG (K. H. OSSENBÜHL, Die gerechte Steuerlast, 1972 insb. S. 83 ff.). Trotz zunehmender Kritik an den leistungshemmenden Wirkungen der Progression sind die EStTarife der Industriestaaten grds. progressiv ausgestaltet (hierzu ausführlich Einf. ESt. Anm. 35). Der durch progressive Steuertarife erzielte Ausgleich von Vermögensunterschieden wird als ebenso legitimes Ziel der Steuerpolitik angesehen wie die Herstellung von Wettbewerbsneutralität (vgl. LITTMANN, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 38, 47).

Konsequenzen für die Besteuerung einbehaltener Unternehmensgewinne: Nicht zuletzt wegen der leistungshemmenden und wettbewerbsverzerrenden Wirkungen progressiver Steuertarife wird die proportionale Besteuerung thesaurierter unternehmerischer Gewinne ihrer unmittelbaren Zurechnung und progressiven Besteuerung bei der natürlichen Person vorgezogen. Die Anwendung der progressiven Steuertarifen zugrundeliegenden Redistributionsidee auf den Unternehmensbereich stößt zudem auf systematische Bedenken (zB SIGLOCH, StuW 1990 S. 229, 235; ausführlich Anm. 5).

Konsequenzen für die Besteuerung ausgeschütteter/entnommener Unternehmensgewinne: Hingegen ist es ein Gebot sowohl der vertikalen als auch horizontalen Steuergerechtigkeit (hierzu STIGLITZ/SCHÖNFELDER Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1989 S. 417 ff.), die einmal getroffene Grundentscheidung für progressive EStTarife auch auf ausgeschüttete Unternehmensgewinne anzuwenden (BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 464). Das Nebeneinander mehrerer Tarife für unterschiedliche Einkunftsarten führt zu einer Schedulesbesteuerung, die, weil sie ungleichmäßige Belastungen in Kauf nimmt, als ungerecht und veraltet gilt (J. LANG in TIPKE/LANG § 9 Rn. 1). Die insbesondere in Skandinavien anzutreffende niedrig proportionale Sonderbesteuerung von Kapitaleinkommen gegenüber hoch progressiv besteuerten Arbeitseinkommen nach

dem sog. Nordischen Modell ist demnach mit dem modernen Ideal der synthetischen ESt. ebensowenig zu vereinbaren wie die Tarifbegrenzung des § 32 c EStG für gewerbliche Einkünfte (hierzu VIHERKENTTÄ in JACOBS/SPENGLER [Hrsg.], Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1996 S. 117, 134 f.; ferner Anm. 170 und § 32 c Anm. 5 und 7).

III. Steuerfreiheit des Existenzminimums

31

Im Jahre 1990 hat das *BVerfG* aus dem Sozialstaatsprinzip i. V. mit Art. 1 Abs. 1 GG den Grundsatz abgeleitet, „daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird“ (*BVerfG* v. 29. 5. 90 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, *BVerfGE* 82 S. 60, 85). Dieser existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die ESt. (*BVerfG* v. 25. 9. 92 2 BvL 5, 8, 14/91, *BVerfGE* 87 S. 153, 169). Diese Verschonung des existenznotwendigen Bedarfs entspricht einer der tradierten Grundfesten eines leistungsfähigkeitsgerechten rationalen Steuersystems (NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970 S. 80 ff.).

Für die Besteuerung der (ausgeschütteten) Unternehmenseinkünfte bedeutet dies, daß das Existenzminimum der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen gewährleistet sein muß (ENGLISCH, *DStZ* 1997 S. 778, 780). Auf der Ebene des Unternehmens findet das Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums hingegen mangels subjektiver Leistungsfähigkeit des Unternehmens keine Anwendung.

IV. Das Prinzip freiheitsschonender Besteuerung

32

Schrifttum: KRÜGER/KALBFLEISCH/KÖHLER, Die Entscheidungen des *BVerfG* zu den Einheitswerten, *DStR* 1995 S. 1452; ARNDT, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des *BVerfG* v. 22. 6. 1995, *BB* 1996 Beil. 7; JACHMANN, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, *StuW* 1996 S. 97; A. KLEIN, Das neue Steuerverfassungsrecht – Eine Chance für den Steuerzahler?, *BB* 1996 S. 1807; LEISNER, Steuer- und Eigentumswende – die Einheitswertbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, *NJW* 1995 S. 2591; G. ROSE, „In der Nähe einer hälftigen Teilung“, *DB* 1995 S. 1879; P. KIRCHHOF, Verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerlast und Staatsverschuldung, *Frankfurter Institut* (Hrsg.), *Schranken gegen Staatsverschuldung*, 1996 S. 51; FRENZ, Unternehmensteuerkonzeptionen im Lichte des Eigentumsgrundrechts und des Leistungsfähigkeitsprinzips, *StuW* 1997 S. 116; G. ROSE, Der Steuer-Plafondierungsbefehl des *BVerfG* und seine Durchsetzung, *DB* 1997 S. 494; DERS., Unternehmensbesteuerung und Unternehmerbesteuerung im Lichte des revolutionierenden Vermögensteuer-Beschlusses des *BVerfG* v. 22. 6. 1995, in MAYER (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung in Theorie und Praxis* (Sächsische Steuerrichttagung 1996), Stuttgart ua. 1997 S. 89; GOSCH, Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, *DStZ* 1998 S. 327; BUTZER, Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, *StuW* 1999 S. 227.

Zum Schrifttum vor 1990 vgl. Einf. ESt. vor Anm. 548 und vor Anm. 549.

In der Vergangenheit spielten die Freiheitsrechte, insbesondere die Eigentums-garantie des Art. 14 GG, für die Beurteilung und Ausgestaltung des Steuerrechts kaum eine Rolle. Zwar war im Schrifttum immer wieder auf die Schutzwirkung der Freiheitsrechte gegenüber dem Besteuerungseingriff hingewiesen worden, gleichwohl blieben die freiheitsrechtlichen Besteuerungsschranken Theorie.

Auch wenn das BVerfG die grundsätzliche Bedeutung von Art. 14 Abs. 1 GG für die Besteuerung anerkannte, wurden konkrete Folgerungen nicht gezogen (hierzu ausführlich Einf. ESt. Anm. 548). Dies änderte sich zu Beginn der 90er Jahre. In BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5, 8, 14/91 (BVerfGE 87 S. 153, 169) führte das Gericht erstmals den Grundsatz der freiheitsschonenden Besteuerung ein, legte sich aber nicht auf einen konkreten Maßstab fest, sondern maß den Freiheitsrechten lediglich allgemein die Funktion einer äußersten Grenze bei, aufgrund derer dem Steuerpflichtigen der Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung zu belassen sei.

Einheitswertbeschlüsse: Eine deutliche Wende markierten die als Einheitswertbeschlüsse bekannt gewordenen Entscheidungen des Zweiten Senats des BVerfG zur Erbschaft- und Vermögensteuer v. 22. 6. 95 (2 BvL 37/91 u. 2 BvR 552/91, BVerfGE 93 S. 121 u. 165), mit denen das Gericht Art. 14 GG eine fundamental neue Bedeutung für das Steuerrecht zuwies. Erstmals wurde Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG durch das Verfassungsgericht als konkrete Belastungsgrenze formuliert. Zum einen ergebe sich aus Art. 14 GG eine abgestufte Belastbarkeit des Eigentumserwerbs gegenüber dem bloßen Innehaben von Eigentum. Besondere Schutzwürdigkeit attestierte das Gericht dem privaten und familiären durchschnittlichen Gebrauchsvermögen ebenso wie unternehmerisch gebundenem Vermögen (BVerfGE 93 S. 121, 138, 140 f.). Unternehmen stünden als Garanten für Produktivität und Arbeitsplätze unter dem besonderen Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG. Sie seien „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“ (BVerfGE 93 S. 165, 175). Für erhebliches Aufsehen sorgte die Ableitung einer Belastungsobergrenze aus dem Wort „zugleich“ in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG. Die stl. Gesamtbelastung (jedenfalls aus Ertragsteuern und Vermögensteuer) müsse „bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe der hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verbleiben (sog. Halbteilungsgrundsatz), 3. Leitsatz aaO S. 121.

Im Zuge der Neubewertung der Freiheitsrechte als Schranken der Besteuerung durch das Bundesverfassungsgericht hat das Prinzip der „*freiheitsschonenden Besteuerung*“ im steuerrechtlichen Schrifttum starken Auftrieb erfahren. Die Einheitswertbeschlüsse wurden überwiegend sehr positiv aufgenommen.

Vgl. etwa ARNDT/SCHUMACHER, NJW 1995 S. 2603; W. LEISNER, NJW 1995 S. 2591; JACHMANN, StuW 1996 S. 97; P. KIRCHHOF, Stbg. 1996 S. 1; A. KLEIN, BB 1996 S. 1807; VOGEL, JZ 1996 S. 43; R. WENDT in SACHS, Grundgesetz, 1996 Art. 14 Anm. 145; FELDMANN, StuW 1998 S. 114; J. LANG in TIPKE/LANG § 4 Rn. 214 ff. u. Rn. 106 Fn. 77 mwN. Der Begriff der eigentumschonenden Besteuerung wurde schon weit vor den Einheitswertbeschlüssen von P. KIRCHHOF geprägt, vgl. zB VVDStRL 39 (1981) S. 281. Zur Bedeutung der Freiheitsrechte im Steuerrecht bis zur Entscheidung vom 22. 6. 1995 Einf. ESt. 548 f.

Allerdings ist dem Versuch des berichterstattenden Verfassungsrichters KIRCHHOF, der Formulierung „zugleich“ in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG eine Belastungsobergrenze im Sinne einer „hälftigen Teilung“ (BVerfGE 93 S. 121 Leitsatz 3) zu entnehmen, auch Kritik entgegengebracht worden (zB BULL, NJW 1996 S. 281; TIPKE, GmbHR 1996 S. 8). Das Gericht habe den Spielraum richterlicher Entscheidungsmacht überschritten, ein politisches Urteil gefällt, das im Verfassungswortlaut keine ausreichende Stütze finde. Schließlich wurde auch der Vorwurf erhoben, die Entscheidungen würden maßlos überschätzt, sie seien durch das Zugeständnis von Typisierungsspielräumen letztlich so vage gehalten, daß sie als konkreter Maßstab nicht taugten. Formal wird argumentiert, die Ausführungen zum Halbteilungsgrundsatz seien als bloßes obiter dictum nicht bindend

(ÄRNDT/SCHUMACHER, NJW 1995 S. 2603; aA zB LIST, BB 1999 S. 981, 983; BORNHEIM, StuW 1998 S. 146, 147). In ähnlicher Weise verfährt die Finanzrechtsprechung mit dem Halbtteilungsgrundsatz (vgl. BFH v. 17. 7. 98 VI B 81/97, BStBl. II 1999 S. 671, wo den Äußerungen des BVerfG lediglich die Qualität einer „unverbindlichen Meinungsäußerung“, formuliert als Appell an den Gesetzgeber, beigemessen wird [unter Berufung auf FG Düss. v. 5. 11. 97, EFG 1998 S. 378; Revision eingelegt unter AZ: BFH XI R 77/97]; krit. zur Interpretation des Halbtteilungsgrundsatzes durch die Finanzrechtsprechung LIST, BB 1999 S. 981 ff.).

Sicherlich werfen die Beschlüsse Fragen des Gewaltenteilungsprinzips auf, lassen sich Zweifel anmelden, ob dem Grundsatz der hälftigen Teilung die Schärfe einer verfassungsrechtlichen Belastungsgrenze zukommt oder ob es sich hierbei nicht eher um eine Regel politischer Vernunft handelt. Dennoch ist der Vorstoß des Zweiten Senats zu begrüßen, dort wo er die eigentums- und freiheitsrechtliche Relevanz des Besteuerungseingriffs zur Kenntnis nimmt und diesem Eingriff Grenzen zu setzen versucht.

Ob die gewandelte Rspr. des BVerfG Bestand haben wird, ist indes angesichts des sehr kritischen Sondervotums des Verfassungsrichters BÖCKENFÖRDE (BVerfGE 93 S. 149 ff.) und einer sich von den Einheitswertbeschlüssen des Zweiten Senats distanzierenden Entscheidung des Ersten Senats (BVerfG v. 8. 4. 97 I BvR 48/94, BVerfGE 95 S. 267, 300) fraglich.

Konsequenzen für die Unternehmensbesteuerung: Bei vorsichtiger Interpretation des Richterspruchs lassen sich dennoch aus den Freiheitsrechten für die Unternehmensbesteuerung folgende Schlüsse ziehen, die in Konsequenzen für die Belastungswirkung und Gestaltungswirkung (vgl. BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983) zu unterscheiden sind:

- ▶ *Belastungswirkung* (Begrenzung der Höhe der Steuerlast):
 - ▷ *Das Verbot der Substanzbesteuerung* schließt Eingriffe in die Unternehmenssubstanz aus (BVerfGE 93 S. 121, 137). Die Herleitung des Verbots der Substanzbesteuerung ist vielschichtig, neben den Freiheitsrechten und dem Übermaßverbot wird auch das Leistungsfähigkeitsprinzip herangezogen (zB TIPKE, StRO Bd. I S. 504). Ertragsunabhängige Elemente der Unternehmensbesteuerung verstoßen mithin gegen das Gebot der freiheitsschonenden und leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung.
 - ▷ *Das Verbot der Erdrosselungssteuer* richtet sich gegen die absolute Höhe der Steuerbelastung und kann auch durch eine übermäßige Besteuerung des laufenden Ertrags verletzt werden. Hinsichtlich der Frage, wann die Unternehmensbesteuerung übermäßig ist, muß differenziert werden: Das Verbot der Erdrosselungssteuer fand sich bereits in Entscheidungen des BVerfG vor dem Halbtteilungsbeschuß (zB BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87 S. 153, 169), allerdings ohne eine effektuierbare Belastungsgrenze. Durch die Entscheidung v. 22. 6. 95 wurde das Übermaßverbot zur ungefähr hälftigen Teilung konkretisiert. Inwieweit hieraus im Einzelfall Schlüsse für die zulässige Obergrenze der Unternehmensbesteuerung gezogen werden können, bleibt insbesondere im Hinblick auf die Kumulation verschiedener Steuern, der sich das Unternehmen ausgesetzt sieht, – trotz vielfältiger Versuche der Klärung in der Literatur (s. etwa ARNDT, BB 1996 Beil. 7 S. 8 f.; G. ROSE, StuW 1999 S. 12 ff.) – zweifelhaft, vgl. FELDMANN, StuW 1998 S. 114, 120; GOSCH, DStZ 1998 S. 327, 330; J. LANG in TIPKE/LANG § 4 Rn. 223.

- ▷ *Privilegierung unternehmerischer Gewinne aufgrund der besonderen Gemeinwohlbindung von Unternehmen:* Das BVerfG (BVerfGE 93 S. 165, 175 f.) hat in den Einheitswertbeschlüssen die besondere Sozialpflichtigkeit unternehmerischen Vermögens hervorgehoben. Hieraus ist die Forderung nach einer stl. Privilegierung von Unternehmensgewinnen abgeleitet worden (RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 717; zuvor bereits KNOBBE-KEUK, DB 1989 S. 1303, 1306; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992 S. 117 f.; Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 88).

UE läßt sich eine niedrigere Besteuerung von Unternehmensgewinnen gegenüber anderen Einkünften jedoch *nicht* als ein *verfassungsrechtliches Gebot* bezeichnen. Schließlich verfolgen Unternehmer in erster Linie eigenwirtschaftliche Ziele. Eine Abschichtung nach der Sozialwertigkeit der zur Einkünfteerzielung ausgeübten Tätigkeit verstößt – abgesehen davon, daß sie nicht graduierbar ist – gegen die Wertneutralität des Steuerrechts. Soweit das BVerfG aus der Bindung von Kapital im Unternehmen eine geringere Verfügbarkeit und damit eine geringere Leistungsfähigkeit des Unternehmers ableitet, mag dieses Argument möglicherweise für die Erbschaftsteuer zu treffen, keinesfalls aber für die Ertragsbesteuerung. Denn anders als bei der Erbschaftsteuer besteuern ESt. und KSt. einen aktuellen Liquiditätszuwachs des Unternehmens, gefährden also nicht die Unternehmenssubstanz. Die Entscheidung des Unternehmers, Gewinne im Betrieb zu investieren, unterscheidet sich qualitativ nicht von der Entscheidung jedes anderen Stpfl., Einkünfte zu investieren oder zu sparen, und kann daher nicht als Minderung der Leistungsfähigkeit im herkömmlichen Sinne verstanden werden.

Zu Recht kritisch deshalb FRENZ, StuW 1997 S. 116, 122 f.; SEER in TIPKE/LANG § 13 Rn. 152; BAREIS, DB 1996 S. 1153, 1157 f.; SCHÖN, StJb. 1998/99 S. 57, 63 f.; R. WENDT, StuW 1992 S. 66, 73 f., der die Begünstigung von Unternehmensgewinnen nicht nur für nicht geboten, sondern für verfassungsrechtlich nicht zulässig hält.

Dem steht nicht entgegen, daß nach weit verbreiteter Ansicht niedrige Unternehmensteuern ein Gebot wettbewerbs- und wirtschaftspolitischer Vernunft sind. Die Sicherung der Grundlagen der marktwirtschaftlichen Ordnung durch stl. Schonung unternehmerischer Betätigungen mag ein legitimes wirtschaftspolitisches Ziel sein, ein justitiables Verfassungs*gebote* ist es nicht, so auch FRENZ, StuW 1997 S. 116, 123; TIPKE, StRO, Bd. II S. 1038 f.

- *Gestaltungswirkung:* Steuern, die den Stpfl. zu bestimmten Handlungen veranlassen und dadurch Gestaltungswirkung entfalten, sind umfassend an den Grundrechten zu prüfen. Eine Unternehmensbesteuerung, welche die Entscheidungsfreiheit der Stpfl. durch an verschiedene Handlungsalternativen geknüpfte Belastungsunterschiede beeinträchtigt, berührt die verfassungsrechtlich verbürgten Freiräume. Entscheidungsneutralität, wie sie von Ökonomen postuliert wird, ist daher zugleich ein Gebot freiheitsschonender Besteuerung, vgl. auch J. LANG, StuW 1990 S. 107, 115, der das Gebot der Entscheidungsneutralität der ökonomischen Handlungsfreiheit zuordnet und diese in die Nähe der Steuergleichheit rückt.

33 Einstweilen frei.

V. Der Grundsatz der Einmalbesteuerung

34

In jüngerer Zeit taucht im Recht der Unternehmensbesteuerung vermehrt ein neuer Besteuerungsgrundsatz auf, der sog. *Grundsatz der Einmalbesteuerung*, der vom Gesetzgeber zur Begründung herangezogen wird, aber auch in der Literatur Verwendung findet (vgl. etwa BTDrucks 8/3648 S. 22 ff.; GOERDELER-Kommission, BMF-Schriftenreihe Heft 46, 1991 Rn. 438; HERZIG, DB 1997, 1688, 1689; SARRAZIN, DStJG 20 [1997] S. 57, 59). Der Ursprung dieses Grundsatzes steht in Zusammenhang mit der Einführung des kstl. Anrechnungssystems. Erklärtes Ziel des KStGesetzgebers 1977 war die Abschaffung der *Doppelbelastung*. An deren Stelle wurde die *Einmalbelastung* gesetzt, derzufolge ausgeschüttete Unternehmensgewinne zumindest einmal einer definitiven St. unterliegen sollen (so etwa KUHLMANN, Stl. Gestaltung von Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen, 1996; hierzu auch WASSERMEYER, DStJG 20 [1997] S. 75 f.).

Funktion des Grundsatzes: In seiner Funktion als Korrektiv wird der Grundsatz der Einmalbesteuerung beispielsweise bemüht, um den Ausschluß steuerbefreiter Anteilseigner vom Anrechnungsverfahren zu rechtfertigen, um die Folgen der Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne zu beschränken (§ 50 c EStG) oder zu verhindern, daß nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner KapGes. statt mit Eigen- mit Fremdkapital ausstatten (§ 8 a). Jeweils geht es darum, unliebsame Konsequenzen einer in einem anderen Zusammenhang getroffenen Belastungsentscheidung (zB der StBefreiung bestimmter Körperschaften) zu überwinden, ohne die Ursache für den Ausfall der Besteuerung zu beheben. Mit dem Grundsatz der Einmalbesteuerung *im Inland*, einer Variante des Grundsatzes der Einmalbesteuerung, soll der Steueranspruch des inländischen Fiskus sichergestellt werden, ohne daß es darauf ankommt, ob durch das Hinzutreten der Steuerhoheit eines anderen Staates Doppelbelastungen auftreten (zum internationalen Kontext s. auch OECD-MustAbk. Musterkommentar zu Art. 24 OECD-MustAbk. Anm. 29). Dieser Forderung liegt der Gedanke des Vorrechts des Quellenstaates bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen zugrunde (vgl. Anm. 52).

Kritik und Stellungnahme: Die Grundlagen des Grundsatzes der Einmalbesteuerung sind in höchstem Maße unklar; seine Legitimität ist nicht erwiesen. Es fehlt bisher fast vollständig an Versuchen einer Rechtfertigung. Die Geltung des Grundsatzes wird regelmäßig gar nicht hinterfragt. Das Verhältnis zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Einmalbesteuerung ist ungeklärt.

UE gibt es einen „Grundsatz der Einmalbesteuerung“ im Ertragsteuerrecht nicht (sehr überzeugend PRINZ, FR 1998 S. 1105, 1108; ferner KNOBBE-KEUK, StuW 1982 S. 201, 202 f.; W. LEISNER, StuW 1984 S. 247 f.). Als Gestaltungskriterium für die Unternehmensbesteuerung scheidet er damit aus. Denn – mit Ausnahme der fiskalischen Interessen – ist kein übergeordneter Gesichtspunkt ersichtlich, der eine Einmalbesteuerung gebietet, wenn andere Gründe zunächst für eine StFreiheit gesprochen haben. Ist beispielsweise die StBefreiung einer gemeinnützigen Körperschaft an sich gerechtfertigt, so reicht der Hinweis auf die Einmalbesteuerung nicht, diese StFreiheit zu durchbrechen (hierzu ausführlich HEIGL, StuW 1972 S. 315 ff., insb. 326). Auch aus der Logik des Anrechnungsverfahrens heraus läßt sich ein derartiger Grundsatz nicht aufstellen. Das Anrechnungsverfahren führt zu einer Belastung nach den individuellen Verhältnissen des Anteilseigners. Hat dieser einen individuellen ESStatz von 0 vH, so erhält er systemkonform die gesamte KSt. erstattet. Warum bei einer subjektiven StBefreiung oder

beschränkter StPflcht per se ein hiervon abweichender Grundsatz der Einmalbesteuerung gelten sollte, ist nicht einsichtig (FRIAUF, DStJG 20 [1997] S. 76 f.; dagegen UELNER und THIEL, DStJG 20 [1997] S. 77 f.). Es mag Gründe geben, sbefreite Körperschaften gleichwohl vom Anrechnungsverfahren auszunehmen, zB um Verlagerungen von Beteiligungsvermögen in den sbefreiten Bereich zu verhindern. Hierbei handelt es sich jedoch um eigenständige Gestaltungsziele, die mit den Grundsatz der Einmalbesteuerung nicht adäquat beschrieben werden können. Soweit – etwa bei der StFreiheit privater Veräußerungsgewinne aus nicht wesentlicher Beteiligung – steuersystematische Bedenken gegen die Grundentscheidung des Gesetzgebers für die StFreiheit an sich bestehen, ist dies eine Frage des Leistungsfähigkeitsprinzips, nicht aber des Grundsatzes der Einmalbesteuerung. Ist aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eine StFreiheit geboten, so kann diese auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Einmalbesteuerung überwunden werden. Ist andererseits die steuerliche Verschonung nicht Ausfluß einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung, so handelt es sich um ein bereits am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips zu lösendes Problem. Des Rückgriffs auf einen Grundsatz der Einmalbesteuerung bedarf es nicht.

35–36 Einstweilen frei.

VI. Neutralität der Unternehmensbesteuerung

Schrifttum: FISCHER, Finanzierungsneutralität der Besteuerung als Forderung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ZfB 1970 S. 313; NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler StPolitik, Tübingen 1970 S. 261 ff.; HALLER, Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981 S. 221 ff.; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992 S. 173 ff.; ELSCHEN, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, StuW 1991 S. 99; HAASE, Zur StReform im Lichte betriebswirtschaftlicher Neutralitätspostulate, in Festschrift für Gerd Rose, Wiesbaden 1991 S. 239; WAGNER, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992 S. 2; ELSCHEN/HÜCHTEBROCK, Steuerneutralität in der Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanz und Konsequenzen, FinArch. N. F. 41 (1983) S. 253; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994 (zit. ELSCHEN, Besteuerung von Unternehmensgewinnen); REINHARDT, Neutralitätspostulat, in WACKER (Hrsg.), Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 3. Auflage, München 1994.

37 1. Die Rolle des Neutralitätspostulats in den Steuerwissenschaften

Neutralität der Besteuerung ist in erster Linie als ökonomisches Postulat der Ausgestaltung von Steuersystemen von der Betriebswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft entwickelt worden.

- ▷ *Einzelwirtschaftlich* wird Neutralität von der Betriebswirtschaftslehre als Forderung nach *Entscheidungsneutralität* interpretiert. Der Stpfl. soll frei von steuerlichen Ausweichüberlegungen allein anhand der Wirtschaftlichkeit einer Investition entscheiden (grundlegend SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., 1992 S. 193 ff.).
- ▷ *Gesamtwirtschaftlich* im Sinne der Finanzwissenschaft korrespondiert mit der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität das Gebot der effizienten Allokation, der *Allokationsneutralität* (F. WAGNER, FinArch. N. F. Bd. 44 (1986) S. 32, 41 ff.; SINN, Kapitaleinkommensbesteuerung, 1985 S. 5; einschränkend ELSCHEN, StuW 1991 S. 99, 108, 114 f.).

▷ *Steuerrechtswissenschaftlich* finden Effizienz- und Neutralitätskriterien als Ergänzung verfassungsrechtlicher und rechtssystematischer Gestaltungspostulate ebenfalls zunehmende Beachtung. Mit der Begründung einer ökonomischen Theorie des Rechts (vgl. insb. *Chicago School of Law*) haben volkswirtschaftliche Kriterien in die (Steuer)Rechtstheorie Einzug gehalten. Volkswirtschaftlich allokatoren effiziente werden gerechten Rechtsgestaltungen gleichgesetzt. Dem liegt das Verständnis zugrunde, daß funktionsfähiges Recht die zu regelnden ökonomischen Sachverhalte und Wirkungsmechanismen realitätsgerecht abbilden muß.

Zu den Verbindungslinien zwischen den einzelnen Steuerwissenschaften vgl. insb. ELSCHEN, *StuW* 1991 S. 99, 101; SCHNEIDER, *StuW* 1989 S. 328, 329 f. Allgemein zur ökonomischen Theorie des Rechts vgl. POSNER, *Recht und Ökonomie. Eine Einführung*, in ASSMANN/KIRCHNER/SCHANZE (Hrsg.), *Ökonomische Analyse des Rechts*, 1978 S. 109; DERS., *Economic Analysis of Law*, 4. Aufl., Cambridge/London 1992; SCHWINTOWSKI, *JZ* 1998 S. 581; JOST, *Effektivität von Recht aus ökonomischer Sicht*, 1998; LEPSIUS, *Die Ökonomie als neue Referenzwissenschaft für die Staatsrechtslehre?*, *Die Verwaltung* 1999 S. 429; ENGEL/MORLOK (Hrsg.), *Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung*, Tübingen 1998.

Relative, keine absolute Neutralität: Ungeachtet der Anerkennung des Neutralitätsgebots als grundlegendes Besteuerungsprinzip, gehen die Ansichten über den Inhalt dieses Postulats – je nachdem ob einem liberalistischen oder einem sozialetischen Wettbewerbsverständnis gefolgt wird – weit auseinander.

Vorauszuschicken ist, daß das Neutralitätspostulat bereits insofern relativiert wird, als sich absolute Neutralität – einmal abgesehen von einer verhaltensunabhängigen Kopfsteuer – in der Besteuerungsrealität nicht erzielen läßt; alle Steuern verursachen allokativen Verzerrungen (BRÜMMERHOFF, *Finanzwissenschaft*, 5. Aufl., 1990 S. 276; SCHNEIDER, *StuW* 1989 S. 328, 330; LITTMANN; 53. DJT 1980, *Sitzungsbericht O, Referat* S. 40).

Absolute oder auch nur annähernd absolute Neutralität der Besteuerung wird aber auch nicht für unbedingt erstrebenswert gehalten (NEUMARK, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen 1970 S. 261 ff.).

Als überholt gilt heutzutage die vor über zweihundert Jahren von JAMES MILL in der sog. Edingburgher Regel („Leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation“) formulierte Zurückhaltung eines Staates, der sich schlechterdings nicht in die vorgefundenen Verhältnisse einmischt (hierzu MANN, *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937 S. 158, 246 ff.). Ein derart liberalistisches Konzept, das die bestehende Verteilung von Vermögen und Einkommen als gegeben akzeptiert, werde der „ethisierenden Funktion der Besteuerung“ nicht gerecht (MANN aaO S. 247). Steuerliche Eingriffe in den Wettbewerb sollen jedenfalls zur Überwindung eines unvollkommenen Wettbewerbs und zur Verwirklichung von Verteilungsgerechtigkeit nicht nur zulässig, sondern auch erforderlich sein (NEUMARK aaO S. 266). Dies entspricht der staats- und gesellschaftspolitischen Realität eines in hohem Maße intervenierenden Staates. Nach der im Vordringen befindlichen *Optimalsteuertheorie* der modernen Finanzwissenschaft kann gerade ein Abweichen von der Regel der gleichmäßigen Besteuerung unter dem Gesichtspunkt effizienter Allokation zu einem vorzugswürdigen Gesamtergebnis führen, vgl. hierzu SANDMO, *Optimal Taxation: An Introduction to the Literature*, *Journal of Public Economics* 6 (1976) S. 31 ff.; Beiträge von ROSE/WIEGARD, SEIDL und HACKMANN in POHMER (Hrsg.), *Zur optimalen Besteuerung*, 1983; krit. hierzu HALLER, *FinArch. N.F.* 46 (1988) S. 236. Soweit Lenkungseffekte durch steuerliche Ungleichbehandlung jedoch ungezielt auftreten und nicht durch wirtschaftspoli-

tische Zielsetzungen abgesichert sind, wird ein Verstoß gegen das Neutralitätsgebot angenommen (ELSCHEN, Besteuerung von Unternehmensgewinnen S. 286 ff.).

In dieser Interpretation lassen sich eindeutige Bezüge zwischen dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und (relativer) Wettbewerbsneutralität der Besteuerung feststellen (HEIGL, *StuW* 1972 S. 315). Wie das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf auch das Gebot der Neutralität des Steuerrechts der inhaltlichen Konkretisierung. Das Neutralitätspostulat entfaltet sich in den Forderungen nach Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität, nach Finanzierungs- und Verwendungsneutralität sowie nach intertemporaler Neutralität der Besteuerung.

38 2. Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität

Wettbewerbsneutralität ist eine der Fundamentalforderungen eines ökonomisch rationalen Steuersystems. Sie wird gleichzeitig verfassungsrechtlich abgesichert. Dem Gebot der Besteuerungsgleichheit wird das Verbot der Beeinflussung der Wettbewerbssituation konkurrierender Unternehmen entnommen. Das Gebot der Wettbewerbsneutralität ist folglich eine Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes.

StRspr. s. etwa BVerfG v. 22. 5. 63 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147; v. 20. 12. 1966 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 12; v. 21. 12. 66 1 BvR 33/64 BVerfGE 21, 54; v. 26. 10. 76 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, Allgemeiner Teil I Tz. 45; HEIGL, *StuW* 1972 S. 315.

Das Steuerrecht soll nicht in das sich am Markt herausbildende Wettbewerbsverhältnis eingreifen. Unternehmen sollen, soweit sie miteinander in Konkurrenz treten, gemessen am wirtschaftlichen Erfolg gleich belastet werden. Hieraus folgen grundsätzliche Bedenken gegenüber einer progressiven Besteuerung von Unternehmensgewinnen, und zwar sowohl gegen eine am Ertrag des Unternehmens ausgerichtete Progression als auch gegen eine mit der Einkommenssituation der am Unternehmen beteiligten natürlichen Personen verknüpfte Progression (zB ELSCHEN, Besteuerung von Unternehmensgewinnen S. 350). Letztere wird uE zu Recht als wettbewerbsverzerrend eingestuft, weil ein nach dem Gesamteinkommen der natürlichen Person bemessener progressiver Steuersatz keinen sachlichen Grund in der Wettbewerbssituation des Unternehmens findet, sondern betriebsfremden Erwägungen folgt. Aber auch ein an Ertrag oder Ertragskraft des Unternehmens ausgerichteter progressiver Tarif wirkt aneutral, weil er das am Markt entstandene Kräfteverhältnis nivelliert.

Insb. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993 S. 4; aA WALZ, 53. DJT 1980, Gutachten F S. 64; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992 S. 115 ff.; J. LANG, *StuW* 1990 S. 107, 118; Tipke, StRO Bd. II S. 1037; HEIDINGER, Betriebssteuer und vollsynthetische ESt., Wien 1983 S. 112; aA SCHIPPOREIT, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, 1979 S. 200 ff.; RUPPE, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967 S. 162 ff.: Orientierung am Verhältnis des Ertrags zum eingesetzten Kapital.

Rechtsformneutralität: Eine weitere Konkretisierung des Gebots der Wettbewerbsneutralität ist das Gebot rechtsformunabhängiger Unternehmensbesteuerung (NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970 S. 271). Entscheidungsneutral ist das Steuerrecht nur, wenn es die Entscheidung zwischen unterschiedlichen Rechtsformen nicht verzerrt. Diese ökonomische Forderung deckt sich mit den Schlußfolgerungen aus dem Lei-

stungsfähigkeitsprinzip als Ausfluß des allgemeinen Gleichheitssatzes (s. Anm. 28).

Das Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung ist nicht nur auf das Verhältnis von Personen- zu Kapitalgesellschaft zu beziehen, sondern auf den Einzelunternehmer zu erstrecken, soweit dieser mit anderen Unternehmensformen in Konkurrenz tritt. Auch die Entscheidung für eine bestimmte Unternehmensorganisation ist vom Gebot der Entscheidungsneutralität erfaßt. Schließlich sollte neben der Rechtsformwahl auch der Rechtsformwechsel steuerlich neutral gestaltet sein (ELSCHEN, Besteuerung von Unternehmensgewinnen S. 348).

3. Finanzierungsneutralität

39

Neutralität im Hinblick auf die Finanzierungsentscheidung bedeutet, daß Eigen- und Fremdfinanzierung dieselben steuerlichen Folgen auslösen. Dies ist dann erreicht, wenn das Entgelt für die Kapitalüberlassung – bei Fremdfinanzierung Zinsen, bei Eigenfinanzierung Dividenden – sowohl hinsichtlich der Belastung auf der Ebene des Unternehmens als auch beim Empfänger gleich behandelt wird.

Dabei ist aus ökonomischer Sicht umstritten, inwieweit Finanzierungsneutralität wünschenswert ist:

- ▷ Für eine präferenzielle Behandlung der Eigen- vor der Fremdfinanzierung wird die Erhaltung von Unternehmen angeführt. Eine höhere Eigenkapitalquote reduziere das Konkursrisiko und sichere daher den Bestand von Unternehmen (SCHMÖLDERS, *StuW* 1949 Sp. 767, 782; GOODE, *The Postwar Corporation Tax Structure*, Washington, D. C. 1946 S. 13; WAGNER, *Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung*, 1978 S. 24).
- ▷ Dagegen (und für eine Begünstigung der Fremdfinanzierung) wird eingewendet, daß es unter volkswirtschaftlichen Aspekten kein spezielles Interesse an der Erhaltung bestehender Unternehmen gäbe. Vielmehr gefährde eine starke Selbstfinanzierung den Ausleseprozeß im Wettbewerb (ELSCHEN, *Besteuerung von Unternehmensgewinnen* S. 290, WAMSLER, *Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?*, 1998 S. 47 f.; *Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 39*, 1987 S. 6; kritisch demgegenüber ENGELS/STÜTZEL, *Teilhabersteuer*, Frankfurt 1968 S. 22).

Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität ist jedoch eine steuerliche Beeinflussung sowohl in die eine als auch in die andere Richtung abzulehnen, solange bei entscheidungsneutraler Behandlung kein Marktversagen festgestellt werden kann, das eine staatliche Intervention rechtfertigen würde.

Zur Umsetzung der Forderung nach Finanzierungsneutralität wird regelmäßig diskutiert, die Behandlung von Dividenden der Behandlung von Zinsen gleichzustellen. Dies bedeutet, daß Dividenden im Ergebnis nur der Besteuerung beim Empfänger unterliegen dürfen. Der Betriebsausgabenabzug für Zinsen wird hingegen nur vereinzelt in Frage gestellt.

So aber Brownsches Modell, vgl. BROWN, *Business-Income Taxation and Investment Incentives*, in HANSEN (Hrsg.), *Income, Employment and Public Policy*, New York 1948 S. 300 ff., ebenso der Vorschlag einer Comprehensive Business Tax des TREASURY DEPARTMENT, *Integration of Individual and Corporate Tax Systems*, Washington, D. C. 1992 S. 39 ff.; KRAUSE-JUNK/MÜLLER in *Festschrift Debatin*, 1997 S. 255, 265.

Zwar ließe sich auch auf diese Weise eine Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenfinanzierung erzielen. Die Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen wür-

de jedoch zu einem Bruch mit dem Konzept der generellen Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen führen.

Grundsatz der Finanzierungsfreiheit: Ein Minus zu einer finanzierungsneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung stellt der vom BFH entwickelte Grundsatz der Finanzierungsfreiheit dar (BFH GrS v. 8. 12. 97 GrS 1–2/95, BStBl. II 1998 S. 193; hierzu zB BADER, FR 1998 S. 449). Danach steht es dem Unternehmer in den gesetzlichen Grenzen (zB § 8 a KStG) frei, zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung zu wählen, auch wenn hierdurch unterschiedliche Steuerfolgen hervorgerufen werden.

40 4. Verwendungsneutralität und Allokationseffizienz

Im Zusammenhang mit der Forderung nach Verwendungsneutralität werden in erster Linie die steuerlichen Folgen der Gewinnverwendungsalternativen Ausschüttung und Einbehaltung analysiert. Daneben existiert mit der Gewinnrealisierung durch Veräußerung von Geschäftsanteilen eine dritte, wenig beachtete, aber in der Praxis sehr bedeutsame Gewinnverwendungsalternative (s. Anm. 12).

Hierzu ausführlich ELSCHEN, Besteuerung von Unternehmensgewinnen S. 317 f.; SCHREIBER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, 1987 S. 165 ff.; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 591 ff.; DIRRIGL, DB 1990 S. 1045.

Großaktionärs- und Einsperreffekt: Im Interesse effizienter Kapitalallokation wird gefordert, das Steuerrecht dürfe die Entscheidung zwischen den verschiedenen Alternativen der Gewinnverwendung nicht beeinflussen, es müsse *verwendungsneutral* sein. Dieses Ziel läßt sich nur erreichen, wenn Ausschüttung und Thesaurierung die gleichen Belastungsfolgen auslösen. Ergeben sich aufgrund der Ausschüttung höhere Steuerlasten, so besteht ein Anreiz, Gewinne im Unternehmen zu thesaurieren. Die Folge hiervon ist zum einen der – vor allem in den 70er Jahren intensiv diskutierte – sog. *Großaktionärsseffekt*, mit dem der Interessenkonflikt zwischen den verschiedenen an einem Unternehmen beteiligten und in unterschiedlicher Weise auf Ausschüttungen angewiesenen Gruppen beschrieben wird (BTDrucks. 7/1470 S. 326 ff.; ENGELS/STÜTZEL, Teilhabersteuer, Frankfurt 1968 S. 10; PEZZER, StuW 1976 S. 311, 312; STÄUBER, GmbHR 1974 S. 197; SEIDL, StuW 1989 S. 350, 355). Zum anderen wird Kapital im Unternehmen eingesperrt, auch wenn es unter betriebs- und volkswirtschaftlichen Aspekten effizientere Einsatzmöglichkeiten außerhalb des Unternehmens gäbe (sog. *Einsperreffekt* oder „*Lock-in-Effekt*“). Diese Effekte treten nicht nur auf, wenn ausgeschüttete Gewinne beim Unternehmer einer wirtschaftlichen Doppelbelastung unterliegen, sondern auch aufgrund einer Spreizung zwischen Unternehmensteuersatz und EStSpitzensatz. Aus der Sicht der Allokationseffizienz dürfen Unternehmensteuersatz und EStSpitzensatz daher nicht entkoppelt werden (zB SIGLOCH, StuW 1990 S. 229, 234; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 39, Bonn 1987 S. 3 ff.; GOERDELER-Kommission, BMF-Schriftenreihe Heft 46 Rn. 368; MÜHL, Inst. FuSt., Heft 292 S. 43; SCHÖN, StbJb. 1998/99 S. 64).

Konflikt zwischen Verwendungsneutralität und Konsumorientierung der Besteuerung: Die Befürchtung negativer Auswirkungen des Einsperreffekts führt unweigerlich zu einem Konflikt mit den Forderungen der Vertreter eines konsumorientierten Steuersystems (hierzu Anm. 29). Denn die Grundaussage der Konsumorientierung ist die Abkoppelung der steuerlichen Behandlung von investiertem/gespartem Einkommen von der Behandlung des für Konsumzwecke verwendeten Einkommens. Investiv eingesetzte Einkommensanteile sollen,

wenn nicht vollständig freigestellt, so durch niedrig proportionale Besteuerung gegenüber Konsumeinkommen begünstigt werden (MEADE COMMITTEE, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978 S. 33 ff.).

Im Interesse alloka­tionseffizienter Verwendungsneutralität wird deshalb teilweise bereits gegen die Ausgangsprämisse der Konsumorientierung opponiert. Es gäbe keinen Grund, die Verwendung von Kapital zu Konsumzwecken zu behindern (ELSCHEN, *Besteuerung von Unternehmensgewinnen* S. 292; WAMSLER, *Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?*, 1998 S. 236). Weniger grundsätzlich ist die Kritik, niedrig proportionale Unternehmensteuern verletzen das Neutralitätsgebot, weil sie sich nicht auf den gesamten Kapitalmarkt und die gesamte Investitions- und Spartätigkeit beziehen. Wenn ein Wechsel der Anlageform den Zugriff der höheren ESt. auslöse, werde eine optimale Allokation behindert (ELSCHEN, *Besteuerung von Unternehmensgewinnen* S. 91 ff.; Wiss. Beirat beim BMF, *BMF-Schriftenreihe* Heft 43, 1990 Rn. 83 ff.). Dieser Einwand bezieht sich nicht auf niedrig proportionale Unternehmensteuern an sich, sondern wirft die Frage nach ihrem Anwendungsbereich und nach den steuerlichen Folgen eines Wechsels der Anlageform auf (SEIDL, *StuW* 1989 S. 350, 353 ff.).

5. Intertemporale Neutralität

41

Ergänzt werden die Forderungen nach Entscheidungsneutralität des Steuerrechts durch das Postulat der intertemporalen Neutralität. Danach darf es für die Besteuerung grds. keinen Unterschied machen, in welcher Periode Einkommen erwirtschaftet wird. Im Rahmen der ESt. entspricht der intertemporalen Neutralität der Idealtypus der Lebenseinkommensteuer (KRONBERGER KREIS, *Reform der Unternehmensbesteuerung*, 1989 S. 23). Bei Anwendung des progressiven Tarifs auf das steuerliche Lebensergebnis würden Progressionsspitzen vermieden. Dieses Prinzip läßt sich bei einer progressiven Unternehmensbesteuerung auf die Gesamtdauer der Existenz des Unternehmens übertragen. Angesichts der technischen Schwierigkeiten einer über derart lange Zeiträume anzuwendenden Progression stützt das Gebot der intertemporalen Neutralität die Forderung nach einer proportionalen Ausgestaltung des Unternehmensteuertarifs, die das Problem der Progressionsspitzen nicht kennt (SIGLOCH, *StuW* 1990 S. 229, 235).

Im Bereich proportionaler Unternehmensbesteuerung ist eine der zentralen Forderungen intertemporaler Neutralität ein zeitlich unbegrenzter Verlustausgleich (KRONBERGER KREIS, *Reform der Unternehmensbesteuerung*, 1989 S. 31).

Intertemporale Neutralität wird des weiteren dahingehend verstanden, daß die Entscheidung zwischen Konsum- und Sparentscheidung nicht verzerrt werden dürfe. Dies sei aber insbesondere der Fall durch die Besteuerung von Zinsen. Werden Zinsen als Prämie für Konsumverzicht interpretiert, so verzerrt jede Besteuerung, die die Nettorendite unter die Bruttorendite sinken läßt, die Entscheidung zwischen Konsum und Sparen zu Lasten des Sparens (JACOBS, *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, 2. Aufl., 1998 S. 111 f.). Deshalb wird im Interesse intertemporaler Neutralität gefordert, Zinseinkünfte aus der Besteuerung auszunehmen. Ein solchermaßen intertemporal neutrales Steuersystem wäre gleichzeitig weitgehend immun gegenüber Inflation.

J. LANG in TIPKE/LANG § 4 Rn. 119; M. ROSE, *BB* Beilage 5/92 S. 9; DERS., in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum*, 1999 S. 167, 178; BACH in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum*, 1999 S. 85, 116;

zu der in diesem Zusammenhang erhobenen Forderung nach zinsbereinigter Besteuerung s. Anm. 212.

42–43 Einstweilen frei.

44 VII. Ergiebigkeit und Praktikabilität der Unternehmensbesteuerung

Ergiebigkeit und Flexibilität: Um ihrer primären Zielsetzung als Fiskalzwecksteuer gerecht zu werden, muß eine Unternehmensteuer ergiebig sein. Ergiebigkeit wird am besten durch Steuern erzielt, die flexibel auf Veränderungen der gesamtwirtschaftlichen Lage reagieren können. Über den besten Anpassungsmechanismus verfügen erfolgsabhängige Steuern, da sie, ohne daß hierfür Gesetzesänderungen erforderlich sind, bereits tatbestandlich auf die aktuelle Wirtschaftskraft Rücksicht nehmen (sog. *built-in-flexibility*); vgl. hierzu NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970 S. 283 ff., 295 ff.

Erhebungs- und Entrichtungseffizienz, Einfachheit und Praktikabilität: In dem bereits von ADAM SMITH (Wohlstand der Nationen S. 703 ff.) aufgestellten klassischen Kanon der Besteuerungsprinzipien findet sich neben Gleichheit, Bestimmtheit (hierzu aus verfassungsrechtlicher Sicht Einf. ESt. Anm. 511 ff.) und Bequemlichkeit der Grundsatz der *Wohlfelheit der Besteuerung*. Dieser Grundsatz wird in der modernen Finanz- und Steuerrechtswissenschaft folgenderweise konkretisiert und fortentwickelt: Steuern müssen nicht nur gesamtwirtschaftlich alloktionseffizient sein; sie müssen gleichzeitig sowohl *erhebungs-* als auch *entrichtungseffizient* sein. Die Kosten der Erhebung und Verwaltung der Steuer beim Staat dürfen nicht in Mißverhältnis zum Ertrag der Steuer stehen (vgl. etwa BIRK, Steuerrecht, 1998 Rn. 41 ff.; STIGLITZ/SCHÖNFELDER, Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1989 S. 408; J. LANG in TIPKE/LANG § 8 Rn. 15; NEUMARK aaO S. 368 ff.).

Hierbei handelt es sich nicht nur um ein ökonomisches Postulat, sondern auch um eine Ausprägung des verfassungsrechtlichen Übermaßverbots (hierzu allgemein Einf. ESt. Anm. 546). Der hoheitliche Eingriff muß *geeignet* sein, einen Beitrag zur Finanzierung der Staatsaufgaben zu leisten, ansonsten ist er unverhältnismäßig.

Mit der Effizienz der *Steuererhebung* auf der Seite des Staates korrespondiert auf der Seite des Stpfl. die Einfachheit oder Praktikabilität der *Steuerentrichtung*. Die Betonung muß dabei auf der Praktikabilität liegen, da Einfachheit im Hinblick auf die Notwendigkeit, komplexe Wirtschaftsvorgänge zu erfassen, nur im Sinne *relativer Einfachheit* verwirklicht werden kann.

Interdependenzen bestehen zwischen dem Gebot der Einfachheit/Praktikabilität und dem Gebot der Steuergleichheit/Steuergerechtigkeit (LOCHER in Festschrift E. Höhn, Bern ua. 1995 S. 189, 192). Die einzelfallgenaue Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips bedingt Kompliziertheit. Kompliziertheit ihrerseits führt zu Befolungs- und Vollzugsdefiziten und damit zu einer Verletzung der Rechtsanwendungsgleichheit, die nach dem BVerfG auf einer Stufe steht mit einer normativen Verletzung von Besteuerungsgleichheit. Steuerliche Lastengleichheit läßt sich nur erzielen, „wenn das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit soweit wie möglich in sich selbst trägt“ (BVerfG v. 17. 3. 83 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84 S. 239, 271).

Bei der gesetzlichen Ausgestaltung müssen daher die Abhängigkeiten zwischen dem subjektiven Anwendungsbereich einer Steuer und den Anforderungen an die

Steuerentrichtung beachtet werden. Großunternehmen haben andere technische und personelle Möglichkeiten, auch komplizierte Steuergesetze zu befolgen, als kleine Unternehmen. Daraus ergibt sich, daß eine (Unternehmen)steuer um so einfacher sein muß, je größer ihr Anwendungsbereich ist.

Einstweilen frei.

45–47

D. Anforderungen des Internationalen Steuerrechts an die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte

Schrifttum: ISAY, Internationales Finanzrecht, Stuttgart/Berlin 1934; BÜHLER, Prinzipien des Internationalen StRechts, Amsterdam 1964; VOGEL, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm – Eine Untersuchung über die Grundfragen des sog. Internationalen Verwaltungs- und StRechts, Frankfurt/Berlin 1965; SPITALER, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln 1967; PHILIPP, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, Wien 1971; BELLSTEDT, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., 1973; COMMANDEUR, Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen ESt- und KStRecht, Münster 1983; DEBATIN, Probleme der Internationalen Doppelbesteuerung in Hdb. der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. IV, Tübingen 1983 S. 269; OESCH, Ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im StRecht, Bern/Stuttgart 1987; VOGEL (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen StRechts, DStJG 8, Köln 1985; FISCHER/WARNEKE, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Berlin 1988; VOGEL, Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part I–III), *intertax* 1988 S. 216, 310, 393; OECD, Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues, Paris 1991; RUDING-BERICHT, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992 (dt. Fassung, BTDrucks. 13/4138); BURMESTER, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht. Zur Bedeutung der Steuergerü für eine inner- und interstaatlich gerechte Steuerordnung, *StuW* 1993 S. 221; HÖHN, Handbuch des Internationalen StRechts, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993; THÜMLER, Kstl. Anrechnungsverfahren und internationales StRecht, Frankfurt ua. 1993; VOGEL, Harmonisierung des Internationalen StRechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) KStRechts, *StuW* 1993 S. 380; SCHEFFLER, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München 1994; THIEDE, Ökonomische Analyse der Körperschaftsbesteuerung bei ausländischen Einkünften, Köln 1994; SCHAUMBURG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen StRecht, in *Festschrift für Klaus Tipke*, Köln 1995 S. 125; VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Aufl., München 1996, Einleitung (zit. VOGEL, DBA); HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997; MÖSSNER ua., *StRecht international tätiger Unternehmen*, 2. Aufl., Köln 1998; SCHAUMBURG, *Internationales StRecht*, 2. Aufl., Köln 1998; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. Aufl., München 1999; *Wiss. Beirat beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, Heft 65, Bonn 1999.

I. Überblick

48

Der grenzüberschreitende Sachverhalt erweitert die meist zunächst rein national formulierten Anforderungen an die Gestaltung der Unternehmensbesteuerung um zusätzliche Maßstäbe. Die Formulierung allgemeingültiger Kriterien für die gesetzliche Ausgestaltung von Auslandssachverhalten ist dabei ungleich schwieriger als bei rein nationaler Betrachtung. Zum einen treffen mit unterschiedlichen Rechtssystemen unterschiedliche Gerechtigkeitsvorstellungen aufeinander. Zum anderen tritt zu dem Interessenkonflikt zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus, der das nationale StRecht beherrscht, die Notwendigkeit eines Interessenausgleichs zwischen mehreren Steuerhoheiten hinzu. Von einem verbindlichen Ko-

dex der „internationalen Rücksichtnahme“ (hierzu LINDENCRONA in Festschrift W. Ritter, 1997 S. 539 ff.) ist man noch weit entfernt. In Ermangelung einer internationalen Steuergerechtigkeitsordnung lassen sich deshalb Anforderungen an die Ausgestaltung grenzüberschreitender Sachverhalte meist nur unter Vorbehalten formulieren.

Die Erfassung grenzüberschreitender Unternehmensbetätigung stellt zwei zentrale und ihrer Natur nach gegensätzliche Forderungen an die Steuergesetzgebung:

- ▷ *Aus der Sicht des Stpfl.* dürfen grenzüberschreitende Sachverhalte nicht höher belastet werden als reine Inlandssachverhalte. Internationale Doppelbesteuerungen und Doppelbelastungen sind zu vermeiden.
- ▷ *Aus der Sicht der beteiligten Staaten* geht es um die Zuordnung und Aufteilung der Steuerquellen. Sollen Doppelbelastungen im Interesse der Stpfl. verhindert werden, so impliziert dies einen (zumindest teilweisen) Verzicht auf Steuereinnahmen; das Steuergut muß zwischen den Staaten aufgeteilt werden (OECD, Taxing Profits in a Global Economy, Paris 1991 S. 35; zu den unterschiedlichen Konstellationen kollidierender StAnsprüche in den Fällen der Auslandsbetätigung kstpfl. Steuersubjekte (vgl. Anm. 13).

49 II. Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung werden weltweit im wesentlichen zwei Methoden angewendet:

- ▷ *Nach der Freistellungsmethode* werden im Ausland erzielte Gewinne im (Wohn-) Sitzstaat von der Besteuerung freigestellt. Damit wird das Steuerniveau des Quellenstaates definitiv. Gegebenenfalls werden die Auslandseinkünfte bei der Ermittlung des für das Inlandseinkommen geltenden StSatzes einbezogen (*Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt*).
- ▷ *Nach der Anrechnungsmethode* werden Auslandseinkünfte im Wohnsitzstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer nochmals der Besteuerung unterworfen. Die Anrechnung ist regelmäßig auf die anteilige Inlandsteuer beschränkt („per-country-limitation“). Seltener ist die sog. overall-limitation, im Rahmen derer alle ausländischen Einkünfte und ausländischen Steuern zusammengefaßt und einheitlich bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages berücksichtigt werden. Eine unbegrenzte Anrechnung mit Vergütung ausländischer Steuern kommt aufgrund der nachteiligen Folgen für den Wohnsitzfiskus praktisch nicht vor (zu den vielfältigen Erscheinungsformen der Beschränkung der Anrechnungsmethode vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 42 ff. und ausführlich COMMANDEUR, Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen ESt- und KStRecht, Münster 1983 S. 249 ff., mit Gegenüberstellung von per-country-limitation und overall-limitation).

Vergleich der Belastungsergebnisse (im Gewinnfall): Auch wenn beide Methoden internationale Doppelbesteuerung vermeiden, so ergeben sich, je nachdem ob die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode Platz greift, in Abhängigkeit zu dem Verhältnis des Steuerniveaus von Quellen- und Wohnsitzstaat Belastungs- und Aufkommensunterschiede:

- ▷ *Gleiches Steuerniveau:* Beide Methoden führen sowohl aus der Sicht des Stpfl. als auch aus der Sicht der beteiligten Staaten im Rahmen proportional ausgestalteter Steuern zu gleichen Ergebnissen. Kommt im Wohnsitzstaat ein progressiver

StSatz zur Anwendung, so decken sich die Belastungsergebnisse von Anrechnungs- und Freistellungsmethode nur, wenn die Freistellungsmethode mit einem Progressionsvorbehalt verbunden wird.

- ▷ *Höheres StNiveau im Quellenstaat:* Unter der Freistellungsmethode wird das höhere StNiveau des Quellenstaates definitiv. Unter der Anrechnungsmethode müßte das StNiveau des Quellenstaates auf das niedrigere StNiveau des Wohnsitzstaates herabgeschleust werden. Da die Anrechnung jedoch in der internationalen Besteuerungspraxis in aller Regel länderabhängig nur beschränkt gewährt, ausländische St. also nicht erstattet wird, bleibt es bei dem höheren StNiveau des Quellenstaates. Auch in diesem Fall kommen Freistellungs- und Anrechnungsmethode zu kongruenten Ergebnissen.
- ▷ *Niedrigeres StNiveau im Quellenstaat:* Unter Anwendung der Freistellungsmethode wird das niedrigere StNiveau des Quellenstaates definitiv. Aus der Sicht des Stpfl. ergibt sich ein Belastungsvorteil gegenüber der Inlandsinvestition. Der Wohnsitzstaat verzichtet vollständig auf die Erzielung eines StAufkommens. Im Rahmen der Anrechnungsmethode wird die niedrigere Belastung des Quellenstaates hingegen auf das StNiveau des Sitzstaates hochgeschleust. Dieser erhält die Möglichkeit, in begrenztem Umfang an dem StGut zu partizipieren. Aufgrund der Abschirmwirkung treten diese Belastungsfolgen jedoch in den Fällen, in denen das Auslandsengagement in Form einer ausländischen Tochtergesellschaft betrieben wird, erst im Zeitpunkt der Repatriierung von Gewinnen an die Muttergesellschaft ein (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 36).

Freistellungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) und (beschränkte) Anrechnungsmethode führen demnach im Gewinnfall nur dann zu Unterschieden hinsichtlich ihrer Belastungs- und Aufkommenswirkungen, wenn das Steuerniveau des Quellenstaates das des Wohnsitzstaates unterschreitet (zu weiteren Einzelheiten beider Methoden, insbesondere auch zu den Auswirkungen im Verlustfall vgl. Einf. ESt. Anm. 100 ff.).

Weitere unilateral gebräuchliche Methoden des StAbzugs, der StPauschalierung und StErmäßigung beseitigen die Doppelbelastung nicht, sondern führen lediglich zu einer Abmilderung (vgl. SCHAUMBURG, Internationales StRecht Rn. 14.15).

III. Neutralität der Unternehmensbesteuerung und Internationales Steuerrecht

50

Mit der Anrechnungs- und Freistellungsmethode werden die internationalen Neutralitätspostulate der Kapalexport- und Kapitalimportneutralität assoziiert (grundlegend MUSGRAVE in *Taxation and Operations Abroad*, 1960 S. 84 ff.; zum Begriff der „internationalen Neutralität“ GANDENBERGER, DSJG 9 (1985) S. 33, 35 ff.). Es handelt sich dabei um zwei in Abhängigkeit zum Steuerniveau der beteiligten Staaten mitunter konkurrierende, mitunter komplementäre Grundsätze internationaler Kapitalallokation (RUDING-BERICHT, dt. Fassung S. 35). Abhängig vom Steuersatzgefälle zwischen den jeweils beteiligten Staaten können beide Methoden gezielt wettbewerbspolitisch eingesetzt werden, um die Investitionsentscheidung des Stpfl. zu beeinflussen.

Kapitalimportneutralität bezieht das Gebot der Wettbewerbsneutralität auf den Wirtschaftsraum des Quellenstaates. Es spielt keine Rolle, wo der Stpfl. ansässig ist. Er hat im Quellenstaat dieselben steuerlichen Voraussetzungen wie ein inländischer Mitbewerber.

Kapitalimportneutralität wird von der Freistellungsmethode erzielt. Einschränkungen können sich ergeben bei Anwendung eines Progressionsvorbehalts. Deckt sich das StNiveau in beiden Staaten, so verwirklicht die Freistellungsmethode gleichzeitig Kapitalexportneutralität.

Kapitalexportneutralität bezieht Wettbewerbs- und Entscheidungsneutralität auf den Wirtschaftsraum des Ansässigkeitsstaates. Aus der Sicht des Investors macht es keinen Unterschied, ob im In- oder Ausland investiert wird. In beiden Fällen greift das Steuerniveau des Sitzstaates ein.

Kapitalexportneutralität wird grds. durch die Anrechnungsmethode verwirklicht. Diese Aussage unterliegt jedoch aufgrund der international üblichen Begrenzung der Anrechnungsmethode gewissen Einschränkungen. Bei gleichem StNiveau verwirklicht die beschränkte Anrechnungsmethode sowohl Kapitalexport- als auch Kapitalimportneutralität, bei höherem StNiveau des Quellenstaates nur Kapitalimportneutralität, bei niedrigerem StNiveau des Quellenstaates nur Kapitalexportneutralität. Damit läßt sich festhalten, daß im Gegensatz zur Freistellungsmethode Aussagen über die Neutralitätswirkungen der (begrenzten) Anrechnungsmethode nur in Verbindung mit den in den beteiligten Staaten vorgefundenen Verhältnissen getroffen werden können.

Bewertung von Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität: Über die Frage, welcher der beiden Neutralitätsbetrachtungen und damit welcher der beiden Methoden zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung der Vorzug zu geben ist, besteht weitgehende Uneinigkeit. Da hierbei in erster Linie wirtschaftspolitische Zielsetzungen und fiskalische Interessen eine Rolle spielen, lassen sich kaum allgemeingültige Antworten finden. Beide Neutralitätsgebote verwirklichen lediglich relative Neutralität, beziehen sich nur auf das Fehlen bestimmter Einflüsse und schließen sich in der Regel gegenseitig aus. Beide Verfahren sind – je nachdem, aus welcher Perspektive die Betrachtung erfolgt – sowohl neutral als auch aneutral (GANDENBERGER, DStJG 9 (1985) S. 33, 43). VOGEL lehnt deshalb bereits die Unterscheidung zwischen Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität als verfehlt ab (VOGEL, StuW 1993 S. 380, 386 ff.). Es fehle beiden die Vergleichbarkeit. Dies ist aus juristischer Sicht sicherlich zutreffend. Es gibt keine international anerkannten Rechtsmaßstäbe, insbesondere nicht solche des Völkerrechts, die eine Bewertung der beiden Neutralitätspostulate ermöglichen würden (vgl. aber auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung S. 22 ff., der eine an Art. 3 GG orientierte Bewertung vornehmen möchte; zu möglichen *rechtlichen* Vorgaben des EG-Vertrags s. Anm. 124). Demgegenüber glaubt sich die Wirtschaftswissenschaft sehr wohl in der Lage, eine Evaluation beider Neutralitätsbetrachtungen vornehmen zu können, wengleich hinsichtlich des Ergebnisses auch hier die Ansichten weit auseinandergehen.

Während traditionell, insbesondere im amerikanischen Schrifttum, der Verwirklichung von Kapitalexportneutralität unter dem Gesichtspunkt einer auf Allokationseffizienz angelegten *ceteris-paribus*-Betrachtung der Vorzug gegeben wird, dominiert mittlerweile (jedenfalls im kontinentaleuropäischen Schrifttum) die Auffassung, gerade gegenüber Entwicklungsländern mit niedrigem StNiveau führe nur Kapitalimportneutralität zu einem effizienten Kapitaleinsatz. Das durch die Anrechnungsmethode bewirkte Heraufschleusen des niedrigeren StNiveaus des Quellenstaates nehme diesem die Möglichkeit, durch niedrige StSätze Standortnachteile, etwa mangelhafte Infrastruktureinrichtungen zu kompensieren (insb. GANDENBERGER, DStJG 9 [1985] S. 33, 41 ff.; Aufsätze zur Wirtschaftspolitik, Mainz 1983 Heft 7; VOGEL, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwal-

tungsrechtsnorm S. 149 f.; DERS., DBA Einl. Rn. 11 ff.; BRACEWELL-MILNES, *The Economics of International Tax Avoidance*, Deventer 1980; S. 30 ff.).

Andererseits erhält die Anrechnungsmethode neuerdings als Abwehr unfairen Steuerwettbewerbs zur Vermeidung internationaler Minderbesteuerung wieder Auftrieb, da sie durch den Nachholeffekt Steuervergünstigungen des Quellenstaates zunichte macht (JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung* S. 23; vgl. ferner den Entwurf des Landes Baden-Württemberg zur Änderung des Außensteuergesetzes, BRDrucks. 12/98 v. 16. 1. 1998; hierzu BURWITZ, FR 1998 S. 299; im Hinblick auf die Wettbewerbsproblematik und mit dem Argument Kapitalexporthneutralität sei „wichtiger“ als Kapitalimportneutralität ausdrücklich für die Anrechnungsmethode auch Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 33 ff., 95 ff.).

Zu den Vor- und Nachteilen von Kapitalexporth- und Kapitalimportneutralität vgl. die ausführlichen Darstellungen von JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung* S. 22 ff.; DEVERAUX, *Capital Export Neutrality, Capital Import Neutrality, Capital Ownership Neutrality and All That*, Studie für das Institute of Fiscal Studies, London 1990; ferner OECD, *Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues*, Paris 1991 S. 39 ff. u. 175 ff.

UE läßt sich die wirtschaftswissenschaftliche Diskussion nur dahingehend interpretieren, daß Aussagen über die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwendende Methode und die erwünschten Neutralitätswirkungen nicht absolut, sondern stets nur im konkreten Einzelfall getroffen werden können, weil sie maßgeblich von dem jeweiligen Ausmaß der steuerlichen und wirtschaftlichen Unterschiede zwischen den betroffenen Staaten und deren konkreten Wirtschaftsbeziehungen abhängen (so wohl auch OECD, *Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues*, Paris 1991 S. 42, allerdings mit Tendenzen für Kapitalexporthneutralität).

IV. Leistungsfähigkeit und Internationales Steuerrecht

51

Ebenso umstritten wie die Verwirklichung internationaler Neutralität ist die Rolle des Leistungsfähigkeitsprinzips für die gesetzliche Ausgestaltung der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird regelmäßig herangezogen, um die Erfassung des Welteinkommens im Ansässigkeitsstaat und damit die Anrechnungsmethode zu rechtfertigen. Für die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mache es keinen Unterschied, ob Einkünfte im In- oder Ausland erzielt würden. (zB DEBATIN, FR 1969 S. 277 ff.; Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 34). Folglich stützt das Leistungsfähigkeitsprinzip die Forderung nach kapitalexporthneutraler Besteuerung. Denn – so wird argumentiert – nur die Anrechnungsmethode werde den aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gewonnenen Grundsätzen der Universalität und Totalität der Einkommensbesteuerung gerecht. Deshalb müßten inländische und ausländische Einkünfte gleich behandelt werden. Kritisiert wird in diesem Zusammenhang zu Recht die Beschränkung der Anrechnungsmethode auf die inländische Steuer, für die sich aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips keinerlei Rechtfertigung finden läßt (SCHAUMBURG, *Internationales StRecht* Rn. 14.28 f.; COMMANDEUR, *Berücksichtigung ausländischer Steuern im deutschen ESt- und KStRecht*, Münster 1983 S. 270; aA THÜMLER, *Kstl. Anrechnungsverfahren und internationales StRecht*, Frankfurt ua. 1993 S. 106 ff.).

Allerdings ist das Welteinkommensprinzip nicht in allen Fällen zur Verwirklichung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung geeignet, weil es die Lei-

leistungsfähigkeit des Stpfl. zu einseitig aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates beurteilt. Einer Situation, in der es zu einer engen wirtschaftlichen Verflechtung mit den Verhältnissen des Quellenstaates kommt, wird diese einseitig nationale Sicht nicht gerecht. Deshalb wird gefordert, bei wirtschaftlicher Verflechtung die Maßstäbe des Quellenstaates anzulegen. Als leistungsfähigkeitsgerecht wird in diesen Fällen nur die Freistellungsmethode angesehen.

So insb. BIRK, DStJG 19 (1996) S. 63 ff.; VOGEL, DStJG 8 (1985) S. 3 ff.; DERS. in Festschrift F. Klein, 1994 S. 361 ff.; SCHAUMBURG in Festschrift Tipke, 1995 S. 125 ff.; DERS., Internationales StRecht Rn. 5.62 ff. u. 14.7 ff.

Fazit: Damit ist auch eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Betrachtung nicht geeignet, eine grundsätzliche Klärung hinsichtlich der Entscheidung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode, zwischen Kapitalexporth- und Kapitalimportneutralität herbeizuführen. Denn auch das Leistungsfähigkeitsprinzip relativiert sich im internationalen Besteuerungsfall, je nachdem ob die Leistungsfähigkeit aus der Sicht des Quellen- oder des Wohnsitzstaates definiert wird. Nur am konkreten Sachverhalt kann entschieden werden, ob eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Quellen- oder im Ansässigkeitsstaat der Vorzug gebührt. Einen Anhaltspunkt kann dabei die Unterscheidung zwischen Direkt- und Portfolioinvestition geben. Eine Direktinvestition liegt vor, wenn im Ausland ein wesentliches unternehmerisches Interesse entfaltet wird. Unter Portfolioinvestition versteht man hingegen ein passives Engagement, das sich in erster Linie im Zurverfügungstellen von Kapital erschöpft (GANDENBERGER, DStJG 9 (1985) S. 33, 42). Diese unterschiedlichen Formen des Auslandsengagements korrelieren mit einer unterschiedlich starken Einbindung in den ausländischen Wettbewerbsraum. Die Einordnung eines Auslandsengagements als Portfolio- oder Direktinvestition läßt typisierende Aussagen über das Ausmaß der Verflechtung mit dem Quellenstaat zu und damit auch hinsichtlich des anzuwendenden Leistungsfähigkeitsmaßstabes (so etwa OECD, Taxing Profits in a Global Economy, Paris 1991 S. 177 ff.).

V. Prinzipien der Aufteilung des Steueraufkommens

Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung erfordert einen Verzicht eines oder beider beteiligten Staaten auf die Geltendmachung von Besteuerungsrechten. Welcher der beteiligten Staaten diesen Verzicht gerechterweise zu leisten hat, wird als Frage der „inter-nations-equity“ oder „inter-country-equity“ bezeichnet (s. VOGEL, *intertax* 1988 S. 393, 398). Die Frage der Aufteilung des StAufkommens ist ebenso umstritten wie die Methodenfrage, mit der sie korrespondiert. Lösungsmodelle sind so gut wie nicht vorhanden (VOGEL, *DBA* Einl. Rn. 14).

Während die Freistellungsmethode zu einem vollständigen Aufkommensverzicht des Ansässigkeitsstaates führt, berechtigt die Anrechnungsmethode den Ansässigkeitsstaat prinzipiell dazu, am StGut zu partizipieren. Es kommt, je nachdem wie hoch die Vorbelastung im Quellenstaat ist, zu einer Aufteilung des StGuts zwischen beiden Staaten.

Vorrecht des Quellenstaates: Im Hinblick auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen hat sich ein Konsens herausgebildet, daß der Quellenstaat bevorrechtigt ist, auf das unter seiner Steuerhoheit erwirtschaftete StGut zuzugreifen, wenn es einer im Inland belegenen Betriebsstätte zuzuordnen ist (Betriebsstättenprinzip, vgl. die Verteilungsregel in Art. 7 OECD-MustAbk.). Die Begründung ist

in erster Linie äquivalenztheoretisch motiviert: Der Quellenstaat soll als Gegenleistung dafür, daß er die für die Erwirtschaftung des Unternehmensgewinns erforderliche Infrastruktur zur Verfügung stellt, das Steueraufkommen erhalten (vgl. BURMESTER, *StuW* 1993 S. 221, 225 f.; VOGEL, *StuW* 1993 S. 380, 387 f.; grundlegend zum Vorrecht des Quellenstaats VOGEL, *intertax* 1988 S. 216 ff., 310 ff., 393 ff.). Dieses „Vorrecht des Quellenstaates“ wird aber noch weitergehend dahingehend interpretiert, daß *allein* der Quellenstaat den Unternehmensgewinn besteuern dürfe. Eine weltweite Beschränkung auf das der Besteuerung im Quellenstaat zugrundeliegende Territorialitätsprinzip vermeide Doppelbesteuerungen aus sich selbst heraus und führe gleichzeitig zu einer gerechten Zuweisung des StAufkommens (VOGEL, DBA Einl. Rn. 14). Zwingend ist dies indes nicht. Das Vorrecht des Quellenstaates wird auch unter Anwendung der Anrechnungsmethode gewahrt, ermöglicht dem Ansässigkeitsstaat jedoch, falls sein StNiveau höher ist, (in geringem Umfang) ebenfalls an dem StGut zu partizipieren. Oft fehlt es auch an einer so eindeutigen Zurechnung „staatlicher Verursachungsbeiträge“, daß die alleinige Zuweisung des StAufkommens zu einem der beteiligten Staaten wirklich sachgerecht wäre.

Zur Aufteilung der Steuerquellen auf der Grundlage des OECD-Musterabkommens ausführlich SCHAUMBURG, *Internationales StRecht* Rn. 16.222 ff. und Einf. ESt. Anm. 145 ff.

Internationaler Finanzausgleich: Im Idealfall wird bereits durch die Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die endgültige Aufteilung des Steueraufkommens vorgenommen. Ist dies zB aus technischen Gründen nicht möglich oder zu aufwendig, so kann die Verteilung des Steueraufkommens theoretisch auch durch einen sich anschließenden zwischenstaatlichen Finanzausgleich (Clearing-Verfahren) vorgenommen werden. Politisch ist ein solches Steuerclearing aber kaum durchsetzbar, und zwar – wie der ins Stocken geratene Harmonisierungsprozeß der USt. verdeutlicht – noch nicht einmal im umgrenzten Wirtschaftsraum der EU (AULT, *Tax Law Review* 47 [1992] S. 601; BIRK, *DStJG* 19 [1996] S. 63, 71; HEIDINGER, *StuW* 1989 S. 90, 94; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung* S. 249).

Einstweilen frei.

53–54

VI. Unternehmensbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen

1. Einbindung in bilaterale Abkommen

55

In der Besteuerungspraxis unterliegt der grenzüberschreitende Sachverhalt einem umfassenden System von Doppelbesteuerungsabkommen, deren Aufgabe es ist, internationale Besteuerungskonflikte aufzulösen. Die zwischen Industriestaaten abgeschlossenen Abkommen basieren überwiegend auf dem OECD-Musterabkommen (hierzu und zu anderweitigen Musterabkommen vgl. Einf. ESt. Anm. 140). Dieses enthält detaillierte Regelungen hinsichtlich der Aufteilung von Steuergütern (vgl. Einf. ESt. Anm. 145 ff.), verpflichtet die Abkommenspartner zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (Art. 23 A u. B OECD-MustAbk.) und verbietet die Diskriminierung von Staatsangehörigen des anderen Vertragsstaates (Art. 24 OECD-MustAbk.).

Ausführlich zu den Regelungsgegenständen des Doppelbesteuerungsrechts Einf. ESt. Anm. 140 ff.

56 2. Abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote

Schrifttum: RAUPACH, Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsklausel in Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1966 S. 85; DEBATIN, Das Verbot steuerlicher Diskriminierung, DStZ A 1970 S. 129; VOGEL, Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung im Körperschaftsteuerrecht, AWD 1970 S. 349; HINTZEN, Die Diskriminierungsvorschrift der Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Verbesserung, DB 1976 S. 2226; GÖRLICH, Ausländerdiskriminierung im Körperschaftsteuerrecht, FR 1978 S. 367; VAN RAAD, Non-discrimination in International Tax Law, Deventer 1986; M. LANG, Betriebsstättendiskriminierung und Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige, SWI 1990 S. 34; IFA, Non-discrimination rules in international taxation, LXXIXb (1993); THÖMMES, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996) S. 81.

Ebenso wie die innerstaatlichen Neutralitätspostulate eine zwischenstaatliche Entsprechung haben, pflanzt sich auch das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung fort in einem DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbot, das es verbietet, Staatsangehörige des anderen Vertragsstaates einer wesentlich anderen oder belastenderen Besteuerung zu unterwerfen als eigene Staatsangehörige, die sich in der gleichen Situation befinden (Art. 24 OECD-MustAbk.). Über die konfliktlösende Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen hinaus werden damit der Gestaltungsfreiheit des nationalen Gesetzgebers Grenzen gesetzt (DEBATIN in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Systematik Rn. 282).

Art. 24 OECD-MustAbk. kennt verschiedene Ausprägungen des Diskriminierungsschutzes. Neben einem allgemeinen Verbot der Staatsangehörigendiskriminierung (Abs. 1) enthält die Vorschrift weitere selbständige Diskriminierungsverbote. Diese umfassen

- Betriebsstätten von Stpfl. aus anderen Vertragsstaaten (Abs. 3);
- Schuldnerbeziehungen zwischen Unternehmen und Gläubigern, die in unterschiedlichen Vertragsstaaten ansässig sind (Abs. 4);
- grenzüberschreitende Unternehmensbeteiligungen (Abs. 5).

Die Wirkung dieser DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote ist allerdings begrenzt. Ihnen kommt nicht die Rolle von Gleichbehandlungsgeboten zu. Vielmehr besteht ihre Funktion lediglich darin, *bestimmte* Unterscheidungsmerkmale auszuschalten, die in erster Linie in der Zugehörigkeit zu einem anderen Vertragsstaat beruhen.

- ▷ Für Art. 24 Abs. 1 OECD-MustAbk. ergibt sich diese Einschränkung aus dem Umstand, daß eine Gleichbehandlung mit Inländern nur dann gewährt wird, wenn sich der Steuerausländer in „sonst gleichen Verhältnissen“ befindet, wenn also die Schlechterstellung *allein* auf dem Faktum der unterschiedlichen Staatsangehörigkeit beruht. An das Kriterium der „sonst gleichen Verhältnisse“ werden hohe Anforderungen angelegt. In der Neufassung des MustAbk. von 1992 wird ausdrücklich klargestellt, daß bereits die Ansässigkeit des Stpfl. in einem anderen Vertragsstaat ein rechtserhebliches, zulässiges Unterscheidungskriterium ist (OECD-Musterkommentar Abs. 1 Nr. 3). Die Ansässigkeit in einem anderen Vertragsstaat führt dazu, daß sich der Stpfl. nicht mehr in „sonst gleichen Verhältnissen“ befindet und rechtfertigt Differenzierungen. Damit erschöpft sich die Wirkung von Art. 24 Abs. 1 OECD-MustAbk. auf Ungleichbehandlungen von in einem Vertragsstaat ansässigen Stpfl. unterschiedlicher Staatsangehörigkeit. Die praktische Bedeutung ist demnach gering.
- ▷ Art. 24 Abs. 3 OECD-MustAbk. verbietet die ungünstigere Besteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen im Vergleich mit Betriebsstätten inländischer Unternehmen. Erfasst ist nur die Behandlung der Betriebsstätte

- selbst, nicht aber die des Trägers der Betriebsstätte. Zudem ist der Betriebsstättenstaat nicht verpflichtet, Vorteile, die auf persönlichen Verhältnissen des im anderen Vertragsstaat ansässigen Stpfl. beruhen, zu gewähren.
- ▷ *Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk.* verpflichtet den Sitzstaat des Unternehmens dazu, einen Betriebsausgabenabzug auch dann zu gewähren, wenn der Empfänger der Vergütung in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist (Verbot der Unternehmensschuldnerdiskriminierung).
 - ▷ *Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk.* verbietet die steuerliche Schlechterstellung von Unternehmen aufgrund des Umstandes der Beteiligung ausländischer Gesellschafter. Das Diskriminierungsverbot erstreckt sich nicht auf die Besteuerung der Gesellschafter, sondern allein auf das Unternehmen.

3. Harmonie von nationalem und Internationalem Steuerrecht

57

Die Bundesrepublik ist eingebunden in ein dichtes Geflecht von weit über 80 DBA auf der Grundlage des OECD-MustAbk. (Abkommen auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, s. BStBl. I 1999 S. 122 ff.). In dieses bestehende internationale Abkommensnetz muß sich ein nationales Unternehmenssteuerrecht einpassen. Zwar berechtigt Art. 30 OECD-MustAbk. zu einer Kündigung bestehender DBA. Angesichts der Schwerfälligkeit der Verhandlung neuer DBA und den mit einer Kündigung des DBA verbundenen wirtschaftlichen Nachteilen ist es bisher in der internationalen Praxis allerdings nur in extremen Ausnahmefällen zu einer Ausübung des Kündigungsrechts gekommen (VOGEL, DBA, Art. 29/30 Rn. 26). Aber auch kleinere Änderungen bestehender DBA sind in der Regel das Ergebnis langwieriger Verhandlungen. Unternehmensteuerreformkonzepte, die zu einem einseitigen Verzicht auf StAufkommen führen und deshalb eine Nachverhandlung der bestehenden Abkommen erfordern, dürften deshalb kaum eine Realisierungschance haben. Ebenso fragwürdig sind Vorschläge, die auf einem planmäßigen Abkommensbruch (sog. „treaty overriding“) aufbauen, etwa durch (völkerrechtswidrige) einseitige Anordnung der Anrechnungsmethode entgegen der in den deutschen DBA für Betriebsstättengewinne vereinbarten Freistellungsmethode (so aber der Vorschlag des Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 50 ff.; heftig kritisiert von RITTER in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 179, 203).

Zur Einbindung von alternativen Unternehmensteuerkonzepten in das Abkommensrecht s. J. LANG in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, 1999 S. 148; HEIDINGER, Betriebssteuer und vollsynthetische ESt, Wien 1983 S. 102; und ausführlich Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 49 ff. u. 89; allgemein zur Änderung von DBA vgl. SCHAUMBURG Internationales StRecht Rn. 16.27; zu den Möglichkeiten einer Suspendierung bestehender DBA unter Berufung auf die völkerrechtliche *clausula rebus sic stantibus* im Fall von Reformen des nationalen Rechts anlässlich der KStReform von 1976 s. RATH, BB 1976 S. 1066, 1067 f.; MANKE StbJb. 1977/78 S. 269, 276 f.

VII. Grenzüberschreitende Integration von Unternehmens- und Einkommensbesteuerung

58

Schrifttum: VOGEL, Der ausländische Aktionär in den Gesetzentwürfen zur KStReform, München 1973; BIRD, International Aspects of Integration, National Tax Journal 28 (1975) S. 302; BREZING, Behandlung steuerfreier Einnahmen (Einkünfte) einer KapGes. nach der KStReform, AG 1979 S. 244; McLURE, Must Corporate Income be Taxed Twice?, Washington, D. C. 1979, 6. Kap.: International Aspects of Integration; ANDEL, Corporation Taxes, their Integration with Personal Income Taxes, and International Capital Flows, in ROSKAMP/FORTE (Hrsg.), Reforms of Tax Systems, Proceedings of the 35th Congress of

the International Institute of Public Finance, Detroit 1981 S. 159; INST. FUSt., Die Behandlung der Ausschüttungen von ausländischen Einkünften nach der Körperschaftsteuerreform, Grüner Brief Nr. 249, Bonn 1985; AULT, Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices, Tax Law Review 47 (1992) S. 565; DOERNBERG, International Aspects of Individual and Corporate Tax Integration, Tax Notes International 1992 S. 535; TILLINGHAST, Corporate-S Shareholder Integration as an Obstacle to the International Flow of Equity: A Proposal, Tax Notes 56 (1992) S. 1215; VAN RAAD, Approaches to Internationally Integrated Taxation of Distributed Corporate Income, Tax Law Review 47 (1992) S. 613; CATTELAENS, Standortsicherung durch Anrechnung ausländischer KSt., StuW 1993 S. 249; CHOWN, International Aspects of the Imputation System, British Tax Review 1993 S. 90; SASS, Steuerharmonisierung in der EG – Perspektiven für eine Harmonisierung der KSt. und der Gewinnermittlung, DB 1993 S. 113; HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994; THÜMLER, Kstl. Anrechnungsverfahren und Internationales StRecht, Frankfurt ua. 1994; HERZIG, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996) S. 121; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999 S. 207 ff; MÖSSNER/KELLERSMANN, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche KStAnrechnungsverfahren, DStZ 1999 S. 505.

Während das Recht der Vermeidung internationaler *Doppelbesteuerung* nicht zuletzt durch die Tradition von OECD- und UN-Musterabkommen auf ein relativ solides Fundament gegründet ist, fehlt es noch weitgehend an Vorstellungen, ob und wie internationale wirtschaftliche Doppelbelastungen im Verhältnis von ausländischer KSt. zu inländischer ESt. zu vermeiden sind.

Keine Vorgaben im OECD-Musterabkommen: Das OECD-MustAbk. schweigt sich zum Thema der grenzüberschreitenden Integration von KSt. und ESt. aus. Diese völlige Aussparung des Problems der internationalen wirtschaftlichen Doppelbelastung erklärt sich aus der Entstehungsgeschichte des Musterabkommens (hierzu VOGEL, DBA Einl. Rn. 18 ff.). Die erste Version des Musters stammt aus dem Jahre 1963. Zu diesem Zeitpunkt waren in den OECD-Staaten nahezu ausschließlich klassische KStSysteme anzutreffen. Deshalb wurde dieses System dem OECD-Muster ganz selbstverständlich zugrunde gelegt. Das Problem der internationalen wirtschaftlichen Doppelbelastung stellte sich nicht. Die Neufassungen des Musterabkommens aus den Jahren 1977 und 1992 haben dieses Versäumnis – obwohl mittlerweile kstl. Entlastungssysteme in den OECD-Staaten recht verbreitet sind – nicht behoben. Sie bleiben dicht an der Ursprungsversion.

Auch indirekt läßt sich dem OECD-Muster keine Pflicht zur grenzüberschreitenden Einbeziehung ausländischer Anteilseigner oder ausländischer KSt. in innerstaatliche kstl. Entlastungssysteme entnehmen:

► *Der Ausschluß ausländischer Anteilseigner* berührt nicht die Dividendenbestimmung des Art. 10 OECD-MustAbk., da diese allein die Besteuerungsrechte hinsichtlich der (Einkommens)besteuerung von Dividendeneinkünften regelt, nicht hingegen das Verhältnis der KSt. zur ESt. Da die KSt. auch in Anrechnungssystemen formal weiterhin KSt. bleibt, sind die Regelungen über die Reduzierung etwaiger KapErttSt. nicht einschlägig. Auch Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk. (Kapitaldiskriminierungsverbot) ist nicht berührt, weil die Versagung der Entlastung gegenüber dem Anteilseigner erfolgt und nicht gegenüber der Gesellschaft (SCHAUMBURG, Internationales StRecht Rn. 4.51). Die Vorschrift würde es allerdings verbieten, in kstl. Dividendenabzugsverfahren Gesellschaften den Abzug zu versagen, wenn an ausländische Anteilseigner ausgeschüttet wird. Schließlich fehlt es nach h.M. auch an einer Staatsangehörigendiskriminierung iSd. Art. 24 Abs. 1 OECD-MustAbk., solange auch stbefreite inländische Anteilseig-

ner nicht in den Genuß der Entlastung kommen (hM VOGEL, DBA, Art. 10 Rn. 137; BLÜMICH/KRABBE, KStG § 50 Rn. 52).

► *Im umgekehrten Fall der Nichteinbeziehung ausländischer KSt.* kommt es ebenfalls nicht zu einem Konflikt mit DBA-Regeln. Die Verpflichtung zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen in Art. 23 A u. B OECD-MustAbk. bezieht sich nicht auf die Beseitigung wirtschaftlicher Doppelbelastung. Und selbst die Erhebung einer Körperschaftsausgleichssteuer bei Ausschüttung nach vorheriger Freistellung von Gewinnen einer Auslandstochter im Wege eines internationalen Schachtelprivilegs, wie sie vor der Änderung von § 40 Nr. 1 KStG Gesetz war, soll nicht mit der DBA-Pflicht zur Verhinderung internationaler Doppelbesteuerung kollidieren, weil es sich lediglich um eine Maßnahme wirtschaftlicher Doppelbelastung handele, vgl. MENCK, DStZ 1972 S. 65, 67; kritisch HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 57 f. u. 150.

Offene Fragen: Auch in der Abkommenspraxis hat sich kein internationaler Standard für die grenzüberschreitende Entlastung herausgebildet. Die wenigen DBA, in denen Auslandssachverhalte in kstl. Entlastungssysteme einbezogen werden, sehen zwar überwiegend die Gewährung von Gutschriften an ausländische Anteilseigner vor (JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung S. 209; zur brit. DBA-Praxis s. GAMMIE/BRANNAN, Intertax 1995 S. 401). Die Anrechnung ausländischer KSt. ist die Ausnahme. Es handelt sich aber insgesamt um so punktuelle Maßnahmen, daß sie keine Verallgemeinerungen erlauben. Ebenso vereinzelt und lückenhaft sind die unilateralen Maßnahmen der grenzüberschreitenden Integration – meist gewährt in Form einer Gutschrift für die ausländische KSt. durch den Sitzstaat des Anteilseigners (etwa in Großbritannien, s. Anm. 285, und Italien, s. Anm. 303).

Bis heute sind deshalb folgende Fragen ungeklärt:

- Welcher Staat soll im Fall des Aufeinandertreffens zweier Entlastungssysteme die Entlastung technisch vornehmen?
- Wie ist das aufgrund der Gewährung einer Entlastung reduzierte StAufkommen zwischen den beteiligten Staaten aufzuteilen?
- Welche Grundsätze gelten für das Aufeinandertreffen unterschiedlicher KStSysteme?

Vgl. zu diesen Fragen insb. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung S. 207 ff. und Anm. 217.

Aufgrund der Schwierigkeiten der Einbindung integrierter KSt. in das Internationale Steuerrecht ergeben sich mit der Zunahme grenzüberschreitender Sachverhalte beachtliche Restriktionen für die Ausgestaltung des nationalen Unternehmensteuerrechts. Eine reibungslose Aufteilung des StAufkommens gewährleistet nur das klassische System. Es beläßt dem Staat, in dem das StGut Unternehmensgewinn erwirtschaftet wird, das KStAufkommen und ermöglicht zusätzlich entsprechend der Dividendenregelung des Art. 10 OECD-MustAbk. eine geringfügige Beteiligung an der Besteuerung der Dividende. Der Wohnsitzstaat hat das volle Zugriffsrecht auf die Dividende, gemindert lediglich um die anzurechnende Kapitalertragsteuer. Die Einbeziehung von Auslandssachverhalten in kstl. Entlastungssysteme führt hingegen, wird sie durch den Staat der ausschüttenden Kapitalgesellschaft vorgenommen, dazu, daß dieser auf sein Besteuerungsrecht verzichten muß, obwohl er die zur Erwirtschaftung notwendige Infrastruktur zur Verfügung gestellt hat. Die Gleichstellung ausländischer mit inländischer KSt. im Entlastungssystem des Wohnsitzstaates des Anteilseigners bedeutet aus der Sicht des Wohnsitzfiskus eine Entlastung von Steuern, die er nicht erhoben hat. In

jedem Fall bedarf es eines gesteigerten Maßes an Kooperationsbereitschaft der beteiligten Staaten (vgl. hierzu ausführlich Anm. 217).

59–64 Einstweilen frei.

Teil III Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt

Stand der Rechtsangleichung und Vorgaben für die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung

Schrifttum:

Gutachten im Auftrag der EG-Kommission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (NEUMARK-Bericht), Brüssel 1962; VAN DEN TEMPEL, Corporation Tax and Individual Income Tax, Brüssel 1970; Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (RUDING-Bericht), Brüssel/Luxemburg 1992 (dt. Fassung BTDrucks. 13/4138 v. 18. 3. 96).

Monographien: BERTHOLD, Die StHarmonisierung gemäß dem EG-Vertrag, ihre Rechtsproblematik im besonderen für die Bundesrepublik Deutschland, Würzburg 1966; MEICHSSNER, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, Köln 1982; LUTZ, Die KSt. in der Europäischen Gemeinschaft, Pfaffenweiler 1984; MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), StReform und StHarmonisierung, Wiesbaden 1991; WISSER, Überlegungen zu einem gemeinsamen KStSystem für die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Frankfurt 1992; EASSON, Taxation in the European Community, London 1993; SCHWARZKOPF, Die Problematik unterschiedlicher KStSysteme innerhalb der EG, Frankfurt 1993; TERRA/WATTEL, European Tax Law, Deventer/Boston 1993; HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994; J. LANG (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Köln 1994 (DStJG 16); LEHNER/THÖMMES (Hrsg.), Europarecht und Internationales StRecht, München 1994; TUMPEL, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Wien 1994; SCHERER, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, München 1995; BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, Baden-Baden 1996; JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996; LEHNER (Hrsg.), StRecht im europäischen Binnenmarkt, Köln 1996 (DStJG 19); PESMATZOGLU, Die Harmonisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung in der Europäischen Union, Frankfurt 1996; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche StRecht, Frankfurt 1997; BÖKELMANN, Gewinnzurechnung im KStRecht. Die Worldwide Unitary Taxation U.S.-amerikanischer Einzelstaaten und ihre Anwendbarkeit durch die Europäische Union, Konstanz 1997; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997; RIECKER, Körperschaftsbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, Baden-Baden 1997; SAPUSEK, Ökonomische und juristische Analyse der StHarmonisierung in der Europäischen Union, Frankfurt 1997; TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der KSt. in der Europäischen Union, Frankfurt 1997; WEISER, Rechtsprechung und Rechtssetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in der Europäischen Union. Freistellung oder Anrechnung, Frankfurt aM ua. 1997; JIMÉNEZ, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community, Den Haag 1998; TAKACS, Das StRecht in der Europäischen Union, Wien/Frankfurt 1998; WILLIAMS, EC Tax Law, London/New York 1998.

Einzelbeiträge:

1960–1989: H. FISCHER, Die KSt. im Rahmen der Harmonisierungsbestrebungen, GmbHR 1962 S. 82; GREIFFENHAGEN, Angleichungsprobleme bei der Harmonisierung der direkten Steuern in den EWG-Staaten, GmbHR 1962 S. 88; MERSMANN, Die Harmonisierung der direkten Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen im Rahmen der EWG, DStZ 1962 S. 114; P. MUSGRAVE, Harmonization of Direct Business Tax, in SHOUP

(Hrsg.), *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Bd. 2, Columbia University Press, 1967 S. 307; FISCHER, Harmonisierung der StGesetzgebung in der EWG, NJW 1968 S. 321; DEBATIN, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, in *Kölner Schriften zum Europarecht*, Bd. 14: Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, Köln/Berlin/Bonn/München 1969 S. 3; SCHINK, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, in *Kölner Schriften zum Europarecht*, Bd. 14: Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, Köln/Berlin/Bonn/München 1969 S. 19; VOGELAAR, StHarmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, AWD 1970 S. 198; HINTZEN, Überlegungen für ein gemeinsames KStSystem in den Europäischen Gemeinschaften (EG), RIW 1972 S. 463; MENCK, Die Steuern im Gemeinsamen Markt und ihre Harmonisierung, DStZ/A 1972 S. 345; GRASMANN, Die Besteuerung der Unternehmensgewinne im Gesamtkonzept der europäischen StHarmonisierung und Harmonisierung der Gewinnermittlungs-, Steuerkontroll- und Steuererhebungsmethoden, AG 1973 S. 228; VOGELAAR, Ein Anrechnungssystem für Europa?, DStZ 1974 S. 291; HÖPPNER, Die EG-Steuerharmonisierung, EuR 1977 S. 122; SASS, Zum Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der KStSysteme in der EG, DStZ 1977 S. 43 und S. 59; HINTZEN, Ein gangbarer Weg zur Harmonisierung der KSt. in den Europäischen Gemeinschaften (EG), DStZ 1978 S. 219; CHOWN/HOPPER, *Company Tax Harmonisation in the European Economic Community*, Intertax 1982 S. 275; FUNCK-BRENTANO, EWG: Harmonisierung der Besteuerung und Kooperation zwischen den nationalen Steuerbehörden, RIW 1982 S. 816; SASS, KStReform und Mutter-/Tochter-Richtlinie in der EG, BB 1986 S. 1195; ANDEL, Determination of company profits, in CNOSEN (Hrsg.), *Tax Coordination in the European Community*, London ua. 1987 S. 287; ZEITLER/JUPTNER, Europäische StHarmonisierung und direkte Steuern, BB Beil. 17/1988; HAUG-ADRION, Die Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EG, in EISELE/ZIMMERMANN (Hrsg.), *Festschrift zum 10-jährigen Bestehen der Fachhochschule für Finanzen in Baden-Württemberg*, Stuttgart 1989 S. 267; MÜLLER-GRAFF, Die Rechtsangleichung zur Verwirklichung des Binnenmarktes, EuR 1989 S. 107.

1990–1995: FRANZ KLEIN, Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs. Ein Plädoyer für eine Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, *StuW* 1990 S. 390; KREBS, Die Harmonisierung der direkten Steuern für Unternehmen in der EG, BB 1990 S. 1945; CARL, Vorschläge der EG-Kommission zur Unternehmensbesteuerung – Bedenken aus deutscher Sicht, *IWB Fach 2* (1991) S. 553; FLICK, Stl. Unternehmensplanung und Europäische Harmonisierung – Erfahrungen und Entwicklungen, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), *StReform und StHarmonisierung*, Wiesbaden 1991 S. 65; GAMMIE, *Corporate Tax Harmonisation: An „ACE“ Proposal*, *European Taxation* 1991 S. 238; GATTERMANN, Wettbewerb der StSysteme – Welche Konzeption hat die F.D.P., in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), *StReform und StHarmonisierung*, Wiesbaden 1991 S. 85; THOBEN, Bausteine einer Unternehmensteuerreform der 90er Jahre, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), *StReform und StHarmonisierung*, Wiesbaden 1991 S. 75; MURAY, *European Direct Tax Harmonization – Progress in 1990*, *European Taxation* 1991 S. 74; BETTEN, *A Proposed EC System for the Taxation of Corporate Income and Dividends*, *European Taxation* 1992 S. 7; S. 28; GROTHERR, Plädoyer für einen neuen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der KStSysteme im Europäischen Binnenmarkt, *DStR* 1992 S. 1388; HAMAEEKERS, *The EC on the Brink of Full Corporate Tax Harmonization?*, *European Taxation* 1992 S. 102; MANKE, Unternehmensbesteuerung in der EG, *ZGR* 1992 S. 333; MÖHRLE, Harmonisierung der internationalen Unternehmensbesteuerung in der EG, *IWB Fach 5* 1992 S. 205; SASS, Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und KStPflicht, *DB* 1992 S. 857; RADLER, *Perspektiven der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt*, *StJb.* 1992/93 S. 31; RUDING, *Harmonization of Company Taxation in Europe*, *EC Tax Review* 1992 S. 68; BECKER, *Commentaries on Tax Harmonization: Where does Europe Stand and Where is It Going?*, *European Taxation* 1993; CARL, *Neue Vorschläge zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung*, *DStZ* 1993 S. 2; FANTOZZI, *Besteuerung von Gesellschaften. Die Entwicklung der StHarmonisierung der direkten Steuern innerhalb der EG*, *Festschrift für Karl Beusch*, Berlin/New York 1993 S. 167; FÖRSTER, *Grundkonzepte zu einer Unternehmensbesteuerung in der EG*, *SteuerStud* 1993 S. 11; HAMAEEKERS, *Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC*, *European Taxation* 1993 S. 25; SASS, *Harmonisation of*

Corporation Tax Systems in the EC, EC Tax Review 1993 S. 77; DERS., StHarmonisierung in der EG – Perspektiven für eine Harmonisierung der KSt. und der Gewinnermittlung, DB 1993 S. 113; TABAKSBLAT, Harmonisation of Corporation Tax in the EC; the Views of a Multinational, Intertax 1993 S. 16; VOGEL, Harmonisierung des Internationalen StRechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) KStRechts, StuW 1993 S. 380; VOSS, Europäisches und nationales StRecht, StuW 1993 S. 155; WILLEMSSEN, Das deutsche KStRecht im gemeinsamen europäischen Markt, Festschrift für Karl Beusch, Berlin/New York 1993 S. 915; ALBREGSTE/HEITHUIS, Towards a Strategic Programme for the Internal Market: A Working Document of the Commission of the European Communities, EC Tax Review 1994 S. 7; BACHMANN, Diskriminierungsverbote bei direkten Steuern im Regelungsbereich des EG-Vertrages, RIW 1994 S. 849; ENDRES, Stl. Aspekte der europäischen Integration. Eine Bestandsaufnahme der Steuergrenzen im Binnenmarkt, RIW 1994 S. 572; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, Herne/Berlin 1994; RÄDLER, Überlegungen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft, DStJG 16 (1994) S. 277; DERS., Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Ausschuß), in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994 S. 1; SASS, Stellungnahme vor dem Hintergrund der bisherigen EG-Vorschläge, in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994 S. 21; WIEDOW, StHarmonisierung bei den direkten Steuern: Stand, Perspektiven, Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen, in LEHNER/THÖMMES (Hrsg.), Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht: Europarecht und Internationales Steuerrecht, Heft 19, München 1994 S. 45; WOLFF, Stellungnahme aus Sicht der Finanzverwaltung, in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994 S. 27.

Seit 1995: FÖRSTER in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995 §§ 28 u. 29; FÖRSTER/SCHOLLMEIER in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995 § 30: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung; WEBER-GRELLET, Europäisiertes StRecht? Stand und Entwicklung, StuW 1995 S. 336; EGGERS, Unternehmensbesteuerung in Deutschland – Stand und Reformüberlegungen vor dem Hintergrund des europäischen Integrationsprozesses, in JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996 S. 139; HERZIG, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996) S. 121; RÄDLER, Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland, StuW 1996 S. 252; DERS., Notwendige Schritte auf dem Weg zu einer StHarmonisierung in der Europäischen Union, IStR 1996 S. 224; DERS., Steuerfragen aus der Sicht der Europäischen Union und der Globalisierung – Vision oder Utopie?, DStR 1996 S. 1472; SASS, Einflüsse des Binnenmarktes auf die nationalen StRechtsordnungen, DStJG 19 (1996) S. 31; HERZIG, KStSystem und Europäischer Binnenmarkt, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 627; HERZIG/DAUTZENBERG, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997 S. 8; J. LANG, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 873; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in die Utopie?, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 675; THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, KStG-Kommentar (Stand 1997), Einführung; Das deutsche KStRecht vor dem Hintergrund des Europäischen Binnenmarktes; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 19; SASS, „Europa 2000“ – Perspektiven für die Integration der direkten Steuern, DB 1998 S. 34; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999 2. Teil, 4. Kap.; DERS., KStSysteme in der EU – Eine Analyse der Wettbewerbswirkungen und Reformvorschläge, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999 S. 85; SASS, Überblick über die stl. Maßnahmen in der EU angesichts der Währungsunion, FR 1999 S. 77; DERS., Einfluß des Europarechts auf die deutschen Ertragsteuern in der Währungsunion, StuW 1999 S. 164; WARNEKE, Fehlende Harmonisierung der Besteuerungsgrundlagen von Unternehmen in der Europäischen Union, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999 S. 299.

A. Rechtsgrundlagen einer Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Union

I. Entwicklung und Zielsetzungen der Europäischen Union

65

Seit 1957 mit dem Abschluß der Römischen Verträge die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft gegründet wurde, ist es zu einer immer stärkeren wirtschaftlichen und politischen Verflechtung der – im Laufe der Zeit zahlenmäßig stark angewachsenen – Europäischen Mitgliedstaaten gekommen. Die Integration vollzieht sich in Etappen, die in der jüngeren Vergangenheit vor allem gekennzeichnet waren durch die Unterzeichnung der Einheitlichen Europäischen Akte (1987), den Vertrag von Maastricht (1993), mit dem die Errichtung der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion festgeschrieben wurde, und den Vertrag von Amsterdam v. 2. 10. 97. Schrittweise wurden der Gemeinschaft Kompetenzen übertragen, haben die Mitgliedstaaten im Gegenzug auf nationale Souveränität verzichtet, ohne daß hiervon die Nationalstaatlichkeit der Mitgliedstaaten berührt wird. Hauptziel des Zusammenschlusses der Mitgliedstaaten zur Europäischen Union ist „die Förderung eines ausgewogenen und dauerhaften wirtschaftlichen und sozialen Fortschritts, insbesondere durch Schaffung eines Raumes ohne Binnengrenzen ...“ (Art. B Abs. 1 EU-Vertrag). Die Integration ist ein dynamischer Prozeß, der zu einer „immer engeren Union der Völker Europas“ (Art. A Abs. 1 EU-Vertrag) führen soll. Ein Schlußpunkt dieser Entwicklung ist bisher nicht definiert.

Ein bisher in seinen Wirkungen noch nicht einschätzbarer, zentraler Integrationserfolg ist die Vollendung der Europäischen Währungsunion zum 1. 1. 99. Die Währungsunion schafft eine neue Qualität der Transparenz und Vergleichbarkeit der wirtschaftlichen Verhältnisse in den einzelnen Mitgliedsstaaten und rückt damit die Unterschiede des Steuerrechts als Hemmschuh für die freie Entfaltung des Wettbewerbs innerhalb der Union stärker als bisher in den Vordergrund.

Gleichzeitig beansprucht das Europarecht – vornehmlich aufgrund der Rspr. des EuGH (Anm. 102 ff.) – wachsenden Einfluß auf das nationale Steuerrecht (Anm. 107 ff.). Auch wenn sich Harmonisierungsmaßnahmen (Anm. 75 ff.) bisher auf die indirekten Steuern konzentriert haben, kommt dem EG-Vertrag neben dem Grundgesetz eine sich immer deutlicher abzeichnende, maßstabbildende Funktion für die Tätigkeit des nationalen Gesetzgebers auch auf dem Gebiet der direkten Steuern zu.

II. Harmonisierungsgebote

1. Kein ausdrücklicher Harmonisierungsauftrag auf dem Gebiet der direkten Steuern

66

Grundsatz der Einzelermächtigung: Die bloße Unterschiedlichkeit der Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten in der EU (s. Anm. 230 ff.) rechtfertigt per se noch nicht ihre Angleichung. Voraussetzung für das Tätigwerden der Gemeinschaft ist nach dem vertraglich normierten Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 EG-Vertrag = Art. 3 b Abs. 1 aF, vgl. hierzu BLECKMANN, Europarecht, 6. Aufl. 1997 Rn. 380 ff.) das Vorliegen einer Harmonisierungskompetenz. Dabei ist hinsichtlich der StHarmonisierung eine deutliche Unterscheidung zwischen den indirekten und den direkten Steuern zu machen.

Ausdrücklich angesprochen werden in den „steuerlichen Vorschriften“ der Art. 90 ff. des EG-Vertrags (Art. 95 ff. aF) nur die *indirekten Steuern*. Für sie enthält Art. 99 EG-Vertrag (Art. 93 Amsterdamer-Fassung) einen an die Gemeinschaft gerichteten Harmonisierungsauftrag, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist. Die Rechtsangleichung auf dem Gebiet der *direkten Steuern* wird hingegen nicht explizit erwähnt, sondern erfolgt nach der allgemeinen Vorschrift des Art. 94, 95 EG-Vertrag (Art. 100, 100 a F); vgl. MICK in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 26 Rn. 8; MONTAG in TIPKE/LANG, § 19 Rn. 20; zu weiteren Rechtsgrundlagen vgl. TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der KSt. in der Europäischen Union, 1997 S. 175 ff.

67 2. Rechtsangleichung nach allgemeinen Vorschriften

Nach Art. 94 EG-Vertrag (Art. 100 aF) sind die Gemeinschaftsorgane berechtigt, aber auch verpflichtet, die zur Erreichung der vertraglichen Ziele erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, soweit ein Tätigwerden der Mitgliedstaaten nicht ausreicht (Art. 5 EG-Vertrag = Art. 3 b aF; s. Anm. 68). Hierzu erläßt der Rat auf Vorschlag der Kommission *einstimmig* „Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“. Die speziellere Vorschrift des Art. 96 EG-Vertrag (Art. 101 aF), die der Kommission zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen weitergehende Befugnisse einräumt, insbesondere ein Handeln aufgrund qualifizierter Mehrheit ermöglicht, hat in der Praxis keine nennenswerte Bedeutung (RÄDLER, DStJG 16 [1994] S. 281; WARNEKE in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 299 [315 f.]), da an das Vorliegen einer Wettbewerbs*verzerrung* hohe Anforderungen gestellt werden (vgl. hierzu ABL. EG Nr. C 283 [1980] S. 1 f.; ABL. EG Nr. C 257 [1983] S. 1 f.; PIPKORN in VON DER GROEBEN/THIESING/EHLERMANN, EWG-Vertrag, Art. 101 Rn. 12).

Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 94 EG-Vertrag (Art. 100 aF): Der Tatbestand des Art. 94 EG-Vertrag (Art. 100 aF) ist sehr unbestimmt gehalten. Anhand der Formulierung „Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“, läßt sich nur schwerlich ableiten, welche Vorschriften des nationalen Rechts konkret angeglichen werden müssen. Dies mag ein Grund für die bisher geübte Zurückhaltung gegenüber der Harmonisierung der direkten Steuern sein.

► *Errichtung und Funktionieren des Gemeinsamen Marktes:* Der EG-Vertrag enthält keine Legaldefinition des Begriffs des Gemeinsamen Marktes. Dieser erschließt sich erst durch Zuhilfenahme des gesamten Vertragstexts, insbesondere der in Art. 2 und 3 EG-Vertrag niedergelegten Ziele der Gemeinschaft und der Binnenmarktsdefinition des Art. 14 Abs. 2 EG-Vertrag (Art. 7 a F). Danach konstituiert sich der gemeinsame Markt durch die Marktfreiheitsrechte, Marktgleichheitsrechte sowie das Verbot von Wettbewerbsbeschränkungen (BLECKMANN, Europa-recht, 6. Aufl. 1997 Rn. 193 ff.; GRABITZ, in GRABITZ/HILF, EG-Vertrag, Art. 2 Rn. 14). Besondere Bedeutung für die Beurteilung der Erforderlichkeit von Harmonisierungsmaßnahmen kommen daher den sog. Grundfreiheiten (Waren-, Dienstleistungs-, Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit sowie Freizügigkeit der ArbN und Niederlassungsfreiheit) zu. Mit ihnen korrespondieren spezielle Diskriminierungsverbote, die durch das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 6 aF) ergänzt werden. Die Verletzung eines

Diskriminierungsverbots zieht ein gemeinschaftsrechtliches Harmonisierungsgebot nach sich, soweit die Verletzung nicht durch ein autonomes Handeln der Mitgliedstaaten behoben werden kann und die Beseitigung der Diskriminierung zur Errichtung des Gemeinsamen Markts erforderlich ist (Art. 5 Abs. 3 EG-Vertrag = Art. 3 b aF). Mit der Errichtung des Gemeinsamen Markts ist der Harmonisierungsprozeß indes nicht abgeschlossen, vielmehr ist die Rechtsangleichung dem jeweiligen Integrationsstand entsprechend dynamisch fortzuentwickeln, um auch das „Funktionieren“ des Gemeinsamen Markts zu sichern (TASCHNER in VON DER GROEBEN/THIESING/EHLERMANN, EWG-Vertrag, Art. 100 Rn. 29).

► *Unmittelbare Auswirkung*: Umstritten ist, welche Bedeutung dem Merkmal der „unmittelbaren Auswirkung“ für das StRecht zukommt. Während teilweise vertreten wird, direkte Steuern hätten regelmäßig keinen unmittelbaren Einfluß auf die Verwirklichung der Grundfreiheiten, weil die StBelastung letztlich nur einer von vielen Standortfaktoren sei und einer höherer StBelastung meist auch bessere Infrastrukturangebote gegenüberstünden (ZEITLER/JÜPTNER, BB Beil. 17/1988 S. 3, 4; SCHRÖMBGES, DB 1989 S. 2558, 2559; HERZIG, DSStJG 19 [1996] S. 121, 131 ff.), ist grds. davon auszugehen, daß auch direkte Steuern in erheblichem Umfang den innergemeinschaftlichen Wettbewerb beeinträchtigen und zu Wettbewerbsverzerrungen und Diskriminierungen führen können (zB SCHREIBER, StuW 1994 S. 238, 241; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche StRecht, 1997 S. 106; TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der KSt. in der Europäischen Union, 1997 S. 108 ff.). In einem sich ständig verdichtenden Gemeinsamen Markt mit immer stärker angeglichenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wächst die Relevanz gerade der StBelastung als Entscheidungsfaktor. Zudem ist die Berufung auf mögliche Standortvorteile, die stl. Benachteiligungen angeblich kompensieren, weder quantifizierbar noch nachprüfbar. Pauschal kann dieses Argument einer Harmonisierung daher nicht entgegengehalten werden.

Einstimmigkeitsprinzip: In der Praxis wirkt sich der Streit über die Voraussetzungen einer Harmonisierung nach Art. 94 EG-Vertrag kaum aus. Denn Richtlinien zur Angleichung des StRechts können nur einstimmig erlassen werden (Art. 94, 95 Abs. 2 EG-Vertrag = Art. 100, 100 a aF). Das Einstimmigkeitsprinzip garantiert, daß die Mitgliedstaaten in einem so elementaren Bereich staatlicher Souveränität wie der Finanzpolitik autonom bleiben. Andererseits ist das Einstimmigkeitsprinzip dafür verantwortlich zu machen, daß die Harmonisierung insbesondere der direkten Steuern nur sehr schleppend vorangeht. Deshalb finden sich in der Literatur auch kritische Stimmen (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 335; SASS, DSStJG 19 [1996] S. 31, 44; VANISTENDAEL, EC Tax Review 1992 S. 3, 11; STOCKMANN, FR 1996 S. 693, 697; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 235). Überwiegend wird das Einstimmigkeitsprinzip jedoch im Hinblick auf die Bedeutung der StPolitik für die Souveränität der Mitgliedstaaten gutgeheißen (etwa THÖMMES in LENZ, EG-Handbuch, 2. Aufl. 1994 S. 567; BIRK, DSStJG 19 [1996] S. 63, 72). Trotz vereinzelter politischer Vorstöße (vgl. BRReg. Bull. v. 25. 1. 99 S. 38) ist mit einer Abschaffung des Einstimmigkeitsprinzips für steuerrechtliche Maßnahmen schon deshalb nicht zu rechnen, weil es für Änderungen des EG-Vertrags ebenfalls einer einstimmigen Entscheidung bedarf und für eine solche in absehbarer Zeit keine Wahrscheinlichkeit besteht.

3. Subsidiaritätsprinzip und Wettbewerb der Steuersysteme

Schrifttum:

Allgemein zum Subsidiaritätsprinzip: PIPKORN, Das Subsidiaritätsprinzip im Vertrag über die Europäische Union – rechtliche Bedeutung und gerichtliche Überprüfbarkeit, EuZW 1992 S. 697; KAHL, Möglichkeiten und Grenzen des Subsidiaritätsprinzips nach Art. 3 b EG-Vertrag, AöR 1993 S. 414; KONOV, Zum Subsidiaritätsprinzip des Vertrags von Maastricht, DÖV 1993 S. 405; LECHER, Das Subsidiaritätsprinzip. Strukturprinzip einer europäischen Union, Berlin 1993; MERTEN (Hrsg.), Die Subsidiarität Europas, Berlin 1993; PIEPER, Subsidiaritätsprinzip – Strukturprinzip der Europäischen Union, DVBl. 1993 S. 705; v. BORRIES, Das Subsidiaritätsprinzip im Recht der Europäischen Union, EuR 1994 S. 263; PIEPER, Subsidiaritätsprinzip: Ein Beitrag zur Begrenzung der Gemeinschaftskompetenzen, Köln u. a. 1994; SCHOLZ (Hrsg.), Deutschland auf dem Weg in die Europäische Union: Wieviel Eurozentrismus – wieviel Subsidiarität?, Köln 1994; JICKELI, Der Binnenmarkt im Schatten des Subsidiaritätsprinzips, JZ 1995 S. 57; KINKEL, Das Subsidiaritätsprinzip in der Europäischen Union, Festschrift für Klaus Stern, München 1997 S. 1287; DREHER, Wettbewerb oder Vereinheitlichung der Rechtsordnungen in Europa?, JZ 1999 S. 105.

Zum Wettbewerb der Steuersysteme: TIEBOUT, A Pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy 1956 S. 416; RUDING-BERICHT, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992 Kap. 7 u. 8; HERZIG, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DSfJG 19 (1996) S. 121; HOHAUS, Steuerwettbewerb in Europa, Frankfurt 1996; PESMATZOGLU, Die Harmonisierung der Kapitaleinkommensbesteuerung in der Europäischen Union, Frankfurt 1996 S. 133 ff.; JACKSTEIN, Das deutsche Steuerrecht im Wettbewerb mit ausländischen Steuersystemen, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997 S. 179; J. LANG, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 873; LAUSTERER, EG-Steuerpolitik zwischen Harmonisierung und Wettbewerb der Systeme, IStR 1997 S. 486; HINNEKENS, The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC Member States, EC Tax Review 1997 S. 31; RUNGE, Wettbewerb nationaler Steuerrechte, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 957; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997 S. 101 ff.; TAKACS, Das StRcht in der Europäischen Union, Wien/Frankfurt 1998 S. 509 ff.; SCHREIBER, Internationale Mobilität von Steuerbasen, in KRAUSE-JUNK (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998 S. 29; TANZI, Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems, in KRAUSE-JUNK (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft, Berlin 1998 S. 11; KILCHES, Gemeinsame Steuerpolitik für Europa, ÖStZ 1998 S. 504; KUTTIN, Der steuerliche Verhaltenskodex der Europäischen Union, ÖStZ 1998 S. 22; LEHNER, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, StuW 1998 S. 159; BRACEWELL-MILNES, Tax Competition: Harmful or Beneficial?, intertax 1999 S. 86; GOODSPEED, Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union, ZEW Discussion Paper No. 99–39; HEINEMANN, Steuerpolitik im EU-Binnenmarkt: Harmonisierung oder Wettbewerb?, IPG 1999 S. 179; RITTER, Nationale Steuerverschärfung als Beitrag zum internationalen Steuerwettbewerb?, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999 S. 179.

68 a) Subsidiaritätsprinzip

Bedeutung des Subsidiaritätsprinzips: Die Rechtsangleichung nach Art. 94 EG-Vertrag steht, soweit die Gemeinschaft nicht ausschließlich zuständig ist, unter dem Vorbehalt des Subsidiaritätsprinzips (Art. 5 Abs. 2 EG-Vertrag = Art. 3 b Abs. 2 aF) und der Erforderlichkeit (Art. 5 Abs. 3 EG-Vertrag = Art. 3 b Abs. 3 aF). Das Subsidiaritätsprinzip begrenzt die Kompetenzen der Gemeinschaft. Gemeinschaftsorgane dürfen nur tätig werden, *soweit* Maßnahmen auf der Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichen, das erforderliche Integrationsziel zu

verwirklichen, und dieses daher besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden kann.

In der steuerrechtlichen Harmonisierungsdiskussion hat das Subsidiaritätsprinzip große Bedeutung. Es prägt seit Anfang der 90er Jahre die offizielle Haltung der Kommission.

Vgl. insbesondere Leitlinien der Unternehmensbesteuerung v. 20. 4. 90, SEK (1990) 610 endg. Ratsdok. 6128/90, BRDrucks. 360/90; Stellungnahme zum Ruding-Bericht, SEK (1992) 1118 endg. v. 26. 6. 92, BRDrucks. 540/92; Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme v. 22. 10. 96, KOM (1996) 546 endg. (sog. Monti-Papier); hierzu MONTI, EC Tax Review 1998 S. 2; HINNEKENS, EC Tax Review 1997 S. 31 ff.

Auch in der Literatur werden die Wirkungen des Subsidiaritätsprinzips im Interesse der Wahrung nationaler Souveränität und Identität überwiegend begrüßt (VOGEL, StuW 1993 S. 380, 383).

Grenzen des Subsidiaritätsprinzips: Das Subsidiaritätsprinzip darf jedoch nicht als Blockadeargument dem Abbau von steuerlichen Diskriminierungen und Wettbewerbsverzerrungen entgegengehalten werden. Es entbindet nicht von der Vornahme notwendiger Rechtsangleichung, sondern weist lediglich den Mitgliedstaaten größere Eigenverantwortlichkeit zu. Ohnehin liegt bereits aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips das Schwergewicht der Harmonisierungsverantwortlichkeit bei den Mitgliedstaaten. Das formale Einstimmigkeitsprinzip und das materielle Subsidiaritätsprinzip ergänzen sich somit. So sind elaborierte – und teilweise unter dem Gesichtspunkt des Subsidiaritätsprinzips zweifelhafte – Richtlinienvorschläge der Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Vergangenheit mit der Ausnahme des Richtlinienpakets von 1990 (hierzu Anm. 76 ff.) stets am Widerstand einzelner Mitgliedstaaten gescheitert. Dies lenkt zu der Einsicht, daß eine Angleichung auf dem Gebiet des Steuerrechts schon aufgrund der prozeduralen Rahmenbedingungen nur durch schrittweise Annäherung seitens der einzelnen Mitgliedstaaten erzielt werden kann. Die durch das Subsidiaritätsprinzip gezogenen Grenzen der Gemeinschaftskompetenz dürften daher in der Praxis kaum aktuell werden.

b) Wettbewerb der Steuersysteme

69

Im Zuge des Erstarkens des Subsidiaritätsprinzips wird viel Hoffnung in die angleichenden Wirkungen des Wettbewerbs der Steuersysteme gesetzt (sog. stille oder selbsttätige Harmonisierung, vgl. etwa SCHREIBER, StuW 1994 S. 238, 253; WINGERT, DStZ 1989 S. 315; MICK, in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 25 ff.; zurückzuführen auf TIBOUT, Journal of Political Economy 1956 S. 416 ff.). Systemwettbewerb soll einerseits Harmonisierungsmaßnahmen ersetzen können, weil er die Mitgliedstaaten angeblich von selbst dazu bringt, auf diskriminierende Maßnahmen zu verzichten, andererseits soll der Wettbewerb dazu dienen, die Vielfalt der Steuersysteme in der Gemeinschaft zu bewahren.

Dabei handelt es sich jedoch um eine äußerst heterogene Erscheinung:

- ▷ *Im Positiven* führt der Wettbewerb der Steuersysteme zu einer Öffnung der nationalen Steuersysteme für ausländische Investoren durch Abbau diskriminierender Steuervorschriften, zu einer Verminderung internationaler Doppelbelastungen und zu einer Senkung der Steuersätze. Auf diese Weise sollen ausländische Investoren angezogen und inländische Investoren vom Abwandern abgehalten werden. Der Standortwettbewerb spornt die Mitgliedstaaten dazu an, bestmögliche Investitionsbedingungen (hohe Infrastrukturstandards

zu niedrigen Steuerlasten) anzubieten (BRACEWELL-MILNES, *intertax* 1999 S. 86 ff.). Dies spricht grds. gegen eine Angleichung der Systeme.

- ▷ *Im Negativen* führt der Wettbewerb der Steuersysteme zu Wettbewerbsverzerrungen, weil die Mitgliedstaaten in Konkurrenz um ausländische Investoren punktuelle Steuervergünstigungen schaffen. Der Wettbewerb der Steuersysteme wird zum „Wettbewerb der Steuergeschenke“. Es kommt zu einer Umschichtung der Steuerbelastung von den mobilen Faktoren zu den immobilien Faktoren. Niedrige Steuersätze im Unternehmenssektor werden durch hohe Steuersätze im Bereich der Arbeitseinkünfte erkaufte. Gelingt die Senkung der Steuersätze im eigenen Staat nicht, so werden inländische Stpfl. durch stl. Sanktionen im Rahmen des Außensteuerrechts vom Abwandern in niedriger besteuerte Staaten abgehalten.

Detaillierte Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile von Steuerwettbewerb s. KILCHES, *ÖStZ* 1998 S. 504, 505.

Beurteilung der Angleichungschancen im Wettbewerb der Systeme: Die tatsächlichen Auswirkungen des Steuerwettbewerbs sind verhältnismäßig schwer einzuschätzen, da sich empirisch kaum nachweisen läßt, welche Steuerrechtsänderungen gerade auf den Wettbewerb zurückzuführen sind.

- ▶ *Senkung der KStSätze:* Am ehesten wird man die seit Mitte der 80er Jahre europaweit feststellbare Abwärtsbewegung der KStSätze dem Standortwettbewerb zuschreiben können (vgl. Tabelle 2 Anm. 448; ferner Zahlenmaterial bei BECKER, *DStJG* 17 [1994] S. 195, 203; Ruding-Bericht [dt. Fassung] S. 182, Tabelle 8.5). Damit korrespondiert eine Umschichtung der Abgabenbelastung vom Unternehmenssektor hin zu weniger mobilen Faktoren, insb. Arbeit (vgl. die Zahlenangaben bei KURTIN, *ÖStZ* 1998 S. 22). Andererseits ist es trotz der massiven Senkungen des KStSatzes nur zu vorübergehenden Einbußen beim KStAufkommen gekommen (vgl. Anm. 141). Die befürchteten negativen Folgen einer Erosion des Steueraufkommens sind ausgeblieben.

- ▶ *Steuerliche Sonderzonen:* Sichtbarste Folge des StWettbewerbs ist die Einrichtung steuerlicher Sonderzonen und sonstiger stl. Investitionsvergünstigungen ebenso wie die Zunahme von Holdingprivilegien. Besonders deutlich wird das wettbewerbpolitische Moment dieser Maßnahmen, wenn – wie zB in der Anfangsphase der Einführung der Marktwirtschaft in den früheren Ostblockstaaten (zB in Polen, s. Anm. 369) – die stl. Vergünstigung nur ausländischen Investoren gewährt wird.

- ▶ *Änderung der KStSysteme:* Nicht feststellen läßt sich, inwieweit die zahlreichen Änderungen auf dem Gebiet der KStSysteme (vgl. Ruding-Bericht [dt. Fassung] S. 181 Tabelle 8.4) auf standortpolitische Erwägungen zurückzuführen sind. Die Änderungen im Bereich der KStSysteme sind so vielschichtig, zum Teil auch gegenläufig, daß, auch wenn insgesamt eine weitere Ausbreitung der Entlastungssysteme auffällt, die Einordnung als Folge des Systemwettbewerbs Spekulation bleiben muß.

- ▶ *Verschärfung des Außensteuerrechts:* Auch der Abbau steuerlicher Diskriminierungen grenzüberschreitender Investitionen ist nur in sehr begrenztem Umfang vorangekommen (SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998 Rn. 4.24). Dafür gibt es aber zunehmende Tendenzen, die Gefahren der Abwanderung inländischer Investoren durch eine Verschärfung des Außensteuerrechts zu bekämpfen (vgl. die Verschärfung von § 10 Abs. 6 AStG durch das StÄndG v. 25. 2. 92, *BGBI. I* 1992 S. 297; ferner LAUSTERER, *ISr* 1997 S. 486; RAUPACH in *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997 S. 675, 578 f.; REUSS, *ISr* 1997 S. 673 ff.; Entwurf des Landes Baden-Württemberg zur Änderung des Außensteuergeset-

zés, BRDrucks 12/98 v. 16. 1. 98 mit Anm. BURWITZ, FR 1998 S. 299 und ausführlich RITTER in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 179 ff.; hierzu allgemein Einf. ESt. Anm. 123 ff.). Neue Diskriminierungen sind die Folge.

Insgesamt müssen die positiven Auswirkungen des Wettbewerbs der Steuersysteme deshalb eher zurückhaltend beurteilt werden (kritisch auch MICK in BRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 28; PESMATZOGLOU aaO S. 174 ff.; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 49; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung S. 235 ff.).

c) Verhaltenskodex zur Verhinderung schädlichen Steuerwettbewerbs

70

Koordinierung statt Harmonisierung: Eine eher kritische Haltung gegenüber den Wirkungen des Steuerwettbewerbs haben sich die Finanzminister der EU zu eigen gemacht mit ihrem Programm zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs (*harmful tax competition*). Auch wenn die Zurückhaltung gegenüber einer Steuerangleichung durch die Gemeinschaft nicht aufgegeben wurde, macht sich die Erkenntnis breit, daß gerade die Nichtharmonisierung – und in ihrer Folge der Steuerwettbewerb – die Steuersouveränität einzelner Mitgliedstaaten gefährdet, weil die Mitgliedstaaten in der Gestaltung ihrer nationalen Steuersysteme zunehmend den Sachzwängen des Standortwettbewerbs unterliegen (KUTTIN, ÖStZ 1998 S. 22). Dieser Entwicklung soll durch eine maßvolle Steuerkoordinierung entgegengewirkt werden. Deshalb hat der Rat der Finanzminister (ECOFIN) am 1. 12. 97 einen Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft erlassen, KOM (1997), 495 endg./2, Ratsdok. 10427/97 BRDrucks. 814/97, IStR-Beihefter 1/98; vgl. hierzu auch BTDrucks. 13/11101 S. 41; ferner MONTI, EC Tax Review 1998 S. 2; SASS, FR 1999 S. 77 f.; UNICE, *intertax* 1999 S. 76 ff.

Der Anwendungsbereich des Kodex, bei dem es sich um eine politische Vereinbarung ohne rechtliche Verbindlichkeit handelt, beschränkt sich auf den Bereich der Unternehmensbesteuerung. Schwierigkeiten bereitet die Identifikation der schädlichen Regelungen (s. auch Anm. 22). Als potentiell schädlich gelten zunächst alle Maßnahmen, die gemessen am normalen Belastungsniveau des betreffenden Landes zu einer deutlich niedrigeren Effektivbelastung führen. Welche Maßnahmen hiervon konkret betroffen sind, soll von einer durch den ECOFIN eingesetzten Untersuchungsgruppe bis Ende des Jahres 1999 ermittelt werden.

Zur Einordnung stl. Maßnahmen als Beihilfen i. S. von Art. 87 EG-Vertrag (Art. 92 aF) vgl. die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, BStBl. I 1999, 205; zum Stand der Kommissionsarbeit vgl. MUELLER, IWB Aktuell 1998 S. 771 und IWB aktuell 1999 S. 1; grundlegend KOSCHYK, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EG-Vertrag, 1999.

Im einzelnen ist hier jedoch – sowohl was das Verfahren angeht als auch hinsichtlich der Konsequenzen – noch vieles unklar (sehr kritisch deshalb KUTTIN, ÖStZ 1998 S. 22, 24).

Internationaler Steuerwettbewerb allgemein: Der Druck des Steuerwettbewerbs auf die nationalen Steuerrechtsordnungen ist keineswegs ein rein europäisches Problem, sondern beschäftigt gleichermaßen auch die OECD (*Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, Paris 1998). Nur läßt es sich ohne die Auflagen des EG-Vertrags leichter durch unilaterale Maßnahmen des Außensteuerrechts lösen (zB Anrechnung statt Freistellung, Hinzurechnungsbesteuerung etc.). Es fehlt im außereuropäischen Bereich an dem Spannungsverhältnis zwischen Diskriminierungsverboten auf der einen Seite und dem Bedürfnis nach

Abschottung der nationalen Steuerquellen auf der anderen Seite. Die Verletzung von DBA, etwa durch Anordnung sog. treaty overriding, ist zwar ein Verstoß gegen das Völkerrecht, bleibt aber anders als Verletzungen des EG-Vertrags in der Praxis sanktionslos. Der Stpfl. kann sich nicht mit Aussicht auf Erfolg auf die Völkerrechtswidrigkeit berufen (WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, MustAbk. Art. 1 Rn. 12).

Zu dem erst seit verhältnismäßig kurzer Zeit einem breiteren Bewußtsein erschlossenen Problem der *internationalen Minderbesteuerung*, das in Teilaspekten auf internationalem Steuerwettbewerb beruht, vgl. SCHEFFLER, Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, 1995 S. 36 ff.; BURMESTER, Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, Festschrift Helmut Debatin, 1997 S. 55 ff.; VETTER, Offene Fragen zur „Minderbesteuerung“ als Folge des Qualifikationskonflikts im deutschen DBA-Netz, IWB F. 3 Deutschland, Gr. 2 (1997) S. 729.

71–74 Einstweilen frei.

B. Der Stand der europäischen Steuerrechtsangleichung

75

I. Vorbemerkung

Anders als im Recht der indirekten Steuern ist es bei den direkten Steuern bisher nicht zu einer durchgreifenden Steuerharmonisierung gekommen. Die Unterschiede der Steuersysteme der Mitgliedstaaten könnten kaum größer sein. Dies gilt für alle Elemente der Unternehmensbesteuerung. Nicht nur sind Bemessungsgrundlagen und Tarife sehr unterschiedlich geregelt. Auch die KStSysteme und die Regelungen zur Besteuerung verbundener Unternehmen zeichnen sich durch großen Formenreichtum aus (vergleichende Übersicht: Tabellen 1–7, Anm. 448).

In der Vergangenheit wurden zwar immer wieder Untersuchungen zur Harmonisierung der KSt. der Mitgliedsstaaten in Auftrag gegeben (NEUMARK, VAN DEN TEMPEL, RUDING, hierzu Anm. 90, 91) und Richtlinienvorschläge (Anm. 98) erarbeitet, diese blieben aber weitgehend wirkungslos.

Allerdings ist eine Angleichung der Unternehmensbesteuerung derzeit auch nicht Ziel der offiziellen Politik der EU (Vgl. unten Anm. 97). Vielmehr beschränken sich die bisherigen Maßnahmen (Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie und Schiedsabkommen, vgl. Anm. 76 ff.) ebenso wie die aktuell kursierenden Richtlinienvorschläge (dazu Anm. 98) auf die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerungen, ohne gleichzeitig eine Vereinheitlichung der nationalen Steuersysteme anzustreben. Eine systematische Harmonisierung der nationalen Unternehmensbesteuerung dürfte daher auch in der Zukunft angesichts des Fehlens eines speziellen Harmonisierungsauftrags (vgl. Anm. 66) und des Einigungsprozesse erschwerenden Einstimmigkeitsprinzips (vgl. Anm. 67) kaum zu erwarten sein (skeptisch auch THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, KStG, Einf. Anm. 6).

II. Erfolgreiche Harmonisierungsmaßnahmen: Das Maßnahmenpaket von 1990

Schrifttum: SASS, Die Fusionsrichtlinie und die Mutter/Tochterrichtlinie. Zu den beiden steuerlichen EG-Richtlinien für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Unternehmen, DB 1990 S. 2340; THÖMMES, Neue steuerliche Maßnahmen zur Förderung der grenzüberschreitenden Unternehmenskooperation in der Europäischen Gemeinschaft,

WPg. 1990 S. 473; HERZIG/DAUTZENBERG/HEYERES, System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, DB Beil. 12/1991; SASS, Zum EG-Abkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Schlichtungsverfahren) im Falle einer Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, DB 1991 S. 984; KNOBBE-KEUK, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, insbesondere die Mißbrauchsklauseln und die Mängel der deutschen Umsetzung, EuZW 1992 S. 336; GERBER, Die deutsche Umsetzung der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie und deren Mängel, SteuerStud 1993 S. 477; TUMPEL, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in Europa, Wien 1994 S. 242 ff.; FÖRSTER/SCHOLLMEIER in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts § 30; THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, KStG, Einf. Anm. 7 ff.

Zum Stand der Umsetzung der Richtlinien in den Mitgliedstaaten vgl. Anm. 230 und ausführlich die Länderberichte in *European Taxation 1992*; NARRAINA/WASSERMAYER/VIEGENER u. a., Vergleichende Darstellung der Umsetzung der Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie in den EG-Mitgliedstaaten und vergleichbarer Regelungen in Nicht-EG-Staaten, IWB Fach 10 Gruppe 2 S. 903; MEERPOHL, Die Mutter-/Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, Frankfurt 1998; THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law* (Loseblattwerk), Amsterdam.

1. Überblick

76

Der bisher einzige Harmonisierungserfolg auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung konnte im Jahre 1990 verzeichnet werden. Durch den Erlaß der Mutter-Tochter-Richtlinie, der Fusionsrichtlinie und des Schiedsabkommens ist es zumindest teilweise zu einem Abbau von Hindernissen für die grenzüberschreitende Unternehmensbetätigung gekommen.

Vgl. Richtlinie des Rates v. 23. 7. 90 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, (90/434/EWG), EG ABl. Nr. L 225 v. 20. 8. 90 S. 1; Richtlinie des Rates v. 23. 7. 90 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, (90/435/EWG), EG ABl. Nr. L 225 v. 20. 8. 90 S. 6; berichtigt durch ABl. EG Nr. L 266 v. 28. 9. 90 S. 20; Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), EG ABl. Nr. L 225 v. 20. 8. 90 S. 10 ff.

2. Fusionsrichtlinie

77

Inhalt: Die Fusionsrichtlinie hat zum Ziel, die Verlagerung und Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit innerhalb des Binnenmarkts zu erleichtern. Die Richtlinie verhindert die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven im Falle der grenzüberschreitenden Verschmelzung, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen und des grenzüberschreitenden Austauschs von Anteilen. Die Besteuerung stiller Reserven wird bis zur tatsächlichen Realisierung aufgeschoben. Gleichzeitig wird durch Fortführung der Buchwerte seitens des übernehmenden Unternehmens der spätere Zugriff der einzelnen Mitgliedstaaten sichergestellt. Die Erleichterung grenzüberschreitender Umstrukturierungen soll die Allokation im Binnenmarkt optimieren.

Umsetzung: Mit dem StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I 1992 S. 297) wurde die Fusionsrichtlinie bzgl. der Einbringung von Unternehmensteilen und des Anteilsaustausches durch Änderung des UmwStG (§§ 21 Abs. 1, 23 u. 26 Abs. 2 UmwStG) in Teilen in nationales Recht umgesetzt. Eine Umsetzung hinsichtlich Fusion und Spaltung ist bisher nicht erfolgt, da die hierfür erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen fehlen (s. Begr. zum StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108 S. 36, 80).

Beurteilung: Die Fusionsrichtlinie stellt ein Novum dar, weil es bisher auch in Doppelbesteuerungsabkommen keine Regelung der Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungen gab. Durch die Richtlinie werden die Möglichkeiten für Unternehmen, gemeinschaftsweit zu agieren, deutlich verbessert (KNOBBE-KEUK, AG 1990 S. 435, 436). Mangels entsprechender Bestimmungen des Gesellschaftsrecht läßt sich allerdings das Instrumentarium der Richtlinie derzeit noch nicht voll ausschöpfen (kritisch deshalb FÖRSTER/SCHOLLMIEER in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 30 Rn. 68 ff.; VOSS, DStR 1991 S. 925, 929; SASS, DB 1993 S. 1892). Deutliche Kritik wird auch an der Beschränkung des subjektiven Anwendungsbereichs der Richtlinie auf KapGes. geübt (KNOBBE-KEUK, DB 1991 S. 298, 304, 306).

78 3. Mutter-Tochter-Richtlinie

Inhalt: Die Mutter-Tochter-Richtlinie verhindert die internationale Doppelbesteuerung und Doppelbelastung von Gewinnen, die von einer EU-Tochtergesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Der Staat der Muttergesellschaft kann nach Art. 4 der Richtlinie wählen, ob er die Doppelbelastung im Wege der (indirekten) Anrechnung der ausländischen KSt. oder der Freistellung vermeidet. Im Gegenzug muß der Staat der Tochtergesellschaft auf die Erhebung von Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dividenden verzichten (Art. 5 der Richtlinie). Damit greift die Mutter-Tochter-Richtlinie in die zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden DBA ein. Ein Verstoß gegen Abkommensrecht ist hierin nicht begründet, soweit die Regelungen aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie günstiger sind als entsprechende DBA-Bestimmungen (THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, KStG, Einf. Anm. 10). Da die Mutter-Tochter-Richtlinie den Mitgliedstaaten die Anordnung einer Mindestbesitzdauer von bis zu 2 Jahren und einer Mindestbeteiligung von 25 vH (Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie) ermöglicht, bleiben günstigere DBA-Regelungen weiterhin von Bedeutung (kumulative Anwendung von DBA und Richtlinie, s. VOGEL, DBA Einl. Rn. 145).

Umsetzung: Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte durch die Einfügung von § 26 Abs. 2 a und § 44 d EStG. Der Vorschrift des § 26 Abs. 2 a kommt nur geringe praktische Bedeutung zu, da bereits in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung von Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften vereinbart ist. Nur im Verhältnis zu Portugal und Spanien wirkt sich der in der Vorschrift enthaltene Verzicht auf die Aktivitätsklausel aus. § 44 d Abs. 1 EStG nimmt Ausschüttungen an EU-Tochtergesellschaften unter der Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 25 vH bzw. bei Gegenseitigkeit 10 vH (§ 44 d Abs. 3 EStG) von der KapErtrSt. aus. Mit Ges. v. 23. 6. 98 (BGBl. I S. 1496 ff.) wurde § 44 d Abs. 2 Satz 2 EStG als Reaktion auf die Denkvit-Entscheidung des EuGH (v. 17. 10. 96 Rs. C-283/94, EuGHE 1996 I S. 5063) hinsichtlich des Erfordernisses der Mindestbesitzdauer an die Vorgaben der Richtlinie angepaßt (hierzu EICKER, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften Gr. 3 Deutschland (1999) S. 1191; zur Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie und zu Anwendungsproblemen ferner FÖRSTER/SCHOLLMIEER in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 30 Rn. 137 ff.).

Beurteilung: Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist insgesamt sehr positiv aufgenommen worden, da sie eine erhebliche Erleichterung für verbundene KapGes. innerhalb der Gemeinschaft darstellt. Vielen Autoren geht aber der Anwendungsbereich der Richtlinie im Hinblick auf Art. 43 EG-Vertrag (Art. 52 aF) noch nicht

weit genug. Die Kritik bezieht sich insbesondere auf das Erfordernis der Mindestbeteiligung, s. RUDING-BERICHT (dt. Fassung) S. 214; KNOBBE-KEUK, EuZW 1992 S. 336, 338; aA DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt S. 481.

4. Schiedsabkommen

79

Inhalt: Das Schiedsabkommen stellt in Fällen der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und der Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen sicher, daß es zur Durchführung eines Schlichtungsverfahrens kommt, damit Doppelbesteuerungen vermieden werden können. Anders als das Schiedsverfahren des Art. 25 OECD-MustAbk., dem es im übrigen inhaltlich ähnelt, ist das Verfahren nach dem Schiedsabkommen zwingend. Es tritt neben die in bilateralen Abkommen vorgesehenen Verständigungsmaßnahmen.

Rechtsnatur: Das Schiedsabkommen hat als multilaterales Abkommen, gestützt auf Art. 293 EG-Vertrag (Art. 220 aF), lediglich die Rechtsnatur eines völkerrechtlichen Vertrags, nicht die einer Richtlinie. Seine Einhaltung kann nicht vor dem EuGH erzwungen werden (hierzu ausführlich FÖRSTER/SCHOLLMEIER in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 30 Rn. 162 ff.).

Umsetzung: Als multilaterales Abkommen bedurfte es der Ratifizierung des Schiedsabkommens durch die Mitgliedstaaten, die erst 1994 abgeschlossen wurde (Inkrafttreten des Abkommens am. 1. 1. 95). Die Laufzeit des Abkommens ist – mit Verlängerungsoption – auf fünf Jahre begrenzt (Art. 20 des Abkommens).

Beurteilung: Das Schiedsabkommen hat rein verfahrensrechtliche Bedeutung; zur inhaltlichen Lösung streitiger Fragen der Verrechnungspreisgestaltung trägt es nicht bei. In Anbetracht der Langwierigkeit DBA-rechtlicher Verständigungsverfahren ist das Schiedsabkommen als verfahrenstechnische Vereinfachung und Abkürzung des *Procedere* zu begrüßen. Kritisiert worden ist, daß das Schiedsabkommen nicht als Richtlinie verabschiedet wurde und daher keine europarechtliche Verbindlichkeit beanspruchen kann. Die Kritik an der Geltungsdauer des Abkommens, das wegen der Befristung auf fünf Jahre zunächst schon angesichts der Dauer eines einzelnen Schlichtungsverfahrens Zweifel an der Effektivität des Abkommens aufkommen ließ (THÖMMES, WPg. 1990 S. 473, 481; TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der KSt. in der EU S. 72 f.), dürfte sich aufgrund der am 25. 5. 99 erfolgten Unterzeichnung einer unbefristeten Verlängerung mit Einspruchsrecht erledigt haben (s. Protokoll zur Änderung des Übereinkommens (EG ABl. Nr. C 202/1 v. 16. 7. 99; hierzu BERNHARD, IWB F. 11 Gr. 3 [1999] S. 829 ff.). Weitere Kritik an Einzelheiten des Abkommens bei SASS, DB 1991 S. 984 ff. und SAPUSEK, Ökonomische und juristische Analyse der StHarmonisierung in der EU, 1997, 3. Bd. S. 1006 f.

Einstweilen frei.

80–89

III. Vergleiche Harmonisierungsbemühungen der Vergangenheit

90 1. Umfassende Harmonisierungskonzepte, insbesondere Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems

Weitaus zahlreicher als die Harmonisierungserfolge sind die fehlgeschlagenen Harmonisierungsinitiativen. Dabei reichen die Versuche einer Harmonisierung der direkten Steuern weit in die Geschichte der Gemeinschaft zurück.

Bereits Anfang der 60er Jahre setzte sich die Erkenntnis durch, daß nicht nur Belastungsunterschiede im Bereich indirekter Steuern Wettbewerbsverzerrungen erzeugen, sondern auch Unterschiede der direkten Steuern das Zusammenwachsen der Mitgliedstaaten zu einem einheitlichen Binnenmarkt beeinträchtigen können. Insbesondere das Aufeinandertreffen unterschiedlicher KStSysteme innerhalb der Gemeinschaft wurde als Hindernis der grenzüberschreitenden Unternehmensbetätigung eingeordnet. Lange Zeit stand daher die Angleichung der KStSysteme der Mitgliedstaaten im Vordergrund. Die Bemühungen um ein einheitliches KStSystem waren von der Überlegung getragen, daß Mitgliedstaaten mit Entlastungssystem nicht dazu veranlaßt werden können, die Entlastung einseitig auf Auslandsachverhalte auszudehnen und das Nebeneinander unterschiedlicher Systeme daher unweigerlich zu Mehrbelastungen und damit zu Verzerrungen führt.

Neumark-Bericht: 1960 beauftragte die Kommission einen Ausschuß unter Vorsitz des deutschen Finanzwissenschaftlers FRITZ NEUMARK mit einer umfassenden Untersuchung der Bedeutung der direkten Steuern für den Binnenmarkt. Der von ihm vorgelegte sog. Neumark-Bericht (Bericht des Steuer- und Finanzausschuß, Brüssel 1960) stellte vielfältige Belastungsunterschiede fest und folgerte Harmonisierungsbedarf dort, wo diese Unterschiede ein „erhebliches Maß“ überstiegen. Vereinheitlichung sei insbesondere im Bereich des KStSystems erforderlich. Dazu empfahl der Ausschuß entsprechend dem damals in der Bundesrepublik geltenden System die Einführung eines KStSystems mit niedrigerem Ausschüttungssatz.

Auf den Erkenntnissen NEUMARKs baute ein 1967 von der EG-Kommission vorgelegtes Gesamtprogramm zur Harmonisierung der Steuern in der Gemeinschaft auf (SEK [67] 385 endg. v. 8. 2. 67, ergänzt durch ein Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern, SEK [67] 1480 endg. v. 26. 6. 67, Sonderbeilage des EG-Bulletin 8/1967). Vorgesehen waren umfassende Maßnahmen zur Angleichung der Besteuerung des Kapitalverkehrs, der Gewinn- und Dividendenbesteuerung und der Umstrukturierung von Unternehmen. Dieser Vorstoß führte zu den Vorschlägen einer Mutter-Tochter-Richtlinie und einer Fusionsrichtlinie, beide v. 16. 1. 69 (ABl. EG Nr. C 39 v. 23. 3. 69 S. 1 ff. u. 7 ff.). Zu einer Umsetzung der Vorschläge kam es jedoch nicht.

Van den Tempel-Report: Zwei Jahre nach Aufstellung des Gesamtprogramms zur Harmonisierung der Steuern in der Gemeinschaft wurde erneut ein Gutachten in Auftrag gegeben, diesmal bei dem niederländischen Experten VAN DEN TEMPEL. Gegenstand der Untersuchung war die Eignung unterschiedlicher KStSysteme für eine Vereinheitlichung innerhalb der Gemeinschaft. Vor allem im Hinblick auf eine diskriminierungsfreie Erfassung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen präferierte VAN DEN TEMPEL in seiner Studie ein klassisches System der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit KStSätzen zwischen

40 und 45 vH, vgl. VAN DEN TEMPEL, KSt. und ESt. in den Europäischen Gemeinschaften, Doc. 14138/XIV/69-D, Brüssel 1969.

Werner-Plan: Schließlich konkretisierten sich die Bemühungen um eine Harmonisierung der direkten Steuern in den Beschlüssen des Ministerrats vom 22. 3. 71 über die Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion, dem sog. Werner-Plan (vgl. EG ABl. Nr. C 28 v. 27. 3. 1971 S. 1 ff.). Priorität wurde nun dem Abbau steuerlicher Hindernisse des Kapitalverkehrs, der Vereinheitlichung der Quellenbesteuerung von Zinsen und Dividenden sowie der Harmonisierung der Strukturen der KSt. beigemessen.

Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames KStSystem: Der Werner-Plan mündete im Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames KStSystem, den die Kommission im Jahre 1975 vorlegte. Dieser Entwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der KStSysteme, KStSätze und der Quellensteuern auf Dividenden sah die Einführung eines europaweiten *Teilanrechnungssystems* vor (Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der KStSysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1. 8. 75, EG Abl. Nr. C 253 v. 5. 11. 75, ergänzt durch Vorschlag v. 24. 7. 78, EG Abl. Nr. C 184 v. 2. 8. 78 S. 8; vgl. hierzu SASS, DStZ 1977 S. 44 ff.; HINTZEN, DStZ 1978 S. 219 ff.; CHOWN/HOPPER, Intertax 1982 S. 275 ff.). Der KStSatz sollte in einer Bandbreite zwischen 45 und 55 vH vereinheitlicht werden. Durch die Einführung einer gemeinschaftsweiten Quellensteuer auf Dividenden in Höhe von 25 vH sollte die Erfassung der Dividendeneinkünfte sichergestellt werden. Der Vorschlag stieß – begründet mit dem Fehlen einer Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften – auf Ablehnung im Europäischen Parlament (vgl. Abl. EG 1979 Nr. C 140 S. 19 f.) und wurde 1990 offiziell in den Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (SEK [90] 601 endg. v. 20. 4. 90, BRDrucks. 360/90) zurückgezogen.

Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften: Ebenso erfolglos blieb der Versuch einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften. Ein 1988 erarbeiteter Vorentwurf einer Richtlinie, der im Kern vor allem eine Einschränkung steuerlicher Lenkungsmaßnahmen vorsah, wurde erst gar nicht offiziell vorgelegt; vgl. hierzu ZEITLER/JÜPTNER, BB Beil. 17/1988 und KREILE, DB Beil. 18/1988.

So steht die über Jahrzehnte immer wieder betonte Bedeutung einer Harmonisierung der direkten Steuern (vgl. etwa auch Weißbuch der Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes aus dem Jahre 1985, KOM [85] 310 endg.), insbesondere der Unternehmensbesteuerung, in krassem Mißverhältnis zu den tatsächlichen Harmonisierungserfolgen.

2. Ruding-Bericht

91

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel 1992; dt. Fassung: Bericht des Unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, BTDrucks. 13/4138 v. 18. 1. 96; Die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, DB Beil. 5/1992.

Schrifttum zum Ruding-Bericht: BLUMENBERG: Mitteilung der EG-Kommission auf den Ruding-Bericht, EWS 1992 S. 285; CHOWN, Commentary on the Ruding Report, European Taxation 1992 S. 132; CNOSSEN/BOVENBERG, A Better Alternative, in BOVENBERG u. a. (Hrsg.), Harmonization of Company Taxation in the European Community – Some Comments on the Ruding Committee Report, Deventer 1992; DAROLLES/TUCCI, The Ruding Report: A business point of view, EC Tax Review 1992 S. 39; DEVEREUX, The Impact of Taxation on International Business: Evidence from the Ruding Committee Survey, EC Tax Review 1992 S. 105; FÖRSTER, Reaktionen der EG-Kommission auf den

Rudingbericht, IWB Fach 5 Gruppe 2 (1992) S. 211; Gammie, The Ruding Committee: An Initial Response, in The Institute for Fiscal Studies Commentary Nr. 30, 1992; Goldsworth, Committee Recommendations Unlikely To Solve U. K. Surplus ACT Problem, Tax Notes International 4 (1992) S. 751; KNOBBE-KEUK, The Ruding Committee Report – an impressive vision of European Company Taxation for the year 2000, EC Tax Review 1992 S. 22; McLure, Coordinating Business Taxation in the Single European Market: The Ruding Committee Report, EC Tax Review 1992 S. 13; RUDING, Harmonization of Company Taxation in Europe, EC Tax Review 1992 S. 68; STEVENS, Introduction and Summary S. 5, in BOVENBERG u. a. (Hrsg.), Harmonization of Company Taxation in the European Community – Some Comments on the Ruding Committee Report, Deventer 1992; VANISTENDAEL, A Personal View, in BOVENBERG u. a. (Hrsg.), Harmonization of Company Taxation in the European Community – Some Comments on the Ruding Committee Report, Deventer 1992 S. 13; DEBS., Comments on the Ruding Committee Report, EC Tax Review 1992 S. 3; WASSERMEYER, Gedanken zum sog. Ruding-Bericht aus der Sicht des deutschen Steuerrechts, EuZW 1992 S. 321; WESTERBURGEN, A View from the Business Community, in BOVENBERG u. a. (Hrsg.), Harmonization of Company Taxation in the European Community – Some Comments on the Ruding Committee Report, Deventer 1992 S. 47; RÄDLER, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, StbJb. 1992/93 S. 31; BLUMENBERG, National Responses to the Ruding Committee Report – Germany, EC Tax Review 1993 S. 116; VAN DER BEEK, National Responses to the Ruding Committee Report – Netherlands, EC Tax Review 1993 S. 126; BRINKMANN/RIECKER, European Tax Harmonization: The Ruding Committee Report Gives Harmonization Efforts A New Impetus, International Law. Bd. 27 (1993) S. 1061; DE BUTTLÉIR, The Ruding Report and the EC Commission's Response, European Taxation 1993 S. 15; ELLIOTT, National Responses to the Ruding Committee Report – United Kingdom, EC Tax Review 1993 S. 43; ÉLVINGER, National Responses to the Ruding Committee Report – Luxembourg, EC Tax Review 1993 S. 40; FANTOZZI/MANGANELLI, National Responses to the Ruding Committee Report – Italy, EC Tax Review 1993 S. 32; FINOKALITIS, National Responses to the Ruding Committee Report – Greece, EC Tax Review 1993 S. 120; HINNEKENS/VANISTENDAEL, National Responses to the Ruding Committee Report – Belgium, EC Tax Review 1993 S. 16; MESSERE, A Personal View on Certain Aspects of the Ruding Committee Report and the EC Commission's Reaction to It, European Taxation 1993 S. 2; OVERGAARD, National Responses to the Committee Report – Denmark, EC Tax Review 1993 S. 21; PIRES, National Responses to the Ruding Committee Report – Portugal, EC Tax Review 1993 S. 40; TIXIER/BERLIN, National Responses to the Ruding Committee Report – France, EC Tax Review 1993 S. 24; VANISTENDAEL, Some Basic Problems on the Road to Tax Harmonization, European Taxation 1993 S. 22; VASCO, National Responses to the Ruding Committee Report – Spain, EC Tax Review 1993 S. 132; MURAI, The Significance of the Ruding Report from the Japanese Perspective, EC Tax Review 1994 S. 4; RÄDLER, Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Ausschuß), in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KSt-Systeme in den EU-Staaten, Köln 1994 S. 1; HERZIG, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, DStJG 19 (1996) S. 121.

Umfassender als die bisherigen Arbeiten war die Untersuchung des unter dem Namen ihres Vorsitzenden ONNO RUDING als Ruding-Ausschuß bekannt gewordenen „Unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung“. Neben einer breit angelegten Gegenüberstellung der Unternehmensbesteuerung in den Mitgliedstaaten enthält der Bericht die Ergebnisse einer empirischen Studie, welche die Bedeutung der Besteuerung als Standortfaktor für die Investitionsentscheidung von Unternehmen belegt (dt. Fassung S. 97 ff.). Hieraus folgert der Ausschuß, daß Steuerunterschiede zu Beeinträchtigungen des freien Wettbewerbs im Binnenmarkt führen und deshalb grds. harmonisierungsbedürftig sind (dt. Fassung aaO S. 206 ff.).

Vorrangiger Harmonisierungsbedarf: Ausgehend von diesem Befund hat der Ausschuß weitreichende Empfehlungen ausgearbeitet und folgende Prioritäten ermittelt (Ruding-Bericht, dt. Fassung S. 213):

- Streichung der diskriminierenden und wettbewerbsverzerrenden Bestimmungen der einzelstaatlichen Steuervorschriften, die Unternehmensinvestitionen und Beteiligungen im Ausland behindern;
- Festlegung eines MindestKStSatzes und gemeinsamer Vorschriften für eine Mindestbemessungsgrundlage, um eine exzessive Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern;
- Sicherstellung eines Höchstmaßes an Transparenz aller der Investitionsfördernden Steueranreize der Mitgliedstaaten.

Für die Umsetzung dieser Ziele wurde ein dreistufiger Zeitplan erarbeitet, in dem die erforderlichen Maßnahmen im Detail beschrieben sind. Die dritte Stufe sollte mit Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion erreicht werden. Einzelmaßnahmen betrafen insb. die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie, die Verabschiedung einer Richtlinie über die Abschaffung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, die Vervollständigung der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten sowie umfassende Angleichungen der Bemessungsgrundlage.

Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems: Besonders viel Aufmerksamkeit wurde den Aussagen des Ausschusses zur Einführung eines gemeinsamen KStSystems geschenkt. Die Experten waren sich zwar grundsätzlich einig, daß nur ein einheitliches System umfassende Kapitalverkehrsfreiheit gewährleisten könne, man konnte sich indessen nicht auf ein von allen Ausschußmitgliedern konsentiertes System verständigen. Zwar herrschte Übereinstimmung, daß ein gemeinsames KStSystem ausländische Dividenden nicht stärker belasten dürfe als inländische Dividenden, den Mitgliedstaaten ein stetiges Aufkommen sichern und gleichzeitig die Aufteilung des Aufkommens zwischen den Mitgliedstaaten gewährleisten müsse (dt. Fassung aaO S. 218 f.). Streitig blieb aber, wie diese Forderungen mit den weiteren an ein optimales Unternehmensteuersystem zu stellenden Geboten der Rechtsform-, Verwendungs- und Finanzierungsneutralität, der Einfachheit und Transparenz in Einklang zu bringen seien. Kontrovers wurde insbesondere das kstl. Anrechnungssystem diskutiert, das zwar im rein nationalen Kontext als überlegen angesehen wurde, bei grenzüberschreitenden Beteiligungen aber zu schwerwiegenden Problemen führt. So wurde lediglich in einem Anhang zum Bericht von sieben der acht Ausschußmitglieder ein von RÄDLER und BLUMENBERG entwickeltes System zur Diskussion gestellt, ohne daß es sich hierbei um einen offiziellen Vorschlag handelt (aaO Annex 10 A dt. Fassung S. 461 ff., BTDrucks. 13/4138 S. 469). Dieser sog. RÄDLER/BLUMENBERG-Vorschlag, bekannt geworden auch als „shareholder relief system“, sieht ein gemeinschaftsweites Teilentlastungssystem vor, das sich aus folgenden Komponenten zusammensetzt:

- Einheitlicher KStSatz zwischen 30 und 45 vH;
- Steuerfreiheit von Schachteldividenden;
- Erhebung einer KapErtrSt. von 30 vH auf grenzüberschreitend gezahlte Dividenden, wenn der Empfänger nicht die Versteuerung im Wohnsitzstaat nachweist;
- Ermäßigte Besteuerung der Dividende unabhängig von der Herkunft der Dividende aus dem In- oder Ausland, zB mit dem halben individuellen ESt-Satz; zu verschiedenen anderen Varianten einer pauschalen Entlastung vgl. RÄDLER in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 1, 15.

Zu diesem Vorschlag vgl. die abweichende Meinung des Ausschußmitglieds MESSERE, aaO Annex 10 B, dt. Fassung S. 483 ff., der sich für ein reines klassisches System der ungemilderten Doppelbelastung aussprach; ausführlicher DERS., *European Taxation* 1993 S. 2 ff.; ferner zum RÄDLER/BLUMENBERG-Vorschlag SASS in HERZIG (Hrsg.), *Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten*, 1994 S. 21 ff.; DAUTZENBERG, *Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt*, 1997 S. 586; HEY, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa*, 1997 S. 312 ff.

Auch wenn die Experten des Ruding-Komitees immer wieder die Bedeutung des Subsidiaritätsprinzips betont und sich gegen ein Konzept der Vollharmonisierung ausgesprochen haben, laufen die Empfehlungen doch auf eine sehr weitgehende Angleichung hinaus. Entsprechend zwiespältig war die offizielle Reaktion auf die Ergebnisse des Ruding-Berichts. Alle Harmonisierungsvorschläge des Ausschusses wurden von der EU-Kommission entschieden zurückgewiesen, vgl. Mitteilung der Kommission, SEK (92) 1118 endg., Ratsdoc. 7021/82; BRDrucks. 540/92. Zustimmung fanden hingegen die Empfehlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf grenzüberschreitende Einkommensströme. Die EU-Kommission erkennt an, daß hier das Maß des EG-rechtlich Notwendigen noch längst nicht erreicht ist. Im Schrifttum fand die Arbeit der Ruding-Kommission neben viel Lob nur vereinzelt auch Tadel (vgl. etwa VOGEL, *StuW* 1993 S. 380, 385, der dem Ausschuß vorwirft, er habe sich von einer regelrechten Harmonisierungseuphorie hinreißen lassen).

92–96 Einstweilen frei.

IV. Perspektiven einer weitergehenden Harmonisierung

97 1. Tendenzen der Steuerpolitik der Gemeinschaft seit 1990

Bereits vor der Veröffentlichung des Ruding-Berichts (Anm. 91) hatte sich die EU-Kommission in den Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung offiziell von umfassenden Harmonisierungsplänen zurückgezogen; SEK (90) 601 endg. v. 20. 4. 90, BRDrucks. 360/90. Diese Haltung wurde in der Folgezeit mehrfach bekräftigt, insbesondere durch die kritische Stellungnahme zu den Harmonisierungsvorschlägen der Ruding-Berichts (Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding, SEK [92] 1118 endg. v. 26. 6. 92, BTDrucks. 540/92).

Statt umfassender Vereinheitlichung lautet das Ziel der europäischen Steuerpolitik derzeit auf schrittweisen Abbau der schwerwiegendsten Behinderungen grenzüberschreitender Unternehmensbetätigung auf dem Gebiet der direkten Steuern. Zu einer weitergehenden Harmonisierung sieht sich die Kommission auch vor dem Hintergrund der Vollendung der Währungsunion nicht veranlaßt, zB Kommission der Europäischen Gemeinschaft v. 22. 10. 96, *Die Steuern in der Europäischen Union*, sog. MONTI-BERICHT, KOM (96) 546 endg., *intertax* 1997 S. 23; s. hierzu auch MONTI, *EC Tax Review* 1997 S. 2. Angesichts dieser offen bekundeten Zurückhaltung ist die in Art. 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie enthaltene Befristung des Schachtelprivilegs „bis zur Anwendung eines gemeinsamen KStSystems“ eher als vage Absichtserklärung denn als Hinweis auf konkrete Harmonisierungspläne einzustufen. Die Harmonisierung des KStSystems – lange Zeit eines der Hauptanliegen auf dem Gebiet der direkten Steuern – steht derzeit nicht auf der Tagesordnung.

Damit hat auch der Ruding-Bericht nicht die Initialwirkung gehabt, die manch einer kurz nach seiner Veröffentlichung erhofft haben mag. Sechs Jahre später ist keines der ehrgeizigen Ziele verwirklicht. Lediglich die Warnung vor den Gefahren schädlichen Steuerwettbewerbs hat Folgen gezeigt, wobei der zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs eingeschlagene Weg exemplarisch ist für die große Zurückhaltung der Kommission. Der von den Finanzministern verabschiedete Verhaltenskodex hat keine rechtliche Verbindlichkeit. Das Wohlverhalten soll lediglich politisch eingefordert werden, vgl. Beschluß des Rats der Finanzminister der EU (Rat für Wirtschafts- und Finanzfragen) vom 1. 12. 97, Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM (97), 495 endg., ABl. C 2/1 v. 6. 1. 98; BRDrucks. 814/97, IStR Beihefter 1/98; hierzu ausführlich Anm. 70.

Unklar ist auch die rechtliche und politische Bedeutung der Empfehlung der Kommission zur Besteuerung der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) aus dem Jahre 1994 (94/390/EG v. 25. 5. 94, ABl. 1994 L 177 u. 94/1069/EG v. 7. 12. 94 ABl. 1994 L 385/14). Diese – rechtlich nicht verbindlichen – Empfehlungen zielen nicht auf Rechtsangleichung oder Abbau von Diskriminierungen grenzüberschreitender Betätigung, sondern fordern die Mitgliedstaaten allgemein dazu auf, die stl. Rahmenbedingungen der KMU zu verbessern. Insbesondere sollen die Mitgliedstaaten die Auswirkungen der Progression der ESt. für Personenunternehmen abmildern und den Rechtsformwechsel erleichtern. Die Kommission hat sich hier also einer primär innerstaatlichen Problematik angenommen. Inwieweit die Empfehlungen das Verhalten der Mitgliedstaaten beeinflussen haben, bleibt zweifelhaft.

2. Aktuelle Richtlinienvorschläge

98

Aktuell hat die Kommission, gestützt auf Art. 94 EG-Vertrag (Art. 100 aF), folgende Richtlinienvorschläge zum Abbau steuerlicher Diskriminierungen grenzüberschreitender Unternehmensbetätigungen vorgelegt:

- ▷ *Vorschläge zur Änderung der Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinie* v. 26. 7. 93, KOM (93) endg., EG Abl. v. 7. 6. 1993 Nr. C 225 S. 3 ff., Ratsdok. 8261/93 (BTDrucks. 12/7945 S. 33 ff.; BRDrucks. 648/93): Vorgesehen ist eine Ausdehnung des subjektiven Anwendungsbereichs der Richtlinien auf alle kstpfl. Steuersubjekte; ausgenommen bleiben aber weiterhin Unternehmensformen, die steuerlich transparent sind. Vgl. hierzu THÖMMES IWB F. 11 EG Gr. 2 S. 203 ff.; SCHELPE, EC Tax Review 1993 S. 200 ff.
- ▷ *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften* v. 6. 12. 90, KOM (90) 571 endg., EG Abl. Nr. C 53 v. 28. 2. 1991 S. 30 (BRDrucks. 96/91 S. 3): Angestrebt wird eine umfassende, grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung im Konzern. Verluste einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat sollen entweder im Wege der Anrechnungsmethode oder durch Verlustabzug mit Nachversteuerung berücksichtigt werden. Sehr weitreichend ist der Vorschlag eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs zwischen Tochter- und Muttergesellschaft, da er das Maß der national möglichen Ergebnisverrechnung teilweise überschreitet; vgl. hierzu SASS, BB 1991 S. 1161 ff.; DERS., BB 1999, 447 ff., im Hinblick auf die Folgerungen für das Richtlinienvorhaben aus dem Urteil des EuGH v. 16. 7. 98 Rs. C-264/96 EWS 1998 S. 344 („Imperial Chemical Industries“); SCHOLLMEIER in BIRK (Hrsg.) Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 30 Rn. 200 ff.; krit.

hinsichtlich der sachlichen Reichweite des Vorschlags SAPUSEK Ökonomische und juristische Analyse der StHarmonisierung in der EU, 1997, 3. Bd. S. 1016.

- ▷ *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten* v. 4. 3. 98, KOM (98) 67 endg. EG, ABl. C 123 v. 22. 4. 98 S. 9 (BRDrucks 256/98): Die Beseitigung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren wird als ein besonders dringliches Anliegen eingestuft (AbI. C 2 v. 6. 1. 98). Nachdem ein Richtlinienvorschlag v. 28. 11. 90 (EG ABl. Nr. C 53 v. 28. 2. 98 S. 26) im Jahre 1993 zurückgezogen worden war, hat die Kommission nun einen neuen Vorschlag vorgelegt. Danach sollen grenzüberschreitend getätigte Zins- und Lizenzzahlungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen im Quellenstaat von jedweder Quellensteuer befreit werden. Auf diese Weise wird das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Sitzstaat zugewiesen; im einzelnen vgl. hierzu KISCHEL, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften Gr. 2 (1998) S. 353; SASS, FR 1999 S. 77, 78 ff.

Wann und ob es zu einer Verabschiedung dieser Vorschläge kommt, läßt sich – nicht zuletzt angesichts einer leider insgesamt recht unbefriedigenden Informationspolitik – nicht vorhersagen. Insbesondere die Verabschiedung der Verlustrichtlinie erscheint unwahrscheinlich (THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, KStG, Einf. Anm. 76; HERZIG, DStJG 19 [1996] S. 121, 124; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 178). Aufgrund der erforderlichen Einstimmigkeit bedarf es zur Annahme eines Richtlinienvorschlags eines hohen Maßes an Kompromißbereitschaft. Die Erfahrungen der Vergangenheit haben gelehrt, daß Richtlinienvorschläge ohne eine reelle Chance der Verabschiedung oft über Jahre hinweg aufrechterhalten werden.

99–100 Einstweilen frei.

101 3. Forderungen im Schrifttum

Während zu Beginn der allgemeinen Harmonisierungsdebatte auch im Schrifttum nicht selten die Forderung nach einer Vollharmonisierung der Unternehmensbesteuerung erhoben wurde, steht heute eine gewisse Skepsis und Zurückhaltung im Vordergrund.

Für eine Vollharmonisierung zB H. A. FISCHER, GmbHR 1962 S. 8, 84 ff.; HÖPPNER, EuR 1977 S. 122, 141; GRASMANN, AG 1973 S. 282, 230 ff., aber auch aktuell die sehr weitreichenden Forderungen von JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 238 ff.; krit. zur Forderung der Vollharmonisierung vgl. zB HERZIG, DStJG 19 (1996) S. 128; STOCKMANN, FR 1996 S. 694 f.

In Übereinstimmung mit der offiziellen Politik der EU-Kommission wird heutzutage dem Subsidiaritätsprinzip viel Bedeutung beigemessen. Deshalb wird die Anpassung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten an die Zielsetzungen der Gemeinschaft auch überwiegend als Aufgabe der nationalen Parlamente angesehen (zB DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 101 ff.; ENDRES, RIW 1994 S. 572, 583). Der Abbau von Diskriminierungen steht vor einer Angleichung der Systeme. Bi- und multilaterale Vereinbarungen zwischen den Mitgliedstaaten (auf der Grundlage des Art. 220 EGV) werden einer Harmonisierung von oben durch die Organe der Gemeinschaft vorgezogen (insb. VOGEL, StuW 1993 S. 380 ff.). Die Kommission soll nur dort tätig werden, wo sich Diskriminierungen nur durch gemeinsames Handeln lösen lassen. Zu den verschiedenen Ebenen einer Harmonisierung vgl. zB TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der KSt. in der Europäischen Union, 1997 S. 210 ff.

Förderungen an den nationalen Gesetzgeber: Der nationale Gesetzgeber wird zum einen im Hinblick auf die EG-vertraglichen Diskriminierungsverbote aufgefordert, die Schlechterstellung von EG-Ausländern zu beseitigen, zum anderen soll die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Unternehmenssteuerrechts insgesamt verbessert werden. Für besonders wichtig werden erachtet:

- ▷ Gleichbehandlung in- und ausländischer Dividenden im Rahmen des KStSystems, entweder unter Beibehaltung des geltenden Systems (zB SCHREIBER, *StuW* 1994 S. 238, 248 f.) oder im Wege einer grundlegenden Systemreform in Abkehr vom Anrechnungsverfahren (hierzu ausführlich Anm. 217 u. 220 ff.).
- ▷ Anpassung des ThesaurierungskStsatzes an den EU-Durchschnitt (1999: 33,69 vH); R. WENDT, *StuW* 1992 S. 66, 77; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 65, 1999 S. 108.
- ▷ Schließlich setzt sich vermehrt die Auffassung durch, das deutsche Steuerrecht könne nur durch die Einführung einer einheitlichen rechtsformneutralen Unternehmensteuer (hierzu Anm. 191) auf die Erfordernisse des Binnenmarktes reagieren. Nur auf diese Weise werde eine Entkoppelung des KStsatzes vom EStSpitzensatz und dessen Absenkung auf ein international konkurrenzfähiges Niveau ermöglicht, und nur auf diese Weise könne die Gewinnermittlung zumindest punktuell an europäische Standards angepaßt werden, ohne daß gleichzeitig das EStRecht geändert werden müsse; so zB SCHREIBER, *StuW* 1994 S. 238, 247; FRANZ KLEIN, *StuW* 1990 S. 390, 395 f.; RAUPACH in *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997 S. 675, 679; J. LANG in *Festschrift H. Flick*, 1997 S. 873, 889 f.

Forderungen an die Gemeinschaft: Auf einigen Gebieten wird dennoch ein Handeln der Gemeinschaft für unabdingbar gehalten.

- ▶ *Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs:* Begrüßt wird allgemein das Vorgehen der Gemeinschaft gegen schädlichen Steuerwettbewerb und der Versuch, eine Erosion der Steuereinnahmen zu unterbinden zB JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. Aufl. 1999 S. 235.
- ▶ *Bemessungsgrundlage:* Nur vereinzelt wird darüber hinaus eine umfassende *Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen* gefordert, so zB SCHREIBER, *StuW* 1994 S. 238, 247 f.; JACOBS aaO S. 245 f.; FRANZ KLEIN, *StuW* 1990 S. 390, 396; J. LANG, *DStJG* 19 (1996) S. 204; DERS. in *Festschrift H. Flick*, 1997 S. 873, 891; ablehnend etwa WIEDOW in LEHNER/THÖMMES, *Europarecht und Internationales StRecht*, 1994 S. 45, 50.
- ▶ *Eine Harmonisierung der KStSätze* wird grds. nicht für notwendig und im Hinblick auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten auch nicht für erstrebenswert gehalten, zumal der KStTarif bei weiterhin nicht harmonisierten Bemessungsgrundlagen wenig Aussagekraft besitzt und zudem in Abhängigkeit zum KStSystem steht, hierzu Ruding-Bericht, dt. Fassung S. 246; THÖMMES in MÖSSNER/SEEGER, *KStG*, Einf. Anm. 80. Allerdings wird gelegentlich die Festsetzung eines Mindeststeuersatzes gefordert, um den Abwärtstrend der KStSätze im Standortwettbewerb der Mitgliedstaaten zu bremsen, etwa RÄDLER in HERZIG (Hrsg.) S. 1, 12; TSOUROUFLIS aaO S. 319, 325 f.
- ▶ *KStSysteme:* Kontrovers wird das Erfordernis einer Vereinheitlichung der KStSysteme diskutiert. Die wohl überwiegende Meinung geht davon aus, das Problem grenzüberschreitender Dividendenzahlungen lasse sich zumindest langfristig nur durch Einführung eines einheitlichen Systems lösen, vgl. etwa BETTEN, *European Taxation* 1992 S. 314, 317; BRINKMANN, *Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung*, 1996 S. 151; HEY, *Harmonisierung der Unter-*

nehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 111 f. Dagegen wird teilweise eine Ausdehnung der Entlastungssysteme durch die jeweiligen Mitgliedstaaten im Wege einer autonomen Anpassung auch dauerhaft für ausreichend erachtet, vgl. zB HERZIG, DStJG 19 (1996) S. 121, 145; zurückhaltend auch TSOUROUFLIS aaO S. 310 ff.

Stellungnahme: Die derzeitige Debatte um unfairen Steuerwettbewerb zeigt, daß die Festlegung von europaweiten Mindeststandards für die Bemessungsgrundlage unausweichlich ist. Jede Bemühung um die Identifikation und Bekämpfung unfairen Steuervergünstigungen bleibt fragwürdig, solange stark unterschiedliche Bemessungsgrundlagen einer objektivierbaren Bewertung von Einzelvorschriften im Wege stehen. Transparenz der Standortentscheidung ist nur bei angenäherten Bemessungsgrundlagen möglich. Der derzeitige Zustand der Nichtharmonisierung wirkt sich als faktisches Hindernis der Niederlassungsfreiheit aus, das vor allem für kleine Unternehmen die Auslandsinvestition zu einem nur schwer kalkulierbaren Risiko macht.

Der Wettbewerb der Systeme kann positive Auswirkungen nur dann entfalten, wenn er sich über einen Wettbewerb der Steuersätze bei vergleichbaren Bemessungsgrundlagen entfaltet. Nur am Steuersatz läßt sich das von den Befürwortern des Steuerwettbewerbs geltend gemachte Verhältnis staatlicher Leistungen zur Gegenleistung des Bürgers einigermaßen sicher abschätzen. Daraus folgt gleichzeitig, daß die Mitgliedstaaten in der Gestaltung der Steuersätze autonom bleiben müssen. Daß man von einer Angleichung der Bemessungsgrundlagen möglicherweise gar nicht mehr so weit entfernt ist, belegt die zunehmende Bedeutung internationaler Rechnungslegungsstandards, denen sich die europäischen Mitgliedstaaten langfristig nicht verschließen können, wenn sie die Wettbewerbsfähigkeit ihrer Unternehmen auf internationalen Kapitalmärkten gewährleisten wollen.

Als sehr schwierig stellt sich die Frage nach einer Vereinheitlichung der KStSysteme dar. Trotz der sich hieraus ergebenden europarechtlichen Probleme mildern oder vermeiden mittlerweile alle Mitgliedstaaten in der einen oder anderen Form die Doppelbelastung von Dividenden mit KSt. und ESt. (s. Tabelle 5 Anm. 448). Dabei kommt es – jedenfalls bei unmittelbarer Beteiligung an einer ausländischen KapGes. – durchgängig zu einer Diskriminierung von Auslandsdividenden (Ausnahme Belgien, vgl. Anm. 240). Dieser Zustand läßt sich unter Beibehaltung der unterschiedlichen Systeme unilateral in Eigenregie der einzelnen Mitgliedstaaten kaum zufriedenstellend lösen. Schließlich hat der Wettbewerb der Systeme bisher weder eine Angleichung noch eine Öffnung der Entlastungssysteme für Auslandssachverhalte bewirkt. Wenn eine Einigung auf ein gemeinsames KStSystem angesichts der fruchtlosen Bemühungen der Vergangenheit auch als nahezu ausgeschlossen erscheint, so wäre doch zumindest eine der Mutter-Tochter-Richtlinie vergleichbare Maßnahme wünschenswert. Eine derartige Richtlinie könnte unter Beibehaltung der verschiedenen Systeme Mindestanforderungen für die grenzüberschreitende Integration von KSt. und ESt. aufstellen und die Lasten des hiermit verbundenen Aufkommensverzichts zwischen dem Wohnsitz- und Quellenstaat aufteilen.

V. Die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Unternehmensbesteuerung

Schrifttum: EVERLING, Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, DSJG 11 (1988) S. 51; SASS, Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, StuW 1988 S. 362; DÄNZER-VANOTTI, Richtlinienkonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, ZfZ 1992 S. 34; DAUTZENBERG, Der EuGH und die direkten Steuern, BB 1992 S. 2400; MEILICKE, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992 S. 969; SASS, Der Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und KStPflcht, DB 1992 S. 857; DERS., Der Einfluß neuerer Urteile des EuGH auf die direkten Steuern in Deutschland, Saarbrücken 1992; SCHÖN, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, Köln 1993; LENZ/GRILL, Das Verhältnis zwischen dem BFH und dem EuGH, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994 S. 103; HEISSENBERG, EuGH in Steuersachen, KÖSDI 1996 S. 10825; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, Frankfurt 1997; LENZ, Neuere Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Steuern, DStZ 1997 S. 541; OFFERHAUS, Das Verhältnis zwischen dem BFH, dem BVerfG und dem EuGH, DStZ 1997 S. 501; SASS, Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die direkten Steuern und Schadensersatzfolgen, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997 S. 381; SCHULZE-OSTERLOH, Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem EuGH, DStZ 1997 S. 281; VANISTENDAEL, Der EuGH und seine Rolle als oberster Richter in steuerrechtlichen Streitigkeiten, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 1021; BIRKENFELD, Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, StuW 1998 S. 55; HIRSCH, Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 1998 S. 489; KLINKE, Europäisches Unternehmensrecht und EuGH, ZGR 1998 S. 212; SASS, Zur Rechtsprechung des EuGH und einige Folgerungen für das deutsche Steuerrecht, FR 1998 S. 1; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999 S. 178 ff.; SASS, Einfluß des Europarechts auf die deutschen Ertragsteuern in der Währungsunion, StuW 1999 S. 164.

1. Allgemeines zur Rolle des EuGH

102

Angesichts des nur geringen Erfolgs der bisherigen Richtlinienvorschläge der Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern wird viel Hoffnung in die harmonisierende Wirkung der Rspr. des EuGH gesetzt.

Gemäß Art. 220 EG-Vertrag (Art. 164 aF) sichert der EuGH die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung des EG-Vertrags. Ihm obliegt nicht nur die Verwirklichung der Grundfreiheiten gegenüber den Mitgliedstaaten etwa im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 226 EG-Vertrag (Art. 169 aF) oder nach Vorlage gemäß Art. 234 EG-Vertrag (Art. 177 aF), sondern auch die Fortschreibung der Integration im Wege der Rechtsfortbildung (PERNICE in GRABITZ/HILF, EUV, Art. 164 Rn. 17).

Mit dem Recht der direkten Steuern ist der EuGH zwar erst seit 1986 befaßt, seither bilden die Ertragsteuern aber einen festen Bestandteil der Spruchpraxis des Gerichts. Dabei geht es zum einen um Fragen der Vereinbarkeit nationalen Rechts mit den Vorgaben des EG-Vertrags, zum anderen um die europarechtskonforme Umsetzung der bestehenden Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung (hierzu Anm. 76 f.).

In seinen bisherigen steuerrechtlichen Judikaten hat der EuGH die Grundfreiheiten durch die Formulierung von Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten in einer Weise entfaltet, die den nationalen Steuergesetzgeber in zunehmendem Maße auf ein europakonformes Handeln verpflichtet. Dem EuGH ist es zu verdanken, daß trotz des Stillstandes der offiziellen Harmonisierungspolitik auf

dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung weitere Integrationsfortschritte zu verzeichnen sind. Allerdings können Urteile des EuGH nur den Abbau einzelner diskriminierender Steuervorschriften zur Folge haben. Aus der Natur der Sache ergibt sich die Begrenztheit einer richterrechtlichen Harmonisierung auf punktuelle Angleichungen (SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743). Deshalb kann die judizielle Durchsetzung der vertraglichen Ziele eine koordinierte Harmonisierungspolitik nicht ersetzen, sondern lediglich ergänzen.

103 2. Rechtsschutz vor dem EuGH

Zur Überprüfung nationaler Vorschriften durch den EuGH stehen in erster Linie zwei Verfahren zur Verfügung:

- ▷ *Vertragsverletzungsverfahren*: Klage der Kommission gemäß Art. 226 EG-Vertrag (Art. 169 aF) oder eines anderen Mitgliedstaates (Art. 227 EG-Vertrag = Art. 170 aF) auf Feststellung eines Verstoßes gegen den EG-Vertrag durch einen Mitgliedstaat
- ▷ *Vorlageverfahren*: Vorabentscheidung durch den EuGH (Art. 234 EG-Vertrag = Art. 177 aF) insb. über die Auslegung des EG-Vertrages nach Vorlage durch ein nationales Gericht.

Von Bedeutung ist aus der Sicht des Stpfl. in erster Linie das Vorlageverfahren. Die Vorlage dient vor allem der Wahrung der Einheitlichkeit der Auslegung des EG-Vertrags. Der EuGH hat die alleinige Auslegungshoheit über den EG-Vertrag. Die Europarechtswidrigkeit einer Norm des primären oder sekundären Gemeinschaftsrechts kann ebenfalls nur vom EuGH festgestellt werden. Die von nationalen Gerichte haben insoweit keine Verfügungsbefugnis. Dies gilt auch für das BVerfG (BVerfG v. 22. 10. 86 2 BvR 197/83, BVerfGE 73 S. 339, 374, 385). Art. 234 normiert sowohl eine Vorlagepflicht als auch ein Vorlagerecht. Letztinstanzliche Gerichte sind zur Vorlage verpflichtet (Art. 234 Abs. 2 EG-Vertrag), unterinstanzliche Gerichte können, müssen aber nicht vorlegen (Art. 234 Abs. 1 Satz 2 EG-Vertrag). Keine Pflicht – aber ein Recht – zur Vorlage besteht in summarischen Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes, auch dann, wenn das Verfahren vor einem letztinstanzlichen Gericht stattfindet (EuGH v. 9. 11. 95 Rs. C-465/93, EuGHE 1995 I S. 3781, 3787 „Atlanta“; ΤΙΠΚΕ/ΚΡΟΥΣΕ § 2 Rn. 15 d). Das Gericht ist bereits dann vorlageverpflichtet bzw. vorlageberechtigt, wenn es Zweifel an der Auslegung des EG-Vertrags hat. Die Auslegung muß für das anhängige Gerichtsverfahren zudem entscheidungserheblich sein.

Der Stpfl. kann nicht direkt vor dem EuGH klagen. Er kann im finanzgerichtlichen Verfahren die Vorlage anregen, jedoch nicht selbst vorlegen. Verletzungen der Vorlagepflicht können aber mit der Verfassungsbeschwerde gerügt werden, da der EuGH nach BVerfG v. 22. 10. 86 2 BvR 197/83, BVerfGE 73 S. 339ff, gesetzlicher Richter iSd. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ist.

104 3. Urteile auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung

Für die Unternehmensbesteuerung sind vor allem folgende Urteile von Bedeutung:

- „Avoir fiscal“ EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 = RIW 1986 S. 739: Versagung des Anspruchs auf Anrechnung von KSt. gegenüber ausländischen Betriebsstätten (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Daily Mail“ EuGH v. 27. 9. 88 Rs. 81/87, EuGHE 1988 S. 5483 = RIW 1988 S. 304: Steuerliche Benachteiligung einer Gesellschaft bei Sitzverlagerung ins EG-Ausland

- durch den Heimatstaat (Entwicklung eines allgemeinen Beschränkungsverbots aus der Niederlassungsfreiheit, vgl. Anm. 109);
- „Biehl“ EuGH v. 8. 5. 90 Rs. C-175/88, EuGH 1990 I S. 1779 = NJW 1991 S. 1406: Versagung des LStJA bei Wegzug (Verstoß gegen die Freizügigkeit der ArbN);
- „Bachmann“ EuGH v. 28. 1. 92 Rs. C-204/90 u. C-300/90, EuGHE 1992 I S. 249 = EuZW 1992 S. 215ff: Begrenzung der Abziehbarkeit von Versicherungsprämien auf Policen inländischer Versicherungen (Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit, aber gerechtfertigt nach dem Kohärenzprinzip, hierzu Anm. 112).
- „Werner“ EuGH v. 26. 1. 93 Rs. C-112/91, EuGHE 1993 I S. 429 = FR 1993 S. 368: Versagung der Anwendung von Freibeträgen und des Splittingtarifs gegenüber einem Grenzgänger mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (Verletzung der Niederlassungsfreiheit mit der Begründung verneint mit dem Argument, es handle sich um einen reinen Inlandssachverhalt, weil der Stpfl. Staatsangehöriger des Tätigkeitsstaates Deutschland war).
- „Commerzbank“ EuGH v. 13. 7. 93 Rs. C-330/91, EuGHE 1993 I S. 4017: Beschränkung der Verzinsung von Steuererstattungsansprüchen auf Ansprüche inländischer Stpfl. (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Halliburton“ EuGH v. 12. 4. 94 Rs. C-1/93, EuGHE 1994 I S. 1137: Bestätigung der aus Art. 43 EG-Vertrag abgeleiteten Freiheit der Rechtsformwahl (betraf Grunderwerbsteuer beim Grundstücksverkauf innerhalb eines grenzüberschreitenden Konzerns);
- „Schumacker“ EuGH v. 14. 2. 95 Rs. C-279/93, EuGHE 1995 I S. 225 = FR 1995 S. 224 = DStR 1995 S. 326: Versagung von Splittingtarif und LStJA gegenüber einem Grenzgänger mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (Verletzung der Freizügigkeit der ArbN);
- „Wielockx“ EuGH v. 11. 8. 95 Rs. C 80/94, EuGHE 1995 I S. 2493 = DB 1995 S. 2150 = FR 1995 S. 647: Verbot von Pensionsrückstellungen für ausländische Stpfl. (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, Einschränkung des Kohärenzgrundsatzes);
- „Asscher“ EuGH v. 27. 6. 96 Rs. C-107/94, EuGHE 1996 I S. 3089 = FR 1996 S. 666 = DB 1996 S. 1604: Höherer Steuersatz für beschränkt Stpfl. (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Tomberger“ EuGH v. 27. 6. 96 Rs. C-234/94, EuGHE I S. 3133 = DB 1996 S. 1400: Entwicklung einer Hierarchie der Bilanzgrundsätze, an deren Spitze die Bilanzwahrheit steht, anhand der Frage der Vereinbarkeit der Rspr. des BGH zur phasengleichen Gewinnaktivierung mit Art. 31 Abs. 1 Buchst. c, aa der 4. EG-Bilanz-Richtlinie 78/660 (zu den Konsequenzen für das deutsche Handels- und Steuerbilanzrecht vgl. etwa KLINKE, ZGR 1998 S. 213, 228 ff.; SCHULZE-ÖSTERLOH, DStZ 1997 S. 281; DE WERTH, RIW 1996 S. 763; WEBER-GRELLET, DB 1996 S. 2089; HERZIG (Hrsg.), Europäisierung des Bilanzrechts, 1997; SCHÖN in Festschrift H. Flick, 1997 S. 537);
- „Denkavit“ EuGH v. 17. 10. 96 Rs. C-283, 291, 292/94, EuGHE 1996 I S. 5063 = FR 1996 S. 821 = DB 1996 S. 2313: Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Bundesrepublik (Mindestbesitzdauer); zur Befolgung des Urteils durch die Neufassung von § 44 d Abs. 2 EStG (BGBl. I 1998 S. 1496) vgl. EICKER, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften Gr. 3 Deutschland (1999) S. 1191;
- „Futura/Singer“ EuGH v. 15. 5. 97 Rs. 250/97, EuGHE 1997 I S. 2471 = FR 1997 S. 567 = DB 1997 S. 1533: Beschränkung des Verlustvortrags auf inländische Gewinne, Anforderungen an die Buchführungspflicht (nur hinsichtlich der Anforderungen an die Buchführung teilweiser Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);
- „Leur Bloem“ EuGH v. 17. 7. 97 Rs. C-28/95, EuGHE 1997 I S. 4161 = EuZW 1997 S. 289 f. = DB 1997 S. 1851: Vereinbarkeit einer Mißbrauchsregelung mit der Fusionsrichtlinie;
- „Imperial Chemical Industries“ (ICI) EuGH v. 16. 7. 98 Rs. C-264/96, EuGHE I S. 4695 = EWS 1998 S. 344: Verlustberücksichtigung in einem grenzüberschreitenden Konsortium (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, vgl. hierzu Anm. SASS, EWS 1998 S. 347; DERS., BB 1999 S. 447ff.);
- „Royal Bank of Scotland“ EuGH v. 29. 4. 99 Rs. C-311/97, EuGHE I S. 2651 = IWB F. 11 a (1999) S. 347 (mit Anm. EICKER): Diskriminierung ausländischer Betriebsstätten (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit);

- „Compagnie de Saint-Gobain“ EuGH v. 21. 9. 99 Rs. C-307/97, FR 1999 S. 1138: Stl. Benachteiligung der Betriebsstätte einer ausländischen KapGes. in Deutschland durch Versagung der indirekten KStAnrechnung (§ 26 Abs. 2) und des DBA-rechtlichen sowie vstl. Schachtelprivilegs (Verstoß gegen Art. 43, 48 EG-Vertrag [Art. 52, 59 aF]).

Ausführliche Wiedergabe dieser Urteile bei KLINKE, ZGR 1998 S. 212 ff.; BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 62 ff.; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 1997 S. 113 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 179 ff. Überblick über aktuelle Verfahren auf dem Gebiet der direkten Steuern: B. SCHMITT, EuGH-Verfahrensreport: Direkte Steuern (Stand: Mai 1999), IWB F. 11 a Rspr. (1999) S. 353 ff.

105–106 Einstweilen frei.

C. Europakonforme Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung durch den nationalen Steuergesetzgeber

107

I. Überblick

Die Bereitschaft der Mitgliedstaaten, Souveränität auf dem Gebiet der Gesetzgebung abzugeben, ist derzeit gering (BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 44; ENDRES, RIW 1994 S. 572, 583; SASS, BB 1995 S. 69). Selbst die Verabschiedung von Richtlinienvorschlägen zum punktuellen Abbau von Doppelbesteuerungen grenzüberschreitender Unternehmensbetätigungen wird hierdurch in Frage gestellt. Erst recht ist mit einer umfassenden Reform der Unternehmensbesteuerung im Wege einer europäischen Harmonisierung in absehbarer Zeit nicht zu rechnen (SASS, FR 1999 S. 77, 82). Die Anpassung der Unternehmensbesteuerung an die Erfordernisse des Binnenmarkts muß daher im wesentlichen autonom durch die Mitgliedstaaten erfolgen. Gleichzeitig wächst mit zunehmender Integration der Mitgliedstaaten zu einem Gemeinsamen Markt die Bedeutung des Europarechts für die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme. Mittlerweile wird vor allem aufgrund der durch den EuGH aufgezeigten Grenzen nationaler Steuerautonomie die Gestaltungsfreiheit des nationalen Steuergesetzgebers durch die Einbindung in das Rechtssystem der Europäischen Union erheblich eingeschränkt.

Aus dem EG-Vertrag ergeben sich zum einen an den Steuergesetzgeber adressierte Pflichten, zum anderen Rechte, die den Stpfl. gegenüber Vertragsverletzungen seitens der Mitgliedstaaten schützen.

Einwirkung des EG-Rechts auf die Steuergesetzgebung: Art. 10 EG-Vertrag (Art. 5 aF) verpflichtet die Mitgliedstaaten, alle zur Erreichung des Binnenmarkts erforderlichen Schritte zu unternehmen. Dieser Pflicht trägt Art. 23 GG Rechnung, der die Mitwirkung der Bundesrepublik bei der Errichtung der Europäischen Union statuiert. Zunächst ergibt sich hieraus, daß die Mitgliedstaaten die von der Gemeinschaft zum Zweck der Rechtsangleichung erlassenen Richtlinien in nationales Recht umsetzen müssen. Nationales Recht, das EG-Richtlinien umsetzt, ist richtlinienkonform auszulegen (hierzu etwa HERLINGHAUS, Bedeutung und Reichweite der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts, Inst. FuSt.-Schrift Nr. 357, 1997). Darüber hinaus müssen – ohne daß hierzu eine weitere Handlung auf Gemeinschaftsebene erforderlich wäre – die im EG-Vertrag festgeschriebenen Ziele und Grundfreiheiten bei der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts beachtet werden (HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15, 16). Dies gilt insbesondere für neue Gesetzesvorhaben, die stets auf ihre Vereinbarkeit

mit dem EG-Vertrag und den sonstigen Regelungen des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts (insb. EG-Richtlinien) zu überprüfen sind. Reformen des nationalen Rechts müssen heutzutage *zwingend* den Gestaltungsrahmen des europäischen Rechts berücksichtigen (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 103). Es gilt aber auch für bestehende Gesetze, die gegen das EG-Recht verstoßen. Der EG-Vertrag statuiert insoweit eine über Art. 226 EG-Vertrag (Art. 169 aF) einklagbare Reform- und Anpassungspflicht der Mitgliedstaaten. Bestehende Rechtsvorschriften, die dem Gemeinschaftsrecht zuwiderlaufen, gelten als unanwendbar.

Begründung von Rechten des Stpfl.: Aus den EG-vertraglichen Grundfreiheiten leiten sich unmittelbare Rechte der EU-Angehörigen ab. Der Stpfl. kann sich gegenüber dem nationalen Steuergesetzgeber auf die Grundfreiheiten berufen. Eines Umsetzungsakts bedarf es hierfür nicht. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des EG-Rechts kann einer nationalen Regelung darüber hinaus auch entgegenstehendes Richtlinienrecht entgegengehalten werden. Überdies erklärt der EuGH, obwohl Richtlinien anders als EG-Verordnungen grds. einen Umsetzungsakt erfordern, in stRspr. EG- Richtlinien für unmittelbar anwendbar, soweit deren Inhalt *inhaltlich unbedingt* und *hinreichend genau* ist; erstmals EuGH v. 6. 10. 70 Rs. 9/70, EuGHE 1970 S. 825 („Leberpfennig“); EuGH v. 4. 12. 74 Rs. 41/74, EuGHE 1974 S. 1337 („van Duyn“); EuGH v. 19. 1. 82 Rs. 8/81, EuGHE 82, 53, 70 ff. („Becker“). Dies gilt entgegen einer zunächst vom BFH (v. 16. 7. 81 V B 51/80, BStBl. II S. 692; BFH v. 25. 4. 85 V R 123/84, BFHE 143 S. 383, 386 ff.) vertretenen Auffassung auch auf dem Gebiet des Steuerrechts (BVerfG v. 8. 4. 87 2 BvR 687/85, BVerfGE 75 S. 223, 240).

II. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages

Schrifttum: BODE, Diskriminierungsverbote im Vertrag über die EWG, Göttingen 1968; EVERLING, Das Niederlassungsrecht im gemeinsamen Markt, Berlin/Frankfurt 1963; MELICKE, Diskriminierung beschränkt steuerpflichtiger EG-Ausländer und Niederlassungsfreiheit (Art. 52, 58 EWG-Vertrag, RIW 1989 S. 640; EYLES, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 1990; KNOBBE-KEUK, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, 2573; DIES., Die Einwirkung der Freizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit auf die beschränkte Steuerpflicht, EuZW 1991 S. 649; DIES., Freier Kapitalverkehr und steuerliche Beschränkungen in den Maastrichter Bestimmungen – ein Rückschritt?, IWB Fach 2 (1992) S. 613; SASS, Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und KStPflcht, DB 1992 S. 857; HAILBRONNER, in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, München 1993, Abschn. D I; JARASS, Die Niederlassungsfreiheit in der europäischen Gemeinschaft, RIW 1993 S. 1; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993 S. 334 ff.; ROTH, Niederlassungs- und Dienstleistungsrecht, in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, München 1993, Abschn. E I; VOSS, Grundlagen des EG-Steuerrechts, in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, München 1993, Abschn. J; BACHMANN, Diskriminierungsverbote bei direkten Steuern im Regelungsbereich des EG-Vertrages, RIW 1994 S. 849; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, Herne/Berlin 1994; RÄDLER/LAUSTERER, Die EWG-vertragswidrige Diskriminierung inländischer Betriebsstätten von EG-Kapitalgesellschaften durch den KStSatz nach dem Standortsicherungsgesetz, DB 1994 S. 699; ECKHOFF in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts; Herne/Berlin 1995 § 19: Niederlassungsfreiheit; JARASS, Elemente einer Dogmatik der Grundfreiheiten, EuR 1995 S. 202; BIRK, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, DStJG 19 (1996) S. 63; LEHNER (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996); THÖMMES, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, DStJG 19 (1996)

S. 81; DAUTZENBERG, Die Ertragsbesteuerung des Kapitaleinkommens in der EU: Zur Bedeutung des Begriffs „Kapitalanlageort“ in Art. 73 d EGV, EWS 1997 S. 379; EVERLING, Das Niederlassungsrecht in der EG als Beschränkungsverbot – Tragweite und Grenzen, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 607; ROTH, Die Niederlassungsfreiheit zwischen Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 729; SCHÖN, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 743; STEICHEN, Der Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, Festschrift für Helmut Debatin, München 1997 S. 417; THÖMMES, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 795; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998 Rn. 4.13 ff.; FREITAG, Mitgliedstaatliche Beschränkungen des Kapitalverkehrs und Europäisches Gemeinschaftsrecht, EWS 1997 S. 186; V. KRUSE, Noch immer keine Niederlassungsfreiheit für Gesellschaften, EWS 1998 S. 444; MÖSSNER/KELLERSMANN, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche KStAnrechnungsverfahren, DStZ 1999 S. 505; STARINGER/TUMPEL, Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, ÖStZ 1999 S. 229.

1. Die Grundfreiheiten

108 a) Die Bedeutung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote

Neben dem in Art. 12 EG-Vertrag (Art. 6 Amsterdamer-Fassung) niedergelegten *allgemeinen Diskriminierungsverbot* enthält der EG-Vertrag folgende Grundfreiheiten, welche die Erreichung des gemeinsamen Marktes absichern:

- Allgemeine Freizügigkeit (Art. 18 EG-Vertrag = Art. 8 a aF)
- Warenverkehrsfreiheit (Art. 28, 30 EG-Vertrag = Art. 30, 36 aF)
- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EG-Vertrag = Art. 48 aF)
- Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag = Art. 52 aF)
- Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG-Vertrag = Art. 59 aF)
- Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG-Vertrag = Art. 73 b aF).

Die Grundfreiheiten wirken in zwei Richtungen. Zum einen können sie zu Harmonisierungsgeboten werden, wenn sich ohne eine Angleichung die garantierten Marktfreiheiten nicht verwirklichen lassen (vgl. Anm. 67 f.). Zum anderen können sie als Diskriminierungsverbote punktuell und unmittelbar gegen einzelne Vorschriften des nationalen Rechts geltend gemacht werden. Als *grundrechtsähnliche* Rechte (BIRK, DStJG 19 [1996] S. 63, 76; aA BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 82 f.) entfalten sie vergleichbar den Grundrechten Abwehrwirkung gegenüber EG-rechtswidrigen Besteuerungseingriffen.

Steuerliche Regelungen des Wohnsitzstaates, die zu Ungleichbehandlungen von In- und EU-Auslandsinvestition führen, ebenso wie Regelungen des Quellenstaates, die EU-Ausländer und Inländer ungleich behandeln, sind daher stets auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags zu überprüfen. Dabei werden die Grundfreiheiten auch dann berührt, wenn erst aufgrund des Zusammenwirkens zweier nationaler Steuerrechtsordnungen eine Diskriminierung entsteht.

Verdeckte Diskriminierung: Ihrem Wortlaut nach beziehen sich die meisten Grundfreiheiten auf Ungleichbehandlungen nach der Staatsangehörigkeit. Um auch steuerrechtliche Differenzierungen zu erfassen, die bis auf in Ausnahmefällen nicht an die Staatsangehörigkeit (so aber zB § 1 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1 b ErbStG, §§ 2 ff. AStG) anknüpfen, sondern an die Ansässigkeit, hat der EuGH das Diskriminierungsverbot aber schon früh auch auf mittelbare (indirekte oder verdeckte) Diskriminierungen ausgedehnt.

StRspr. seit EuGH v. 12. 2. 74 Rs. 152/73, EuGHE 1974 S. 153, 164 („Sotgiu“); v. 8. 5. 90 Rs. C-270/83, EuGHE 1990 I S. 1779 („Biehl“); v. 13. 7. 93 Rs. C-330/91, EuGHE 1993 I S. 4017; („Commerzbank“); v. 27. 6. 96 Rs. C-107/94, EuGHE 1996 I S. 3089 („Asscher“)

Eine (mittelbare) Diskriminierung liegt bereits dann vor, wenn an andere Merkmale als die Staatsangehörigkeit angeknüpft wird, aber die Gefahr besteht, daß die Vorschrift in erster Linie zum Nachteil von Stpfl. wirkt, die Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates sind. Für das Kriterium der Ansässigkeit im Steuerrecht insbesondere EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 (Kommission ./ Französische Republik, („avoir fiscal“); zu Schlußfolgerungen für die Konzeption der beschränkten Steuerpflicht ARNDT, StuW 1990 S. 264, 366 ff.; KRAMER, RIW 1996 S. 351 ff.

Bedeutung der Grundfreiheiten für die Unternehmensbesteuerung: Der EG-Vertrag enthält anders als für die indirekten Steuern für den Bereich der direkten Steuern kein speziell steuerliches Diskriminierungsverbot, so daß auf die allgemeinen Regeln zurückzugreifen ist. Für die Unternehmensbesteuerung sind in erster Linie die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit von Bedeutung. Als Auffangtatbestand kommt das allgemeine Diskriminierungsverbot in Betracht, Art. 12 EG-Vertrag (Art. 6 aF). Waren- und Dienstleistungsfreiheit besitzen hingegen für die Ertragsbesteuerung des Unternehmens kaum Relevanz (hierzu DAUTZENBERG/HERZIG, DB 1997 S. 8, 10).

b) Niederlassungsfreiheit

109

Unerläßlich für die Errichtung eines Gemeinsamen Markts ist das Recht, sich ohne Einschränkungen im EU-Ausland niederlassen zu können. Art. 43 EG-Vertrag (Art. 52 aF), der die Niederlassungsfreiheit normiert, ist eine der Zentralvorschriften für die Beurteilung der Unternehmensbesteuerung in Europa (EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 („avoir fiscal“); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. S. 352). Die Niederlassungsfreiheit wirkt seit Ablauf der Übergangszeit (31. 12. 69) unmittelbar, stRspr. EuGH v. 21. 6. 74 Rs. 2/74, EuGHE 1974 S. 631 („Reyners“); THÖMMES, DSjG 19 (1996) S. 81, 85.

Persönlicher Anwendungsbereich: Natürliche Personen können sich gemäß Art. 43 Abs. 1 EG-Vertrag auf die Niederlassungsfreiheit berufen. Art. 48 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 58 aF) erweitert den persönlichen Anwendungsbereich auf Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben.

Sachlicher Anwendungsbereich: Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag (Art. 52 Abs. 2 aF) nennt als Inhalt der Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften iSd. Art. 48 Abs. 2 EG-Vertrag (Art. 58 Abs. 2 aF); zur Abgrenzung gegenüber Art. 39 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 48 aF) vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 38.

► *Als Gebot der Inländerbehandlung* richtet sich Art. 43 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 52 Abs. 1 aF) an den Staat der Niederlassung. Angehörige (natürliche Pers. und Gesellschaften) anderer Mitgliedstaaten dürfen steuerlich gegenüber Angehörigen des Tätigkeitsstaates nicht schlechter gestellt werden. Zwar ist es den Mitgliedstaaten unbenommen, an die Ansässigkeit unterschiedliche Steuerfolgen zu knüpfen, der Umstand der beschränkten StPfl. allein rechtfertigt aber noch keine Ungleichbehandlungen, wenn nicht im Einzelfall sachliche Unterschiede

hinzutreten (EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 [„avoir fiscal“], bestätigt in EuGH v. 29. 4. 99 Rs. C-311/97 IWB F. 11 a [1999] S. 347 – „Royal Bank of Scotland“).

► *Als allgemeines Beschränkungsverbot* nimmt Art. 43 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 52 Abs. 1 aF) den Heimatstaat in die Pflicht. Jede Form der unmittelbaren oder mittelbaren Wegzugsbeschränkung durch den Heimatstaat ist unzulässig; grundlegend EuGH v. 10. 3. 88 Rs. 81/87, EuGHE 1988 S. 5483 („Daily-Mail“); hM im Schrifttum vgl. insb. KNOBBE-KEUK, DB 1990 S. 273 ff.

► *Als Gebot der Rechtsformneutralität* hebt Art. 43 Abs. 1 Satz 2 (Art. 52 aF) das Recht der sekundären Niederlassung durch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften hervor. Hieraus hat der EuGH abgeleitet, daß alle in der Vorschrift genannten Niederlassungsformen gleichwertig nebeneinander stehen.

EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 („avoir fiscal“); die freie Wahl zwischen ihnen darf nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden (hierzu HERZIG in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 627, 633 ff., mit weitreichenden Schlüssen für ein gemeinschaftskonformes KStSystem; demgegenüber krit. JACOBS in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 85, 95 ff.).

Die möglichen Folgerungen aus diesem europarechtlichen Gebot der Rechtsformneutralität sind begrenzt. Auf rein innerstaatliche Sachverhalte läßt sich die EuGH-Rspr. nicht ohne weiteres übertragen. Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten erschöpft sich in zwischenstaatlichen Sachverhalten, so daß das Gebot der Rechtsformneutralität innerstaatlich nur auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Besteuerungsgleichheit (Anm. 27) gestützt werden kann. Diesen auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkten Anwendungsbereich des EG-Vertrags hat der EuGH unter dem Schlagwort der sog. „Inländerdiskriminierung“ herausgestellt (EuGH v. 26. 1. 93 Rs. C-112/91, EuGHE 1993 I S. 429 („Werner“)). Zwar ist die Figur der Inländerdiskriminierung nicht dahingehend zu verstehen, die Mitgliedstaaten seien gegenüber den eigenen Staatsangehörigen nicht an die Gewährleistungen des EG-Vertrags gebunden – dies ergibt sich schon aus der Interpretation der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote –; die Grundfreiheiten ihrerseits wirken jedoch nur in europäischen Sachverhalten. Maßnahmen ohne marktzugangsbeschränkende Wirkung fallen nicht unter Art. 43 EG-Vertrag (s. auch Vor §§ 1, 1 a EStG Anm. 38; ferner V. KRUSE, EWS 1998 S. 446; ausführlich KÖNIG, das Problem der Inländerdiskriminierung, AöR 1993 S. 591 ff.). Allerdings kann das Gebot, zwischenstaatliche Sachverhalte rechtsformneutral auszugestalten, sich faktisch auch auf die Ausgestaltung rein innerstaatlicher Sachverhalte auswirken, weil anders als durch eine insgesamt rechtsformunabhängige Besteuerung den Anforderungen an den grenzüberschreitenden Sachverhalt wohl kaum nachgekommen werden kann.

110 c) Kapitalverkehrsfreiheit

Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit hat sich im Laufe der Zeit grundlegend gewandelt. Im Unterschied zu den übrigen Grundfreiheiten wurde der Kapitalverkehrsfreiheit zunächst nur eine an die Mitgliedstaaten gerichtete Liberalisierungspflicht entnommen. Erst zum 1. 1. 94 hat die Kapitalverkehrsfreiheit (zuvor Art. 67 EG-Vertrag) durch den Vertrag von Maastricht ihre heutige Gestalt als allgemeines und unmittelbar wirkendes Beschränkungsverbot auf dem Gebiet des Kapitalverkehrs erhalten (Art. 56 EG-Vertrag = Art. 73 b aF).

Zur Entwicklung der Kapitalverkehrsfreiheit vgl. STREINZ, Europarecht, 3. Aufl. 1996 Rn. 739 ff.; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997

S. 63 ff.; SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 747; RESS/UKROW in GRABITZ/HILF, EUV, Art. 73 b EGV Rn. 4; HAHN/FOLLAk in DAUSES, (Hrsg.) Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts Abschn. F II Rn. 21 ff.

Seither wird der Kapitalverkehrsfreiheit eine ähnlich eminente Stellung eingeräumt wie der Niederlassungsfreiheit (SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 745). Mit dem Ziel optimaler Kapitalallokation soll Art. 56 EG-Vertrag (Art. 73 b aF) die Grundlage dafür schaffen, daß Kapital innerhalb Europas unter Ertrags Gesichtspunkten investiert wird und dadurch den volkswirtschaftlich größten Nutzen erbringt (SCHÖN aaO S. 743, 745; WEBER in LENZ, EG-Vertrag, 1994, Art. 73 b EGV Rn. 2).

Persönlicher Anwendungsbereich: Aus der Teleologie der Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich ein weiter subjektiver Anwendungsbereich. Die Gewährleistung steht nicht in Abhängigkeit zur Staatsangehörigkeit, sondern erstreckt sich auf jede Person mit Sitz, Wohnsitz oder Niederlassung in einem Mitgliedstaat (HAHN/FOLLAk in DAUSES [Hrsg.], Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, Abschn. F II Rn. 8).

Sachlicher Anwendungsbereich: Die Kapitalverkehrsfreiheit ist eine tätigkeitsbezogene Gewährleistung, die jedwede Beschränkung des Kapitalverkehrs innerhalb der Gemeinschaft untersagt. Der Kapitalverkehr umfaßt alle Vorgänge, bei denen Kapital, ohne daß es sich dabei lediglich um einen einmaligen Leistungsaustausch handelt, in einen anderen Mitgliedstaat transferiert wird. Geschützt wird nicht nur der Vorgang des Kapitaltransfers, sondern auch die Kapitalanlageentscheidung.

Zur Definition des Kapitalverkehrs vgl. RESS/UKROW in GRABITZ/HILF, EUV, Art. 73 b EGV Rn. 9; WEBER in LENZ, EG-Vertrag, 1994, vor Art. 67–73 h EGV Rn. 4; HAHN/FOLLAk in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts Abschn. F II Rn. 6; WEBER, EuZW 1992 S. 561; FREITAG, EWS 1997 S. 186, 187 ff.; MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 506 ff.

Damit fallen in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit insbesondere der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an KapGes. ebenso wie die Hingabe von Fremdkapital, aber auch die mit einem Kapitaltransfer verbundene Gründung von Betriebsstätten in einem anderen Staat sowie die Repatriierung im Ausland erzielter Gewinne (SCHÖN aaO S. 743, 747).

► *Diskriminierungsverbot:* Trotz der Formulierung als reines Beschränkungsverbot wird Art. 56 EG-Vertrag (Art. 73 b aF) derselbe Schutzgehalt beigemessen wie den anderen Grundfreiheiten. Art. 56 EG-Vertrag wird daher auch als Diskriminierungsverbot interpretiert (DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 63 f.).

► *Gebot der Finanzierungsneutralität:* Vereinzelt wird die Frage aufgeworfen, ob Art. 56 EG-Vertrag (Art. 73 b aF) auch ein Gebot der Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital enthält (DAUTZENBERG aaO S. 65; HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15, 18; zweifelnd JACOBS in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 85, 103, der zwar eine Pflicht zur Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital annimmt, hieraus jedoch kein Gebot der Finanzierungsneutralität folgert [aaO S. 97]). Ein solches Verständnis, das eine gewisse Parallelität zu der Auslegung der Niederlassungsfreiheit als Gebot der Rechtsformneutralität erkennen läßt, hätte weitreichende Konsequenzen, da die Regeln über die Behandlung grenzüberschreitender Dividenden und Zinseinkünfte angeglichen werden müßten. Dem Wortlaut der Vorschrift läßt sich ein solches Gebot allerdings nicht entnehmen. Anders als in Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag werden die verschiedenen Formen des Kapitaltransfers in Art. 56 ff. EG-Vertrag nicht angesprochen.

Rechtfertigungsgrund des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag (Art. 73 d aF): Sehr kontrovers werden Bedeutung und Reichweite der Ausnahmegesetzgebung des Art. 58 EG-Vertrag diskutiert. Nach dem Wortlaut von Abs. 1 Buchst. a der Vorschrift ist es den Mitgliedstaaten gestattet, die einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts, die StPfl. mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, weiterhin anzuwenden.

Die Vorschrift läßt sich eigentlich nur im Kontext mit den Wirkungen der in der EU praktizierten kstl. Anrechnungsverfahren verstehen (hierzu Anm. 174), da sie auf Betreiben der Mitgliedstaaten mit Anrechnungssystem in den EG-Vertrag aufgenommen wurden. Auf diese Weise sollte der Anrechnungsausschluß ausländischer Anteilseigner und die Nichtanrechnung ausländischer KSt. sanktioniert werden (RÄDLER in HERZIG [Hrsg.], Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 3; DERS., StbJb. 1992/93 S. 31, 43; DERS., EC Tax Review 1993 S. 198; FARMER/LYAL, EC Tax Law 1994 S. 333, 334).

Die BReg. versucht nach wie vor gegen den Widerstand des zuständigen EU-Kommissars, die diskriminierende Wirkung des dt. Anrechnungsverfahrens mit Hinweis auf Art. 58 EG-Vertrag zu rechtfertigen (s. Anm. 174). Der EuGH hatte bisher noch keine Gelegenheit, sich mit der Interpretation von Art. 58 EG-Vertrag im Hinblick auf stl. Vorschriften zu beschäftigen. Im Schrifttum wird sich jedoch uE zu Recht gegen eine weite Interpretation der Ausnahmegesetzgebung des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag zunehmender Widerstand formiert:

- ▷ Als Ausnahmegesetzgebung, die dem Geist des EG-Vertrags prinzipiell zuwiderläuft, ist Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag eng auszulegen (KNOBBE-KEUK, EC Tax Review 1992 S. 22, 30; JACOBS in Festschrift Lutz Fischer, 1999 S. 85, 98; SCHÖN aaO 1997 S. 743, 766, mit Hinweis auf den Grundsatz des „*effet utile*“).
- ▷ Zudem darf Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag nicht isoliert herangezogen werden, sondern nur unter Beachtung der Schranken-Schranke des Art. 58 Abs. 3 EG-Vertrag. Ungleichbehandlungen nach Art. 58 Abs. 1 EG-Vertrag dürfen demnach weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen (hierzu FREITAG, EWS 1997 S. 186, 195, und ausführlich SCHÖN aaO S. 743, 765 ff.). Folglich können nur anerkannte und gewichtige Gründe des Gemeinwohls eine Ungleichbehandlung rechtfertigen.
- ▷ Keinesfalls kann Art. 58 Abs. 1 EG-Vertrag einer Angleichung der KStSysteme entgegengehalten werden oder bei einer Reform des nationalen Rechts Diskriminierungen sanktionieren; vgl. zB WOLFF in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 27, 30; ALBREGSTE/HEITHUIS, EC Tax Review 1994 S. 7, 9. Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift belegt, daß lediglich die zum Zeitpunkt der Neugestaltung der Kapitalverkehrsfreiheit bereits existenten Vorschriften von der Neuregelung unberührt bleiben sollten (vgl. Erklärung Nr. 7 der Schlußakte zum Vertrag von Maastricht, nach der die Rechtfertigung gemäß Art. 58 EG-Vertrag auf die bis Ende 1993 bestehenden Vorschriften beschränkt ist). Neue Vorschriften können nicht auf die Ausnahmeregelung gestützt werden, sondern müssen den Anforderungen der Kapitalverkehrsfreiheit in jeder Hinsicht genügen (RÄDLER, StbJb. 1992/93 S. 31, 43; FREITAG, EWS 1997 S. 186, 194; Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 104).

Verhältnis der Kapitalverkehrsfreiheit zu anderen Vorschriften: Der weite Anwendungsbereich von Art. 56 EG-Vertrag wirft die Frage nach dem Konkurrenzverhältnis zu anderen Vorschriften auf.

► *Verhältnis zu Art. 43 EG-Vertrag (Art. 52 aF):* Die meisten Überschneidungen ergeben sich im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit. In Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag heißt es dazu, die Niederlassungsfreiheit greife „vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr“ ein. Andererseits wird Art. 58 Abs. 2 EG-Vertrag zufolge die „Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit dem EG-Vertrag vereinbar sind“, durch das Kapitel über den Kapital- und Zahlungsverkehr nicht berührt. Inhalt und Verhältnis beider Anwendungsregelungen zueinander sind weitgehend unklar.

Im wesentlichen werden zwei Ansätze verfolgt, eine Tatbestands- und verschiedene Konkurrenzlösungen.

- ▷ Von einigen Autoren wird das Problem auf Tatbestandsebene dahingehend gelöst, der spezifische Niederlassungsvorgang falle schon tatbestandlich nicht unter den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit. Daher sei in Fällen, in denen die finanzielle Transaktion zu einer Betätigung führt, aufgrund derer der Anleger im Ausland als Unternehmer anzusehen ist, vom Vorrang der Niederlassungsfreiheit auszugehen (BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 59 f.; einen ähnlichen Weg der tatbestandlichen Abgrenzung verfolgt FREITAG, EWS 1997 S. 186, 190 f.; vgl. ferner SASS, StuW 1999 S. 164, 170 mit Hinweis auf „Safir“ EuGH v. 28. 4. 98 Rs. C-118/96, FR 1998 S. 514, wo der EuGH, obzwar sowohl eine Verletzung von Art. 43 EG-Vertrag [Art. 52 aF] als auch von Art. 56 EG-Vertrag gerügt war, nicht auf Art. 58 EG-Vertrag einging).
- ▷ Auf Konkurrenzebene (dh. unter der Voraussetzung, daß grds. beide Grundfreiheiten nebeneinander einschlägig sein können) wird sowohl der Schluß eines Vorrangverhältnisses von Art. 56 EG-Vertrag gezogen (BLECKMANN, Europarecht, 6. Aufl. 1997 Rn. 1671; ferner wohl DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 71 f.: Art. 43 EG-Vertrag [Art. 52 aF] gelte nur dort, wo *lediglich* die Unternehmensebene betroffen sei), als auch genau entgegengesetzt vertreten, Art. 58 Abs. 2 EG-Vertrag normiere für Fälle, in denen beide Grundfreiheiten tatbestandlich berührt sind, in Abkehr zu Art. 52 Abs. 2 EG-Vertrag aF die ausschließliche Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit (SCHERER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 MustAbk. Rn. 121). Offen bleibt bei dieser Interpretation der Anwendungsbereich von Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag. Schließlich findet sich auch die Ansicht, beide Grundfreiheiten seien kumulativ anzuwenden, schützten verschiedene Aspekte desselben Vorgangs und stünden deshalb nicht in einem irgendwie gearteten Vorrangverhältnis (SCHÖN aaO S. 743, 749).

Bedeutung hat diese Frage vor allem hinsichtlich der besonderen Rechtfertigungsmöglichkeit nach Art. 58 EG-Vertrag, die nur für Eingriffe in die Kapitalverkehrsfreiheit gilt. Gerade im Hinblick auf Art. 58 EG-Vertrag ist es jedoch verfehlt anzunehmen, Art. 56 EG-Vertrag verdränge Art. 43 EG-Vertrag. Sind sowohl Art. 43 als auch Art. 56 EG-Vertrag tatbestandlich einschlägig, so muß der Eingriff an beiden Vorschriften gerechtfertigt werden. Diese kumulative Anwendung beider Grundfreiheiten stellt den Regelfall dar, weil eine tatbestandliche Abgrenzung fehlschlagen muß, da Vorgänge der Niederlassung regelmäßig auch Vorgänge des Kapitalverkehrs sind. Der Versuch einer Abgrenzung, etwa

nach Portfolio- und Direktinvestition, führt zu willkürlichen Ergebnissen. Da das kumulative Vorliegen der Voraussetzungen von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nicht zu einer Verkürzung des Schutzes führen kann, können auch nicht die Schranken des Art. 58 EG-Vertrag auf Art. 43 EG-Vertrag übertragen werden (so auch SCHÖN aaO S. 743, 752; aA MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 509). Aus Art. 58 Abs. 2 EG-Vertrag ergibt sich nur, daß bei kumulativem Vorliegen beider Grundfreiheiten eine Rechtfertigung des Eingriffs aufgrund der Möglichkeiten zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ausreicht.

► *Verhältnis zu Art. 294 EG-Vertrag (Art. 221 aF)*: Art. 294 konkretisiert das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EG-Vertrag (Art. 6 aF), indem den Mitgliedstaaten auferlegt wird, Staatsangehörige der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich ihrer Beteiligung am Kapital von Gesellschaften iSd. Art. 48 EG-Vertrag (Art. 58 aF) den eigenen Staatsangehörigen gleichzustellen. Die Vorschrift entfaltet in den Fällen der Minderheitsbeteiligung gegenüber Art. 43 Abs. 2 EG-Vertrag eigenständige Bedeutung und ist dann neben Art. 56 EG-Vertrag anwendbar (SCHWEITZER in GRABITZ/HILF, EUV, Art. 221 EGV Rn. 4; KNOBBE-KEUK, EC Tax Review 1992 S. 22, 29; zum Verh. zwischen Art. 294 EG-Vertrag und Art. 43 EG-Vertrag vgl. ROTH, in DAUSES [Hrsg.], Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, Abschn. E I Rn. 46).

111 d) Allgemeines Verbot der Staatsangehörigendiskriminierung

Art. 12 EG-Vertrag (Art. 6 aF) verbietet im Anwendungsbereich des EG-Vertrags jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit. Für die Unternehmensbesteuerung spielt das allgemeine Diskriminierungsverbot jedoch kaum eine Rolle, da es gegenüber den in den Grundfreiheiten enthaltenen besonderen Diskriminierungsverboten zurücktritt (EuGH v. 26. 1. 93 Rs. C-112/91, EuGHE 1993 I S. 429 [„Werner“]; EuGH v. 29. 4. 99 Rs. C-311/97, IWB F. 11 a [1999] S. 347, 349 – „Royal Bank of Scotland“; hierzu auch BLECKMANN, Europarecht, 6. Aufl. 1997 Rn. 1773 ff.).

112 2. Rechtfertigung von Eingriffen in Grundfreiheiten

Der Eingriff in eine Grundfreiheit stellt noch nicht per se eine EG-rechtswidrige Vertragsverletzung dar. Vielmehr können Beeinträchtigungen gerechtfertigt werden.

Spezielle vertragliche Rechtfertigungsvorbehalte: Die Grundfreiheiten enthalten spezielle Eingriffsvorbehalte. So können nach Art. 46 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 56 aF) Beeinträchtigungen der Niederlassungsfreiheit aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt werden.

Zum speziellen Rechtfertigungsgrund des Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag (Art. 73 d aF) s. Anm. 110.

Richterrechtliche Konkretisierungen: Der EuGH hat die Rechtfertigungsvorbehalte richterrechtlich konkretisiert. Dabei geht das Gericht allgemein mit den Rechtfertigungsversuchen der Mitgliedstaaten sehr streng um:

► *Kompensationsverbot:* Nachteile, die aus einer Vorschrift resultieren, können nicht durch Vorteile aus einer anderen Vorschrift, mit der kein innerer Zusammenhang besteht, kompensiert werden, vgl. zB EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 („avoir fiscal“).

► *Kohärenz:* Der wohl am häufigsten herangezogene Rechtfertigungsgrund stützt sich auf die Kohärenz von Einzelregelungen im Hinblick auf die jeweilige natio-

nale Steuerrechtsordnung. Der EuGH zog den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems (vgl. auch Art. C EUV) erstmals im Fall „Bachmann“ (EuGH v. 28. 1. 92 Rs. C-204/90 u. C-300/90, EuGHE 1992 I S. 249 = EuZW 1992 S. 215 ff.) heran. Danach sollen Regelungen der nationalen Steuersysteme, zwischen denen ein zwingender Sachzusammenhang besteht, nur gemeinsam betrachtet werden können. Der Vorwurf der Diskriminierung entfällt, wenn eine EG-rechtskonforme Anwendung nicht möglich ist, ohne daß es zu Widersprüchen im Steuersystem des Mitgliedstaates kommt. Allerdings ist dieser im Schrifttum ablehnend aufgenommene Rechtfertigungsgrund (vgl. etwa THÖMMES, DSStJG 19 [1996] S. 81, 96 ff.; KNOBBE-KEUK, EC Tax Review 1994 S. 74 ff.; HINNEKENS/SHELPE EC Tax Review 1992 S. 58 ff.; zum Kohärenzargument im Hinblick auf DBA vgl. M. LANG in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.] aaO S. 25, 38 ff.) in neueren Urteilen stark zurückgedrängt, wenn nicht gar aufgegeben worden (insb. EuGH v. 26. 10. 95 Rs. C-80/94, EuGHE 1995 I S. 2493 [„Wielockx“], hierzu THÖMMES, IWB, F 1 Gr. 2 Europäische Gemeinschaften [1996] S. 221 ff.; EuGH v. 16. 7. 98 C-264/96 [„Imperial Chemical Industries“], EWS 1998 S. 344 mit Anm. SASS.).

► *Kein Vorbehalt der Rechtsangleichung:* Die Mitgliedstaaten können sich nicht auf das Fehlen einer Harmonisierung berufen. Der EG-Vertrag kennt keinen Vorbehalt der Rechtsangleichung. Vielmehr soll gerade über die Einhaltung der Grundfreiheiten die Verfolgung der Ziele des Binnenmarktes auch ohne Harmonisierung ermöglicht werden (EuGH v. 27. 6. 96 Rs. C-107/94, EuGHE 1996 I S. 3089 („Asscher“); SCHAUMBURG, Internationales StRecht Rn. 4.23; SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 756; DAUTZENBERG, FR 1998 S. 745, 746).

► *Kein Finanzierungsvorbehalt:* Ebenso wenig können Vertragsverletzungen mit dem Einwand negativer Auswirkungen auf die Staatshaushalte legitimiert werden („Imperial Chemical Industries“ [ICI] EuGH v. 16. 7. 98 Rs. C-264/96, EuGHE I S. 4695 Rn. 28; „Compagnie de Saint-Gobain“ EuGH v. 21. 9. 99 Rs. C-307/97, FR 1999 S. 1138 Rn. 50; SCHUCH in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, 1996 S. 99, 128). Die Grundfreiheiten stehen nicht unter Finanzierungsvorbehalt.

► *Verwaltungstechnische Schwierigkeiten* rechtfertigen ebenfalls nicht die Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte. Gegebenenfalls muß der Mitgliedstaat eine für den Stpfl. nicht mit zusätzlichen Erschwernissen verbundene Sonderregelung für den grenzüberschreitenden Sachverhalt treffen, die zu einer belastungsmäßigen Gleichstellung mit dem entsprechenden Inlandssachverhalt führt (EuGH v. 28. 4. 98 Rs. C-118/96, FR 1998 S. 514 „Safir“ mit Anm. DAUTZENBERG).

► *Mißbrauchsbekämpfung:* Ein über die vertragliche Normierung des Art. 58 Abs. 1 Buchst. b EG-Vertrag (Art. 73 d aF) hinaus anerkannter Rechtfertigungsgrund ist das Interesse der Mitgliedstaaten an der Bekämpfung mißbräuchlicher Gestaltungen. Aufgrund der Schwierigkeit der Aufklärung eines Sachverhalts im Ausland sind zum Zweck der Mißbrauchsbekämpfung auch Typisierungen zulässig. Dementsprechend enthalten die Fusions- und die Mutter-Tochter-Richtlinie Mißbrauchsvorbehalte, die den Vertragsstaaten den Erlaß von Antimißbrauchsregelungen ermöglichen; zu den Grenzen dieses Rechtfertigungsgrundes vgl. aber EuGH v. 17. 7. 97 Rs. C-28/95, EuGHE 1997 I S. 4161 („Leur Bloem“).

Grenzen der Rechtfertigung setzt der Maßstab der Verhältnismäßigkeit, s. EuGH v. 16. 5. 79 Rs. 2/78, EuGHE 1979 S. 1761, 1785 (Kommission ././ Belgien). Eingriffe in Grundfreiheiten müssen zur Erreichung des zu ihrer Recht-

fertigung angegebenen Gemeinwohlzieles geeignet, erforderlich und angemessen sein, vgl. hierzu BLECKMANN, Europarecht, 6. Aufl. 1997 Rn. 773; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 1997 S. 97 f.

113–119 Einstweilen frei.

D. Die Einwirkungen des Europarechts auf das Internationale Steuerrecht

Schrifttum: HINNEKENS, Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law, EC Tax Review 1994 S. 146 u. 1996 S. 202; LEHNER/THÖMMES u. a. Europarecht und internationales Steuerrecht, München 1994; LEHNER/SCHERER, in BIRK (Hrsg.) Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995 § 31: Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft; SCHERER, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht. Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und des Außensteuerrechts, München 1995; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997 2. Halbband; SCHERER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, München (Loseblattwerk) Vor Art. 1 MA Rn. 86 ff.; GASSNER/M. LANG/LECHNER (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, Wien 1996; LÜDICKE, Besteuerung Nichtansässiger im Spannungsfeld zwischen Gemeinschaftsrecht und Doppelbesteuerungsabkommen, Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 647; WASSERMAYER, Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluß multilateraler Abkommen?, DB 1998 S. 28.

120

I. Verhältnis von Abkommens- und Europarecht

Aufeinandertreffen von DBA-Recht und Europarecht: In der Praxis sind grenzüberschreitende Wirtschaftsvorgänge zwischen den Mitgliedstaaten nicht vom Europarecht beherrscht, sondern von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen nach dem OECD-Muster. Diese völkerrechtlichen Verträge dienen nicht nur der Aufteilung der Steuerquellen zwischen den Vertragspartnern (vgl. Einf. ESt. Anm. 145 ff.) – eine Frage, zu der der EG-Vertrag keine unmittelbare Aussage trifft (MICK in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 1) – sondern auch dem Schutz des Stpfl. vor Doppelbesteuerung (Einf. ESt. Anm. 155) und Diskriminierung (Anm. 56). Insofern kommt es zwangsläufig zu Überschneidungen mit den EG-vertraglichen Diskriminierungsverboten, LEHNER in BIRK (Hrsg.), Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 31 Rn. 5.

Volle Überprüfbarkeit von DBA am EG-Vertrag: Doppelbesteuerungsabkommen werden durch Zustimmungsgesetz in einfaches Bundesrechts transformiert (Art. 25 GG). Somit gehen sie im Rang dem Gemeinschaftsrecht nach (SCHERER in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 Must-Abk. Rn. 87). Daraus folgt, daß Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar auch soweit die Abkommen vor dem Inkrafttreten des EG-Vertrags geschlossen wurden, in demselben Umfang am EG-Vertrag zu messen sind wie anderes innerstaatliches Steuerrecht. Dies gilt auch für bilaterale Abkommen zwischen Mitgliedstaaten, die in Ansehung von Art. 293 2. Spiegelstrich EG-Vertrag (Art. 220 aF) abgeschlossen wurden.

Begrenzte Auswirkung auf Drittstaaten-DBA: Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zu Drittstaaten-DBA regelt Art. 307 EG-Vertrag (Art. 234 aF). Der EG-Vertrag läßt die völkerrechtliche Souveränität der Mitgliedstaaten unberührt.

Ausgeschlossen sind daher Einwirkungen auf die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des EG-Vertrags mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA, sog. Altverträge. Die Mitgliedstaaten sind allerdings verpflichtet, auf eine Revision auch der Altabkommen hinzuwirken, soweit diese gemeinschaftsrechtliche Bezugspunkte aufweisen, die nicht in Einklang mit dem EG-Vertrag stehen (zu den Konsequenzen eines gegen EG-Recht verstoßenden DBA ausführlich SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht Rn. 16.46). Neue Abkommen mit Drittstaaten sind an den Vorgaben des EG-Vertrages auszurichten (hierzu VOGEL, DBA Einl. 141 f.).

II. Vergleich EG-vertraglicher und abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote

121

Während die Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-MA nicht zuletzt wegen der restriktiven Auslegungspraxis (TOIFL in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, 1996 S. 139, 142) Ungleichbehandlungen in- und ausländischer Sachverhalte nicht verhindern (hierzu Anm. 56), garantieren die europarechtlichen Diskriminierungsverbote Inländergleichbehandlung und gehen damit weit über den DBA-rechtlichen Diskriminierungsschutz hinaus.

Im einzelnen unterscheiden sich DBA-rechtliche und europarechtliche Diskriminierungsverbote wie folgt (Hierzu ausführlich TOIFL in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.] aaO S. 139, 142):

- ▷ Im Unterschied zu Art. 24 OECD-MustAbk. schützen europarechtliche Diskriminierungsverbote als *Beschränkungsverbote* nicht nur fremde, sondern auch eigene Staatsangehörige (SCHAUMBURG, Internationales StRecht Rn. 4.41).
- ▷ DBA-rechtlich steht die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat der Vergleichbarkeit entgegen. Europarechtlich hingegen darf die Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat, selbst wenn sich der Wortlaut der Grundfreiheit nur auf die Staatsangehörigkeit bezieht, nicht als Anknüpfungspunkt steuerlicher Schlechterstellung herangezogen werden (Konzept der mittelbaren/verdeckten Diskriminierung). Während Art. 24 OECD folglich das Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter StPflcht nicht antastet, sondern im Gegenteil, gerade von ihrer Koexistenz ausgeht, stellt die auf die Marktfreiheiten des EG-Vertrags gestützte Rspr. des EuGH diese Unterscheidung zunehmend in Frage, was einer Revolution in der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte gleichkommt.
- ▷ Auch hinsichtlich möglicher Rechtfertigungsgründe einer Ungleichbehandlung ist das Europarecht sehr viel restriktiver, insbesondere deshalb, weil der EuGH eine Saldierung von Vor- und Nachteilen, wie sie im Rahmen der in der Praxis wichtigen Vorschrift des Art. 24 Abs. 3 OECD-MustAbk. vertreten wird (VAN RAAD, Non-discrimination in International Tax Law S. 141), nicht zuläßt, grundlegend EuGH v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 („avoir fiscal“).

III. Meistbegünstigungsprinzip

122

Derzeit sehr umstritten sind die aus den europarechtlichen Diskriminierungsverbote zu ziehenden Konsequenzen inhaltlich unterschiedlicher DBA. So wird anhand des allgemeinen Diskriminierungsverbots diskutiert, ob Angehörige eines

Mitgliedstaats sich auf die Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats in einem Doppelbesteuerungsabkommen gewährte günstigere Regelung berufen können.

Vgl. DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 655 ff.; TITJE, EuR 1995 S. 39 ff.; SCHÖN, IStR 1995 S. 122 f.; HINNEKENS, EC Tax Review 1996 S. 226; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 1997 S. 337 ff.; BEUL, IStR 1997 S. 1 ff.; zur Bedeutung der Diskriminierungsverbote für bilaterale Abkommen allgemein EuGH v. 27. 9. 88 Rs. C-235/87, EuGHE 1988 S. 5589 („Matteucci“); zur Einordnung von BFH v. 14. 3. 89 I R 89/85, BStBl. II S. 599 s. TOIFL in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, 1996 S. 139, 160; zur Frage einer völkerrechtlichen Meistbegünstigungsklausel s. STOCKMANN, IStR 1999 S. 129 ff.

Bejaht man ein solches Recht der Meistbegünstigung (so zB DAUTZENBERG aaO S. 670 ff.; BIEG aaO S. 358; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht Rn. 16.48; MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 515), so käme es sehr schnell zu einer Angleichung der DBA.

Gegen ein Gebot der Meistbegünstigung spricht der Rechtscharakter des bilateralen Vertrags, der in einem „do ut des“ wechselseitigen Nachgebens ausgehandelt wird und dessen ausbalancierte Einzelbestimmungen nicht aus dem Abkommenskontext gerissen werden können. Es fehlt insoweit an der Vergleichbarkeit von Stpfl., die aufgrund ihrer Ansässigkeit in verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedlichen DBA unterfallen (VOGEL, DBA Einl. Rn. 143). Ob es sich hierbei aber gerade im Hinblick auf die Zurückdrängung des Kohärenzgrundsatzes um einen zulässigen Rechtfertigungsgrund im Sinne der strengen EuGH-rechtlichen Diskriminierungsrechtsprechung handelt, ist fraglich (SCHUCH in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.] aaO S. 99, 128; aA DE WEERTH, RIW 1996 S. 499, 500). Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH diese Frage, zu der mittlerweile ein Verfahren anhängig ist, entscheiden wird.

Vgl. Rechtssache Hoechst AG, bei der es um die Ausdehnung der in verschiedenen brit. DBA gewährten KStAnrechnung für beschränkt Stpfl. auf einen dt. Stpfl. geht, obwohl eine solche grenzüberschreitende Anrechnung im DBA Deutschland-Großbritannien nicht vereinbart ist; hierzu ausführlich GAMMIE/BRANNAN, Intertax 1995 S. 238 ff.; THÖMMES, JbFSt. 1996/97 S. 126 f., Fall 8).

In der Literatur wird das Meistbegünstigungsprinzip zum Teil noch weitergehend als Gemeinschaftspräferenz auch für günstigere Regelungen in Drittstaaten-DBA eingefordert, s. SCHUCH in GASSNER/M. LANG/LECHNER (Hrsg.) aaO S. 99, 122 ff.; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 672 ff.

IV. Pflicht zum Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen nach Art. 293 EG-Vertrag

Art. 293 EG-Vertrag (Art. 220 aF) verpflichtet die Mitgliedstaaten, die zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen in der Gemeinschaft erforderlichen Verhandlungen einzuleiten. Die Vorschrift hat die Bedeutung einer Kompetenzzuordnung. Die Norm berechtigt und verpflichtet (Art. 293 Abs. 2 EG-Vertrag) die Mitgliedstaaten dazu, durch Abschluß von DBA zur Verwirklichung der Grundfreiheiten beizutragen (SCHWARZ in VON DER GROEBEN/THIESING/EHLERMANN, EWG-Vertrag, Art. 220 Rn. 29). Da die Bundesrepublik auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen zu allen Mitgliedstaaten Abkommensbeziehungen unterhält, greift die Verpflichtung des Art. 293 EG-Vertrag insoweit nicht ein.

Angesichts der aufgeworfenen Frage nach einem Meistbegünstigungsprinzip ist Art. 293 EG-Vertrag zum Ausgangspunkt der Forderung nach einem multilateralen Abkommen innerhalb der Gemeinschaft genommen worden. Bilaterale Abkommen haben den Nachteil, daß sie zu einem Geflecht sehr unterschiedlicher Doppelbesteuerungsabkommen führen, die zwangsläufig in Abhängigkeit zur Abkommensberechtigung unterschiedliche Belastungsergebnisse nach sich ziehen. Deshalb spricht vieles für ein multilaterales Abkommen oder den Entwurf eines EG-Musterabkommens. Ob sich aus Art. 293 Abs. 2 EG-Vertrag eine Pflicht zum Abschluß eines multinationalen Abkommens deduzieren läßt (so zB EYLES, Das Niederlassungsrecht der Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft, 1990 S. 265; VEDDER in LEHNER/THÖMMES ua. [Hrsg.], Europarecht und internationales Steuerrecht, 1994 S. 1, 9; SCHERER, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1995 S. 79 ff. unter Heranziehung des „effet utile“), ist indes fraglich, da die Vorschrift sich allein auf die – auch bilateral mögliche – Beseitigung von Doppelbesteuerungen bezieht; glA HÖPPNER, EuR 1977 S. 122, 123; LEHNER, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahren auf der Grundlage des EWG-Vertrages, 1982 S. 142 ff.

Eine andere Frage ist, ob – wie dies beim Schiedsabkommen der Fall war – die Gemeinschaft im Interesse größerer Einheitlichkeit zur Entwicklung eines Gemeinschaftsabkommens initiativ werden kann und sollte. Diese Frage nach der *Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts* aber ist eine Frage, die sich nach den allgemeinen Vorschriften für ein Tätigwerden der Gemeinschaft (insb. Art. 94 u. Art. 5 EG-Vertrag) beantwortet (hierzu VEDDER in LEHNER/THÖMMES ua. [Hrsg.] aaO S. 1, 10 ff.; LEHNER in GASSNER/M. LANG/LECHNER [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht, 1996 S. 11, 15 ff.; VOGEL, StuW 1993 S. 380 ff.; zu früheren Bemühungen um ein EG-Abkommen vgl. DEBATIN, RIW 1967 S. 250 ff.

V. Maßstäbe des EG-Vertrags für die Aufteilung des Steueraufkommens und die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 124

Eine der wohl wichtigsten Aufgaben der Zukunft wird es sein, ein europakonformes System der Aufteilung von Steuerquellen zwischen den Mitgliedstaaten zu entwickeln. Werden die tradierten Aufteilungsmechanismen der am OECD-MustAbk. orientierten DBA verlassen, sei es im Wege des Meistbegünstigungsprinzips, sei es im Wege eines europäischen Musterabkommens, so muß an diese Stelle ein neues Verteilungssystem treten. Da die Verteilung des Steueraufkommens eng mit den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verbunden ist, ergeben sich hieraus auch Implikationen für die Wahl zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode. Die Diskussion steckt allerdings noch in den Anfängen. Zwar wird vereinzelt versucht, dem EG-Vertrag Aussagen hinsichtlich eines Vorrangs von Kapitalexport- oder Kapitalimportneutralität abzugewinnen. Letztlich stehen diese interpretatorischen Bemühungen jedoch auf schwachen Füßen. Unmittelbar enthält der EG-Vertrag nur das Verbot der Diskriminierung, trifft aber keine Aussagen darüber, welches Steuerniveau zur Anwendung kommen soll. Anders als bei den indirekten Steuern, wo das Bestimmungslandprinzip unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität europaweite Anerkennung erfährt (REISS in TIPKE/LANG § 14 Rn. 12), läßt sich dem EG-Vertrag im Bereich der direkten Steuern – nicht zuletzt, weil die der direkten Besteuerung unterliegenden grenzüberschreitenden Sachverhalte ungleich vielgestaltiger sind als im

Verbrauchssteuerrecht – keine eindeutige Entscheidung zwischen Wohnsitz- und Quellenstaatsprinzip entnehmen

Wie hier Ruding-Bericht, dt. Fassung S. 35 ff.; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 152; SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 773; LEHNER, StuW 1998 S. 172 f. (allerdings mit eigener Präferenz für die Freistellungsmethode); anders DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 696, der im Hinblick auf Art. 43 EG-Vertrag von einer Präferenz für die Freistellungsmethode ausgeht, die Anrechnungsmethode hingegen im Binnenmarkt für ungeeignet hält (vgl. aber auch DERS., DB 1994 S. 1542 ff.: „Anrechnung als Mindeststandard“); ebenso ROTH in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, 1993, Abschn. E I Rn. 80 und sehr entschieden WATTEL, European Taxation 1996 S. 156 ff.

Deshalb können Verteilungsregeln innerhalb der Gemeinschaft nur anhand allgemeiner Überlegungen einer „inter-country-equity“ (vgl. Anm. 52) entwickelt werden, wie sie auch den Verteilungsregeln des OECD-MustAbk. zugrunde liegen. Besondere Bedeutung wird hierbei sicherlich dem international anerkannten Prinzip des Vorrechts des Quellenstaates zukommen (vgl. LEHNER, StuW 1998 S. 172 f.).

125–139 Einstweilen frei.

Teil IV

Überblick über das Körperschaftsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland

A. Hauptkennzeichen der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland

140

I. Allgemeine Charakterisierung

Die KSt. in der Bundesrepublik Deutschland ist eine auf das Jahresergebnis von Körperschaften erhobene, proportionale Steuer. Sie ist Personensteuer mit wenigen objektsteuerartigen Einbrüchen (zB nichtabziehbare Aufwendungen). Auch wenn der Gesetzgeber das Steuerobjekt der KSt. als Einkommen bezeichnet, ist die KSt. in der Terminologie der Wirtschaftswissenschaften Ertragsteuer, weil Einkommen erst dann entsteht, wenn Ertrag zur privaten Konsumbefriedigung auf die Haushaltsebene transferiert wird (vgl. hierzu auch Anm. 4).

Die KSt. ist eine partielle, eine (Sonder-)Unternehmensteuer. Im dualistischen Unternehmensteuersystem der Bundesrepublik Deutschland unterliegen ihr nur etwa 14 vH der Unternehmen. Die weitaus größere Anzahl der Unternehmen ist personalistisch organisiert. Ihre Gewinne werden ausschließlich bei den Gesellschaftern bzw. Einzelunternehmern der ESt. unterworfen. Während das Recht der KSt. vom Trennungsprinzip beherrscht wird, gilt für Personengesellschaften der Grundsatz der steuerlichen Transparenz (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dieser Gegensatz entfaltet weitreichende Konsequenzen für die Rechtsformentscheidung.

Das deutsche KStSystem gehört zu den Vollentlastungssystemen. In seiner Zusammensetzung aus gespaltenem KStSatz und Vollarrechnungssystem ist es einzigartig. Die Wirkungen des dt. Anrechnungssystems sind auf Inlandssachverhalte (unbeschränkt stpfl. Anteilseigner/inländische KSt.) beschränkt.

Materiell kommt der KSt. seit der Einführung des Vollarrechnungssystems im Jahre 1977 die Funktion einer Vorauszahlung auf die ESt. der Anteilseigner zu (CREZELIUS, Steuerrecht II, 2. Aufl., 1994 S. 242; STOLTERFOHT in Festschrift L. Schmidt, 1993 S. 497, 512 f.). Teilweise wird die KSt. deshalb nicht mehr als (echte) Unternehmensteuer eingestuft (TIPKE, StRO II S. 744). Begründet wird dies damit, daß über die Gesamtlebensdauer der Körperschaft die gesamte KStBelastung rückgängig gemacht werde. Andererseits behält die KSt. auch im Anrechnungssystem für den Zeitraum der Gewinnthesaurierung ihre Eigenständigkeit als Unternehmensteuer (PEZZER in TIPKE/LANG, § 11 Rn. 4; ebenso Einf. ESt. Anm. 401). Echte Unternehmensteuer bleibt die KSt. aber jedenfalls in den Fällen, in denen eine Entlastung nicht stattfindet und daher die KStBelastung definitiv wird (beschränkt stpfl. Anteilseigner, stbefreite Anteilseigner, nichtabziehbare Aufwendungen).

Finanzverfassungsrechtlich gehört die KSt. zu den Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 GG). Bund und Länder sind je zur Hälfte am Aufkommen beteiligt.

II. Persönlicher Anwendungsbereich

141

Rechtsformabhängige Bestimmung des Steuersubjekts: Der KSt. unterliegen in erster Linie juristische Personen des Privatrechts. Anknüpfungspunkt der KStPflicht ist die zivilrechtliche Rechtsform (BFH GrS v. 25. 6. 84 GrS 4/82, BStBl. II S. 751, 757 f.). Zwar sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, deren Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG bei einem anderen Stpfl. zu versteuern ist (§ 3), ebenfalls der KSt. unterworfen. Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen Auffangtatbestand, der kaum praktische Bedeutung entfaltet (subsidiäre StPflicht). Der ganz überwiegende Teil der kstpfl. Rechtssubjekte besteht aus KapGes., auf die ca. 90 vH des KStAufkommens entfallen (WÖHE, Steuern des Unternehmens, 1991 S. 127).

StPflicht der öffentlichen Hand: Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichem und privatwirtschaftlichem Sektor werden durch die Einbeziehung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts verhindert (§ 1 Abs. 1 Nr. 6; § 4).

Unbeschränkt kstpfl. mit ihrem Welteinkommen sind die oben genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 Satz 1).

Beschränkte KStPflicht: Anders als das EStG kennt das KStG zwei Fälle der beschränkten StPflicht. Die StPflicht der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, beschränkt sich auf die inländischen Einkünfte und entspricht im wesentlichen der Regelung des § 1 Abs. 4 EStG. Eine ausländische KapGes. ist in Deutschland dann kstpfl., wenn sie dem Typ nach einer inländischen KapGes. oder einer sonstigen juristischen Person des Privatrechts entspricht. Wann inländische Einkünfte vorliegen, muß anhand von § 8 iVm. § 49 EStG ermittelt werden, da das KStG keine eigene Regelung trifft. Die gegenüber § 2 Nr. 1 subsidiäre Vorschrift des § 2 Nr. 2 ordnet daneben für sonstige Körperschaften, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, eine beschränkte StPflicht für die inländischen Einkünfte an, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Hierunter fallen in erster Linie stbefreite Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen

Rechts, soweit die mit Abzugssteuern belasteten Einkünfte nicht im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe erwirtschaftet werden.

Unterschiedliche Rechtsfolgen beschränkter und unbeschränkter KStPflicht: Dem Grunde nach sind die Normen des KStG unabhängig davon anwendbar, ob das Steuersubjekt beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist. Von diesem Grundsatz gibt es einige Ausnahmen:

► *Keine subjektiven StBefreiungen:* Gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 3 sind die subjektiven Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 nicht auf beschränkt stpfl. Körperschaften anzuwenden.

► *Ausschluß vom Anrechnungsverfahren:* Beschränkt stpfl. Körperschaften sind nicht in das kstl. Anrechnungsverfahren einbezogen (§ 51). Für Ausschüttungen einer unbeschränkt stpfl. an eine beschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 2 Nr. 1 KStG ist keine Anrechnung der KSt. vorgesehen. Derartige Dividendenzahlungen unterliegen zusätzlich zu der kstl. Vorbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft einer die Besteuerung der Dividende in Deutschland abgeltenden KapErtrSt. (§ 8 Abs. 1 iVm. § 43 EStG). Innerhalb der EU entfällt die Pflicht zur Entrichtung der KapErtrSt. auf Ausschüttungen an ausländische KapGes. jedoch, soweit die Mindestbeteiligungsvoraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind (Anm. 78). Auf Ausschüttungen an KapGes. in Drittstaaten verringert sich die KapErtrSt. entsprechend dem jeweiligen DBA. Die Wirkungen des Ausschlusses vom Anrechnungsverfahren mildert der gespaltene KStSatz (Anm. 143). Bei entsprechender Ausschüttungspraxis können beschränkt stpfl. KapGes. die Belastung der durch eine inländische Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne auf den niedrigeren Ausschüttungssteuersatz zuzüglich etwaiger KapErtrSt. begrenzen (sog. positiver Ausländereffekt, vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 244).

► *Ermäßigter KStSatz für Betriebsstättengewinne:* Ursprünglich galt für nicht steuerabzugspflichtige Gewinne (insb. Betriebsstättengewinne) beschränkt stpfl. Körperschaften ein ermäßigter Steuersatz von zuletzt 42 vH (§ 23 Abs. 3 iVm. Abs. 2 Satz 1). Dieser sollte dem Umstand Rechnung tragen, daß bereits begrifflich zwischen Betriebsstätte und Stammhaus keine Ausschüttungen vorkommen können und folglich die Anwendung des niedrigeren Ausschüttungssteuersatzes ausgeschlossen ist. Der ermäßigte Steuersatz wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I S. 402; BStBl. I S. 304) mit Wirkung zum 1. 1. 99 abgeschafft. Seither gilt für Betriebsstättengewinne der reguläre KStThesaurierungssatz von 40 vH.

Beginn und Ende der StPflicht: Da die KStPflicht in den meisten Fällen Rechtsfähigkeit voraussetzt, *beginnt* sie grds. erst mit Eintragung. Bis zur Eintragung kommt es auf die zivilrechtliche Einordnung der werdenden Gesellschaft an. Die KStPflicht *endet* mit dem Ende des Bestehens des Steuersubjekts; dh. bei der juristischen Person mit dem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit. Der Beendigung durch Liquidation (§ 11) gleichgestellt ist das Ende der unbeschränkten StPflicht durch Verlagerung ins Ausland (§ 12). In diesen Fällen der sog. *StEntstrickung* geht es um die Erfassung der von der Körperschaft angesammelten stillen Reserven (vgl. SCHAUMBURG, Internationales StRecht, 2. Aufl., 1998 Rn. 6.47).

Subjektive Steuerbefreiungen: Anders als das EStG, das Steuerbefreiungen nur für einzelnen Einkünfte gewährt, kennt das KStG neben sachlichen StBefreiungen auch subjektive StBefreiungen. Im Rahmen des § 5 KStG ist zu unterscheiden zwischen persönlichen StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 1–2 a und sach-

lichen StBefreiungen. Persönliche StBefreiungen beziehen sich auf das gesamte Einkommen der Körperschaft, unabhängig davon ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird. Eine dogmatisch aus dem Konzept der persönlichen StBefreiung fallende Ausnahme gilt für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (§ 2 Nr. 2). Auch die in § 5 aufgeführten sachlichen StBefreiungen beziehen sich regelmäßig auf das gesamte Einkommen der stbefreiten Körperschaft, sind aber an bestimmte tätigkeitsbezogene Tatbestandsmerkmale geknüpft. Während die persönlich befreite Körperschaft ihre Fähigkeit, Steuersubjekt zu sein, verliert, bleibt die sachlich befreite Körperschaft Steuersubjekt, das lediglich hinsichtlich (eines Teils) des Steuerobjekts befreit ist. So beschränkt sich zB die sachliche StBefreiung der gemeinnützigen Körperschaften auf die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung bestimmter stbegünstigter Zwecke. Überschreitet die Tätigkeit den stbegünstigten Bereich, so wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, in dessen Rahmen es zu einer sog. *partiellen (unbeschränkten) StPflcht* kommt. Die sachliche Steuerbefreiung nach § 5 KStG führt nicht dazu, daß an die Stelle der unbeschränkten eine Art beschränkte StPflcht tritt. Vielmehr bleibt die unbeschränkte StPflcht erhalten.

III. Sachlicher Anwendungsbereich

142

Steuerobjekt der KSt. ist mit Ausnahme der Einnahmen des Zweiten Deutschen Fernsehens (Werbeentgelte) das Einkommen der Körperschaft (§ 7 Abs. 1). Dies entspricht der Einordnung der KSt. als Personalsteuer. Während Objekt- und Realsteuern einen objektivierten Ertrag erfassen, der die Ertragskraft des Gewerbebetriebes widerspiegeln soll, nimmt die KSt. auf die individuellen Verhältnisse des KStSubjekts Bezug (JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., 1998 S. 91).

Der Einkommensbegriff des KStG deckt sich mit dem Einkommensbegriff des EStG (§ 8 Abs. 1). Erfasst wird in erster Linie das am Markt realisierte Einkommen. Das KStG enthält weder eine eigene Definition des Einkommens, noch umfassende eigene Gewinnermittlungsvorschriften, sondern verweist insoweit auf das EStG. Für buchführungspflichtige Stpfl. (insb. KapGes.) sind allein die Vorschriften über gewerbliche Einkünfte maßgeblich; sie erzielen unabhängig von der Art der Tätigkeit stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2). Der dem EStRecht innewohnende Dualismus der Einkünfteermittlung ist dem KStRecht der KapGes. folglich unbekannt. Für nicht buchführungspflichtige KStSubjekte findet hingegen die Zuordnung zu den sieben in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkunftsarten Anwendung.

Bei § 8 Abs. 2 handelt es sich nach richtiger Ansicht lediglich um eine gesetzliche Fiktion hinsichtlich der Einkünftequalifikation, nicht aber um die Begründung einer neuen Einkunftsart. Dem entsprach die bisherige Rspr. des BFH, nach der nur solche Einkünfte erfaßt werden sollten, die unter eine der sieben Einkunftsarten des EStG fallen (BFH v. 4. 3. 70 I R 123/68, BStBl. II S. 470). Was nach dem EStG nicht steuerbar war, wurde demnach auch kstl. nicht erfaßt. In verschiedenen neueren Entscheidungen hat der BFH der KapGes. jedoch die außerbetriebliche Sphäre aberkannt mit der Folge, daß auch Einkünfte, die keinen der Tatbestände des § 2 Abs. 1 EStG erfüllen, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 8 Abs. 2 behandelt werden.

Vgl. BFH v. 4. 12. 96 I R 54/95, BFHE 182 S. 123 = FR 1997 S. 311; v. 22. 1. 97 I R 64/95, BStBl. II S. 548; v. 8. 7. 98 I R 123/97, BB 1998 S. 2350; dagegen PEZZER in

TIPKE/LANG, § 11 Rn. 21; DERS., StuW 1998 S. 76 ff.; SCHÖN in Festschrift Flume zum 90. Geb., 1998 S. 265, 270.

Gewinnermittlung: Die Gewinnermittlung erfolgt nach den Vorschriften des EStG. Anwendbar sind grds. alle Vorschriften des EStG, soweit sie nicht ihrer Natur nach nur auf natürliche Personen anwendbar sind (vgl. die Auflistung der anwendbaren Vorschriften in Abschn. 27 Abs. 1 KStR 1995). Das aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanzergebnis (§ 5 EStG) wird nach den §§ 8 ff. für Zwecke der KSt. modifiziert, indem § 9 abziehbare Aufwendungen und § 10 nichtabziehbare Aufwendungen definiert. § 9 läßt unter bestimmten Voraussetzungen außerbetrieblich veranlaßte Gewinnverwendungen (insb. Spenden) zum Abzug zu. Spezielle sachliche Befreiungen des KStRechts sind in § 8 Abs. 5 und 6 enthalten ebenso wie in § 8 b. Private Abzüge (Sonderausgabenabzug, außergewöhnliche Belastung) kommen mangels Privatsphäre der KapGes. nicht in Betracht.

Steuerbemessungszeitraum ist das KJ. bzw. Wj. (§ 7 Abs. 3 und 4).

Trennungsprinzip: Die Besteuerung von KapGes. und Anteilseignern ist vom Trennungsprinzip beherrscht. Als voneinander unabhängige, selbständige Steuer-subjekte sind sie steuerlich getrennt zu betrachten (MANNHOLD, StuW 1980 S. 135 ff.). Im Unterschied zur steuerlichen Behandlung der PersGes. werden deshalb schuldrechtliche Verträge zwischen KapGes. und Gesellschafter im Rahmen der KSt. prinzipiell anerkannt. Leistungsvergütungen mindern den kstl. Gewinn und führen bei den Anteilseignern zu entsprechenden Einkünften nach §§ 18–21 EStG. Ausnahmen von diesem Grundsatz gelten für Fälle verdeckter Gewinnausschüttungen, die steuersystematisch der Einkommensverwendung und nicht der Einkommenserzielung zuzuordnen sind.

Gewinnverwendungen jeglicher Art mindern den Gewinn der KapGes. nicht (§ 8 Abs. 3). Dies gilt sowohl für offene als auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, wobei letztere in der Praxis eine wichtige Rolle spielen. Sie werden von der Rspr. als Handlungen oder Unterlassungen definiert, die den Jahresüberschuß der Körperschaft mindern und dazu bestimmt sind, dem Anteilseigner oder einer ihm nahestehenden Person einen wirtschaftlichen Vorteil zuzuwenden, ohne daß eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt (zB BFH v. 19. 3. 97 I R 75/96, BStBl. II S. 577). Wann eine vGA vorliegt, wird im Wege des sog. *Fremdvergleichs* (Angemessenheitsprüfung) ermittelt. Einen Sonderfall regelt § 8 a, der das Vorliegen einer vGA fingiert. Mit der vGA korrespondiert die *verdeckte Einlage*, die bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen ist.

Entgegen den Erwartungen der Eberhardt-Kommission (BMF-Schriftenreihe Heft 17, 1971 KSt IV Tz. 160) hat die vGA auch unter dem Anrechnungssystem kaum an Bedeutung eingebüßt. Dies liegt zum einen daran, daß die Gewerbesteuer, die an das nach dem KStG ermittelte Ergebnis anknüpft (§ 7 GewStG), nicht in das Anrechnungssystem einbezogen wurde, zum anderen an der Ausgrenzung stbefeierter und beschränkter stpfl. Anteilseigner vom kstl. Anrechnungsverfahren (BICANSKI/BRANDIS in Festschrift für die FH für Finanzen in NW, 1997 S. 33, 45; WICHMANN, BB 1996 S. 721, 722; CREZELIUS, Steuerrecht II, 2. Aufl., 1994 S. 253). Das Anrechnungsverfahren hat zudem zahlreiche neue Probleme hinsichtlich der Behandlung von vGA aufgeworfen (PEZZER in TIPKE/LANG, § 11 Rn. 160 ff.; WEINDL, Probleme der vGA im neuen KStG, 1981).

Verluste der KapGes. werden grds. entsprechend den Bestimmungen des EStG berücksichtigt, dh. interner Verlustausgleich sowie Verlustabzug durch zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag und auf zwei Jahre (ab VZ 1999 ein Jahr) begrenzten

Rücktrag. Die durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 99 eingeführte vertikale Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2 Abs. 3 EStG greift bei KapGes. nicht ein, da sie nur gewerbliche Einkünfte haben, innerhalb derer sachlich unbeschränkt verrechnet werden kann. Verluste wirken sich unmittelbar nur bei der KapGes. aus. Sie können mittelbar in die Bewertung der Beteiligung des Anteilseigners einfließen. Außer in Organschaftsfällen setzt die Verlustabzugsberechtigung grds. Personenidentität der KapGes. im Verlustentstehungs- und Verlustabzugsjahr voraus. Nach § 8 Abs. 4 bedarf es beim sog. Mantelkauf für den Verlustabzug sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher Identität.

IV. Körperschaftsteuertarif

143

Der KStTarif ist ein Proportionaltarif. Er setzt sich aus einem Thesaurierungssteuersatz (§ 23 Abs. 1) und einem ermäßigten Ausschüttungssteuersatz zusammen. Seit dem VZ 1990 ist die Steuerbelastung thesaurierter Gewinne in Anbetracht der internationalen Tendenz zur Senkung der Unternehmensteuerbelastung kontinuierlich zurückgeführt worden von zunächst 56 vH über 50 vH (1990–1993) und 45 vH (StandOG v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569) auf nunmehr 40 vH (StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 99, BGBl. I S. 402). Der Ausschüttungssteuersatz (§§ 23 Abs. 5, 27 Abs. 1) beträgt seit 1994 30 vH.

In der ursprünglichen Konzeption des gespaltenen KStSatzes war für Körperschaften, bei denen Gewinnausschüttungen nicht vorkommen können oder deren Gewinnausschüttungen nicht zur Anwendung des ermäßigten Ausschüttungssteuersatz führen (§ 23 Abs. 2), ebenso wie für beschränkt stpfl. Körperschaften (§ 23 Abs. 3) ein ermäßigter KStSatz vorgesehen, der entsprechend dem allgemeinen KStSatz seit 1990 mehrmals gesenkt wurde und zuletzt 42 vH betrug. Mit Wirkung zum 1. 1. 99 wurde der ermäßigte Steuersatz abgeschafft (StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 99, BGBl. I S. 402; ausführlich hierzu § 23 Anm. R 1 ff.). Dieser Eingriff in das ursprüngliche Tarifgefüge wurde zum einen damit begründet, daß sich durch die Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes auf 40 vH der Abstand zum Ausschüttungssteuersatz verringert, zum anderen im Hinblick auf die im Rahmen der angekündigten Unternehmensteuerreform (s. hierzu Anm. 190 ff.) geplante Abschaffung der Tarifspaltung und die Festlegung eines einheitlichen Steuersatzes (BTDrucks. 14/265 S. 193).

Ein weiterer Sondersteuersatz gilt für die nach Werbeentgelten bemessene Besteuerung des Zweiten Deutschen Fernsehens (§ 23 Abs. 6).

Auf die zu entrichtende KSt. wird seit 1995 ein als Zuschlagsteuer ausgestalteter Solidaritätszuschlag erhoben, der sich seit dem VZ 1998 auf 5,5 vH beläuft (zuvor 7,5 vH). Damit erhöht sich die Belastung auf effektiv 47,475 vH bzw. 31,65 vH. Der Solidaritätszuschlag ist nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen.

V. Das Anrechnungssystem

1. Inhalt und Charakteristik

144

Die Vorschriften über das kstl. Anrechnungsverfahren bilden einen zentralen Regelungsgegenstand des KStG. Die Entlastung des ausgeschütteten Gewinns von der KSt. vollzieht sich in zwei Schritten. In §§ 27 ff. ist die Herstellung der Ausschüttungsbelastung auf der Ebene der KapGes. geregelt. Zum einen wird sichergestellt, daß der Steuergutschrift des Anteilseigners ein entsprechender Betrag KSt. gegenübersteht, zum anderen wird die höhere Thesaurierungsbelas-

stung (45 vH, ab VZ 1999: 40 vH) auf die niedrigere Ausschüttungsbelastung (30 vH) heruntergeschleust (Element des gespaltenen KStSatzes). Ergänzt werden diese Regelungen des KStG durch die Anrechnungsvorschriften der §§ 36 ff. EStG. Nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG wird für Ausschüttungen unbeschränkt stpfl. Körperschaften oder Personenvereinigungen eine Anrechnung von KSt. in Höhe von 3/7 des Ausschüttungsbetrags gewährt. Damit wird die KSt. voll auf die ESt. des Anteilseigner angerechnet, gegebenenfalls vergütet.

Die KSt. auf den ausgeschütteten Gewinn ist rechtstechnisch weiterhin KSt. und nicht Vorauszahlung auf die ESt. der Anteilseigner (BTDrucks. 7/1470 S. 326; DÖLLERER, BB 1983 S. 1 ff.; DERS., GmbHR 1987 S. 133), auch wenn ihr materiell der Charakter einer Quellensteuer auf Kapitaleinkünfte der Anteilseigner zukommt (zB PEZZER in TIPKE/LANG, § 11 Rn. 4 mwN.). Deshalb muß die KSt. auch dann entrichtet werden, wenn feststeht, daß der Anteilseigner einen Vergütungsanspruch hat (BFH v. 9. 2. 82 VIII B 132/81, BStBl. 1982 II S. 401, 402).

145 2. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des Anrechnungsverfahrens

Das kstl. Anrechnungsverfahren gilt nur für unbeschränkt stpfl. KapGes. und Körperschaften, deren Leistungen beim Empfänger zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen (§ 43). Hierzu zählen inländische KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie sonstige Körperschaftsteuer-subjekte, die regelmäßig Gewinn ausschütten und wie KapGes. strukturiert sind. Ausgenommen sind v. a. ausländische beschränkt stpfl. KStSubjekte, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Stiftungen, Anstalten und andere Zweckvermögen sowie Betriebe gewerblicher Art der juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Das Anrechnungsverfahren kommt sowohl im Verhältnis zu natürlichen Personen als auch bei Ausschüttungen zwischen KapGes. zur Anwendung.

Als Leistungen iSd. §§ 27, 41 gelten neben offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen auch Kapitalherabsetzung und Liquidation, soweit sie bei den Empfängern zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen.

Beschränkung auf Gewinnrealisierung durch Ausschüttung: Das Anrechnungsverfahren gilt nur für Vorgänge zwischen KapGes. und Anteilseigner, nicht aber für Veräußerungstatbestände, die nur die Gesellschafterebene betreffen. Dies ist Folge der Zweistufigkeit des Anrechnungsverfahrens. Im Veräußerungsfall kommt es daher zu sehr unterschiedlichen Steuerfolgen, je nachdem ob etwaige Gewinne als betriebliche Veräußerungsgewinne voll oder als private Veräußerungsgewinne aus wesentlicher Beteiligung begünstigt (§ 17 EStG) oder bei nichtwesentlicher Beteiligung nach Ablauf der Spekulationsfrist gar nicht besteuert werden (zu den verschiedenen Belastungsalternativen und Überwälzungsmechanismen vgl. RAUPACH, DStJG 20 [1997] S. 21, 31 ff.; zur ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung beim Erwerber vgl. § 6 EStG Anm. 815). Die unterschiedliche Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilveräußerung und die Möglichkeit des Erwerbers, ausschüttungsbedingte Wertminderungen geltend zu machen, eröffnen Gestaltungsmöglichkeiten, denen durch die Vorschrift des § 50 c Abs. 11 EStG Grenzen gesetzt werden (sehr krit. hierzu WEBER-GRELLET, BB 1999 S. 289 ff.).

3: Mechanismus des Anrechnungsverfahrens auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft

146

Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung von derzeit 30 vH erfolgt durch Minderung oder Erhöhung der KSt. um den Unterschiedsbetrag zwischen der kstl. Vorbelastung (Tarifbelastung) und der Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 KStG).

Um unterschiedlich mit KSt. vorbelastete Gewinnteile der KapGes. zu separieren, wird das verwendbare Eigenkapital in verschiedene Teilbeträge gegliedert, die einer unterschiedlich hohen Vorbelastung entsprechen. Voll belastete Gewinne werden in das EK 45 (Ab. VZ 1999; EK 40) eingestellt. Ermäßig besteuerte Gewinne werden entsprechend der tatsächlichen Belastung aufgeteilt und erhöhen das EK 30. Steuerfreie Vermögensmehrungen fließen in das in weitere vier Teilbeträge unterteilte EK 00 ein (§ 30 Abs. 2). Das EK 01 umfaßt im Inland stbefeite Auslandsgewinne, das EK 03 vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens entstandene Altgewinne, das EK 04 Einlagen. Sonstige Vermögensmehrungen, die nicht der KSt. unterlegen haben, erhöhen das EK 02. Während Ausschüttungen aus dem EK 02 und 03 die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach sich ziehen, kann aus dem EK 04 (steuerneutrale Rückzahlung von Einlagen) und seit dem VZ 1994 auch aus dem EK 01 (hierzu Anm. 147 u. Dok. KSt. Anm. 154) steuerfrei ausgeschüttet werden. Gemäß der Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 gilt ausgehend von dieser Gliederung stets der am höchsten vorbelastete Eigenkapitalteilbetrag als für die Ausschüttung verwendet, bis dieser erschöpft ist und auf den nächst niedrigeren Teilbetrag zurückgegriffen werden muß. Auf diese Weise erzielt die ausschüttende Körperschaft einen Liquiditätsvorteil, da erst dann, wenn kein mit wenigstens 30 Prozentpunkten vorbelastetes Eigenkapital mehr zu Verfügung steht, eine Nacherhebung von KSt. stattfindet.

4. Auslandssachverhalte im Anrechnungsverfahren

147

Auslandsachverhalte erfahren im kstl. Anrechnungssystem eine Sonderbehandlung. Dies gilt sowohl für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner als auch für die Ausschüttung im Ausland besteuert Gesellschaftergewinne.

Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner sind nicht mit einer KStGutschrift verbunden, da das kstl. Anrechnungsverfahren auf unbeschränkt stpfl. Anteilseigner beschränkt ist (§§ 51 iVm. 50 Abs. 1 Nr. 2 u. § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG). Es kommt zu einer Doppelbelastung mit KSt. und ESt. Allerdings wird die Einkommensbesteuerung der Dividendeneinkünfte mit der Erhebung der KapErtrSt. von 25 vH abgegolten. Die KapErtrStBelastung der Dividende reduziert sich bei Eingreifen eines DBA. Nur ausnahmsweise besteht ein Anrechnungsanspruch, wenn die Dividendeneinkünfte im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt stpfl. Anteilseigners anfallen (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG).

Im Zusammenhang mit dem Ausschluß ausländischer Anteilseigner vom Anrechnungsverfahren steht die durch das StandOG zum 1. 1. 94 eingefügte Vorschrift des § 8 a, die verhindern soll, daß nicht zur Anrechnung berechnete (ausländische), wesentlich beteiligte Anteilseigner die KapGes. übermäßig mit Fremd- statt mit Eigenkapital ausstatten, um auf diese Weise der Doppelbelastung zu entgehen. Zugrunde liegt der Gedanke der Einmalbesteuerung inländischer Gewinne der KapGes., abgeleitet aus dem „Vorrecht des Quellenstaates“ (Anm. 52). Nach § 8 a werden unter bestimmten Voraussetzungen (zB wenn das

Verhältnis Eigen- zu Fremdkapital kleiner 1:3 ist) Vergütungen für Fremdkapital in vGA umqualifiziert. Auch die Vorschrift des § 50 c EStG hat ihren Ursprung in der Beschränkung des Anrechnungsverfahrens auf unbeschränkt stpfl. Anteilseigner. Sie verhindert, daß der Ausschluß von der Anrechnung (zB durch Anteilsrotation) umgangen wird. In dem Maße, wie in Deutschland der KStSatz sinkt, wird aber auch § 8 a an Bedeutung verlieren, da Gewinnverlagerungen in das Ausland eine geringere Rolle spielen werden.

Ausschüttung ausländischer Gewinne: Hier sind zwei Sachverhalte zu unterscheiden: Der Direktbezug von Dividenden von einer im Ausland ansässigen KapGes. und die Weiterausschüttung ausländischer Gewinne.

► *Direktbezug:* Da das Anrechnungsverfahren auf Ausschüttungen unbeschränkt stpfl. KapGes. begrenzt ist (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 1 EStG), kommt es im Fall des Direktbezugs zur Besteuerung bei der natürlichen Person mit ESt., ohne daß ausländische KSt. angerechnet wird.

► *Weiterausschüttung:* Bei der Weiterausschüttung ausländischer Gewinne einer unbeschränkt stpfl. KapGes. ist seit 1994 zu differenzieren. Ausländische Gewinnanteile erhöhen den Eigenkapitalteilbetrag 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1). Ist Ausschüttungsempfänger eine andere unbeschränkt stpfl. KapGes., so erfolgt die Weiterausschüttung steuerfrei gem. § 8 b. Bei der Empfängerin fließt die Dividende wiederum in das EK 01 ein. Die steuerfreie Durchschüttung ausländischer Gewinnanteile vermeidet die Doppelbelastung mit in- und ausländischer KSt., solange ausländische Gewinnanteile auf der Körperschaftsebene verbleiben. Handelt es sich bei dem Ausschüttungsempfänger der im EK 01 gespeicherten Gewinnanteile hingegen um eine natürliche Person, so bleibt es bei der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Gewinne mit ausländischer KSt. und inländischer ESt., da als Tarifbelastung, die zu einer Anrechnung von KSt. führt, nur im Inland erhobene KSt. gilt. Zwar wird bei Ausschüttungen aus dem EK 01 an eine natürliche Person seit 1994 auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der KapGes. verzichtet (§ 40 Satz 1 Nr. 1). Im Ergebnis kommt es jedoch dennoch zur Doppelbelastung, da der Anteilseigner für Ausschüttungen aus dem EK 01 keine Steuergutschrift erhält (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 1 EStG).

148–149 Einstweilen frei.

150

VI. Besteuerung verbundener Unternehmen

Gewinntransfers auf Gesellschaftsebene: Für Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften gilt wie für Ausschüttungen an natürliche Personen das kstl. Anrechnungsverfahren. Auf diese Weise werden Doppelbelastungen mit KSt. vermieden. Steuerfreie Durchschüttungen im Konzern sind außer nach § 8 b auch bei qualifizierter Beteiligung nicht möglich. Dies führt aufgrund der Verpflichtung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung dazu, daß es für steuerbegünstigte Gewinnanteile schon auf der Ebene der KapGes. zu einer Nachversteuerung kommt (deshalb kritisch zur Abschaffung des Schachtelprivilegs durch die KStReform 1976 vgl. KUHN, StJb. 1980/81 S. 167, 180).

Organschaft: Die Besteuerung verbundener Gesellschaften folgt dem Konzept der Organschaft (§§ 14 ff.). Eine Organschaft liegt vor, wenn eine KapGes. (Organgesellschaft) in das Unternehmen des Organträgers wirtschaftlich und finanziell eingegliedert ist und zwischen beiden ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wurde. Organträger kann auch eine natürliche Person oder eine

Personengesellschaft sein. Als Rechtsfolge einer Organschaft wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet (Zurechnungstheorie). Die im Jahre 1969 eingeführte Figur der Organschaft wurde im KStG 1977 beibehalten, obwohl das Anrechnungsverfahren Doppelbelastungen innerhalb eines Konzerns vollständig vermeiden kann. Im Unterschied zum Anrechnungsverfahren beseitigt die Organschaft aber nicht allein ausschüttungsbedingte Doppelbelastungen, sondern rechnet das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger unabhängig von der Gewinnverwendung zu. Die Bedeutung der Organschaft im Anrechnungsverfahren liegt vor allem im Ausgleich von Gewinnen und Verlusten durch die Zurechnung auf die Ebene des Organträgers. Außerdem können Steuervergünstigungen der Organgesellschaft, die ansonsten mit wenigen Ausnahmen (§ 8 b) durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Fall der Dividendenzahlung verloren gehen, an den Organträger weitergeleitet werden. Die kstl. Organschaft führt im Unterschied zur umsatzsteuerlichen Organschaft nicht zum Verlust der Steuersubjektivität der Organgesellschaft. Im internationalen Vergleich handelt es sich bei der zusammengefaßten Besteuerung im Konzern um einen eher konservativen, vom Trennungsprinzip geprägten Entwurf, da die Gewinnermittlung der einzelnen Organgesellschaften der wirtschaftlichen Verflechtung nicht Rechnung trägt. Zwischengewinne werden nicht eliminiert (vgl. GROTHERR, *StuW* 1996 S. 356 ff.; PRINZ, *FR* 1999 S. 646; Alternativkonzepte s. Anm. 8).

Einstweilen frei.

151–152

VII. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung

153

Direkte Anrechnung: Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung wird nach § 26 Abs. 1, wenn der Stpfl. im Ausland zu einer der KSt. entsprechenden St. herangezogen worden ist, die im Ausland gezahlte St. unilateral auf die inländische KStSchuld angerechnet. Die Anrechnung ist begrenzt auf die auf den ausländischen Gewinnanteil entfallende inländische KSt. (per-country-limitation) und setzt – mit Ausnahme der Fälle der Organschaft – Steuersubjektidentität voraus. Alternativ kann anstelle der Anrechnung der Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte beantragt werden (§ 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34 c Abs. 2 u. 3 EStG).

Indirekte Anrechnung: Ausländische KSt. wird auch bei Ausschüttungen im Verhältnis einer ausländischen Tochter- zu einer unbeschränkt stpfl. inländischen Muttergesellschaft angerechnet (vgl. § 26 Abs. 2). Voraussetzung ist eine Beteiligung von mindestens 10 vH des Nennkapitals und eine Mindestbeteiligungsdauer von 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums. Die Vorschrift des § 26 Abs. 2 dient der Vermeidung wirtschaftlicher internationaler Doppelbelastungen, da anders als im Anwendungsbereich von § 26 Abs. 1 mangels rechtlicher Subjektidentität keine echte (juristische) Doppelbesteuerung auftritt. Die Vorschrift rechtfertigt sich unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Steuersubjektidentität (SCHAUMBURG, *Internationales StRecht*, 2. Aufl., 1998 Rn. 15 152 u. 12.4). In den meisten deutschen DBA ist anstelle der indirekten Anrechnung ein *internationales Schachtelprivileg* vereinbart, das zu einer Freistellung der Auslandsdividende in Deutschland führt (Übersicht bei VOGEL, *DBA*, Kommentar, 3. Aufl., 1996 Art. 23 Rn. 98).

154 VIII. Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Anteilseigner

Ausschüttungen führen beim Anteilseigner zu Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG. In die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer fließen sowohl die Bardividende als auch die Steuergutschrift ein (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Anrechnung oder Vergütung der KSt.: Unbeschränkt stpfl. Anteilseigner erhalten gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG eine auf die KSt./ESt. anrechenbare Steuergutschrift in Höhe der Ausschüttungsbelastung, dies entspricht 3/7 der Bardividende. Falls der Anteilseigner nicht zur ESt. veranlagt wird, erhält er die anrechenbare KSt. vom Bundesamt für Finanzen vergütet (§ 36 b EStG).

Keine Anrechnung oder Vergütung der KSt. erhalten:

- Anteilseigner, bei denen die Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG steuerfrei sind;
- steuerbefreite Anteilseigner, bei denen die Einnahmen nur der KapErtrSt, unterliegen (§§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 1);
- beschränkt stpfl. Anteilseigner, wenn die Einkünfte aus den Anteilen nicht in einem inländischen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betrieb anfallen (§§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2; § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG).

Kapitalertragsteuer: Auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft wird eine KapErtrSt. in Höhe von 25 vH der Barausschüttung erhoben (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die KapErtrSt. ergänzt das kstl. Anrechnungsverfahren. Der Quellenabzug dient der Sicherstellung der Einkommensbesteuerung der Dividende und kompensiert die Auswirkungen der Ermäßigung des Ausschüttungssteuersatzes. Denn erst zusammen mit der KapErtrSt. wird eine Belastung (47,5 vH) erreicht, die annäherungsweise dem EStSpitzensatz entspricht, so daß der Anreiz, Dividendeneinkünfte nicht zu erklären, reduziert wird. Damit ist die KapErtrSt. Systembestandteil des aus Anrechnungsverfahren und gespaltenem KStStatz zusammengesetzten deutschen KStSystems.

► *Beim unbeschränkt stpfl. Anteilseigner* hat die KapErtrSt. die Funktion einer Steuervorauszahlung auf die ESt. Sie wird neben der KSt. auf die auf die Dividende entfallende ESt. angerechnet bzw. vergütet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

► *Bei beschränkt stpfl. Anteilseignern* wird die ESt. durch den Abzug der KapErtrSt. abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG). Zusammengesetzt aus der nicht anrechenbaren KStAusschüttungsbelastung und der KapErtrSt. ergibt sich damit für den beschränkt stpfl. Empfänger einer Dividende eine konstante proportionale Belastung von 47,5 vH, soweit die KapErtrSt. nicht aufgrund eines DBA reduziert ist.

155–159 Einstweilen frei.

160 IX. Sonstige ertragsabhängige Steuern der Körperschaft

Solidaritätszuschlag: Als Annexsteuer zur KSt. wird seit 1995 ein – als nichtabziehbare Aufwendung nicht in das kstl. Anrechnungsverfahren einbezogener – Solidaritätszuschlag von 5,5 vH (ab VZ 1998) erhoben, der sich nach der festgesetzten KSt. bemißt. Materiell handelt es sich hierbei um eine zusätzliche KSt. Doppelbelastungen mit Solidaritätszuschlag werden dadurch vermieden, daß die Bemessungsgrundlage der ESt. für Zwecke der Berechnung des Solidaritätszuschlags um die anrechenbare KSt. vermindert wird.

Gewerbebeertragsteuer: Neben der KSt. unterliegt der Ertrag buchführungspflichtiger Körperschaften der Gewerbebeertragsteuer. KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind qua Rechtsform stets gewstpl. (§ 2 Abs. 2 GewStG). Die ursprünglich als Objektsteuer konzipierte GewSt., welche die objektivierte Ertragskraft des Unternehmens erfassen sollte, hat sich zwischenzeitlich – insbesondere durch die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer – immer stärker zu einer Gewinnsteuer entwickelt. Gemäß § 7 GewStG ist Ausgangspunkt der gewstl. Bemessungsgrundlage der nach den Vorschriften des KStG ermittelte Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Abgesehen von den Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8 und 9 GewStG deckt sich das Steuerobjekt der GewSt. folglich in wesentlichen Zügen mit dem Steuerobjekt der KSt.

Die GewSt. ist von der Bemessungsgrundlage der KSt. als Betriebsausgabe abziehbar, da sie trotz Aufweichung des Realsteuerprinzips weiterhin als Objektsteuer einzuordnen ist und damit nicht unter das nur für Personensteuern geltende Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 fällt.

Anders als die KSt. ist die GewSt. echte Unternehmensteuer, für die eine Entlastung im Ausschüttungsfall nicht vorgesehen ist.

Einstweilen frei.

161–162

X. Belastungsunterschiede aufgrund der rechtsformabhängigen Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen

163

Schrifttum: WÖHE, Unternehmensform und Besteuerung, in Hdwb. d. StR, 2. Aufl., München/Bonn 1981 S. 1472; KNOBBE-KEUK, Bilanz der KStReform 1977, GmbHR 1987 S. 125; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992 S. 28 ff.; SEER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – kritische Bestandsaufnahme der geltenden Rechtslage, StuW 1993 S. 115; ROBISCH, Steuerliche Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft gegenüber der KapGes. – Ein Vergleich vor und nach Inkrafttreten des StandOG, DStR 1993 S. 1379; HERZIG/SCHIFFERS, Rechtsformwahl unter Beachtung der laufenden Besteuerung und von aperiodischen Besteuerungstatbeständen, StuW 1994 S. 103; REISS, Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994) S. 3; HEINHOLD, Die neue Ertragsbesteuerung von Unternehmen – ein weiterer Verstoß gegen das Postulat der Rechtsformneutralität, GmbHR 1995 S. 23; JACOBS/SCHIEFFLER, Steueroptimale Rechtsform, 2. Aufl., München 1995; HEINHOLD, Unternehmensbesteuerung, Bd. 1: Rechtsform, Stuttgart 1996; HERZIG/SCHIFFERS, Wegfall der Vermögensteuer ab dem 1. 1. 1997 – Konsequenzen für unternehmerische Entscheidungen, DStR 1997 S. 341; BRÖNNER, Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlung, 17. Aufl. Stuttgart 1998; JACOBS (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., München 1998; D. KRÜGER, Zweckmäßige Wahl der Unternehmensform, 6. Aufl., Bonn 1998; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 17.

Weitere Lit. vor § 27 Anm. 13.

Das mit der Einführung des Anrechnungsverfahrens verfolgte gesetzgeberische Ziel, rechtsformabhängige Belastungsunterschiede zu beseitigen, ist nur teilweise erreicht worden. Das Anrechnungsverfahren ist – und auch dies gilt seit der Einführung von § 32 c EStG nur noch mit Einschränkungen – lediglich für den ausgeschütteten Gewinn in der Lage, eine der Betätigung in der Rechtsform des Personenunternehmens vergleichbare Belastung herzustellen. Im übrigen bleibt es bei einer Vielzahl von Unterschieden, aufgrund derer die Rechtsformwahl weiterhin nachhaltig beeinflusst wird (zB MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 3; aA – ohne nähere Begründung – Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 36 f.).

Vermögensteuer/Gewerbekapitalsteuer: Allerdings ist mit dem Außerkrafttreten der VSt. zum 1. 1. 97 ein erhebliches Differenzierungspotential entfallen (zur alten Rechtslage vgl. vor § 27 Anm. 13 a und MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996 § 16 Rn. 6 ff.). Dasselbe gilt für die zum 1. 1. 98 abgeschaffte Gewerbekapitalsteuer (BGBl. I 1997 S. 2590).

Belastungsunterschiede im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer:

► *Gewinnanteile:* Gewinne der PersGes. werden den Gesellschaftern im Jahr ihrer Entstehung zugerechnet, unabhängig davon, ob sie einbehalten oder entnommen werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Die Spitzenbelastung betrug für den VZ 1998 bei Eingreifen der in § 32 c EStG geregelten Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte auf 47 vH zuzüglich des Solidaritätszuschlags (5,5 vH) 49,585 vH. Ab dem VZ 1999 reduziert sie sich durch das Absenken der Tarifbegrenzung im StEntlG 1999/2000/2002 auf 45 vH auf 47,475 vH. Gewinnanteile der KapGes. werden demgegenüber beim Anteilseigner erst im Zeitpunkt ihres Zufließens erfaßt. Daher ist zwischen der Belastung einbehaltener und ausgeschütteter Gewinne zu unterscheiden. Die Steuerbelastung des thesaurierten Gewinns beträgt seit 1. 1. 99 inklusive des Solidaritätszuschlags 42,2 vH (zuvor 47,475 vH), im Ausschüttungsfall 31,65 vH. Beim Anteilseigner ergibt sich unter Anrechnung der KSt. eine Spitzenbelastung des ausgeschütteten Gewinns von 55,915 vH. Hatte die Einführung des Anrechnungssystems zunächst wenigstens für den ausgeschütteten Gewinn eine Belastungsidentität hergestellt, wurde diese durch die mit dem StandOG eingefügte Tarifbegrenzung des § 32 c EStG wieder zunichte gemacht, so daß nunmehr, insbesondere im Hinblick auf die durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeleitete weitere Absenkung des für gewerbliche Einkünfte geltenden Spitzensteuersatzes, weder im Bereich des thesaurierten noch im Bereich des ausgeschütteten Gewinns Rechtsformneutralität besteht. Zwar wurde durch die Tarifbegrenzung für den thesaurierten Gewinn eine Annäherung erreicht, dafür klappt die Belastung des ausgeschütteten Gewinns nun um so deutlicher auseinander (zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH gegen die Ungleichbehandlung ausgeschütteter Gewinne s. BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 461 ff.).

► *Verlustanteile:* Verluste einer PersGes. werden den Personengesellschaftern unmittelbar zugerechnet und können grds. mit Gewinnen aus anderen Einkünften im Wege des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs ausgeglichen werden. Einschränkung ergeben sich gemäß § 15 a EStG und aufgrund der durch das StEntlG 1999/2000/2002 (§ 2 Abs. 3 EStG) eingeführten Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs (sog. Mindestbesteuerung). Verluste der KapGes. werden den Anteilseignern hingegen (außer im Fall der Organschaft) nicht zugerechnet und können sich daher unmittelbar nur auf der Ebene der KapGes. auswirken. Innerhalb der KapGes. können Verluste aber auch seit Einführung der Mindestbesteuerung weiterhin unbeschränkt verrechnet werden, da KapGes. nur gewerbliche Einkünfte erzielen (s. Anm. 142) und damit vertikale Verlustverrechnungsbeschränkungen nicht zur Anwendung kommen können.

► *Steuerfreie Erträge:* Die Wirkung von Steuervergünstigungen ist im Rahmen der KSt. auf den thesaurierten Gewinn beschränkt, weil im Ausschüttungsfall durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung eine Nachversteuerung eintritt. Hingegen wirken sich Steuervergünstigungen der PersGes. unmittelbar steuermindernd auch bei den Gesellschaftern aus.

► *Auslandseinkünfte*: Auslandserträge der KapGes. sind, wenn sie an eine natürliche Person ausgeschüttet werden – auch im Fall des Eingreifens eines DBA – doppelt belastet mit ausländischer KSt. und inländischer ESt. (vgl. Anm. 147). In einer ausländischen Betriebsstätte erwirtschaftete Erträge einer PersGes. sind hingegen nach überwiegender deutscher DBA-Praxis bei den Personengesell-schaftlern von der ESt. freigestellt (VOGEL, DBA, Kommentar, 3. Aufl., 1996 Art. 23 Rn. 76). Unilateral ist eine Anrechnung der im Ausland gezahlten St. vorgesehen (§ 34 c Abs. 1 Satz 1 EStG).

► *Leistungsvergütungen* aufgrund schuldrechtlicher Verträge zwischen KapGes. und Anteilseigner werden steuerlich anerkannt, soweit sie angemessen sind. Sie sind in diesem Rahmen bei der KapGes. als Betriebsausgaben abziehbar. Die Anteilseigner beziehen Einkünfte gem. §§ 18–21 EStG. Bei PersGes. mindern im Unter-schied hierzu Leistungsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den Ge-winn nicht: Bei den Gesellschaftern führen sie stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

► *Überlassung von Vermögensgegenständen*: Während Vermögensgegenstände, die der Anteilseigner einer KapGes. dieser zur Nutzung überläßt, im Privatvermögen verbleiben und damit in den Grenzen der §§ 17, 23 EStG steuerfrei veräußert werden können, entsteht bei der Überlassung an eine PersGes. Sonderbetriebs-vermögen des Gesellschafters mit der Folge, daß Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne zu versteuern sind.

► *Pensionsrückstellungen*: Zwar können sowohl PersGes. als auch KapGes. handels-rechtlich Pensionsrückstellungen bilden, sie werden aber nur bei KapGes. – innerhalb gewisser Grenzen – auch im Ergebnis steuermindernd anerkannt.

Unterschiede im Rahmen der Gewerbeertragsteuer:

► *Gewerbsteuerpflicht*: Während KapGes. qua Rechtsform gewerbliche Einkünfte erwirtschaften und damit der GewSt. unterliegen (§ 2 Abs. 2 GewStG), sind PersGes. nur bei gewerblicher Tätigkeit bzw. Prägung gewstpfl.

► *Anteile am Gewinn oder Verlust* unterliegen bei einem gewstpfl. Personengesell-schafter nur einmal der Gewerbesteuer (§§ 8 Nr. 8, 9 Nr. 2 GewStG). Beim gewstpfl. Anteilseigner einer KapGes. kommt es hingegen nur dann nicht zu einer gewstl. Doppelbelastung, wenn das Schachtelprivileg des § 9 Nr. 2 a GewStG eingreift (ab einer Beteiligung von mindestens 10 vH).

► *Leistungsvergütungen*: Die unterschiedliche Behandlung von Leistungsvergütun-gen wirkt sich auch im Rahmen der GewSt. aus. Während an einen Anteilseigner gezahlte Vergütungen, solange es sich hierbei nicht um verdeckte Gewinnaus-schüttungen handelt, mit einigen Ausnahmen im Bereich der Hinzurechnungs-vorschriften auch die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage mindern, unter-liegen derartige Vergütungen bei der PersGes. stets der GewSt.

► *Freibetrag und Meßzahl*: Die fehlende Anerkennung von Leistungsvergütungen wird bei Personenunternehmen zumindest teilweise durch die Gewährung eines Freibetrags iHv. 48 000 DM (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) sowie durch gestaffelte Steuermeßzahlen (§ 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG) kompensiert. Für Kap-Ges. steht der Freibetrag nicht zur Verfügung. Zudem wird stets die höchste Steuermeßzahl von 5 vH zugrunde gelegt.

Zu weiteren Belastungsunterschieden im Rahmen von *Sondervorgängen* vgl. den Überblick bei MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 35 ff. Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede ergeben sich bei der Gründung, der Umwandlung, der Anteils-/Betriebsveräußerung und beim Betriebsübergang im Wege des Erbfalls.

Rechtsformvergleich anhand der Teilsteuerverrechnung: Abstrakt lassen sich Vor- und Nachteile der jeweiligen Rechtsform kaum ermitteln. Vielmehr können Aussagen über die Belastungsfolgen nur an Hand der konkreten Unternehmenssituation getroffen werden. So ergeben sich etwa je nach Ausschüttungspolitik, Verlustrisiko oder dem Anteil des Auslandsgeschäfts ganz unterschiedliche Rechtsformpräferenzen. Die steuerliche Optimierung der Rechtsformwahl bedient sich deshalb der von G. ROSE entwickelten Methode der sog. *Teilsteuerverrechnung*, mittels derer sich komplexe, aus mehreren Steuerarten zusammengesetzte Steuerwirkungen zuverlässig quantifizieren lassen, indem die steuerliche Bemessungsgrundlage in betriebswirtschaftlich definierte Bemessungsgrundlagenteile zerlegt wird.

ZB G. ROSE, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., 1992 S. 38 ff.; DERS., Einführung in die Teilsteuerverrechnung, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP) 1979 S. 293; s. auch den Vergleich der dynamisierten Teilsteuerverrechnung mit der alternativen Methode der mehrperiodigen Veranlagungsrechnung bei SCHREIBER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, Köln 1987.

164–165 Einstweilen frei.

166 B. Die Körperschaftsteuerbelastung des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich

Schrifttum: L. FISCHER, Die Steuerbelastung der deutschen Unternehmen im internationalen Vergleich, Hamburg 1984; BOSS, Unternehmensbesteuerung und Standortqualität. Ein internationaler Vergleich, Kiel 1988; SCHNEIDER, Wider leichtfertige Steuerbelastungsvergleiche, WPg. 1988 S. 281; BARTH, Die Höhe der deutschen Unternehmensbesteuerung im politischen Meinungsstreit, BB 1989 S. 1237; DIHT (Hrsg.), Mut zur Unternehmenssteuerreform. Niedrigere Steuersätze im Ausland, Bonn 1989; DIHT (Hrsg.), Stl. Gewinnermittlungsvorschriften im internationalen Vergleich, Bonn 1989; ESSER, Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, BB 1990 S. 463; FRANZ KLEIN, Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs, StuW 1990 S. 390; SCHNEIDER, Die Messung der Unternehmenssteuerbelastung, BB 1990 S. 534; JACOBS, Die Steuerbelastung dt. KapGes. im Vergleich zur Steuerbelastung nach US-amerikanischem Recht – Eine EDV-gestützte Steuerbelastungsanalyse, DSStR 1991 S. 257; BECKER, Unternehmensbesteuerung als Standortproblem, DSStJG 17 (1994) S. 195; ERNST/G. FISCHER/RICHTER, Standortwahl und Standortverlagerung in der Europäischen Union – insbesondere Darstellung der steuerlichen Rahmenbedingungen, Festschrift für Anton Heigl, Berlin 1995 S. 111; JACOBS, Investitionstätigkeit und Besteuerung im internationalen Vergleich, in L. FISCHER (Hrsg.), Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland, Köln 1995 S. 1; P. OFFERHAUS, Einfluß der Steuern auf die Standortwahl von Industrieunternehmen, Heidelberg 1996; KREBS, Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für den Wirtschaftsstandort Deutschland, in Freundesgabe für Josef Haas, Herne/Berlin 1997 S. 213; BORGGRAFE, Kritische Analyse des Standes der Unternehmensbesteuerung, BB 1997 S. 2189; FUNK, Steuerliche Standortversicherung 1991–1996. Was bleibt zu tun?, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997 S. 381; RUETZ, Einfluß der Unternehmensbesteuerung auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit und Standortwahl deutscher Unternehmen, Köln 1997; SPENGLER, Die Belastung von Unternehmen mit Steuern und Sozialabgaben in Deutschland, Frankreich und Großbritannien. Eine quantitative Analyse, StuW 1997 S. 217; ZEITLER, Perspektive für den Unternehmensstandort Deutschland, in Festschrift für Hans Flick, Köln 1997 S. 127; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999.

Internationale Tendenz zur Senkung der KStSätze: In der öffentlichen Diskussion, aber auch im wissenschaftlichen Schrifttum wird die Steuerbelastung des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich

häufig als (zu) hoch kritisiert. Diese Einschätzung resultiert aus einem Vergleich der Unternehmensteuersätze im In- und Ausland. Augenfällig ist dabei der vor allem Anfang der 90er Jahre zu beobachtende Abwärtstrend der KStSätze in den Staaten der OECD, dem sich die Bundesrepublik zwar angeschlossen hat, jedoch ohne den EU-Durchschnitt zu erreichen.

Entwicklung der KStSätze in OECD-Staaten 1980–1999				
	1980	1985	1991	1999
Belgien	48	45	39	39
Dänemark	37	50	38	32
Deutschland	56/36	56/36	50/36	40/30
Finnland	–	–	23	28
Frankreich	50	50	34/42	33,33
Griechenland	–	49	46/40	35
Großbritannien	52	40	35	31
Irland	45	50/10	43/10	28
Italien	36,3	47,8/36	47,8/36	37
Japan	52/42	55,4/45,5	37,5	30
Kanada	42,4	51,6	23,8	42,8
Luxemburg	45,5	45,5	33,3	30
Niederlande	46	42	35	35
Norwegen	–	–	27,8	28
Österreich	55/27,5	55/27,5	30	34
Portugal	51,2/44	51,2/44	36	34
Schweden	40	52	33	28
Schweiz	11,7–36,6	12,3–35,0	9,8	9,8
Spanien	33	33	35	35
USA	49,2	49,5	34	35
EU-Durchschnitt	46	46,9	40,1	33,28

Die erste Angabe bezieht sich auf den einbehaltenen Gewinn.

Die Fixierung auf die KStSätze greift jedoch zu kurz, weil sich die Steuerbelastung erst aus dem Zusammenspiel von Bemessungsgrundlage und KStTarif ablesen läßt. Zudem ist die Beschränkung auf eine einzelne Steuerart nicht geeignet, differenzierte Aussagen über die effektive Belastung von Unternehmensgewinnen zu treffen. So reicht es zB bei der Betrachtung der Situation in Deutschland nicht aus, allein die kstl. Belastung zu analysieren. Vielmehr muß auch die GewSt. einbezogen werden. Andererseits muß bei der Beurteilung der Attraktivität Deutschlands als Steuerstandort aus der Sicht ausländischer Investoren dem Umstand Rechnung getragen werden, daß für Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen in erster Linie der auch im europäischen und internationalen Vergleich niedrige kstl. Ausschüttungssteuersatz von 30 vH maßgeblich ist, da bei entsprechender Ausschüttungspolitik an die ausländische Muttergesellschaft die Anwendung des höheren Thesaurierungssteuersatzes praktisch vollständig vermieden werden kann.

Aussagekraft internationaler Steuerbelastungsvergleiche: Inwieweit sich die Steuerbelastung von Unternehmen in verschiedenen Ländern überhaupt aussagekräftig vergleichen läßt, ist umstritten. Dabei sind zwei unterschiedliche Methoden und Zielsetzungen internationaler Steuerbelastungsvergleiche zu unterscheiden. Werden einzelne unternehmerische Handlungsalternativen auf ihre

steuerlichen Auswirkungen in verschiedenen Ländern untersucht, um auf der Grundlage des Belastungsvergleichs konkrete Standort- und Finanzierungsentscheidungen zu treffen, so spricht man von konkreten oder auch internen Vergleichen. Hier erbringen insbesondere EDV-gestützte Veranlagungssimulationen durchaus brauchbare Ergebnisse. Fragwürdig sind hingegen sog. gesamtwirtschaftliche Vergleiche, die abstrakt die Steuerbelastung einzelner Gruppen in verschiedenen Ländern vergleichen. Je mehr Verallgemeinerungen die Vergleichsparameter enthalten, desto weniger verlässlich sind die vergleichenden Aussagen über die Belastungswirkungen. Die Aussagekraft (gesamtwirtschaftlicher) internationaler Steuerbelastungsvergleiche ist daher grundsätzlich in Frage zu stellen.

Ebenso J. LANG, *StuW* 1989 S. 3, 4; BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 10; L. FISCHER in Festschrift G. Rose, 1991 S. 217, 224; GATTERMANN in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), *StReform und StHarmonisierung*, 1991 S. 85, 88 ff.; GILOY, *DStZ* 1989 S. 547, 549; KLEIN, *StuW* 1990 S. 393; STAHLHACKE, *StuW* 1990 S. 279, 281; TIPKE, *StRO II* S. 1033; R. WENDT, *StuW* 1992 S. 66, 68. Exemplarisch läßt sich die Fragwürdigkeit und Manipulierbarkeit von Steuerbelastungsvergleichen anhand der Untersuchung der OECD, *Die Steuerbelastung der Unternehmen im internationalen Vergleich – Vorlage für den Finanzausschuß des deutschen Bundestags v. 21. 4. 99*, belegen, in der die effektive Steuerbelastung deutscher Unternehmen mit 8 vH beziffert wurde. Die Studie beruhte auf einem methodisch unhaltbaren Vergleich des gesamtwirtschaftlichen Einkommens aus Unternehmenstätigkeit und Vermögen mit den StZahlungen von KapGes. (KSt., SolZ, GewSt.). Das auf die Unternehmenstätigkeit entfallende EStAufkommen fand keine Berücksichtigung. Vgl. die berechtigte Kritik an diesem Vorgehen von BDI/VCI, *Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland*, Frankfurt 1999; ZEW news, Mai 1999 S. 1 ff.

In der steuerpolitischen Diskussion wird meist mit gesamtwirtschaftlichen Belastungsvergleichen argumentiert (Zahlenmaterial zB bei RITTER, *Stbg.* 1997 S. 486, 487 ff.). Wird darauf hingewiesen, die Belastung der Unternehmen sei im Ausland „niedriger“ bzw. im Inland sei sie „zu hoch“, so bezieht sich diese Aussage in aller Regel allein auf die nominellen Gewinnsteuersätze, ohne die Wirkungen unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen (JACOBS, *DStR* 1991 S. 257). Zwar entfalten die Nominalsteuersätze vor allem finanzpsychologisch für die Beurteilung der Qualität eines Steuerstandorts eine wichtige Signalwirkung, weil sie sich auch aus der Sicht eines ausländischen Investors am einfachsten vergleichen lassen.

Vgl. ERNST/G. FISCHER/RICHTER aaO S. 111, 135; Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 12; L. FISCHER in Festschrift G. Rose, 1991 S. 217, 225; *BTD* Drucks. v. 13. 1. 99; 14/265 S. 127; gegen die Steuersatzfixierung SCHNEIDER, *StKongrRep.* 1989 S. 47, 51; grundlegend zur finanzpsychologischen Bedeutung des Steuersatzes SCHMÖLDERS, *Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie*, 1975 S. 102 ff.

Indessen kann ein derart verkürzter Steuerbelastungsvergleich weder eine Investitionsentscheidung tragen noch seriöse Reformforderungen stützen.

C. Die fiskalische Bedeutung der Körperschaftsteuer

Die aktuelle Situation in Deutschland: Fiskalisch hat die KSt. in Deutschland eine eher untergeordnete Rolle. Für das Jahr 1997 entfällt auf die KSt. ein Aufkommen von 33267 Mio DM. Das entspricht bei einem Gesamtsteueraufkommen von 812,8 Mrd. DM (inkl. KiSt.) einem Anteil von rund 4 vH. Das Anrechnungssystem bedingt zudem, daß das KStAufkommen auf einen „durchlaufenden Posten“, eine „Haushaltseinnahme auf Zeit“ (THIEL, *StJb.* 1998/99 S. 75) reduziert wird, weil es mit wenigen Ausnahmen zur vollständigen Anrech-

nung der KSt. auf die ESt. kommt. Die untergeordnete Rolle des KStAufkommens läßt sich allerdings nicht mit der geringeren Anzahl von KapGes. erklären. Trotz ihres zahlenmäßig geringen Anteils von lediglich ca. 14 vH konzentrieren sich auf KapGes. rund 52 vH des Gesamtumsatzes von 6544,7 Mrd. DM (ORTH, IWB Fach 1 IFA-Mitteilungen [1998] S. 1453).

Der internationale Vergleich weist der KSt. im Ausland durchgehend eine bedeutendere Rolle für den Staatshaushalt zu. Lediglich in einigen anderen europäischen Ländern (Dänemark, Frankreich, Österreich) liegt der Anteil am Gesamtaufkommen ähnlich niedrig. Der europäische Durchschnitt ist jedoch mit 7,2 vH fast doppelt so hoch. In den amerikanischen OECD-Staaten werden rund 10 vH des Gesamtaufkommens durch die KSt. erwirtschaftet. In Australien, Japan und Luxemburg sind es ungefähr 15 vH.

Im Verhältnis zur fiskalischen Bedeutung der ESt. (Vgl. Einf. ESt. Anm. 63 Tabelle 1) ergibt sich jedoch in allen OECD-Staaten ein eher untergeordnetes Gewicht der KSt. Im OECD-Durchschnitt lag der Anteil der (persönlichen) ESt. 1996 bei 26,8 vH gegenüber 8,2 vH KSt., in den amerikanischen OECD-Staaten sogar durchschnittlich bei 37,7 vH gegenüber 9,2 vH KSt., und dies, obwohl in den meisten OECD-Staaten die Anzahl der körperschaftlich organisierten Unternehmen die estpfl. Personenunternehmen weit übersteigt. Zur Erklärung der insgesamt nur verhältnismäßig geringen Bedeutung der KSt. für das Steueraufkommen ist zu berücksichtigen, daß gerade in Staaten, in denen der Unternehmenssektor überwiegend der KSt. untersteht, wirtschaftspolitische Lenkungs- und Fördermaßnahmen gezielt im Rahmen der KSt. vorgenommen werden. So sieht etwa das KStRecht der USA zahlreiche subjektive und objektive Steuerbefreiungen und -vergünstigungen für KStSubjekte vor. Zudem bietet sich die KSt. an, durch niedrige Steuersätze attraktive Standortbedingungen für ausländische Investoren herzustellen.

Entwicklungstendenzen: In der Bundesrepublik Deutschland ist die Bedeutung des KStAufkommens gemessen am Gesamtsteueraufkommen – auch wenn sich seit 1993 eine kleine Aufwärtsbewegung zeigt – kontinuierlich zurückgegangen. Im OECD-Durchschnitt läßt sich zwischen 1965 (8,8 vH) und 1996 (8,2 vH) ebenfalls ein geringfügiger Rückgang des Anteils der KSt. am Gesamtsteueraufkommen feststellen. Dabei hat sich das KStAufkommen allerdings zwischen 1990 (7,9 vH) und 1996 (8,2 vH) wieder erholt. Diese Tendenz mag auf die in vielen OECD-Staaten seit Ende der 80er Jahre vorgenommene Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zurückzuführen sein, die erforderlich war, um die anhaltende Absenkung der KStSätze zu kompensieren.

Entwicklung des Anteils der KSt. am Gesamtsteueraufkommen in OECD-Staaten 1965–1996 (in vH)						
	1965	1975	1985	1990	1993	1996
Australien	16,3	12,4	9,4	14,1	12,8	15,0
Belgien	6,2	7,2	5,5	5,4	5,3	6,8
Dänemark	4,5	3,1	4,9	3,2	4,3	4,6
Bundesrepublik Deutschland	7,8	4,4	6,1	4,8	3,6	3,8
Finnland	7,9	3,9	3,5	4,6	2,7	6,7
Frankreich	5,3	5,2	4,5	5,3	3,4	3,8
Griechenland	1,8	3,4	2,7	5,5	5,2	6,3

Entwicklung des Anteils der KSt. am Gesamteueraufkommen in OECD-Staaten 1965–1996 (in vH)						
	1965	1975	1985	1990	1993	1996
Großbritannien	4,4	6,2	12,3	11,1	7,3	10,5
Irland	9,1	8,8	4,8	3,2	8,3	9,6
Italien	6,9	6,3	9,2	10,0	9,3	9,2
Japan	22,2	20,6	21,0	21,6	14,9	16,4
Kanada	14,9	13,6	8,2	7,0	5,7	8,9
Luxemburg	11,0	15,7	17,7	15,9	16,2	16,0
Niederlande	8,1	7,7	7,0	7,5	7,0	9,5
Norwegen	3,8	2,8	17,2	9,0	8,3	10,5
Österreich	5,4	4,3	3,5	3,6	3,5	4,7
Portugal	keine Angaben			8,0	7,2	9,5
Schweden	6,1	4,3	3,5	3,1	4,4	5,6
Schweiz	7,1	7,7	6,0	6,7	5,9	5,6
Spanien	9,2	6,9	5,2	8,8	5,7	5,9
USA	16,4	11,4	7,5	7,7	8,3	9,6
OECD Total	8,8	7,5	7,9	7,9	7,5	8,2
OECD Amerika	15,6	12,5	7,9	7,4	7,0	9,2
OECD Europa	6,2	5,7	6,9	6,7	6,6	7,2
EU	6,7	6,0	6,3	6,8	6,2	7,5

Quelle: OECD, Revenue Statistics 1965–1997; Paris 1998 S. 84

Ein ruinöser Steuerwettbewerb (s. Anm. 69 f.), der gerade auf dem Feld der Unternehmensbesteuerung befürchtet wird, läßt sich aus der statistischen Datenbasis nicht ablesen. Die Aussage, die Senkung der KStSätze gehe zu Lasten des in der Regel weniger mobilen Steuerobjekts der ESt., findet in den von der OECD durchgeführten Erhebungen keinen Rückhalt. Im Gegenteil, bei leicht steigendem Anteil des KStAufkommens am Gesamtaufkommen sinkt der Anteil des EStAufkommens seit Beginn der 90er Jahre kontinuierlich. Gleichwohl ist es zu einer wachsenden Belastung des Faktors Arbeit gekommen, die ihre Ursache aber in erster Linie im Ansteigen nichtsteuerlichen Abgaben hat (OECD, Revenue Statistics 1965–1997; Paris 1998 S. 85 ff. Tabellen 14–17).

D. Außerfiskalische Zielsetzungen

Schrifttum: MACK, Die kirchliche Steuerfreiheit in Deutschland, Stuttgart 1926, Nachdruck 1965; KROPP, Die steuerliche Begünstigung der Genossenschaften im Körperschaftsteuergesetz, Köln 1933; FRIEDRICH, Verstoßen die StBefreiungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StuW 1958 Sp. 1 und 618; SCHLIEDER, Die steuerrechtliche Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, Köln 1960; Wiss. Beirat beim BMF, Gutachten Direkte Steuern, BMF-Schriftenreihe Heft 9, 1967; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt. IV Teil 2: StBefreiungen und StErmäßigungen im KStRecht; STUHRMANN, Zur Körperschaftsteuerfreiheit einer Unterstützungskasse, BB 1980 S. 879; MEIER/REICH, Sind politische Parteien gemeinnützig?, FR 1983 S. 505; J. LANG, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987 S. 221; Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Heft 40, Bonn 1988; M. BAUER, Die StPflcht gemeinnütziger Körperschaften nach der Rspr. des BFH, FR 1989 S. 61; FRANZ, Grundlagen der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften bei wirtschaftlicher

Betätigung, Berlin 1991; BUTTLER, Stl. Behandlung von Unterstützungskassen, 2. Aufl., Karlsruhe 1996; KIESSLING/BUCHNA, Gemeinnützigkeit im StRecht, 6. Aufl., Achim 1997. Der Gesetzgeber verfolgt bei der Besteuerung juristischer Personen zahlreiche außerfiskalische Lenkungs Zwecke.

Dabei sind die wenigsten Steuervergünstigungen unmittelbar im KStG selbst geregelt. Genuin kstl. Steuervergünstigungen finden sich mit einigen wenigen Ausnahmen nur im Bereich der subjektiven StPflicht (§ 5).

Die Steuerbefreiungen des § 5 basieren auf vielfältigen gesetzgeberischen Motiven. Größtenteils dienen sie der Förderung sozial- und wirtschaftspolitischer sowie volkswirtschaftlicher Zielsetzungen oder honorieren private Initiativen für das Gemeinwohl. Rechtfertigen lassen sich die Befreiungen damit, daß die stbefeierten Körperschaften nicht in Wettbewerb zu stpfl. Unternehmen treten. Daneben spielen auch Vereinfachungs Zwecke eine Rolle, so insb. bei der vollständigen Befreiung der Staatsbetriebe nach § 5 Nr. 1, die eine Abgrenzung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe obsolet macht.

Bezugnahme auf das Gemeinnützigkeitsrecht: Mit der sich nach den §§ 51 ff. AO richtenden Steuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) wird die Brücke in das Gemeinnützigkeitsrecht geschlagen. Wesentliche Voraussetzungen und Grenzen der StBefreiungen sind nicht im KStG, sondern in der AO geregelt (hierzu Anwendungserlaß zur AO – stbegrünstigte Zwecke, BStBl. 1998 I S. 630). Von besonderer Bedeutung ist dabei § 64 AO. Die Vorschrift normiert die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, bei dessen Vorliegen die StBefreiung partiell durchbrochen wird und stpfl. Einnahmen entstehen.

Bezugnahme auf das Einkommensteuerrecht: Das Hauptgestaltungspotential innerhalb der KSt. ergibt sich jedoch aus der Bezugnahme auf das Einkommensteuerobjekt. Alle in die Bemessungsgrundlage der ESt. eingebauten Steuervergünstigungen werden, soweit sie ihrem Wesen nach nicht auf natürliche Personen beschränkt sind, automatisch in die kstl. Bemessungsgrundlage inkorporiert (vgl. hierzu Einf. ESt. Anm. 65 und die Übersicht in Anm. 66 u. 67, Stand 1988).

Übersicht über die im KStG geregelten Steuervergünstigungen und „sonstigen steuerlichen Regelungen“: Nach dem 17. Subventionsbericht ergeben sich entsprechend der dort getroffenen Unterscheidung zwischen Steuervergünstigungen und „sonstigen steuerlichen Regelungen“, die nach der Klassifikation des Subventionsberichts gesondert aufgeführt werden, weil sie einen größeren Personenkreis betreffen (zur Kritik an dieser Unterscheidung vgl. Einf. ESt. Anm. 65), folgende spezifisch körperschaftsteuerliche Vergünstigungsnormen:

Steuervergünstigungen nach dem 17. Subventionsbericht, BMF 1999, Anlage 2					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuermindereinnahmen in 1998
1	§ 5 Abs. 1 Nr. 10 und 12 KStG	StBefreiung der Vermietungsgenossenschaften und -vereine und der Siedlungsunternehmen	Begünstigung bestimmter Rechtsformen der Wohnungswirtschaft	seit 1920	10 Mio.

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuerminde- erinnahmen in 1998
2	§ 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG	StBefreiung land- und forstwirt- schaftlicher Erwerbs- und Wirtschaftsge- nossenschaf- ten	Förderung rationellerer Organi- sationsformen der Landwirt- schaft und Verbesserung der Absatz- chancen	seit 1940/74	30 Mio.
3	§ 25 KStG	Freibetrag in Höhe von 30 000 DM für land- und forstwirt- schaftliche Erwerbs- und Wirtschaftsge- nossenschaf- ten	Förderung der rationelleren Ausübung der Landwirt- schaft	seit 1974	Keine genaue Schätzung (jedenfalls nicht mehr als 5–10 Mio.)
4	§ 5 Abs. 1 Nr. 4 KStG	StBefreiung kleinerer Versicherungs- vereine auf Gegenseitig- keit	Gleichstellung mit Sozialkas- sen (Vereinfachungs- zweck)	seit 1955	Keine genaue Schätzung (jedenfalls nicht mehr als 5–10 Mio.)
5	§ 5 Abs. 1 Nr. 16 KStG	StBefreiung der Siche- rungseinrich- tungen der Verbände der Kreditinstitute	Förderung der Einlagensiche- rung im Kreditgewerbe	seit 1978	Keine genaue Schätzung (jedenfalls nicht mehr als 5–10 Mio.)
6	§ 5 Abs. 1 Nr. 17 KStG	Steuerbefrei- ung der Bürgschafts- banken	Förderung des gewerblichen Mittelstandes und der freien Berufe	seit 1991	Keine genaue Schätzung (jedenfalls nicht mehr als 5–10 Mio.)
7	§ 24 KStG	Freibetrag bis zu 7 500 DM für bestimmte Körperschaf- ten	Ausgleich für die Wirkungen des proportio- nalen KStSat- zes bei gerin- gem Einkommen	seit 1977, erweitert in 1990	50 Mio.

„sonstige steuerliche Regelungen“ nach dem 17. Subventionsbericht, BMF 1999, Anlage 3					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuermindereinnahmen in 1998
1	§ 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG	Persönliche StBefreiung staatlicher Unternehmen (Post/Bahn/Lotterie/ Erd-ölbevorrattung)	Berücksichtigung der besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben dieser öff.-rechtl. Unternehmen	seit 1924/25 ab 1994: Bundesisenbahnvermögen ab 1978 Erd-ölbevorrattung für Deutsche Bundespost und deren Nachfolgeunternehmen ausgelaufen zum VZ 1994 bzw. 1995	Keine Angaben
2	§ 5 Abs. 1 Nr. 2	Persönliche StBefreiung der Kreditinstitute mit Sonderaufgaben	Förderung der Erfüllung staats- und gemeinwirtschaftlicher Aufgaben	seit 1924	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
3	§ 5 Abs. 1 Nr. 3, 8 und 9 KStG, § 44 c EStG	Persönliche StBefreiung gemeinnütziger Körperschaften, Sozialkassen, berufsständischer Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen	Förderung gemeinnütziger und sozialer Zwecke	zwischen 1920 und 1965 eingeführt	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
4	§ 5 Abs. 1 Nr. 5 u. 6 KStG	Persönliche StBefreiung der Berufsverbände und kommunalen Spitzenverbände	Förderung beruflicher Interessen	mit Unterbrechungen und Änderungen seit 1925	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
5	§ 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG	Persönliche StBefreiung der politischen Parteien	Wahrnehmung staatspolitischer Aufgaben	seit 1920	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
6	§ 5 Abs. 1 Nr. 15 KStG	StBefreiung des Pensions-Sicherungs-Vereins Versicherungsverein a. G.	Erfüllung sozialer Zwecke	seit 1975	Keine Angaben

		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuerminder- einnahmen in 1998
7	§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG	StBefreiung von Wirt- schaftsförde- rungsgesell- schaften der Gebietskör- perschaften	Förderung von Industrie- ansiedlungen, Schaffung von Arbeitsplätzen	seit 1993	--
8	§ 5 Abs. 1 Nr. 19 KStG	StBefreiung der Gesamt- hafenbetriebe	Wirtschafts- förderung, Arbeitsplatz- sicherung	seit 1993	--
9	§ 5 Abs. 1 Nr. 20 KStG	StBefreiung von Versor- gungsaus- gleichskassen	Gleichstellung mit juristi- schen Perso- nen des öffentlichen Rechts, bei denen diese Tätigkeiten in den nicht stpfl. Bereich fallen	seit 1993	--
10	§ 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG	StBefreiung der Medizin- ischen Dienste der Kranken- versicherun- gen und ihrer Spitzenver- bände	Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben des Gesundheits- wesens	seit 1991	--
11	§ 5 Abs. 1 Nr. 22 KStG	StBefreiung der gemeinsa- men Einrich- tungen der Tarifvertrags- parteien	Förderung beruflicher und sozialer Belange der Arbeitnehmer- schaft	seit 1996	--
12	§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	StFreiheit der Spenden zur Förderung gemeinnützi- ger Zwecke	Stl. Begünsti- gung förde- rungswürdiger Maßnahmen	seit 1948	365 Mio.
13	§ 22 KStG	Abziehbarkeit von Rückver- gütungen bei Genossen- schaften	Förderung der wirtschaft- lichen Inter- essen der Mitglieder	seit 1934	Bezifferung wegen Schwie- rigkeiten bei der Schätzung nicht möglich

Bewertung der Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen im KStRecht:

Im Verhältnis zu den im EStG geregelten Steuervergünstigungen ergeben sich durch spezielle kstl. Steuervergünstigungen – soweit sie überhaupt beziffert werden – nur verhältnismäßig geringe Steuerausfälle.

Dennoch ist auch hier eine Überprüfung und ständige Kontrolle der Vergünstigungen geboten. Die größtenteils seit Jahrzehnten bestehenden, oft noch aus den Anfängen des KStRechts stammenden Vergünstigungen, sind durchgängig nicht befristet. Dies birgt die Gefahr der Verewigung von Subventionen, auch wenn diese sachlich nicht mehr gerechtfertigt sind (ANDEL, Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, 1970 S. 147 f.; HEY, *StuW* 1998 S. 298, 316). Die subjektiven Steuerbefreiungen des KStRechts sind gerade im Hinblick auf das Gebot der Wettbewerbsneutralität regelmäßig zu überprüfen, da ansonsten steuerbefreite Körperschaften Vorteile erhalten können, die unter geänderten Wettbewerbsbedingungen nicht mehr gerechtfertigt sind.

Inwieweit der Subventionsbericht die Kontrollfunktion in ausreichendem Umfang wahrnimmt, ist fraglich, da er sich über weite Strecken in der Auflistung der vorhandenen Vergünstigungen erschöpft. Die letzte intensive Befassung speziell mit den Steuervergünstigungen des KStRechts liegt fast 30 Jahre zurück. Im Rahmen ihres Gutachtens zur Reform des Steuerrechts aus dem Jahre 1971 beschäftigte sich die Eberhardt-Kommission aaO KSt IV Tz. 286 ff. ausführlich mit den kstl. Vergünstigungen. Die sehr detaillierten Änderungsvorschläge der Kommission bezogen sich zwar auf das KStG 1975. Da ein Großteil der Steuervergünstigungen des KStG 1975 in das KStG 1977 übernommen wurde (vgl. § 5 Anm. 3 u. 4), haben sie aber nur teilweise an Bedeutung verloren. Fortgeführt wurden zB die von der Kommission kritisierten Steuerbefreiungen der Staatsbanken, Wohnungs- und Siedlungsbaugenossenschaften und der land- und forstwirtschaftlichen Genossenschaften (vgl. auch die noch weitergehende Kritik des Wiss. Beirats beim BMF, Gutachten Direkte Steuern, BMF-Schriftenreihe Heft 9, 1967 S. 55 ff., derzufolge zahlreiche, später in das KStG 1977 übernommene und noch heute geltende Steuervergünstigungen hätten gestrichen werden sollen).

Einstweilen frei.

169

E. Beurteilung der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Bilanz der KStReform 1977, *GmbHR* 1987 S. 125; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV, Bonn 1971; FRIAUF, Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht, *StuW* 1973 S. 97; BREZING, Die Behandlung steuerfreier Einnahmen nach der KStReform, *AG* 1979 S. 244; KUHN, Probleme der Besteuerung von KapGes. und Konzernen, *StbJb.* 1980/81 S. 167; BAREIS, Die notwendige Reform der KSt.: Systembereinigungen und Vereinfachungen, *StbKongrRep.* 1987 S. 33; Wiss. Beirat beim BMF, Stellungnahme zur Tarifstruktur der KSt., BMF-Schriftenreihe Heft 39, Bonn 1987; HERZIG/SCHULER, Die Vereinfachung der Gliederungsrechnung wird vertagt – Eine vertane Chance zur Steuervereinfachung, *DB* 1989 S. 495; BAREIS/GEIGER/HÖFLACHER, Überlegungen zur KStReform 1990, *GmbHR* 1988 S. 312; WÖHE, Steuern des Unternehmens, München 1991 S. 169 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993 S. 564 ff.; J. LANG, Das StandOG auf dem Prüfstand, *StbJb.* 1993/94 S. 3; WASSERMAYER (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, *DStJG* 17, Köln 1994; SCHNITTER, Europatauglichkeit des deutschen KStSystems, Köln 1996; R. WENDT, Spreizung von KStSatz und EStSpitzensatz als Verfassungsproblem, *Festschrift für Karl*

Heinrich Friauf, Heidelberg 1996 S. 859; BAREIS, Rechtsformwahl, Gesetzesaktionismus und Reform der Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Heinz Stehle, Stuttgart ua. 1997 S. 21; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 675; WIDMANN (Hrsg.), Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, DSStJG 20, Köln 1997; WAMSLER, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Lohmar/Köln 1998; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., München 1998.

Vgl. ferner die Literaturnachweise vor Anm. 180.

170

I. Fortbestehende Rechtsformunterschiede

Im Vordergrund der Kritik am geltenden KStRecht (zur Kritik an der KSt. selbst vgl. die Diskussion der Rechtfertigung der KSt. in Anm. 16 ff.) steht nach wie vor die fehlende Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung. Diese Kritik war nur kurzfristig nach der KStReform 1977 verstummt, erwachte aber schon sehr bald wieder, nachdem sich abzeichnete, daß auch die Einführung des Anrechnungsverfahrens keine Rechtsformneutralität herstellen konnte (insb. FLÄMIG, ZRP 1980 S. 237; KNOBBE-KEUK, GmbHR 1987 S. 125 ff.) Allerdings wurden die Mängel in der ersten Phase nach der Einführung des Anrechnungssystems nicht so sehr der KSt. selbst angelastet, sondern vor allem den Belastungsunterschieden durch die GewSt. und VSt. Seit jedoch Anfang der 90er Jahre der KStThesaurierungssatz vom (allgemeinen) EStSpitzensatz entkoppelt wurde, richtet sich die Kritik wieder vornehmlich gegen den Dualismus von KSt. und ESt. Vor allem im Hinblick auf weitere, durch die internationale Entwicklung geforderte Senkungen des Thesaurierungssteuersatzes und den großen Anteil an Personenunternehmen in Deutschland wird eine Reform für unausweichlich gehalten (hierzu ausführlich Anm. 191).

Konsens besteht in der Literatur ferner dahingehend, daß die Nachteile der fehlenden Rechtsformneutralität nicht durch die Tarifbegrenzungsvorschrift des § 32 c EStG behoben werden können. § 32 c EStG, der sich auch nicht in einer Kompensationsbetrachtung mit der GewSt. rechtfertigen läßt, wird als Rückfall ins Schedulenhafte heftig angefeindet. Die Tarifbegrenzung ist Flickwerk. Die systematischen Defizite werden nicht kuriert, sondern eher verschlimmert.

Vgl. § 32 c EStG Anm. 7; SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 32 c Rn. 2 mwN; SEER, StuW 1993 S. 114, 139; DERS., FR 1998 S. 1022, 1023 f.; aA GOSCH, DSStZ 1998 S. 327, 332; GROH, FR 1998 S. 1122 f. (§ 32 c EStG als „Rettungsanker“ für die GewSt. gerechtfertigt). Der BFH hat sich dieser Kritik mit einer Richtervorlage (Art. 100 GG) zu § 32 c EStG angeschlossen (BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450 ff.).

171

II. Die Beurteilung des deutschen Anrechnungssystems

Breiter Konsens hinsichtlich der Grundentscheidung für das Anrechnungssystem: Die im KStG 1977 umgesetzte Entscheidung für das Vollarrechnungssystem ist auf ganz überwiegende Zustimmung gestoßen. Hieran haben auch Mängel des Anrechnungssystems, die mittlerweile offenbar geworden sind, nur bedingt etwas ändern können. Aus systematischer Sicht gibt es kaum Zweifel an der Überlegenheit des Vollarrechnungssystems gegenüber Teilentlastungssystemen und klassischen Systemen.

Vgl. die positiven Reaktionen auf die KStReform 1977: STÄUBER, GmbH-Rdsch. 1974 S. 197; SARRAZIN, FR 1976 S. 493; GEIGER/ZETTLER, KSt. 1977, 1978 S. 10 ff.; RITTER, FR 1978 S. 234, 239; HERZIG/DÖTSCH in Festschrift 40 Jahre Der Betrieb, 1988 S. 115;

THÜMLER, KStl. Anrechnungsverfahren und internationales StRecht, 1993 S. 20; kritisch hingegen hinsichtlich der Entscheidung für das Anrechnungssystem zB KNOBBE-KEUK, GmbHR 1987 S. 125 ff.; SINN, Wirtschaftsdienst 1984 S. 328, 330.

Kritik an der Ausgestaltung des Anrechnungssystems: Doch in das Lob hinsichtlich der Grundsatzentscheidung mischte sich von Beginn an auch Kritik. Diese bewegte sich freilich zunächst nur innerhalb des Systems und richtete sich vor allem gegen Einzelfragen in der Ausgestaltung des Anrechnungssystems. Bemängelt wurde und wird insbesondere die

- ▷ *(unnötige) Kompliziertheit des Anrechnungssystems*, die sich ua. aus der durch den gespaltenen KStStz bedingten zweistufigen Entlastungstechnik – Herabschleusung der KSt. auf die Ausschüttungsbelastung auf der Ebene der KapGes. und Anrechnung auf der Ebene des Anteilseigners – ergibt (HERZIG, GmbHR 1985 S. 37 ff.; DERS., StuW 1990 S. 22, 26; KREBS, BB 1984 S. 1862 ff.; CLOUTH, DSr 1986 S. 752; MAAS, BB 1985 S. 45, 47; RAUPACH, DSrJG 20 [1997] S. 21, 23 f.; Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 45; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698);
- ▷ *unklare Gesetzesprache* der Vorschriften über die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (EGGESIECKER, GmbHR 1977 S. 202; THIEL, DB 1976 S. 1495);
- ▷ *Nachversteuerung steuerfreier und ermäßigt besteuerten inländischer Einkünfte* durch das Anrechnungsverfahren (BREZING, AG 1979 S. 244, 245; DERS., GmbHR 1987 S. 152, 153; WASSERMAYER, DB 1992 S. 2311; SCHNITTER, Europatauglichkeit des deutschen KStSystems, 1996 S. 71 ff.; WAMSLER, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, 1998 S. 53);
- ▷ *Behandlung nichtabziehbarer Ausgaben* (§ 31); dazu KUHN, StbJb. 1980/81 S. 167, 181 f.; MAAS, BB 1985 S. 45, 46; BAREIS, StbKongrRep. 1987 S. 33, 61; SIEGEL, BB 1988 S. 1013 ff.; HERZIG, DSr 1987 S. 671 f.; Inst. FuSt., Vorschlag zur Verbesserung der Behandlung nichtabziehbarer Ausgaben im KStG 1977, Grüner Brief Nr. 263, 1987; WAMSLER aaO S. 51 f.; KRÜGER, FR 1986 S. 343 f.; gegen diese Kritik § 31 Anm. 4.
- ▷ *Art und Weise der Einbeziehung der vGA* in das kstl. Anrechnungsverfahren; vgl. STRECK, KStG V. § 8 Anm. 61; BREZING, DB 1976 S. 2079; THIEL, DB 1976 S. 1542; HERZIG, DB 1985 S. 353, 356; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 644 ff.; MEYER-ARNDT, FR 1992 S. 121 ff.; PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998 § 11 Rn. 51 u. 160 f.
- ▷ *Nichtanerkennung im (EU-)Ausland gezahlter KSt. als Tarifbelastung*; etwa REUTER, AG 1978 S. 228, 231; KUHN, FR 1979 S. 313, 315; POLLATH, RIW/AWD 1979 S. 757 ff.; RITTER, BB 1983 S. 325 ff.; HEIBEL, DB 1984 S. 2060, 2066; HERZIG, StuW 1990 S. 22, 32; Schriftenreihe des BMF, Heft 46, 1991 S. 189 ff.; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997 S. 532 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1996 S. 125 ff., 131 f.; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 341 f.; beachte hierzu auch das von RÄDLER angestrebte Verfahren beim BFH (I R 47/98), in dem die Vorlage zum EuGH angeregt wird (Ausgangsverfahren: FG München v. 26. 1. 98 15 K 3861/93, EFG 1998 S. 1076).
- ▷ *Ausschluß steuerbefreier und beschränkt stpfl. Anteilseigner vom Anrechnungsverfahren*; hierzu vgl. Debatin, RIW 1967 S. 249, 253 f.; Leisner, StuW 1984 S. 244 ff.; Mersmann, DSrZ/A 1971 S. 310 f.; Herrmann, FR 1989 S. 605, 607; Schnitter aaO S. 92 ff.; Böckli, StuW 1979 S. 1 ff.; Raupach, JbFSt. 1977/78 S. 436 ff.; Görlich, FR 1978 S. 367 ff.; Dautzenberg aaO S. 503 ff.
- ▷ *Nichteinbeziehung von Veräußerungstatbeständen* in das Anrechnungsverfahren; hierzu LOOS, Systembrüche bei Anteilsveräußerungen im KStG/EstG 1977, DB 1976 S. 1882 ff.; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., 1994 S. 318; DAUTZENBERG aaO S. 594 ff.; RAUPACH in Ge-

dächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 688; DERS., DStJG 20 (1997) S. 21, 30 f.; WAMSLER aaO S. 165 ff.

- ▷ *Mißbrauchs- und Gestaltungsanfälligkeit*, insb. Dividendenstripping, Überzahlung von KStGuthaben (HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15; Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 45; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 141 f.);
- ▷ Probleme des Vollarrechnungsverfahrens im Rahmen der *Zerlegung* (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 47).

Siehe zur Kritik des Anrechnungsverfahrens aus europarechtlicher Sicht Anm. 174 und zu diesbezüglichen Reformvorschlägen Anm. 194, 217 u. 220 ff.

Kritik an der Systementscheidung: Seit einigen Jahren beschränkt sich die Kritik jedoch nicht mehr nur auf Korrekturen des geltenden Systems, sondern stellt dieses ganz grundsätzlich in Frage. Stein des Anstoßes sind die Defizite des Anrechnungsverfahrens bei der Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte ebenso wie grundlegende Zweifel hinsichtlich der Vereinfachungsmöglichkeiten. Zur aktuellen Systemdebatte vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 und ausführlich Anm. 192 ff.

172

III. Einzelkritik körperschaftsteuerlicher Regelungen

Kritik an einzelnen Bestimmungen der Bemessungsgrundlage:

- ▷ Das begrenzte Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4) sei weder unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten noch als Mißbrauchsvorschrift zu rechtfertigen und deshalb verfassungswidrig, vgl. FRIAUF, StuW 1973 S. 97; TIPKE, NJW 1980 S. 1079, 1082; BICANSKI/BRANDIS in Festschrift für die FH für Finanzen in NW, 1997 S. 33, 39 f.; PEZZER in TIPKE/LANG § 11 Rn. 72; EHMCKE, DStJG 20 (1997) S. 257, 273; volle Abziehbarkeit war auch im RegE zum KStG 1977 (BTDrucks. 7/1470 S. 344) vorgesehen; aA BVerfG v. 7. 11. 72 1. BvR 338/68, BVerfGE 34 S. 103.
- ▷ § 8 Abs. 4 in der durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform verschärfte Fassung (Dok. KSt. Anm. 173, 174) erschwere die für eine Sanierung erforderlichen betriebswirtschaftlichen Umstrukturierungsmaßnahmen und sei daher beschäftigungspolitisch kontraproduktiv (zB FÜGER/RIEGER, DStR 1997 S. 1427, 1432; PEZZER in TIPKE/LANG, § 11 Rn. 39 u. § 8 Anm. G 2).

Kritik an der Tarifstruktur:

- ▷ Der gespaltene KStStz führe zu einer Komplizierung des Anrechnungsverfahrens und zu einem positiven Ausländereffekt, der ausländisch beherrschte KapGes. gegenüber solchen mit inländischer Muttergesellschaft begünstige (BTDrucks. 7/5310 S. 3; BMF-Schriftenreihe Heft 46 S. 185; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 244; KNOBBE-KEUK in Festschrift Franz Klein, 1994 S. 347, 357; in Verbindung mit der Forderung nach einem Wegfall der KapErtrSt. CLOUTH, DStR 1986 S. 752 f.; HERZIG, StuW 1990 S. 22, 26 f.; dagegen MÜHL, BB 1985 S. 1185, 1190 f.; JONAS, DStR 1986 S. 753 f.; Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 44; SASS, StuW 1999 S. 164, 169).
- ▷ Die Spreizung von KStThesaurierungs- und EStSpitzensatz verzerre die Rechtsformentscheidung und verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BAREIS, StbKongrRep. 1987, 33, 67 ff.; PEZZER in TIPKE/LANG, § 11 Rn. 130; KREBS, GmbHR 1987 S. 156, 157; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft

'39, 1987 S. 3 ff.; SCHNITZER aaO S. 74 ff.; R. WENDT in Festschrift Friauf, 1996 S. 859, 866 ff.; aA SCHÖN, StbJb. 1998/99 S. 55, 64).

- ▷ Die Ungleichbehandlung von ausländischen Betriebsstättengewinnen, für die es mangels Ausschüttungen beim KStThesaurierungssatz von 40 vH bleibt, gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften, deren Gewinne im Ausschüttungsfall nur mit 30 vH besteuert sind, verstoße gegen das europarechtliche Gebot der rechtsformneutralen Behandlung unterschiedlicher Niederlassungsformen (s. auch Anm. 109; BACHMANN, RIW 1994 S. 849, 852 ff.; RÄDLER/LAUSTERER, DB 1993 S. 451 ff.; DIES., DB 1994 S. 699 ff.; KUHLMANN, Stl. Gestaltung von Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen, 1996 S. 191 ff.; Brühler Empfehlungen aaO S. 48).
- ▷ Der nominelle KStSatz für Thesaurierungen sei im europäischen und internationalen Vergleich im Hinblick auf den Standortwettbewerb zu hoch (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 107; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 139 ff.).

Die Kritik am Konzept der Organschaft bezieht sich ua. auf folgende Punkte:

- ▷ Anknüpfung an die Rechtsform der konzernangehörigen Gesellschaften und nicht an die wirtschaftliche Konzerneinheit;
- ▷ Eingliederungsvoraussetzung nicht mehr zeitgemäß im Hinblick auf moderne Formen der Unternehmensorganisation;
- ▷ unerwünschte Haftungsfolgen als Konsequenz des erforderlichen Ergebnisabführungsvertrags;
- ▷ mangelhafte Abstimmung mit der gewerbe- und umsatzsteuerlichen Organschaft;
- ▷ Gewinnrealisierungen innerhalb des Konzerns erfordern zur Verhinderung unangemessener Preisgestaltungen komplizierte Korrekturmechanismen (Verrechnungspreisproblematik) und behindern Umstrukturierungen des Konzerns;
- ▷ Beschränkung auf nationale Konzerne behindert grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit.

Hierzu HARMS/KÜTING, BB 1982 S. 445 ff.; JACOBS/SPENGLER, IStR 1994, 146, 149 ff.; GROTHERR, StuW 1995 S. 124 ff.; DERS., StuW 1996 S. 356, 376 ff.; KREBÜHL, DB 1995 S. 743 ff.; Inst. FuSt., Neuregelung der Besteuerung im Konzern, ISt-Schrift Nr. 350, 1996; WAMSLER aaO S. 72 ff., 240 ff.; WERDICH, Organisationsform und Besteuerung im Konzern, 1993; RAUPACH in Festschrift Döllner, 1988 S. 495 ff.; DERS. in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 689 ff.; MÜLLER-GATERMANN in Festschrift Ritter, 1997 S. 457 ff.; PRINZ, FR 1999 S. 646.

IV. Vereinbarkeit des Körperschaftsteuerrechts mit Europarecht

1. Vorbemerkung

173

Während bisher eine Normkritik vor allem im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht stattfand, gewinnt seit Ende der 80er Jahre das Europarecht als Maßstab der Beurteilung von Steuerrechtsnormen zunehmende Bedeutung. Vorlageverfahren nach Art. 234 EG-Vertrag (Art. 177 aF) mehren sich (s. zB Überblick über aktuelle Verfahren auf dem Gebiet der direkten Steuern: SCHMITT, EuGH-Verfahrensreport: Direkte Steuern [Stand: Dezember 1998], IWB F. 11 a Rechtsprechung [1999] S. 313 ff.). Der EuGH hat sich neben dem Verfassungsgericht als zweite Kontrollinstanz über das Steuerrecht etabliert.

174 2. Grundlegende Zweifel an der Vereinbarkeit des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens mit dem EG-Recht

Europarechtlich problematisch ist vor allem die Beschränkung des kstl. Anrechnungsverfahrens auf innerstaatliche Sachverhalte. Während der Ausschluß ausländischer Anteilseigner und die Nichtanrechnung ausländischer KSt. zunächst vorwiegend aus verfassungs- und völkerrechtlicher Sicht diskutiert und kritisiert wurde (VOGEL, Der ausländische Aktionär in den Gesetzesentwürfen zur KStReform, 1973; MANKE, StJb. 1977/78 S. 269; GÖRLICH, FR 1978 S. 367; BÖCKLI, StuW 1979 S. 1), steht seit Anfang der 90er Jahre die Frage der Vereinbarkeit dieser Beschränkungen mit den Diskriminierungsverboten des EG-Vertrags ganz im Vordergrund.

Zu differenzieren ist dabei zwischen dem Ausschluß ausländischer Anteilseigner aus anderen EU-Staaten (mit den Ausnahmen der §§ 1 Abs. 3, 1 a EStG und § 50 Abs. 5 Satz 3 EStG) und der Nichtanrechnung im EU-Ausland bezahlter KSt. Tatbestandlich sind sowohl Art. 56 EG-Vertrag (Art. 73 b aF) als auch Art. 43 EG-Vertrag (Art. 52 aF) berührt (zum umstrittenen Konkurrenzverhältnis beider Vorschriften s. Anm. 110).

Verletzung von Art. 56 EG-Vertrag (Art. 73 b aF): Die Nichtanrechnung ausländischer KSt. verzerrt die Entscheidung des Kapitalanlegers zu Lasten von Kapitalanlagen im EU-Ausland.

Ausländische Anteilseigner sehen sich im Vergleich mit unbeschränkt stpfl. Anteilseignern im Quellenstaat durch den Anrechnungsausschluß benachteiligt, weil die Nettorendite der Beteiligung um die nichtanrechenbare KSt. geschmälert wird. Dabei ist allerdings umstritten, ob der Ausschluß ausländischer Anteilseigner von der KStAnrechnung eine Diskriminierung iS von Art. 56 EG-Vertrag zur Folge hat. Zum Teil wird dies – gestützt auf das *avoir-fiscal*-Urteil des EuGH (v. 28. 1. 86 Rs. 270/83, EuGHE 1986 S. 273 „*avoir fiscal*“) – bejaht, zum Teil aber auch gerade im Hinblick auf diese Entscheidung verneint. In seiner Entscheidung „*avoir fiscal*“ hatte der EuGH den Anrechnungsausschluß eines ausländischen Anteilseigners für EG-rechtswidrig erachtet, weil dieser im Staat der ausschüttenden KSt. eine Betriebsstätte unterhielt und in diesem Rahmen stpfl. war. Diese Situation regelt § 50 Abs. 5 Satz 3 EStG. Ob darüber hinaus auch in den Fällen, in denen die Besteuerung des beschränkt stpfl. Anteilseigners im Quellenstaat durch die Erhebung einer (zumeist niedrigen) KapErtrSt. abgegolten wird, ein europarechtliches Gebot zur Gewährung der Gutschrift besteht, ist fraglich (verneinend: DE BONT EC Tax Review 1995 S. 136, 141; VAN RAAD, EC Tax Review 1995 S. 190, 200 f.; MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 515). Von einem Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit ist jedoch wenigstens dann auszugehen, wenn im Zusammenspiel mit der Versagung der Anrechnung ausländischer KSt. durch den Wohnsitzstaat im Ergebnis das Auslandsengagement steuerlich schlechter gestellt ist (so zutreffend SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 775).

Verletzung von Art. 43 iVm. 48 EG-Vertrag (Art. 52, 58 aF): Daneben wird in Fällen von Direktinvestitionen im EU-Ausland auch die Niederlassungsfreiheit durch die Nichtanrechnung ausländischer KSt. beeinträchtigt (zB BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 114). Aus der Sicht einer inländischen Muttergesellschaft ist die Gründung einer Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland ungünstiger als eine entsprechende Investition im Inland. Dies gilt auch nach dem Verzicht auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei Ausschüttungen aus dem EK 01

(§ 40 Abs. 1 Nr. 1 KStG), weil die Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile keine Steuergutschrift auslöst. Soll der Anteilseigner bei Ausschüttung ausländischer Gewinne dieselbe Nettorendite erhalten wie bei Ausschüttung inländischer Gewinne, so muß die KapGes. eine um die nicht gewährte Gutschrift erhöhte Dividende ausschütten. Die Eigenkapitalbeschaffung verteuert sich damit. In derselben Weise werden estpfl. Stpfl. benachteiligt, die im Ausland unmittelbar eine KapGes. gründen und von dieser Dividenden empfangen.

Rechtfertigung der Beschränkung der Grundfreiheiten?

Die BReg. stützt den Ausschluß ausländischer Anteilseigner vom KStAnrechnungsverfahren und die Versagung der Steuergutschrift für im Ausland gezahlte KSt. auf Art. 58 EG-Vertrag. Sie ist dabei allerdings auf den Widerstand der Europäischen Kommission gestoßen (vgl. das nicht veröffentlichte Schreiben des EU-Kommissars MONTI an die BReg. v. 31. 10. 95 – SG (95) D/13623 mit Antwort der BReg. v. 21. 3. 96; zit. ua. bei RAUPACH, DStJG 20 (1997) S. 21, 53; 2. Generalthema, JbFSt. 1997/98 S. 69, 137).

Ausführlich hat das FG München (v. 26. 1. 98 15 K 3861/93, EFG 1998 S. 1076, nrkr. [AZ BFH: I R 47/98]; hierzu SASS, StuW 1999 S. 164, 170; DAUTZENBERG, FR 1998 S. 745) in einem von RÄDLER angestrebten Verfahren zur Begrenzung des Anrechnungsverfahrens auf inländische KSt. Stellung genommen. Zugrunde lag die Frage, ob bei Direktbezug von Dividenden von einer dänischen, einer spanischen und einer niederländischen KapGes. der dt. Anteilseigner einen Anspruch auf Anrechnung der ausländischen KSt. habe. Art. 58 EG-Vertrag hat das Gericht nur hilfsweise bemüht. In erster Linie verneinte es einen Eingriff in Art. 56 EG-Vertrag aufgrund des Umstands, daß es bei Vornahme einer saldierenden Gesamtbetrachtung nicht zu einer Schlechterstellung komme. Dabei hat es sich im wesentlichen darauf gestützt, daß die KStGutschrift nur ein Faktor bei der Anlageentscheidung sei. Der Anleger entscheide sich aufgrund eines Konglomerat unterschiedlicher steuerlicher und nichtsteuerlicher Rahmenbedingungen. Dabei seien auch andere Steuern (hier die in Dänemark nicht erhobene GewSt. und VSt.) in die Betrachtung einzubeziehen. Stehe sich der Anteilseigner wegen der Versagung der KStGutschrift nicht insgesamt schlechter, so sei nicht von einer Diskriminierung auszugehen. Im Zweifel sei zudem der Quellenstaat zur Entlastung verpflichtet, weil diesem nach internationalem StRecht die Regelungskompetenz über die Dividendenbesteuerung zugewiesen sei. Auch das Argument der Kohärenz des dt. StSystems wurde bemüht. Ersichtlich stehe der Anrechnung von KSt im dt. KStSystem die Einnahme der KSt. gegenüber. Und schließlich sei der Anrechnungsausschluß schon deshalb unproblematisch, weil die Auslandsdividenden in dem konkreten Fall nur einen ganz unwesentlichen Anteil des Weltinkommens des Anteilseigners ausmachten. Die Nichtanrechnung der in den Niederlanden gezahlten KSt. wurde zudem auf das in den Niederlanden geltende klassische System gestützt. Rechne der deutsche Fiskus die niederländische KSt. an, so komme es zu einer Diskriminierung der niederländischen Anteilseigner. Die Entscheidung ist aus verschiedenen Gründen nicht haltbar. Zum einen hat der EuGH ausdrücklich einer Saldierung von Vor- und Nachteilen als Rechtfertigung diskriminierender Einzelvorschriften eine Absage erteilt (EuGH vom 28. 1. 86 Rs. 270/83 EuGHE 1986 S. 273 „avoir fiscal“). Zum anderen geht das Gericht fehl, wenn es meint, die Pflicht zur Entlastung treffe ausschließlich den Quellenstaat. Denn ausreichend für die Annahme einer Diskriminierung ist das kumulierte Verhalten zweier Staaten. Zudem wird nicht klar, warum der Quellenstaat, dem Doppelbesteuerungsrechtlich lediglich ein beschränktes Besteuerungs-

recht hinsichtlich der Dividende zugewiesen ist, gegenüber Deutschland als Wohnsitzstaat, wo die Dividendeneinkünfte der unbeschränkten StPflcht unterliegen, vorrangig zur Anrechnung verpflichtet sein sollte. Und schließlich hat der EuGH selbst den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz in neueren Entscheidungen zurückgedrängt (EuGH v. 26. 10. 95 Rs. C-80/94, EuGHE 1995 I S. 2493 „Wielockx“).

Doch auch in der Literatur gibt es zahlreiche Stimmen, die eine Beschränkung der nationalen KStEntlastungssysteme auf inländische Sachverhalte für gerechtfertigt halten. Dabei wird regelmäßig auf Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag (Art. 73 d aF) abgestellt. Die Anrechnung einer im Inland nicht vereinnahmten ausländischen Körperschaftsteuer verstoße gegen die Kohärenz des deutschen Anrechnungssystems. Ferner wird zur Rechtfertigung auf die finanziellen Auswirkungen einer grenzüberschreitenden Anrechnung und das Fehlen eines Finanzausgleichs hingewiesen. Solange nicht geklärt sei, welcher Staat die Kosten der grenzüberschreitenden Anrechnung zu tragen habe, könne eine Ausdehnung nicht verlangt werden.

Vgl. FARMER/LYAL, EC Tax Law 1994 S. 333 ff.; SARRAZIN, DStJG 20 (1997) S. 57, 64 ff.; VOSS in DAUSES (Hrsg.), Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts, Abschn. J EGV Rn. 40; BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 151; HERZIG/DAUTZENBERG, DB 1997 S. 8, 14 f.; JACOBS in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85, 98 f.; im Ergebnis wohl ähnlich, aber mit etwas abweichender Begründung MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 516.

Der Anrechnungsausschluß wird jedoch ebenso heftig als nicht gerechtfertigt kritisiert. Rechtfertigungsversuchen nach Art. 58 Abs. 1 EG-Vertrag wird die Einschränkung des Art. 58 Abs. 3 EG-Vertrag entgegengehalten, der dem Rechtfertigungsgrund nach Art. 58 EG-Vertrag im Sinne einer Schranken-Schranke Grenzen zieht. Die fiskalisch motivierte Beschränkung des Anrechnungsverfahrens auf Inlandssachverhalte führe zu einer nicht von Art. 58 Abs. 1 EG-Vertrag gedeckten willkürlichen Diskriminierung, weil sie nicht durch anerkannte und gewichtige Gründe des Gemeinwohls zu rechtfertigen sei (zu den eingeschränkten Möglichkeiten einer Rechtfertigung von Diskriminierungen s. Anm. 112).

Vgl. P. KIRCHHOF, JbFSt. 1994/95 S. 27, 39; TSOUROUFLIS, Die Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 1997 S. 113 f.; RÄDLER in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, S. 1, 3; SARRAZIN, DStJG 20 (1997) S. 55, 64 ff.; MERKERT in Festschrift H. Flick, 1997 S. 57, 61.

175 3. Europarechtliche Bedenken gegen Einzelnormen

Neben der Begrenzung des Anrechnungsverfahrens wird anhand der EG-vertraglichen Grundfreiheiten im Schrifttum eine Vielzahl von Vorschriften des nationalen Steuerrechts für EG-rechtlich bedenklich gehalten. Exemplarisch seien hier einige inkriminierte Regelungen des Unternehmensteuerrechts genannt:

- ▷ Nicht- oder nur eingeschränkte Berücksichtigung von Auslandsverlusten, insb. § 2 a EStG für PersGes. und Beschränkung des Ergebnisabführungsvertrags im Rahmen der Organschaften auf inländische Gesellschaften (zB BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 100 ff. u. 119 ff.);
- ▷ Unanwendbarkeit subjektiver Steuerbefreiungen auf beschränkt stpfl. Körperschaften gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG (EICKER, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften [1999] S. 365).

- ▷ Anwendung des einheitlichen Steuersatzes von 42 vH auf den Gewinn inländischer Betriebsstätten, während für ausländische Tochtergesellschaften im Ausschüttungsfall die niedrigere Ausschüttungsbelastung zur Anwendung kommt (§ 23 Abs. 2 Satz 1 u. 3 KStG), s. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 215; BACHMANN, RIW 1994 S. 849, 852 ff.; KUHLMANN, Stl. Gestaltung von Direktinvestitionen ausländischer Unternehmen, 1996 S. 191 ff.; BRINKMANN aaO S. 134 ff.; RÄDLER, StuW 1996 S. 252, 254; ARNDT, StuW 1990 S. 364, 366 f.; zu der hierzu anhängigen Beschwerde gegen die Bundesrepublik vgl. RÄDLER/LAUSTERER DB 1994 S. 699; ferner Vorlagebeschluß des FG Köln v. 30. 6. 97, EFG 1997 S. 1056. Diese Kritik dürfte durch die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes durch das StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999 S. 402) noch an Gewicht gewonnen haben. Zwar wurde der Thesaurierungssteuersatz insgesamt gesenkt. Nunmehr gilt auch für Betriebsstätten der reguläre KStThesaurierungssatz von 40 vH. Damit reduziert sich der Abstand zwischen Thesaurierungssteuersatz und dem konstant gebliebenen Ausschüttungssteuersatz wieder wie vor der Steuersenkung durch das StandOG auf 10 Prozentpunkte. Dennoch kommt es aber im Verhältnis zu Tochtergesellschaften einer EU-Muttergesellschaft insofern zu einer Verschärfung der Schlechterstellung der Betriebsstätte, als nun schon ab der ersten Ausschüttung die Steuerbelastung der Tochtergesellschaft unter die der Betriebsstätte sinkt und nicht wie bisher erst ab einer Ausschüttungsquote von 14 vH;
- ▷ Ungleichbehandlung von Betriebsstätteneinkünften (steuerfreie Durchleitung) und Einkünften ausländischer Tochtergesellschaften (SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 774);
- ▷ Aufdeckung stiller Reserven durch Schlußbesteuerung nach § 12 Abs. 1 iVm. § 11 bei Sitzverlegung ins EU-Ausland (KNOBBE-KEUK, StuW 1990 S. 372, 378 f.; DIES., Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht S. 937 f.; BIEG, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 1997 S. 160 ff.; JACOBS aaO S. 216; FÖRSTER/SCHOLLMIEER, in BIRK [Hrsg.], Hdb. des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 30 Rn. 69);
- ▷ Aufdeckung stiller Reserven bei Steuerentstrickung durch Verbringen einzelner Wirtschaftsgüter einer inländischen Betriebsstätte in ein ausländisches Stammhaus (krit. DAUTZENBERG/HERZIG, DB 1997 S. 8, 10; BRINKMANN aaO S. 129 ff.);
- ▷ Regelung des § 8 a KStG, trotz großer Verbreitung innerhalb der EU europarechtlich nicht unbedenklich, vgl. PILTZ, CDFI 1996 S. 77 f.; JACOBS aaO S. 216 f.; BACHMANN, RiW 1994 S. 849, 854; KNOBBE-KEUK, DB 1993 S. 60, 62, J. LANG, StbJb 1993/94 S. 9, 26 f.; aA MÜLLER-GATERMANN FR 1993 S. 381, 387; BRINKMANN aaO S. 154 ff., 158, gerechtfertigt unter dem Aspekt des Vorrechts des Quellenstaats;
- ▷ § 8 b Abs. 7 KStG (angefügt durch StEntlG 1999/2000/2002: pauschales Verbot des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit steuerfreien Auslandsdividenden iHv. 15 vH) als Verstoß gegen Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (THÖMMES, DB 1999 S. 500 ff.; s. auch DÖTSCH/PUNG, DB 1999 S. 867).
- ▷ Mindeststeuersatz für Betriebsstättengewinne von beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 3 Satz 2 EStG), vgl. SASS, FR 1998 S. 4; WATERKAMP-FAUPEL, FR 1996 S. 670; nach SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998 Rn. 4.46 zugleich Verstoß gegen Art. 24 Abs. 3 OECD-MustAbk.);

- ▷ § 8 Nr. 7 GewStG (hälftige Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens), vgl. hierzu Vorlagebeschluß des BFH v. 30. 12. 96 I B 61/96, BStBl. II 1997 S. 466 u. FG Münster v. 28. 7. 97, BB 1997 S. 1777; hierzu SASS, FR 1997 S. 523 ff.; DERS., FR 1998 S. 1, 5; Schlußanträge des GA MISCHO, IWB F. 11 a Europäische Gemeinschaften – Rechtsprechung (1999) S. 193 ff.;
 - ▷ Zahlreiche Regelungen des Außensteuerrechts, insbesondere § 6 AStG – Wegzugsbesteuerung (SCHAUMBURG, Internationales StRecht, 2. Aufl., 1998 Rn. 5398), §§ 7 ff. AStG – Hinzurechnungsbesteuerung; § 20 Abs. 1 u. 2 AStG – sog. Switch-Over-Klausel (SEER, IStR 1997 S. 520 ff.); insgesamt zu den europarechtlichen Problemen des Außensteuergesetzes JACOBS aaO S. 219 ff.
- Einen Überblick über gemeinschaftsrechtlich fragwürdige Vorschriften geben B. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993 S. 357 ff.; JACOBS aaO S. 200 ff.; HERZIG/DAUTZENBERG, DB 1997 S. 8, 12 ff.

176–179 Einstweilen frei.

Teil V

Reform der Unternehmensbesteuerung

Schrifttum zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Monographien: WETTSTEIN, Die Unternehmen- oder Betriebsteuer, Lausanne 1964; SCHULTE, Der Vorschlag einer „Betriebsteuer“ und das geltende deutsche Steuersystem, Berlin 1967; WEBER, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur großen Steuerreform, Frankfurt 1971; SCHIPPOREIT, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, München 1979; WALZ, Empfiehl sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen? Gutachten F, 53. DJT, München 1980 mit Sitzungsbericht O mit Referaten von KNOBBE-KEUK (S. 9) und LITTMANN (S. 38); HEIDINGER, Betriebsteuer und vollsynthetische ESt., Wien 1983; KOPP, Rechtsformabhängige Belastungsdifferenzen als Ansatzpunkt einer Reform der Unternehmensbesteuerung, Gelsenkirchen 1983; SCHREIBER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, Köln 1987; Kronberger Kreis, Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Frankfurter Instituts für wirtschaftspolitische Forschung Bd. 18, Frankfurt 1989; SCHULER, Körperschaftsteuerliche Aspekte der geplanten Unternehmenssteuerreform, Köln 1990; Wiss. Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 43, Bonn 1990; Goerdeler-Kommission, Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe Heft 46, Bonn 1991; BESTERS (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor, Baden-Baden 1991; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; KAISER, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, Bonn 1993; ELSCHEN, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, 2. Aufl., Hamburg 1994; WASSERMAYER (Hrsg.), Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994); JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996; DAUTZENBERG, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Lohmar/Köln 1997; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997; WAMSLER, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Lohmar/Köln 1998; Wiss. Beirat beim BMF, Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 65, Bonn 1999; Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Brühler Empfehlungen), BMF-Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999.

Einzelbeiträge

bis 1980: FLUME, Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform, DB 1971 S. 692; SCHNEIDER, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung,

StuW 1975 S. 7; SCHREDELSEKER, Wider eine individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung, StuW 1975 S. 324.

Siehe ferner die Nachweise älterer Literatur in Anm. 184.

1980–1989: FLÄMIG, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung, ZRP 1980 S. 237; SCHIPPOREIT, Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, StuW 1980 S. 190; TIPKE, Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, NJW 1980 S. 1079; WALZ, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen? Gutachten F, 53. DJT, München 1980 mit Sitzungsbericht O mit Referaten von KNOBBE-KEUK (S. 9) und LITTMANN (S. 38); JACOBS, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmung?, ZGR 1980 S. 289; WEBER, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980 S. 545; FLÄMIG, Rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen, StuW 1981 S. 160; HEIDINGER, Nochmals: Für und Wider Betriebssteuer, StuW 1982 S. 268; MEICHSSNER, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, Köln 1982; ELSCHEN, Die Betriebssteuer – von niemandem gewünscht und doch wünschenswert?, StuW 1983 S. 318; CLOUTH, Überlegungen zur Reform der Körperschaftsteuer – Plädoyer für einen einheitlichen Steuersatz, DStR 1986 S. 752; SCHWOCHERT, Überlegungen zur gesetzgeberischen Berücksichtigung der Personenbezogenheit von KapGes. bei der Körperschaftbesteuerung unter den Bedingungen des Anrechnungssystems, GmbHR 1987 S. 311; HERZIG/DÖTSCH, Gedanken zu einer erneuten Reform der KSt., Festschrift 40 Jahre Der Betrieb, Stuttgart 1988, S. 115; KNOBBE-KEUK, Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, DB 1989 S. 1303; GILOY, Reform der Unternehmensbesteuerung, DStZ 1989 S. 547; J. LANG, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989 S. 3; RITTER, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, StuW 1989 S. 319; SCHNEIDER, Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 1989 S. 328; DERS., Die überfällige Neuordnung der Unternehmensbesteuerung, StbKongrRep. 1989 S. 47; SEIDL, Betriebssteuer und Neutralität, StuW 1989 S. 350.

1990–1995: GRAFFE, Die österreichische KSt. – Modell für die Bundesrepublik?, DStZ 1990 S. 269; J. LANG, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990 S. 107; HEIDINGER, Reform der Unternehmensbesteuerung als Voraussetzung für eine horizontale Gerechtigkeit, Festschrift für Gerold Stoll, Wien 1990 S. 53; FRANZ KLEIN, Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs, StuW 1990 S. 390; KORTH, Reformgedanken zur Unternehmensbesteuerung, Stbg. 1990 S. 126; M. ROSE, Strategieorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, StVj. 1990 S. 1; SIGLOCH, Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform, StuW 1990 S. 229; L. FISCHER, Die Reform des Unternehmenssteuerrechts in den wichtigsten Industriestaaten – Übereinstimmungen und Unterschiede, Festschrift für Gerd Rose, Wiesbaden 1991 S. 218; RITTER, Konzept einer Reform der Unternehmensbesteuerung, in BESTERS (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor, Baden-Baden 1991 S. 61; SIEVERT, Die Reform der Unternehmensbesteuerung bleibt dringlich, in BESTERS (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung als Standortfaktor, Baden-Baden 1991 S. 16; SCHNEIDER, Zwei Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1991 S. 354; THOBEN, Bausteine einer Unternehmensteuerreform der 90er Jahre, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Steuerreform und Steuerharmonisierung, Wiesbaden 1991 S. 75; GAMMIE, Reforming Corporate Taxation: An Evaluation of the United States Treasury Integration Proposals and other Corporate Tax Systems in an International Context, Brit. Tax Rev. 1992 S. 148 und 243; R. WENDT, Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, StuW 1992 S. 66; SEER, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – Kritische Bestandsaufnahme der derzeitigen Rechtslage, StuW 1993 S. 114; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, Band II S. 1025 ff.

Seit 1995: J. LANG, Unternehmensteuerreform, Festschrift für Dieter Schneider, Wiesbaden 1995 S. 399; PEZZER, Rechtfertigung der KSt. und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995 S. 419; EGGERS, Unternehmensbesteuerung in Deutschland – Stand und Reformüberlegungen vor dem Hintergrund des europäischen Integrationsprozesses, in JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996 S. 139; SCHREIBER, Not-

wendigkeit und Alternativen einer Reform der Besteuerung von Kapitaleinkommen, in JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996 S. 85; RÄDLER, Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland, StuW 1996 S. 252; BACH, Reform der Unternehmensbesteuerung, DIW, Schwerpunktheft Steuerreformen, Vierteljahrsheft 3–4/97 S. 329; BAREIS, Rechtsformwahl, Gesetzesaktionismus und die Reform der Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Heinz Stehle, Stuttgart ua. 1997 S. 21; BORGGRÄFE, Kritische Analyse des Standes der Unternehmensbesteuerung, BB 1997 S. 2189; ENGLISCH, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung bei Ertragsteuern, DStZ 1997 S. 778; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 675; RITTER, Erwartungen der Unternehmen an die Steuerreform, Stbg. 1997 S. 486; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., München 1998 S. 98 ff.; ENDRISS, Vorschläge zur Reform der Besteuerung von KapGes. und anderen Gewerbetreibenden, DB 1998 S. 1250; KLEIN, Steuerreform und Akzeptanz, BB 1998 S. 1180; MONTAG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998 § 17 Rn. 57 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999 2. Teil, 4. Kapitel; SCHULZE ZUR WIESCHE, Überlegungen zur Unternehmenssteuer, DB 1999 S. 350; WÄGNER, Die Integration einer Abgeltungssteuer in das Steuersystem – Ökonomische Analyse der Kapitaleinkommensbesteuerung in Deutschland und der EU, DB 1999 S. 1520; WÄTRIN, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall?, DStZ 1999 S. 238.

A. Die Forderung nach einer allgemeinen Unternehmensteuer: Kritik und Rechtfertigung

180

I. Konzepte einer allgemeinen Unternehmensteuer

Der Begriff der Betriebs- oder Unternehmensteuer hat keinen fest umrissenen Inhalt. Vielmehr handelt es sich um einen Typusbegriff, hinter dem sich zahlreiche, zum Teil sehr unterschiedliche Konzepte verbergen. Gemein ist ihnen lediglich, daß sie unternehmerische Gewinne rechtsformübergreifend gleich behandeln und gegenüber der Besteuerung der natürlichen Person verselbständigen.

Konzeptionelle Unterschiede ergeben sich dabei vor allem in folgenden Punkten:

- ▷ *Konzeptionelles Vorbild:* Orientierung entweder am Leitbild des Einzelunternehmers (Transparenzprinzip/Mitunternehmerkonzeption) oder an der KapGes. (Trennungsprinzip);
- ▷ *Reichweite:* (1) Nur PersGes., (2) alle buchführungspflichtigen Unternehmen; (3) jede gewerbliche Betätigung ohne Rücksicht auf die Art der Einkünfteermittlung; (4) auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; (5) Einbeziehung von Vermietung und Verpachtung sowie privater Vermögensverwaltung; (6) Erweiterung auf alle investierten Einkünfte im Sinne einer InvestitionsESt.;
- ▷ *Verhältnis der Unternehmensteuer zur KSt.:* Unternehmensteuer als eigenständige Steuer neben oder anstelle der KSt. oder Umgestaltung und Öffnung der bestehenden KSt. für Personenunternehmen, ggf. nur als Option;
- ▷ *Verhältnis der Unternehmensteuer zur GewSt.:* (1) Unternehmensteuer zusätzlich zur Gewerbeertragsteuer; (2) Integration der Gewerbeertragsteuer in die Unternehmensteuer oder (3) Abschaffung der Gewerbeertragsteuer mit unterschiedlichsten Vorschlägen einer Kompensation des Einnahmeausfalls für die Gemeinden;
- ▷ *Verhältnis der Unternehmensteuer zur ESt.:* Jede Variante der bekannten KStSysteme, dh. klassische Unternehmensteuer mit ungeminderter Doppelbelastung,

unterschiedlichste Formen der Teilentlastung oder Vollentlastung (zB Anrechnung, Freistellung, Abzugsverfahren).

Beurteilung der unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten

► *hinsichtlich des konzeptionellen Vorbilds:* Das konzeptionelle Vorbild entscheidet zum einen darüber, wer StSubjekt einer allgemeinen Unternehmensteuer ist:

- ▷ PersGes. als StSubjekt analog zur Regelung des KStG: ENDRISS, DB 1998 S. 1250, 1251; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992 S. 162 oder
- ▷ derjenige, für dessen Rechnung das Unternehmen geführt wird, dh. der Unternehmer bzw. im Fall der PersGes. der Personengesellschafter, so J. LANG, StuW 1989 S. 3, 14; HEIDINGER, Betriebsteuer und vollsynthetische ESt., 1983 S. 77; Betriebsteueraus-schuß, Entwurf I, II, III § 5, StuW 1949 Sp. 929, 995; offen für beide Alternativen RITTER, StuW 1989 S. 319, 324.

Zum anderen hat das konzeptionelle Vorbild Einfluß auf die Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Unternehmern. Im Trennungsprinzip sind schuldrechtliche Beziehungen anzuerkennen; das Transparenzprinzip hingegen negiert vertragliche Beziehungen.

► *hinsichtlich des Anwendungsbereichs:* Unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit und Allokationseffizienz als am besten geeignet erscheint die Erfassung jeglicher Investitions- und Spartätigkeit durch die Unternehmensteuer (vgl. hierzu insb. die Vorschläge von J. LANG, BMF-Schriftenreihe Heft 49; DERS., StuW 1989 S. 3 ff.; DERS., StuW 1990 S. 107, 115 ff.; DERS., Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1). Der Anwendungsbereich der Unternehmensteuer dürfte nicht auf den gewerblichen Bereich beschränkt werden, sondern müßte jede Form der privaten Vermögensverwaltung mitumfassen. Nur ein derart umfassendes Betriebsteuerkonzept vermeidet Fehlallokationen, die andernfalls als sog. Einsparereffekt auftreten, wenn zwischen der Besteuerung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne ein StSatzgefälle besteht (Einf. ESt. Anm. 48; ENGLISCH, DStZ 1997 S. 778, 784 ff.; PEZZER, DStJG 20 [1997] S. 5, 19; SEIDL, StuW 1989 S. 350, 352 ff.; WOSNITZA, StVj. 1992 S. 146 ff.; Inhabersteuer-Entwurf, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1, dazu Anm. 195 u. 206). Nur eine breit angelegte Betriebsteuer, die es auch Beziehern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ermöglicht, mit gesparten und investierten Einkommensanteilen an der niedrigen Besteuerung zu partizipieren, ist zudem gegen den Vorwurf einer Ungleichbehandlung und Diskriminierung von Arbeitseinkünften gefeit (s. Anm. 182). Die Umsetzungschancen einer derartigen InvestitionsESt., die mit einer Totalrevision des gesamten EStRechts einherginge, sind jedoch derzeit gering. Deshalb wird im Schrifttum häufig vorgeschlagen, die Anwendung der Unternehmensteuer auf gewerbliche Einkünfte (bzw. – etwas weiter – auf Gewinneinkünfte) zu beschränken (zB RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 717; FLUME, DB 1971 S. 692, 694; auch schon Betriebsteueraus-schuß, StuW 1949 Sp. 929 ff., Entwürfe I–III).

► *hinsichtlich des Verhältnisses zur KSt.:* Für eine schlichte Einbeziehung von Einzelunternehmern und PersGes. in die KSt. spricht das Gebot der Rechtsformneutralität. Allerdings ist es im Rahmen der KSt. nicht möglich, auf zivilrechtliche Besonderheiten von Personenunternehmen Rücksicht zu nehmen. Eine eigenständige Unternehmensteuer für Personenunternehmen neben der KSt. böte demgegenüber den Vorteil größerer Flexibilität.

► *hinsichtlich des Verhältnisses zur GewSt.:* Die Forderung nach einer allgemeinen Unternehmensteuer wird regelmäßig mit der Abschaffung der Gewerbeertragsteuer verknüpft. Für die GewSt. sei neben einer allgemeinen Unternehmensteuer kein Raum (MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 61; anders RITTER, StuW 1989

S. 319, 322 f., der die GewSt. in die Unternehmensteuer integrieren will). Richtig ist, daß die GewSt. neben dem Dualismus zwischen KSt. und ESt. eine der Hauptursachen rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede ist (vgl. MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 6 ff.). Die Abschaffung der Gewerbeertragsteuer würde die Unternehmensbesteuerung zweifelsohne vereinfachen und die Steuerbelastung reduzieren. Sie ist aber keine zwingende Vorbedingung für die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer. Angesichts der ungelösten Frage einer alternativen Einnahmequelle für die Gemeindefinanzierung dürfte eine vollständige Abschaffung der GewSt. politisch auf großen Widerstand stoßen (KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 146). Aussichtsreicher erscheinen Vorschläge, die GewSt. nach Beseitigung der ihr derzeit innewohnenden rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede als kommunale Unternehmensteuer in ein Konzept der allgemeinen Unternehmensteuer zu integrieren (s. hierzu auch Anm. 196).

► *hinsichtlich des Verhältnisses zur ESt.*: In der Frühphase der Betriebsteueridee war die Diskussion – nicht zuletzt wegen des damals für die KSt. geltenden klassischen Systems – von klassischen Betriebsteuermodellen dominiert (s. Anm. 184). Heute finden sich kaum noch Protagonisten der klassischen Betriebsteuer. Die ohne Entlastungsmechanismen auftretende Doppelbelastung entnommener Unternehmensgewinne wird durchweg für inakzeptabel gehalten. Nur wenn im Ergebnis für den ausgeschütteten/entnommenen Gewinn dieselbe Steuerbelastung zur Anwendung kommt, die auch für andere Einkunftsarten gilt, kann dem Vorwurf eines Rückfalls in die Schemenbesteuerung begegnet werden (J. LANG, *StuW* 1989 S. 3, 9; zum Vorwurf der Schemenbesteuerung im Hinblick auf den auf gewerbliche Einkünfte beschränkten § 32 c EStG s. § 32 c EStG Anm. 5). Deshalb scheidet nicht nur eine Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns aus; auch eine Freistellung der mit Unternehmensteuer vorbelasteten Gewinne von der progressiven ESt. – dies entspräche dem heute von § 32 c EStG erzielten Ergebnis – bedeutet ein Abweichen von den Anforderungen an eine synthetische ESt. Eine Gleichbehandlung des ausgeschütteten/entnommenen Unternehmensgewinns mit anderen Einkünften läßt sich nur entweder durch vollständige Anrechnung der Unternehmensteuer auf die ESt. oder einen Abzug der Entnahmen von der unternehmersteuerlichen Bemessungsgrundlage (Abzugsystems) erreichen. Auch den Anforderungen des Sozialstaatsprinzips (StFreiheit des Existenzminimums, s. Anm. 31) kann nur bei einer Anpassung der endgültigen Belastung an die persönlichen Verhältnisse des Unternehmers nachgekommen werden.

181 II. Rechtssystematische, wirtschaftspolitische und praktische Einwände gegen die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer

Trotz der wachsenden Zahl der Befürworter ist die Kritik, die bisher alle Vorstöße zur Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer begleitet hat, keineswegs verstummt.

Zu den entschiedensten Gegnern gehören WEBER (Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971 S. 73 ff.; DB 1971 S. 2080, 2086; 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 65 ff.); LITTMANN (53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 38 ff.); WALZ (53. DJT 1980, Gutachten F S. 59 ff.); DÖLLERER, (53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 113 ff.); UELNER (53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 61 ff. und passim; 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N S. 21) und mit Bezug auf die aktuelle Debatte: BAREIS (Handelsblatt v. 14. 1. 99); WATRIN, *DSiZ* 1999 S. 238 ff.

Diese Kritik läßt sich in verschiedene Kategorien einordnen. Neben rechtssystematischen und verfassungsrechtlichen Bedenken gibt es wirtschaftspolitische Gegenstimmen ebenso wie grundlegende Zweifel an der Praktikabilität einer allgemeinen Unternehmensteuer. Dabei richtet sich die Kritik einerseits gegen die rechtsformübergreifende Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung, andererseits gegen die Begünstigung unternehmerischer Gewinne, oft ohne beide Fragen scharf zu trennen. Im einzelnen werden folgende Einwände vorgebracht:

- ▷ *Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung*; im einzelnen:
 - *Rückfall in die Schedulensteuer und Verstoß gegen das Totalitätsprinzip* (LITTMANN, 53. DJT 1980 Sitzungsbericht O, Referat S. 44; STREFKOMM., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV Tz. 98);
 - *Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch Ungleichbehandlung von unternehmerischen Gewinnen und Arbeitseinkünften*, dh. „Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem“ (vgl. TIPKE, NJW 1980, 1979, 1080) ebenso wie durch *Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen*, dh. „Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem“ (s. WEBER, DB 1971 S. 2080, 2081; DERS., 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, S. 67; GILOY, DStZ 1989 S. 547, 551);
 - *Ungerechtfertigte Steuervergünstigung durch niedrige Besteuerung unternehmerischer Gewinne* (UELNER, 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N S. 110 f.; dagegen prononciert K. VOGEL, 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N S. 111 f.);
- ▷ *Verstoß gegen das Gebot der Einheit der Rechtsordnung* (WEBER, JZ 1980 S. 545, 547 ff.);
- ▷ *Rechtsunsicherheit* durch Aufgabe der Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform (DÖLLERER, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 113, 116);
- ▷ *Nivellierung der zwischen KapGes. und PersGes. bestehenden rechtlichen und wirtschaftlichen Unterschiede* (DORNEMANN, FinArch. N. F. 11 [1949] S. 355, 362);
- ▷ *Verhinderung umverteilungspolitischer Ziele* einer progressiven Besteuerung (Walz, 53. DJT 1980, Gutachten F S. 63; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 35);
- ▷ *Gefahr der Fehllenkung von Kapital* durch den Einsparereffekt niedriger Unternehmensteuersätze und Verstoß gegen das Gebot der Verwendungsneutralität (Goerdeler-Kommission, BMF-Schriftenreihe Heft 46 Tz. 384; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 35);
- ▷ *Förderung unerwünschter Unternehmenskonzentrationen*, hervorgerufen durch einen Großaktionäreffekt, der weniger einflußreiche Anteilseigner zwingt, ihre Gewinne durch Anteilsveräußerung zu realisieren;
- ▷ *Aussterben der Einzel- und Personenunternehmen* (WEBER, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 68; DERS., JZ 1980 S. 545, 549);
- ▷ *Fehlender Nachweis einer Stärkung der Investitionstätigkeit und Risikobereitschaft* durch niedrige Unternehmensteuersätze (SCHNEIDER, StuW 1991 S. 354, 357 ff.; DERS., StbKongrRep. 1989 S. 47, 48; Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990 S. 35);
- ▷ *Gefahr der „kalten Sozialisierung“ und staatlichen Investitionslenkung* (UELNER, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O S. 62; DERS., 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N, Referat, S. 22; C. FISCHER, ZfH 1950 S. 53, 60; BAREIS, Handelsblatt v. 14. 1. 99; WATRIN, DStZ 1999 S. 238, 240);
- ▷ *Komplizierung, Abgrenzungsschwierigkeiten und Mißbrauchsgefahr* durch Verlagerung von Erwerbs- und Konsumvorgängen in den niedrig besteuerten Unterneh-

mensbereich (LITTMANN, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, S. 44; WATRIN, DSZ 1999 S. 238, 239 ff.; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 148).

III. Stellungnahme

Die Einwände gegen eine allgemeine Unternehmensteuer sind sehr heterogen. Sie richten sich nur zum Teil gegen die Betriebsteueridee selbst. Daneben betreffen sie zu einem Großteil Fragen der konkreten Ausgestaltung. Dabei ist ein Problem der Diskussion, daß sie meist abstrakt geführt wird. Es fehlt an einer allgemeinen Diskussionsbasis. Die Kritik wird ohne Bezug auf ein bestimmtes Konzept vorgebracht, und dies obwohl sich hinter dem Oberbegriff „Unternehmensteuer“ eine Fülle sehr unterschiedlicher Gestaltungen verbirgt (s. Anm. 180).

Einwände gegen die Ausgestaltung:

► *Schwierigkeiten der Umsetzung:* Ohne Bezug auf eine konkrete Gesetzesvorlage lassen sich insbesondere die Zweifel an der technischen Umsetzbarkeit, die Befürchtung von Abgrenzungsschwierigkeiten und Mißbrauchsmöglichkeiten nur schwer nachvollziehen. Abgrenzungsfragen beherrschen auch das geltende Recht der Unternehmensbesteuerung in erheblichem Umfang. Ob sie sich vergrößern oder – wie die Befürworter der Unternehmensteueridee vortragen – sogar im Gegenteil, verringern, hängt nicht zuletzt davon ab, ob die gesetzestech-nische Umsetzung gelingt.

► *Fehlende Allokations- und Verwendungsneutralität:* Wie groß die Gefahr volkswirt-schaftlicher Fehllenkungen von Kapital und unerwünschter Unternehmenskon-zentrationen ist, richtet sich ebenfalls maßgeblich nach der konkreten Ausgestal-tung der Unternehmensteuer. Der Einwand betrifft zunächst lediglich eine zu große Spreizung von Unternehmen- und EStSatz, also eine bestimmte Steuer-satzgestaltung (hierzu SCHIPPOREIT, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unter-nehmungsteuer, 1979 S. 200 ff.). Das Konzept einer allgemeinen Unternehmen-steuer ist aber nicht untrennbar mit im Vergleich zum EStSpitzensatz niedrigen Unternehmensteuersätzen verbunden. Es erlaubt diese, ohne sie zu fordern. Es gibt dem Steuergesetzgeber Handlungsspielraum bei der Festlegung von KStSatz und EStTarif und entpflichtet ihn von der Koppelung beider Tarifgefüge. Im übrigen läßt sich auch bei einem deutlichen Steuersatzgefälle die Gefahr der Fehlllokation durch einen weiten Anwendungsbereich der Unternehmen-steuer und die Möglichkeit eines steuerneutralen Wechsels zwischen alternativen Investitionen eindämmen.

Steuersystematische Einwände: Schwerwiegender sind wirtschaftspolitische und rechtssystematische Einwände, soweit ihnen nicht ebenfalls durch die kon-krete Ausgestaltung der Unternehmensteuer begegnet werden kann.

► *Unternehmensteuer und Leistungsfähigkeitsprinzip:* Die am Leistungsfähigkeitsprin-zip ansetzende Kritik, insbesondere der Vorwurf des Rückfalls in die Schemen-steuer, betrifft die Kernfrage der Betriebsteueridee. Die Entscheidung für und wider die Betriebsteuer läßt sich in diesem Punkt nicht auf ein schlichtes Abwä-gen reduzieren, weil Ablehnung und Befürwortung auf grundverschiedenen Besteuerungskonzeptionen basieren. Zugrunde liegt die Auseinandersetzung zwi-schen Konsum- und Kapitaleistungsfähigkeit (hierzu allgemein Anm. 29).

Im Rahmen einer an der Kapitaleistungsfähigkeit orientierten Besteuerung wird die natürliche Person zum alleinigen Bezugspunkt für die Verwirklichung gleich-mäßiger Besteuerung gemacht. Dem entspräche es, alle Unternehmensgewinne, unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie erwirtschaftet und ob sie einbehal-

ten oder ausgeschüttet werden, gleichmäßig der progressiven ESt. zu unterwerfen. Dies war die Ausgangsüberlegung der Ende der 60er Jahre entwickelten Teilhabersteuer (s. Anm. 185). Zwar spielt die Teilhabersteuer in der aktuellen Debatte keine Rolle. Die ihr zugrundeliegende Wertung ist aber keineswegs ad acta gelegt. Sie lebt fort in dem zum Teil vehementen Widerstand gegen eine Abkoppelung der Besteuerung der Unternehmen von der progressiven ESt. der natürlichen Person. Prominente Ökonomen wie DIETER SCHNEIDER oder PETER BAREIS sehen in einem niedrig proportionalen Unternehmensteuersatz ein nicht zu rechtfertigendes Steuerprivileg, einen Verstoß gegen das Gebot der synthetischen ESt., und zwar selbst dann, wenn es im Ausschüttungsfall zur Anwendung der progressiven ESt. kommt. Zugrunde liegt das klassische Einkommenskonzept der *Reinvermögenszugangstheorie* (s. Einf. ESt. Anm. 12), derzufolge grundsätzlich jede Wertsteigerung unmittelbar bei der natürlichen Person zu erfassen ist.

Ganz anders ist der Ansatzpunkt der Verfechter der Betriebsteueridee. Der Betriebsteueridee liegt ein konsumorientiertes Leistungsfähigkeitsverständnis zugrunde. Danach gibt es nicht *ein* Einkommen, sondern es wird unterschieden zwischen *investiertem* Einkommen auf der einen und *konsumiertem* Einkommen auf der anderen Seite. Eine progressive Besteuerung läßt sich nur hinsichtlich des für Konsumzwecke verfügbaren Einkommens rechtfertigen. Denn opfertheoretisch findet die Progression ihre Berechtigung im Abfordern eines Konsumverzichts. Dieser kann aber nur von natürlichen Personen geleistet werden. Investierte und gesparte Einkommensanteile, also insbesondere unternehmerisch gebundene Gewinne, stehen hingegen zum Konsum nicht zur Verfügung und erhöhen daher auch nicht die Opferfähigkeit (ENDRISS, DB 1998 S. 1250, 1251; FLUME, DB 1971 S. 692; KNOBBE-KEUK, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 9, 14; HEIDINGER, Betriebsteuer und vollsynthetische ESt., 1983 S. 166; J. LANG, StuW 1989 S. 3, 10). Diese Unterscheidung zwischen Kapitalleistungsfähigkeit auf der einen und Konsumleistungsfähigkeit auf der andere Seite immunisiert die Betriebsteueridee gegen den Vorwurf der Zersplitterung der ESt. Im Verständnis der konsumorientierten Besteuerung wirft ein niedrig proportionaler Unternehmensteuersatz keine gleichheitsrechtlichen Probleme auf. Denn solange Einkünfte in der Investitions- und Sparsphäre verbleiben, stellt sich der Vergleich mit anderen Einkünften der Konsumsphäre nicht. Voraussetzung ist allerdings die Gleichbehandlung von unternehmerischem und anderweitigem nicht konsumiertem Einkommen (TIPKE, NJW 1980 S. 1079). Dies setzt einen sehr weiten Anwendungsbereich der Unternehmensteuer voraus, in den auch das nicht konsumierte Einkommen von Nichtunternehmern einzubeziehen wäre. Überzeugen können daher nur solche Konzepte, die den Anwendungsbereich der Unternehmensteuer entlang der Unterscheidung zwischen investierten und konsumierten Einkünften definieren (so J. LANG, StuW 1989 S. 3, 10).

Eine in sich schlüssige Rechtfertigung einer Begünstigung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns erfordert demnach die Bereitschaft zu einem grundlegenden Paradigmenwechsel, zum Übergang von der Kapitalleistungsfähigkeit zur Konsumleistungsfähigkeit (s. ausführlich Anm. 29). Wird dieser Paradigmenwechsel nicht vollzogen, so stellt sich die Frage einer anderweitigen Rechtfertigung der Begünstigung einbehaltener Unternehmensgewinne ungleich schwieriger dar. Zwar kann, je nachdem wie das Verhältnis zwischen Unternehmensteuer und ESt. geregelt wird, im Ergebnis weiterhin für alle Einkünfte die progressive ESt. zur Anwendung gebracht werden. Betriebliche Einkünfte würden also nicht dauerhaft, sondern nur vorübergehend anders (günstiger) besteuert

(HEIDINGER, *Betriebsteuer und vollsynthetische ESt.*, 1983 S. 166). Dennoch können sich bei einer niedrig proportionalen Unternehmensteuer für die Phase der Thesaurierung erhebliche Liquiditäts- und Zinsvorteile ergeben. Diese Privilegierung des unternehmerischen Gewinns wird ua. mit dem größeren Risiko, dem das in einem Unternehmen investierte Kapital ausgesetzt ist, mit der geringeren tatsächlichen Verfügbarkeit unternehmerisch gebundener Gewinne und ihrer intensiveren Sozialbindung begründet.

KNOBBE-KEUK, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 9, 14; MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 60; RAUPACH in *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997 S. 675, 717 mit Hinweis auf BVerfG v. 22. 6. 95 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698; aA R. WENDT, *StuW* 1992 S. 66, 73 f.; BAREIS, *StbKongrRep.* 1987 S. 33, 70; DERS., *DB* 1996 S. 1153, 1157 f.; FRENZ, *StuW* 1997 S. 116, 122 f.; SEER in TIPKE/LANG, § 13 Rn. 152; ferner Anm. 32.

Dieser Begründungsansatz vermennt Aspekte geringerer Leistungsfähigkeit mit Zielsetzungen einer Wirtschaftslenkung. Nicht deutlich gemacht wird, ob die niedrigere Besteuerung als Fiskal- oder Sozialzwecknorm verstanden wird, obwohl sich je nach Einordnung sehr unterschiedliche Konsequenzen für die rechtliche Würdigung ergeben (s. Einf. ESt. Anm. 55 ff.).

► *Unternehmensteuer und internationaler Steuerwettbewerb*: Ein weiteres Argument, das den Ausgangspunkt der aktuellen Reformdebatte bildet (s. Anm. 191), ist der internationale Wettbewerbsdruck, der das Festhalten an Unternehmensteuersätzen, die sich am EStSpitzensatz orientieren, zu einem wirtschaftspolitischen Risiko macht (zum Phänomen des StWettbewerbs s. Anm. 69 f.). Als legitimer Sozialzweck könnte das Interesse an der Erhaltung des Wirtschaftsstandorts Deutschland und der Schaffung von Arbeitsplätzen (s. auch Anm. 198) auch aus der Sicht derer, die an der Kapitaleistungsfähigkeit als Maßstab festhalten, eine Begünstigung rechtfertigen. Der niedrige Unternehmensteuersatz würde damit unzweideutig zur steuerlichen Lenkungsnorm. Freilich müßten dann aber auch die strengen Kriterien der Inhaltskontrolle steuerlicher Lenkungsnormen im Hinblick auf die Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit zur Erreichung des verfolgten Zieles der Standortsicherung angelegt werden (zu Recht krit. R. WENDT, *StuW* 1992 S. 66, 74). Dabei gilt, daß, je massiver die Begünstigung ausfällt, desto strengere Anforderungen an die Rechtfertigung als Sozialzwecknorm gestellt werden müssen.

► *Unternehmensteuer und Einheit der Rechtsordnung*: Als weiterer zentraler Einwand wird gegen die Idee der rechtsformunabhängigen Besteuerung vorgebracht, die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung setze sich über die durch das Zivilrecht vorgegebenen unterschiedlichen Haftungsmodalitäten der verschiedenen Gesellschaftsformen hinweg. Die Vorstellung eines vom Unternehmer getrennten Unternehmens sei bei personalistischen Unternehmen gekünstelt und widerspreche jedenfalls beim Einzelunternehmer den zivilrechtlichen Gegebenheiten diametral. Die Durchbrechung der Einheit der Rechtsordnung führe zu Rechtsunsicherheit.

Richtig ist, daß sich eine allgemeine Unternehmensteuer über zivilrechtliche Wertungen hinwegsetzt, zivilrechtlich unterschiedlich ausgestaltete Sachverhalte gleich behandelt. Doch das Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist nicht im Sinne einer formalen Einheitlichkeit mißzuverstehen, sondern hat lediglich die Funktion, Wertungswidersprüche zu verhindern. Die These vom Primat des Zivilrechts im Steuerrecht findet deshalb ihre Grenzen im Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Nur wenn unterschiedliche zivilrechtliche Rechtsformen auch für unterschiedliche wirtschaftliche Sachver-

halte stehen, kommt es bei einer Gleichbehandlung zum Bruch mit der Einheit der Rechtsordnung. Im übrigen setzt sich auch die geltende Besteuerung der PersGes. über die Einheit der Rechtsordnung hinweg, Widersprüche zur zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit der PersGes. werden in Kauf genommen (hierzu grundlegend SCHÖN, *StuW* 1996 S. 275, 281 ff.). Problematischer ist die Einbeziehung von Einzelunternehmern in eine am Trennungsprinzip orientierte Unternehmensteuer. Zivilrechtlich gibt es keine Leistungsbeziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und seinem Inhaber und kein vom Inhaber rechtlich abgegrenztes Unternehmensvermögen. Andererseits wäre die durch eine Ausgrenzung von Einzelunternehmern aus einer allgemeinen Unternehmensteuer hervorgerufene Ungleichbehandlung nicht zu rechtfertigen. Die Rechtsformentscheidung würde weiterhin verzerrt. Zudem unterscheidet auch das geltende Steuerrecht bereits eine betriebliche und private Sphäre des Einzelunternehmers, knüpft unterschiedliche steuerrechtliche Folgen an die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebs- oder Privatvermögen, ohne daß es hierfür eine unmittelbare zivilrechtliche Entsprechung gäbe (vgl. hierzu auch Brühler *Empfehlungen*, *BMF-Schriftenreihe* Heft 66, 1999 S. 79 f.).

► *Die These vom Aussterben der Personengesellschaft*: Wenig Überzeugungskraft kommt dem Einwand zu, eine allgemeine Unternehmensteuer führe zum Aussterben der PersGes. Vor dem Hintergrund einer gegenüber dem EStSpitzensatz deutlich niedrigeren KStBelastung ist diese Befürchtung kaum nachvollziehbar, da gerade die Beibehaltung des derzeitigen Dualismus Personenunternehmen in die KapGes. zwingen würde (GRASS, *Unternehmensformneutrale Besteuerung*, 1992 S. 144). Eine der Zielsetzungen einer allgemeinen Unternehmensteuer ist es demgegenüber, Personenunternehmen unter Beibehaltung der bisherigen Rechtsform in eine der niedrigen KSt. im Ausland entsprechende Besteuerung einzubeziehen.

► *Gefahr der kalten Sozialisierung*: Auch die Befürchtung, der Gesetzgeber werde eine niedrige allgemeine Unternehmensteuer zum Anlaß verstärkter Investitionslenkung nehmen, ist kaum haltbar. Dem Konzept einer allgemeinen Unternehmensteuer wird eine politische Intention unterstellt, für die es keinen Beleg gibt. Gegen die Befürchtung vermehrter Investitionslenkung bei einer stl. Begünstigung unternehmerischer Gewinne spricht einerseits, daß es im europäischen Ausland, wo der im Unternehmen thesaurierte Gewinn teilweise erheblich niedriger besteuert wird als Arbeitseinkommen, nicht zu vermehrter Investitionslenkung gekommen ist (HENDEL, 57. DJT 1988, *Sitzungsbericht* N S. 114) und daß sich andererseits der Gesetzgeber auch im dualistischen System von KSt. und ESt. in der Vergangenheit nicht gehindert gesehen hat, wirtschaftspolitische Lenkung zu betreiben. Niedrige Unternehmenssteuersätze sind im Unterschied zur herrschenden Praxis sektorieller oder regionaler Förderung Instrument einer *allgemeinen* Investitionsbegünstigung, bei der die Gefahren einer allokativen Fehlleitung geringer sind als bei speziellen Sonderabschreibungstatbeständen. Der Befürchtung, der Gesetzgeber könne die stl. Verschonung von Unternehmensgewinnen zum Anlaß nehmen für eine Einengung der unternehmerischen Freiheit durch verschärfte Auflagen im sonstigen Wirtschaftsrecht, insbesondere im Arbeits-, Gesellschafts- und Umweltrecht, kommt nur dann eine gewisse Berechtigung zu, wenn die Begünstigung als Sozialzwecknorm und nicht als Konsequenz der Unterscheidung zwischen Kapital- und Konsumleistungsfähigkeit eingestuft wird. In diesem Fall mag es dem Gesetzgeber zulässig erscheinen, die stl. Begünstigung an eine bestimmte Verwendung des Gewinns zu knüpfen, etwa an die Schaffung von Arbeitsplätzen oder die Investition in Umweltschutztechniken.

B. Die Entwicklung der Reformdiskussion

183

I. Überblick

Die Forderung nach einer Reform der Unternehmensbesteuerung blickt auf eine lange Tradition zurück. Seit ihrer Verselbständigung als eigenständige Steuer neben der ESt. ist die KSt. von einer Reihe offizieller und halboffizieller Gutachten und Stellungnahmen zur Lage der Unternehmensbesteuerung und zu Reformmöglichkeiten begleitet. Das als unvollkommen empfundene dualistische System der Besteuerung von KapGes. auf der einen und PersGes. und Einzelunternehmern auf der anderen Seite (zu den Belastungsunterschieden s. Anm. 163) hat eine kaum noch überschaubare Flut unterschiedlichster Verbesserungsvorschläge hervorgebracht. Hauptanliegen war dabei lange Zeit die Herstellung von *Rechtsformneutralität*. Die Diskussion war geprägt von rechtssystematischen Überlegungen einer leistungsfähigkeitsgerechten und entscheidungsneutralen Besteuerung. Seit Beginn der 90er Jahre steht demgegenüber die *internationale Wettbewerbsfähigkeit* des Steuersystems im Vordergrund. Der weltweit zu beobachtende Steuersenkungstrend im Bereich der KSt. stellt Deutschland mit seinem hohen Anteil an Personenunternehmen vor Probleme, die sich letztlich nur durch eine Ausweitung der KSt. auf Personenunternehmen lösen lassen. Die hiermit aufgeworfenen konzeptionellen Fragen decken sich mit der Forderung nach Rechtsformneutralität. Sie werden aber im Zuge eines erstarkten Pragmatismus weniger grundsätzlich angegangen. Neue Impulse erhält die Diskussion durch die aus der Kritik an dem traditionellen kapitalorientierten Einkommensbegriff (Einf. ESt. Anm. 13 ff.) geborene Konsumorientierung der Einkommensbesteuerung (Anm. 29 u. 182).

Neben der Forderung nach rechtsformunabhängiger Unternehmensbesteuerung hat auch die Diskussion um das KStSystem, die das Verhältnis der Unternehmensbesteuerung zur ESt. betrifft, Tradition. Diese Diskussion hatte zunächst mit der Einführung des Anrechnungssystems im Jahre 1977 einen Schlußpunkt gefunden. Neue Fragen entstehen aber einerseits aus den Bemühungen um eine allgemeine Unternehmensteuer, die den Anwendungsbereich des Anrechnungsverfahrens drastisch erweitern würde, zum anderen aufgrund der Zunahme der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung. Während unterschiedliche KStSysteme über lange Zeit hinweg vorwiegend auf ihre Tauglichkeit in einer „closed economy“ überprüft wurden, hat auch hier mittlerweile eine Verlagerung von allgemein rechtssystematischen Erwägungen hin zu Fragen der internationalen und vor allem europarechtlichen Eignung der verschiedenen Systemalternativen stattgefunden.

II. Die wichtigsten Reformvorschläge der Vergangenheit

184 1. Erste Betriebsteuervorschläge und Betriebsteuerausschuß

Schrifttum: FINDEISEN, Die Unternehmensform als Rentabilitätsfaktor, Berlin 1924; BEKKER u. LION, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird?, Referat zum 33. DJT, Berlin/Leipzig 1925 S. 433 u. 465; C. FISCHER, Um ein Unternehmungs-Steuerrecht, StuW 1942 Sp. 601; TERHALLE, Steuerumbau als Aufgabe für morgen, FinArch. Bd. 9 (1943) S. 191; SCHMÖLDERS, Steuerumbau als Aufgabe für heute, FinArch. Bd. 9 (1943) S. 246; TERHALLE, Steuerumbau als Aufgabe für heute und

morgen, FinArch. Bd. 9 (1943) S. 604; BOETTCHER, Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, StuW 1947 Sp. 67; SEUFFERT, Betriebsteuer jetzt, StuW 1948 Sp. 695; DORNEMANN, FinArch. N. F. 11 (1949) S. 355; weitere Nachweise der älteren Lit. s. StuW 1949, Sp. 919, 1065 ff.

Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949 Sp. 929.

Schrifttum zum Gutachten des Betriebsteuerausschusses: STEINER, Gedanken zur Betriebsteuer, StuW 1949 Sp. 645; O. SCHMIDT, Was erwartet die GmbH von der Steuerreform, GmbH-Rdsch. 1950 S. 18; BOETTCHER, Zur Betriebsteuer, StuW 1951 Sp. 411 ff.; SEUFFERT, Über die neuesten Wege der Steuerpolitik, BB 1951 S. 145; BINDER, Zur Frage einer Betriebsteuer, BB 1950 S. 597; BÜHLER, Das Wesen einer einheitlichen Betriebsteuer, DB 1949 S. 582; BOETTCHER, Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns einerseits und der Ausschüttungen bzw. Entnahmen andererseits, FinArch. N. F. 20 (1959/60) S. 143.

Dissertationen in der Folge des Gutachtens des Betriebsteuerausschusses: K. BECKER, Die Betriebsteuer und ihre Auswirkungen auf die Besteuerung der Kommanditgesellschaften, Frankfurt 1950; CLASSEN, Umbau der Betriebsbesteuerung, Köln 1950; MÜLLER, Hauptprobleme einer Unternehmenssteuer, Leipzig 1950; RAPPENECKER, Die einheitliche Besteuerung der Unternehmen. Eine rechts- und steuerpolitische Untersuchung nebst einem Vorschlag zu einem künftigen Gewerbesteuerrecht, Heidelberg 1950; HÖFLINGER, Die Betriebsteuer, Erlangen 1952; KLEINE, Die Entwicklung und Problematik der Betriebsteuer, Köln 1952; NIEPOTH, Reformfragen der Gewinnbesteuerung gewerblicher Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung des Betriebsteuergedankens, Marburg 1952; LINGNER, Betriebswirtschaftliche Bedeutung der geltenden Besteuerung von Unternehmen und der Vorschläge zu einer allgemeinen Betriebsteuer in vergleichender Betrachtung, Hamburg 1953; SPILGER, Reform der Unternehmensbesteuerung. Untersuchung einiger Betriebsmerkmale auf ihre Eignung als Bemessungsgrundlage einer allgemeinen Unternehmenssteuer, Köln 1953.

Eine erste ausführliche Auseinandersetzung mit der Idee der allgemeinen Unternehmensteuer – in der Vergangenheit meist als *Betriebsteuer* bezeichnet – fand anlässlich des 33. DJT im Jahre 1924 statt. Die Gutachten von ENNO BECKER und MAX LION weckten das Bewußtsein für die verzerrende Wirkung des Dualismus von KSt. und ESt. Die Gutachter forderten, die Gewerbetreibenden dürften in ihrer Rechtsformentscheidung nicht durch steuerliche Belastungsunterschiede beeinflusst werden. Dennoch lehnten sie im Ergebnis die Einführung einer Betriebsteuer ab (vgl. aaO S. 433 ff. und 465 ff.). Diese Ablehnung richtete sich indes nicht gegen die Betriebsteueridee an sich. Vielmehr fußte sie auf der Erkenntnis, daß ein praktikables Alternativkonzept zu der Rechtsformanknüpfung nicht vorhanden sei (BECKER aaO S. 452; LION aaO S. 477). Neue Grenzziehungen würden nur neue Schwierigkeiten aufwerfen. BECKER sprach sich daher statt für eine einheitliche Betriebsteuer für großzügige Optionslösungen in beide Richtungen aus (aaO S. 461 f.).

Den entscheidenden Impuls erhielt die Betriebsteuerdebatte Anfang der 40er Jahre durch Vorstöße von TERHALLE (FinArch. Bd. 9 [1943] S. 191ff., 604 ff.) und C. FISCHER (StuW 1942 Sp. 601), denen sich SCHMÖLDERS (FinArch. Bd. 9 [1943] S. 246 ff.) anschloß. Schon zu diesem frühen Zeitpunkt nahmen die Betriebsteuervorschläge ihren Ausgang von der Feststellung, daß die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen KapGes. und PersGes. nicht mit wirtschaftlichen Unterschieden korrespondiere, die eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen könnten (zB C. FISCHER, StuW 1942 Sp. 601, 622). Bereits in diesem Stadium bildete sich ferner die – auch heute immer noch tragende – These heraus, die weitgehend von den beteiligten Individuen verselbständigte Stellung der Betriebe im Wirtschaftsleben verlange nach einer Besteuerung anhand von objektiven, allein an der Situation der Unternehmung orientierten Kriterien. C. FISCHER etwa

forderte „eine scharfe und grundsätzliche Trennung zwischen persönlicher und betriebswirtschaftlicher Leistungsfähigkeit“ (StuW 1942, Sp. 601, 624).

Den Entwürfen in diesem Frühstadium war gemein, daß sie als *klassische Betriebssteuern* konzipiert waren, die eine Doppelbelastung entnommener Gewinne propagierten (C. FISCHER, StuW 1942, Sp. 601, 636; TERHALLE, FinArch. Bd. 9 [1943], 604, 607; anders SCHMÖLDERS, FinArch. Bd. 9 [1943] S. 246 ff.: Betriebssteuer als Sollertragsteuer, die auf ESt. und KSt. angerechnet wird). Die Vorschläge standen in engem Kontext mit dem aufgrund des Zweiten Weltkriegs gestiegenen Mittelbedarf des Staates („Kriegsbetriebsteuer“). Ihnen wohnte zudem meist ein dirigistisches Motiv inne. Diese Entstehungsgeschichte der Betriebssteuer mag einer der Gründe sein für die Skepsis, die derartigen Vorschlägen bis in die heutige Zeit entgegengebracht wird.

Betriebsteuerausschuß: Grundsätzlicher und weniger vom aktuellen Mittelbedarf bestimmt waren die Arbeiten des nach der Währungsreform von der Verwaltung für Finanzen eingesetzten Betriebsteuerausschusses unter dem Vorsitz von C. FISCHER. Der Ausschuß legte drei verschiedene Gesetzesentwürfe vor, die sich in erster Linie hinsichtlich ihres subjektiven Anwendungsbereichs und des Verhältnisses zwischen Betrieb- und Einkommensteuer unterscheiden:

Entwurf I erfaßt alle Betriebe, deren Gewinn aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wird. Einbehaltene Gewinne unterliegen einer proportionalen Betriebssteuer. Ausgeschüttete Gewinne werden mit anderen Einkunftsarten zusammengerechnet. Die auf den ausgeschütteten Gewinn entfallende Betriebssteuer wird auf die ESt. angerechnet.

Entwurf II erstreckt sich auf alle betrieblichen Einkünfte ohne Rücksicht auf das Bestehen einer Buchführungspflicht. Die ESt. wird in proportionale Einzeleinkommensteuern (Schedulen) für die verschiedenen Einkunftsarten zerlegt und um eine progressiv gestaffelte zusätzliche ESt. für denjenigen Teil des Einkommens ergänzt, der in die Konsumsphäre der natürlichen Person gelangt. Betriebliche Einkünfte werden, solange sie im Unternehmen verbleiben in „*Schedula B*“ von einer proportionalen Betriebssteuer erfaßt. Negative Einkünfte verschiedener Schedulen können nicht untereinander ausgeglichen werden. Eine Anrechnung der proportionalen EinzelESt. auf die progressive GesamtESt. ist nicht vorgesehen. Entwurf II erfordert demnach einen grundlegenden Umbau des herkömmlichen Systems der ESt.

Entwurf III beschränkt den Anwendungsbereich wie Entwurf I auf buchführungspflichtige Betriebe, unterscheidet sich von diesem aber durch die Nichtanrechenbarkeit der Betriebssteuer (klassisches System). Personenunternehmen wird der Abzug einer angemessenen Tätigkeitsvergütung gewährt, um für die Arbeitseinkünfte der Unternehmer eine Doppelbelastung zu vermeiden.

Als Betrieb gelten in allen drei Entwürfen Gewerbebetriebe, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die, ohne ein Gewerbe zu betreiben, über den Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Rechtsform ist unerheblich.

Die Vorschläge des Betriebsteuerausschusses – obwohl oder vielleicht gerade weil erstaunlich modern – riefen ein sehr gespaltenes Echo und zum Teil heftige Kritik hervor (so etwa BINDER, BB 1950 S. 547 ff.; BÜHLER, DB 1949 S. 58; zur Verteidigung der Vorschläge BOETTCHER, StuW 1951 Sp. 411 ff.; zustimmend ferner insb. O. SCHMIDT, GmbH-Rdsch. 1950 S. 17 ff.).

In der Folgezeit wurde die Forderung nach der Einführung einer rechtsformunabhängigen Betriebssteuer nicht weiterverfolgt (vgl. aber die im Jahr 1951 eingefügte, von der Betriebssteuerrückbildung inspirierte Option zur KSt.; hierzu Dok. KSt. Anm. 60). Im Vordergrund stand nun die Reform der Besteuerung ausgeschütteter Gewinne und die Auseinandersetzung mit dem klassischen System. Dennoch sind die Arbeiten des Betriebsteuerausschusses, obwohl sie 50 Jahre zurückliegen, keineswegs überholt, sondern verdienen auch in der aktuellen

Reformdiskussion weiterhin Beachtung, weil sie anders als die meisten Reformforderungen neueren Datums mit konkreten, in Teilbereichen gut durchdachten Gesetzesentwürfen aufwarten.

2. Teilhabersteuer (Integrationsmodell)

185

Schrifttum: ENGELS, Reformbedürftige Körperschaftsteuer. Vorschläge aus volkswirtschaftlicher Sicht, *Der Volkswirt* (1966) S. 1305 f.; Report of the Royal Commission on Taxation (Carter-Report), Bd. 4, Ottawa 1966; STÜTZEL, Steuersystem und Kapitalverkehr, *Die Aussprache* 1966 S. 135; ENGELS, Die KSt. als EStVorabzug. Steuerertrag und Steuertechnik bei einer Reform der Körperschaftsbesteuerung, *Die Aussprache* 1967 S. 9; ENGELS/STÜTZEL, Teilhabersteuer, 2. Aufl., Frankfurt 1968; RASCH, Der Stützel-Plan, *Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen* 1968 S. 870; SOMOGYI/WELTER, Nochmals: Einige Aspekte des Stützelplans, *Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen* 1968 S. 1090; FRIAUF, Die Teilhabersteuer als Ausweg aus dem Dilemma der Doppelbelastung der Körperschafts-gewinne, *FR* 1969 S. 27; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, *Zur Teilhabersteuer*, Wiesbaden 1969; KETZEL, Teilhabersteuer – Konzeption und Gestaltungsmöglichkeit, Saarbrücken 1969; STÜTZEL, Die aktuelle Diskussion, Teilhabersteuer – ein realistischer Reformvorschlag?, *StKongrRep.* 1969 S. 319; WINKLER, Die Teilhabersteuer, *Versicherungswirtschaft* 1969 S. 1058; CRONEBERG, Die Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Körperschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensfinanzierung, Braunschweig 1973; WAMSLER, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, *Lohmar/Köln* 1998.

Inhalt: Ende der 60er Jahre erregte ein von den Ökonomen ENGELS und STÜTZEL unterbreiteter Vorschlag eines als Teilhabersteuer bezeichneten Integrationsmodells einige Aufmerksamkeit (zur Entstehungsgeschichte dieses Vorschlags s. *StREFKOMM.* 1971, *BMF-Schriftenreihe* Heft 17 KSt. IV Tz. 100 Fn. 39). Wie den Betriebsteuermodellen liegt auch der Teilhabersteuer die Idee der Gleichbehandlung von KapGes. und PersGes. zugrunde. Nur soll diese nicht durch Annäherung der Besteuerung der PersGes. an die KapGes. vollzogen werden, sondern es soll – genau entgegengesetzt – durch Zurechnung aller (einbehaltener und ausgeschütteter) KapGesGewinne zum Anteilseigner eine Gleichstellung der KapGes. mit der PersGes. erzielt werden. Unabhängig von der tatsächlichen Vornahme von Ausschüttungen wäre das gesamte Einkommen der KapGes. bei den Anteilseignern entsprechend ihrer Beteiligungsverhältnisse von der ESt. zu erfassen. Ausgangspunkt des im wesentlichen verteilungspolitisch motivierten Teilhabersteuermodells war, daß auf diese Weise für alle Einkünfte die progressive ESt. zur Anwendung gebracht und damit eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der natürlichen Person unabhängig von der Rechtsform gewährleistet werden könne. Zur Überwindung technischer Schwierigkeiten, die sich gerade bei großen KapGes. aus der Zurechnung auch des thesaurierten Gewinns bei einer Vielzahl von Anteilseignern ergeben, wurde die Grundidee der unmittelbaren Erfassung bei der natürlichen Person durch die Erhebung einer sog. „Teilhabersteuer“ auf der Ebene der KapGes. modifiziert. Inhaltlich handelte es sich um eine auf die ESt. der Anteilseigner anrechenbare proportionale KapErtrSt. Auf diese Weise wurde auch das Liquiditätsproblem gelöst, das ansonsten durch die Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne beim Anteilseigner entstanden wäre. In die Teilhabersteuer sollten auch PersGes. einbezogen werden.

Der ENGELS/STÜTZEL-Vorschlag wurde überwiegend wohlwollend aufgenommen. Vor allem Ökonomen haben über lange Zeit hinweg der Integrationsthese viel Sympathie entgegengebracht (vgl. etwa *Wiss. Beirat* beim BMF, *Gutachten zur Reform der direkten Steuern*, *BMF-Schriftenreihe* Heft 9, 1967 S. 50 f.;

SCHNEIDER, *StuW* 1975 S. 97, 112; ferner positive Stellungnahmen der Teilnehmer der aktuellen Diskussion zur Teilhabersteuer, *StKongrRep.* 1969 S. 319 ff.). Auch die Eberhardt-Kommission beschäftigte sich ausgiebig mit dem Teilhabersteuermodell und bewertete dieses dem Grunde nach sehr positiv (StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV Tz. 104–110 u. 135–155). Die Ablehnung der Teilhabersteuer durch die Kommission hatte keine theoretisch-systematischen Gründe, sondern beruhte auf den als nicht überwindbar eingeschätzten technischen Schwierigkeiten.

Auch wenn in der Diskussion um eine Reform der Unternehmensbesteuerung die Teilhabersteueridee gelegentlich noch anklingt (vgl. den Vorschlag des Kronberger Kreises, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1989), sind die Vorschläge von ENGELS und STÜTZEL in Deutschland mehr und mehr in Vergessenheit geraten (vgl. aber WAMSLER, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, 1998). Ganz anders in den USA: Dort werden im Schrifttum Integrationsmodelle seit Jahrzehnten als Alternative zum geltenden klassischen System lebhaft diskutiert und ungeachtet der technischen Schwierigkeiten für unbedingt vorzugswürdig gehalten.

Vgl. etwa McNULTY, *StuW* 1989 S. 120, 132 ff. KRAGEN/McNULTY, *Federal Income Taxation*, Bd. 2, Minnesota 1985 S. 900 ff., mit detaillierten Vorschlägen zur Lösung der praktischen Probleme; SHEPPARD, *Tax Notes* 27 (1985) S. 641 ff.; DODGE, *Tax Law Review* 50 (1995) S. 265 ff.; ausführlich hierzu auch die kanadische Carter Commission (*Royal Commission on Taxation*), Bd. 4, Ottawa 1966 S. 3–98; zu den US-amerikanischen Teilhabersteuer-Vorschlägen vgl. HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 189–203 u. 281–291.

Beurteilung: Der vorschnelle Blick auf die technischen Probleme der Teilhabersteuer hat lange Zeit eine konzeptionelle Auseinandersetzung mit diesem Modell verhindert. Erst allmählich hat sich auch Kritik gegen die theoretischen Annahmen der Teilhabersteueridee herausgebildet (zusammenfassend JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 1998 S. 100 f.):

► *Systematische Defizite:* Die Teilhabersteuer, wird behauptet, ermögliche eine wahrhaft gleichmäßige Besteuerung aller Einkünfte nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Gegen diese Aussage müssen jedoch erhebliche Bedenken angemeldet werden. Die Zurechnung einbehaltener Gewinne einer KapGes. zum Anteilseigner widerspricht sowohl dem rechtlichen als auch dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Der Anteilseigner erlangt über den thesaurierten Gewinn keinerlei Verfügungsbefugnis. Der im Unternehmen gebundene Gewinn erhöht gerade nicht aktuell die individuelle Leistungsfähigkeit des Anteilseigners, die allein eine progressive Einkommensbesteuerung rechtfertigen kann (LITTMANN, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. O 44; TIPKE, *NJW* 1980 S. 1079, 1080). Erst am Ende des unternehmerischen Engagements läßt sich hinreichend sicher feststellen, wie hoch der für eine Verteilung zur Verfügung stehende Gewinn tatsächlich ausfällt, und nur in diesem Umfang kommt es zu einem Leistungsfähigkeitszuwachs des Anteilseigners. Die Teilhabersteuer verstößt zudem gegen das estl. *Zuflussprinzip*, wenn Gewinne der ESt. unterworfen sind, die dem Anteilseigner noch nicht zugeflossen sind. Letztlich muß die Erfassung nicht realisierten Einkommens aber schon deshalb ausscheiden, weil es an der zur Steuerzahlung erforderlichen Liquidität fehlt (BOETTCHER, *StuW* 1951 Sp. 411, 416). Daran kann auch der Kunstgriff einer zwischengeschalteten Teilhabersteuer nichts ändern.

► *Wettbewerbspolitische Defizite:* Darüber hinaus ist die Anwendung progressiver Steuersätze auf einbehaltene unternehmerische Gewinne mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität inkompatibel. Zwischen der persönlichen Situation des

Anteilseigners, welche für die individuelle EStBelastung maßgeblich ist, und der Stellung des Unternehmens im Wettbewerb besteht kein Zusammenhang (vgl. Anm. 5). Unter dem Einfluß des internationalen Steuersatzwettbewerbs schließlich läßt sich die Forderung, alle Unternehmensgewinne den regelmäßig hoch progressiven EStSätzen zu unterwerfen, auch aus standortpolitischen Gründen kaum aufrechterhalten. Denn eine dem internationalen KStNiveau entsprechende Senkung der ESt. ist angesichts des Finanzierungsbedarfs des Staates und der fehlenden Bereitschaft zur Ausgabenkürzung unrealistisch (aa Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 99).

► *Mangelnde Umsetzbarkeit:* Von den praktischen Problemen sind es vor allem die Schwierigkeiten bei der Erfassung von Steuerausländern, die gegen die Teilhabersteuer sprechen (JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl. 1998 S. 101; Goerdeler-Kommission, BMF-Schriftenreihe Heft 46, 1991 Rn. 439). Die Abschaffung der KSt. zugunsten einer Teilhabersteuer, die – soweit sie als KapErtrSt. ausgestaltet ist – den abkommensrechtlichen Regelungen des Art. 10 Abs. 2 OECD-MustAbk. unterfällt, würde eine Revision aller DBA erforderlich machen, wenn verhindert werden soll, daß der Quellenstaat weitgehend auf seine Besteuerungsrechte verzichten muß. Ein System, das den traditionellen Abkommensmustern zuwiderläuft, ist angesichts der Schwerfälligkeit von DBA-Verhandlungen praktisch nicht realisierbar (s. Anm. 57; StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, S. 306 KSt IV Tz. 148 ff.). Hinzu kommen ua. Ungereimtheiten hinsichtlich der Zuordnung von Verlusten, ein im Fall großer Publikumsgesellschaften kaum zu bewältigender administrativer Aufwand der individuellen Gewinnzurechnung sowie Probleme in Fällen einer späteren Korrektur des Betriebsergebnisses der Gesellschaft.

3. Vorschläge im Vorfeld der Körperschaftsteuerreform 1976, insbesondere Steuerreformkommission 1971 186

Schrifttum: MEILICKE, Steuerliche Erleichterung der Umwandlung und Umgestaltung von Unternehmen, Die Aussprache 1967 S. 213; KREILE, Möglichkeiten und Grenzen einer grundsätzlichen Reform des Körperschaftsteuerrechts, BB 1970 S. 893; WEBER, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur großen Steuerreform, Frankfurt 1971; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971.

Die StRefKomm. 1971, auch bekannt geworden unter dem Namen ihres Vorsitzenden als Eberhardt-Kommission, schlug neben zahlreichen Einzelmaßnahmen zur Überwindung der Mängel des damaligen klassischen Systems (mit gespaltenem KStSatz) ein Vollerrechnungssystem vor (aaO, KSt IV Tz. 162 f.), wie es später im KStG 1977 verwirklicht wurde (zur Rechtsentwicklung s. Dok. KSt. Anm. 100). Eine Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereichs der KSt. wurde nicht für erforderlich gehalten, da man glaubte, Rechtsform- und Finanzierungsneutralität – zumindest unter der Voraussetzung eines dem EStSpitzensatz entsprechenden ThesaurierungskStSatzes – bereits durch ein Anrechnungssystem erreichen zu können.

Einige Beachtung fanden ferner, obwohl es sich bei beiden nicht um sonderlich ausgereifte Reformentwürfe handelte, die noch aus der Zeit vor der Eberhardt-Kommission stammenden Vorschläge von MEILICKE (Die Aussprache 1967 S. 213 ff.), und KREILE (BB 1970 S. 893 ff.).

▷ MEILICKE (aaO S. 218–220) sprach sich prinzipiell für ein kstl. Freistellungssystem aus, das er – kombiniert mit einem KStSatz von 50 vH – als „ideal“

bezeichnete, aber für „nicht durchsetzbar“ erachtete. In einer abgeschwächten Form schlug er statt dessen vor, Ausschüttungen an unbeschränkt estpfl. Anteilseigner nur zur Hälfte der ESt. zu unterwerfen und Dividendenzahlungen an ausländische Anteilseigner mit einer KapErtrSt. in Höhe von 15 vH zu belegen. Ausschüttungen zwischen KapGes. sollten gänzlich freigestellt sein. MEILICKE war seiner Zeit weit voraus – sein Vorschlag entspricht dem aktuell diskutierten Halbeinkünfteverfahren (s. Anm. 194).

- ▷ Der Vorschlag KREILES zielte unter Beibehaltung des gespaltenen KStSatzes auf eine stufenweise Freistellung des ausgeschütteten Gewinns in dem Maße, wie die Gesamtbelastung aus KSt. und ESt. der Belastung nach dem individuellen EStSatz des Anteilseigners auf den Gewinnanteil entspricht. Definitiv sollte nach diesem Vorschlag in jedem Fall die Ausschüttungsbelastung werden.

Zu beiden Vorschlägen vgl. StRefKomm., BMF-Schriftenreihe Heft 17, KSt IV Tz. 128 f.; RIEDEL, Die steuerpolitische Willensbildung bei der Körperschaftsteuerreform 1977, 1982 S. 41.

187 4. 53. Deutscher Juristentag 1980

Gutachten und Sitzungsbericht O zum 53. DJT, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, München 1980.

Nur wenige Jahre nachdem durch die Einführung des kstl. Anrechnungssystems die Vorschläge der Eberhardt-Kommission umgesetzt worden waren, beschäftigte sich der 53. Deutsche Juristentag im Jahre 1980 erneut mit Fragen einer Reform der Unternehmensbesteuerung.

Wieder ging es um die Frage, ob der Dualismus von KSt. und ESt. zugunsten einer einheitlichen Betriebssteuer aufgegeben werden solle. Doch obwohl sich bereits die Erkenntnis durchgesetzt hatte, daß auch die unbegrenzte Anrechnung der KSt. nicht in der Lage ist, umfassende Rechtsformneutralität herzustellen (Beschuß I. 3, S. O 180 und sehr prägnant KNOBBE-KEUK, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 9, 11), fand sich keine Mehrheit für eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung (Beschuß I. 1, S. O 180). Die durch das Anrechnungsverfahren erreichte Problemlösung wurde als hinreichend angesehen (LITTMANN, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 42). Zudem dominierten die Aussprache grundlegende Zweifel an der Berechtigung der Forderung nach rechtsformunabhängiger Besteuerung.

Andererseits einigten sich aber die Delegierten des 57. DJT im Jahre 1988 darauf, den Gesetzgeber zu der Prüfung aufzufordern, ob Personenunternehmen einer der KSt. vergleichbaren Betriebssteuer unterworfen werden sollen (Sitzungsbericht N, Beschuß IV. 5, S. N 212).

188 5. Bericht des Wissenschaftlichen Beirats und Gutachten der Goerdeler-Kommission

Schrifttum: Wiss. Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 43, Bonn 1990; Goerdeler-Kommission, Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe Heft 46, Bonn 1991; kritisch zu beiden Berichten D. SCHNEIDER, Zwei Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1991 S. 354.

Anfang der 90er Jahre befaßten sich praktisch zeitgleich zwei Gremien mit der Reform der Unternehmensbesteuerung:

- ▷ Der Wiss. Beirat beim BMF (BMF-Schriftenreihe Heft 43, 1990) empfahl nachdrücklich, an dem 1977 eingeführten Anrechnungsverfahren festzuhalten und – im Interesse größerer Rechtsformneutralität – den KStThesaurierungssatz wieder dem EStSpitzensatz anzugleichen. Eine Begünstigung thesaurierter Gewinne lehnte der Beirat sowohl beschränkt auf KapGes. als auch generell für den gesamten Unternehmensbereich ab. Daneben schlug der Beirat einen Umbau der GewSt. in eine Wertschöpfungssteuer vor.
- ▷ Sehr viel umfassender waren die Reformforderungen der unter dem Namen ihres Vorsitzenden GOERDELER bekannt gewordenen „Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze“ (BMF-Schriftenreihe Heft 46, 1991). Zentrale Zielsetzung war die Verbesserung des Investitionsklimas in Deutschland durch eine Senkung der Abgabenbelastung des Unternehmenssektors. Hierzu wurden folgende auf das geltende KStRecht bezogene Reformvorschläge gemacht:
- Senkung des KStThesaurierungssatzes auf 46 vH (aaO Rn. 369 ff.) unter Beibehaltung des gespaltenen KStSatzes mit einem Ausschüttungssteuersatz von 36 vH (aaO Rn. 440 ff.); Wegfall des Sondersteuersatzes für nicht am Anrechnungsverfahren beteiligte Körperschaften (aaO Rn. 373 ff.);
 - Anrechnung im Ausland erhobener KSt. bei Weiterausschüttung ausländischer Gewinne (aaO Rn. 422 ff.) und
 - technische Vereinfachung des kstl. Anrechnungsverfahrens (aaO Rn. 479 ff.).

Auch die Goerdeler-Kommission hielt die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer für entbehrlich und setzte statt dessen wie der Wiss. Beirat zur Herbeiführung von Rechtsformneutralität auf eine Gleichschaltung von EStSpitzensatz und KStSatz (aaO Rn. 369): Beide Steuersätze sollten im Interesse größerer internationaler Wettbewerbsfähigkeit auf 46 vH gesenkt werden. Im Gegensatz hierzu sei die Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer nicht nur mit großen praktischen Schwierigkeiten verbunden, sondern auch unerwünscht, weil sie zu einer Scheduling der ESt. führe (aaO Rn. 387).

Die Untersuchungen des Wiss. Beirats und der Goerdeler-Kommission repräsentieren sichtbar die Trendwende in der Reformdiskussion, die Hinwendung zu einer pragmatischen, am internationalen Steuerwettbewerb ausgerichteten Analyse des bestehenden Systems ohne größeren systematischen Anspruch (vgl. in diesem Zusammenhang die Kritik von SCHNEIDER, *StuW* 1991 S. 354 ff., der beiden Gutachten methodische Mängel vorwirft).

Einstweilen frei.

189

C. Die aktuelle Reformdiskussion

I. Reformpläne der Bundesregierung

190

Seit Anfang der 90er Jahre mehren sich im Schrifttum die Stimmen, die eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung fordern. Diese Forderung ist von der Politik aufgegriffen worden. In der Koalitionsvereinbarung zwischen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN v. 20. 10. 98 wird als eines der Politikziele „eine Reform der Unternehmensbesteuerung zur Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen“ genannt. „Ziel ist ein Unternehmensteuerrecht, das alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert und möglichst im

Jahr 2000 in Kraft tritt.“ Bekräftigt wird dieses Vorhaben in der Begründung zum Entwurf eines StEntlG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/265 S. 2). Angesichts der beträchtlichen Umsetzungsschwierigkeiten wurde der Termin 1. 1. 2000 jedoch zwischenzeitlich aufgegeben. Derzeit ist ein Inkrafttreten zum 1. 1. 2001 geplant (s. KRUHL, BB 1999 S. 1461).

191

II. Gründe für das wachsende Interesse an einer allgemeinen Unternehmensteuer

Für das erstarkte Interesse an der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer gibt es vor allem folgende Gründe:

Nachteile des dualen deutschen Systems im internationalen Wettbewerb: Ganz im Vordergrund der aktuellen Diskussion steht das Argument der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland (zB THIEL, DB 1998 Heft 21 S. 1; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 145, 147 ff.; s. auch schon SCHWICHTENBERG, 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N S. 113). Seit Ende der 80er Jahre sind die KStSätze der Industriestaaten permanent gesenkt worden (s. Tabelle 2, Anm. 448). Für 1999 beläuft sich der KStSatz für thesaurierte Gewinne im EU-Durchschnitt auf 33,28 vH. Nur in wenigen Staaten treten lokale Unternehmensteuern hinzu, die aber durchweg deutlich unterhalb der gewstl. Zusatzbelastung liegen. Dem anhaltenden Steuersatzsenkungstrend kann sich die Bundesrepublik aus standortpolitischen Gründen langfristig nicht verschließen. Allerdings befindet sich der Steuergesetzgeber aufgrund des in Deutschland traditionell hohen Anteils an Personenunternehmen (ca. 85 vH aller Unternehmen sind personalistisch organisiert und erwirtschaften einen Anteil am Gesamtumsatz von ca. 50 vH, vgl. HANSEN, GmbHR 1997 S. 832) in einem Dilemma. Ein auf ein international konkurrenzfähiges Niveau ermäßigter KStSatz käme nur einem kleinen Teil der Unternehmen zugute. Wird nicht gleichzeitig der EStSpitzensatz drastisch gesenkt, so werden PersGes. und Einzelunternehmer gezwungen, künftig die Rechtsform der KapGes. zu wählen.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine einseitige, erhebliche Begünstigung von KapGes.: Zudem wirft eine starke Spreizung von KStSatz und Spitzensatz der ESt. gleichheitsrechtliche Probleme auf, solange nur einzelne Unternehmen von den niedrigeren Steuersätzen profitieren (J. LANG in Festschrift D. Schneider, 1995 S. 399, 410). Dem Vorwurf der Ungleichbehandlung kann nicht entgegengehalten werden, der Stpfl. habe durch die Wahl der Rechtsform oder durch steuerneutrale Umwandlung die Möglichkeit, rechtsformabhängigen Belastungsnachteilen zu entgehen (in diesem Sinne aber Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 18). Zwar ist richtig, daß aus der Sicht der betroffenen Unternehmer die Rechtsform lediglich ein verhaltensbezogenes Merkmal darstellt, das ohne (steuerliche) Nachteile abgeändert werden kann. Jedoch ist der Schutz von Art. 3 Abs. 1 GG nicht auf die Anknüpfung an unveränderliche persönliche Merkmale beschränkt. Lediglich der Prüfungsmaßstab innerhalb von Art. 3 Abs. 1 GG – bloße Willkürkontrolle oder die Anwendung der strengerer, einer Verhältnismäßigkeitsprüfung angenäherten „neuen Formel“ des 1. Senats (seit BVerfG v. 7. 10. 82 1 BvL 50/79 ua., BVerfGE 55, S. 72, 88, stRspr.) – ändert sich je nach Intensität der Ungleichbehandlung. Dabei wendet das BVerfG aber auch in Fällen nur verhaltensbezogener Ungleichbehandlungen dann einen strengerer Maßstab an, wenn die Ungleichbehandlung den Gebrauch grundrechtlicher Freiheiten beeinträchtigt. Der durch eine starke

Tarifspreizung erzeugte (faktische) Umwandlungszwang greift in erheblichem Maße in die wirtschaftliche Handlungsfreiheit ein und drängt außersteuerliche Überlegungen für eine bestimmte Rechtsform vollständig zurück. Eine drastische Abkoppelung des KStSatzes vom EStSpitzensatz müßte daher im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG auf ihre Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit im Hinblick auf den durch die Tarifgestaltung verfolgten gesetzgeberischen Zweck überprüft werden, soweit man KapGes. und PersGes. hinsichtlich des auf den einbehaltenen Gewinn anwendbaren Steuersatzes für vergleichbar hält (s. hierzu auch Anm. 28). Eine einheitliche Unternehmensteuer würde es demgegenüber erlauben, nicht entnommene Gewinne insgesamt steuerlich zu begünstigen, wie dies im Ausland bei niedriger KSt. und in der Regel deutlich stärkerer Verbreitung von KapGes. der Fall ist.

Grenzen einer Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte: Für eine Systemreform spricht ferner, daß sich das Problem eines vom EStSpitzensatz entkoppelten KStTarifs nicht zufriedenstellend durch eine Begrenzung des EStSatzes für gewerbliche Einkünfte, wie sie derzeit § 32 c EStG vorsieht, lösen läßt. Die Tarifbegrenzung führt zu einer Zersplitterung der synthetischen ESt., denn sie beschränkt den niedrigeren Steuersatz nicht auf den im Unternehmen verbleibenden Gewinn, sondern begünstigt auch den zu privaten Konsumzwecken entnommenen Gewinn und läßt sich schließlich auch nicht als Kompensation für die zusätzliche Belastung mit GewSt. rechtfertigen (s. § 32 c EStG Anm. 5 u. R 5). Die Bedenken gegen derartige Notbehelfe wachsen, wenn es entsprechend der Vorgaben des StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/265 S. 1) zu einer noch stärkeren Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte (VZ 1999: 45 vH; ab VZ 2000: 43 vH) gegenüber einem nur geringfügig gesenkten allgemeinen EStTarif (VZ 2000 u. 2001: 51 vH; ab VZ 2002: 48,5 vH) kommt. Andererseits ist eine substantielle Absenkung des gesamten EStTarifs auf ein der durchschnittlichen KStBelastung im Ausland entsprechendes Niveau kaum realistisch (ÜLDALL in FALTTLHAUSER [Hrsg.], Steuerstrategie 1988 S. 119, 124; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 147). Die Politik harmonisierter Steuersätze von ESt. und KSt. ist folglich an ihren Grenzen angelangt. Unterstrichen wird diese Einschätzung durch die Richtervorlage des BFH v. 24. 2. 99 (X R 171/96, BStBl. II S. 450), mit der die Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit von § 32 c EStG eingeholt wird (hierzu § 32 c EStG Anm. R 5). Der Vorlagebeschluß richtet sich gegen die undifferenzierte Wirkung von § 32 c EStG, der nicht zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen unterscheidet und zu Ungleichbehandlungen im Verhältnis zu Dividendeneinkünften sowie zu Verzerrungen im Rahmen des progressiven Tarifs führt. Sollte die Vorlage Erfolg haben, so müßte § 32 c EStG entweder ganz abgeschafft oder so umgestaltet werden, daß seine Wirkungen auf thesaurierte Einkünfte beschränkt werden. Dies wiederum wäre der erste Schritt hin zu einer abgeschichteten Besteuerung investierten Einkommens im Sinne einer Unternehmensteuer auch für Personenunternehmen.

Vereinfachungseffekte: Von der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer soll ein durchgreifender Vereinfachungseffekt ausgehen (ENDRISS, DB 1998 S. 1250; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 368 f.; HEIDINGER, Betriebsteuer und vollsynthetische ESt, 1983 S. 195; WINNER, ÖStZ 1999 S. 2, 3; aA SCHULTE, Der Vorschlag einer „Betriebsteuer“ und das geltende deutsche Steuersystem, 1967 S. 59). Fortan gäbe es nurmehr *ein* – am Trennungsprinzip ausgerichtetes – System der Unternehmensbesteuerung. Das seit langem als kompliziert, als unsystematisch und in Einzelfragen gesetzlich

nicht mehr hinreichend abgesicherte Mitunternehmerkonzept würde obsolet (zur Kritik an der Kompliziertheit der geltenden Personengesellschaftsbesteuerung FLUME, Gastkommentar DB 1997 Heft 8 S. I: „monstrum horribile“; ferner mit großer Deutlichkeit KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 366 ff., 440; MESSMER in Festschrift Döllerer, 1988 S. 429, 438; SCHÖN, DStR 1993 S. 185 ff.; StuW 1996 S. 275, 287 f.). Noch größer wäre der Vereinfachungseffekt, wenn gleichzeitig mit der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer die GewSt. abgeschafft würde. Ob es tatsächlich zu einer Vereinfachung kommen wird, hängt allerdings stark von der konkreten Ausgestaltung der Unternehmensteuer ab.

Ausgliederung der Gewinnermittlung für bilanzierende Stpfl. aus dem EStG: Schließlich soll eine allgemeine Unternehmensteuer die Grundlage dafür schaffen, das Steuerbilanzrecht aus dem EStG auszugliedern und neu zu systematisieren (J. LANG, StuW 1989 S. 3, 16). Eine solche Trennung betrieblicher und nicht betrieblicher Einkünftermittlung brächte nicht nur einen Systemisierungseffekt, sie läge zudem ganz im Interesse der von der Arbeitsgruppe gegen unfairen Steuerwettbewerb in der EU angestrebten Teilharmonisierung der Bemessungsgrundlagen (s. Anm. 70), die sich allein auf die Unternehmensbesteuerung bezieht.

Gegenüber diesen insgesamt eher als pragmatisch zu bezeichnenden Argumenten spielen in der aktuellen Diskussion die „*klassischen Argumente*“ für eine allgemeine Unternehmensteuer – zu nennen sind insbesondere Rechtsform-, Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität (s. Anm. 37 ff.) sowie Gleichmäßigkeit der Besteuerung (s. Anm. 27 ff.) – eine erstaunlich untergeordnete Rolle.

III. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999; Thesen abgedruckt in FR 1999 S. 580; BB 1999 S. 1188; GmbHR 1999 S. 598.

Schrifttum zu den Brühler Empfehlungen: BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Auswirkungen und Gestaltungshinweise – mit einem Ausblick auf die geplante Unternehmenssteuerreform, Bielefeld 1999 S. 118; DEUTSCHES AKTIENINSTITUT e. V. (DAI), Reform des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens. Auswirkungen einer möglichen Übernahme des österreichischen Modells, Frankfurt 1999; HEY, Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1999 S. 1192; MENCK, Internationale Fragen der Unternehmenssteuerreform. Zu Aspekten des Brühler Konzepts, IWB aktuell 1999 S. 561; PRINZ, Unternehmensteuerreform: Auch die Organschaft gehört auf den Prüfstand, FR 1999 S. 646; SCHEMMELE, Zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Geplante Tarifspreizung verfassungskonform?, Sonderinformation 36, Karl-Bräuer-Institut, 1999; SCHIFFERS, Unternehmensteuerreform – Überlegungen zu den „Brühler Empfehlungen“, GmbHR 1999 S. 741; SCHULZE ZUR WIESCHE, Überlegungen zur Unternehmenssteuer, DB 1999 S. 350; DERS., Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, FR 1999 S. 698; SPENGLER/VITUSCHEK, Besteuerung der Rechtsformen nach den Empfehlungen der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Arbeitspapier, Lehrstuhl und Seminar für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Treuhandwesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II, Universität Mannheim 1999; VAN LISHAUT, Der kleine Aktionär in der großen Unternehmensteuerreform, FR 1999 S. 938; WAGNER/BAUR/WADER, Was ist von den „Brühler Empfehlungen“ für die Investitionspolitik, die Finanzierungsstrukturen und die Neugestaltung von Gesellschaftsverträgen der Unternehmen zu erwarten?, BB 1999 S. 1296; WATRIN, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall?, DStZ 1999 S. 238; WESTERFELHAUS, Bilanzrecht und Unternehmensteuerreform, DStZ 1999 S. 630.

1. Überblick

192

Mit der Ausarbeitung von Vorschlägen zur Umsetzung der im Koalitionsvertrag von SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN angekündigten Unternehmensteuerreform wurde im Dezember 1998 eine vom BMF eingesetzte Reformkommission betraut. Diese aus Vertretern von Bund, Ländern, Wissenschaft und Wirtschaft zusammengesetzte Kommission hatte die Aufgabe, Konzepte für die Umsetzung der politischen Vorgaben einer einheitlichen Unternehmensteuerbelastung von 35 vH zu unterbreiten.

Entgegen der von diesem Auftrag geweckten Erwartungen hat sich die Kommission in erster Linie mit der Abschaffung des kstl. Anrechnungsverfahrens und der Einführungen eines sog. Halbeinkünfteverfahrens beschäftigt (s. Anm. 194). Ein Konzept für eine allgemeine Unternehmensteuer wird nur in einem Anhang unterbreitet, statt dessen hat die Kommission vier Alternativen aufgezeigt, die Steuersatzermäßigungen für Personenunternehmen vorsehen, ohne die Strukturen der Unternehmensbesteuerung zu vereinheitlichen (hierzu Anm. 195, 201 bis 205). Diese Vorschläge bleiben skizzenhaft und lassen derart viele Fragen offen, daß auch eine Umsetzung zum Jahr 2001 (s. Anm. 190) fraglich erscheint.

2. Senkung des Körperschaftsteuertarifs

193

Die Unternehmensteuerreformkommission hat die politische Vorgabe einer Unternehmensteuerbelastung von höchstens 35 vH als Obergrenze inklusive GewStBelastung aufgefaßt (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 34). Der Solidaritätszuschlag wurde als vorübergehende Zusatzlast nicht miteinbezogen.

Unter Beibehaltung der derzeitigen GewSt. mit deutlichen schwankenden GewStHebesätzen, die Abweichungen um über 200 Prozentpunkte aufweisen (zur Streuung der GewStHebesätze s. Inst. FuSt Schrift 364, 1998 S. 2), läßt sich die Forderung nach punktgenauer Belastung von 35 vH jedoch nicht verwirklichen (Brühler Empfehlungen aaO S. 34). Um der Forderung nach einer Spitzenbelastung von höchstens 35 vH auch für Gemeinden mit Hebesätzen um 500 vH einzuhalten, müßte der Körperschaftsteuersatz auf unter 20 vH abgesenkt werden (Belastungsberechnungen in Abhängigkeit zum GewStHebesatz s. SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 742). Angesichts dieser Schwierigkeiten hält die Kommission einen KStSatz von 25 vH für zielführend, wenn sich bei der GewSt. gewisse Entlastungen (zB Senkung der Meßzahl von 5 vH auf 4 vH) erreichen ließen (Brühler Empfehlungen aaO S. 35). Ausgehend von dem bundesrepublikanischen Mittel eines GewStHebesatzes von 428 vH (1999) ergäbe sich damit (ohne weitere Erleichterungen im Bereich der GewSt.) eine aus KSt. und GewSt. kumulierte Unternehmensteuerbelastung von 38,2 vH.

Die Spaltung des KStSatzes in einen Thesaurierungs- und einen niedrigeren Ausschüttungssteuersatz soll in Zukunft entfallen.

3. Vorschläge für eine Körperschaftsteuerreform: Einführung eines Halbeinkünfteverfahrens

194

Halbeinkünfteverfahren: Kernstück der Kommissionsvorschläge ist die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, an dessen Stelle ein als Halbeinkünfteverfahren bezeichnetes abgemildertes klassisches System treten soll (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 49 ff.).

Dieser Vorschlag ist das Ergebnis einer umfangreichen Analyse der Vor- und Nachteile des Anrechnungsverfahrens, derzufolge das Anrechnungsverfahren trotz einiger Vorteile (Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung, Gewinnverwendungs- und Finanzierungsneutralität) so gravierende Mängel (Mißbrauchsanfälligkeit, fehlende EU-Tauglichkeit, Kompliziertheit) birgt, daß seine Abschaffung geboten sei.

Das sog. Halbeinkünfteverfahren begründet in der Sache ein Teilfreistellungssystem für Dividendeneinkünfte. Dividendeneinkünfte werden ohne Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung beim Anteilseigner (nach Abzug von Werbungskosten/Betriebsausgaben) nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage der ESt. einbezogen. Dies gilt auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile. Ein Progressionsvorbehalt ist nicht vorgesehen.

► *Sparerfreibetrag*: Das Halbeinkünfteverfahren führt für Dividendeneinkünfte zu einer Verdoppelung des Sparerfreibetrages gemäß § 20 Abs. 4 EStG, so daß Dividendeneinkünfte auch nach der Halbierung des Freibetrags weiterhin in Höhe von 6 000 DM steuerbefreit sind. Auf diese Weise werden etwaige Nachteile des Systemwechsels insoweit abgedeckt, als eine zusätzliche Einkommensbesteuerung unterbleibt. An der Definitivbelastung mit KSt. ändert dies allerdings nichts (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 58).

► *Kapitalertragsteuer*: Bei der KapGes. soll weiterhin zur Sicherung des StAnspruchs eine KapErtrSt. erhoben werden, die allerdings im Hinblick auf die nur noch hälftige Besteuerung der Dividende gesenkt werden müßte (vgl. hierzu RÄDLER, Anhang 8 zu den Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999).

► *Dividendenzahlungen zwischen Kapitalgesellschaften* kommen in den Genuß eines unbegrenzten Schachtelprivilegs. Die Freistellung bei der Empfängerin ist weder von einer Mindestbesitzdauer noch von einer Mindestbeteiligungsquote abhängig.

► *Auslandsdividenden* sollen unabhängig davon, ob sie über eine inländische KapGes. (mittelbarer Bezug) oder direkt von einer ausländischen KapGes. an eine in Deutschland ansässige natürliche Person ausgeschüttet werden, inländischen Dividenden gleichgestellt werden und stets nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage einfließen. Das nationale Schachtelprivileg für Gewinnausschüttungen zwischen KapGes. soll auch für Gewinnausschüttungen ausländischer KapGes. ohne weitere Voraussetzungen (etwa Aktivitätsvorbehalte) gelten. Im Hinblick auf den – allerdings für reformwürdig erachteten – § 8b Abs. 7 wird optional anstelle der Freistellung eine direkte bzw. indirekte Anrechnung eingeräumt. Um zu verhindern, daß das Halbeinkünfteverfahren auch in Fällen einer nicht ausreichenden Vorbelastung im Ausland eingreift, hat die Kommission einen Vorbehalt ausreichender steuerlicher Vorbelastung in Erwägung gezogen (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 56).

► *Für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner* bleibt es grundsätzlich beim geltenden Recht der Abgeltung der ESt. durch einen KapErtrStAbzug.

► *Branch profits tax*: Die Kommission erwägt aus Gründen der Gleichbehandlung mit ausländischen Tochtergesellschaften die Erhebung einer branch profits tax, soweit das Stammhaus einer Betriebsstätte in einem Drittstaat ansässig ist.

► *Anteilsveräußerungen* sollen in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen werden. Deshalb wird als flankierende Maßnahme zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG auf 1 vH vorge-

schlagen (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 52). Gewinnverwendungsneutralität zwischen der Realisierung durch Ausschüttung und Veräußerung soll hergestellt werden (vgl. hierzu auch Anm. 12), indem auch der Veräußerungsgewinn nur zur Hälfte in die estl. Bemessungsgrundlage einbezogen wird, soweit er auf die Realisierung offener Rücklagen entfällt. Die Beibehaltung einer Wesentlichkeitsschwelle von 1 vH dient nicht nur der verwaltungstechnischen Vereinfachung, sondern soll Kleinanleger von der Besteuerung ausnehmen, um für sie die Attraktivität der Aktie trotz des sie benachteiligenden Halbeinkünfteverfahrens aufrechtzuerhalten. Dies gelte um so mehr, als von der Unternehmenssteuerreform eine positive Beeinflussung der Kurswerte zu erwarten sei (Brühler Empfehlungen aaO S. 59).

► *Gründe für die Entscheidung der Kommission für ein Halbeinkünfteverfahren:* Die Kommission verspricht sich vom Halbeinkünfteverfahren in erster Linie eine durchgreifende Vereinfachung, die Vermeidung von Mißbräuchen sowie eine europarechtskonforme Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 50 f.)

Ausgestaltung des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren: Der Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren erfordert im Hinblick auf die Behandlung der vorhandenen KStGuthaben umfangreiche Übergangsregelungen. Die Kommission hat eine ganze Reihe sehr unterschiedlicher Übergangslösungen erörtert (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 61–72) und sich dann gegen eine mehrjährige Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens für Altgewinne ausgesprochen. Bevorzugt wird statt dessen ein klarer Schnitt:

- ▷ Das Vollarrechnungssystem soll nach Inkrafttreten der Reform für ein Jahr weitergelten. Danach findet auf der Ebene der Anteilseigner nur noch das Halbeinkünfteverfahren Anwendung.
- ▷ Nach Ablauf dieses Jahres sollen die Altguthaben der KapGes. nicht verfallen, sondern – auch hier wurden wieder unterschiedliche Alternativen diskutiert (aaO S. 65 ff.) – die EK-Bestände miteinander verrechnet werden. Dabei wird im Zeitpunkt des Systemwechsels für das zuletzt gemäß § 47 festgestellte verwendbare Eigenkapital eine Gesamtausschüttung unterstellt. Das belastete Eigenkapital soll auf die Ausschüttungsbelastung von 30 vH herab- bzw. heraufgeschleust werden. Ausschüttungen aus dem EK 01 (steuerfreie Auslandsgewinne) sollen dabei auch in Zukunft auf der Ebene der KapGes. stfrei bleiben und beim Anteilseigner nur zur Hälfte zur Besteuerung herangezogen werden. Das gleiche gilt für EK 03 und 04. Hingegen soll EK 02 mit EK 45 und EK 40 verrechnet werden (aaO S. 68), wobei das Kommissionsvotum hier nicht einstimmig ausfällt (vgl. das abweichende Votum von WILLEMSSEN, Anhang 5, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999).
- ▷ Aus den KStMinderungs- oder -erhöhungsbeträgen ergeben sich per Saldo entweder Erstattungsansprüche oder (im Hinblick auf große EK 02-Bestände) Nachzahlungspflichten.
- ▷ Etwaige, durch die Auflösung der EK-Konten entstehende KStNachzahlungspflichten und Erstattungsansprüche sollen zeitlich gestreckt werden, in erster Linie um die fiskalischen Konsequenzen im Rahmen zu halten. Erstattungen bzw. Nachzahlungen sind nur bei Ausschüttung von Altkapital vorgesehen. Gleichzeitig wird vorgeschlagen, den Ent- und Belastungszeitraum zeitlich zu befristen, zB auf 10 Jahre. Dies kann, da Entlastung oder Belastung nur bei Vornahme von Ausschüttungen erfolgen sollen, zur Konsequenz haben, daß etwaige KStErstattungsansprüche verfallen.
- ▷ Hinsichtlich der Verwendung von Altkapital wird eine Verwendungsfiktion nach dem Prinzip „last in, first out“ angeordnet, dh. Altkapital gilt erst dann als ausgeschüttet, wenn unter dem neuen System erwirtschaftete Gewinne nicht mehr zur Verfügung stehen.

195 4. Vorschläge für eine Einbeziehung von Personenunternehmen

Nicht nur aus rechtlichen Gründen, sondern auch wegen der tatsächlichen Unterschiede zwischen den unterschiedlichen Unternehmensformen (vgl. Brühler Empfehlungen aaO S. 72) hat die Kommission keine allgemeine Unternehmenssteuer vorgeschlagen, die die Grenzen zwischen KapGes. und Personenunternehmen aufhebt, sondern vier verschiedene Modelle, mit Hilfe derer Personenunternehmen in den Genuß des niedrigen Unternehmenssteuersatzes kommen sollen:

- Option zur Körperschaftsteuer (Modell 1);
- Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns (Modell 2);
- Berücksichtigung der GewStBelastung bei der ESt. (Modell 3);
- Modell 4, das die Beibehaltung und weitere Absenkung der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG vorsah, wurde in Anbetracht des Vorlagebeschlusses des BFH v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450, nicht weiterverfolgt (vgl. aber Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 3).

Modell 1 (Option zur KSt.) sieht vor, Personenunternehmen, die für die KSt. optieren, stl. so zu behandeln, als seien sie in eine KapGes. umgewandelt worden. Durch die Option entsteht eine Art Sondervermögen mit eigener Steuerrechtssubjektivität. Dies hat in allen Einzelfragen eine Gleichbehandlung mit der KapGes. zur Folge. Die – auf eine Mindestzeit von zB 5 Jahren festzuschreibende – Option soll grds. auch nichtgewerblichen PersGes. und Einzelunternehmern offen stehen, was allerdings einige Sonderregelungen (Problem des Selbstkontrahierungsverbots) bedingt. Entnahmen sind wie Gewinnausschüttungen zu behandeln, dh es findet auf der Ebene des Gesellschafters das Halbeinkünfteverfahren Anwendung. Einlagen sind nicht als Rückgängigmachung von Entnahmen, sondern als Kapitalerhöhungen einzuordnen. Auf diese Weise sollen Steuerergänzungen zur Ausnutzung der günstigen Thesaurierungsmöglichkeit vermieden werden. Mitunternehmer einer PersGes. können die Option nur einheitlich ausüben. Voraussetzungen der Option ist die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG. Die Ausübung der Option ebenso wie ihr Ende haben das Eingreifen der entsprechenden Vorschriften des UmwStG zur Folge („Quasi-Umwandlung“).

Modell 2 (Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns) unterscheidet sich von der Option zur KSt. im wesentlichen dadurch, daß die bestehenden Strukturen der PersGesBesteuerung erhalten bleiben. Eine Gleichstellung mit der KapGes. findet nur hinsichtlich des im Unternehmen verbleibenden Gewinns statt, indem dieser einer proportionalen StBelastung in Höhe des jeweiligen KStSatzes unterworfen wird. Entnahmen lösen eine Nachversteuerung aus, entweder – unter Anrechnung der Vorbelastung – mit dem individuellen EStSatz (Einheitslösung) oder unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (Trennungslösung).

Auch die Sondertarifierung soll als Optionsmodell ausgestaltet werden, das allen bilanzierenden Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, freiberuflicher Tätigkeit und Vermietung und Verpachtung zur Verfügung steht. Mit der Ausübung der Option ist das Eingreifen der GewSt. verbunden. Die Sondertarifierung setzt Regelungen zur Trennung von entnommenem und nicht entnommenem Gewinn voraus. Bei Mitunternehmern ist der nicht entnommene Gewinn gesellschafterbezogen zu ermitteln. Um den nachzuversteuernden Gewinn festzuhalten, ist ein gesondertes Entnahmekonto (Nachversteuerungskonto) einzurichten. Alle nicht nachzuversteuernden Gewinne, zB freigestellte

ausländische Gewinne, sind dem herkömmlichen Entnahmekonto gutzuschreiben. Einlagen sind, um die Kompensation von Entnahmen zu verhindern, stets auf dem normalen Privatkonto zu verbuchen. Verluste sind nur auf der Ebene des Unternehmens ausgleichsfähig. Zur Vermeidung des sog. Lock-in-Effekts ist ein erfolgsneutraler horizontaler und vertikaler Betriebsvermögenstransfer vorgesehen. Das Schachtelprivileg soll auf Gewinntransfers zwischen KapGes. und PersGes. ausgedehnt werden.

Als mögliche weitere Fortentwicklung von Modell 2 schlägt die Kommission vor, die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG geregelte Behandlung von Sondervergütungen zugunsten eines an das Trennungsprinzip der KapGes. angenäherten Systems aufzugeben. In diesem Fall ergeben sich allerdings Übergangsprobleme im Hinblick auf die Aufdeckung stiller Reserven durch die Überführung derzeitigen Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen.

Modell 3, die EStMinderung unter Berücksichtigung der GewStBelastung, basiert auf einer Umgestaltung von § 32 c EStG mit dem Ziel einer pauschalierten Anrechnung der GewSt., soweit diese unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs für die gezahlte GewSt. den Gewinn belastet. Zugrunde gelegt wird ein „standardisierter Hebesatz“. Eine Erstattung ist nicht vorgesehen. § 32 c EStG wird abgeschafft. Die Anrechnung stünde anders als § 32 c EStG nicht in Abhängigkeit zum individuellen EStSatz.

Entlastung kleiner Unternehmen: Weder die Option zur KSt. noch die Sondertarifierung führt für kleine Unternehmen (durchschnittl. Gewinn zwischen 100 000 und 150 000 DM) zu Entlastungen gegenüber der Anwendung des progressiven EStTarifs. Im Hinblick auf diese Gruppe schlägt die Kommission Erleichterungen im Rahmen der Gewerbeertragsteuer zB im Wege einer Verdoppelung des Freibetrags auf 96 000 DM (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG), gegebenenfalls unter gleichzeitiger Abschaffung der Meßzahlenstaffelung vor.

5. Inhabersteuer

196

Unter dem politisch auferlegten Zeitdruck war die Reformkommission nicht in der Lage, einen widerspruchsfreien Reformentwurf vorzulegen, der eine rechtsformneutrale Besteuerung bereits ab dem Jahr 2000 oder 2001 gewährleistet. Diese Aufgabe läßt sich nach Ansicht der Kommission erst in einem zweiten Reformschritt bewältigen. Hierfür wurde von J. LANG das Modell einer Inhabersteuer als Ergänzung zur KSt. entwickelt (Anhang 1, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999).

Gesetzestechnik: Die Inhabersteuer ist konzipiert als eigenständige, aus dem EStG ausgegliederte Unternehmensteuer für Personenunternehmen, wobei die Inhabersteuer auch die GmbH erfassen soll, soweit an ihr nur natürliche Personen beteiligt sind und nicht zur KSt. optiert wird. Da die Inhabersteuer das Vorhandensein einer Buchführung voraussetzt, bleiben nicht buchführungspflichtige Unternehmer, soweit sie nicht freiwillig eine Buchführung unterhalten, estpfl.

Subjektiver Anwendungsbereich: Die Inhabersteuer basiert auf einer konsequenten Abschichtung investierter und gesparter Einkommensbestandteile. Der Unternehmensbegriff wird in Anlehnung an den Unternehmerbegriff des UStG weit gefaßt. Ein wesentlicher Unterschied der Inhabersteuer gegenüber der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns ist neben der formalen Ausgliederung aus der ESt. die Einbeziehung von Einkünften aus nichtselbständiger

Arbeit, soweit diese nicht konsumiert, sondern investiv verwendet werden (Anhang 1, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 49, 79). Ein Wechsel zwischen verschiedenen Anlageformen soll steuerneutral möglich sein. Die progressive ESt. soll erst im Moment der endgültigen Entnahme zu konsumtiven Zwecken eingreifen. Damit trennt die Inhabersteuer strikt zwischen investiver und konsumtiver Einkommensverwendung.

Inhabersteuersatz: Der Inhabersteuersatz entspricht dem KStSatz. Auf diese Weise wird Thesaurierungsneutralität zwischen KapGes. und Personenunternehmen hergestellt.

Verhältnis von Inhabersteuer zu Einkommensteuer: Ein wesentliches Merkmal der Inhabersteuer ist, daß sie für entnommene Gewinne eine der individuellen Leistungsfähigkeit des Unternehmers entsprechende Besteuerung herstellt (Vorsteuerfunktion der Inhabersteuer für die ESt.). Auszahlungen (Entnahmen/Ausschüttungen zu Konsumzwecken) unterliegen beim Empfänger (nur) der regulären ESt. Die inhabersteuerliche Vorbelastung wird im Wege eines Auszahlungsabzugsverfahrens beseitigt, dh. Auszahlungen mindern die inhabersteuerliche Bemessungsgrundlage. Auszahlungen von Gewinnen, die in früheren Perioden mit Inhabersteuer belastet worden sind, führen zur Anrechnung der zuvor gezahlten Inhabersteuer. Um die inhabersteuerliche Vorbelastung aufzuzeichnen, ist eine Eigenkapitalgliederung erforderlich. Dabei werden anders als im geltenden Anrechnungsverfahren die StGuthabenkonto individuell den beteiligten natürlichen Personen zugeordnet. Auf die Herstellung einer konstanten Ausschüttungsbelastung auf Unternehmensebene kann daher verzichtet werden (vgl. Anhang 1 S. 43 ff. und die ausführliche Fallstudie in Anlage 2 zu Anhang 1).

Auslandsgewinne sollen stfrei an die Anteilseigner/Unternehmer weitergeleitet werden.

Einbeziehung der Gewerbesteuer: Die Vorschläge zur Inhabersteuer beziehen die GewSt. in das Gesamtkonzept ein. Danach soll die GewSt. in eine kommunale Unternehmensteuer umgeformt werden. Steuergegenstand sind alle kstpfll., inhaberstpf. und estpf. Unternehmen. Die kommunale Unternehmensteuer ist als Objektsteuer weiterhin stl. abziehbar. Sie ist nicht in das Auszahlungsabzugssystem integriert, wird also definitiv.

IV. Beurteilung der Brühler Empfehlungen

197 1. Erste Reaktionen der Politik

Im „Zukunftsprogramm zur Sicherung von Arbeit, Wachstum und sozialer Stabilität“ v. 23. 6. 99 sind auf der Basis der Brühler Empfehlungen folgende Eckpunkte für die zum 1. 1. 2001 geplante Unternehmensteuerreform genannt:

- KStSatz von 25 vH;
- Abschaffung des Anrechnungsverfahrens; Einführung eines Halbeinkünfteverfahrens;
- Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns von Personenunternehmen durch Anwendung eines Steuersatzes von ebenfalls 25 vH. Entnahmen werden dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen;
- Streichung von Steuervergünstigungen zur Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung (Wegfall von § 32 c EStG; Streichung der Ansparabschreibung des § 7 g EStG und der Sonderabschreibung § 7 g EStG; Senkung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von höchstens 30 vH auf höchstens 20 vH);

– Für die GewSt. sind im ersten Reformschritt bis 2001 keine Änderungen vorgesehen.

Präferiert wird demnach Modell 2 der Brühler Empfehlungen (Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns). Welches Modell tatsächlich eingeführt werden wird, soll aber erst auf der Grundlage eines Simulationstests, mittels dessen die Umsetzbarkeit und Praktikabilität der einzelnen Reformvorschläge untersucht wird, entschieden werden. Ein Gesetzentwurf wird Ende 1999 bzw. Anfang 2000 erwartet.

2. Beurteilung der geplanten Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuersatz für Unternehmenseinkünfte gegenüber dem regulärem Einkommensteuersatz

198

Die Absenkung des KStSatzes auf 25 vH gegenüber einem weiterhin hohen EStSpitzensatz von 48,5 vH ist als Reaktion auf den internationalen Steuer-senkungstrend im Bereich der KSt. entstanden (s. Anm. 191). Die hierdurch hervorgerufene Spreizung von KStTarif und EStSpitzensatz ist kein notwendiges Gestaltungsbestandteil einer einheitlichen Unternehmensbesteuerung. Entscheidend ist, daß der Gesetzgeber durch die Ausgliederung der Unternehmensbesteuerung aus der allgemeinen ESt. mehr Bewegungsfreiheit bei der Festsetzung von KStTarif und EStSpitzensatz erhält, weil die Koppelung beider Tarife zur Herstellung von Rechtsformneutralität nicht mehr erforderlich ist. Jenseits politischer Versprechungen wird daher in erster Linie der staatliche Finanzbedarf die Höhe des Steuersatzes diktieren. Wird die stl. Abschichtung investierter und gesparter Einkünfte jedoch in Zusammenhang gebracht mit einer stärkeren Konsumorientierung des Steuerrechts, so ist die Spreizung als Gestaltungsmerkmal zwingend. Eine volle Konsumorientierung im Sinne nachgelagerter Besteuerung würde die Festsetzung eines KStSatzes von null erfordern. Besteuert würde ausschließlich beim Entsparen (vgl. Meade Committee, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978, 12. Kap. S. 228 ff.). Je niedriger der KStSatz festgesetzt wird, desto näher ist die Unternehmensbesteuerung daher dem konsumtheoretischen Ideal.

Fragwürdig ist hingegen die von der Unternehmensteuerreformkommission in den Vordergrund gestellte Begründung, die wohl zugleich auch verfassungsrechtliche Rechtfertigung sein soll, der niedrige Unternehmensteuersatz schaffe Arbeitsplätze. Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, daß niedrige Steuern ein positives Investitionsklima schaffen. Die drastische Senkung des KStSatzes auf 25 vH wäre ein Signal, das gerade aus der Sicht ausländischer Investoren die Attraktivität Deutschlands als Standort wieder steigen lassen würde. Dabei ist nicht ausgeschlossen, daß die zu erwartende Belebung der Wirtschaft auch zur Schaffung von Arbeitsplätzen führen wird. Die Steuersatzsenkung wirkt jedoch unspezifisch, da auch Finanzanlagen im Unternehmen oder Rationalisierungsinvestitionen prämiert werden (dezidiert WAGNER/BAUR/WADER, BB 1999 S. 1296, 1297 ff.). Hauptursachen struktureller Arbeitslosigkeit sind ua. hohe Sozialversicherungsabgaben sowie rigide arbeitsrechtliche Bestimmungen. Angesichts der budgetären Folgen, die eine so deutliche Absenkung der Unternehmensteuerbelastung verursacht, scheint es fraglich, ob nicht – wenn es bei der Reform tatsächlich in erster Linie um Arbeitsplatzförderung und nicht um einen grundsätzlichen Umbau des StSystems hin zu einer Konsumorientierung geht (s. zu dieser Grundfrage auch Anm. 182) – gezieltere Maßnahmen hätten ergriffen werden können. Als Sozialzwecknorm dürfte die vorübergehende Begünstigung

unternehmerischer Gewinne um 23,5 vH, nimmt man die GewSt. hinzu, immerhin noch um 13,5 vH, gegenüber anderen Einkünften einen erheblichen Rechtfertigungsbedarf auslösen. Andererseits hat das BVerfG bisher dem Gesetzgeber bei der Verfolgung seiner Ziele stets eine weite Einschätzungsprerogative eingeräumt (stRspr. zB BVerfG v. 18. 12. 68 1 BvR 638/64, BVerfGE 24 S. 367, 410 ff.; v. 14. 10. 74 1 BvL 35/70, BVerfGE 40 S. 196, 223). Der Gesetzgebers ist frei in der Wahl der Mittel, soweit eine Maßnahme nicht schlechthin ungeeignet, eindeutig widerlegbar oder offensichtlich fehlsam erscheint. Als schlechthin ungeeignet wird man die Steuersatzsenkung, auch wenn es den Staatshaushalt weniger belastende Mittel zur Schaffung von Arbeitsplätzen gäbe, wohl nicht einschätzen können (so etwa SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698). Allerdings hat das BVerfG bisher noch nicht über eine Steuervergünstigung dieses Ausmaßes zu entscheiden gehabt.

Die StSatzspreizung bringt eine Reihe von Problemen mit sich. Hauptkritikpunkt ist die Einsperrwirkung des StSatzgefälles. Der Lock-in-Effekt im Hinblick auf eine möglichst effiziente Gewinnverwendung ist der Steuersatzspreizung jedoch nicht inhärent. Wird der Anwendungsbereich der Tarifbegünstigung weit gezogen – wie dies in Modell 2 (Sondertarifierung) und im Rahmen der Inhabersteuer geplant ist – und wird gleichzeitig sichergestellt, daß ein Wechsel der Anlageform steuerneutral möglich ist, so entfaltet die Steuersatzspreizung keine verzerrende Wirkung zwischen unterschiedlichen Kapitalanlagen. Nicht verwendungsneutral ist das System einer Tarifspreizung allerdings gegenüber einer konsumtiven Verwendung durch Ausschüttung/Entnahme. Dieser Thesaurierungsanreiz ist jedoch gewollt. Denn eines der Reformziele ist die Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung der Unternehmen.

Die StSatzspreizung birgt die Gefahr des sog. Großaktionäreffekts. Kleinanleger, soweit sie nicht nur auf die Realisierung von Kursteigerungen spekulieren, sondern auf regelmäßige Dividendeneinkünfte angewiesen sind, werden sich gegen Gesellschafter, für die sich aus der steuerbegünstigten Thesaurierung Vorteile gegenüber ihrem individuellen EStSatz ergeben, mit ihren Ausschüttungsbedürfnissen kaum durchsetzen können. Für sie verliert die Aktie als Anlageform an Attraktivität (SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698, 699).

Des weiteren wirft die StSatzspreizung die Frage auf, ob die Tarifvorteile der stbegünstigten Einbehaltung von Gewinnen zeitlich unbegrenzt gewährt werden sollen und wie verhindert werden kann, daß die günstige Thesaurierungsmöglichkeit mißbraucht wird (vgl. zB ENDRISS, DB 1998 S. 1250, 1252). Im Ausland, das oft bereits über eine längere Erfahrung mit zT erheblichen StSatzspreizungen verfügt, wird der mißbräuchlichen Thesaurierung durch Unternehmerlohnfiktionen für personenbezogene KapGes. entgegengewirkt (zB Griechenland, Schweden, neuerdings auch in den Niederlanden) oder durch Strafsteuern für unangemessene Thesaurierung (zB USA, Frankreich). Unternehmerlohnfiktionen liegt steuersystematisch die Überlegung zugrunde, daß es sich bei einem Teil der Gewinne des im Unternehmen mitarbeitenden Unternehmers inhaltlich um Arbeitseinkünfte handelt. Problematisch sind Unternehmerlohnfiktionen vor allem deshalb, weil sie nahezu zwangsläufig zu Auseinandersetzungen um die Angemessenheit des Unternehmerlohns und hiermit verbunden zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten führen (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 84 u. 101; und ausführlich JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl. 1998 S. 102 u. 106 ff.). Daher ist es zu begrüßen, daß die Brühler Empfehlungen keinen Vorschlag für die Zurechnung eines fiktiven Unternehmerlohns oder fiktiver Ausschüttungen enthalten, sondern hinnehmen, daß durch die Wahl

des Ausschüttungs-/Entnahmezeitpunkts die Steuerlast gestaltet werden kann. Im Konzept eines konsumorientierten Einkommensbegriffs (s. Anm. 182 u. 29) rechtfertigt sich die niedrigere Besteuerung ohnehin durch den geleisteten Konsumverzicht. Einer Korrektur bedarf es aus systematischer Sicht nicht.

3. Beurteilung der Pläne für eine Körperschaftsteuerreform

a) Halbeinkünfteverfahren

199

Die Reaktionen auf den Vorschlag, das Anrechnungsverfahren abzuschaffen, sind sehr ambivalent. Einerseits stoßen die Verteilungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens durchgehend auf Kritik.

Vgl. DAI, Reform des KStAnrechnungsverfahrens, 1999 S. 11 ff.; HEY, BB 1999 S. 1192, 1195 f.; WAGNER/BAUR/WADER, BB 1999 S. 1296 ff.; VAN LISHAUT, FR 1999 S. 938 ff., mit einem als „Teilsatzverfahren“ bezeichneten Vorschlag für eine Anpassung der Dividendenbelastung an den individuellen EStSatz des Anteilseigners im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens, die allerdings nur dann zum Tragen kommt, wenn der individuelle EStSatz des Anteilseigners die KStDefinitivbelastung übersteigt.

Andererseits wird die bessere Eignung des Halbeinkünfteverfahrens zur Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte und seine Einfachheit positiv hervorgehoben (SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 743; allgemeiner HERZIG/SANDERS, StuW 1999 S. 131, 136 f.). Entscheidend ist letztlich, ob diese Vorteile die nachteiligen Verteilungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens überwiegen.

Europatauglichkeit und Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte:

Der Vorschlag der Unternehmensteuerreformkommission genügt den Anforderungen der Europarechts durch weitgehende Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten. Insbesondere die Einbeziehung von Ausschüttungen ausländischer KapGes. in das estl. Halbeinkünfteverfahren verhindert Verzerrungen und stellt die Europarechtskonformität des Systems sicher. Die Abschaffung des gespaltenen KStSatzes beseitigt den positiven Ausländereffekt (s. Anm. 141). Eine Einbeziehung ausländischer Anteilseigner in das Halbeinkünfteverfahren erfolgt nicht. Dies ist insofern nicht zu beanstanden, als Deutschland – außer über entsprechende Vereinbarungen in DBA – keinen Einfluß auf die Dividendenbesteuerung im Wohnsitzstaat nehmen kann. Die Anwendung des Kap-ErtrStAbzugs auf lediglich 50 vH der Dividende käme im Zweifel nur dem Wohnsitzfiskus zugute, nicht aber dem Anteilseigner (vgl. hierzu auch MENCK, IWB 1999 aktuell S. 562).

Schachtelprivileg: Zu begrüßen ist – als notwendige Konsequenz des Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren – die Einführung eines voraussetzungslosen Schachtelprivilegs (SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 743). Zu kritisieren ist hingegen, daß die Reformvorschläge das Recht der Konzernbesteuerung (Reform der Organschaft) ausklammern (ausführlich PRINZ, FR 1999 S. 646 ff.; ferner SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 743).

Belastungswirkungen: Das Halbeinkünfteverfahren ist ein schedulares System, dessen Belastungswirkungen sich nur in einem einzigen Punkt mit der progressiven Tarifkurve der ESt. schneiden. Es stellt im System der ESt. einen die Belastungsentscheidung des EStTarifs verzerrenden Fremdkörper dar. In der Progressionsspitze (ab einem DurchschnittsEStSatz von 40 vH) kommt es gegenüber dem Anrechnungsverfahren zu einer Begünstigung, darunter – umgekehrt proportional zum Ansteigen der EStProgression – zu Mehrbelastungen. Da die Belastungseffekte vom individuellen EStSatz des Anteilseigners abhängen,

lassen sich Aussagen über Mehr- und Minderbelastungen im Verhältnis zum Anrechnungssystem nur gruppenspezifisch treffen. Irreführend sind daher Beschreibungen des Halbeinkünfteverfahrens als „pauschales Anrechnungsverfahren“.

Die Abhängigkeit vom EStTarif macht zudem die größere Tarifflexibilität zunichte, die grds. mit der Öffnung der KSt. auch für Personenunternehmen angestrebt worden ist (ähnlich VAN LISHAUT, FR 1999 S. 938, 942, dessen Teilsatzverfahren die Flexibilität wieder herstellen würde). Zwar muß in Zukunft der KStSatz nicht mehr dem EStSpitzensatz entsprechen. Es entstehen aber neue Abhängigkeiten. Versteht man nämlich das Halbeinkünfteverfahren als ein Verfahren, das – wenigstens im oberen EStTarifbereich – annäherungsweise zu den gleichen Belastungseffekten führen soll wie das Anrechnungsverfahren, so hängt dieses Belastungsergebnis eng zusammen mit dem Verhältnis von KStSatz und EStSpitzensatz. Bei noch stärker sinkenden KStSätzen käme es zu einer immer deutlicheren Begünstigung von Anteilseignern im oberen EStTarifbereich. Andererseits hätte bei gleichbleibend hohem EStSpitzensatz von 48,5 vH (ab 2002) schon ein KStSatz ab 33 vH Mehrbelastungen aller Anteilseigner zur Folge.

Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens im Verhältnis zum regulären EStTarif								
I. E. Ebene der Kapitalgesellschaft								
1. Gewinn vor KSt.	100							
2. KSt. (zB 25 vH)	25							
I. Ebene des Anteilseigners								
3. Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 vH	10 vH	20 vH	30 vH	40 vH	48,5 vH	51 vH	
4. Dividendeneinkünfte	75	75	75	75	75	75	75	
5. Bemessungsgrundlage ESt (1/2 Dividendeneinkünfte)	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	
6. Einkommensteuerschuld	0	3,75	7,5	11,25	15	18,2	19,125	
III. Steuerlast								
7. Steuer insgesamt	25	28,75	32,5	36,25	40	43,2	44,125	
8. Nettodividende	75	71,25	67,5	63,75	60	56,8	55,875	
9. Effektiver Steuersatz	25	28,75	32,5	36,25	40	43,2	44,125	
10. Mehrbelastung im Verh. zur regulären EStDurchschnittsbelastung ((9-3) : 3)								187,5 vH 62,5 vH 20,8 vH 0 vH – 10,9 vH – 13,5 vH

Kompensation von Mehrbelastungen durch stfreie Vereinnahmung von Veräußerungsgewinnen? Die Unternehmensteuerreformkommission hat die aufgrund der definitiven KStSockelbelastung für Anteilseigner mit niedrigem persönlichem EStSatz entstehenden Mehrbelastungen mit dem Hinweis auf die auch bei einer auf 1 vH abgesenkten Beteiligungsgrenze (§ 17 EStG) fortbestehende Möglichkeit der stfreien Veräußerung des Anteils zu relativieren versucht. Abgesehen davon, daß dieser Effekt schwerlich als Entlastungsmaßnahme für Kleinanleger angesehen werden kann, weil er allen Anteilseignern zugute kommt, liegen eine ganze Reihe von Annahmen zugrunde, die keineswegs zwingend sind. So geht die Kommission davon aus, die Beteiligungswerte würden aufgrund erhöhter Thesaurierungsquoten steigen. Dies setzt allerdings voraus, daß offene Rücklagen tatsächlich maßgeblichen Einfluß auf die Anteilsbewertung an der Börse haben. Zum anderen dürfte der Effekt weitaus geringer ausfallen als erwartet, weil es schon unter geltendem Recht KapGes. gibt, die über große EK 01- und EK 02-Guthaben verfügen, deren Ausschüttung durch die Umstellung auf das Halbeinkünftesystem befördert wird (zutreffend SPENGLER/VITUSCHEK, Arbeitspapier Universität Mannheim, 1999 S. 6 f.). Zudem führt die stfreie Veräußerung, soweit der Veräußerungsgewinn auf versteuerten Rücklagen beruht, auch

nür zu einer Begrenzung der Belastung auf den KStSatz. Im übrigen setzt die estfreie Realisierung von Unternehmensgewinnen durch Veräußerung, wenn laufende Erträge erwirtschaftet werden sollen, die permanente Umschichtung des Aktienvermögens voraus. Dies steht langfristigen Bindungen an ein Unternehmen (zB Beteiligungssparen im Unternehmen des Arbeitgebers) entgegen.

Finanzierungsneutralität? Das Halbeinkünfteverfahren gewährleistet keine Finanzierungsneutralität, sondern verzerrt die Entscheidung zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierung. Dabei lassen sich Aussagen über Vor- und Nachteilhaftigkeit nicht mehr pauschal treffen, sondern nur in Abhängigkeit zum individuellen EStSatz des Anlegers („Klienteleffekt“, vgl. WAGNER/BAUR/WADDER, BB 1999 S. 1296, 1298). Das Halbeinkünfteverfahren relativiert den Effekt der Steuersatzspreizung, mittels derer ein Anreiz für eine verbesserte Eigenkapitalausstattung der Unternehmen gesetzt werden soll. Für Anleger, deren individueller EStSatz unter 25 vH liegt, bleibt die Hingabe von Darlehen gegenüber Eigenkapital stets günstiger, da Zinseinkünfte von der kstl. Bemessungsgrundlage abgezogen werden können und nur der ESt. unterliegen. Unabhängig von etwaigen Thesaurierungsvorteilen ist die Hingabe von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital nur für Anleger ab einem EStSatz von 40 vH vorteilhaft, da für sie das Halbeinkünfteverfahren zu einer gegenüber dem individuellen, auf Zinseinkünfte entfallenden EStSatz niedrigeren Belastung führt. Unter Einbeziehung der GewStBelastung wird angesichts der nur hälftigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG die Präferenz sogar noch eindeutiger zugunsten der Fremdfinanzierung verschoben. Nur bei einem GewStHebesatz unter 450 vH kommt es für Anteilseigner in der Progressionsspitze noch zu leichten Vorteilen der Eigen- gegenüber der Fremdfinanzierung. Damit ergeben sich stl. Vorteile der Eigenkapitalfinanzierung grds. nur dann, wenn Gewinne über einen längeren Zeitraum thesauriert werden können und auf Ausschüttungen weitgehend verzichtet wird. Noch deutlicher zugunsten der Fremdfinanzierung würde die Finanzierungsentscheidung verzerrt, falls für Zinseinkünfte ebenfalls das Halbeinkünfteverfahren oder eine gegenüber dem EStSpitzensatz deutlich niedrigere Abgeltungssteuer eingeführt würde, wie dies immer wieder diskutiert wird (zB Thesen der EStKommission zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., BB Beil 24/1994 S. 5, 11 – „relative“ Abgeltungssteuer mit Veranlagungsmöglichkeit). Die hierdurch vordergründig erreichte Gleichstellung von Zins- und Dividendeneinkünften ist nur eine scheinbare, solange Zinsen die Bemessungsgrundlage der KSt. mindern, Dividenden hingegen aus dem versteuerten Einkommen der Körperschaft gezahlt werden müssen (hierzu WAGNER, DB 1999 S. 1520, 1527 f.; im Hinblick auf die österreichische Endbesteuerung von Dividenden und Zinseinkünften WURMS-DOBLER, DStZ 1999 S. 585 ff.).

Gewinnverwendungsneutralität? Das Halbeinkünfteverfahren ist als (abgemildertes) klassisches System nicht neutral gegenüber der Entscheidung zwischen Einbehaltung und Ausschüttung, weil Ausschüttungen stets einer Zusatzbelastung unterliegen. Dieser Effekt tritt unabhängig von der Tarifspreizung zwischen KSt- und EStSpitzensatz auf. Der Einsperreffekt könnte nur dann verhindert werden, wenn Ausschüttungen, die sofort wieder reinvestiert werden, nicht der ESt. unterworfen würden. Ein erfolgsneutraler Wechsel der Anlageart scheint aber bisher nur im Rahmen der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns für Personenunternehmen vorgesehen zu sein (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 85). Die Gefahren des Einschließungseffekts sieht die Kommission im übrigen als nicht so wesentlich an und verweist

einerseits auf die Möglichkeit, Investitionen aus dem Unternehmen heraus zu tätigen, andererseits auf die Erfahrungen des Auslands mit StSatzpreizungen.

Praktikabilität, insb. Problem der verdeckten Gewinnausschüttung: Einer der großen Vorzüge des Halbeinkünfteverfahrens ist seine Einfachheit. Die Gliederungsrechnung auf der Ebene der KapGes. entfällt. Die hälftige Heranziehung zur ESt. bereitet für sich betrachtet keine technischen Probleme.

Getrübt wird dieses Bild relativer Einfachheit jedoch angesichts des nun institutionalisierten vGA-Problems. Zwar wurde die Chance, das Problem der vGA auf seinen Kern zurückzuführen, auch bei der Einführung des Anrechnungsverfahrens im Jahr 1977 vertan (STRECK, KStG V. § 8 Anm. 61). Ein Großteil der Steuerrechtsstreite auf dem Gebiet der KSt. beschäftigen sich nach wie vor mit Fragen der vGA (BAHLAU, DStZ 1986 S. 576). Es handelt sich aber nicht um einen Systemfehler des Anrechnungssystems als solchen, sondern um ein Resultat der Beschränkung des Anrechnungssystems auf bestimmte Anteilseignergruppen und der Beibehaltung der GewSt. Dem Halbeinkünfteverfahren ist das Qualifikationsproblem hingegen immanent, und zwar wird es in Zukunft nicht nur um die Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen gehen, sondern auch umgekehrt um „verdeckte Leistungsbeziehungen“, da – je nach den individuellen EStVerhältnissen – einmal der Bezug von Leistungsvergütungen, ein andermal von Dividenden vorteilhaft ist, wobei letzteres, solange die GewSt. in der jetzigen Form fortbesteht, sicherlich das kleinere Problem darstellt. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch auf Personenunternehmen wird die Zahl der potentiellen Konfliktfälle drastisch erhöhen, falls schuldrechtliche Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sich nach dem Trennungsprinzip stl. auswirken. Die Streitfälle ließen sich nur durch Beibehaltung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG vermeiden, was wiederum – werden Leistungsbeziehungen zwischen KapGes. und Anteilseignern weiterhin anerkannt – die Reform von dem Ziel der Rechtsformneutralität noch weiter entfernen würde.

Ohne anderweitige Verwerfungen läßt sich das Problem der vGA nur dann reduzieren, wenn an einem Vollentlastungsverfahren festgehalten würde (Anrechnungs- oder Abzugsverfahren, s. HEIDINGER, Betriebsteuer und vollsynthetische ESt., 1983 S. 80 ff.). Werden hingegen Gewinnverteilungen gegenüber anderen Einkünften Mehr- oder Minderbelastungen ausgesetzt, so wird die Angemessenheit des Unternehmerlohns (hierzu STEINER, StuW 1950 Sp. 645, 652 f.) eine fortwährende Streitfrage sein (WATRIN, DStZ 1999 S. 238, 239). Das vGA-Problem bestünde allerdings auch bei voller Anrechnung der KSt-/Unternehmensteuervorbelastung aufgrund der Zusatzbelastung mit GewSt. fort. Neben der zwar sehr wünschenswerten, aber wenig realistischen Abschaffung der GewSt. wäre es zur Vermeidung von Streitfällen denkbar, alle Leistungsvergütungen zwischen Unternehmen und Gesellschaftern, auch die zwischen KapGes. und Anteilseignern, der GewSt. zu unterwerfen, wie es derzeit der Behandlung der Mitunternehmerschaft entspricht (so auch im Rahmen der Inhabersteuer vorgeschlagen, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1 S. 60). Eine Hinzurechnungsvorschrift im Rahmen der GewSt. (s. STRECK, KStG V. § 8 Anm. 55) würde die Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Gewinnausschüttung obsolet machen.

Konfliktpotential birgt im Halbeinkünfteverfahren ferner die Zuordnung von Aufwendungen, weil sich je nach Aufwandszuordnung unterschiedliche Belastungsfolgen ergeben (s. hierzu VAN LISHAUT, FR 1999 S. 938, 941).

Abschaffung des Anrechnungsverfahrens als Maßnahme der Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung: Bei der Erwägung, das kstl. Anrechnungsverfahren abzuschaffen, spielen auch die haushaltsmäßigen Auswirkungen der Anrechnung eine Rolle. Im Anrechnungssystem ist die KSt. eine Hauhaltseinnahme auf Zeit (THIEL, StJb. 1998/99 S. 75), während sie im Halbeinkünfteverfahren dem Fiskus dauerhaft verbleibt. Andererseits halbieren sich die auf Dividenden entfallenden EStEinnahmen durch das Halbeinkünfteverfahren. Da bezogen auf Anteilseigner mit persönlichem EStSatz über 40 vH die aus KSt. und halbiertes ESt. zusammengesetzten Einnahmen in Zukunft sogar geringer sein werden als unter dem Anrechnungsverfahren, wird der Finanzierungseffekt des Systemwechsels in Frage gestellt. Überdies stört die ungleichmäßige Heranziehung zur Finanzierung. Die Finanzierung der KStSenkung erfolgt ausschließlich durch Anteilseigner mit persönlichem EStSatz bis 40 vH, obwohl sie allen Anteilseignern zugute kommt.

Theoretische Einordnung und verfassungsrechtliche Beurteilung: Eine theoretische Rechtfertigung für das Halbeinkünfteverfahren gibt es nicht. Das Halbeinkünfteverfahren paßt weder in das Argumentationsmuster des klassischen KStSystems noch in das der Vollentlastungssysteme. Vom Standpunkt des klassischen Systems führt die Besteuerung von KapGesGewinnen mit KSt. und ESt. nicht zu einer Doppelbelastung, weil es sich bei KapGes. und Anteilseignern um zwei eigenständige, beide gleichermaßen leistungsfähige StSubjekte handelt (s. Anm. 20), so daß das Halbeinkünfteverfahren als (jederzeit einschränkbares) Steuerprivileg angesehen werden müßte. Vom Anrechnungsverfahren ausgehend – dies ist wohl die Perspektive der Unternehmensteuerreformkommission, die die Belastungswirkungen der Anrechnung dem Grunde nach gutgeheißen hat – kann das Halbeinkünfteverfahren zwar als annäherungsweise Entlastungssystem eingeordnet werden. Als solches führt es aber zu im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG unhaltbaren Ungleichbehandlungen im Verhältnis zum persönlichen EStSatz der Anteilseigner. Die deutliche Mehrbelastung von Anteilseignern mit geringen Einkommen gegenüber einer nicht unerheblichen Begünstigung von Anteilseignern in der oberen Tarifregion läßt eine in sich schlüssige Belastungsentscheidung nicht erkennen. Für eine regressive Einkommensbesteuerung von Dividenden ist im Rahmen einer ansonsten progressiven ESt. ein Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich. So kann insbesondere nicht argumentiert werden, die vorübergehende Begünstigung thesaurierter Gewinne legitimiere eine spätere Mehrbelastung. Dieses Argument hätte nur im Hinblick auf Anteilseigner mit einem die Belastung des thesaurierten Unternehmensgewinns übersteigenden persönlichen EStSatz eine gewisse Berechtigung. Gerade für sie kommt es aber höchstens zu geringfügigen Mehrbelastungen, in der Regel sogar zu einer Begünstigung. Im übrigen wäre die Kompensationsbetrachtung stark von den tatsächlichen Thesaurierungsmöglichkeiten abhängig.

b) Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren

200

Mit Skepsis werden die Pläne zur Bewältigung des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren betrachtet (hierzu insb. SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 743 f.). Zwar ist die Entscheidung für eine schnelle Umstellung aus Praktikabilitätsgründen wohl unumgänglich, dennoch sind vor allem zwei Punkte problematisch: Zum einen die Auflösung von EK 02 unter Verrechnung mit EK 45, 40 und 30, zum anderen die zeitliche Begrenzung der Vergütung von Anrechnungsguthaben in Verbindung mit der Verwendungsfiktion last-in-first-out.

Auflösung von EK 02: Die Verrechnung von EK 02 mit EK-Guthaben verstößt sowohl gegen die Systematik des Anrechnungsverfahrens als auch gegen die Systematik des Halbeinkünfteverfahrens. Zwar wäre es im Anrechnungsverfahren bei Ausschüttungen aus dem EK 02 zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung gekommen, also auch zu einer Nachbelastung, jedoch erst im Zeitpunkt der Ausschüttung aus dem EK 02. Durch die vorgeschlagene Übergangsregelung wird die Nachversteuerung auf den Zeitpunkt des Systemwechsels vorverlegt. Im Hinblick auf das Halbeinkünfteverfahren ist die Nachversteuerung erst recht nicht zu rechtfertigen. Denn Gewinne der KapGes. unterliegen der begünstigten Dividendenbesteuerung, ohne daß es darauf ankommt, ob sie tatsächlich mit KSt. vorbelastet sind.

Darüber hinaus berührt die zeitlich vorgezogene Rückgängigmachung der Steuerbefreiung Aspekte des Vertrauensschutzes. Sie dürfte aber als – in der Dogmatik des BVerfG – lediglich unechte Rückwirkung durch die Systemumstellung gerechtfertigt sein. Problematischer ist, daß es durch die Verrechnung von EK 02 mit EK 45 und EK 40 zur Vernichtung von KStGuthaben der KapGes. kommt, das die Unternehmensteuerreformkommission zu Recht für von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt hält. Unternehmen mit hohen EK 02-Beständen, namentlich Unternehmen in den neuen Bundesländern, die in der Vergangenheit Investitionszulagen erhalten haben, würden durch die geplante Umstellungsregelung erheblichen Liquiditätseinbußen ausgesetzt.

Ausschüttungsfiktion: Die zeitliche Streckung der Erstattung von Altguthaben mag im Hinblick auf die Belastung des Staatshaushalts unausweichlich sein. Unhaltbar erscheint hingegen die Anwendung des Lifo-Prinzips bei gleichzeitiger Begrenzung des Erstattungszeitraums auf 10 Jahre. Denn hierdurch wird es gerade im Fall ertragsstarker KapGes., die auch nach der Systemumstellung ausreichende Gewinne erwirtschaften, in großem Umfang zum Verfall der Guthaben kommen. Totalausschüttungen, die dieses Ergebnis vermeiden, sind im Hinblick auf das Reformziel einer Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung kontraproduktiv.

Auswirkungen auf die Ausschüttungspolitik: Unliebsame Auswirkungen der Systemumstellung können umgangen werden, indem noch während der einjährigen Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens KStGuthaben durch Ausschüttung ohne die in der Übergangsregelung vorgesehenen Begrenzungen abgebaut und gegebenenfalls im Wege des Schütt-Aus-Hol-Zurück-Verfahrens dem Unternehmen wieder zur Verfügung gestellt werden. Auch danach sind Umgehungsmöglichkeiten der Verwendungsfiktion, etwa durch Separierung von altem und neuem, nach der Umstellung erwirtschafteten Eigenkapital in zwei KapGes. denkbar, so daß die Effizienz der Beschränkungen zweifelhaft erscheint. Besser wäre es, ganz auf sie zu verzichten.

Die Entscheidung für vermehrte Ausschüttungen noch unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens wird allerdings erschwert durch die parallele Absenkung des EStSpitzensatzes, die sich auf die Beurteilung von Vor- und Nachteilen des Halbeinkünfteverfahrens gegenüber dem Anrechnungsverfahren auswirkt (SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 744 mit Berechnungsbeispielen). Andererseits muß bei der Ausschüttungsentscheidung berücksichtigt werden, daß es bei höheren KStVorbeklastungen, insbesondere bei mit 45 vH oder 40 vH vorbelasteten Gewinnanteilen, auch für Dividendenbezieher im EStSpitzensatz unter dem Halbeinkünfteverfahren zu Mehrbelastungen gegenüber dem Anrechnungssystem kommt. Aufgrund der von der Kommission vorgeschlagenen Verwen-

dungsfiktion „last in, first out“, die eine Ausschüttung dieser Gewinnanteile und damit die Herabschleusung auf die Ausschüttungsbelastung von 30 vH während des 10jährigen Übergangszeitraums erschwert, ist es daher – unabhängig von der estl. Situation der Anteilseigner – ratsam, die Guthaben durch Ausschüttungen noch unter der Geltung des Anrechnungssystems abzuschmelzen. Anders verhält es sich mit Ausschüttungen aus dem EK 01, da für die Ausschüttung streifer Gewinne der KapGes. in Zukunft ebenfalls nur der halbe StSatz gilt. Damit ergeben sich gegenüber der derzeitigen Rechtslage, nach der Auslandsdividenden ohne Anrechnungsguthaben der regulären ESt. unterliegen, durch die Systemumstellung erhebliche Vorteile.

Alternativkonzept: Angesichts der hier angedeuteten Verwerfungen wurde in einem Anhang der Brühler Empfehlungen (SENGER, Anhang 4 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999) ein Alternativkonzept dargestellt. Dieses Konzept bezieht die Anteilseigner im Wege einer Gesamtbetrachtung in die Umstellungsregelung ein. Umrechnungsfaktoren sollen sicherstellen, daß die Anteilseigner im Hinblick auf die Ausschüttung von Altkapital genauso gestellt werden wie sie zuvor unter Anwendung des Vollarrechnungssystems standen.

4. Beurteilung der Pläne für eine Einbeziehung von Personenunternehmen

a) Allgemeine Einordnung der Vorschläge

201

Herstellung von Rechtsformneutralität? Der Gutachtenauftrag, ein Modell für ein Unternehmensteuerrecht zu entwerfen, das alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert, deutete auf die Entwicklung einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer hin. Dieses Ziel wird durch die Kommissionsvorschläge der ersten Stufe nicht erreicht (vgl. SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 742; SPENGLER/VITUSCHEK, Arbeitspapier Universität Mannheim, 1999 S. 15 f.). Die Vorschläge setzen primär an einer Vereinheitlichung der Tarife an, nicht der Strukturen.

► **Thesaurierungsneutralität:** Die Vorschläge führen lediglich zu Thesaurierungsneutralität. Umfassende Rechtsformneutralität wäre erst dann verwirklicht, wenn Ausschüttungen/Entnahmen ebenfalls rechtsformunabhängig gleichbehandelt würden. Dies ist aber gerade dann nicht der Fall, wenn Dividenden dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, während für Entnahmen aus Personenunternehmen der reguläre persönliche EStSatz zur Anwendung kommt. Ein weiterer Grund dafür, daß das Ziel einer gleichmäßigen Unternehmensbesteuerung verfehlt wird, liegt darin, daß die GewSt. nicht in die Reform einbezogen wird (HEY, BB 1999, S. 1192, 1197; SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 742).

► **Leistungsbeziehungen:** Ferner setzt Rechtsformneutralität die Vereinheitlichung der steuerlichen Einordnung von Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Unternehmer voraus. Galt dies – vor allem wegen der GewSt. – bereits unter dem Anrechnungsverfahren, so gilt dies um so mehr unter dem neu einzuführenden Halbeinkünfteverfahren, das für Leistungsvergütungen und Gewinnausschüttungen zu deutlich unterschiedlichen Belastungsergebnissen führt. Ein vollständiges Abzugsverbot von der kstl. Bemessungsgrundlage in Abkehr vom geltenden Trennungsprinzip auch für GmbH-Geschäftsführergehälter würde Personengesellschafter und Anteilseigner einer KapGes. gleichstellen und die vGA-Problematik entschärfen, hätte aber andererseits die Konsequenz, daß die Wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens, dort wo sie zu Mehrbelastungen füh-

ren, nicht durch die Vereinbarung von Leistungsvergütungen abgemildert werden könnten.

► *Verluste*: Konsequenter im Hinblick auf das Reformziel Rechtsformneutralität ist die Beschränkung der Verlustverrechnung auf den begünstigten Unternehmensgewinn (sowohl im KSt.-Optionsmodell als auch im Rahmen der Sondertarifierung). Ein sofortiger Ausgleich von Verlusten aus dem niedrig besteuerten Unternehmensbereich mit der höheren ESt. unterliegenden Einkunftsteilen würde zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen. Selbst wenn der unternehmerische Gewinn nicht endgültig steuerbegünstigt ist, also im Fall der späteren Ausschüttung zukünftiger Unternehmensgewinne die höhere Besteuerung „nachgeholt“ wird, kann es bei einem sofortigen Ausgleich von Unternehmensverlusten mit estpfl. Einkünften zu einem zeitlichen Vorteil, einem Liquiditätsgewinn kommen. Die unterschiedlich hohe Belastung unternehmerischer und sonstiger Einkünfte entzieht einer Saldierung der Ergebnisse beider Kategorien auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten die Grundlage (hierzu MÖSSNER, DStJG 17 [1994], S. 231, 242 f.). Wird der Unternehmensteuer das Trennungsprinzip zugrunde gelegt (s. Anm. 180), so impliziert dies, daß ein Verlustausgleich und Verlustabzug auch für Personengesellschafter und Einzelunternehmer nur noch innerhalb des Unternehmens möglich ist (BRIPPUS, DStR 1998, 749, 756; GRASS, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992 S. 170 ff.; RITTER, StuW 1989 S. 319, 235).

Dennoch werfen Verlustverrechnungsbeschränkungen eine Reihe von Problemen auf. Ökonomen identifizieren sie als Ursache von Unternehmenskonzentrationen, weil durch Fusionen und Eingliederungen gewinnträchtiger Unternehmen versucht wird, Verluste steuerlich zu nutzen (STIGLOCH, StuW 1990 S. 229, 234). Zur Minimierung derartiger Effekte sollte die entfallende Verlustverrechnungsmöglichkeit zwischen den Einkunftsarten durch unbeschränkte Verlustkompensation innerhalb des Unternehmens ausgeglichen werden. Vor weiteren Einschränkungen des Verlustrücktrags oder einer zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags ist zu warnen. Gefordert wird ferner eine Ausdehnung der Organshaft nach dem Vorbild der GewSt. (RITTER, StuW 1989 S. 319, 325).

Problematisch bleibt, daß in den Fällen einer unbeschränkten zivilrechtlichen Haftung Verlustverrechnungsbeschränkungen mit dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung in Konflikt geraten. Denn einerseits haftet der Unternehmer zivilrechtlich mit anderweitigen Einkünften, andererseits werden diese Einkünfte der Steuer unterworfen, ohne daß das Faktum der Haftung Berücksichtigung findet. Die Frage, ob Unternehmensverluste auf die Ebene der ESt. durchschlagen, sollte grds. nicht von der Unternehmens-, sondern von der Beteiligungsform abhängig gemacht werden (J. LANG, StbJb. 1993/94 S. 9, 15; zum Zusammenhang zwischen Verlustverrechnung und Haftung auch RAUPACH, 53. DJT, 1980, Sitzungsbericht O S. 75 ff.). Wenn Konsequenz der Option für die begünstigte Besteuerung ua. auch der Wegfall des vertikalen Verlustausgleichs ist, ist zudem fraglich, ob die PersGes. nicht doch auch zivilrechtlich an Attraktivität verlieren wird. Die Bereitschaft, das Risiko persönlicher Haftung in Kauf zu nehmen, wird möglicherweise drastisch sinken, wenn ein Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus anderen Quellen nicht mehr zur Verfügung steht (krit. etwa BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, StEntlG 1999/2000/2002, 1999 S. 133).

Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Einführung der Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs im neuen § 2 Abs. 3 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 Fakten geschaffen, die einen auf den Unternehmenssektor beschränkten Verlustausgleich schon fast wieder in ein positives Licht rücken. Denn während ab dem VZ 1999 ein Ausgleich von Gewinn und Verlust – sieht man von der

fortbestehenden Möglichkeit einer betragsmäßig begrenzten vertikalen Verrechnung ab – grundsätzlich nur noch innerhalb ein und derselben Einkunftsart möglich ist, würde es bei einem weit gefaßten, mehrere Einkunftsarten umspannenden Anwendungsbereich der Unternehmensteuer gegenüber den restriktiven Vorgaben des § 2 Abs. 3 EStG nF wieder zu einer Erweiterung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten kommen, soweit von einer unbeschränkten Verrechnung innerhalb des Unternehmens ausgegangen werden kann.

b) Option für die Körperschaftsteuer

202

Das Optionsangebot ist eine gesetzestechnisch verhältnismäßig einfache Methode, Einwände von Personenunternehmen, sie würden gegenüber niedrig besteuerten KapGes. benachteiligt, abzuwehren. Die Option ermöglicht es Personenunternehmen, unter Beibehaltung ihrer Rechtsform am niedrigen KStSatz zu partizipieren.

Da die Option dieselben stl. Rechtsfolgen auslöst wie die Umwandlung („Quasi-Umwandlung“), ist allerdings fraglich, ob das Optionsangebot wirklich zum Erhalt der Personenunternehmen führen kann oder ob es nicht in vielen Fällen zu einer tatsächlichen Umwandlung kommen wird (vgl. hierzu auch HAHN, DStR 1999 S. 833, 839). Der besonderen Situation von Personenunternehmen wird ein bloßes Überstülpen der Regeln des KStG jedenfalls nicht gerecht (s. auch J. LANG, StbJb. 1993/1994 S. 9, 14).

Die Option für die KSt., die nach den Brühler Empfehlungen die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens zur Folge hat, lohnt sich zudem nur für einen verhältnismäßig kleinen Kreis von leistungsstarken Personenunternehmen.

Zweifel bestehen ferner hinsichtlich der Praktikabilität eines Optionsmodells. Insofern enthalten die Brühler Empfehlungen keine konkreten Vorschläge. Insbesondere ist bisher ungeklärt, wie das Problem der vGA, das durch die Zunahme personenbezogener KStSubjekte neue Dimensionen erreichen würde, gelöst werden soll (s. hierzu auch SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 746; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698, 700; zu der gesetzestechnischen Ausgestaltung der in Frankreich praktizierten Option zur KSt. informativ HAHN, DStR 1999 S. 833, 837 ff.).

c) Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns

203

Die Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns unterscheidet sich – jedenfalls dann, wenn sie im Wege der Trennungslösung unter gleichzeitiger Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern mit dem Halbeinkünfteverfahren kombiniert wird – in erster Linie formal vom Optionsmodell.

Einheits- oder Trennungslösung? Dabei ist allerdings bisher nicht abschließend geklärt, ob die Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (Trennungslösung) oder die Anrechnung der tariflichen Vorbelastung (Einheitslösung) zur Folge haben wird. Die Kommission hat beide Alternativen gleichberechtigt nebeneinander gestellt. Die BReg. hat sich allerdings in einer ersten Stellungnahme für die Trennungslösung ausgesprochen (Anm. 197).

Im Hinblick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ist die Einheitslösung unbedingt vorzuzugwürdig. Andererseits würde sie das System der Unternehmensbesteuerung noch stärker zersplittern.

Denn nunmehr würden drei unterschiedliche Steuerregime zur Verfügung stehen: Körperschaftsteuer in Höhe von 25 vH mit Halbeinkünfteverfahren für ausgeschüttete Gewinne, Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns mit Anrechnungsverfahren für entnommene Gewinne und die traditionelle Besteuerung von Personenunternehmen nach dem Transparenzprinzip. Zudem wäre eine Anrechnung der Vorbelastung mit allen technischen Problemen des Anrechnungsverfahrens behaftet. Zwar existieren Vereinfachungsvorschläge für das Anrechnungsverfahren, die Unternehmensteuerreformkommission hat aber nicht Stellung genommen, wie sie sich die technische Durchführung der Einheitslösung im Rahmen der Sondertarifierung vorstellt. Im übrigen ist kaum einsichtig, warum einerseits bei KapGes. das Anrechnungsverfahren abgeschafft werden soll, weil es angeblich mißbrauchsanfällig, nicht zu vereinfachen und europaauntauglich ist, andererseits aber für Personenunternehmen ein Anrechnungsverfahren eingeführt wird (ähnlich SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 746).

Anwendungsbereich: Zu begrüßen ist, daß die Sondertarifierung – anders als § 32c EStG – nicht auf gewerbliche Einkünfte beschränkt ist, sondern auch Land- und Forstwirten, den Freien Berufen und der privaten Vermögensverwaltung offen stehen soll. Da allerdings mit der Option für die Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns die Unterwerfung unter die GewSt. verknüpft werden soll, dürfte die Option sich für bisher nicht gewstpfl. Einkünfte nur in seltenen Fällen als vorteilhaft erweisen, nämlich nur dann, wenn durch die Zinsvorteile einer Thesaurierung zu 35 vH die zwangsläufige Mehrbelastung aus der Kombination von GewStPflcht und Halbeinkünfteverfahren gegenüber der Anwendung des EStTarifs kompensiert wird. Unter Zugrundelegung des EStSpitzensatz von 48,5 vH ergibt sich eine aus KSt. + GewSt. (35 vH) und ESt. kumulierte Gesamtbelastung des entnommenen Unternehmensgewinns von 50,76 vH. Daher wird die zukünftige Ausgestaltung der GewSt. (Beibehaltung oder sogar Ausdehnung von Freibetrag und Staffeltarif?) bei der Option eine zentrale Rolle spielen. Vom systematischen Standpunkt einer gleichmäßigen Abschichtung zu Investitionszwecken eingesetzten Einkommens ist zudem unbefriedigend, daß Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, auch dann wenn sie Teile ihres Einkommens zu Spar- und Investitionszwecken einsetzen, nicht von der Sondertarifierung profitieren, sondern zunächst voll progressiv besteuert werden. Die Ausgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann zu Streitfällen bei der Einordnung einer Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig führen. Wenn im wesentlichen nur noch ArbN sofort mit ihren gesamten Einkünften der höheren ESt. unterliegen, steht zu befürchten, daß es in verstärktem Maße zur Umwandlung von Arbeitsverhältnissen in Auftragsverhältnisse mit selbständigen Unternehmenseinheiten kommt, was wiederum negative Implikationen auf die Sozialversicherungssysteme bedingen würde. Allerdings bestünde ein Interesse an der Umqualifizierung von Arbeitseinkünften nur in dem Maße, wie der persönliche EStDurchschnittssatz über der Belastung unternehmerischer Gewinne liegt *und* Einkommensanteile tatsächlich investiert oder gespart werden können. Diese Voraussetzungen dürften nur bei einem verhältnismäßig geringen Anteil nichtselbständiger Spitzenverdiener zutreffen (vgl. auch WAGNER/BAUR/WADER, BB 1999 S. 1296, 1297).

Technische Aspekte: Neben diesen konzeptionellen Aspekten lassen die Vorschläge zur technischen Umsetzung der Sondertarifierung derzeit noch viele Fragen offen. So ist, um nur einige Beispiele zu nennen, bisher ungeklärt, wie die zur Begleichung der Steuer auf den nicht entnommenen Gewinn entnommenen Gewinnanteile zu behandeln sind. Eine Gleichstellung mit der KapGes. ließe sich

nür dann erzielen, wenn die Entnahme zur Begleichung der Steuer auf den thesaurierten Unternehmensgewinn keine Nachbesteuerung auslöst (SCHIFFERS, GmbHR 1999 S. 741, 746). Unklar sind die Details des Übergangs in die und aus der Sondertarifierung ebenso wie die abkommensrechtliche Einordnung. Offen ist auch, wie Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Unternehmer in Zukunft behandelt werden sollen, obwohl dies gerade im Hinblick auf die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens im Rahmen der Trennungslösung von erheblicher Bedeutung ist. Die Kommission scheint das traditionelle Mitunternehmerkonzept des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG wenigstens vorübergehend beibehalten zu wollen (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 87). Dabei sind Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern derzeit neben der Anwendung unterschiedlicher Steuersätze einer der wesentlichen Faktoren der Ungleichbehandlung von PersGes. und KapGes., weil nur bei letzteren die zivilrechtliche Rechtsbeziehung auch steuerrechtlich anerkannt wird. Das Schrifttum fordert daher auch hinsichtlich von Leistungsbeziehungen eine Gleichstellung (ENDRISS, DB 1250, 1253; J. LANG, StuW 1989 S. 3, 15). Dasselbe müßte dann aber auch für Entnahmen des Einzelunternehmers gelten, jedenfalls insoweit als sie seinem persönlichen Arbeitsanteil im Sinne eines Unternehmerlohns entsprechen.

Verfassungsmäßigkeit: Unklar ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Sondertarifierung im Rahmen der ESt. Die Unternehmensteuerreformkommission hat sich ganz auf den BVerfG-Beschluß zur Erbschaftsteuer v. 22. 6. 95, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93 S. 121, gestützt, wo eine erbschaftsteuerliche Begünstigung von Unternehmen damit begründet wurde, sie unterlägen als Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen einer besonderen Gemeinwohlgebundenheit und -verpflichtung (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 85 f.). Auch im Hinblick auf den Vorlagebeschluß des BFH (Beschl. v. 24. 2. 99 X R 171/96, BStBl. II S. 450) sieht die Kommission keine Probleme, da anders als bei § 32 c EStG die Begünstigung durch die Sondertarifierung auf den einbehaltenen Gewinn beschränkt wird. Dennoch dürfte die Rechtfertigung der jetzt geplanten Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, durch den sich ganz erhebliche Zins- und Stundungsvorteile erzielen lassen, schon allein aufgrund ihres Umfangs an die Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen stoßen. Soll der gegenüber dem regulären EStSpitzensatz um nahezu die Hälfte gesenkte StStz für den nicht entnommenen Gewinn als Sozialzwecknorm gerechtfertigt werden – dies legt die Betonung der arbeitsplatzfördernden Wirkung der Reform nahe (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 14) –, so müßten hohe Anforderungen an die Eignung, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Maßnahme gestellt werden (s. auch Anm. 198). Leichter zu lösen wäre das Rechtfertigungsproblem, wenn die Begünstigung in Abkehr von dem bisher einheitlichen EStTarif als neue gesetzgeberische Belastungsentscheidung für eine generelle Begünstigung investierter Einkünfte aufgefaßt wird. Die Umsetzung dieser neuen Belastungsentscheidung müßte dann aber insofern konsequent erfolgen, daß eine Abgrenzung nunmehr nur noch nach der Einkommensverwendung (investiv/konsumtiv) erfolgt und nicht einzelne Einkunftsarten (insb. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) aus der Sondertarifierung ausgrenzt. Denn ob ein ArbN spart und investiert oder ein Selbständiger macht keinen Unterschied. Dies gilt letztlich auch für die Rechtfertigung als Sozialzwecknorm, da sich kaum begründen läßt, daß gesparte und investierte Einkünfte von ArbN keine Arbeitsplätze schaffen.

204 d) Ausgestaltung der Vorschläge als Optionsmodelle

Modell 1 und 2 sind als Optionslösungen ausgestaltet. Dies entspricht Vorschlägen im jüngeren Schrifttum. Eine Reihe von Autoren hält gerade mit Blick auf im europäischen Ausland praktizierte Optionsmodelle (zB in Frankreich, s. Anm. 260) eine Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung im Wege der Option für ausreichend.

Vgl. SCHWOCHERT, GmbHR 1987 S. 311 ULDALL in FALTLHAUSER (Hrsg.), Steuerstrategie 1988 S. 119, 124; KNOBBE-KEUK, DB 1989, S. 1303, 1308 (als Übergangslösung); RITTER, StuW 1989 S. 319, 324; RUDING-BERICHT (dt. Fassung) 1992 S. 65; BIPPUS, DStR 1998 S. 749 ff.; GILOY, DStZ 1989 S. 547, 552; HAHN, DStR 1999 S. 833, 837; aus internationaler Sicht HOCK, RIW 1995 S. 135 ff.

Für eine Option läßt sich anführen, daß sie Flexibilität schafft und Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet. Wird das Reformziel allein definiert als Möglichkeit, den KStTarif auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau zu senken, ohne gleichzeitig die PersGes. in die Rechtsform der KapGes. zu zwingen, so ließe sich dieses Ziel in der Tat auch mit einer Option erreichen. Das Optionsrecht für die KSt. entlastet die zivilrechtliche Rechtsformentscheidung von stl. Überlegungen. Der Einfluß des StRechts auf das Gesellschaftsrecht wird zurückgedrängt.

Kritik: Die Eignung von Optionslösungen zur Überwindung der Neutralitätsdefizite einer rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung ist jedoch fragwürdig (BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, StEntG 1999/2000/2002, 1999 S. 130; WESTERFELHAUS, DStZ 1999 S. 630, 632). Es sprechen gewichtige Gründe gegen eine optionale Ausgestaltung:

► *Steuerliche Rechtsfolgen-Wahlrechte sind mit dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht zu vereinbaren* (TIPKE, StRO I S. 506 ff.). Sie machen die Steuerlast bei gleicher juristisch-ökonomischer Leistungsfähigkeit gestaltbar, stellen sie in das Belieben des Stpfl. So wie derzeit die Wahl der Unternehmensrechtsform zu ungleichen Belastungsergebnissen führt, werden durch die Einführung eines Optionsmodells diese Ungleichbehandlungen lediglich in die Ausübung der Option transponiert. Man mag eine graduelle Verbesserung darin sehen, daß diese Ungleichbehandlung nun wenigstens das Gesellschaftsrecht nicht länger deformiert.

► *Optionslösungen sind mit Wertungswidersprüchen behaftet.* Denn entweder ist die Rechtsform Indikator unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, dann würde die Option dem Stpfl. die Möglichkeit geben, eine leistungsfähigkeitswidrige Besteuerung zu wählen – die Option wäre genauso verfehlt wie eine obligatorische allgemeine Unternehmensteuer – oder sie ist es nicht, dann wird ein gleichheitskonformer Zustand nicht durch den Gesetzgeber hergestellt, sondern von einer Handlung des Stpfl. abhängig gemacht.

► *Die bloße Öffnung einer im übrigen unveränderten KSt. wird der Situation von PersGes., erst recht der von Einzelunternehmern nicht gerecht.*

► *Jede Form von Optionslösung erzeugt hohen Verwaltungsaufwand.* Zu den ohnehin schon reichlich komplizierten Materien der Mitunternehmerbesteuerung und KSt. würde das Problem des Regimewechsels zwischen beiden Systemen hinzutreten. Die Option zur Sondertarifierung würde noch ein drittes eigenständiges System der Unternehmensbesteuerung hinzufügen.

► *Die stl. Folgen der Ausübung der Option lassen sich gerade im Hinblick auf Mindestbindungsfristen kaum verlässlich abschätzen.* Die Steuerplanung verlagert sich von der Rechtsformwahl zu der Frage nach der Ausübung der Option, belastet mit der Notwendigkeit, die Auswirkungen der Option auch für eine ferner liegende

Zukunft abzuschätzen (WESTERFELHAUS, DStZ 1999 S. 630, 632). Hinzu kommen in Zukunft Belastungsunterschiede, die sich aus dem Verhältnis des Halbeinkünfteverfahrens zum jeweiligen individuellen DurchschnittsESTStz der Gesellschafter ergeben. Da die Option durch einstimmigen Gesellschafterbeschuß ausgeübt werden muß, dürften heterogene Gesellschafterstrukturen der Ausübung des Wahlrechts entgegenstehen. Ganz besonders schwierig wird die Option für Stpfl., die bisher nicht gewstpfl. waren und nun mit der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns die GewSt. mit einkalkulieren müssen.

Der geringe Erfolg von Optionsmodellen läßt sich auch empirisch belegen. Eine 1951 (BGBl. I S. 411) eingeführte Option, gewerbliche Gewinne statt der ESt. der KSt. zu unterwerfen (§ 32 b EStG 1951), wurde nur zwei Jahre später wieder abgeschafft (BGBl. I 1953 S. 413).

Zur Option nach § 32 b EStG 1951 vgl. GRIEGER, BB 1951 S. 481 ff. u. 889 ff.; MERKLE, WPg. 1951 S. 451 ff.; SIARA, DB 1951 S. 512 ff.; THEIS, DB 1951, 552 und ausführlich HOCK, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis, 1994 S. 127 ff.; Inst. FuSt., Erfahrungen und Schwierigkeiten bei der Anwendung des KStStz auf Gewinne aus Gewerbebetrieb von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften (§ 32 b EStG 1951), Grüner Brief Nr. 324, 1994. Wie schwierig die Abschätzung der Besteuerungsfolgen im Rahmen eines derartigen Wahlrechts sind, zeigen Urteile des BFH (v. 3. 11. 55 IV 310/54 U StRK § 32 b EStG R. 3; v. 12. 12. 57 IV 10/57 U StRK § 32 b EStG R. 7; ferner FG Düsseldorf v. 23. 2. 54 V 5/54E, EFG 1954 S. 129), der Personenunternehmer, die sich bei der Option unter dem EStG 1951 verkalkuliert hatten und aufgrund der Option wesentlich höheren Steuerlasten ausgesetzt waren, im Wege der Billigkeitsentscheidung wieder aus der im Gesetz als für drei Jahre bindend ausgestalteten Option entließ. Zu der ebenfalls nach kurzer Zeit wieder abgeschafften Option unter dem KStG 1925 s. Dok. KSt. Anm. 40. Eine ähnliche Wahlmöglichkeit in den USA war ebenfalls aufgrund ihrer geringen Akzeptanz nur von kurzer Dauer, vgl. hierzu LITTLE, Federal Income Taxation of Partnership, Boston/Toronto 1957, S. 36 ff. Die Brühler Empfehlungen sind sich dieser Negativerfahrungen bewußt (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 86 f.).

Die Ausgestaltung der Reformvorschläge als Option ist ersichtlich von dem Wunsch geleitet, Mehrbelastungen gegenüber der jetzigen Situation der Anwendung des persönlichen EStStz zu vermeiden. Dieses Ergebnis ließe sich aber auch dann erzielen, wenn Entnahmen im Ergebnis nur mit der persönlichen ESt. belastet würden, weil dann über ein Entnahme-Wiedereinlage-Verfahren eine dem individuellen EStStz entsprechende Belastung hergestellt werden könnte (so schon BOETTCHER, StuW 1951 Sp. 411, 432).

e) Die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer

205

Die pauschalierte Anrechnung der GewSt. begegnet anders als die Tarifbegrenzung des § 32 c EStG nicht dem Vorwurf, einer gleichheitswidrigen Durchbrechung des Prinzips der synthetischen ESt. Bei pauschaler Betrachtung entspricht die Entlastung im Rahmen der ESt. der Belastung im Rahmen der GewSt., kommt also nicht nur einkommensstarken Stpfl. zugute.

Nicht behoben wird jedoch die vom BFH in seinem Vorlagebeschuß (BFH v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 461) angemahnte Ungleichbehandlung, die dadurch entsteht, daß Dividendeneinkünfte vom Entlastungsmechanismus ausgeschlossen sind, obwohl sie ebenfalls mit GewSt. vorbelastet sind. Die Brühler Empfehlungen (BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 93) halten dem entgegen, anders als Personenunternehmer seien die Gesellschafter einer KapGes. nicht selbst StSubjekt der GewSt.; außerdem führe das Halbeinkünfteverfahren

zu einer ausreichenden Kompensation. Von den Belastungswirkungen her vermag weder das formale Argument der StSubjekteigenschaft zu überzeugen, noch der Hinweis auf das für Dividenden geltende Halbeinkünfteverfahren. Zum einen trägt das Halbeinkünfteverfahren nur der KStVorbelastung Rechnung, und nicht der GewStVorbelastung. Dies wird schon daran deutlich, daß es unter Einbeziehung der GewSt., selbst wenn man von einer Gesamtbelastung von lediglich 35 vH ausgeht, unter dem Halbeinkünfteverfahren auch im Verhältnis zum EStSpitzensatz unweigerlich zu Mehrbelastungen von Dividendeneinkünften kommt (50,76 vH gegenüber 48,5 vH). Das Halbeinkünfteverfahren weist keinerlei Bezug zur tatsächlichen GewStVorbelastung auf. Zum anderen führt das Halbeinkünfteverfahren – übrigens ähnlich wie § 32 c EStG – nur in der Spitze der EStProgression zu Belastungsminderungen, die man als partielle Kompensation der gewerbestl. Zusatzbelastung ansehen könnte.

Daneben ergeben sich finanzverfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Anrechnung der GewSt., auch wenn sie in pauschalierter Form vorgenommen und nicht als Anrechnung bezeichnet wird. Denn auch diesem Modell liegt die Idee zugrunde, daß die GewSt. materiell die Funktion einer Vorauszahlung auf die ESt. erhält. Ob sie dann noch die klassischen Merkmale der Realsteuer aufweist, erscheint fraglich. Eine formalistische Argumentation, die Anrechnung werde als Tarifiermäßigung ausgestaltet, so daß es in Höhe des Anrechnungsbetrags gar nicht erst zur Entstehung der ESt. komme, kann hierüber nicht hinwegtäuschen. Allerdings ist äußerst umstritten, inwieweit die Finanzverfassung eine bindende Charakterisierung, der in Art. 106 GG genannten StArten enthält, die Änderungen in Struktur und Wesen einer Steuer entgegenstehen (für eine historische Festlegung der StArten zB VOGEL, in Festschrift Tipke, 1995 S. 93; BIRK, GG Alternativkommentar, 2. Bd., 1989, Art. 105 Rn. 21; dagegen insb. TIPKE, StRO III, S. 1088 ff.).

206 5. Beurteilung der Inhabersteuer

Die Inhabersteuer ist in der öffentlichen Diskussion bisher erst wenig zur Kenntnis genommen worden (kurze Bewertung bei SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999 S. 698, 701; etwas ausführlicher SPENGLER/VITUSCHEK, Arbeitspapier Universität Mannheim, S. 11 ff.), obwohl es sich um ein Modell handelt, das eine annähernd rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung weitaus konkreter entwirft als die im offiziellen Kommissionsbericht enthaltenen Vorschläge.

Gesetzestechnik: Die Inhabersteuer hat gegenüber der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns, der sie ansonsten nicht unähnlich ist, den Vorzug, durch eine auch gesetzestechische Absichtung der Unternehmensbesteuerung in einem eigenständigen Gesetz das EStG nicht mit zusätzlichen komplizierten Regeln zu belasten. Die gesetzestechische Ausgliederung ermöglicht eine systematische Vereinheitlichung der Strukturen der Unternehmensbesteuerung, insbesondere auch eine auf unternehmensspezifische Bedürfnisse zugeschnittene Neuordnung der Bemessungsgrundlage.

Anwendungsbereich: Aufgrund ihres gegenüber der Sondertarifierung noch weiteren Anwendungsbereichs (Begünstigung *aller* investierten Einkünfte) gewährleistet die Inhabersteuer umfassende Allokationsneutralität. Erst die vorgezeichnete Einbeziehung investierter ArbNEinkünfte in die Begünstigung verhindert Ungleichbehandlungen.

Auszahlungsabzugssystem: Mit dem für das Verhältnis zwischen inhabersteuerlicher Vorbelastung und ESt. der Unternehmer entworfenen Auszahlungsabzugssystem wurde ein Verfahren entwickelt, das deutlich einfacher ist als das

geltende kstl. Anrechnungssystem, gleichwohl aber wie dieses eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung entnommener Unternehmensgewinne ermöglicht. Die Inhabersteuer behält die Wertungen des Anrechnungsverfahrens, wenn auch technisch in modifizierter Form, bei und wirkt damit einer Scheduling der ESt. im Hinblick auf entnommene Unternehmensgewinne entgegen. Die mit dem Halbeinkünfteverfahren verbundenen Neutralitätsverluste werden vermieden. Die vorgesehene Gleichbehandlung aller Auszahlungen aus dem Unternehmen, unabhängig davon, ob es sich um Leistungsvergütungen oder Entnahmen handelt, löst das Problem der vGA auf elegante Weise. Die steuerfreie Durchleitung von Auslandsgewinnen ist geeignet, den Vorwurf der Europarechtswidrigkeit abzuwehren.

Einzelfragen der Ausgestaltung des Auszahlungsabzugssystems müssen sicherlich noch näher geklärt werden, dennoch ist unverständlich, warum die Kommission den vorgezeichneten Weg nicht im offiziellen Berichtsteil weiterverfolgt hat. Denn auch eine Sondertarifierung im Wege der Einheitslösung mit Nachversteuerung unter Anrechnung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung (s. Anm. 195) kommt ohne ein irgendwie geartetes System der Aufzeichnung und Zuordnung der gezahlten Unternehmensteuer nicht aus. Im Zusammenhang mit der Sondertarifierung wurde zu diesen technischen Fragen aber bisher nicht Stellung genommen.

Umgestaltung der GewSt. zu einer kommunalen Unternehmensteuer: Der Vorschlag der Inhabersteuer weist auch insofern über den offiziellen Kommissionsbericht hinaus, als er die GewSt. einbezieht. Der Vorschlag, *alle* Auszahlungen aus einem Unternehmen definitiv mit einer (deutlich gesenkten) kommunalen Unternehmensteuer zu belasten, vermeidet die Ausdehnung des vGA-Problems auf inhabersteuerpflichtige Unternehmen. Da der Inhabersteuer zudem gerade auch personenbezogene KapGes. unterliegen sollen, die unter dem geltenden Recht den Hauptanwendungsbereich der vGA ausmachen, würde generell die Bedeutung der vGA zurückgedrängt. Unter Leistungsfähigkeitsaspekten nicht optimal ist die fehlende Einbeziehung der kommunalen Unternehmensteuer in das Auszahlungsabzugssystem.

Rechtsformneutralität gewährleistet auch die Inhabersteuer nicht, weil sie die Entscheidung der Kommission für die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens für Dividenden aus kstpl. Gesellschaften nicht antastet. Die Ungleichbehandlung der ausgeschütteten/entnommenen Gewinne wird die Rechtsformentscheidung weiterhin verzerren. Allerdings geht die Inhabersteuer davon aus, daß der KSt. im wesentlichen nur noch große Publikumsgesellschaften unterliegen. Nimmt man an, daß hier die zivilrechtlichen Gestaltungsformen weitgehend von der Funktion der Gesellschaft determiniert sind, und es sich letztlich nicht um mit personalistischen Gesellschaften vergleichbare Gebilde handelt, so tritt das Erfordernis einer Gleichbehandlung der ausgeschütteten Gewinne ein Stück weit zurück. In den Vordergrund rückt demgegenüber die von der Inhabersteuer gewährleistete Thesaurierungsneutralität, die Verzerrungen im Konkurrenzverhältnis der Unternehmen zueinander vermeidet. Störend ist in diesem Zusammenhang allerdings die inhaberstpfl. Personenvereinigungen eingeräumte Option zur KSt. Betrachtet man die Besteuerung großer Publikumsgesellschaften, namentlich der AG, als eigenständiges Steuerregime mit eigenen Wertungen, so ließe sich das Hin- und Herwechseln anderer Unternehmen allein mit der Motivation begründen, durch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens Steuervorteile im Hinblick auf entnommene Unternehmensgewinne zu erzielen, was

der Fall ist bei hohen persönlichen StSätzen. Davon abgesehen läßt sich der Ausschluß von Einzelunternehmen von der Optionsmöglichkeit nur schwer rechtfertigen.

Verfassungsrechtliche Würdigung: Die Abschichtung investierter Einkünfte in einem eigenen Inhabersteuergesetz dürfte auch der verfassungsrechtlichen Bewertung der Begünstigung unternehmerischer Gewinne die Brisanz nehmen. Das BVerfG erkennt die Freiheit des Gesetzgebers zu neuen Belastungsentscheidungen – wie sie in dem Erlaß eines Inhabersteuergesetzes zum Ausdruck kämen – ausdrücklich an. Die Belastungsentscheidung, Einkünfte nach der Art der Einkommensverwendung (investiv/konsumtiv) unterschiedlich zu behandeln, würde durch die Inhabersteuer folgerichtig im Sinne der vom BVerfG eingeforderten Belastungsgleichheit (vgl. zuletzt BVerfG v. 30. 9. 98 2 BvR 1818/90, FR 1998 S. 1028) umgesetzt.

207 6. Beurteilung der Chancen einer umfassenden Unternehmensteuerreform

Zur Frage der Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung: Die Beseitigung der derzeitigen Mängel des Unternehmensteuerrechts durch Einführung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung fordert die Bereitschaft zu einer systematischen Neuorientierung, die sich nicht auf das KStG beschränken darf, sondern das gesamte Ertragsteuerrecht umfassen muß. Die Umsetzung derartiger Pläne setzt ein hohes Maß an Reformbereitschaft voraus (MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 64). Auf der Grundlage der Brühler Empfehlungen ist eine solche umfassende Reform nicht zu bewältigen. Den Ansatz für eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung liefert zwar die Inhabersteuer, für deren Einführung ist eine zeitliche Perspektive jedoch nicht genannt.

Über die Qualität einer Reform werden ua. folgende Punkte entscheiden:

- ▷ Eine neu einzuführende Unternehmensteuer kann nicht mehr rein national konzipiert werden. Die Anforderungen des EG-Vertrags (s. Anm. 107 ff.) sind ebenso zu beachten wie die Vorgaben des Grundgesetzes. Zwar ist mit einer Harmonisierung in absehbarer Zeit nicht zu rechnen, dennoch muß in Anbetracht der bisherigen strengen Rspr. des EuGH dem Europarecht verstärkt Rechnung getragen werden.
- ▷ Auch wenn sich das deutsche Unternehmensteuerrecht den Anforderungen eines internationalen Standortwettbewerbs nicht verschließen kann, darf dies nicht dazu führen, daß tradierte Besteuerungsmaßstäbe geopfert werden, ohne gleichzeitig neue Gestaltungskriterien zu entwickeln. Die Entwicklung eines tragfähigen neuen Konzepts der Unternehmensbesteuerung bedarf solider systematischer Grundlagen.

Dabei wirft das Vorgehen der BReg. gewisse Zweifel hinsichtlich des Erfolgs der geplanten Unternehmensteuerreform auf. Dies gilt ua. auch für die frühzeitige Festlegung einer maximalen StBelastung von 35 vH, ohne daß gleichzeitig eine entsprechende Nettoentlastung beabsichtigt wäre. Die Fixierung einer gegenüber der derzeitigen Unternehmensteuerbelastung von durchschnittlich ca. 50 vH (KSt. + GewSt.) bzw. ca. 60 vH (ESt. + GewSt.) deutlich niedrigeren Steuerbelastung bedingt bei einem ebenfalls festem Aufkommensbedarf zwangsläufig Gegenfinanzierungsmaßnahmen (s. zu den von der BReg. geplanten Maßnahmen KRÜHL, BB 1999 S. 1461, 1462 und Anm. 197) und damit die Gefahr von Manipu-

lationen im Rahmen der Bemessungsgrundlage unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Eine Unternehmensteuerreform, die über bloße Steuersatzkosmetik nicht hinaus kommt und die Steuerlast in der Bemessungsgrundlage versteckt, wäre jedoch kein Erfolg. Sehr fraglich scheint zudem, ob angesichts der wenig detaillierten Vorarbeiten der Unternehmensteuerreform die legisistische Umsetzung eines Systems der Sondertarifierung bis zum 1. 1. 2001 gelingen kann. Das Bedürfnis der Wirtschaft nach Planungssicherheit verlangt nach einem ausgereiften Modell, das auch auf Einzelfragen schlüssige Antworten gibt und die Notwendigkeit nachträglicher gesetzgeberischer Korrekturen auf ein Minimum beschränkt. Andernfalls dürfte die Akzeptanz der Reform gering sein. Soll die Option nicht leer laufen, müssen die Steuerfolgen ihrer Ausübung transparent sein.

Zur Frage der Reform des KStSystems: Sind Zweifel angebracht hinsichtlich des Erfolgs einer durchgreifenden Reform der Besteuerung von Personenunternehmen, so erscheint eine KStReform durch Absenkung des KStSatzes unter gleichzeitiger Implementierung eines Halbeinkünfteverfahrens nicht unwahrscheinlich. Da die Grundentscheidung des Anrechnungssystems, Doppelbelastungen zu beseitigen, nicht in Frage gestellt wird, sind die Bestrebungen zur Abschaffung des Anrechnungssystems allerdings nicht frei von Widersprüchen. Eine Abkehr vom System der Vollentlastung kann nur nach sorgfältiger Abwägung aller Vor- und Nachteile des Halbeinkünfteverfahrens erfolgen. Dies gilt um so mehr, wenn die Anwendung dieses Systems auf Personenunternehmen ausgedehnt wird, weil dann eine ungleich größere Zahl von Besteuerungsfällen die Frage nach dem Verhältnis der Unternehmensbelastung zur ESt. aufwirft.

Die Rückkehr zu einem klassischen System, sei es auch in der abgeschwächten Form des Halbeinkünfteverfahrens, erkaufte Vorteile bei der Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte mit gravierenden Nachteilen. Die im Auslandsachverhalt beklagte Doppelbelastung wird zur Norm gemacht. Deshalb sollten, bevor das Anrechnungssystem in seiner Gesamtheit in Frage gestellt wird, die vorhandenen Möglichkeiten zur Vereinfachung und europakonformen Ausgestaltung des Systems ausgeschöpft werden (sehr deutlich FÖRSTER in Festschrift W. Ritter, 1997 S. 363, 379; HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15, 19 f.; hierzu Anm. 216 u. 217). Hinweise auf die Akzeptanz von pauschalen Teilentlastungssystemen im Ausland, insbesondere in Österreich (s. hierzu Anm. 358), sind als Begründung eines so einschneidenden Systemwechsels ungeeignet. Österreich ist von einem klassischen KStSystem mit gespaltenem KStSatz zu einem Halbsatzverfahren übergegangen. Aus dieser Perspektive bedeutete der Systemwechsel eine Verbesserung. Ausgehend von einer 20jährigen Periode der Vollentlastung in der Bundesrepublik Deutschland müßte jede Form von Teilentlastung, die nur für eine kleine Gruppe von Dividendenempfängern zu in etwa kongruenten Ergebnissen führt, demgegenüber als Rückschritt bewertet werden.

Einstweilen frei.

208–209

D. Alternative und ergänzende Reformkonzepte zur Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer

210

I. Partielle Erweiterung oder Einschränkung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer

In dieselbe Richtung wie die Ausweitung der KSt. zu einer allgemeinen Unternehmensteuer geht der weniger grundlegende Vorschlag, einzelne Personenunternehmen in die KSt. einzubeziehen. Daneben gab es in der Vergangenheit auch immer wieder Überlegungen, personenbezogene KapGes. der ESt. zu unterwerfen.

Unterscheidung zwischen personalistischen und kapitalistischen Gesellschaften: Älteren Datums ist die Forderung, die GmbH & Co. KG der KSt. zu unterwerfen. Zur Begründung wird angeführt, es handle sich hierbei um eine eigentlich kapitalistisch verfaßte Gesellschaftsform, die nur formal in das Gewand einer PersGes. gekleidet sei.

Insb. WEBER, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971 S. 207 ff., 252 ff.; 359 ff. WALZ, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980 S. 323 ff.; DERS., 53. DJT 1980 Gutachten F insb. S. 73 ff., 114 ff.; SCHULZE-OSTERLOH, JbFStR 1985/86 S. 231, 233 f.; UELNER, JbFStR 1980/81 S. 359, 371 f.

Teilweise wird diese Forderung in Anlehnung an die Behandlung der KGaA auf den Kommanditisten begrenzt erhoben.

RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des dt. ESt-Rechts?, 1985 S. 15, 125 f., BIPPUS, DStR 1998 S. 749, 757 ff.; vgl. auch die entgegengesetzte Forderung SCHREIBERS, StuW 1987 S. 1 ff., einer Durchgriffsbesteuerung für die Komplementär-GmbH der GmbH & Co. KG.

Diesen Vorschlägen ist gemein, daß sie statt der streng rechtsformabhängigen Abgrenzung des Anwendungsbereichs von KSt. und ESt. eine durch die Einschränkung der Haftung begründete *wirtschaftliche* Vergleichbarkeit mit der Situation der KapGes. zum Anknüpfungspunkt nehmen.

Daneben gibt es auch Überlegungen, grundsätzlich zwischen kapitalistischen und personalistischen Gesellschaften zu unterscheiden oder nach der Anzahl der Gesellschafter zu differenzieren und Publikumsgesellschaften der KSt. zu unterwerfen. Derartige Vorschläge waren jedoch stets von Kritik begleitet, die sich auf die Abgrenzungsproblematik bezieht. Die alternativ vorgeschlagenen Abgrenzungskriterien, insbesondere der Begriff der kapitalistischen KG, sind so unpräzise, daß Streitfälle vorprogrammiert sind. Im Ergebnis müßte je nach konkretem KG-Vertrag entschieden werden, welches Steuerregime, KSt. oder ESt., Anwendung findet (RAUPACH, 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N, S. 104 ff.; FASOLT, 57. DJT 1988, Sitzungsbericht N, S. 112 f.; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl. 1998 S. 125). Damit wäre die derzeitige Rechtsformabhängigkeit gegen Rechtsunsicherheit bei fortbestehender, wenn auch in ihren Grenzen veränderter Rechtsformabhängigkeit eingetauscht. Auch der anlässlich des 53. DJT 1980 formulierte Vorschlag, zwischen aktiven und passiven Personengeschaftern zu unterscheiden und letztere in die KSt. einzubeziehen, ist nicht praktikabel und stellt vom systematischen Standpunkt aus keinen Gewinn dar (so zutreffend KNOBBE-KEUK, 53. DJT 1980, Sitzungsbericht O, Referat S. 9, 19).

Der umgekehrte Versuch, personenbezogene KapGes. dem Regime der ESt. zu unterwerfen, dürfte – unabhängig von den auch hier bestehenden Abgrenzungs-

schwierigkeiten – derzeit keine große Bedeutung mehr haben. Denn schließlich steht derzeit im Vordergrund, möglichst viele Unternehmen von einer niedrigen KSt. profitieren zu lassen. Soweit durch die Gleichstellung personenbezogener KapGes. mit PersGes. eine Benachteiligung bewirkt würde, ist zudem bereits die verfassungsrechtliche Zulässigkeit fraglich. Das BVerfG hat in den 60er Jahren eine in diese Richtung gehende Vorschrift des GewStRechts (§ 8 Nr. 6 GewStG aF: Abzugsverbot des Unternehmerlohns wesentlich beteiligter Gesellschafter sog. „personenbezogener KapGes.“) gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 24. 1. 62 1 BvR 845/58, BVerfGE 13 S. 331). Knüpft der Gesetzgeber an die Rechtsform an, so verpflichte ihn Art. 3 Abs. 1 GG innerhalb der von ihm selbst statuierten Sachgesetzlichkeit zu einer Gleichbehandlung aller KapGes. Dies schließt allerdings ein an personenbezogene KapGes. gerichtetes Optionsangebot für die ESt. nicht aus. Eine solche Gestaltung kann – zur Vermeidung von Mehrbelastungen gegenüber der derzeitigen Rechtslage – von Bedeutung sein, wenn der Gesetzgeber sich zur Abkehr vom Anrechnungssystem entscheidet und zu einem klassischen KStSystem zurückkehren sollte.

II. Abgestimmte Tarifsenkungen von Körperschaft- und Einkommensteuer

211

Die sog. „Petersberger Steuervorschläge“ aus dem Jahre 1997 (BMF-Schriftenreihe Heft 61) sahen zur Lösung der gegenwärtigen Defizite der Unternehmensbesteuerung ein Konzept abgestimmter Tarifsenkungen im Bereich des regulären EStTarifs, der Privilegierung gewerblicher Einkünfte und des KStTarifs vor. Bei nur wenig veränderter Tarifstruktur sollten dabei alle Tarife um ungefähr 10 Prozentpunkte nach unten verschoben werden. Bei einem EStSpitzensatz von 39 vH wäre die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte auf 35 vH, der TausaurierungsKStSatz auf ebenfalls 35 vH, der AusschüttungsKStSatz auf 25 vH und der ermäßigte KStSatz auf 32 vH gesenkt worden. Auf diese Weise sollte das Problem der Rechtsformabhängigkeit einerseits, der internationalen Wettbewerbsfähigkeit andererseits gelöst werden.

Auch wenn Steuersenkungen grds. ein positives Echo auslösen, stießen diese Vorschläge, soweit sie als Alternative zu einer grundlegenden Unternehmensteuerreform formuliert waren, auf breite Kritik (zB FLIES, StWa. 1998 S. 7; A. KLEIN, BB 1998 S. 1108, J. LANG in TIPKE/LANG, § 9 Rn. 900; aA MONTAG in TIPKE/LANG, § 17 Rn. 64). Unabhängig von der Frage, inwieweit eine so deutliche Absenkung des EStSpitzensatzes überhaupt realistisch ist, behält eine bloße Tarifsenkungspolitik die Abhängigkeiten der Steuersätze bei. Eines der Kernprobleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der mangelnde Handlungsspielraum des Gesetzgebers, der bei der Festsetzung des EStTarifs stets Rücksicht nehmen muß auf den KStSatz und umgekehrt, wird nicht behoben. Im übrigen rühren die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede des geltenden Rechts keineswegs nur von der Tarifgestaltung her (s. Anm. 163).

III. Konsumorientierung der Unternehmensbesteuerung durch Zinsbereinigung

212

Schrifttum: M. ROSE (Hrsg.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption, Berlin ua. 1990; Institute for Fiscal Studies, Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s, IFS Commentary No. 26, London 1991; GAMMIE, Corporate Tax Harmonisation: An

„ACE“ Proposal, ET 1991 S. 238; M. KAISER, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; SCHWINGER, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme. Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung, Heidelberg 1992; DERS., Konsum oder Einkommen als Bemessungsgrundlagen direkter Steuern, *StuW* 1994 S. 39; JACOBS, Ist die zinskorrigierte Besteuerung ein Ansatz zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa?, *Festschrift für Helmut Debatin*, München 1997 S. 207; KIESEWETTER, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1997 S. 24; WAGNER, Konsumorientierte Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung – Stand und Perspektiven ihrer Realisierung in Österreich, *ÖStZ* 1998 S. 402; FARNY/GALL, Klassische, konsumorientierte oder zinsbereinigte ESt., *ÖStZ* 1998 S. 520; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Aufl., München 1998 S. 110 ff.; KIESEWETTER, Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer, Bielefeld 1999; Beiträge in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER, Einkommen versus Konsum, Heidelberg 1999; WAGNER, Leitideen einer neuen Steuerordnung: Warum eine konsequente Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zu einer Konsumorientierung führt, *Harzburger Steuerprotokoll* 1999 S. 25; WINNER, „Klassische“ oder konsumorientierte ESt.? – Eine Replik, *ÖStZ* 1999 S. 2; *Wiss. Beirat beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, BMF-Schriftenreihe Heft 65, Bonn 1999 S. 76 ff.; WURMSDOBLER, Investitionswirkungen der jüngeren StRechtssetzung in Österreich, *DStZ* 1999 S. 585.

Vertreter einer konsumorientierten Markteinkommenstheorie fordern die steuerliche Abschichtung gesparten und investierten Einkommens, um Verzerrungen in der intertemporalen Entscheidung zwischen Sparen und Konsum zu verhindern. Die breite Abschichtung investierter Einkünfte geht notwendigerweise einher mit der Einführung einer allgemeinen Unternehmensteuer, weil Sparen und Konsumieren unabhängig von der Rechtsform stattfindet. Radikal formuliert entspräche diesem Ansatz eine völlige Steuerfreiheit unternehmerischer Gewinne im Fall der Thesaurierung im Unternehmen. Erfaßt würde nur der Zahlungsstrom (Cash-Flow) zwischen Unternehmen und Haushalten (Meade Committee, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978, 12. Kap. S. 228 ff.).

Zinsbereinigung: Weniger radikal ist die Forderung nach einer *Zinsbereinigung* der Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer.

Zurückzuführen ua. auf BROADWAY/BRUCE, *Journal of Public Economics* Bd. 24 (1984) S. 231 ff. und WENGER, *FinArch.* 41 (1983) S. 228 ff.; zum Zusammenhang zwischen Cash-Flow-Besteuerung und Zinsbereinigung vgl. M. ROSE, *StVj.* 1990 S. 1, 13; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 1998 S. 116 f. In der Steuerrechtswissenschaft werden diese Forderungen der Ökonomie bisher praktisch nur von J. LANG (zB in TIPKE/LANG, § 4 Rn. 110 ff.) zur Kenntnis genommen, ansonsten aber weitgehend ignoriert oder mit Skepsis betrachtet (zB JAKOB, *Einkommensteuer*, 2. Aufl., 1996 § 1 Rn. 7).

Danach sollen Unternehmensgewinne nur in dem Ausmaß besteuert werden, wie sie eine marktübliche Normalverzinsung des bilanzierten Eigenkapitals überschreiten. Mit der Zinsbereinigung auf Unternehmensebene korrespondiert die (aus Vereinfachungsgründen) vollständige Freistellung privater Zinseinkünfte.

Effekte der Zinsbereinigung sind Finanzierungsneutralität und Inflationsneutralität. Die Anerkennung fiktiver Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgaben erreicht, daß die Steuerbelastung für betriebliche Finanzierungsentscheidungen keine Rolle mehr spielt. Zudem werden die Unternehmen zum Ausweis eines möglichst hohen Eigenkapitalbetrags angehalten. Der Anreiz, den Gewinn durch bilanzmanipulatorische Maßnahmen zu verringern, nimmt ab.

Verwirklichung von Elementen einer Zinsbereinigung in der internationalen Besteuerungspraxis: Die Zinsbereinigung findet, nachdem sie lange Zeit nur im theoretischen Modell erörtert wurde, allmählich auch in der Besteuerungspraxis Niederschlag. Im Jahr 1995 wurde in Kroatien, initiiert von der KNS-

Gruppe (Konsumorientierte Neuordnung des StSystems), der die deutschen Ökonomen M. ROSE, WAGNER und WENGER angehörten, auf der Grundlage eines von J. LANG erarbeiteten Entwurfs eines Steuergesetzbuchs (BMF-Schriftenreihe Heft 49) eine zinsbereinigte Unternehmensteuer eingeführt (Anm. 322, 324). Seit 1998 gibt es auch in Italien Elemente einer Zinsbereinigung. Im Rahmen der sog. La Dual Income Tax (Anm. 295) wird ein Betrag, der einer durchschnittlichen Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses entspricht, begünstigt besteuert. In Österreich ist die Einführung einer Zinsbereinigung im Rahmen der Steuerreform 2000 beschlossen worden. Danach soll der Gewinnanteil, der einer angemessenen Verzinsung des jährlichen Eigenkapitalzuwachs entspricht, durch Anwendung eines ermäßigten StSatzes von 25 vH begünstigt werden (vgl. die Regierungsvorlage zur StReform 2000, ÖStZ 1999 S. 249, 256 ff.; zu Umsetzungsfragen s. ferner die Überlegungen der österreichischen Steuerreformkommission [„Steuerreform 2000“], ÖStZ Beil. 1998 S. 14 f. sowie FARNY/GALL, ÖStZ 1998 S. 520 ff.; zu den positiven Auswirkungen auf die Finanzierungsneutralität s. WURMSDOBLER, DStZ 1999 S. 585). Dabei kommen aber aufgrund der äußerst komplizierten Ausgestaltung der österreichischen Zinsbereinigung Zweifel an deren Praktikabilität auf.

Einstweilen frei.

213–215

IV. Möglichkeiten einer Reform des Anrechnungssystems

1. Vereinfachung des Anrechnungssystems

216

Schrifttumsnachweise vor § 27 Anm. 7.

Seit der Einführung des Anrechnungssystems im Jahre 1977 wird die Vereinfachung des Verfahrens gefordert. Die Vereinfachungsmöglichkeiten des Anrechnungssystems werden auch in der aktuellen Reformdiskussion eine wichtige Rolle spielen, da sie zum einen darüber entscheiden, ob es tatsächlich zum Übergang zu einem Halbeinkünfteverfahren kommen wird (s. Anm. 194). Zum anderen hat die im Rahmen der Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns vorgeschlagene Einheitslösung (Anrechnung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung auf die ESt., vgl. Anm. 195) nur dann eine Chance, wenn sich ein vereinfachtes Anrechnungsverfahren finden läßt. Die schlichte Übertragung des derzeitigen kstl. Anrechnungsverfahrens auf Personenunternehmen wäre nicht praktikabel (KNOBBE-KEUK, 53. DJT 1980 Sitzungsbericht O, Referat, S. 9, 16 f.). Zur Diskussion stehen im wesentlichen zwei Vereinfachungsmethoden:

- ▷ Vereinfachte Gliederungsrechnung durch Reduktion der Eigenkapitalkonten (in unterschiedlichen Varianten)
- ▷ Übergang zu einem Steuerguthabenmodell (hierzu ausführlich Inst. FuSt., Schrift Nr. 366, 1998).

Zu Einzelheiten und Auswirkungen der beiden Varianten vgl. Vor § 27 Anm. 7. Zu einer Vereinfachung käme es bereits durch Abschaffung des gespaltenen KStSatzes. Der Verzicht auf die Herstellung einer stets konstanten Ausschüttungsbelastung birgt zusätzliches Vereinfachungspotential (s. insoweit auch den Vorschlag für ein Abzugsverfahren im Rahmen der Inhabersteuer, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1 S. 40 ff.).

Eine noch stärkere Vereinfachung ließe sich durch eine pauschale („fiktive“) Anrechnung, die unabhängig von der tatsächlich gezahlten KSt. zu gewähren wäre, erreichen. Derartige Pauschallösungen werden in einigen Teilanrechnungs-

systemen (zB in Spanien und Portugal) praktiziert. Jedoch wurden im Schrifttum Pauschalverfahren aufgrund ihrer Ungenauigkeit und der negativen Auswirkungen auf das Steueraufkommen etwa bei der Ausschüttung steuerfreier oder steuerbegünstigter Gewinne bisher abgelehnt (SASS in HERZIG [Hrsg.], Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten S. 21, 22).

Trotz aller Vereinfachungsvorschläge und trotz positiver Beispiele im Ausland zeigt die Kompliziertheit des deutschen Anrechnungsverfahrens ein erstaunliches, durch nichts zu erklärendes Beharrungsvermögen, dem derzeit das ganze Anrechnungssystem zum Opfer zu fallen droht. Wenn statt Vereinfachung neuerdings die Aufgabe des Systems diskutiert wird, so scheint es, als habe man vor der selbst geschaffenen Kompliziertheit kapituliert. Weil keine Bereitschaft vorhanden ist, ein einfacheres, etwas weniger exaktes Anrechnungssystem zu tolerieren, werden zur Problemlösung nun noch viel gröbere Alternativverfahren wie das Halbeinkünfteverfahren (s. Anm. 194) in Betracht gezogen.

217 2. Anpassung des Anrechnungssystems an die Anforderungen des EG-Vertrags

Schrifttum: RITTER, Ausländische Einkünfte und ausländischer Streubesitz unter dem Regime der KStReform BB 1983 S. 325; Inst. FuSt., Die Behandlung der Ausschüttungen von ausländischen Einkünften nach der KStReform – Verbesserungsvorschläge, Grüner Brief Nr. 249, Bonn 1985; HERZIG (Hrsg.) Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994; THÖMMES, in HERZIG (Hrsg.), Körperschaftsteuerguthaben bei grenzüberschreitenden Kooperationen, Köln 1996 S. 13 ff.; FÖRSTER, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997 S. 363; SCHNITZER, Europatauglichkeit des KStSystems, Köln 1996; HERZIG, KStSystem und Europäischer Binnenmarkt, in Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997 S. 627; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997.

Weitere Schrifttumsnachweise Anm. 13 und § 2 Anm. 4.

Ein zentrales Problem des KStAnrechnungssystems ist seine Beschränkung auf innerstaatliche Sachverhalte.

Europarechtlicher Reformdruck: Die Versagung der StAnrechnung gegenüber beschränkt estpfl. Anteilseignern und die Nichtanrechnung ausländischer KSt. begründen vor dem Hintergrund des EG-Vertrags Reformpflichten des nationalen Gesetzgebers. Auch wenn in absehbarer Zeit nicht mit einer Harmonisierung der KStSysteme in der EU zu rechnen ist (Anm. 90 f.; 97 u. Vor § 27 Anm. 19), zwingen die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrags nach weit verbreiteter Ansicht zu einer Revision und Öffnung des Anrechnungssystems für EU-Auslandssachverhalte. Diese Auffassung vertritt auch die EU-Kommission, geäußert in einem Schreiben des EU-Kommissars MONTI an die BReg. aus dem Jahre 1995 (Anm. 110 u. 174). Es ist also letztlich wohl nur eine Frage der Zeit, bis die Bundesrepublik im Wege eines Vertragsverletzungsverfahrens zur einer Reform des KStSystems aufgefordert werden wird. Eine Klärung der europarechtlichen Fragen wird in näherer Zukunft durch den EuGH erfolgen. Fragen der grenzüberschreitenden Gewährung von KStEntlastungen spielen sowohl in den beim EuGH anhängigen Verfahren Hoechst (Rs. 410/98) und Metallgesellschaft (Rs. 397/98; hierzu THÖMMES, JbFSt. 1996/97 S. 126 f., Fall 8; SASS, StuW 1999 S. 164, 172) eine Rolle als auch in einem von Rädler angestregten BFH-Verfahren (Az.: I R 47/98), in dem im Hinblick auf den Anrechnungsausschluß ausländischer KSt. eine Entscheidung des EuGH eingeholt werden soll (vgl. ferner zu der ähnlichen Problematik in dem schwebenden Verfahren „Verkoyen“ Rs. C 35/98 SASS, StuW 1999 S. 164, 170).

Zusätzliche Aktualität erhalten die europarechtlichen Vorgaben im Zusammenhang mit der angestrebten Reform der Unternehmensbesteuerung. Denn ganz unabhängig davon, wie das derzeitige Anrechnungssystem im Hinblick auf Art. 58 EG-Vertrag (Art. 73 d aF) zu bewerten ist (hierzu Anm. 174), ergibt sich aus der Schlußakte zum Vertrag von Maastricht (Erkl. Nr. 7), daß Art. 58 EG-Vertrag Ungleichbehandlungen nur aufgrund von Regelungen erlaubt, die bis zum 31. 12. 93 geschaffen wurden. Neue Regelungen können sich daher unabhängig von der Interpretation des Art. 58 EG-Vertrag auf die Ausnahmebestimmung nicht mehr stützen. Soll die einzuführende Sonderbesteuerung unternehmerischer Einkünfte mit einem Anrechnungssystem kombiniert werden, so müßte dieses Auslandssachverhalte europarechtskonform behandeln (HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15, 18; JACOBS in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85, 102).

Möglichkeiten der Öffnung des KStSystems für Auslandssachverhalte: Die Öffnung des kstl. Anrechnungsverfahrens für Auslandssachverhalte läßt sich grundsätzlich in zwei Richtungen denken:

- ▷ *Alternative 1:* Einbeziehung ausländischer Anteilseigner, dh. Anrechnung der KSt. auf die KapErtrSt. und ggf. Vergütung eines überschüssigen KStGuthabens.
- ▷ *Alternative 2:* Einbeziehung im Ausland gezahlter KSt. bei Dividenden ausländischer Herkunft, dh. Anrechnung auf die deutsche ESt. sowohl im Fall des Direktbezugs als auch bei mittelbarem Bezug über eine inländische KapGes. (vgl. den Vorschlag im StandOG hinsichtlich der Integration ausländischer KSt. bei mittelbarem Dividendenbezug, abgelehnt im BRat, BRDrucks. 368/93 S. 12, 27 ff.).

Die Einbeziehung ausländischer Anteilseigner (Alternative 1) hat zur Folge, daß Dividenden ausländischer Anteilseigner in Deutschland stfrei bleiben und Deutschland als Quellenstaat auf Steuereinnahmen verzichtet, während der Wohnsitzstaat die Möglichkeit hat, die Dividendeneinkünfte voll der ESt. zu unterwerfen.

Gelegentlich wird zwar vertreten, eine Entlastung von der KSt. müsse der Staat vornehmen, der die KSt. eingenommen habe (SASS in HERZIG [Hrsg.], Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten S. 21 f.; DERS., DB 1993 S. 113, 117; DERS., DStJG 19 [01996] S. 31, 41; Internationale Handelskammer, Doc. 180/182 bis v. 21. 6. 78; REISS, DStJG 20 [1997] S. 74 f.; BRINKMANN, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996 S. 118). Gewichtige Gründe sprechen jedoch gegen eine Öffnung des Anrechnungssystems durch Einbeziehung beschränkt estpfl. Anteilseigner. Der Verzicht auf das KStAufkommen durch Erstattung der KSt. an ausländische Anteilseigner läuft dem Grundsatz der Bevorrechtigung des Quellenstaats (vgl. Anm. 52) zuwider (zB MÖSSNER/KELLERSMANN, DStZ 1999 S. 505, 512 ff.). Zudem sind Verwerfungen gegenüber inländischen Anteilseignern zu befürchten. Ausländische Anteilseigner würden ihre Dividende nach Entlastung von der KSt. allenfalls gemindert um eine niedrige KapErtrSt. und damit praktisch stfrei empfangen, während Dividendeneinkünfte unbeschränkt estpfl. Anteilseigner voll der progressiven ESt. unterworfen wären. Auch läßt sich nach einer StBefreiung der Dividende im Quellenstaat kaum sicherstellen, daß es im Wohnsitzstaat überhaupt noch zu einer Besteuerung kommt. Der Anreiz, die Dividende im Heimatstaat nicht zu erklären, wäre ähnlich groß wie es derzeit bei Zinseinkünften der Fall ist.

Die Ablehnung einer Einbeziehung ausländischer Anteilseigner wird schließlich auch gemeinschaftsrechtlich begründet: Nach der Rspr. des EuGH muß der Staat

auf Steuern verzichten, der die Diskriminierung verübt. EG-rechtlich lasse sich eine Einbeziehung beschränkt stpfl. Anteilseigner in die KStSysteme des Quellenstaats nicht fordern; unbeschränkt und beschränkt stpfl. Anteilseigner seien – einmal abgesehen von dem Sonderfall des Grenzgängers (hierzu vor § 27 Anm. 18 d) – nicht in der gleichen Situation, weil die Besteuerung des beschränkt stpfl. Anteilseigners durch die Erhebung der definitiven KapErtrSt. abgegolten wird. Im Wohnsitzstaat des ausländischen Anteilseigners würden jedoch nach dem Welteinkommensprinzip in- und ausländische Dividenden gleichermaßen zur ESt. herangezogen, was für die Vergleichbarkeit von Dividenden unterschiedlicher Herkunft spreche. Die grenzüberschreitende Integration müsse daher im Wege der Anrechnung ausländischer KSt. durch den Wohnsitzstaat erfolgen (JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 208; DERS. in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85, 100).

Die Anrechnung ausländischer KSt. (Alternative 2) fordert dem Wohnsitzstaat zugunsten des Quellenstaats einen Verzicht auf Steuereinnahmen ab. Dies wird im Hinblick auf die Bevorrechtigung des Quellenstaats als gerechtfertigt erachtet.

Vgl. § 2 Anm. 4; GRASNICK, GmbHR 1973 S. 224, 228; HERZIG, StuW 1990 S. 22, 30; Ruding-Bericht (dt. Fassung) S. 219; THÖMMES in HERZIG (Hrsg.), KStGuthaben bei grenzüberschreitenden Kooperationen, 1996 S. 13, 35; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 167; MERKERT in Festschrift H. Flick, 1997 S. 57, 62; SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 775; KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 143; Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 53.

Dennoch werden auch gegenüber einer Anrechnung ausländischer KSt. Einwände geltend gemacht. Diese beziehen sich in erster Linie auf die fiskalischen Auswirkungen. Der Wohnsitzstaat partizipiert im Konzept der grenzüberschreitenden KStAnrechnung nur dann am Steueraufkommen, wenn die KSt. im Ausland niedriger ist als die auf die Dividende entfallende ESt. Ist die Vorbelastung im Ausland höher als die im Wohnsitzstaat zu entrichtende Steuerschuld, so müsste – jedenfalls wenn man die Maßstäbe des deutschen Vollanrechnungssystems anlegt – die ausländische KSt. vergütet werden. Diese Gefahr, ausländische KSt. erstatten zu müssen, und die hierdurch ausgelöste Belastung des deutschen Fiskus, ist einer der Hauptkritikpunkte gegen eine grenzüberschreitende KStAnrechnung (so etwa MERKERT in Festschrift H. Flick, 1997 S. 57, 62). Sie wird auch aus standortpolitischen Gründen abgelehnt, weil die Anrechnung im Ausland gezahlter KSt. die Abwanderung in ausländische Standorte prämiere (SCHNEIDER, StuW 1991, 354, 363). Die FinVerw. kritisiert die Anrechnung ausländischer KSt. als zu kompliziert, zumal sich – jedenfalls bei direktem Dividendenbezug von einer ausländischen KapGes. – nur schwer verifizieren lasse, in welchem Umfang die Dividende im Ausland mit KSt. belastet worden ist. Schließlich erfordere ein grenzüberschreitendes kstl. Anrechnungsverfahren ein Clearingsystem, um den unterschiedlichen Kapitalströmen innerhalb der EU Rechnung zu tragen. Dieses sei aber, wie die Bemühungen im Rahmen der Umsatzsteuer bewiesen, politisch kaum realisierbar (THIEL, StbJb. 1998/99 S. 75; HEIDINGER, StuW 1989 S. 90, 94; KREILE, BB 1970 S. 893, 895; AULT, Tax Law Review 47 [1992] S. 565, 601).

Freistellung von Auslandsdividenden: Dieser Kritik wird durch eine Abwandlung der grenzüberschreitenden Anrechnung begegnet. Danach sollen Auslandsdividenden im Inland von der ESt. freigestellt werden. Im Fall des mittelbaren Bezugs würde dies in Verlängerung der Vorschrift des § 8b Abs. 1 eine stfreie Durchleitung der auf der Ebene der KapGes. im Wege des Schachtelprivilegs

freigestellten Dividende bis zum estpfl. Anteilseigner bedeuten (Inst. FuSt., Grüner Brief Nr. 249, 1985; J. LANG, BMF-Schriftenreihe Heft 49, 1993 Rn. 678; so auch der Vorschlag für die Behandlung von Auslandseinkünften im Rahmen der Inhabersteuer, vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 45 und Anm. 196). Auf diese Weise soll die Erstattung nicht vereinnahmter KSt. vermieden werden. Die Freistellung ausländischer Dividenden beim Anteilseigner hätte einen vollständigen Einnahmeverzicht des Wohnsitzstaats zur Folge, ist aber auf der anderen Seite nicht in der Lage, in- und ausländische Kapitalanlagen gleichzustellen (KRAUSE-JUNK/MÜLLER in Festschrift Debatin, 1997 S. 255, 264). Ihr Vorteil liegt daher im wesentlichen in der Vereinfachung. Kommt es zu einer Übertragung des Anrechnungsverfahrens auf Personenunternehmen (zB im Modell der Sondertarifierung als Einheitslösung, s. Anm. 195) so ist zudem zu berücksichtigen, daß eine stfreie Durchleitung von Auslandsgewinnen der derzeitigen abkommensrechtlichen Behandlung von Betriebsstätteneinkünften von Personenunternehmern entspricht (MERKERT in Festschrift H. Flick, 1997 S. 57, 65).

Stellungnahme: Jede Öffnung eines kstl. Entlastungssystems für Auslands Sachverhalte führt zu Einnahmeeinbußen. Dies ist unvermeidliche Folge der Grundentscheidung für die Gleichstellung in- und ausländischer Investitionen im KStAnrechnungssystem; diese Grundentscheidung wiederum wird als ein Gebot der EG-vertraglichen Diskriminierungsverbote angesehen (s. Anm. 174), zu dem es – mit Ausnahme einer Abkehr vom Anrechnungssystem – keine Alternative gibt.

Akzeptiert man diese Auswirkungen auf das Steueraufkommen, so sollte die grenzüberschreitende Integration durch den Wohnsitzstaat erfolgen. Dies entspricht nicht nur dem Vorrecht des Quellenstaats, sondern auch den der Mutter-Tochter-Richtlinie (Anm. 78) zugrunde gelegten Verteilungsüberlegungen.

Dabei verdient die Anrechnung ausländischer KSt. grds. gegenüber der Freistellung von Auslandsgewinnen den Vorzug. Die Anrechnung ausländischer KSt. gibt dem Wohnsitzstaat die Möglichkeit, am Steueraufkommen zu partizipieren, da die ausländische KStBelastung angesichts international niedriger KStSätze häufig deutlich unter der ESt. liegen wird. Der Gefahr einer Erstattung ausländischer Steuern läßt sich durch eine Begrenzung der Anrechnung auf die im Inland auf die Dividende anfallende ESt. begegnen. Eine solche begrenzte Anrechnung ist zwar unter den Gesichtspunkten von Leistungsfähigkeit und Wettbewerbsneutralität suboptimal, entspricht aber dem international üblichen Standard zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Denkbar ist ferner, daß mit dem Quellenstaat analog den Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie im Gegenzug zur Anrechnung der KSt. durch den Wohnsitzstaat ein Verzicht auf die Erhebung von KapErtrSt. auf an ausländische Anteilseigner ausgeschüttete Dividenden vereinbart wird.

Technische Umsetzung: Schwierigkeiten bereitet die technische Umsetzung einer grenzüberschreitenden Anrechnung. Die Anerkennung der ausländischen Steuer als Tarifbelastung setzt die Kenntnis von der genauen Höhe der Vorbelastung voraus. Zwar muß die KStVorbelastung im Rahmen der Anrechnung ausländischer KSt. zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung auf der Ebene der KapGes. ohnehin ermittelt werden. Wird der ausländische Gewinn jedoch auf der Ebene der KapGes. freigestellt, was aufgrund der DBA-Praxis ungleich häufiger der Fall ist, müßte ein gesonderter Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung erbracht werden (HERZIG, StuW 1990 S. 22, 33). Noch größer

erscheinen die technischen Schwierigkeiten bei unmittelbarem Bezug von Dividenden aus dem Ausland, da der Wohnsitzstaat ohne Mithilfe des Quellenstaats die Vorbelastung nicht selbständig feststellen kann und es im Quellenstaat, wenn dieser nicht ebenfalls ein Anrechnungssystem zur Anwendung bringt, in der Regel an Mechanismen zur genauen Erfassung der auf einer Ausschüttung lastenden KSt. fehlt. Hier wäre eine grenzüberschreitende Anrechnung nur in enger Kooperation zwischen den beteiligten Fiscis möglich. Andererseits ist im Interesse steuerlicher Neutralität zwingend auch die Einbeziehung direkter Auslandsbeteiligungen zu fordern (KRAUSE-JUNK/MÜLLER in Festschrift Debatin, 1997 S. 255, 262). Die Verifikationsprobleme lassen sich nur lösen, wenn die Anrechnung ausländischer KSt. von der Beibringung einer Bescheinigung über die im Quellenstaat entrichtete KSt. durch den Anteilseigner abhängig gemacht wird.

Daß sich die technischen Schwierigkeiten jedenfalls im Fall der Weiterausschüttung ausländischer Gewinne lösen lassen (so auch FÖRSTER in Festschrift W. Ritter, 1997 S. 363, 379), zeigt das Beispiel Italiens ebenso wie eine Reihe von DBA, in denen eine grenzüberschreitende Integration vereinbart ist. Italien, dessen Vollarrechnungssystem über lange Zeit dem deutschen System sehr ähnlich war, hat 1998 sein Anrechnungsverfahren durch die Einführung einer Steuer-guthabenmethode drastisch vereinfacht und gewährt auf die Ausschüttung von Auslandsgewinnen ebenfalls eine KStGutschrift (Anm. 303). Da die für ausländische KSt. gewährte StGutschrift nicht erstattet, sondern nur bis zur Höhe der in Italien auf die Dividendeneinkünfte entfallenden ESt. angerechnet wird, wird eine übermäßige Belastung des italienischen Fiskus vermieden (zur italienischen Lösung ausführlich MAYR, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 [1998] S. 413 ff.).

Aufeinandertreffen unterschiedlicher Körperschaftsteuersysteme – Ausmaß einer unilateralen Öffnung des Anrechnungssystems: Unabhängig von der Frage, ob die Öffnung des nationalen Anrechnungssystems im Wege der Anrechnung ausländischer KSt. oder der Freistellung von der ESt. erfolgt, stellt sich das Problem, wie das Aufeinandertreffen unterschiedlicher KStSysteme zu lösen ist. Soll die Anrechnung ausländischer KSt. stets gewährt werden, also auch im Verhältnis zu einem Staat mit klassischem System, oder nur in Abhängigkeit zu dem jeweils niedrigeren Entlastungsgrad?

► *Beschränkung der Integration ausländischer KSt. auf das niedrigere Entlastungsniveau (reciprocal minimum relief criterion):* Im Schrifttum wird vorwiegend vertreten, der Wohnsitzstaat solle die Vorteile seines eigenen Entlastungssystems unilateral nur in dem Maße auf ausländische Dividenden erstrecken wie auch der Quellenstaat eine Entlastung vorsieht. Es solle stets das niedrigere Entlastungsniveau zur Anwendung kommen. Dies hätte beispielsweise zur Folge, daß ein in einem Staat mit Vollentlastungssystem ansässiger Anteilseigner auf Dividenden, die er aus einem Quellenstaat mit klassischem System bezieht, keine Entlastung erhält (JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 210 f.; DERS., in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85, 101; SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 775; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 343 ff.). Hierdurch werden Verzerrungen gegenüber den im Quellenstaat ansässigen Anteilseignern vermieden, denen keine Entlastung gewährt wird.

► *Einbeziehung unabhängig von dem im Quellenstaat praktizierten Entlastungssystem:* Die Einbeziehung in das einheimische Entlastungssystem unabhängig vom Entlastungsniveau im Quellenstaat würde Kapitalexporthneutralität verwirklichen. Aus der Sicht des einheimischen Investors würde es keinen Unterschied machen, ob

im In- oder Ausland investiert wird. Im Hinblick auf die Erfordernisse der Kapitalverkehrsfreiheit ist ein solches Ergebnis zu begrüßen. Solange KStSysteme mit unterschiedlichem Entlastungsniveau in Europa bestehen, ist eine Begrenzung nach dem *reciprocal minimum relief criterion* jedoch insofern zu rechtfertigen, als die Mehrbelastung auf einer Entscheidung des Stpfl. beruht, seine Niederlassungsfreiheit dahingehend auszuüben, daß er in einem Staat ohne Entlastungssystem investiert (SCHÖN in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 743, 775).

Öffnung des Anrechnungsverfahrens nur auf Gegenseitigkeitsbasis: Daneben finden sich Stimmen, die eine unilaterale Ausdehnung des Anrechnungsverfahrens auf Auslandssachverhalte insgesamt ablehnen (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 54 f.; schwächer HERZIG/DÖTSCH, DB 1998 S. 15, 20). Angesichts der Auswirkungen auf den Staatshaushalt sei ein derartiger Schritt nur im Rahmen von DBA oder auf Gegenseitigkeitsbasis denkbar. Im Hinblick auf die Erfordernisse des EG-Vertrags läßt sich diese Ansicht aber wohl nur aufrechterhalten, wenn der Vorwurf einer Verletzung der Diskriminierungsverbote mit dem Hinweis auf die ebenfalls europarechtswidrige Praxis des anderen Staats ausgeräumt werden kann – ein Einwand, der angesichts der rigiden EuGH-Rspr. zur Rechtfertigung von Vertragsverletzungen eher zweifelhaft ist (s. Anm. 112).

Einstweilen frei.

218–219

3. Alternativen zum Anrechnungssystem, insbesondere im Hinblick auf die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte

a) Überblick

220

Angesichts der Kosten und technischen Schwierigkeiten einer KStAnrechnung über die Grenze und der Kompliziertheit des Systems mehrten sich auch im Schrifttum Stimmen, die das Anrechnungssystem grundsätzlich zur Disposition stellen.

RÄDLER, in HERZIG (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 1, 4 f.; DERS., StuW 1996 S. 252, 254; RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 719; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 564 ff.; DIES. in Festschrift Franz Klein, 1994 S. 347, 355 ff.; DIES., GmbHR 1987 S. 125 ff., die dem kstl. Anrechnungssystem allerdings von Beginn an kritisch gegenüberstand; THIEL, DStJG 20 (1997) S. 73 f.; DERS., StJb. 1996/97 S. 79; sehr kritisch zu dieser Entwicklung der Diskussion KRAUSE-JUNK/MÜLLER in Festschrift Debatin, 1997 S. 255, 260 f.

Als Alternative zum Anrechnungssystem stehen zur Diskussion:

- das *klassische System* mit ungemilderter Doppelbelastung
- das *Freistellungssystem*
- das *(Dividenden)abzugssystem* und
- sog. *Shareholder-Relief-Systeme*, unter denen Teilentlastungssysteme unterschiedlichster Art verstanden werden (insb. *Halbsatzverfahren*, *Halbeinkünfteverfahren* und *Abgeltungs-/Einkommensteuerungsverfahren*).

Da sich alle Systeme in nahezu beliebiger Weise kombinieren und variieren lassen, wird darüber hinaus auch eine große Vielfalt hybrider Mischformen erörtert. Die Variationsbreite möglicher KStSysteme läßt sich an den im Ausland praktizierten Regelungen ablesen (Tabelle 5 Anm. 448). Bei der Betrachtung von Alternativsystemen interessiert in erster Linie das Verhalten der jeweiligen Systeme im grenz-

überschreitenden Sachverhalt, da in diesem Punkt die Kritik am Anrechnungsverfahren kulminiert.

221 b) Klassisches System

Erfassung von Auslandssachverhalten: Die wenigsten Probleme bereitet im internationalen Kontext das klassische System der Doppelbelastung von Dividenden mit KSt. und ESt. Es wurde bei der Konzeption des OECD-MustAbk. zugrunde gelegt und fügt sich daher optimal in das System der DBA ein.

► *Ausländische Anteilseigner* werden in gleicher Weise mit ihren Dividendeneinkünften doppelt belastet wie inländische Anteilseigner. Die Erhebung einer Kap-ErtrSt. neben der bereits auf der Ausschüttung lastenden KSt. ist systemkonform und löst daher auch europarechtlich keine Diskriminierungsprobleme aus.

► *Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile und Direktbezug ausländischer Dividenden:* Die nochmalige Besteuerung von Auslandsdividenden im Wohnsitzland mit der Konsequenz der wirtschaftlichen Doppelbelastung entspricht der Grundwertung des klassischen Systems. Das klassische System läßt Quellenstaat und Wohnsitzstaat paritätisch an dem Steuergut partizipieren. Informationen über die Vorbelastung im Quellenstaat sind nicht vonnöten.

Belastungswirkungen des klassischen Systems:

I. Ebene der Kapitalgesellschaft					
1. Gewinn vor Körperschaftsteuer			100		
2. Körperschaftsteuer (25 vH)			25		
II. Ebene des Anteilseigners					
3. Einkommensteuersatz	10 vH	20 vH	30 vH	40 vH	50 vH
4. Dividendeneinkünfte	75	75	75	75	75
5. Einkommensteuer	7,5	15	22,5	30	37,5
III. Steuerlast					
6. Steuer insgesamt	32,5	40	47,5	55	62,5
7. Effektiver Steuersatz	32,5 vH	40 vH	47,5 vH	55 vH	62,5 vH
8. Doppelbelastung ((7-3) : 3) = Verhältnis der Mehrbelastung zum nominalen EStSatz	225 vH	100 vH	58 vH	37,5 vH	25 vH

Beurteilung: Neben der unbestreitbaren Eignung des klassischen Systems zur Erfassung grenzüberschreitender Beteiligungen ist es in seiner praktischen Umsetzung verhältnismäßig einfach, in seinen Aufkommenswirkungen ergiebig. Diesen Vorteilen stehen aber nach überwiegender Ansicht auf nationaler Ebene gravierende Nachteile gegenüber. Eine deutliche Mehrbelastung ausgeschütteter/entnommener Gewinne verstärkt den Einsparereffekt (STEINER, *StuW* 1950 Sp. 645, 660 ff.). Im klassischen System ist weder die Freistellung des Existenzminimums noch eine Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit des Anteilseigners möglich. Wird die KSt. zu einer allgemeinen Unternehmensteuer ausgebaut, gewinnen diese Gegenargumente noch an Gewicht. Diesen Zusammenhang hat BOETTCHER (*StuW* 1951, Sp. 411, 420) – allerdings bei einem KStSatz von 60 vH – schon vor rund 50 Jahren herausgestellt:

„Wenn jemals Betriebssteuer, dann muß unter allen Umständen vermieden werden, daß sich die Betriebssteuer wie eine Ausdehnung der jetzigen KStPflicht [klassisches System] auf Personenunternehmungen auswirkt. Eine Übertragung des bei der Körperschaftsbesteuerung bereits in gewissem Sinne verwirklichten Betriebsteuergedankens auf die Personenunternehmungen schlechthin, ohne andere Steuersätze und ohne Anrechnung auf die ESt., bedeutet Sinn in Unsinn zu verkehren.“

Daß das klassische System gerade der Situation kleiner personenbezogener Unternehmen nicht gerecht wird, zeigen die in rein klassischen Systemen zur Verfügung stehenden Sonderregime (zB S-Corporations in den USA). Selbst die Niederlande, in Europa lange Zeit die letzte Bastion eines ungemilderten klassischen Systems, sehen seit 1997 für wesentlich beteiligte Gesellschafter eine Sonderregelung vor, die zu einer deutlichen Abschwächung der Doppelbelastung, ja sogar zu einer Begünstigung gegenüber dem EStSpitzensatz führt (Anm. 340, 346). Ein klassisches KStSystem scheint erst wieder bei drastisch gesenkten KStSätzen in Betracht zu kommen. Dies legt die Entwicklung in Irland nahe, das im Vorgriff auf die bis zum Jahr 2003 erfolgende Senkung des allgemeinen KStSatzes auf 12,5 vH von einem Teilanrechnungsverfahren zum klassischen System zurückgekehrt ist (s. hierzu Anm. 289).

c) Freistellungssystem

222

Das Freistellungssystem, das derzeit innerhalb der EU nur von Griechenland angewendet wird (s. Anm. 274), zeichnet sich durch große Einfachheit aus. Eine Besteuerung findet nur auf der Ebene des Unternehmens statt. Ausgeschüttete Gewinne sind bei der natürlichen Person von der ESt. befreit.

Erfassung von Auslandssachverhalten:

► *Ausländische Anteilseigner* werden automatisch in das Freistellungssystem einbezogen, wenn auf die Erhebung einer KapErtrSt. verzichtet wird. Dies ist systemkonform und beläßt dem Quellenstaat das Steueraufkommen.

► *Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile und Direktbezug ausländischer Dividenden:* In beiden Fällen darf, wenn das System diskriminierungsfrei ausgestaltet sein soll, im Wohnsitzstaat keine weitere Steuer erhoben werden. Dividenden müssen unabhängig von ihrer Herkunft von der ESt. befreit werden (vgl. aber auch die Praxis in Griechenland, wo direkt aus dem Ausland bezogene Dividenden der ESt. unterworfen und demzufolge doppelt belastet werden, s. Anm. 276).

Belastungswirkungen des Freistellungssystems:

I. Ebene der KapGes.					
1. Gewinn vor KSt.	100				
2. KSt. (25 vH)	25				
II. Ebene des Anteilseigners					
3. EStSatz	10 vH	20 vH	30 vH	40 vH	50 vH
4. Dividendeneinkünfte	75	75	75	75	75
5. ESt.	0	0	0	0	0
III. Steuerlast					
6. St. insgesamt	25	25	25	25	25
7. Effektiver StSatz	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH	25 vH
8. Mehr- bzw. Minderbelastung gegenüber dem individuellen ESt-Satz ((7-3) : 3)	150 vH	25 vH	-16 vH	-37,5 vH	-50 vH

Bewertung: Da die Entscheidung zwischen Einbehaltung und Ausschüttung nicht beeinflusst wird, bietet das Freistellungssystem die Voraussetzungen für effektive Kapitalallokation. Es eignet sich darüber hinaus zur einfachen Erfassung von Auslandssachverhalten und führt eine dem Vorrecht des Quellenstaats entsprechende Aufkommensverteilung zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat her. Nachteilig ist, daß das Freistellungssystem bei einem aus Gründen des internationalen Steuerwettbewerbs niedrig zu wählenden KStSatz zu hohen Aufkommensverlusten führt. Zudem kommt es zu einer deutlichen, nicht zu rechtfertigenden Begünstigung von Anteilseignern im EStSpitzensatz (DORNEMANN, FinArch. N. F. 11 [1949] S. 355, 358; SCHENDSTOK, CDFI XXIX [1955] S. 1, 10). Anteilseigner in niedrigen Steuerklassen werden hingegen, soweit der KStSatz den individuellen EStSatz übersteigt, zu hoch besteuert. Die proportionale Besteuerung von Dividendeneinkünften ist in einer grundsätzlich progressiv ausgestalteten ESt. ein Fremdkörper und verstößt gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es handelt sich dabei im übrigen um ein bereits dem geltenden Steuerrecht bekanntes Problem. Die derzeitige Tarifbegrenzung des § 32 c EStG entspricht dem Freistellungsgedanken, da eine Nachversteuerung bei Entnahme des Gewinns zu konsumtiven Zwecken nicht erfolgt. Ist diese Regelung schon bei einer nur sehr moderaten Begünstigung gegenüber dem regulären EStTarif aus rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Sicht massiver Kritik ausgesetzt (s. Vorlagebeschluß des BFH v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II S. 450, 459; ferner § 32 c Anm. 5, 7), so muß dies um so mehr gelten für ein Freistellungssystem im Rahmen einer substantiell gesenkten KSt./Unternehmensteuer.

223 d) Abzugssystem

Die Vor- und Nachteile des Abzugssystems, dem in der Vergangenheit verhältnismäßig wenig Beachtung geschenkt wurde, bedürfen einer erneuten Bewertung, nachdem dieses System im Rahmen der Inhabersteuer in den Brühler Empfehlungen vorgeschlagen wurde (s. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1 S. 40 ff.; hierzu Anm. 196 u. 206; zuvor schon HEIDINGER, Betriebssteuer und vollsynthetische ESt., 1983 S. 80 ff.). Das Abzugssystem führt wie das Anrechnungsverfahren im Ergebnis zu einer einmaligen Besteuerung entnommener/ausgeschütteter Gewinne zum jeweiligen individuellen Steuersatz des Empfängers, indem es auf der Ebene des ausschüttenden Unternehmens Dividenden zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zuläßt, ist aber in der Handhabung einfacher. HEIDINGER (aaO S. 81) und J. LANG (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1 S. 41) schlagen vor, alle Auszahlungen, unabhängig davon, wie diese bezeichnet werden, zum Abzug zuzulassen und nur beim Empfänger zu besteuern, was zur Folge hat, daß administrative Probleme hinsichtlich der Qualifikation der Zahlung vermieden werden.

Auslandssachverhalte stellen sich unter diesem System wie folgt dar:

► *Ausländische Anteilseigner* werden durch den Abzug automatisch im Quellenstaat in das Entlastungssystem integriert. Sie erhalten die Dividenden ohne Vorbelaugung. Der Quellenstaat muß auf das Steueraufkommen verzichten. Dies zu verhindern, gibt es zwei Möglichkeiten: Entweder wird der Abzug auf der Ebene des Unternehmens von der unbeschränkten StPflcht des Empfängers abhängig gemacht (so der Vorschlag von HEIDINGER aaO S. 81) oder jede Auszahlung wird mit einer hohen KapErtrSt. verbunden. Beide Methoden sind nur eingeschränkt geeignet. Ein Verbot des Abzugs *nur* für Auszahlungen an Steuerauslän-

der wirft Probleme im Hinblick auf das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk. auf. Dem Diskriminierungsvorwurf ließe sich allerdings begegnen, wenn der Abzug auch für Auszahlungen an inländische Anteilseigner von einem Versteuernachweis abhängig gemacht würde (HEIDINGER aaO S. 104). Der Kombination des Dividendenabzugssystems mit einer KapErtrSt. sind wiederum durch Art. 10 Abs. 2 OECD-MustAbk., der den Quellenabzug auf höchstens 15 vH beschränkt, Grenzen gesetzt. Beschränkt stpfl. Personenunternehmer könnten allerdings im Fall einer Ausdehnung der KSt. zu einer allgemeinen Unternehmensteuer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Deutschland veranlagt werden. Diese Möglichkeit besteht dann, wenn die Auszahlung nicht als Dividende entsprechend der Dividendendefinition des Art 10 Abs. 3 OECD-MustAbk. eingeordnet wird, sondern als „aus sonstigen Geschäftsanteilen stammende Einkünfte“, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien stl. *nicht* gleichgestellt sind (s. J. LANG, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 Anhang 1 S. 42).

► *Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile:* Eine Integration ausländischer KSt. in das Abzugsverfahren kann nur in dem Maße stattfinden, wie Sonderregelungen existieren, die es erlauben, auf der Unternehmensebene vorbelastete Gewinne bei Ausschüttung zu entlasten. Die budgetären Auswirkungen decken sich mit einer grenzüberschreitenden Anrechnung von KSt. (zur Problematik grenzüberschreitender KStAnrechnung s. Anm. 217).

► *Direktbezug ausländischer Dividenden:* Da die Entlastung im Abzugssystem an der Quelle stattfindet, wäre die Besteuerung im Ausland vorbelasteter Dividenden durch den Wohnsitzstaat systemkonform und daher wohl auch europarechtlich nicht zu beanstanden, obwohl sie zu Doppelbelastungen führt. Vorzugswürdig wäre es aber, die Doppelbelastung und die hierdurch hervorgerufenen Neutralitätsverluste durch Anrechnung der ausländischen KSt. oder Freistellung von der inländischen ESt. zu vermeiden.

Belastungswirkungen des Dividendenabzugssystems:

	Ohne KapErtrSt.		Mit KapErtrSt.	
I. Ebene der Kapitalgesellschaft				
1. Gewinn der Kapitalgesellschaft			100	100
2. Dividendenabzug		100		100
3. Gewinn nach Dividendenabzug (1 - 2)		0		0
4. Körperschaftsteuer (3 x 4)		0		0
5. KapErtrSt. (zB 30 vH)				30
II. Ebene des Anteilseigners				
6. Einkommensteuersatz	30 vH	50 vH	30 vH	50 vH
7. Dividendeneinkünfte (1 - 4)	100	100	70	70
8. Steuergutschrift (entspr. 5)	-	-	30	30
9. Einkommensteuer (7 x 6) - 5	30	50	0	20
III. Steuerlast				
10. Steuer insgesamt	30	50	30	50
11. Effektiver Steuersatz	30 vH	50 vH	30 vH	50 vH
12. Doppelbelastung	0 vH	0 vH	0 vH	0 vH

Bewertung: Wie das Anrechnungssystem führt das Abzugssystem aus der Sicht des Anteilseigners zu einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung. Soweit das Dividendenabzugssystem ohne KapErtrSt. auskommt, ist es im Hinblick auf den laufenden Periodengewinn einfacher umzusetzen als das Anrechnungsverfahren, weil Dividenden nur auf der Ebene des Anteilseigners besteuert werden. Wie im Anrechnungsverfahren bedarf es aber Mechanismen zur Erfassung bereits gezahlter KSt., da diese im Fall der Ausschüttung versteuerter Rücklagen erstattet werden muß, um eine Doppelbelastung zu verhindern.

Auslandssachverhalte stellen das Abzugsverfahren – im Hinblick auf die Integration ausländischer KSt. – vor ähnliche Probleme wie das Anrechnungsverfahren. Zusätzliche Schwierigkeiten ergeben sich hinsichtlich der Erfassung beschränkter stpfl. Anteilseigner, die, wenn nicht eine Veranlagung in Deutschland stattfindet, steuerlich nur in dem geringen Umfang der abkommensrechtlich zulässigen KapErtrSt. erfaßt werden können (sog. *positiver Ausländereffekt*).

224 e) Sog. Shareholder-Relief-Systeme

Seit Beginn der 90er Jahre finden Teilentlastungssysteme mit ermäßigter Dividendenbesteuerung als Alternative zum derzeitigen Vollarrechnungssystem im Schrifttum eine wachsende Anhängerschaft.

RÄDLER/BLUMENBERG, Annex 10 A zum Ruding-Bericht (dt. Fassung) S. 461, 468 ff.; KNOBBE-KEUK in Festschrift Franz Klein, 1994 S. 347, 358; RÄDLER in Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, 1994 S. 1, 14 ff.; DERS., DStR 1996 S. 1472, 1474; ders., StuW 1996 S. 252, 254 f.; RAUPACH in Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997 S. 675, 712 f.; THIEL, StbJb. 1998/99 S. 76 ff.; MERKERT in Festschrift H. Flick, 1997, S. 57, 63 ff. (beschränkt auf grenzüberschreitend gezahlte Dividenden unter Beibehaltung des Anrechnungssystems für nationale Sachverhalte); HERZIG/SANDER, StuW 1999 S. 131; ausführlich zu Vor- und Nachteilen von Shareholder-Relief-Systemen s. KREBÜHL in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 137, 153 ff., der im Ergebnis das Anrechnungssystem nach wie vor für vorzugswürdig hält; s. ferner zum Konzept der „integration through double taxation“ YIN, Tax Notes 56 (1992) S. 1367; DERS., Tax Law Review 47 (1992) S. 481.

Pauschale Entlastungsmechanismen sind in nahezu beliebiger Form denkbar. Die Diskussion konzentriert sich aber im wesentlichen auf zwei Modelle, die beide unter dem Oberbegriff des „Shareholder-Relief“ zusammengefaßt werden (JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. 1999 S. 250 ff.; kritisch zu diesem Begriff Anm. 10):

Im System der Abgeltungs- oder Endbesteuerung werden Dividendeneinkünfte mit einem proportionalen EStSatz (zB 25 vH) belastet. Die Steuer wird in Form einer abgeltenden KapErtrSt. an der Quelle erhoben. Damit kommt es zu einer stets konstanten Besteuerung ausgeschütteter/entnommener Gewinne ohne Rücksicht auf den individuellen EStSatz des jeweiligen Beziehers (ausführlich zu den ökonomischen Konsequenzen einer Abgeltungssteuer WAGNER, DB 1999 S. 1520). Als „relative“ Abgeltungssteuer wird eine Variante bezeichnet, in der für Anteilseigner mit individuellem EStSatz unter dem Abgeltungssteuersatz ein Veranlagungswahlrecht vorgesehen ist (hierzu [für Zinseinkünfte] SCHEMEL, Zur Reform der Zinsenbesteuerung, Karl-Bräuer-Institut, 1999 S. 42 ff.).

Das sog. Halbsatzverfahren belastet die mit KSt. vorbelasteten Dividenden auf der Ebene des Empfängers mit dem halben individuellen DurchschnittsEStSatz. Ein vergleichbarer Effekt ergibt sich, wenn die Dividende nur zur Hälfte zur ESt. herangezogen wird, wie es die Brühler Empfehlungen vorschlagen (Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999 S. 16, 49 ff.; hierzu Anm. 194). Das

Halbeinkünfteverfahren unterscheidet sich aber im Hinblick auf den Einfluß der Dividendeneinkünfte auf die EStProgression vom Halbsatzverfahren. In der in Österreich praktizierten Form des Halbsatzverfahrens (s. hierzu Anm. 364) wirkt sich die Dividende in voller Höhe progressionserhöhend aus, da der auf das Gesamteinkommen anzuwendende Durchschnittssteuersatz unter Einbeziehung der Gesamtdividende ermittelt wird (vgl. auch JACOBS in Festschrift L. Fischer, 1999 S. 85, 91).

Vergleich der Belastungswirkungen des Halbeinkünfte- und des Halbsatzverfahrens (ohne Berücksichtigung der KStVorbelastung)			
		100 000 DM Dividendenein- künfte	70 000 DM Dividen- deneinkünfte 30 000 DM ander- weitige Eink.
Halbein- künftein- verfahren	Bemessungsgrundlage ESt. ESt. effektive Steuerlast	50 000 DM 10 905 DM 10,9 vH	65 000 16143 DM 16,1 vH
Halbsatz- verfahren	Grundlage für die Er- mittlung des Durchschnitts- steuersatzes Durchschnittssteuersatz St. anderweitige Einkünfte St. auf Dividenden (1/2 Durchschnittsteuer- satz) effektive Steuerlast	100 000 DM 30,7 vH 15 350 DM 15,35 vH	100 000 DM 30,7 vH 9 210 DM* 10 745 DM 19,96 vH

* Zum Vergleich: Durchschnittsbelastung nach Tabelle auf 30 000 DM : 4 641 DM, das entspricht einem Durchschnittssteuersatz von 15,47 vH.

Alle Shareholder-Relief-Modelle basieren auf dem Grundgedanken, durch Kombination zweier niedriger Steuersätze ein Ergebnis zu erzielen, das in etwa dem EStSpitzensatz entspricht.

Das Interesse an derartigen Pauschallösungen ist ua. auf die von RÄDLER und BLUMENBERG als Annex zum Ruding-Bericht (Annex 10 A, S. 461 ff.) entwickelten Shareholder-Relief-Modelle zurückzuführen. Daneben spielt auch das österreichische Vorbild der End- bzw. Halbsatzbesteuerung (s. Anm. 364) eine wichtige Rolle.

Zur positiven Reaktion in Österreich s. HEIDINGER in Festschrift G. Stoll, 1990 S. 53, 62 ff.; DERS., StW 1989 S. 90; GRAFFE, Die österreichische KSt. – Modell für die Bundesrepublik?, DStZ 1990 S. 269; nicht ohne Kritik an der österreichischen Rechtslage jedoch GENSER in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER, Einkommen versus Konsum, 1999 S. 197, 207.

Ähnliche Systeme kommen in Dänemark und Schweden, Belgien und Luxemburg sowie neuerdings für wesentlich beteiligte Gesellschafter in den Niederlanden zur Anwendung.

Erfassung von Auslandssachverhalten: Ein weiterer Grund für das wachsende Interesse an Teilentlastungssystemen mit ermäßigter Einkommensbesteuerung ist ihre Eignung für die diskriminierungsfreie Erfassung von Auslandssachverhalten. Insofern zeigt sich die Nähe zum klassischen System:

► *Ausländische Anteilseigner:* Der mit KSt. vorbelastete Gewinn unterliegt im Ausschüttungsfall entsprechend der DBA-Regelungen einer niedrigen abgeltenden

KapErtrSt. Im Endbesteuerungs-/Abgeltungssystem entspricht dies – bei passender Wahl des Abgeltungssteuersatzes – exakt der Behandlung inländischer Anteilseigner. Auch im Rahmen eines Halbsatzverfahrens ist die Heranziehung des Anteilseigners zu einer niedrigeren KapErtrSt. ohne Entlastung von der KSt. systemkonform und im Hinblick auf die Vorgaben des EG-Vertrags unbedenklich.

► *Weiterrausschüttung und Direktbezug von Auslandsgewinnen:* Bei Ausschüttungen inländischer KapGes. spielt die Herkunft des Gewinns und die Höhe der inländischen Vorbelastung keine Rolle. Darüber hinaus kann der ermäßigte Dividendensteuersatz ohne technische Schwierigkeiten auch auf Dividenden ausländischer KapGes. angewendet werden (KRAUSE-JUNK/MÜLLER in Festschrift Debatin, 1997 S. 255, 262 mit Kritik gegenüber den auf den mittelbaren Dividendenbezug beschränkten Shareholder-Relief-Systeme einiger europäischer Mitgliedstaaten).

Belastungswirkungen einer Abgeltungs-/Endbesteuerung: Die Mehr- oder Minderbelastungen des Abgeltungs- oder Endbesteuerungssystems gegenüber anderen Einkunftsteilen, die allein der ESt. unterliegen, verdeutlicht folgende Abbildung.

I. Ebene der KapGes. 1. Gewinn vor KSt. 2. KSt. zB 25 vH 3. Abgeltungssteuer zB 25 vH 4. Belastung der Dividende						
			100			
			25			
			18,75			
			43,75			
II. Ebene des Anteilseigners 5. Regulärer EStSatz	0 vH	10 vH	20 vH	30 vH	40 vH	50 vH
III. Steuerlast 7. Nettodividende 8. Effektiver Steuersatz in vH 9. Mehrbelastung im Verh. zur regulären Durchschnittsbelastung ((8-5) : 5)	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25
	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75	43,75
		337,5 vH	118,8 vH	45,8 vH	9,4 vH	-12,5 vH

Zu den Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens, die für das Halbsatzverfahren ähnlich ausfallen vgl. Anm. 199.

Beurteilung:

► *pro:* Von der wachsenden Anhängerschaft der beschriebenen Teilentlastungssysteme wird angeführt, daß sie die Vorteile des klassischen Systems bei der Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte mit einer moderaten Belastung ausgeschütteter Gewinne vereinen. Die Besteuerung von Auslandsinvestitionen lasse sich praktikabel und diskriminierungsfrei gestalten. Zugleich komme es zu einer gerechten (ungefähr hälftigen) Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat.

KStSystemen aus einer Kombination von niedrigem KStSatz und ermäßigtem EStSatz werden aber nicht nur Vorteile im Bereich der Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte attestiert, sondern darüber hinaus auch folgende Qualitäten:

- ▷ Aus der Sicht von Anteilseignern im EStSpitzensatz werde ein Belastungsergebnis erzielt, das in etwa der Anwendung eines Anrechnungssystems entspricht.
- ▷ Die zusätzliche Belastung der Dividende mit ESt. ermögliche (gegenüber einem reinen Freistellungssystem oder einem Vollarrechnungssystem) die Wahl eines niedrigen KStSatzes.

▷ Abgeltungssteuersysteme seien besonders einfach zu administrieren; die Gefahr der StHinterziehung auf Dividendeneinkünfte werde minimiert.

► *contra*: Die These, daß durch die pauschale Teilentlastung eine annäherungsweise mit dem Anrechnungsverfahren übereinstimmende Belastung erreicht werde, trifft nur sehr bedingt zu. Durch die Kombination eines niedrig proportionalen KStSatzes mit einem ermäßigten EStSatz oder einer Teilfreistellung der Dividende läßt sich eine exakte Übereinstimmung mit dem individuellen EStSatz nur für einen einzigen Punkt auf der progressiven Tarifkurve erreichen. Zudem bringt nur ein Verfahren, daß die Ermäßigung auf den individuellen Steuersatz bezieht, für alle Steuerklassen eine Vergünstigung gegenüber einem rein klassischen System. Besteht hingegen – wie dies bei der Erhebung einer Abgeltungssteuer der Fall ist – keine Korrelation zwischen dem ermäßigten DividendenEStSatz und dem individuellen EStSatz, so kommt es für alle Anteilseigner, deren EStSatz unter dem Abgeltungssteuersatz liegt, gegenüber dem klassischen System zu einer sogar noch höheren Mehrbelastung. Aber auch Halbsatz- oder Halbeinkünfteverfahren stellen demgegenüber nur eine geringfügige Verbesserung dar, da stets eine Sockelbelastung in Höhe der KSt. definitiv wird. Das System der Abgeltungsbesteuerung unterscheidet sich ferner von Halbsatz- oder Halbeinkünfteverfahren dadurch, daß Dividendeneinkünfte nicht progressionserhöhend in die allgemeine Bemessungsgrundlage der ESt. einfließen. Der StAbzug an der Quelle hat eine Bruttobesteuerung zur Folge. Werbungskosten können, anders als dies bei der Veranlagung unter Anwendung eines ermäßigten StSatzes der Fall ist, nicht berücksichtigt werden.

Unter den Gesichtspunkten gleichmäßiger am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierter Besteuerung sind die Belastungsergebnisse aller Shareholder-Relief-Verfahren unbefriedigend.

GENSER in SMEKAL/SENDLHOFER/WINNER, Einkommen versus Konsum, 1999 S. 197, 207; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997 S. 312 ff.; SASS u. WOLFF in Herzig (Hrsg.) Harmonisierung der KStSysteme in EU-Staaten, 1994 S. 22 u. 37; BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, StEntlG 1999/2000/2002, 1999 S. 138; allgemein kritisch zur Technik der Abgeltungsbesteuerung Wiss. Beirat beim BMF, BMF-Schriftenreihe Heft 67, 1999 S. 84 ff., 102; SCHEURLE, DB 1995 S. 543 ff.

Ausführlich zur Beurteilung des Halbeinkünfteverfahrens s. Anm. 199.

f) Dual Income Tax

225

Schrifttum: MUTÉN, The Fiscal Revolution in Sweden – Tax Reform in Preparation for European Integration, Tax Notes International 5 (1992) S. 1045; VIHHERKENTTÄ, Die Steuerreformen in den nordischen Staaten – ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, IStR 1994 S. 414; VIHHERKENTTÄ, Das Nordische Modell – Ein alternativer Ansatz zur Besteuerung von Kapitaleinkommen in JACOBS/SPENGLER (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996 S. 117; MUTÉN, Dual Income Taxation, in MUTÉN/SØRENSEN/HAGEN/GENSER (Hrsg.), Towards a Dual Income Tax? Scandinavian and Austrian Experiences, London/Den Haag/Boston 1996; DI T'ANNO, La Dual Income Tax, Mailand 1998; MAYR/FREI, Neue Dual Income Tax für die Besteuerung der Unternehmensgewinne in Italien, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 (1998) S. 427; JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 1998 S. 104 ff.; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999 S. 270 ff.; Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 82 ff.

Als Antwort auf die Anforderungen globalisierter Wirtschaftsbeziehungen wurde in Skandinavien das Konzept der sog. „Dual Income Tax“ eingeführt. Diese Entwicklung findet in den letzten Jahren auch in der deutschen Reformdiskussion vermehrte Beachtung.

Das System der Dual Income Tax basiert auf einer grundsätzlichen Unterscheidung zwischen (hoch) progressiv besteuerten Arbeitseinkommen und (niedrig) proportional besteuerten Kapitaleinkommen. Der niedrigen Kapitaleinkommensbesteuerung unterliegen dabei nicht nur Dividenden, sondern auch Zinsen, Veräußerungsgewinne, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Unternehmenseinkünfte, soweit sie nicht durch den Einsatz persönlicher Arbeit erzielt wurden. Der Unterschied zur einfachen Abgeltungssteuer liegt darin, daß diese sich in erster Linie auf Zinsen und Dividenden bezieht, während die Dual Income Tax einen umfassenderen Ansatz verfolgt (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 84; JACOBS [1999] S. 271).

Begründet wurde die Einführung der dualen ESt. in den skandinavischen Ländern folgendermaßen (VIHERKENTTÄ, IStR 1994 S. 414, 415 f.):

- Milderung des Problems der Besteuerung inflationärer Scheingewinne durch niedrige Besteuerung von Kapitaleinkommen;
- Effektivere Erfassung von Kapitaleinkünften und damit innerhalb der Kapitaleinkünfte größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung;
- Verwendungsneutralität und Finanzierungsneutralität durch Gleichbehandlung unterschiedlicher Realisationsalternativen;
- Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit durch niedrige Unternehmensteuersätze.

Die Dual Income Tax stellt eine bewußte Abkehr von der synthetischen ESt. dar. Widersprüche im Hinblick auf den Grundsatz der Lastengleichheit werden gesehen, aber in Kauf genommen (VIHERKENTTÄ, IStR 1994 S. 414, 416). Als Befürworter der Dual Income Tax weist JACOBS (Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 1998 S. 104 ff., 110) darauf hin, die Idee der synthetischen ESt. sei zum einen eine sehr deutsche Angelegenheit, zum anderen bleibe sie auch in Deutschland ein nicht erreichtes Ideal, hinter dem die Besteuerungswirklichkeit weit zurückfalle (so auch KANZLER, FR 1999 S. 363 ff.). Außer diesem Hinweis auf die unvollkommene Wirklichkeit fehlt es jedoch an einer tragfähigen Legitimationsbasis für eine Zweiteilung der Einkommensbesteuerung, die als Rückfall in die Schedulesbesteuerung mit den Errungenschaften der modernen ESt. bricht. Eine endgültige deutliche Privilegierung von Kapitaleinkünften gegenüber hoch progressiv besteuerten Arbeitseinkommen stellt einen schweren Verstoß gegen das Gebot der Lastengleichheit dar. Dieser kann nicht mit der erhöhten Inflationsanfälligkeit von Zinsen gerechtfertigt werden (so aber JACOBS, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 1998 S. 109), denn ein Zusammenhang mit tatsächlichen Inflationsraten wird nicht hergestellt. Hinzu kommen – nur pauschal lösbare – Probleme der Aufteilung und Abgrenzung der Einkünfte zwischen den beiden Kategorien (Wiss. Beirat beim BMF, Heft 65, 1999 S. 102; zu den verschiedenen Aufteilungsalternativen s. JACOBS [1998] S. 106 ff.).

226–229 Einstweilen frei.

Teil VI

Die Körperschaftsteuer im Ausland

Schrifttum: HINNEKENS/BRINER/KRAMER/SCHMIDT, Internationales Steuerlexikon (zusammenfassende Darstellung der Steuersysteme von 19 Staaten der OECD) Zürich 1978; Commission of the European Communities, Inventory of Taxes, Brüssel 1986; BENNETT/KREBS, Local Business Taxes, Baden-Baden 1988; OECD, Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues, Paris 1991; Commission of the European Communities, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-Report), Brüssel/Luxemburg 1992, Annex 3A; ERNST & YOUNG, Worldwide Corporate Tax Guide, New York 1992; International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), European Tax Handbook, Amsterdam 1993; J. LANG (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DSjG 16 (1994); WACKER (Hrsg.), Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung, 3. Aufl., München 1994; DELOITTE TOUCHE, International Tax and Business Guide: Taxation in Western Europe, New York 1995; LUTTER, Die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland, 3. Aufl., Berlin/New York 1995; FINNEY/DIXON (Hrsg.), Tolley's International Tax Planning, Croydon 1996; GROTHERR, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, StuW 1996 S. 356; KESSLER, Die Euro-Holding, Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, München 1996; PRICE WATERHOUSE, Corporate Taxes. A Worldwide Summary, New York 1996; AULT (Hrsg.), Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Den Haag 1997; COOPERS & LYBRAND, 1997 International Tax Summaries, New York ua. 1997; HEY, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997; SAPUSEK, Ökonomische und juristische Analyse der Steuerharmonisierung in der Europäischen Union, Frankfurt 1997 (3. Band); The Taxation of Savings. A Study Prepared by the Tax Committee of the Confédération Fiscale Européenne, European Taxation 1997 S. 181; IBFD, Central & East European Tax Directory 1998, Amsterdam 1998; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., München 1999.

BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa (Loseblatt), München; DEBATIN/WASSERMAYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung, 10. Aufl., (Loseblatt), München; IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; IBFD (Hrsg.), The Taxation of Individuals in Europe (Loseblatt), Amsterdam; IBFD (Hrsg.), European Taxation (Loseblatt), Amsterdam; IBFD (Hrsg.), Taxation & Investment in Central and East Europe (Loseblatt), Amsterdam; IBFD (Hrsg.), Steuerberater Handbuch Europa (Loseblatt), Bonn/Berlin; MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation (Loseblatt), Amsterdam; The Economist Intelligence Unit (Hrsg.), Investing, Licencing & Trading Conditions Abroad (Loseblatt), London/New York/Hong Kong.

A. Überblick

Wie die ESt. natürlicher Personen weist auch die KSt. weltweit eine große Verbreitung auf. Von den OECD-Staaten verzichtet kein Land auf eine eigenständige Körperschaftsbesteuerung. Die konkrete Ausgestaltung der KSt. variiert dabei allerdings ganz erheblich.

Die Darstellung konzentriert sich auf die Besteuerung von KapGes., die den mit Abstand größten Anwendungsbereich der KSt. ausmacht. Dabei wird nicht nur über die Besteuerung auf der Ebene des KStSubjekts Auskunft gegeben, sondern auch über die jeweiligen KStSysteme, dh. über das Verhältnis der KSt. zur ESt. Da KapGesGewinne häufig nicht durch Ausschüttung, sondern durch Anteilsveräußerung realisiert werden, wird zudem die Besteuerung von Gewinnen aus der Anteilsveräußerung referiert. Kurze Hinweise auf die Besteuerung anderer Unternehmensformen und sonstiger ertragsabhängiger Unternehmensteuern geben einen Überblick über die Gesamtsystematik der Unternehmensbesteuerung. Ferner findet aufgrund der wachsenden Bedeutung grenzüberschreitender Investitionstätigkeit die Behandlung von Auslandssachverhalten besondere Berücksichtigung. Dabei kann allerdings nur auf unilaterale Maßnahmen eingegangen werden. Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen bleibt ausgeklammert.

Stand und Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in den westlichen Industriestaaten lassen sich stichwortartig wie folgt zusammenfassen:

- ▷ Eine Konstante ist die in nahezu allen Ländern anzutreffende Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, wenngleich der Kreis der kstpfl. Subjekte sehr unterschiedlich definiert wird. Dies bedingt die weite Verbreitung sowohl von Mechanismen, die den Dualismus der Unternehmensbesteuerung abschwächen sollen als auch von Maßnahmen zur Beschränkung der durch die Rechtsformabhängigkeit eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten. In ihrer konkreten Ausgestaltung unterscheiden sich diese Maßnahmen von Land zu Land ganz erheblich. Anders als in der Bundesrepublik Deutschland, wo KapGes. gegenüber Personenunternehmen mit 15 vH zahlenmäßig in der Minderheit sind, übernimmt die KSt. im Ausland rechtstatsächlich die Funktion einer allgemeinen Unternehmensteuer, da die weit überwiegende Mehrheit der Unternehmen kapitalistisch verfaßt ist oder aufgrund eines weiteren Anwendungsbereichs unter die KSt. fällt.
- ▷ Die Einkommensermittlung der KapGes. basiert regelmäßig auf der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte nach dem EStG. Allen Staaten ist das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung bekannt; in Staaten mit klassischen Systemen hat es besonders große Bedeutung. Hier finden sich häufig typisierende Regeln zur Klassifikation von verdeckten Gewinnausschüttungen.
- ▷ Der KStTarif ist mit wenigen Ausnahmen proportional ausgestaltet. Der bereits Ende der 1980er Jahre begonnene Trend zur Senkung der KStSätze hält an. Im EU-Durchschnitt fiel der KStSatz (für thesaurierte Gewinne) von 1980 (46 vH) bis 1999 (33,28 vH) um knapp 13 Prozentpunkte.
- ▷ Die KStSysteme sind häufigen Änderungen unterworfen, sowohl durch Revisionen des Ausmaßes der Entlastung als auch der Methode. Dabei kommt es zunehmend zu hybriden Mischsystemen, die verschiedene Entlastungsmechanismen kombinieren und zwischen verschiedenen Anteilseignergruppen differenzieren. Bemerkenswert ist, daß selbst ein Land wie die Niederlande, das dem klassischen System traditionell stark verwurzelt ist, neuerdings Entlastungsmechanismen vorsieht. Andererseits hat Irland sein langjähriges Teilanrechnungs-

† system Anfang 1999 abgeschafft und ist zu einem klassischen KStSystem zurückgekehrt, bei dem sich aber im Zuge stark sinkender KStSätze (in 2003 auf 12,5 vH) die kstl. Vorbelastung kaum noch auswirkt. Zur Entwicklung der KStSysteme vgl. auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 127.

- ▷ Ähnlich groß wie bei den KStSystemen sind die Unterschiede im Bereich der Besteuerung verbundener Gesellschaften, insbesondere der Konzernbesteuerung. Die Einführung von Holdingprivilegien ist ein beliebtes Mittel zur Sicherung der Standortqualität.

Rechtsangleichung in der EU: Zu einer Harmonisierung des Rechts der Unternehmensbesteuerung in der EU (hierzu Anm. 75ff) ist es bisher nur durch die Verabschiedung der Fusions- und der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinien 90/434/EWG ABl. L 225 S. 1; 90/435/EWG ABl. L 225 S. 6) gekommen. Einen Überblick über die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in den EU-Staaten gibt die nachstehende Tabelle. Sie ist ergänzend zu den Einzeldarstellungen heranzuziehen.

Aufgrund der bisher nur geringen Harmonisierungsfortschritte ist die Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensbetätigung in der EU weiterhin durch Verzerrungen und Diskriminierungen gekennzeichnet. Dies gilt insbesondere für den grenzüberschreitenden Beteiligungsbesitz, da mit ganz wenigen Ausnahmen alle Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Entlastungssysteme zwischen in- und Auslandsdividenden unterscheiden.

Zum Stand der selbsttätigen Rechtsangleichung innerhalb der EU s. Anm. 69 und die sehr detaillierten rechtsvergleichenden Übersichten des RUDING-Berichts, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992, Annex 3.

Die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in den Mitgliedstaaten der EU							
	Höhe der KapErtrSt	Höhe und Art der Beteiligung	Mindesthaltfrist der Beteiligung	Höhe und Art der Beteiligung	Mindesthaltfrist	Freistellung/Anrechnung	Umfang
	Quellensteuerbefreiung (als Staat der Tochtergesellschaft)			Vermeidung der Doppelbesteuerung (als Staat der Muttergesellschaft)			
Belgien	0 vH	25 vH am Kapital	1 Jahr	5 vH am Kapital	–	Freistellung	95 vH
Dänemark	0 vH	25 vH am Kapital	gesamtes Steuerjahr	25 vH am Kapital	gesamtes Steuerjahr	Freistellung	100 vH
Deutschland	0 vH	25 vH am Kapital/10 vH bei Gegenseitigkeit	12 Monate vor Zufluß der Dividende	10 vH am Kapital	12 Monate vor Ende VZ	Freistellung/Anrechnung bei nichtaktiver TG	100 vH
Finnland	0 vH	25 vH am Kapital	–	10 vH der Stimmrechte/25 vH am Kapital	–	Freistellung	100 vH
Frankreich	0 vH	25 vH am Kapital	2 Jahre	10 vH am Kapital	2 Jahre	Freistellung	100 vH
Griechenland	0 vH	–	–	jede Beteiligung	–	Anrechnung	100 vH
Großbritannien	0 vH	–	–	10 vH der Stimmrechte	–	Anrechnung	100 vH
Irland	0 vH	–	–	25 vH am Kapital/Stimmrechte bei entspr. DBA	–	Anrechnung	100 vH
Italien	0 vH	25 vH am Kapital bzw. 10 vH bei Gegenseitigkeit	1 Jahr vor Dividendenbeschluß	25 vH am Kapital	1 Jahr vor Dividendenbeschluß	Freistellung	95 vH StGutschrift bei Weiterauschüttung
Luxemburg	0 vH	25 vH am Kapital	2 Jahre	10 vH am Kapital	12 Monate	Freistellung	100 vH
Niederlande	0 vH	25 vH am Kapital/Stimmrechte bei entspr. DBA bzw. 10 vH bei Gegenseitigkeit	1 Jahr vor Ausschüttung	5 vH am Kapital/Stimmrechte bei entspr. DBA	–	Freistellung	100 vH
Österreich	0 vH	25 vH am Kapital	2 Jahre	25 vH am Kapital	1 Jahr vor Ausschüttung	Freistellung	100 vH
Portugal	15/10 vH (bis 1999)	25 vH am Kapital/Stimmrechte bei entspr. DBA	2 Jahre	25 vH am Kapital/Stimmrechte bei entspr. DBA	2 Jahre	Anrechnung	95 vH
Schweden	0 vH	25 vH am Kapital	–	25 vH am Kapital	–	Freistellung	100 vH
Spanien	0 vH	25 vH am Kapital	2 Jahre	25 vH am Kapital	2 Jahre	Anrechnung	100 vH

Quellen: NARRAINA u.a., Vergleichende Darstellung der Umsetzung der Mutter-Tochter- und Fusionsrichtlinie in den EG-Mitgliedstaaten und vergleichbarer Regelungen in Nicht-EG-Staaten, IWB Gr. 2 F 10 (1993) S. 903; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1999 S. 151; THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation (Loseblatt), Amsterdam; s. dort auch zu weiteren Einzelheiten der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Stand der Reformgesetzgebung in Osteuropa: Seit dem Auseinanderbrechen des Warschauer Paktes haben die meisten früheren Ostblockstaaten ihre Steuersysteme westlichen Standards angepaßt. In den Ländern Polen, Tschechien, Kroatien und Ungarn kann der Reformprozeß, was die allgemeinen Strukturen angeht, als abgeschlossen bezeichnet werden. Gerade auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung sind hier, inspiriert von westlichen Beraterkonsortien, teilweise sehr moderne Steuersysteme entstanden. In Rußland steht eine Systemreform hingegen noch aus.

Die KStSätze unterliegen in Abhängigkeit zu dem durch die Umgestaltung des Staatswesens bedingten Finanzbedarf noch verhältnismäßig starken Schwankungen. Dabei verfolgen die meisten osteuropäischen Staaten das Ziel, sich den westeuropäischen Nachbarn nicht nur im System, sondern auch in der Belastungshöhe anzupassen. Steuerlicher Standortwettbewerb zur Anlockung ausländischen Kapitals wird außer durch teilweise sehr günstige Steuersätze auch immer noch durch großzügige Steuervergünstigungen praktiziert.

Schwierigkeiten bereitet gegenwärtig in allen osteuropäischen Staaten die praktische Umsetzung der Steuergesetze, da sich die Finanzverwaltungen überall noch im Aufbau befinden. Hieraus resultieren erhebliche Anwendungsdefizite, wobei ausländische Investoren in der Regel einer strengeren Kontrolle unterworfen werden als inländische Unternehmen.

B. Die Regelungen in den einzelnen Staaten*

231

Die nachfolgende rechtsvergleichende Darstellung der Körperschaftsbesteuerung im Ausland behandelt sämtliche EU-Mitgliedstaaten sowie Japan, Kanada, Norwegen, die Schweiz und die USA. Daneben werden die Unternehmensteuersysteme einiger ausgewählter osteuropäischer Staaten (Kroatien, Polen, Rußland, Tschechien und Ungarn) in ihren Grundzügen beschrieben.

Der Überblick orientiert sich an folgendem Gliederungsschema:

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen
 - finanzverfassungsrechtliche Aspekte
 - Systematik der Unternehmensbesteuerung
 - Körperschaftsteuersystem
 - Rechtsgrundlagen
 - Sonstige Unternehmensteuern
2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts
 - Persönliche Steuerpflicht
 - Sachliche Steuerpflicht, insb. Sondervorschriften der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung; Investitionsbegünstigungen
 - Körperschaftsteuertarif
 - Besteuerung verbundener Unternehmen
 - Erhebung der KSt.
3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

* Für Hilfestellung bei den Landesübersichten dankt die Verf. Nadya Bozza-Bodden (Italien); Konosuke Kimura (Japan); Serge Schroeder (Luxemburg); Remi Troch (Polen); Paulo Ferreira Alves (Portugal); Maria Kostenko (Rußland); Gloria Alarcón Garcia (Spanien); Tomas Seidl (Tschechische Republik); Balazs Bekes (Ungarn) sowie den Mitarbeitern des International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam).

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

- Auslandsinvestitionen von KapGes.; unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung
- Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Belgien

Schrifttum: CHRISPEELS (Hrsg.) Impôts des Sociétés, Brüssel 1989; CROMBRUGGE, Beginselen van de vennootschapsbelasting, Kalmthout 1992; PAPPE, Vennootschapsbelasting, Diegem 1993; VANISTENDAEL, Unternehmensbesteuerung in Belgien, DS[G 16 (1994) S. 37; COUTURIER/PEETERS, Het belgisch belastingrecht in hoofdlijnen, 3. Aufl., Antwerpen 1995; FAES, Belgium Income Tax Law. Principles and Practice, Chichester 1995; FROESCH, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung in Belgien, IStR 1996 S. 366; FROESCH/GOYVAERTS, Belgien: Wichtige Änderungen im Steuerrecht, IStR 1997 S. 553; TIBERGHIEN, Tiberghien '97, Handboek voor Fiscaal Recht, 18. Auflage, Diegem 1997. FORT, Belgien, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; GORIS, The Taxation of Companies in Belgium, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; TROCH, Belgium, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

232 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die belgische KSt. (impôt des sociétés/vennootschapsbelasting) ist eine staatliche Steuer mit progressiv gestaffeltem Tarif. Ihr unterliegen neben KapGes. auch Personenhandelsgesellschaften, die nach belgischem Gesellschaftsrecht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind. Damit kann die Rechtsformenscheidung zwischen unterschiedlichen Gesellschaftsformen in Belgien ohne steuerliche Beeinflussung getroffen werden. Einzelunternehmer unterliegen aber mit ihren gewerblichen Einkünften der progressiven ESt.

Körperschaftsteuersystem: Belgien wendet ein System der Doppelbesteuerung an, gewährt aber auf der Ebene des Anteilseigners eine Teilentlastung, dadurch daß die auf Ausschüttungen anfallende KapErtrSt. von 25 vH Abgeltungscharakter erhält, wenn der Anteilseigner nicht die Veranlagung zur ESt. beantragt (Teilentlastungssystem mit Abgeltungssteuer).

Rechtsgrundlage der belgischen KSt. ist der Code des Impôts sur les Revenues (C. I. R.).

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

233 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Neben KapGes. sind Personenhandelsgesellschaften sowie alle sonstigen erwerbswirtschaftlich tätigen Gesellschaften, Vereinigungen, Institutionen und Organisationen kstpl. Die Option für kleine PersGes. zur ESt., die bis zum VZ 1986 galt, ist abgeschafft worden. Voraussetzung der unbeschränkten StPflcht ist, daß sich der Sitz oder die tatsächliche Geschäftsleitung der Gesellschaft in Belgien befindet.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische Kap- und PersGes. und sonstige juristische Personen, die weder Sitz noch Niederlassung in Belgien haben, werden als Nichtansässige mit ihren Inlandeinkünften besteuert. Die Steuer der Nichtansäs-

sigen (impôt des non-résidents) enthält eine abschließende Aufzählung der stpfl. Inlandseinkünfte.

b) Sachliche Steuerpflicht

234

Grundlage der kstl. Gewinnermittlung ist die Handelsbilanz, aus der die Steuerbilanz abgeleitet wird. Der Gewinn wird im Wege des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt. Einkünfte der KapGes. gelten stets als gewerbliche Einkünfte, unabhängig davon, aus welcher Quelle sie stammen.

Veräußerungsgewinne stellen einen Teil des kstpfl. Gewinns dar. Sie unterliegen der regulären Besteuerung. Bei Ersatzbeschaffung kann eine Reinvestitionsrücklage gebildet werden. Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung verbundener Unternehmen sind unter denselben Voraussetzungen steuerfrei wie Dividenden (s. Anm. 236).

Nichtabziehbare Aufwendungen: Vergütungen für Aufsichtsrats- und Vorstandsmitglieder uä. sind nur insoweit abziehbar, als sie Gehälter von Angestellten in vergleichbarer Position nicht übersteigen.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Unübliche Verrechnungspreisgestaltungen oder freiwillige Leistungen zwischen einem belgischen Unternehmen und einem beherrschenden ausländischen Unternehmen werden unter bestimmten Voraussetzungen dem Gewinn des belgischen Unternehmens zugeschlagen. In gleicher Weise wird der Betriebsausgabenabzug für Zinszahlungen an einen im Ausland ansässigen Empfänger versagt, wenn die Einkünfte beim Empfänger einer besonders günstigen Besteuerung unterliegen. Fremdkapital wird unter bestimmten Voraussetzungen in Eigenkapital umqualifiziert.

Verluste der KapGes. können drei Jahre zurück- und unbegrenzt vorgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen: Kapitalerhöhungen und die Neugründung von KapGes. werden steuerlich begünstigt, indem für Ausschüttungen innerhalb der ersten 10 Jahre ein Abzug von der kstl. Bemessungsgrundlage in Höhe von bis zu 13 vH des Eigenkapitals zugelassen wird. Durch den Abzug wird für diesen Teil des Gewinns die wirtschaftliche Doppelbelastung der Dividenden vermieden. Die anteilige Steuerbefreiung gilt bei Neugründungen auch für den thesaurierten Gewinn.

Kleine und mittlere Unternehmen können in Abhängigkeit von bestimmten Arbeitnehmerzahlen und Beteiligungsstrukturen (mehr als 50 vH der Anteile im Besitz einer natürlichen Person) eine Reihe von Vergünstigungen wie zB beschleunigte Abschreibungen, teilweisen Abzug von Dividenden und Investitionsfreibeträge in Anspruch nehmen.

Mineralöl- und Erdgasförderungsgesellschaften können von bis zu 50 vH des Gewinns steuerfreie Rücklagen bilden, von denen in den folgenden fünf Jahren Anlagevermögen anzuschaffen ist.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 173.

c) Körperschaftsteuertarif

235

Der reguläre KStSatz beträgt 39 vH des Gesamtgewinns. Hinzu kommt ein sog. Krisenzuschlag von 3 vH der KStSchuld, so daß sich eine effektive Belastung von 40,17 vH ergibt. Für Gewinne bis 13 Mio. Bfrs. (322 262 €) gelten reduzierte, progressiv gestaffelte Steuersätze von 28–41 vH. Für Holdinggesellschaften bleibt es unabhängig von der Höhe des Gewinns stets beim regulären KStSatz.

Sondersätze: Bestimmte Kreditinstitute werden durch die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes von 21,5 vH zuzüglich Krisenzuschlag steuerlich begünstigt.

Der erhöhte Sondersteuersatz von 43 vH für Inlandseinkünfte beschränkt stpfl. KapGes. wurde zum VZ 1996 abgeschafft.

236 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Dividendeneinkünfte stellen bei der empfangenden KapGes. kstpfl. Einkommen dar.

Schachtelprivileg: Das belgische KStRecht kennt aber ein großzügiges Schachtelprivileg. Bereits ab einer Beteiligungshöhe von mindestens 5 vH am Grundkapital der Tochtergesellschaft oder mindestens 50 Mio. bfr (1,24 Mio. €) werden 95 vH der Dividende bei der Muttergesellschaft von der KSt. befreit. Voraussetzung ist, daß die Beteiligung während des gesamten vorausgegangenen Geschäftsjahres bestanden hat.

Kapitalertragsteuer: Grundsätzlich wird auf Ausschüttungen an andere KapGes. eine KapErtrSt. von 25 vH fällig. Diese entfällt, soweit die Beteiligung der Muttergesellschaft am Grundkapital der ausschüttenden Gesellschaft mindestens 25 vH beträgt.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen außerhalb des Anwendungsbereichs eines Doppelbesteuerungsabkommens ebenfalls der KapErtrSt. in Höhe von 25 vH.

237 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Die KSt. wird im Veranlagungswege erhoben. Vorauszahlungen sind vierteljährlich zu entrichten. Sie orientieren sich an der Steuerschuld des Vorjahres.

238 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

1992 wurde das zuvor geltende Teilanrechnungssystem durch ein Teilentlastungssystem mit definitiver Abgeltungssteuer ersetzt. Dividenden unterliegen danach der ESt. der Anteilseigner. Die ESt. wird aber grundsätzlich durch die Erhebung einer KapErtrSt. von 25 vH abgegolten. Die endgültige Belastung liegt demnach bei 55,1 vH und ist nahezu identisch mit dem für sonstige Einkünfte geltenden EStSpitzensatz von 55 vH. Auf Antrag – dies lohnt sich nur dann, wenn der individuelle EStSatz unter 25 vH liegt – wird die Dividende in die Bemessungsgrundlage der ESt. einbezogen und unter Anrechnung der KapErtrSt. der regulären ESt. unterworfen. Damit ist das belgische KStSystem für alle Anteilseigner mit EStSatz unter 25 vH in seinen Belastungswirkungen ein klassisches System der unverminderten Doppelbelastung, während mit steigendem EStSatz die Mehrbelastung im Verhältnis zur Belastung anderer Einkünfte prozentual abnimmt.

Kapitalertragsteuer: Der Quellenabzug beträgt 25 vH und hat in der Regel abgeltende Wirkung.

Ausländische Anteilseigner unterliegen mit ihren Dividendeneinkünften ebenfalls der KapErtrSt. von 25 vH. Für sie besteht im Unterschied zu Steuerinländern keine Möglichkeit der Veranlagung zum individuellen EStSatz.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne richtet sich danach, ob die Vorgänge als normale private Vermögensverwaltung eingeordnet werden können. Solche Vorgänge sind steuerfrei, während Spekulationsgeschäfte – ohne daß es eine feste Spekulationsfrist gibt – zu gesondert ermittelten, stpfl. Einkünften führen. Spekulationsgewinne unterliegen einem proportionalen Steuersatz von 33 vH. Eine Ausnahme gilt für die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen, zu denen alle Beteiligungsverhältnisse von mindestens 25 vH zählen. Diese sind stets stpfl., werden allerdings nur einem reduzierten EStSatz von 16,5 vH unterworfen. Gewinne aus der Veräußerung im Betriebsvermögen gehaltener Anteile sind in vollem Umfang estpfl.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

239

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Ausländische Gewinnanteile erhöhen das stpfl. Einkommen der KapGes. Die auf Auslandsgewinne entfallende inländische KSt. ermäßigt sich jedoch um 75 vH. Im Ausland gezahlte KSt. sind zudem als Betriebsausgaben in vollem Umfang abziehbar, soweit die ausländischen Einkünfte in Belgien stpfl. sind.

Internationales Schachtelprivileg: Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften sind bei der belgischen Muttergesellschaft unter denselben Voraussetzungen steuerbefreit wie Ausschüttungen inländischer Töchter, dh. ab einer Beteiligungshöhe von 5 vH.

Coordination centres: Sonderregelungen bestehen im Bereich der internationalen Konzernbesteuerung durch die Möglichkeit, sog. coordination centres zu bilden. Diesen wird für zehn Jahre ein bevorzugter Steuerstatus gewährt. Die Ermittlung des stpfl. Einkommens erfolgt auf Pauschalbasis als bestimmter Prozentsatz aller Ausgaben und Betriebskosten, wobei allerdings (seit 1993) eine zusätzliche pauschale Mindeststeuer von 4 000 000 bfr (99 157 €) zu entrichten ist. Bei der Ausschüttung muß die Gesellschaft keine KapErtrSt. abführen. Dennoch erhält der Anteilseigner eine fiktive Anrechnung der KapErtrSt., die sogar erstattet werden kann. Dieser fiktiven KapErtrSt. kommt somit Subventionscharakter zu.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

240

Zwischen Inlands- und Auslandsdividenden wird kein Unterschied gemacht. Sowohl bei Weiterausschüttung von Gewinnen einer ausländischen Tochtergesellschaft als auch bei Direktbezug von Dividenden einer ausländischen KapGes. findet der ermäßigte KapErtrStSatz von 25 vH bzw. die Option zur Veranlagung zur ESt. Anwendung. Im Ausland gezahlte KapErtrSt. ist jedoch nicht anrechenbar. Sie wird definitiv.

Dänemark

Schrifttum: KPMG, Investment in Denmark, 3. Aufl., Amsterdam 1992; KESSLER, Internationale Organschaft in Dänemark, IStR 1993 S. 303; WINNTER-SØRENSEN, Unternehmensbesteuerung in Dänemark, DStJG 16 (1994) S. 121; GROTHERR, Konzernbesteuerung in Dänemark, IWB F. 5 Dänemark, Gr. 2 (1995) S. 113; Dänisches Finanzministerium,

Direct Taxation in Denmark, Kopenhagen 1995; JACOBSEN/PEDERSEN/SIGGAARD/WINTHER-SØRENSEN, Skatteretten, 2. Aufl., Kopenhagen 1995.

MUUS, Dänemark, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; ANDERSEN, The Taxation of Companies in Denmark, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; RASMUSSEN/KRIEGBAUM, Denmark, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

241 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die dänische KSt. (indkomstskat af aktieselskaber) ist eine staatliche proportionale Steuer auf den Gewinn juristischer Personen. Die Kommunen erheben – im Unterschied zur ESt. – keine eigene KSt., sondern sind zu $\frac{1}{25}$ am Aufkommen der staatlichen KSt. beteiligt.

PersGes. (OHG und KG) sind nicht kstpfl. Der von einer PersGes. erwirtschaftete Gewinn wird den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet und nur dort zu progressiven EStTarifen steuerlich erfaßt.

Allerdings ist es seit 1985 nach dem Unternehmensteuergesetz (virksomhedsskatteloven) für natürliche Personen als Einzelunternehmer und als Personengesellschafter möglich, für die Anwendung einer vorläufigen proportionalen Unternehmensteuer zu optieren. Die Gewinnermittlung erfolgt grds. nach den auch im Rahmen der ESt. geltenden Regeln. Die Unternehmensteuer in Höhe von 34 vH gilt nur für den einbehaltenen Gewinn. Wird der Gewinn zu Konsumzwecken entnommen, kommt es unter Anrechnung der Unternehmensteuer zu einer Nachversteuerung zu den regulären EStSätzen. Die Option zur Unternehmensteuer trägt der Steuersatzspreizung zwischen dem KStSatz und dem deutlich höheren EStSpitzensatz Rechnung und stellt Rechtsformneutralität her (hierzu im einzelnen WINTHER-SØRENSEN, DStJG 16 [1994] S. 121, 150 f.).

Körperschaftsteuersystem: Das dänische KStSystem ist dem Grunde nach ein klassisches System der Doppelbelastung. Durch die Anwendung besonderer EStSätze für Dividendeneinkünfte kommt es jedoch für Anteilseigner mit hohem individuellen EStSatz zu einer gewissen Abmilderung der Doppelbelastung.

Rechtsgrundlage sind das KStG (selskabsskatteloven) von 1994 und das Fondssteuergesetz 1994.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

242 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die dänische KSt. erfaßt alle juristischen Personen (AG, GmbH, Sparkassen, Genossenschaften, Versicherungsvereine und sonstige Körperschaften) mit ihrem Welteinkommen. Andere gewerbliche Gesellschaften sind kstpfl., wenn keiner der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich haftet und der Gewinn entsprechend der geleisteten Kapitaleinlagen anteilig auf die Gesellschafter verteilt wird.

Beschränkt steuerpflichtig sind KapGes., die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung in Dänemark haben, hinsichtlich ihrer Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte, Grundbesitz oder der Beteiligung an einer dänischen KapGes.

b) Sachliche Steuerpflicht

243

Der Einkommensbegriff des KStRechts stimmt mit dem des EStRechts überein. Das zu versteuernde Jahreseinkommen ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den stpfl. Einkünften und den absetzbaren Aufwendungen. Die Gewinnermittlung der KapGes. erfolgt nach den Regeln über gewerbliche Einkünfte. KapGes. sind stets buchführungspflichtig. Das dänische StRecht kennt kein Maßgeblichkeitsprinzip. Steuer- und Handelsbilanz sind nur lose verknüpft.

Veräußerungsgewinne einer KapGes. stellen reguläres kstpfl. Einkommen dar. Veräußerungsverluste können nur in beschränktem Umfang mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden.

Kursgewinne und -verluste erhöhen bzw. mindern das Ergebnis der Körperschaft, ohne daß es eines Realisierungsaktes bedarf.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen nach stRspr. den kstpfl. Gewinn nicht mindern.

Verluste der KapGes. können nicht zurück-, aber 5 Jahre vorgetragen werden. Eine Besonderheit gilt für Verluste aus Forderungen gegen Tochtergesellschaften. Sie können nicht abgezogen werden, wenn die Muttergesellschaft direkt oder indirekt die Stimmenmehrheit an der Tochtergesellschaft innehat.

Investitionsbegünstigungen: Größere Investitionen in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können im voraus abgeschrieben werden. Ferner gelten für Konsum-, Produktions- und Absatzgenossenschaften Vergünstigungen und Vereinfachungsvorschriften mit Vergünstigungseffekt.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 183.

c) Körperschaftsteuertarif

244

Der allgemeine KStSatz beträgt seit dem 1. 1. 99 32 vH. Für dänische Einkaufs-, Produktions- und Absatzgenossenschaften ermäßigt sich der Steuersatz auf 14,3 vH.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

245

Gewinnausschüttungen zwischen KapGes. werden – unabhängig von der Höhe des Beteiligungsverhältnisses – nur zu 68 vH in den kstpfl. Gewinn einbezogen. Auf Antrag können zusätzliche Steuererleichterungen gewährt werden.

Schachtelprivileg: Ab einer Beteiligung von 25 vH am Grundkapital der Tochtergesellschaft sind empfangene Dividenden bei der Muttergesellschaft zu 100 vH steuerfrei. Voraussetzung ist, daß die Beteiligung vom Zeitpunkt des Dividendenzuflusses an mindestens zwei Jahre lang ununterbrochen besteht.

Einheitsbesteuerung: Das dänische KStRecht sieht auf Antrag eine steuerliche Ergebniszusammenfassung zwischen einer dänischen Muttergesellschaft und in- oder ausländischen Tochtergesellschaften vor, wenn die Muttergesellschaft zu 100 vH an der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Auf diese Weise können auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften gegen Gewinne der dänischen Muttergesellschaft verrechnet werden. Diese Ausdehnung der Konzernbesteuerung über die Grenze ist in der Europäischen Union einzigartig. Die Option für die Einheitsbesteuerung berührt nicht die steuerliche Selbständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften, die ihren stpfl. Gewinn weiterhin selbständig ermitteln. Das so ermittelte Ergebnis wird von der Unter- auf die Obergesellschaft übertragen.

Dividenderzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen einer KapErtrSt. in Höhe von 30 vH. Der StAbzug entfällt ab einer Beteiligung von mind. 25 vH unabhängig von der Rechtsform und unabhängig davon, ob der Empfänger in der EU ansässig ist.

246 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Die Steuerfestsetzung erfolgt nach Ablauf des Steuerjahres. Der Stpfl. hat innerhalb von vier Monaten eine Steuerklärung abzugeben. Die veranlagte KSt. muß innerhalb von 11 Monaten nach dem Ende des Steuerjahres bezahlt werden. Vorauszahlungen, die sich nach der voraussichtlichen Steuerschuld berechnen, sind an zwei Terminen im Jahr zu entrichten.

247 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

1991 ist Dänemark von einem Teilanrechnungsverfahren zu einem klassischen System – jetzt allerdings mit reduzierter ESt. – zurückgekehrt. Seitdem ist eine Anrechnung der KSt., die zuvor in Höhe von 25 vH der Dividende gewährt wurde, nicht mehr zulässig. Statt dessen gelten jedoch für Dividendeneinkünfte besondere EStSätze. Ein Teil der ESt. auf Dividenden wird in Form einer KapErtrSt. („udbytteskat“) von 25 vH (vorher 30 vH) erhoben. Liegen die Dividendeneinkünfte insgesamt unter 35 000 dkr., so stellt diese KapErtrSt. die endgültige Steuer dar. Ansonsten kann die KapErtrSt. auf die um 15 vH höhere Pauschalsteuer von 40 vH auf Dividenden angerechnet werden. Dividendeneinkünfte sind damit konstant mit 49 vH bzw. 59,2 vH belastet. Das dänische KStSystem führt folglich, je nachdem wie sich der individuelle EStSatz zum proportionalen Sondersteuersatz auf Dividenden verhält, zu sehr unterschiedlichen Belastungsergebnissen. Für Anteilseigner, deren persönlicher EStSatz unter 25 vH liegt, kommt es zu einer noch stärkeren wirtschaftlichen Doppelbelastung als in einem reinen klassischen System, in dem zu der Vorbelastung mit KSt. nur eine Belastung zum jeweiligen persönlichen EStSatz hinzutritt. Anteilseigner im EStSpitzensatz von 58 vH (1998) werden hingegen trotz der Doppelbelastung deutlich begünstigt, soweit ihre Dividendeneinkünfte unter 35 000 dkr. liegen; im übrigen entspricht die Belastung in etwa dem auf anderweitige Einkünfte anfallenden EStSpitzensatz.

Ausländische Anteilseigner: Die Besteuerung beschränkt sich auf die Erhebung einer KapErtrSt. in Höhe von 25 vH der Bardividende.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb der Anteile werden private Veräußerungsgewinne unabhängig vom Umfang der Beteiligung als reguläres Einkommen behandelt. Danach unterliegen Veräußerungsgewinne aus einer wesentlichen Beteiligung der besonderen ESt. auf Veräußerungsgewinne mit einem proportionalen Steuersatz von 50 vH. Werden die Anteile an die ausgebende Gesellschaft zurückveräußert, so unterliegen Veräußerungsgewinne lediglich der besonderen ESt. auf Dividenden in Höhe von 25 bzw. 40 vH. Veräußerungserlöse aus nicht wesentlichen Beteiligungen sind nach dreijähriger Besitzdauer steuerfrei.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

248

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Ausländische Einkunftsanteile sind in Dänemark grds. voll stpfl. Der Stpfl. kann aber wahlweise nach DBA oder nach unilateralen Regeln die Vermeidung der Doppelbelastung erreichen. Unilateral wird ausländische KSt. nach den Grundsätzen der per-country-limitation auf die dänische KSt. angerechnet. Eine Sonderregelung, nach der dänische KapGes. für Einkünfte aus ausländischer Geschäftstätigkeit einen Steuernachlaß in Höhe der Hälfte der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden dänischen KSt. erhalten, läuft zum Ende des Jahres 2000 aus.

Internationales Schachtelprivileg: Für Auslandsdividenden gelten dieselben Bedingungen wie für Ausschüttungen dänischer KapGes. Ab einer Beteiligung von 25 vH (Beteiligungsdauer mind. 1 Jahr vor Ausschüttung) fällt in Dänemark keine weitere KSt. an. Unterhalb dieser Beteiligungsgrenze unterliegen Auslandsdividenden auf der Ebene der empfangenden KapGes. nur zu 68 vH der KSt.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

249

Der ermäßigte EStSatz von 25 vH bzw. 40 vH gilt unabhängig von der Herkunft der Dividende, dh. sowohl für direkt aus dem Ausland bezogene Beteiligungserträge als auch bei indirektem Bezug durch Weiterausschüttung seitens einer dänischen Muttergesellschaft.

Finnland

Schrifttum: HÖFER, Finnland: Neuerungen des Steuerrechts, IStR 1993 Beihefter 10; STREIT, Überblick über das Steuerrecht Finnlands. Auswirkungen der Steuerreform 1993 und vorgesehene Änderungen des deutsch-finnischen DBA, IWB F. 5 Finnland, Gr. 2 (1993) S. 45; VIHAKENTTÄ, Die StReformen in den nordischen Staaten – ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, IStR 1994 S. 414.

AMINOFF-LINDBLAD, The Taxation of Companies in Finland, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; RYYNÄNEN, Finland, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

250

Die finnische KSt. (yhteisön tulovero) ist eine proportionale, auf staatlicher Ebene normierte Steuer. Die Gemeinden erheben seit der Steuerreform 1993 keine eigene KSt. mehr und sind statt dessen zu 50 vH am Aufkommen der staatlichen KSt. beteiligt worden.

PersGes. sind steuerlich transparent. Zwar wird der Gewinn der PersGes. auf der Ebene der Gesellschaft nach den auch für KapGes. geltenden Regeln ermittelt; er wird dann aber den einzelnen Personengesellschaftern zugerechnet und bei diesen steuerlich erfaßt. Dennoch ist das finnische Steuerrecht weitgehend rechtsformneutral, da auch das Einkommen aus PersGes. beim Gesellschafter zumindest anteilig als niedrig besteuertes Kapitaleinkommen behandelt wird, so daß der proportionale Steuersatz von 28 vH, der auch für thesaurierte und ausgeschüttete KapGesGewinne gilt, Anwendung findet. Insoweit das Einkommen aus der

PersGes. als persönliches Arbeitseinkommen des Gesellschafters behandelt wird, kommt es allerdings zu einer deutlich höheren Besteuerung.

Körperschaftsteuersystem: Das finnische KStSystem ist ein Vollentlastungssystem. Wie die übrigen skandinavischen KStSysteme zeichnet es sich durch einen speziellen EStSatz für Dividendeneinkünfte aus, der im Falle Finnlands mit dem KStSatz identisch ist, so daß es auf der Ebene des Anteilseigners nicht mehr zur Besteuerung kommt. In seinen Belastungswirkungen entspricht das finnische KStSystem damit einem Freistellungssystem, auch wenn es technisch als Anrechnungssystem ausgestaltet ist. Etwas anderes gilt für nicht börsennotierte KapGes. Hier kommt unter Anrechnung der KSt. der reguläre EStSatz zur Anwendung.

Rechtsgrundlage ist das Gesetz v. 30. 12. 92 (Nr. 535/1992) und das Gesetz über die Steuertarife v. 30. 12. 92 (Nr. 1538/1992).

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

251 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind juristische Personen (KapGes. und Genossenschaften), die nach finnischem Recht gegründet worden sind oder ihren Sitz in Finnland haben. Die Unterhaltung einer Geschäftsleitung in Finnland führt hingegen nicht zur unbeschränkten StPflicht.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische KapGes. sind mit ihren Einkünften aus finnischen Quellen und den Einkünften, die einer in Finnland unterhaltenen Betriebsstätte zugerechnet werden können, beschränkt kstplf.

252 b) Sachliche Steuerpflicht

Die KSt. erfaßt das Gesamteinkommen der KapGes. Grundlage der Gewinnermittlung ist ein Betriebsvermögensvergleich auf der Basis der Handelsbilanz, die für die Steuerbilanz maßgeblich ist. Es gibt nur wenige Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. IdR werden Einkünfte der KapGes. als gewerbliche Einkünfte behandelt. Eine Ausnahme gilt für gewisse Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Mietobjekt nicht gewerblich genutzt wird. In diesem Fall werden Einkünfte als Vermietungseinkünfte nach den Regeln des EStG besteuert; Verluste aus der Vermietung dürfen nicht mit gewerblichen Einkünften verrechnet werden.

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben sind gesetzlich definiert als durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen. Einschränkungen gelten für den Abzug von Bewirtungskosten. Für Strafen und Bußgelder greift ein Abzugsverbot ein.

Bewertung des Anlagevermögens: Sie erfolgt nach den Grundsätzen der Handelsbilanz. Für die Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter existieren detaillierte stl. Abschreibungsregeln. Die Abschreibung ist nur zu linearen Abschreibungssätzen möglich. Teilwertabschreibungen sind zulässig. Kurzlebige Wirtschaftsgüter (Betriebsdauer von maximal drei Jahren) können sofort abgeschrieben werden. Als nicht abnutzbar gelten Grundstücke, Beteiligungen und Wertpapiere.

Veräußerungsgewinne der KapGes. stellen reguläres Einkommen dar und unterliegen der normalen KSt. Veräußerungsverluste können ohne Beschränkungen

gültend gemacht werden. Veräußerungsgewinne können in eine Reinvestitionsrücklage eingestellt werden.

Bewertung des Umlaufvermögens: Es gilt das Niederstwertprinzip. Die Bewertung des Warenendbestandes erfolgt nach der FIFO-Methode; die Bewertung nach dem LIFO-Verfahren ist nicht zulässig.

Verluste können 10 Jahre vorgetragen werden. Ein Verlustrücktrag existiert nicht.

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen anders als offene Ausschüttungen einer doppelten Belastung mit KSt. und ESt. Auf der Ebene der KapGes. wird die verdeckte Gewinnausschüttung dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet, dh. es ist KSt. in Höhe von $\frac{7}{8}$ der verdeckten Ausschüttung zu entrichten. Der Anteilseigner erhält jedoch keine Steuergutschrift.

Investitionsbegünstigungen werden kleinen und mittleren Unternehmen (bis zu 250 ArbN) in Form von Sonderabschreibungen (um 50 vH erhöhte reguläre Abschreibungssätze) gewährt. In bestimmten Regionen Finnlands steht dieselbe Vergünstigung Unternehmen unabhängig von der Größe zu.

c) Körperschaftsteuertarif

253

In der Steuerreform 1993 wurde der KStTarif auf 25 vH gesenkt. Seit dem 1. 1. 96 beträgt der Steuersatz 28 vH.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

254

KapGes. nehmen am kstl. Anrechnungsverfahren teil (hierzu Anm. 256). Auf Körperschaftsebene werden daher Doppelbelastungen unabhängig von der Beteiligungshöhe vermieden.

Gruppenbesteuerung: Lediglich nach Handelsrecht ist die Aufstellung einer Konzernbilanz möglich. Für das Steuerrecht gilt hingegen der Grundsatz der Einzelveranlagung. Allerdings können innerhalb eines Konzerns Verluste auf andere Konzerngesellschaften übertragen werden, um dort mit Gewinnen verrechnet zu werden.

Kapitalertragsteuer wird auf Ausschüttungen an inländische KapGes. nicht erhoben.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen einer Quellensteuer von 28 vH.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

255

Innerhalb von 4 Monaten nach Ablauf des Wj. ist eine StErklärung vorzulegen, anhand derer die Veranlagung vorgenommen wird. Während des laufenden Wj. werden 2–12 Vorauszahlungen erhoben, die sich nach der Steuerschuld des Vorjahres richten.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

256

Finnland wendet ein Vollarrechnungssystem an. Dividenden sind beim Anteilseigner estpfl. Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus der Bardividende und einer StGutschrift für die KStVorbeltung zusammen. Die KSt. wird auf die ESt. angerechnet.

Die estl. Behandlung der Dividende richtet sich danach, ob die ausschüttende Gesellschaft an der Börse in Helsinki notiert ist. Im einzelnen gilt, daß Dividenden von börsennotierten Gesellschaften ausschließlich einer ermäßigten proportionalen KapitalESt. von 28 vH unterliegen, auf die die KSt. voll angerechnet wird. Im Ergebnis unterliegen diese Einkünfte also insgesamt nur einem Steuersatz von 28 vH. Da der EStSatz für Kapitaleinkünfte mit dem KStSatz übereinstimmt, ist die Dividende beim Anteilseigner de facto steuerfrei. Dividenden aus nicht an der Börse notierten Gesellschaften werden aufgeteilt in einen Teil niedrig proportional besteuerte Kapital- und einen Teil progressiv besteuerte Arbeitseinkünfte. Solange die Dividende 15 vH des um die Dividende verminderten Eigenkapitals der Gesellschaft nicht überschreitet, wird sie ermäßigt mit 28 vH als Kapitaleinkommen behandelt. Der Rest der Dividende unterliegt der progressiven ESt. mit Steuersätzen bis zu 65 vH. In beiden Fällen wird die KSt. angerechnet. Gerade bei kleinen Gesellschaften soll auf diese Weise dem Umstand Rechnung getragen werden, daß ein Teil der Dividenden Arbeitseinkommen des Gesellschafters darstellt. Der Einfachheit halber wird dabei allerdings nicht nach aktiven und passiven Gesellschaftern differenziert.

Auf der Ebene der KapGes. wird eine der StGutschrift entsprechende Ausschüttungsbelastung hergestellt, die sich auf $\frac{7}{18}$ der Dividende beläuft. In der Regel entspricht die Ausschüttungsbelastung der regulären KSt. Schüttet die KapGes. steuerfreie oder steuerbegünstigte Gewinne aus, so wird durch die Erhebung einer Ausgleichssteuer die Belastung auf 28 vH hochgeschleust.

Ausländische Anteilseigner unterliegen einer KapErtSt. in Höhe von 28 vH. Sie erhalten keine StGutschrift.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung werden, unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird, lediglich der KapitalESt. in Höhe von 28 vH unterworfen. Vom Verkaufspreis können 30 vH bzw. 50 vH als fiktive Anschaffungskosten abgezogen werden, wenn sich eine große Differenz zwischen den tatsächlichen Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös (hoher Veräußerungsgewinn) ergibt.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

257 a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Ausländische KSt. wird im Wege der per-country-limitation bis zur Höhe der auf den jeweiligen Einkommensanteil entfallenden finnischen KSt. angerechnet.

258 b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Unmittelbar aus dem Ausland bezogene Dividenden werden in derselben Weise aufgeteilt wie Dividenden von inländischen KapGes. Sie fallen damit zum Teil unter den KapitalEStSatz von 28 vH, zum Teil unterliegen sie der progressiven ESt. der Anteilseigner (hierzu Anm. 256). Ausländische KSt. wird allerdings nicht angerechnet.

Bei Weiterausschüttung ausländischer Gewinne durch eine finnische KapGes. wird eine Ausgleichssteuer in Höhe von $\frac{7}{18}$ des Ausschüttungsbetrags fällig. Der Anteilseigner erhält im Gegenzug eine Steuergutschrift.

Damit wird das finnische Vollentlastungssystem sowohl im Fall unmittelbaren als auch mittelbaren Dividendenbezugs aus dem Ausland zu einem klassischen System.

Frankreich

Schrifttum: LEFEBVRE/PÖLLATH/RÄDLER, Steuern in Frankreich, Köln 1976; LENZ/MEYER, Besteuerung deutscher Unternehmen in Frankreich, in BOEHMER (Hrsg.), Deutsche Unternehmen in Frankreich. Leitfaden für die Rechts- und Wirtschaftspraxis, Stuttgart 1991; ROHRLACK-SOTH/KAUFMANN, Besteuerung französischer Gesellschaften und ihrer deutschen Anteilseigner, IStR 1992 S. 95; VIEGENER, Vollerrechnung und Schachtelprivileg in Frankreich, IWB F. 5 Frankreich, Gr. 2 S. 933 (Januar 1993); BACONNIER, Unternehmensbesteuerung in Frankreich, DStJG 16 (1994) S. 73; JACOBS, Die KStSysteme in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, Festschrift für Dietrich Meydung, Heidelberg 1994 S. 209; STAWINOJA, Handbuch der französischen KSt., 3. Aufl., Bielefeld 1994; COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Paris 1995; TILLMANN, Das Steuerrecht Frankreichs, Stand 1. 1. 95, IWB F. 5 Frankreich, Gr. 2 S. 993; VIEGENER, KStErhöhung in Frankreich, IWB F. 5 Frankreich, Gr. 2 S. 1099; GEST, France, in AULT (Hrsg.), Comparative Income Taxation, Den Haag 1997 S. 39; JACOBS/SPENGLER, Die Besteuerung in- und ausländischer Beteiligungserträge von KapGes. in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, Festschrift für Wolfgang Ritter, Köln 1997 S. 115; SCHLOSSMACHER/GRUNDT, Das französische ksd. Anrechnungsverfahren, IStR 1997 S. 239; SAGASSER/SCHULTZE, Frankreich: Jahressteuergesetz für 1999, IStR 1999 S. 658.

BLANLUET/BONZORAA, The Taxation of Companies in France, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; DUTHILLEUL, Überblick über das StRecht Frankreichs, in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung (Loseblatt), München; GAMBIER/MERCIER, Les impôts en France, Paris (jährlich); TILLMANN, Frankreich, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; LONG, France, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

259

Die französische KSt. (Impôt sur les sociétés) ist eine staatliche Steuer mit proportionalem Steuersatz. Anknüpfungspunkt der KSt. ist die Rechtsform. Dennoch wird durch eine Optionsmöglichkeit gewerblicher PersGes. zur KSt. weitgehende Rechtsformneutralität hergestellt.

Körperschaftsteuersystem: Frankreich wendet ein Anrechnungssystem an, das bis 1995 als Vollentlastungssystem ausgestaltet war. Seither wurde die KSt. zweimal erhöht, ohne daß die StGutschrift entsprechend angepaßt wurde, so daß derzeit ein Anteil von etwa zwölf Prozentpunkten KSt. definitiv wird. Eine bewußte Abkehr vom Vollerrechnungssystem liegt allerdings nicht vor, da die Zuschläge zur KSt. als temporäre Maßnahmen gedacht sind.

Rechtsgrundlage: Die KSt. ist in Art. 205 ff. des Code Général des Impôts (CGI) geregelt.

Sonstige Unternehmensteuern: Frankreich erhebt neben der KSt. eine Reihe ertragsunabhängiger Unternehmensteuern. Die Gewerbesteuer (taxe professionnelle) wird als Wertschöpfungssteuer auf den Mietwert des Anlagevermögens und einen prozentualen Anteil der Lohnsumme erhoben. Sie kann von der Bemessungsgrundlage der KSt. abgezogen werden. Daneben sind eine Lohnsummen-

steuer und eine ebenfalls anhand der Lohnsumme bemessene Lehrlingssteuer sowie eine Berufsbildungsabgabe zu entrichten.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

260 a) Persönliche Steuerpflicht

Die KSt. erfaßt zunächst alle KapGes. (AG, GmbH und KGaA). Ferner unterliegen stille Gesellschaften, bei denen der stille Gesellschafter der FinVerw. nicht bekannt ist, zwingend der KSt. Obwohl die KG keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, fällt der Gewinn des Kommanditisten, auch wenn es sich um eine natürliche Person handelt, ebenfalls unter die KSt. Die KG kann auch insgesamt zur KSt. optieren. Ebenfalls mit Optionsrecht ausgestattet sind Personenhandels-gesellschaften. Die Einmann-GmbH unterliegt nicht der KSt., wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ist, sie kann aber zur KSt. optieren. In umgekehrter Richtung können Familien-GmbH ein Wahlrecht für die Besteuerung als PersGes. ausüben. In diesem Fall gilt das Transparenzprinzip; die Gewinne werden ausschließlich bei den Gesellschaftern erfaßt. Die vielfältigen Optionsangebote ermöglichen eine nahezu freie Gestaltung des steuerlichen Status. Die Ausübung der Option löst stl. alle Folgen der Umwandlung aus.

Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht: Für die KStPflcht des KapGes. spielt es keine Rolle, ob der Sitz oder die Geschäftsleitung in Frankreich liegt. Beschränkt und unbeschränkt stpfl. KapGes. werden gleich behandelt, da das KStRecht nicht das Welteinkommen erfaßt, sondern ausschließlich das durch einen Geschäftsbetrieb in Frankreich erwirtschaftete Einkommen. Ein französischer Geschäftsbetrieb liegt vor, wenn die Tätigkeit in einer französischen Betriebsstätte oder durch einen abhängigen Vertreter ausgeübt wird oder wenn die Gesellschaft eine abgeschlossene Folge von Geschäften (cycle commercial complet) in Frankreich abwickelt.

In Frankreich ansässige Gesellschaften können die Besteuerung ihres Welteinkommens in Frankreich beantragen, um auf diese Weise Auslandsverluste auszugleichen. In diesem Fall wird die im Ausland gezahlte KSt. auf die französische KSt. angerechnet.

261 b) Sachliche Steuerpflicht

Der KSt. unterliegen sämtliche Einkünfte der KapGes. Anders als bei natürlichen Personen wird nicht zwischen verschiedenen Einkunftsarten unterschieden, sondern es werden nur die Vorschriften über Einkünfte aus Gewerbebetrieb angewendet. Das Einkommen wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Kstpfl. KapGes. sind stets buchführungspflichtig. Der handelsbilanzrechtlich ermittelte Gewinn ist Grundlage des stpfl. Einkommens. Dieses Ergebnis wird aber zu Zwecken der Besteuerung korrigiert.

Veräußerungsgewinne von KapGes. bilden einen Bestandteil des gewerblichen Gewinns und unterliegen prinzipiell der regulären KSt. Der ermäßigte KStSatz von 19 vH für langfristige Veräußerungsgewinne (Besitzdauer über zwei Jahre), der bereits im VZ 1995 durch einen Zuschlag in Höhe von 10 vH auf effektiv 20,9 vH angehoben worden war, gilt ab 1. 1. 97 nur noch sehr eingeschränkt, nämlich für Gewinne aus Anteilsveräußerungen, für die das Schachtelprivileg eingreift, und für Anteile an Risikokapitalfonds.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den kstl. Gewinn nicht mindern. Der Anteilseigner hat im Fall der vGA kein Anrecht auf eine Steuergutschrift. Bei Darlehen und sonstigen Vorteilen, die einem Anteilseigner gewährt werden, gilt eine widerlegliche Vermutung, daß es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Diese Vermutung kann durch Vorlage eines schriftlichen Vertrags, der die Angemessenheit des Austauschverhältnisses dokumentiert, widerlegt werden.

Unterkapitalisierung/Abziehbarkeit von Zinsen: Einige Einschränkungen gelten für die Abziehbarkeit von Zinsen im Rahmen von Gesellschafterdarlehen. Der Zinssatz darf einen bestimmten Durchschnittszins nicht überschreiten. Weitere Restriktionen gelten für Gesellschafterdarlehen beherrschender Gesellschafter für das zulässige Verhältnis zwischen Fremd und Eigenkapital. Zudem ist Voraussetzung des Zinsabzugs, daß das Stammkapital eingezahlt ist. Auf diese Weise soll einer übermäßigen Fremdfinanzierung und der Gefahr der Unterkapitalisierung vorgebeugt werden.

Verluste können fünf Jahre vorgetragen und – anders als bei der ESt. – auf Antrag auch zurückgetragen werden (drei Jahre).

Investitionsbegünstigungen stehen insbesondere für Forschung, für bestimmte Regionen und für Neugründungen zur Verfügung. Die Förderung neuer KapGes. wird allerdings schrittweise abgebaut und soll nur noch auf bestimmte Investitionsförderzonen beschränkt gewährt werden.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 193.

c) Körperschaftsteuertarif

262

Der reguläre KStSatz beträgt $33 \frac{1}{3}$ vH. Seit 1995 erhöht ein Zuschlag von 10 vH die effektive KStBelastung auf $36 \frac{2}{3}$ vH. Durch einen weiteren zusätzlichen Zuschlag von 15 vH, erhoben seit dem VZ 1997, ergibt sich derzeit ein effektiver Steuersatz von $41 \frac{2}{3}$ vH. Beide Zuschläge sind als temporäre Maßnahmen auf drei Jahre begrenzt. Bereits im Jahr 1999 soll der Steuersatz wieder auf 40 vH sinken. Ausgenommen von dem Zuschlag sind KapGes. mit einem Nettojahresumsatz unter 50 Mio. FF (7,62 Mio. €).

Für Gesellschaften mit geringem Umsatz wird auf Antrag ein ermäßigter Eingangssteuersatz von 19 vH für die ersten 200 000 FF (30 490 €) stpfl. Gewinn zur Anwendung gebracht. Voraussetzung ist, daß der entsprechende Gewinn zur Stärkung des Stammkapitals der Gesellschaft verwendet wird.

Frankreich kennt neben der regulären KSt. eine MindestKSt., die unabhängig von der Ertragssituation des Unternehmens, also auch bei defizitären Ergebnissen, zu zahlen ist. Diese nach dem Umsatz gestaffelte Steuer beginnt bei 5 000 FF (762 €) für Umsätze bis zu 1 Mio. FF (152 449 €) und endet bei 100 000 FF (15 245 €) für Umsätze über 500 Mio. FF (76,2 Mio. €). Die MindestKSt. wird auf die reguläre KStSchuld angerechnet.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

263

Grundsätzlich gilt für Dividendenzahlungen an andere KapGes. das Anrechnungssystem. Die von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte KSt. kann von der Empfängergesellschaft voll angerechnet werden (s. Anm. 265). Durch das Jahressteuergesetz 1999 wurde allerdings die Anrechnungsquote auf Dividenden, die an andere KapGes. ausgeschüttet werden, abgesenkt (von 50 vH der Dividende auf 45 vH), so daß ein geringer Anteil KSt. definitiv wird.

Schachtelprivileg: Bei einer Beteiligung der Muttergesellschaft von mindestens 10 vH der stimmberechtigten Anteile der Tochtergesellschaft oder Anschaffungskosten der Beteiligung von über 150 Mio. FF (22,86 Mio. €) bleiben auf Antrag die an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne steuerfrei. Als steuerfreies Einkommen lösen die Dividenden bei der Muttergesellschaft keinen avoir fiscal aus. Die Muttergesellschaft kann die StGutschrift, die auf den an sie ausgeschütteten Gewinnanteil entfällt, weiterleiten, wenn sie selbst Gewinne zur Ausschüttung bringt.

Einheitsbesteuerung: Konzerne können für eine konsolidierte Besteuerung des inländischen Gewinns optieren, wenn die Muttergesellschaft zu mindestens 95 vH unmittelbar oder mittelbar am Stammkapital einer anderen KapGes. beteiligt ist. Die Option muß für mindestens fünf Jahre ausgeübt werden.

Dividendenzahlungen an ausländische Kapitalgesellschaften nehmen nicht am Anrechnungsverfahren teil. Eine KapErtSt. in Höhe von 25 vH wird – in Abwesenheit eines anders lautenden DBA – nur noch auf Ausschüttungen an KapGes. außerhalb der EU erhoben. Innerhalb der EU wird hingegen, ohne daß es insoweit auf die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie ankommt, stets quellensteuerfrei ausgeschüttet.

264 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Auf die KSt. sind vierteljährliche Vorauszahlungen zu leisten, deren Höhe sich am vorausgegangenen Wj. als Bezugsjahr orientieren. Neugegründete KapGes. sind in den ersten 12 Monaten von der Vorauszahlungspflicht befreit. Eine StErklärung ist drei Monate nach Abschluß des Wj. einzureichen.

265 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Die Dividende ist beim Anteilseigner estpfl. Um die Belastung mit KSt. beim Anteilseigner zu kompensieren, erhält dieser eine StGutschrift (avoir fiscal) von 50 vH des Ausschüttungsbetrags. Bei einer KSt. von $33 \frac{1}{3}$ vH (ohne die vorübergehenden Zuschläge) konnten als Bardividende $66 \frac{2}{3}$ vH des Gewinns ausgezahlt werden, so daß die StGutschrift in Höhe der Hälfte der ausgezahlten Dividende genau der KSt. von $33 \frac{1}{3}$ vH entsprach. Die Doppelbelastung wurde somit vollständig vermieden. Seit die KSt. durch Zuschläge auf effektiv $41 \frac{2}{3}$ vH erhöht ist, und die Ausschüttungsquote dementsprechend auf $58 \frac{1}{3}$ gesunken ist, beträgt die Anrechnung von 50 vH des Ausschüttungsbetrages nur noch 29 $\frac{1}{2}$ Punkte. Dies entspricht nur noch 70 vH der KStBelastung. Die Senkung der Anrechnungsquote auf 45 vH der Ausschüttung durch das Jahressteuergesetz 1999 (vgl. Anm. 263) gilt demgegenüber nur für Ausschüttungen an KapGes., nicht aber für natürliche Personen.

Der Anteilseigner muß Nettodividende und StGutschrift der ESt. unterwerfen und kann auf die so ermittelte EStSchuld die StGutschrift anrechnen. Bei natürlichen Personen ist für den Fall, daß die StGutschrift die zu entrichtende Steuer übersteigt, auch eine Erstattung möglich.

Für zuvor nicht voll mit KSt. belastete Gewinne wird die StGutschrift ebenfalls gewährt. Auf der Ebene der Gesellschaft wird jedoch ein stl. Vorausabzug (précompte mobilier) fällig, der dem gewährten avoir fiscal entspricht.

Um überlange Thesaurierungen zu verhindern, wird der précompte, unabhängig davon, ob eine Belastung zum regulären KStTarif bereits erfolgt ist, auch dann

erhoben, wenn Gewinne erst fünf Jahre nach ihrer Realisierung oder später ausgeschüttet werden. Der *précompte* wird in diesem Fall zu einer Art Strafsteuer. Auf diese Weise beugt Frankreich dem auch im Anrechnungssystem feststellbaren Einsparereffekt vor, der sich aus dem relativ großen Satzunterschied zwischen der KSt. (41 $\frac{2}{3}$ vH) und dem EStSpitzensatz (54 vH) ergibt.

Kapitalertragsteuer wird auf Dividendenzahlungen an in Frankreich unbeschränkt stpfl. Anteilseigner nicht erhoben.

Ausländische Anteilseigner erhalten grds. keine StGutschrift. Die beschränkte EStPflicht in Frankreich wird durch die Erhebung einer KapErtrSt. von 25 vH abgegolten. Frankreich bezieht aber in einigen seiner DBA ausländische Anteilseigner in das Anrechnungssystem ein. Hierzu werden zwei verschiedene Methoden zur Anwendung gebracht. Im einen Fall erstattet der französische Fiskus dem beschränkt stpfl. Anteilseigner unter Abzug der KapErtrSt. die StGutschrift. Im anderen Fall gewährt der Wohnsitzstaat eine StGutschrift, die der Gutschrift entspricht, die in Frankreich ansässige Personen erhalten. Der französische Fiskus erstattet in diesem Fall dem Fiskus des Wohnsitzstaates die mit der Steueranrechnung verbundenen Kosten. Diese Konstellation ist im Verhältnis zu in Deutschland ansässigen Anteilseignern gewählt.

Gewinne aus der Anteilveräußerung: Veräußerungsgewinne bilden eine eigene Einkunftsart. Bei privaten Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren richtet sich die Besteuerung nach dem Umfang der Veräußerung bzw. dem Umfang der Beteiligung. Gewinne aus „nicht umfangreichen Veräußerungen“, das sind Veräußerungen, deren Gewinn einen bestimmten Jahreshöchstbetrag (50 000 FF = 7 620 € für VZ 1998) nicht überschreitet, sind steuerfrei. Dies gilt aber nur dann, wenn es sich nicht um eine wesentliche Beteiligung (Anteilsbesitz über 25 vH) handelt, deren Veräußerung stets stpfl. ist, aber einem reduzierten Steuersatz von 16,5 vH unterliegt. Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten, so sind sie als Teil der gewerblichen Einkünfte grundsätzlich voll stpfl. Nur noch in Ausnahmefällen greift die frühere Privilegierung für langfristige Veräußerungsgewinne ein.

4. Besteuerung von Auslandsachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

266

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Eine Doppelbesteuerung wird in den meisten Fällen bereits dadurch vermieden, daß auch unbeschränkt stpfl. KapGes. nur hinsichtlich ihrer in Frankreich erwirtschafteten Gewinne der Besteuerung unterliegen. Optiert eine KapGes. für die Besteuerung des Welteinkommens, so wird im Ausland gezahlte KSt. auf die franz. KSt. im Wege einer *per-country-limitation* angerechnet.

Das Schachtelprivileg (ab einer Beteiligung von 10 vH des stimmberechtigten Kapitals; vgl. Anm. 263) gilt auch für Dividendenzahlungen ausländischer Tochtergesellschaften. Für EU-Gesellschaften kommt es dabei in Ausführung der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht auf die Stimmberechtigung an, wenn die Beteiligung mindestens 25 vH beträgt.

Holdingsgesellschaften: Seit 1990 werden spezielle Holdinggesellschaften privilegiert, deren Aktiva und Einnahmen zu $\frac{2}{3}$ aus Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften bestehen und für die das Schachtelprivileg gilt. Unter dem Holdingprivileg entfällt die Verpflichtung zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Da die Anteilseigner dementsprechend auch keine StGutschrift erhalten,

erschöpft sich diese Gestaltung in einem Cash-Flow-Vorteil auf der Ebene der KapGes. Sie führt nicht zur Anrechnung ausländischer KSt. auf die ESt.

267 b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Eine StGutschrift wird nur für in Frankreich gezahlte KSt. gewährt. Bei Direktbezug von Auslandsdividenden durch einen estpfl. Anteilseigner unterliegt die Dividende der franz. ESt., ohne daß die im Ausland gezahlte KSt. angerechnet wird.

KapGes., die aus dem Ausland empfangene und in Frankreich aufgrund von DBA oder nationalen Regelungen steuerfreie Dividenden weiterausschütten, müssen durch Zahlung des précompte zunächst die Ausschüttungsbelastung herstellen, um dem Anteilseigner die StGutschrift zu vermitteln. Die ausländische KSt. wird nicht als Tarifbelastung anerkannt.

Griechenland

Schrifttum: RIGAS, Die direkten Steuern der KapGes. in Griechenland unter besonderer Berücksichtigung der Auslandsbeziehungen, Würzburg 1967; MAHLMANN, Die Besteuerung deutscher Privatinvestitionen in Griechenland unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens, Herne/Berlin 1969; PRICE WATERHOUSE, Doing Business in Greece, Amsterdam 1992; KYPRIS, Greece – Tax Reform, ET 1993 S. 30; FINOKALLOTIS, Unternehmensbesteuerung in Griechenland, DStJG 16 (1994) S. 243; MAVRAGANIS/TZIONAS, Tax Changes in Greece – A Step Forward or Backward, intertax 1994 S. 273; MELISSAS, Die Besteuerung deutscher Unternehmen in Griechenland, StB 1994 S. 356; PAPATHOMA-BAETGE, Investitionen in Griechenland, IStR 1996 S. 673; KISCHEL, Übersicht über die direkten Steuern Griechenlands, IWB F. 5 Griechenland, Gr. 2 (1999) S. 139. ANAGNOSTOPOULOS, Greece, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam; GROOS, Griechenland, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; MAVRAGANIS, The Taxation of Companies in Greece, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam.

268 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die KSt. (Forologia Nomikon Prosoyon) ist eine staatliche proportionale Steuer auf den Gewinn von KapGes.

Das griechische System der Unternehmensbesteuerung ist weitgehend rechtsformneutral, weil die Besteuerung der Personenhandelsgesellschaften der Besteuerung von KapGes. angeglichen ist. Der Gewinn von OHG und KG (Astiki Eteria und Omorithmos Eteria) wird seit 1992 nicht mehr bei den Gesellschaftern erfaßt, sondern unmittelbar bei der Gesellschaft, die selbst StSubjekt ist. Es gilt ein besonderer proportionaler EStSatz von 35 vH, der dem KStSatz entspricht. Lediglich ein Teil des Gewinns wird den Gesellschaftern als fiktiver Unternehmerlohn unmittelbar zugerechnet und der progressiven ESt. unterworfen. Diese Regelung gilt auch für die GmbH, die aber als Gesellschaft unter das KStG fällt.

Körperschaftsteuersystem: Durch die KStReform 1992 wurde das zuvor geltende Dividendenabzugssystem zugunsten eines Freistellungssystems abgeschafft. Dividenden sind seitdem von der ESt. befreit.

Rechtsgrundlage: Die KSt. wird aufgrund der Art. 98 ff. des Gesetzes 2238/1994 mit Änderungen in 1996, 1997 und 1998 erhoben. Ein Großteil der für die Körperschaftsbesteuerung relevanten Gesetzgebung findet sich zudem in speziellen Investitionsförderungsgesetzen.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

269

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die KStPflicht erstreckt sich auf AG und seit 1992 auch auf GmbH. Daneben unterfallen der KSt. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Genossenschaften und juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts ohne Gewinnerzielungsabsicht. Personenhandelsgesellschaften sind zwar nicht kstpf., gelten aber als eigenständige Steuersubjekte im Rahmen der ESt. und unterliegen einer der Behandlung von KapGes. vergleichbaren proportionalen Besteuerung.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische Gesellschaften sind unabhängig von ihrer Rechtsform in Griechenland beschränkt kstpf., soweit sie Einkünfte aus inländischen Quellen beziehen oder in Griechenland eine Betriebsstätte unterhalten. Die Betriebsstättendefinition des griechischen Steuerrechts ist weit gefaßt. So kann eine Betriebsstätte auch durch Beteiligung an einer inländischen PersGes. oder GmbH begründet werden.

b) Sachliche Steuerpflicht

270

Von der KSt. wird das im jeweiligen Besteuerungsabschnitt erzielte weltweite Nettoeinkommen der KapGes. erfaßt. Gewinne von KapGes. gelten stets als gewerbliche Einkünfte. Die Ermittlung erfolgt nach dem EStG in Anlehnung an die Handelsbilanz.

Veräußerungsgewinne werden als Teile des Betriebsergebnisses in die Bemessungsgrundlage einbezogen und regulär besteuert. Es besteht die Möglichkeit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage, die innerhalb von zwei Jahren aufzulösen ist. Gewinne aus der Veräußerung von zum Anlagevermögen gehörenden Wertpapieren können einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, die dem Ausgleich von Verlusten aus zukünftigen Wertpapiergeschäften dient.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Gewinnausschüttungen in Form von Vergütungen an Mitglieder der Geschäftsführung und an ArbN-Gesellschafter mindern den kstpf. Gewinn nicht.

Unternehmerlohn: Bei der Berechnung des Gewinns der GmbH (ebenso wie bei der OHG und KG im Rahmen der besonderen BetriebsESt.) wird die Hälfte des auf die drei Hauptgesellschafter entfallenden Gewinnanteils, höchstens aber 50 vH des Gesamtgewinns, als Unternehmerlohn von der Bemessungsgrundlage der KSt. abgezogen und der ESt. unterworfen. Diese Umqualifizierung beruht auf dem Gedanken, daß dieser Gewinnanteil bei kleineren Gesellschaften den Charakter von Arbeitseinkünften annimmt.

Verluste können fünf Jahre vor-, aber nicht zurückgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen: Das griechische Steuerrecht kennt zahlreiche Steuervergünstigungen, die in erster Linie die Ansiedlung ausländischer Unternehmen und den Export griechischer Produkte fördern sollen. Ausländische Handels- und Industrieunternehmen können auf 10 Jahre befristete Steuerbefreiungen und -ermäßigungen in Anspruch nehmen. Des weiteren werden offshor-

Niederlassungen ausländischer KapGes. steuerlich begünstigt, wenn sie in Griechenland lediglich Verwaltungstätigkeiten ausführen.

Die Ansiedlung von Firmen außerhalb Athens und Thessalonikis wird durch die Einrichtung verschiedener Sonderzonen unterstützt (Gesetz 1892/90). Unternehmen können in Abhängigkeit von der Region der Ansiedlung zwischen 60 bis 100 vH des Gewinns für die Bildung steuerfreier Rücklagen für Neuinvestitionen nutzen.

Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen, die unter griechischer Fahne laufen, unterliegen nicht der KSt., sondern einer an der Bruttoregister-Tonnage und dem Alter des Schiffes bemessenen Sondersteuer, die verschiedene Steuerbefreiungen und -ermäßigungen vorsieht.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 203.

271 c) Körperschaftsteuertarif

Der auf den Gesamtgewinn erhobene allgemeine KStSatz beträgt 35 vH. Für KapGes., deren Anteile nicht an der Athener Börse gehandelt werden, erhöht sich dieser Satz auf 40 vH. Der Steuersatz in Höhe von 40 vH gilt auch für Betriebsstättengewinne ausländischer KapGes. Seit 1997 gilt dieser höhere Steuersatz allgemein für in- und ausländische Banken. Damit wird der Vorwurf einer EG-rechtswidrigen Diskriminierung ausgeräumt (vgl. hierzu EuGH v. 29. 4. 99 Rs. C-311/97 – Royal Bank of Scotland, IWB F. 11 a [1999] S. 347 und KISCHEL, IWB F. 5 Griechenland, Gr. 2 [1999] S. 139, 146).

Die Steuersätze ermäßigen sich für KapGes. mit Sitz auf griechischen Inseln mit weniger als 3100 Einwohnern. In diesem Fall sinken die regulären Steuersätze um 40 vH, dh. auf 21 vH bzw. 24 vH.

Auf Einkünfte aus Grundvermögen wird eine Ergänzungssteuer von 3 vH und auf die inländischen Einkünfte ausländischer KapGes. von 5 vH erhoben.

272 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Dividenden sind beim Empfänger von der Steuer freigestellt, so daß eine Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften ausgeschlossen ist.

Es existieren keine Sonderregelungen für die Besteuerung verbundener Gesellschaften. Ein Gewinn- und Verlustausgleich zwischen verbundenen Gesellschaften ist nicht möglich.

Auf Ausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften wird außerhalb des Anwendungsbereichs von Doppelbesteuerungsabkommen oder der Mutter-Tochter-Richtlinie eine KapErtrSt. in Höhe von 20 vH erhoben.

273 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Auf die KSt. sind fünf über das Steuerjahr verteilte Vorauszahlungen zu entrichten. Die Höhe der Vorauszahlungen beträgt 50 vH der Steuerschuld des letzten Jahres, bei Banken 60 vH. Kstpfl. Unternehmen sind zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet (bis 15. 5. des darauffolgenden Wj.). Die StErklärungspflicht trifft auch ausländische KapGes., und zwar auch dann, wenn sie in Griechenland keine Betriebsstätte unterhalten.

3: Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

274

Dividendeneinkünfte sind von der ESt. befreit. Auch eine KapErtrSt. wird nicht erhoben, so daß die KSt. zur Endbesteuerung wird.

Ausländische Anteilseigner: Das griechische Freistellungssystem differenziert nicht zwischen in- und ausländischen Anteilseignern. Auch auf Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner wird keine Quellensteuer einbehalten.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung unterliegen nur dann der Besteuerung, wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden. Seit 1997 gilt für die Veräußerung von Inhaber- und Namensaktien von nicht an der Athener Börse gehandelten KapGes. ein ermäßigter StSatz von 20 vH, ansonsten unterliegen betriebliche Veräußerungsgewinne der regulären ESt., während private Veräußerungsgewinne stets steuerfrei sind.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

275

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Gewinne, die eine griechische KapGes. im Ausland erzielt, unterliegen der griechischen KSt., auf die die im Ausland gezahlte KSt. bis zur Höhe der inländischen Steuerschuld angerechnet werden kann (overall-limitation).

Indirekte Anrechnung: KSt., die von einer Tochtergesellschaft im Ausland gezahlt wurde, wird im Wege der indirekten Anrechnung auf die auf den entsprechenden Gewinnanteil bei der griechischen Muttergesellschaft entfallende Steuer angerechnet.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

276

Hinsichtlich der estl. Erfassung von ausländischen KapGesGewinnen ist zwischen dem Direktbezug und der Weiterausschüttung zu differenzieren. Ausländische Gewinnanteile, die von einer griechischen KapGes. weiterausgeschüttet werden, sind beim Anteilseigner steuerfrei, ohne daß es auf der Ebene der KapGes. zu der Erhebung einer Ausgleichsteuer kommt. Werden hingegen Dividenden direkt von einer ausländischen KapGes. bezogen, so unterliegen sie in Griechenland der ESt. Lediglich etwaig erhobene KapErtrSt. wird angerechnet.

Großbritannien

Schrifttum: MÖLLERING/MOHR, Steuerführer Großbritannien, Darstellung des Steuerrechts und Kommentar zum DBA-Großbritannien, Herne/Berlin 1986; PINCHER, U.K. Taxes and Duties in the Internal Market, London 1993; MARFLOW, Unternehmensbesteuerung in Großbritannien, DStJG 16 (1994) S. 93; KESSLER, Standortvorteile britischer Holdinggesellschaften bei der Weiterausschüttung „steuerfreier“ Auslandserträge nach dem neuen FID-Scheme, IStR 1994 S. 530; WENZ, Unternehmensbesteuerung in Großbritannien, IWB F. 5 Großbritannien, Gr. 2 (1994) S. 317; BRAMWELL/HARDICK/KINGSTONE, Taxation of Companies and Company Reconstructions, 6. Aufl., London 1994 und Supplement 1995; WENZ, Advance Corporation Tax in Großbritannien. Foreign Income Dividend Scheme und International Headquarters Company-Scheme, IWB F. 5 Großbritannien, Gr. 2 (1995) S. 347; DAVIES, Principles of Tax Law, London 1996; GÖBES, Die

Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Großbritannien vor dem Hintergrund des europäischen Integrationsprozesses, Frankfurt 1996; GAMMIE, *The End of Imputation: Changes in UK Dividend Taxation*, *intertax* 1997 S. 333; TILEY, *United Kingdom*, in AULT (Hrsg.), *Comparative Income Taxation*, Den Haag 1997 S. 109; HOMER/BURROWS, *Tolley's Tax Guide*, Croydon Surrey (jährlich); SAUNDERS/DOLTON/WATTERSTON, *Tolley's Corporation Tax*, Croydon (jährlich).

McGOWAN, Überblick über das Steuerrecht Großbritanniens, Anh. Großbritannien, in DEBATIN/WASSERMAYER (Hrsg.), *Doppelbesteuerung* (Loseblatt), München; MOORE, *The Taxation of Companies in The United Kingdom*, in IBFD (Hrsg.), *The Taxation of Companies in Europe* (Loseblatt), Amsterdam; MÜSSENER, *Großbritannien*, in MENNEL (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Loseblatt), Herne/Berlin; TOMSETT, *The United Kingdom*, in Thömmes/Betten (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law* (Loseblatt), Amsterdam.

277 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

In Großbritannien wird auf staatlicher Ebene eine proportionale KSt. (Corporation Tax) auf den Gewinn von companies (Körperschaften) erhoben. Der KSt. unterliegen nur juristische Personen.

PersGes. sind keine selbständigen Steuersubjekte, auch wenn der Gewinn auf der Ebene der PersGes. einheitlich ermittelt wird. Trotz der fehlenden Steuersubjektqualität war bis 1994 die StErklärung im Namen der PersGes. abzugeben. Seit 1994 wird jeder Personengesellschafter einzeln veranlagt und ist auch nur noch hinsichtlich seiner eigenen Steuer entrichtungspflichtig.

Körperschaftsteuersystem: Großbritannien gewährt eine Entlastung von der KSt. durch ein Teilanrechnungssystem. Dieses vermeidet in Fällen eines niedrigen persönlichen EStSatzes Doppelbelastungen vollständig. Bezieher höherer Einkommen unterliegen in geringem Umfang einer Mehrbelastung. Mittels eines Guthabenmodells wird sichergestellt, daß die StGutschrift der tatsächlich gezahlten KSt. entspricht. Jede Gewinnausschüttung löst auf der Ebene der KapGes. eine KStVorauszahlung (advanced corporation tax, ACT) aus, die gegen die reguläre KSt. verrechnet werden kann und beim Anteilseigner zu einer StGutschrift führt.

Seit 1994 ist das britische Anrechnungssystem in Bewegung geraten. Nachdem in 1994 zunächst verschiedene Erleichterungen vor allem für international tätige KapGes. geschaffen worden waren, wurden diese ab dem VZ 1999 wieder zurückgenommen. Zudem ist das Anrechnungsverfahren mit Wirkung ab April 1999 grundlegend modifiziert und mit einem niedrigeren EStSatz für Dividenden kombiniert worden. Hinsichtlich der endgültigen Belastung der Dividende ergeben sich allerdings keine Unterschiede gegenüber der früheren Rechtslage. Begründet wurden die jüngsten Änderungen des KStSystems damit, daß die Anreizwirkungen des alten Systems, Ausschüttungen vorzunehmen, zugunsten von Gewinnthesaurierungen abgeschwächt werden sollten (kritisch hierzu GAMMIE, *Intertax* 1997 S. 333, 340).

Rechtsgrundlage ist der Income and Corporation Tax Act 1988. Änderungen des Anrechnungssystems erfolgten im Finance Act 1994 und im Finance (No. 2) Act 1997. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen beruht auf dem Capital Gains Tax Act.

Sonstige Unternehmensteuer: Außer der KSt. werden keine allgemeinen Unternehmensteuern erhoben. Eine Ausnahme ergibt sich für Einkünfte aus der

Förderung von Erdöl- und Erdgas, die neben der KSt. einer petroleum revenue tax (PRT) unterworfen sind.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

278

Unbeschränkte Steuerpflicht: Der britischen KSt. unterliegen in erster Linie KapGes., wobei zwischen börsengehandelten public companies (Publikumsgesellschaften) und Körperschaften mit begrenztem Anteilseignerkreis (private companies) unterschieden wird. Daneben sind ua. auch Vereine, Stiftungen und gewerbliche Betriebe der öffentlichen Hand kstpfl. Zur Einordnung einer Gesellschaft als kstpfl. company werden meist mehrere Merkmale herangezogen, da eine scharfe zivilrechtliche Abgrenzung zur PersGes. nicht existiert. Als in Großbritannien ansässig und damit unbeschränkt stpfl. gelten KapGes., wenn sie im brit. Handelsregister eingetragen sind oder im Inland ihre tatsächliche Geschäftsleitung haben.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische KapGes. sind mit ihren in Großbritannien erzielten Einkünften beschränkt stpfl., wenn sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten oder durch einen ständigen Vertreter operieren.

b) Sachliche Steuerpflicht

279

Unbeschränkt stpfl. KapGes. unterliegen der KSt. mit ihrem Welteinkommen. Die Bemessungsgrundlage (profits chargeable to corporation tax) setzt sich aus dem stpfl. Einkommen und den Kapitalerträgen zusammen. Wie im Rahmen der ESt. wird auch das kstpfl. Einkommen nach Einkunftsarten getrennt anhand von vier (bis zum 1. 4. 96 fünf) Schemata ermittelt. Da das brit. Steuerrecht keine einheitliche Einkommensdefinition kennt, gilt als Einkommen, was in eine der Schemata fällt. Den einzelnen Einkunftsarten liegen unterschiedliche Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde. Hauptbestandteil des kstpfl. Gewinns sind gewerbliche Einkünfte.

Veräußerungsgewinne der KapGes. werden wie im Rahmen der ESt. aufgeteilt. Beruht der Gewinn auf einer Realisierung stiller Reserven, die durch Ausnutzung stl. Abschreibungen entstanden sind, so unterliegt er der KSt. Darüber hinausgehende, auf Wertsteigerungen zurückzuführende Gewinne werden hingegen der gesonderten Capital Gains Tax unterworfen. Im Rahmen eines sog. roll-over-relief können Veräußerungsgewinne auf Ersatz- oder Reinvestitionsgüter übertragen werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden wie offene Ausschüttungen behandelt. Sie dürfen das zu versteuernde Einkommen der KapGes. nicht mindern. Die KapGes. muß die bei offenen Ausschüttungen fällige KStVorauszahlung (ACT) nachentrichten. Als verdeckte Gewinnausschüttung gilt jeder Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Anteilseignern unter Marktpreis. Einzelheiten sind gesetzlich geregelt. Innerhalb von zusammenveranlagten Konzerngruppen (s. Anm. 281) finden die Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttungen keine Anwendung.

Zinszahlungen an im Ausland ansässige Empfänger, die eine brit. KapGes. kontrollieren (Beteiligung von mindestens 75 vH) sind nur unter bestimmten Voraussetzungen abziehbar. Maßgeblich sind dabei das Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital und die Angemessenheit des Zinssatzes.

Verluste der KapGes. können unbegrenzt vor- und als gewerbliche Verluste auch drei Jahre zurückgetragen werden.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 213.

280 c) Körperschaftsteuertarif

Der reguläre KStSatz beträgt für das Finanzjahr 1998 31 vH. Ab dem 1. 4. 99 sinkt der KStSatz auf 30 vH. Für zu versteuernde Gewinne bis zu 300 000 £ gilt seit 1. 4. 97 ein Eingangsteuersatz von 23 vH; ab 1. 4. 99 ermäßigt sich dieser Eingangsteuersatz auf 21 vH. Zum Ausgleich des ermäßigten Eingangsteuersatzes erhöht sich der Steuersatz für die nächsten 1,5 Mio. £ auf 35,5 vH, bzw. 33,5 vH ab 1. 4. 99 (Teilmengenstaffelung).

281 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Das britische Teilanrechnungsverfahren gilt auch für Dividendeneinkünfte einer KapGes. Die ausschüttende Tochtergesellschaft muß eine KStVorauszahlung (ACT) entrichten, vgl. hierzu ausführlich Anm. 283. Bei der Muttergesellschaft ist die Dividende steuerfrei, gleichzeitig erhöht die von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte ACT das ACT-Guthaben der Empfängerin. Derartige Dividenden und damit verbundene StGutschriften werden als *franced investment income* (FII) bezeichnet. Auf diese Weise wird erreicht, daß auch bei mehreren Ausschüttungen innerhalb des Körperschaftssektors nur einmal ACT fällig wird.

Hält die britische Muttergesellschaft mindestens 51 vH des Kapitals einer ebenfalls unbeschränkt stpfl. Tochtergesellschaft, so entfällt die ACT-Pflicht bei der Tochtergesellschaft. Die Muttergesellschaft kann aber bei einer 51 vH-Beteiligung die Abführung der ACT auf die Tochtergesellschaft übertragen. Jede übertragene ACT wird so behandelt, als wäre sie von der Tochtergesellschaft für eine Ausschüttung geleistet worden, die am selben Tag stattgefunden hat wie die Ausschüttung der Muttergesellschaft. Die ACT kann dann von der Tochtergesellschaft auf unbestimmte Zeit vorgetragen, nicht jedoch zurückgetragen werden.

Gruppenbesteuerung: Mehrere inländische KapGes. können zur Besteuerung als Konzerngruppe (*group*) optieren, wenn eine KapGes. unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 75 vH am Kapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist. Dieselbe Möglichkeit besteht auch für Gesellschaften, die ein auf vorübergehendes Zusammenarbeiten angelegtes Konsortium bilden. Auf diese Weise können Gewinne und Verluste innerhalb der Gruppe zum Ausgleich gebracht werden. Die Gesellschaften bleiben aber steuerlich selbständig und stellen jede eine separate Steuerbilanz auf (Konzept der Einzelveranlagung). Der ermäßigte EingangskStSatz kann pro steuerlicher Gruppe nur einmal in Anspruch genommen werden. Die Beschränkung der Ergebnisverrechnung auf Gruppen, an denen nur inländische Gesellschaften beteiligt sind, wurde vom EuGH wegen eines Verstoßes gegen Art. 43 EG-Vertrag (Art. 52 aF) für EG-rechtswidrig gehalten (vgl. EuGH v. 16. 7. 98 – C-264/96 „Imperial Chemical Industries“ EWS 1998 S. 344 mit Anm. SASS).

Holdingprivileg: Seit 1994 sind brit. KapGes., deren Tätigkeit sich im wesentlichen auf die Verwaltung von Auslandsbeteiligungen beschränkt (sog. „International Headquarter Companies“, IHC), unter bestimmten Voraussetzungen von der Verpflichtung, ACT abzuführen, befreit (s. auch Anm. 285).

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen – unabhängig davon, ob ein DBA oder die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie eingreifen – keinerlei Quellenabzug.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

282

Vorauszahlungen auf die KSt. (Main stream corporation tax, MCT) fallen bei jeder Ausschüttung in Form von advanced corporation tax (ACT) an. Die Vorauszahlungen sind bis Mitte des Monats nach Abschluß des Steuerjahres, in dem die Dividende gezahlt wurde, zu leisten. Neun Monate nach Ende des Steuerjahres ist eine MCT-Abschlußzahlung zu entrichten. Die für die Besteuerung relevanten Unterlagen müssen innerhalb der nächsten 12 Monate nach Abschluß des Steuerjahres vorgelegt werden.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

283

Großbritannien verfügt über ein Anrechnungssystem. Die Separierung unterschiedlich besteuertter Gewinnteile erfolgt im Wege der StGuthabenmethode. Schüttet eine britische KapGes. Dividenden aus, so muß sie eine als advanced corporation tax (ACT) bezeichnete St. entrichten. Der Steuersatz der ACT ist an die basic rate der ESt. geknüpft und beträgt derzeit $\frac{20}{60}$ bzw. $\frac{1}{3}$ der Dividende. Überschüssige ACT, die etwa durch von anderen KapGes. empfangene Ausschüttungen entsteht (vgl. Anm. 281), kann mit der ACT zukünftiger Ausschüttungen und in begrenztem Umfang mit der regulären KSt. (corporation tax, CT) verrechnet werden, wird aber nicht erstattet. Wird die ACT gegen die KStSchuld der Gesellschaft verrechnet, erlangt sie den Charakter einer Vorauszahlung auf die KSt. Entsteht aufgrund der Höchstgrenze der Anrechenbarkeit ein Überschußbetrag, so kann dieser sechs Jahre zurückgetragen werden, zudem ist ein zeitlich unbegrenzter Vortrag der ACT möglich. Die nach Abzug der ACT noch zu zahlende KSt. wird als mainstream corporation tax (MCT) bezeichnet (CT ./- ACT = MCT).

Bis April 1999 erhielt der Anteilseigner in Höhe der ACT eine StGutschrift, die er auf seine nach der Bruttodividende bemessene EStSchuld anrechnen konnte. Dabei galten grundsätzlich die regulären EStSätze. Allerdings wurde der Anwendungsbereich der als lower rate bezeichneten Eingangsstufe der ESt. von 20 vH bis zur Schwelle der higher rate (ab £ 23 700) von 40 vH ausgedehnt. Die Tarifstufe der basic rate in Höhe von 25 vH entfiel. Dies hatte vor allem praktische Vorteile, weil Anteilseigner, die mit ihren Gesamteinkünften die Schwelle von 23 700 £ nicht überschreiten, keine weitere ESt. mehr entrichten mußten (Bsp. Dividende: 800 £; StGutschrift: $\frac{20}{60}$ der Dividende = 200 £; stpfl. Einkommen = 1 000 £; ESt. unter Anwendung der lower rate = 200 £ = StGutschrift).

Ab dem Finanzjahr 1999 sinkt die Gutschrift auf $\frac{1}{3}$ der Dividende bei gleichbleibender ACT-Verpflichtung der Gesellschaft. Dennoch kommt es nicht zu einer Doppelbelastung, da der Steuersatz für Dividendeneinkünfte von Anteilseignern der lower und basic rate auf 10 vH gesenkt wurde. Es bleibt daher auch bei dem Vereinfachungseffekt. Eine Veranlagung ist obsolet, weil sich die Dividendeneinkommensteuerschuld mit der StGutschrift deckt.

Steuerbefreite Anteilseigner erhielten vor 1999 eine Erstattung für die von der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete ACT. Diese Regelung wurde abgeschafft,

um die Verlagerung von Beteiligungsvermögen in den stbefreiten Bereich zu unterbinden.

Wenn Anteilseigner mit ihren Gesamteinkünften in die higher rate (ESt-Satz 40 vH) fallen, mußten vor 1999 weitere 20 vH ESt. gezahlt werden. Ab 1999 gilt auch für Anteilseigner der higher rate ein ermäßigter Dividendeneinkommensteuersatz von 32,5 vH, um trotz gesunkener StGutschrift weiterhin dieselbe Nettodividende zu gewähren. Da die anrechenbare ACT auch in Verbindung mit dem ermäßigten Dividendeneinkommensteuersatz die Vorbelastung mit KSt. nicht gänzlich kompensiert, wird für Anteilseigner der higher rate ein Teil der KSt. definitiv (13 vH vor 1999, seither 11 vH). Bei kleineren Gesellschaften, die dem ermäßigten Eingangsteuersatz bis 300 000 £ unterliegen, ist die Doppelbelastung zu vernachlässigen (3 vH bzw. 1 vH ab 1999).

Ausländische Anteilseigner: Für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner muß von der Gesellschaft ebenfalls ACT abgeführt werden. Der ACT-Zahlung durch die Gesellschaft steht im Regelfall beim ausländischen Anteilseigner keine StGutschrift gegenüber. Statt dessen wird seine Dividende zusätzlich mit einer definitiven KapErtrSt. von 25 vH belastet. Großbritannien dehnt die StGutschrift aber in vielen Doppelbesteuerungsabkommen auch auf ausländische Anteilseigner aus (hierzu ausführlich Gammie/Brannan, Intertax 1995 S. 389 ff.). Dabei erhalten ausländische Portfolioinvestoren in der Regel die volle Gutschrift abzüglich einer 15 vH-Quellensteuer, während ausländischen Direktinvestoren die halbe StGutschrift abzüglich einer Quellensteuer von 5 vH gewährt wird (zu den Bedenken gegen diese KapErtrSt. im Hinblick auf die Mutter-Tochter-Richtlinie vgl. Gammie, Intertax 1997 S. 333 [339]). Die Quellensteuer berechnet sich nach der Nettodividende zuzüglich der vollen bzw. halben StGutschrift. Aufgrund der Reduktion der StGutschrift auf $\frac{1}{2}$ der Dividende kommt es ab 1999 nur noch in den Fällen der Direktinvestition zu einer geringfügigen Erstattung.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung unterliegen der capital gains tax (CGT), unabhängig davon, ob die Anteile im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten werden. Die Steuersätze der CTG entsprechen denen der ESt. Während früher eine Inflationsbereinigung der Anschaffungskosten vorgenommen wurde, gelten seit 1. 4. 98 von der Besitzdauer abhängige prozentuale Abschläge, die dazu führen, daß Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, die im Privatvermögen gehalten werden, nach 10 Jahren nur zu noch 60 vH zur Besteuerung herangezogen werden. Für Betriebsvermögen gilt ein noch stärkerer Abschlag, hier werden nach 10 Jahren nur noch 25 vH des Veräußerungsgewinns besteuert. Die Einführung dieses pauschalen Abschlagssystems sollte die Inflationsberücksichtigung gegenüber der bisherigen Indexierungsmethode vereinfachen.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

284 a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Großbritannien wendet zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode an, begrenzt auf die auf den jeweiligen Einkommensteil entfallende inländische KStSchuld (per-country-limitation).

Indirekte Anrechnung: Ab einer Beteiligung von 10 vH an den Stimmrechten der ausländischen KapGes. rechnet Großbritannien unilateral die von einer Tochtergesellschaft im Ausland gezahlte KSt. an. Im Verhältnis zu dieser recht großzü-

gigen Regelung werden die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie nur noch dann relevant, wenn die Beteiligung weniger als 10 vH der Stimmrechte, aber 25 vH des Kapitals umfaßt.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

285

Erhält eine natürliche Person Dividenden direkt aus dem Ausland, so unterliegen sie der ESt. Für die ausländische KSt. wird keine Gutschrift gewährt.

Bei Weiterausschüttung ausländischer Gewinne durch eine britische KapGes. (mittelbarer Bezug) kam es vor 1994 ebenfalls zur Doppelbelastung, weil bei Vornahme der Ausschüttung die KStVorauszahlung geleistet werden mußte und eine Verrechnung mit der im Ausland gezahlten KSt. nicht möglich war (sog. „ACT-trap“).

Durch die Einführung des Foreign Income Dividend-Scheme (FID) und des International Headquarters Company-Scheme (IHC) durch das Steuergesetz 1994 war die Situation bei Weiterausschüttung ausländischer Dividenden vorübergehend der Ausschüttung im Inland erzielter Gewinne angepaßt worden. Zwar mußte auf der Ebene der Auslandsgewinne ausschüttenden KapGes. nach wie vor ACT entrichtet werden. Die KapGes. konnte jedoch eine ACT-Rückerstattung beantragen, wenn es zu einem sog. ACT-surplus kam, dh. wenn sie aufgrund etwa von DBA-Befreiungen nicht genügend britische KSt. zu zahlen hatte, um die gesamte ACT zu verrechnen. Die Erleichterung wurde im Finanzjahr 1999 zurückgenommen. Die Änderung ist die Folge des großen Zuspruchs, dessen sich das FID-Schema erfreute und der hierdurch hervorgerufenen Aufkommenseinbußen. Mit der Begrenzung des FID-Schemas kommt es wieder zu dem Problem des ACT-surplus, dem keine verrechenbare britische KSt. gegenübersteht (deshalb sehr krit. zu den Auswirkungen dieser Neuregelungen für multinationale Konzerne mit Sitz in Großbritannien GAMMIE, *Intertax* 1997 S. 333 [337 f.]). Andererseits mildert die neu eingeführte Kombination aus StGutschrift und ermäßigtem DividendenEStSatz die Benachteiligung ausländischer Gewinnanteile ab, da der ermäßigte StSatz auch bei Ausschüttung von Auslandsgewinnen einer brit. KapGes. gilt.

Beibehalten wurde das sog. IHC-Scheme, unter dessen Voraussetzungen auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung durch ACT-Erhebung auf der Ebene der KapGes. verzichtet wird. Der Anteilseigner erhält dennoch eine StGutschrift. Eine International Headquarter Company liegt vor, wenn sich die Tätigkeit der brit. KapGes. im wesentlichen auf die Verwaltung internationaler Konzernbeteiligungen beschränkt. Der Anteilseigner erhält eine StGutschrift wie bei der Ausschüttung im Inland erzielter Gewinne, ohne daß die ausschüttende KapGes. nochmals eine der StGutschrift entsprechende KSt. in Großbritannien entrichten muß. Für die ausschüttende KapGes. ergibt sich unter dem IHC-Scheme zusätzlich ein cash-flow-Vorteil, weil auf die Erhebung von ACT von vornherein verzichtet wird (zu den Einzelheiten der IHC vgl. WENZ, *IWB F. 5 Großbritannien*, Gr. 2 [1995] S. 347).

Republik Irland

Schrifttum: JUDGE/CARMICHAEL, *Irish Income Tax and Corporation Tax*, (Loseblatt) London 1981; GROTHERR, *Unternehmensbesteuerung in der Republik Irland*, *IWB F. 5 Irland*, Gr. 2 (1989) S. 41; DERS., *Steueranreize für das Internationale Finanzdienstlei-*

stungszentrum in Dublin, IWB F. 5 Irland, Gr. 2 (1989) S. 51; BRENNAN/MOORE/CARR, *Corporation Tax*, 7. Aufl., Dublin 1995; FISCHER-ZERNIN/SCHWARZ, *Besteuerung deutscher Investitionen in Irland*, IWB F. 5 Irland, Gr. 2 (1996) S. 63.

BURKE, *Überblick über das Steuerrecht Irlands*, Anh. Irland, in DEBATIN/WASSERMAYER (Hrsg.), *Doppelbesteuerung* (Loseblatt), München; FAUGHNAN, *The Taxation of Companies in Ireland*, in IBFD (Hrsg.), *The Taxation of Companies in Europe* (Loseblatt), Amsterdam; FISCHER-ZERNIN/MEDLAR, *Irland*, in MENNEL (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Loseblatt), Herne/Berlin; MOORE, *Ireland*, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law* (Loseblatt), Amsterdam; SAUNDERS/HARVEY; *Tolley's Taxation in the Republic of Ireland*, Croydon (jährlich).

286 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die KSt. (corporation tax) ist eine staatliche Steuer mit proportionalem Steuersatz. Der Anwendungsbereich der KSt. beschränkt sich auf KapGes. (companies) und sonstige juristische Personen. Gewinne von PersGes. werden steuerlich bei den Gesellschaftern erfaßt, denen die auf der Ebene der Gesellschaft ermittelten Ergebnisse zugerechnet werden.

Körperschaftsteuersystem: Bis zum Finanzjahr 1999 (bis 5. 4. 99) gewährte Irland eine Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung durch ein Teilanrechnungssystem, das in seiner Struktur dem britischen System stark ähnelt. Jede Gewinnausschüttung auf der Ebene der KapGes. war mit einer KStVorauszahlung (advanced corporation tax) verbunden, die gegen die reguläre KSt. verrechnet werden konnte und auf der Ebene des Anteilseigners eine StGutschrift auslöste. Mit dem Financial Act 1999 ist Irland von seinem bisherigen Teilanrechnungssystem zu einem ungemilderten klassischen System übergegangen. Für ab dem 5. 4. 99 ausgeschüttete Gewinne wird keine KStGutschrift mehr gewährt.

Rechtsgrundlage der KSt. ist der Taxes Consolidation Act 1997, der durch das Finanzgesetz 1999 maßgebliche Änderungen erfahren hat.

Sonstige Unternehmensteuern: Produzierende Unternehmen unterliegen zusätzlich zur KSt. einer Lohnsummensteuer auf den Gesamtbetrag der gezahlten Löhne und Gehälter von 1–1,25 vH.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

287 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind in erster Linie die der AG entsprechende public limited company und die private limited company, die Ähnlichkeiten mit der GmbH aufweist, wenn sie in Irland ansässig sind. Eine gesetzliche Definition der Ansässigkeit existiert nicht. Ein Unternehmen gilt aber als ansässig, wenn es von Irland aus geleitet und kontrolliert wird. Dafür reicht es aus, wenn die mit der Geschäftsleitung betrauten Personen in Irland ansässig sind und grundsätzliche Entscheidungen der Unternehmensführung auf Vorstandssitzungen in Irland erfolgen.

Einer Sonderbehandlung unterliegen sog. close companies. Eine close company liegt vor, wenn eine inländische Gesellschaft von fünf oder weniger Gesellschaftern kontrolliert wird. Die Einstufung als close company hat weitreichende Konsequenzen, die dem personalen Charakter der Gesellschaft Rechnung tragen sollen. So zählen Ausgaben für Wohnung, Bewirtung, Dienstleistungen etc. zugunsten eines Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person stets als

Gewinnausschüttungen. Für Zinszahlungen an Gesellschafter wird der Betriebsausgabenabzug nur eingeschränkt gewährt. Darlehen, die die Gesellschaft einem Anteilseigner aushändigt, werden unter bestimmten Umständen als estpfl. Gewinnausschüttungen behandelt. Werden die Einkünfte einer close company aus Kapital- oder Grundvermögen und aus freiberuflichen Dienstleistungen nicht voll an die Anteilseigner ausgeschüttet, so unterliegt der 500 £ überschreitende Betrag einer zusätzlich zur regulären KSt. zu entrichtenden Sondersteuer von 20 vH. Die Sonderbehandlung solcher kleinen Gesellschaften ist als Bemühung um mehr Rechtsformneutralität zu werten; sie dient der Vermeidung von Streitigkeiten um die Qualifizierung von Leistungsvergütungen als vGA einerseits und von überlangen Thesaurierungen andererseits. Ziel der Sondersteuer ist es, einen Mißbrauch der Gesellschaft als tax shelter vor dem Zugriff der höheren progressiven ESt. zu verhindern. Daher entfällt die Zusatzsteuer, wenn Gewinne innerhalb von 18 Monaten ausgeschüttet werden und so die Möglichkeit besteht, sie der regulären ESt. zu unterwerfen.

Beschränkte Steuerpflicht: Nichtansässige KapGes. unterliegen mit ihren durch eine irische Betriebsstätte oder Handelsvertretung erwirtschafteten Einkünften der KSt.

b) Sachliche Steuerpflicht

288

Die KSt. wird auf das Jahreseinkommen der KapGes. angewendet. Die Gewinnermittlung basiert auf den für die Einkommensermittlung der natürlichen Person geltenden Regeln.

Veräußerungsgewinne gehören abweichend zur estl. Behandlung zur kstl. Bemessungsgrundlage, unterliegen also nicht der gesonderten capital gains tax. Allerdings finden besondere, nach der Besitzdauer abgestufte Steuersätze Anwendung, um die Besteuerung inflationärer Scheingewinne annäherungsweise zu verhindern. Zudem ist eine Übertragung des Veräußerungsgewinns auf 1 Jahr vor und 3 Jahre nach der Veräußerung angeschaffte Wirtschaftsgüter zulässig.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den kstl. Gewinn nicht mindern. Für close companies existieren detaillierte Sondervorschriften zur Identifikation verdeckter Gewinnausschüttungen, vgl. Anm. 287.

Verluste: Im Unterschied zur ESt. sind Verluste im Rahmen der KSt. nicht nur unbegrenzt vor-, sondern im Fall der Betriebsaufgabe auch drei Jahre zurücktragbar. Verluste aus einer durch den ermäßigten Steuersatz von 10 vH begünstigten Tätigkeit können nur mit ebenfalls stbegünstigten Gewinnen verrechnet werden.

Investitionsbegünstigungen werden insbesondere durch eine Reihe von Sondersteuersätzen (vgl. Anm. 289) gewährt. Daneben stehen in Sonderwirtschaftszonen Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter zur Verfügung, zB zur Förderung von Investitionen in Gewerbegebieten und in der Tourismusbranche.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 223.

c) Körperschaftsteuertarif

289

Der KStSatz wird jedes Jahr neu im Finanzgesetz festgelegt. Für den VZ 1999 setzt sich der KStTarif aus einem allgemeinen Steuersatz von 28 vH (zuvor VZ 1998: 32 vH) und einem reduzierten Eingangsteuersatz von 25 vH für die ersten 100 000 £ des zu versteuernden Einkommens zusammen. Der reduzierte Steuersatz findet für Veräußerungsgewinne keine Anwendung. Für die VZ bis 2003 sind

weitere drastische Senkungen des allgemeinen KStTarifs für gewerbliches Einkommen (Trading Income) geplant. Der StSatz soll in 2000 auf 24 vH, ab 2001 auf 20 vH, ab 2002 auf 16 vH und ab 2003 auf 12,5 vH fallen. Nichtgewerbliches Einkommen soll ab 2000 mit einem StSatz von 25 vH belastet werden. Es handelt sich hierbei um mit dem zuständigen EU-Kommissar abgesprochene Maßnahmen, die Irland ergriffen hat, nachdem der 10vH-Sondersteuersatz als Fall schädlichen Steuerwettbewerbs eingestuft worden ist (s. hierzu Anm. 70).

Sondersteuersätze: In der Vergangenheit wurde die Ansiedlung von Unternehmen in Irland durch einen Sondersteuersatz von 10 vH gefördert. Als Reaktion auf die Kritik der EU-Arbeitsgruppe gegen schädlichen Steuerwettbewerb können die Sonderregime nur noch für einen Übergangszeitraum (längstens bis 2010) in Anspruch genommen werden, vgl. IWB 1999 Kurznachrichten S. 364. Den reduzierten Steuersatz können derzeit noch folgende Unternehmen in Anspruch nehmen:

- ▷ Produzierende KapGes. (manufacturing companies) auf Gewinne aus der Produktion oder dem Vertrieb von in Irland hergestellten Gütern. Stellt die begünstigte Tätigkeit nur einen Teil des Geschäftsbetriebs dar, so wird der ermäßigte Steuersatz für den diesem Teilbereich zuzuordnenden Gewinn gewährt. Die Regelung läuft zum 31. 12. 2010 aus;
- ▷ Unternehmen der Computerdienstleistungsbranche (bis 31. 12. 2010);
- ▷ KapGes., die in der „Shannon Free Zone“ angesiedelt sind, soweit die Geschäftstätigkeit in Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung des Flughafenbetriebs steht oder vom Finanzministerium als für die Region wichtige unternehmerische Tätigkeit eingestuft wird (bis 31. 12. 2005);
- ▷ Finanzdienstleistungsgesellschaften mit Sitz im internationalen Finanzdienstleistungszentrum IFC, einer in den Dublin Docks eingerichteten Sonderzone. Finanzdienstleister kommen nicht nur in den Genuß des KStSatzes von 10 vH, sondern sind darüber hinaus auch von der Verpflichtung, Vorauszahlungen auf die KSt. und KapErtrSt. abzuführen, befreit. Eine zusätzliche Vergünstigung wird in Form einer Sonderabschreibung von 10 vH p. a. gewährt (bis Ende 2005).

Für die Erdölindustrie gilt ein ermäßigter Sondersteuersatz von 25 vH.

In Irland beschränkt stpfl. KapGes, die weder Betriebsstätte noch Handelsvertretung im Inland unterhalten, unterliegen mit ihren im Inland erzielten Einkünften einem ermäßigten Steuersatz von 24 vH.

290 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Für Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft galt vor April 1999 das Teilanrechnungssystem. Die Muttergesellschaft erhielt eine StGutschrift in Höhe der von der ausschüttenden Tochtergesellschaft entrichteten ACT (ausführlich Anm. 292). Bei der Empfängergesellschaft stellten Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerfreies Einkommen (franced income) dar. Die von der Tochter geleistete ACT erhöhte das ACT-Guthaben der Muttergesellschaft. Mit der Rechtsänderung des Jahres 1999 entfällt die Pflicht zur ACT-Entrichtung durch die Tochtergesellschaft. Bei der Muttergesellschaft sind Dividenden weiterhin stfrei, so daß Doppelbelastungen nicht auftreten.

Gruppenbesteuerung: Unter der Voraussetzung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung von mindestens 75 vH am Kapital einer anderen Gesellschaft kann für eine Besteuerung als Konzerngruppe (group) optiert werden. Die Gruppenbesteuerung ist nur zwischen inländischen KapGes. möglich. Verluste

und Gewinne können zwischen den Konzerngesellschaften ausgeglichen werden, unabhängig von der Stellung der Gesellschaft im Konzern. Die einzelnen Konzerngesellschaften bleiben aber steuerlich selbständig und geben weiterhin eigene StErklärungen ab.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen, soweit sie nach dem 6. 4. 99 ausgeschüttet werden, einer KapErtrSt. in Höhe von 24 vH. Dies gilt nicht für Ausschüttungen an in einem anderen EU-Staat ansässige Gesellschaften.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

291

Die KapGes. entrichtet mit jeder Ausschüttung eine advanced corporation tax (ACT) als Vorauszahlung auf die KSt. Die danach verbleibende KStSchuld ist vom Stpfl. selbst zu berechnen und innerhalb von 6 Monaten nach Abschluß des Wj. bis zu 90 vH zu entrichten. Diese preliminary tax wird mit der im Veranlagungsverfahren festgesetzten KSt. verrechnet. Die Abgabe der für das Veranlagungsverfahren erforderlichen StErklärung muß innerhalb von 9 Monaten nach Ende des Steuerjahres erfolgen.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

292

Dividenden stellen stpfl. Einkommen der Anteilseigner dar (Schedule F). Mit dem Financial Act 1999 wurde das frühere Teilanrechnungssystem abgeschafft. In dem nunmehr geltenden klassischen System wird eine Entlastung für die KSt. nicht mehr gewährt.

Nur für vor dem 4. 5. 99 ausgeschüttete Dividenden erhalten in Irland ansässige Anteilseigner noch eine StGutschrift von $\frac{1}{80}$ (zuvor $\frac{2}{70}$) des Ausschüttungsbeitrags, wenn diese Gewinne der regulären KSt. von 32 vH unterlegen haben, und $\frac{1}{18}$ für Gewinnausschüttungen, die mit dem 10 vH-Sondersteuersatz vorbelastet sind. Damit wurde bisher ein Anteil von rund 14 Prozentpunkten KSt. definitiv. Auf der Ebene der KapGes. wurde die Ausschüttungsbelastung über eine StGuthabenmethode im Wege der Entrichtung einer gegen die reguläre KSt. verrechenbaren StVorauszahlung (ACT) sichergestellt.

Unter der neuen Rechtslage entfällt einerseits die Pflicht zur Entrichtung von ACT auf Gesellschaftsebene, andererseits die Gutschrift. Statt dessen kommt es zu einer ungemilderten Doppelbelastung der Dividende mit KSt. und ESt. Langfristig soll es dennoch nicht zu Mehrbelastungen kommen, da bis zum Jahr 2003 eine schrittweise Absenkung des allgemeinen KStSatzes auf 12,5 vH geplant ist. Diese Vorbelastung gleicht dann in etwa dem KStBetrag, der auch unter dem früheren Teilanrechnungssystem definitiv wurde. Allerdings kommt es zwischenzeitlich, bis der Steuersatz tatsächlich das angestrebte niedrige Niveau erreicht hat, zu stärkeren Mehrbelastungen.

Neu ist die Erhebung einer KapErtrSt. von 24 vH auf Dividendeneinkünfte, welche der „standard rate“ der ESt. entspricht und die Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners sicherstellen soll.

Ausländische Anteilseigner wurden ursprünglich in Irland mit ihren Dividendeneinkünften nicht besteuert. Seit dem Finanzjahr 1999 wird eine KapErtrSt. in Höhe von 24 vH erhoben.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Im Rahmen der ESt. unterliegen private wie betriebliche Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Gesellschaftsantei-

len einer gesonderten capital gains tax, soweit sie 1 000 £ (1 270 €) überschreiten. Die capital gains tax beträgt seit dem 3. 12. 97 20 vH (zuvor 40 vH).

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

293 a) **Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften**

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Ausländische KSt. kann in Abwesenheit von anderslautenden DBA in Irland lediglich von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Eine Ausnahme gilt für KapGes, die in Irland dem Sondersteuersatz von 10 vH unterliegen. Seit 1. 5. 94 wird bei diesen Unternehmen ausländische KSt. unilateral angerechnet.

294 b) **Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden**

Unmittelbar oder mittelbar über eine irische KapGes. bezogene Dividenden werden seit jeher doppelt belastet. Unter dem früheren Teilanrechnungsverfahren erhielt der Anteilseigner keine Steuergutschrift für die im Ausland gezahlte KSt. Unter dem jetzt geltenden klassischen System entspricht die Doppelbelastung von Auslandsdividenden der Behandlung inländischer Dividenden. Im Ausland entrichtete KapErtrSt. wird – bei Vorliegen eines DBA – auf die ESt. angerechnet, im übrigen nur von der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Italien

Schrifttum: FANTOZZI/MAYR/MÜLLER-DOTT, Das neue italienische KStRecht. Ein Modell für eine Vereinfachung des deutschen KStG?, München 1979; FANTOZZI, Unternehmensbesteuerung in Italien, DStJG 16 (1994) S. 153; HÜTTEMANN, Die KStErhöhung (maggiorazione di congruaggio IRPEG) im italienischen Anrechnungsverfahren aus deutscher Sicht, StuW 1994 S. 163; ANDREOLI, Developments in the Taxation of Dividends, ET 1996 S. 233; TESAURO, Istituzioni di diritto tributario (parte speciale) 4. Aufl., Turin 1996; CONCI, Italien: Anrechnung ausländischer KSt. bei Weiterausschüttung von Auslandserträgen, IStR 1997 S. 129; FALSITTA, Manuale di diritto tributario (parte speciale), Padua 1997; HILPOLD/STEINMAIR/ZANDANEL, Grundriß des italienischen Steuerrechts, 2. Aufl., Wien/Bozen/München 1997; LEO/MONACCHI/SCHIAVO, Le imposte sui redditi, 5. Aufl., Mailand 1997; FANTOZZI, Diritto tributario, 2. Aufl., Turin 1998; FREI, Die neue regionale Steuer IRAP in Italien, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 (1998) S. 433; MAYR/FREI, Neue Dual Income Tax für die Besteuerung der Unternehmensgewinne in Italien, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 (1998) S. 427; LUPI, Diritto tributario (parte speciale), 5. Aufl., Mailand 1998; MAYR, Neuer Mechanismus bei der Ausschüttung und Anrechnung der Körperschaftsteuer in Italien, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 (1998) S. 413; DI TANNO, La Dual Income Tax, Mailand 1998.

GALLI, The Taxation of Companies in Italy, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; LOBIS, Italien, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; DERS., Überblick über das Steuerrecht Italiens, Anh. Italien, in DEBATIN/WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblatt), München; MARINO, Italy, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Kapitalgesellschaften unterliegen in Italien einer proportionalen BundesKSt. (imposta sul reddito delle persone giuridiche, IRPEG) und einer lokalen Unternehmensteuer. Bei letzterer handelt es sich um eine Realsteuer.

Die lokale Unternehmensteuer wurde zum 1. 1. 98 wesentlich umgestaltet. Die frühere ILOR in Höhe von 16,2 vH, die vom Staat erhoben und den Gebietskörperschaften erst im Rahmen eines Finanzausgleichs zugewiesen wurde, ist durch die IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive) ersetzt worden. Hierbei handelt es sich ebenfalls um eine proportionale Steuer, deren Bemessungsgrundlage aber anders als zuvor im Rahmen der ILOR nicht der Ertrag, sondern die Wertschöpfung durch den Unternehmer ist. Daher können Zinsaufwendungen nicht mehr abgezogen werden. Ein Abzug der IRAP zu Zwecken der Ertragsbesteuerung ist nicht möglich.

Auch auf der Ebene der BundesKSt. gibt es durch die Einführung einer neben der IRPEG anwendbaren „Dual Income Tax“ ab dem VZ 1998 eine wichtige Neuerung. Die Dual Income Tax reduziert den KStSatz der IRPEG für den Teil des Gewinns der einer kapitalmarktüblichen Verzinsung des neuzugeführten Kapitals entspricht.

Beide Maßnahmen, sowohl die Nichtabziehbarkeit von Zinsaufwendungen von der Bemessungsgrundlage der neuen IRAP als auch die Steuerermäßigung im Rahmen der Dual Income Tax, sollen die Eigenkapitalbildung der Unternehmen fördern.

PersGes. sind keine selbständigen Steuersubjekte. Die Gewinne aus PersGes. werden dem Gesellschafter zugerechnet und unterliegen dort der progressiven ESt. Ab dem Jahr 2001 soll gewerblichen PersGes. und Einzelunternehmern eine Option für eine ermäßigte Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns in Höhe des KStSatzes von 37 vH offenstehen. Im Fall der Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung. Die Vorbelastung wird auf die ESt. angerechnet.

Körperschaftsteuersystem: Italien wendet seit 1977 ein Vollarrechnungssystem an. Das Verfahren, das früher dem deutschen Anrechnungsverfahren stark ähnelte (Eigenkapitalgliederung, Ausgleichssteuer auf der Ebene der KapGes.), wurde zum 1. 1. 98 stark vereinfacht durch Einführung einer StGuthabenmethode. Eine Ausgleichssteuer wird nicht mehr erhoben. Italien bezieht als einziger EU-Staat mit Vollarrechnungssystem im Fall der Weiterausschüttung ausländischer Gewinne im EU-Ausland gezahlte KSt. in sein Anrechnungsverfahren ein.

Das Anrechnungssystem bezieht sich nur auf die IRPEG. Da auf der Ebene des Anteilseigner nicht nochmals IRAP erhoben wird, kann insoweit keine Doppelbelastung eintreten.

Rechtsgrundlage der italienischen KSt., sowohl der IRPEG als auch der früheren ILOR, ist der im Dekret Nr. 917/1986 niedergelegte sog. „Einheitstext für die direkten Steuern“, der seit dem 1. 1. 88 gültig ist. Das italienische Anrechnungssystem basiert auf dem Gesetz Nr. 904/1977. Die Ersetzung der ILOR durch die IRAP ist aufgrund des Haushaltsrahmengesetzes 1997 (Nr. 662/96) durch Dekret Nr. 446/97 vollzogen worden und ist seit dem 1. 1. 98 in Kraft. Mit dem gleichen Gesetz wurden auch die Dual Income Tax eingeführt sowie einige wichtige Neuerungen im Bereich der IRPEG vorgenommen.

Sonstige Unternehmensteuern: Die zum 1. 1. 98 eingeführte regionale IRAP stellt eine eigenständige Unternehmensteuer dar. Die IRAP erfaßt rechts-

forumunabhängig mit Ausnahme von Investment- und Pensionsfonds jede gewerbliche Betätigung im Inland und ähnelt damit in ihrem Anwendungsbereich der deutschen Gewerbesteuer. Sie wird als Wertschöpfungssteuer weitgehend ertragsunabhängig erhoben. Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus dem Ergebnis der ordentlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich der Personal- und Finanzierungskosten zusammen. Andere Aufwendungen sind nur in eingeschränktem Maße abziehbar. Der Steuersatz beträgt 4,25 vH. Daneben existieren zahlreiche zT deutlich höhere branchenabhängige Sondersteuersätze.

Die IRAP wird an die einzelnen Regionen abgeführt, in denen der Stpfl. im betreffenden Veranlagungszeitraum mehr als 3 Monate tätig war. Im Interesse größerer Finanzautonomie wurde den Regionen in begrenztem Umfang die Möglichkeit eingeräumt, die Höhe des Steuersatzes der IRAP zu bestimmen (ab 2001).

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

296 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Der KSt. unterliegen im Rahmen der unbeschränkten StPfl. alle in Italien ansässigen AG, KGaA, GmbH, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie gewerbliche und nichtgewerbliche Körperschaften des öffentlichen Rechts. Das KStG enthält keine abschließende Aufzählung der Steuersubjekte, so daß auch Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit der IRPEG unterfallen können, sofern sie über eine gewisse finanzielle und organisatorische Autonomie verfügen. Unbeschränkt stpfl. sind Gesellschaften, deren Rechts- oder Verwaltungssitz oder Hauptgegenstand der Tätigkeit für den überwiegenden Teil des Besteuerungszeitraums im Inland liegt. In diesem Fall wird das Welteinkommen der Besteuerung unterworfen.

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gewerbliche und nichtgewerbliche Körperschaften oder Gesellschaften, einschließlich PersGes., deren Sitz im Ausland liegt, mit ihren im Inland erwirtschafteten Einkünften. Nichtansässige KapGes. und Körperschaften unterliegen nur hinsichtlich ihrer im Inland erzielten Gewinne der italienischen KSt. Dabei ist zwischen KapGes. und gewerblichen Körperschaften einerseits und nichtgewerblichen Körperschaften andererseits zu differenzieren. Im Rahmen der Besteuerung der KapGes. und gewerblichen Körperschaften kommt es darauf an, ob diese über eine feste Geschäftseinrichtung im Inland verfügen. Ist dies der Fall, so erfolgt die Ermittlung der Einkünfte insgesamt nach den Vorschriften über die gewerblichen Einkünfte. Andernfalls wird das Gesamteinkommen als Summe der Einkünfte aus Grundvermögen und aus Kapital sowie der sonstigen Einkünfte ermittelt. Für nichtansässige nichtgewerbliche Körperschaften gilt dies unabhängig davon, ob sie im Inland eine feste Geschäftseinrichtung innehaben. Anders als nichtansässige gewerbliche Körperschaften können sie aber auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, wenn im Inland keine feste Geschäftseinrichtung existiert.

297 b) Sachliche Steuerpflicht

Die IRPEG unterscheidet für die Einkünftequalifikation und die konkrete Ermittlung des stpfl. Einkommens zwischen KapGes. und gewerblichen Körperschaften auf der einen Seite und nichtgewerblichen Körperschaften und nichtan-

sässigen Stpfl. auf der anderen Seite. Nichtgewerblich ist eine Körperschaft, wenn sie nicht ausschließlich oder überwiegend die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit zum Gegenstand hat.

Einkünfte von KapGes. und gewerblichen Körperschaften gelten, unabhängig davon, wie die Einkünfte konkret erzielt wurden, stets als gewerblich. Sie werden auf der Grundlage der Handelsbilanz nach den maßgeblichen Vorschriften des EStG im Wege des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt. Die Einkünfte der nichtgewerblichen Körperschaften werden hingegen als Summe der Einkünfte aus Grundvermögen, Kapital und Gewerbebetrieb und der sonstigen Einkünfte ermittelt.

Veräußerungsgewinne der KapGes. werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der IRPEG erfaßt. Sofern das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens drei Jahre zum Betriebsvermögen gehört hat, kann der Gewinn auf fünf Jahre verteilt werden. Weitere Erleichterungen gelten seit 1998 für im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen entstehende Veräußerungsgewinne.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Das italienische KStG enthält keine gesetzliche Regelung. Gewohnheitsrechtlich ist aber anerkannt, daß vGA als sog. anti-ökonomisches Verhalten (*comportamento antieconomico*) den kstpfl. Gewinn nicht mindern dürfen, da es sich mangels Gewinnerzielungsabsicht um bloße Gewinnverwendungsvorgänge handelt.

Sonderregelungen: Einem Sonderregime unterliegen seit dem Jahre 1994 sog. untätige Gesellschaften (*società non operative*), und zwar ansässige wie nichtansässige Gesellschaften und Körperschaften mit fester Geschäftseinrichtung in Italien und seit 1997 auch OHG und KG, wenn ihre Erträge gemessen am Anlagevermögen bestimmte Werte nicht überschreiten. In diesem Fall wird ein Mindestertrag unterstellt und der IRPEG unterworfen. Auf diese Weise soll die Gründung von Abschreibungsgesellschaften und die Verlagerung von privaten Verlusten in die betriebliche Sphäre verhindert werden. Der Gegenbeweis ist möglich.

Zinsbereinigung: Durch eine ermäßigte Besteuerung eines Betrags, der einer fiktiven Verzinsung des im jeweiligen Besteuerungszeitraum angesammelten Eigenkapitals entspricht, soll die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen gefördert werden (s. auch Anm. 298).

Investitionsbegünstigungen: Neben der als Steuervergünstigung eingeordneten Dual Income Tax gibt es als eine zentrale Vergünstigung zeitlich auf 10 Jahre begrenzte KStBefreiungen für Unternehmen, die sich im süditalienischen Mezzogiorno ansiedeln.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 233.

c) Körperschaftsteuertarif

298

Seit 1997 gilt in Italien ein gespaltener KStSatz. Durch die Dual Income Tax wurde ein ermäßigter Steuersatz von 19 vH für den Anteil des Gewinns eingeführt, der einer kapitalmarktüblichen Verzinsung des im jeweiligen Besteuerungszeitraum angesammelten Eigenkapitals entspricht. Die Höhe der Rendite wird jedes Jahr vom Finanzministerium festgelegt. Die Verzinsung errechnet sich ab dem Tag der tatsächlichen Einzahlung. Auf den übrigen Gewinn findet weiterhin der reguläre KStTarif Anwendung, der seit 1995 bei 37 vH liegt. Für KapGes. ist die Anwendung des ermäßigten KStSatzes dadurch begrenzt, daß die Gesamtbelastung nicht unter 27 vH sinken darf.

299 **d) Besteuerung verbundener Unternehmen**

Sonderregelungen für die Besteuerung verbundener Gesellschaften existieren nicht. Bei Dividendenzahlungen einer italienischen Tochtergesellschaft an ihre italienische Muttergesellschaft wird eine Doppelbelastung durch die Anrechnung einer StGutschrift in Höhe von 9/16 der Dividende verhindert.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen in Abwesenheit eines DBA einer Quellensteuer von 32,4 vH.

300 **e) Erhebung der Körperschaftsteuer**

In Italien gilt das Prinzip der Selbstveranlagung. Die geschuldete KSt. ist eigenständig zu errechnen und mit Abgabe der StErklärung zu entrichten. Die Frist für die Abgabe der StErklärung beträgt einen Monat nach Ablauf der aktien- oder handelsrechtlichen Frist zur Erstellung des Jahresabschlusses, in allen anderen Fällen 6 Monate nach Abschluß des Steuerjahres. Vorauszahlungen (98 vH der Vorjahressteuerschuld) sind in zwei Raten pro Jahr zu erbringen.

301 **3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners**

Vor 1998 wurde durch Eigenkapitalgliederung sichergestellt, daß mit einer StGutschrift verbundene Dividenden zuvor voll mit KSt. belastet waren. Bei der Ausschüttung von auf der Ebene der KapGes. ermäßigt besteuerten Gewinnen, mußte die Ges. eine Ausgleichssteuer (maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio) in Höhe von 9/16 der Dividende entrichten, die den Anteilseigner zur vollen Anrechnung berechnete.

Seit 1998 wendet Italien eine stark vereinfachende Gliederungsmethode an; eine Ausgleichssteuer wird nicht mehr erhoben. Statt dessen wird die gezahlte KSt. in zwei „Baskets“ gespeichert, die sich in erster Linie dadurch unterscheiden, daß StGutschriften auf Ausschüttungen aus Basket A erstattungsfähig sind, aus Basket B hingegen nicht. In Basket A wird die tatsächlich gezahlte KSt. gespeichert. Ausschüttungen sind beim Anteilseigner solange mit einer Steuergutschrift von 37/63 der Dividende verbunden, bis die in Basket A gespeicherte KSt. verbraucht ist. Danach kann ohne Erhebung einer Ausgleichssteuer ausgeschüttet werden. Der Anteilseigner erhält in diesem Fall keine Gutschrift. Fakultativ ist die KapGes. berechnete, eine Ausgleichssteuer zu entrichten; in diesem Fall berechnete die Ausschüttung zu einer Gutschrift. In Basket B kann auch fiktive KSt. gespeichert werden. Die Ausschüttung aus Basket B berechnete ebenfalls zu einer StGutschrift von 37/63, unterliegt aber gewissen Beschränkungen (keine Erstattung). Auf diese Weise werden Steuervergünstigungen der KapGes. auf der Ebene der Gesellschafter weitergereicht. Dies gilt insbesondere für die Weiterausschüttung ausländischer Gewinne, für regionale Steuervergünstigungen und für aufgrund der neuen Dual Income Tax (Anm. 298) ermäßigt besteuerte Gewinnanteile (zur neuen Anrechnungstechnik vgl. MAYR, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 [1998] S. 413 ff.). Der Verzicht auf die obligatorische Erhebung einer Ausgleichssteuer ist vor allem für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner interessant, die nicht in das italienische Anrechnungsverfahren einbezogen sind.

Ausländische Anteilseigner erhalten keine StGutschrift. Für sie erhöht sich die KapErtrSt. auf 32,4 vH. Weist der im Ausland ansässige Anteilseigner nach, daß die Dividende im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterliegen hat, werden bis zu 2/3 der KapErtrSt. erstattet.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Im Zuge der Unternehmensteuerreform des Jahres 1998 wurde auch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen gehaltener Beteiligungen grundlegend reformiert. Unterschieden wird ab dem 1. 7. 98 zwischen „qualifizierten“ und „nicht qualifizierten“ Beteiligungen. Veräußerungsgewinne auf qualifizierte Beteiligungen unterliegen einem Steuersatz von 27 vH, auf nicht qualifizierte Beteiligungen in Höhe von 12,5 vH. Dies entspricht der Belastung anderer Einkünfte aus Kapitalvermögen, insb. der Neuregelung der Zinsbesteuerung. Eine qualifizierte Beteiligung liegt vor, wenn der Anteil mehr als 2 vH der Stimmrechte oder 5 vH des Gesellschaftskapitals ausmacht. Die zuvor gewährte StFreiheit für die Veräußerung nichtwesentlicher börsennotierter Anteile ist entfallen.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

302

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung: Im Ausland gezahlte KSt. kann im Wege der direkten Anrechnung auf die italienische KSt., die auf die Einkünfte aus dem betreffenden Land entfällt, angerechnet werden.

Internationales Schachtelprivileg: Für grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft findet im Hinblick auf die von der Tochtergesellschaft im Ausland gezahlte KSt. ein Schachtelprivileg Anwendung. Der italienischen KSt. unterliegen Beteiligungserträge ausländischer KapGes. nur zu 40 vH des Ausschüttungsbetrags, soweit die Beteiligung an der ausländischen KapGes. mindestens 20 vH bzw. 10 vH bei börsennotierten Gesellschaften beträgt.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

303

Dividenden, die eine natürliche Person direkt von einer ausländischen KapGes. erhält, lösen keine KStGutschrift aus. Sie unterliegen der unverminderten Doppelbelastung aus ausländischer KSt. und italienischer ESt.

Seit 1993 wird bei der Beteiligung einer italienischen Muttergesellschaft an einer EU-Tochtergesellschaft im Fall der Weiterausschüttung die ausländische KSt. in das italienische Anrechnungsverfahren einbezogen, wenn die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie vorliegen. Vor der Reform des Anrechnungsverfahrens mußte hierzu vor der Weiterausschüttung auf der Ebene der Muttergesellschaft die Ausgleichsbelastung hergestellt werden.

Seit 1998 wird die Einbeziehung im EU-Ausland gezahlter KSt. im Rahmen der neuen Steuerguthabenmethode (Anm. 301) vorgenommen. Soweit in Italien auf den ausländischen Gewinn weitere KSt. zu entrichten ist, fließt diese in Basket A, berechtigt also zu einer erstattungsfähigen Gutschrift in Höhe von 37/63. Die im Ausland gezahlte KSt. wird hingegen in Basket B gespeichert und berechtigt ebenfalls zur Gutschrift in Höhe von 37/63. Diese wird aber nicht vergütet, um zu verhindern, daß der italienische Fiskus durch die Erstattung ausländischer KSt. belastet wird.

Japan

Schrifttum: MURAI, Grundzüge des japanischen Steuerrechts, in *Recht in Japan, Entwicklungsrichtungen und Tendenzen im japanischen Recht*, Frankfurt 1977; EHS Law Bulletin Series, *The Corporation Tax Law of Japan*, EHS Vol. IV (1979); KIMURA, KStPflicht für Kapital- und Personengesellschaften in Japan, RIW 1985 S. 882; KUBOI/PAUFLER, *Unternehmung und Besteuerung in Japan*, Stuttgart 1988; BLUMENBERG, *das japanische Außensteuerrecht für ausländische Betriebsstätten und Tochtergesellschaften*, Hamburg 1990; GOMI, *Japan Corporation Tax Law*, Tokyo 1993; GOMI, *Guide to Japanese Taxes 1994–1995*, Tokyo 1994; TANIGUCHI, *Grundzüge des japanischen Steuerrechts für den ausländischen Investor*, ISr 1995 S. 209; NAKAZATO/RAMSEYER, Japan, in AULT (Hrsg.), *Comparative Income Taxation*, Den Haag 1997 S. 71; LITWIN, *Unternehmensbesteuerung in Japan*, IWB F. 6 Japan, Gr. 2 (1998) S. 91; THOENS, *Die japanischen StReformen 1998 und 1999*, ISr 1999 S. 545.

DOMANN, Japan, in MENNEL (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Loseblatt), Herne/Berlin; GOMI, *Guide to Japanese Taxes*, Tokyo (jährlich); KAWABATA, Japan, in IBFD (Hrsg.) *Taxes & Investment in Asia and the Pacific* (Loseblatt), Amsterdam.

304 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

KapGes. und PersGes. werden in Japan auf drei Ebenen besteuert. Neben dem Bundesstaat erheben, wenn auch in deutlich geringerem Umfang, sowohl die Präfekturen als auch die Gemeinden Unternehmensteuern. Der Tarif der nationalen KSt. ist proportional mit ermäßigtem Eingangsteuersatz. Staatliche und präfekturelle Unternehmensteuern haben als Bemessungsgrundlage den Unternehmensgewinn; die gemeindliche Unternehmensteuer wird auf der Basis der staatlichen KStSchuld ermittelt. Die von den Präfekturen erhobene St. ist bei der Gewinnermittlung für die staatliche KSt. im Unterschied zur gemeindlichen KSt. als Betriebsausgabe abziehbar. Das japanische KStRecht ist rechtsformneutral, erfaßt werden Personen- und KapGes.

Körperschaftsteuersystem: Japan wendet ein Teilanrechnungssystem an. Die mit steigendem Einkommen sinkende StGutschrift führt allerdings nur zu einer geringfügigen Abmilderung der Doppelbelastung.

Rechtsgrundlage ist das KStG v. 31. 3. 65 mit zahlreichen Änderungen. In den Jahren 1998 und 1999 ist es im Rahmen umfangreicher Reformmaßnahmen zu einer Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gekommen.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

305 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die japanische KSt. erfaßt das Welteinkommen aller Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Japan. Neben den KapGes. zählen die KG und die OHG, daneben Genossenschaften und Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit zu den Subjekten der KSt. Auch natürliche Personen können – für zehn Jahre unwiderruflich – dafür optieren, mit ihren gewerblichen Einkünften und den Einkünften aus Grundbesitz nach dem KStG besteuert zu werden.

Beschränkte Steuerpflicht: KapGes. ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind hinsichtlich ihrer in Japan erzielten Einkünfte beschränkt stpfl. Die Bestimmung des Sitzes richtet sich nicht nach dem tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung, sondern nach dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Ort. Das japanische KStRecht enthält einen Katalog der Einkünfte Nichtansässiger, die in Japan besteuert werden. Dazu gehören vor allem Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte, aus der Nutzung inländischen Grundbesitzes oder der Beteiligung an einer inländischen KapGes. Veräußerungsgewinne ausländischer KapGes. werden nicht erfaßt.

b) Sachliche Steuerpflicht

306

Die kstl. Gewinnermittlung richtet sich im wesentlichen nach den für die ESt. geltenden Grundsätzen. Das kstpfl. Einkommen ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Bruttoertrag und Betriebsausgaben. Von den zehn Einkunftsarten des japanischen EStRechts sind für die Gewinnermittlung von KapGes. hauptsächlich die betrieblichen Einkünfte und die Veräußerungseinkünfte relevant. Die Gewinnermittlung beruht im wesentlichen auf den GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Veräußerungsgewinne stellen reguläres Einkommen der KapGes. dar und sind als solche stpfl. Verluste können ohne Einschränkungen abgezogen werden. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen in Abhängigkeit von der Besitzdauer einer zusätzlichen Steuer. Es besteht eine auf Fälle der Betriebsverlagerung beschränkte Möglichkeit der Übertragung des Veräußerungsgewinns auf Ersatzwirtschaftsgüter.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Spenden, Repräsentations- und Bewirtungskosten sind nur in sehr begrenztem Umfang, der sich nach dem Gesellschaftskapital richtet, abziehbar.

Unterkapitalisierung: Begrenzungen für den Abzug von Zinsen als Betriebsausgaben der KapGes. bestehen im Verhältnis zu ausländischen Beteiligungsgesellschaften. Der Zinsabzug wird versagt, wenn das Fremd-/Eigenkapitalverhältnis größer als 3 : 1 ist.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden dem kstpfl. Gewinn hinzugerechnet. Als vGA gelten an Gesellschafter oder deren Verwandte gezahlte unangemessene Vergütungen.

Verluste können fünf Jahre vor- und ein Jahr zurückgetragen werden. Der Verlustrücktrag ist insoweit beschränkt, als er nicht zu einer KStErstattung führen darf.

Investitionsbegünstigungen: Die KapGes. kann eine Steuergutschrift in Höhe von 15 vH der jährlichen Ausgaben für Forschung und Entwicklung in Anspruch nehmen, beschränkt auf 12 vH der Steuerschuld. Daneben bestehen weitere Steuervergünstigungen für Forschungsausgaben auf dem Gebiet der Energietechnik und für spezielle Medizinforschung.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 243.

c) Körperschaftsteuertarif

307

Der reguläre Tarif der staatlichen KSt. wird jeweils für eine Periode vom 1. 4. bis 31. 3. des Folgejahres festgesetzt. Seit April 1999 beträgt er 30 vH (34,5 vH seit dem 1. 4. 98, davor 37,5 vH). Kleine und mittlere KapGes. (Kapital bis 100 Mio. Yen) unterliegen mit den ersten 8 Mio. Yen des zu versteuernden Einkommens

einem ermäßigten Tarif von 22 vH. Für den darüber hinausgehenden Gewinn gilt der reguläre KStSatz von 30 vH.

Die Steuersätze der von den Präfekturen erhobenen Unternehmensteuer variieren in einer Bandbreite von 5–9,6 vH für Genossenschaften und KapGes.; weiterhin wird zwischen laufenden und Liquidationsgewinnen differenziert.

Die Gemeinden erheben eine zusätzliche Steuer von 12,3–14,7 vH, berechnet nach der KStSchuld.

In der Kombination von staatlicher, präfekturaler und gemeindlicher Steuer ergibt sich eine Durchschnittsbelastung von 46,36 vH (vor dem 31. 3. 98: 49,98 vH).

Sondersteuersätze: Für Genossenschaften, Körperschaften von öffentlichem Interesse und im medizinischen Bereich tätige Körperschaften gilt ein ermäßigter Tarif von 27 vH.

Ein besonderer Steuersatz gilt zudem für Familiengesellschaften. Eine Familiengesellschaft liegt vor, wenn mindestens die Hälfte des Gesellschaftskapital nicht mehr als drei Anteilseignern gehört. In diesem Fall ist der nicht ausgeschüttete Gewinn einer progressiven Sondersteuer zwischen 10–20 vH unterworfen, die zusätzlich zur regulären KSt. erhoben wird. Nach Abzug eines bestimmten Betrags unterliegt der verbleibende Teil des Gewinns der Sondersteuer zu Steuersätzen zwischen 10 vH für den Teil der Bemessungsgrundlage bis 30 Mio. Yen, 15 vH für Gewinne zwischen 30 Mio. und 100 Mio. Yen und 20 vH auf den darüber hinaus gehenden Gewinn.

308 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Bei Beteiligungsverhältnissen unter 25 vH fließen Dividendeneinkünfte zu 20 vH des Ausschüttungsbetrags in die Bemessungsgrundlage der empfangenden Gesellschaft ein, dh. 80 vH des Gewinns können steuerfrei ausgeschüttet werden.

Schachtelprivileg: Ab einer Beteiligungshöhe von 25 vH können Dividenden steuerfrei an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Voraussetzung ist, daß die Beteiligung mindestens zwei Monate vor und nach dem Ende des Geschäftsjahrs der ausschüttenden Gesellschaft gehalten wird.

Organschaft: Ergebnisabführungsverträge werden steuerlich nicht anerkannt. Die konsolidierte Besteuerung von Konzernen ist dem japan. Steuerrecht unbekannt. Zum 1. 4. 2001 soll jedoch eine Organschaftsregelung in Kraft treten.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen einer Kap-ErtrSt. von 20 vH.

309 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Während des Steuerjahres sind regelmäßige Vorauszahlungen in Höhe von $\frac{1}{3}$ vH der Vorjahressteuerschuld zu leisten. Innerhalb von zwei Monaten nach Ende des Wj. ist eine StErklärung abzugeben und die im Wege der Selbstveranlagung errechnete Restschuld abzuführen.

310 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Seit 1990 wendet Japan ein Teilanrechnungssystem an. Dividendeneinkünfte unterliegen der regulären ESt. Anteilseigner mit einem Gesamteinkommen unter 10 Mio. Yen erhalten eine StGutschrift in Höhe von 10 vH der Dividende, die

gegen die staatliche ESt. angerechnet werden kann, und eine zusätzliche Gutschrift von 2,8 vH, anrechenbar auf die ESt. der nachgeordneten Gebietskörperschaften. Die Steuergutschrift selbst ist nicht Bestandteil des stpfl. Einkommens des Anteilseigners. Die Anrechnungsbeträge reduzieren sich für den Teil der Dividende, welcher der Differenz zwischen dem Einkommen und dem 10 Mio. Yen überschreitenden Betrag entspricht, auf 5 vH bzw. 2,4 vH. Damit wird insgesamt nur ein kleiner Teil der auf dem ausgeschütteten Gewinn lastenden KSt. angerechnet.

Kapitalertragsteuer: Die auf die ESt. anrechenbare KapErtrSt. auf Dividenden beträgt grundsätzlich 20 vH (15 vH zuzüglich 5 vH für die Gebietskörperschaften) und reduziert sich für Ausschüttungen aus Aktienfonds auf 15 vH. Der Anteilseigner kann unter der Voraussetzung, daß die Ausschüttung 100 000 Yen nicht übersteigt, beantragen, daß die KapErtrSt. definitiv wird. Dies ist auch dann möglich, wenn die Ausschüttung 500 000 Yen nicht übersteigt und die Beteiligung unter 5 vH liegt, wenn gleichzeitig für eine erhöhte Quellensteuer von 35 vH optiert wird. Für Anteilseigner im Spitzensteuersatz ergeben sich aus der definitiven Quellenbesteuerung geringfügige Vorteile gegenüber der Veranlagung unter Anrechnung der StGutschrift.

Ausländische Anteilseigner: Die ESt. wird durch einen Quellenabzug (20 vH) auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. vorgenommen. Diese KapErtrSt. wird definitiv.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Veräußerungsgewinne natürlicher Personen bilden eine eigene Einkunftsart, von der seit 1989 auch Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren erfaßt werden. Zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen wird nicht unterschieden. Die Steuer ist auf 20 vH (staatliche ESt.) zuzüglich 6 vH (ESt. der nachgeordneten Gebietskörperschaften) begrenzt. Statt der Besteuerung des tatsächlichen Veräußerungsgewinns kann der Stpfl. dafür optieren, 1,05 vH des Veräußerungserlöses dem Sondersteuersatz zu unterwerfen.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

311

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Grundsätzlich gilt die Anrechnungsmethode, beschränkt auf die auf alle ausländischen Einkünfte entfallende japanische KStSchuld (overall-limitation).

Indirekte Anrechnung: Unter der Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 25 vH an der ausländischen Tochtergesellschaft hat die japanische Muttergesellschaft die Möglichkeit der indirekten Anrechnung, sofern die Beteiligung während des Geschäftsjahres mindestens sechs Monate bestanden hat. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, kann die im Ausland gezahlte KSt. von der Bemessungsgrundlage der japanischen Muttergesellschaft abgezogen werden.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

312

Die StGutschrift steht nicht in direktem Zusammenhang mit der tatsächlich gezahlten KSt. Daher erhält der Anteilseigner den Anrechnungsbetrag auch dann, wenn eine japanische Muttergesellschaft Gewinne ausschüttet, die sie steuerfrei oder unter Anrechnung der ausländischen KSt. von einer ausländischen Tochtergesellschaft empfangen hat.

Die StGutschrift wird aber nur auf Ausschüttungen einer inländischen KapGes. gewährt. Erhält der Anteilseigner Dividenden unmittelbar von einer ausländischen KapGes., so entfällt die StGutschrift.

Kanada

Schrifttum: Carter Commission, Canadian Royal Commission on Taxation, Report, Ottawa 1966; SANDER, Zur steuerlichen Behandlung von Körperschaften in Kanada, DB 1980 S. 2351; HANSEN/KRISHNA/RENDALL, Canadian Taxation, Toronto 1981; LAHEY, Corporate Taxation, Toronto 1984; BOIDMAN/DUCHARME, Taxation in Canada. Implications for Foreign Investment, Antwerpen ua. 1985; HARRIS, Canadian Income Taxation, 4. Aufl., Toronto 1986; McDONALD/CRONKWRIGHT, Income Taxation in Canada, Scarborough 1989; DALY, Tax coordination and competition in Canada, in RUDING-Bericht, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg 1992, Annex 9A S. 383; CONZIN, The Ontario Fair Tax Commission: Tax Reform in Action, Bulletin for Fiscal Documentation 1994 S. 380; MÜSSENER, Das Steuerrecht Kanadas, Gr. 2 F. 8 Kanada (1994) S. 173.

DWYER, Taxation and Investment in Canada (IBFD-Publikation), Loseblatt, Amsterdam; MÜSSENER, Kanada, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin.

313 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

In Kanada wird KSt. auf drei Ebenen erhoben. Neben der KSt. des Bundes (federal corporation income tax) fällt sowohl in den Provinzen als auch in den Territorien KSt. an. Die BundesKSt. ist eine proportionale Steuer auf den Gesamtgewinn juristischer Personen. Die KSt. der nachgeordneten Gebietskörperschaften knüpft an die Bemessungsgrundlage der BundesKSt. an. Sie wird vom Bund im Auftrag der Provinzen erhoben. Nur einzelne Provinzen ermitteln den kstpf. Gewinn anhand eigener Gesetze und erheben die KSt. in eigener Verwaltungshoheit.

Die kanadische KSt. erfaßt ausschließlich juristische Personen. PersGes. sind selbst nicht stpfl.; der Gewinn wird den Gesellschaftern zugerechnet und dort von der progressiven ESt. erfaßt.

Körperschaftsteuersystem: Kanada gewährt eine Entlastung von der KSt. in Form einer pauschalen Teilanrechnung.

Rechtsgrundlage der kanad. KSt. ist der Income Tax Act (ITA), Chapter 63. Die Provinzen und Territorien haben eigene KStGesetze, die das KStG des Bundes aber lediglich ergänzen und – mit wenigen Ausnahmen – an dieses anknüpfen.

Sonstige Unternehmensteuern: Auf Bundesebene werden verschiedene als Mindeststeuern ausgestaltete Steuern auf das Unternehmenskapital erhoben. Diese können mit der regulären BundesKSt. verrechnet werden.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

314 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Mit der KSt. werden vorrangig corporations belegt. Der ITA enthält keine eigene Legaldefinition der corporation, so daß auf die allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des Bundes bzw. der

Provinzen zurückgegriffen werden muß. Unterschieden wird zwischen public corporations (börsengehandelten AG) und private corporations. Hierunter fallen alle kapitalistisch verfaßten Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Gesellschafter, und zwar auch dann, wenn sie wie die limited partnership nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen. Voraussetzung der unbeschränkten StPflcht ist, daß die Gesellschaft entweder Sitz oder Geschäftsleitung in Kanada unterhält. Besteuert wird das Welteinkommen.

Beschränkte Steuerpflicht: Nichtansässige KapGes., dh. Gesellschaften ohne Sitz oder tatsächliche Geschäftsleitung in Kanada, unterliegen nur mit ihren inländischen Einkünften der kanadischen KSt. Dabei wird zwischen Einkünften aus aktiver Tätigkeit in Kanada, insb. Einkünften aus Gewerbebetrieb und Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf in Kanada belegener Wirtschaftsgüter, und Einkünften aus passiver Tätigkeit unterschieden. Zu den Einkünften aus passiver Tätigkeit gehören zB Kapitalerträge. Die Besteuerung der Einkünfte aus aktiver Tätigkeit erfolgt im Veranlagungswege, während die Besteuerung passiver Einkünfte durch Quellenabzüge abgegolten wird.

Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Provinzen: Zwecks Aufteilung der Besteuerung zwischen den Provinzen muß das in den einzelnen Provinzen erzielte Einkommen festgelegt werden. Steuerberechtigt sind die Provinzen, in denen die KapGes. eine feste Niederlassung unterhält. Bestehen Niederlassungen einer KapGes. in mehreren Provinzen, so erfolgt die Gewinnabgrenzung anhand eines typisierten Verteilungsschlüssels.

b) Sachliche Steuerpflicht

315

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht wird das Welteinkommen der Körperschaft in der Besteuerungsperiode erfaßt. Maßgeblich ist der estl. Einkommensbegriff. Die Gewinnermittlung erfolgt ebenfalls nach den Vorschriften des EStRechts.

Veräußerungsgewinne werden nach unterschiedlichen Kriterien in regulär nach dem KStG zu versteuernde Gewinne und in Kapitalgewinne, die einer capital gains tax unterworfen sind, aufgeteilt. Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kommt es dabei ua. darauf an, ob der Gewinn die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Buchwert übersteigt, dh. ob er auf einer Wertsteigerung beruht. Nur in diesem Fall handelt es sich um gesondert zu besteuernde capital gains.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den kstpfl. Gewinn nicht mindern.

Unterkapitalisierung: Sind Steuerausländer wesentlich, dh. über 25 vH, an einer kanadischen KapGes. beteiligt, so können Zinsen nur in begrenztem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden. Um eine Unterkapitalisierung der Gesellschaft zu verhindern, ver kürzt sich der Betriebsausgabenabzug, wenn das von den Steuerausländern zur Verfügung gestellte Fremdkapital das Dreifache des Eigenkapitals übersteigt. Der nichtabziehbare Teil der Zinsaufwendungen errechnet sich nach dem Verhältnis der Differenz zwischen dem dreifachen Eigenkapital und den Verbindlichkeiten gegenüber den ausländischen wesentlich beteiligten Anteilseignern.

Verluste können nicht nur unbegrenzt vor-, sondern auch drei Jahre zurückgetragen werden. Bei limited partnerships ist der Verlustabzug bei den beschränkt haftenden Anteilseignern in der Höhe auf die geleistete Einlage beschränkt.

Investitionsbegünstigungen: Von der Steuerschuld können Abzüge (sog. investment tax credits) vorgenommen werden. Hierdurch wird die Anschaffung

neuer Gebäude, Maschinen und anderer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in strukturschwachen Regionen gefördert. Der Abzug beträgt in Abhängigkeit zur Region bis zu 45 vH der Investitionssumme, begrenzt auf 75 vH der Steuer-schuld. Desgleichen gilt ein Steuerabzug von 20 vH der Kosten für Entwicklung und Forschung, der sich für kleine KapGes. mit stpfl. Einkommen bis zu 200 000 \$ auf 35 vH erhöht.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 253 ff.

316 c) Körperschaftsteuertarif

Der KStTarif des Bundes besteht aus einem proportionalen allgemeinen KStSatz von 38 vH, der sich auf 28 vH ermäßigt, wenn der Gewinn auch auf Provinzebene besteuert wird. Diese als pauschaler Abschlag von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 10 vH ausgestaltete Reduktion des BundesKSt. (sog. provincial tax credit) soll die Doppelbelastung mit staatlicher KSt. und KSt. der nachgeordneten Gebietskörperschaften abmildern. Zum regulären KStTarif tritt derzeit auf Bundesebene ein Zuschlag von 4 vH hinzu, so daß sich im Regelfall eine Gesamtbelastung mit BundesKSt. in Höhe von 29,12 vH ergibt. Die Belastung erhöht sich durch die KSt. der Provinzen und Territorien, deren Sätze stark variieren und im Maximum 17 vH betragen. Die Gesamtbelastung, zusammengesetzt aus den KSt. aller drei Ebenen, bewegt sich zwischen ca. 38 und 46 vH.

Für kanadische private corporations gilt im Rahmen der BundesKSt. für die ersten 200 000 \$ ihres in Kanada erzielten stpfl. Einkommens ein ermäßigter Eingangssteuersatz von 22 vH, vorausgesetzt, daß die Einkünfte aus aktiver Tätigkeit stammen und die Gesellschaft nicht von Nichtansässigen kontrolliert wird. Auch in den meisten Provinzen gibt es niedrigere Steuersätze für kleine Gesellschaften.

Sondersteuersätze gelten sowohl auf Bundes- als auch auf Provinzebene für Gewinne aus der Produktion und Verarbeitung im Inland. Die BundesKSt. ermäßigt sich auf 21 vH (mit Zuschlag 22,21 vH). In den Genuß des ermäßigten Steuersatzes kommen auch Gesellschaften, die ihren Gewinn zu mehr als 10 vH durch den Verkauf oder die Vermietung von in Kanada hergestellten Wirtschaftsgütern erzielen.

Ausländische Gesellschaften, die in Kanada eine Niederlassung unterhalten, unterliegen zusätzlich zur KSt. einer branch tax von 25 vH auf das im Inland erzielte Einkommen, von dem die Bundes- und ProvinzSt. sowie ein Investitionsfreibetrag abzuziehen sind.

317 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Beteiligungserträge stellen bei der empfangenden Gesellschaft prinzipiell kstpfl. Einkommen dar. Die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung richtet sich nach der Art der Dividende. Unterschieden wird zwischen normalen stpfl. Dividenden (taxable dividends) und Kapitaldividenden (capital dividends). Taxable Dividends erhöhen zunächst das Einkommen der Empfängerin, können aber wieder abgezogen werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft in Kanada unbeschränkt stpfl. ist, so daß die Dividende bei der empfangenden Ges. letztlich nicht nochmals besteuert wird. Teilweise wird ein qualifiziertes Beteiligungsverhältnis von mehr als 50 vH an der ausschüttenden KapGes. zur Voraussetzung gemacht.

Kapitaldividenden, bei denen es sich im wesentlichen um auf der Ebene der Tochtergesellschaft bereits versteuerte Veräußerungsgewinne handelt, können hingegen steuerfrei an die Muttergesellschaft durchgeleitet werden.

Spezielle Formen konsolidierter Besteuerung von Konzernen kennt das kanadische StRecht nicht.

Kapitalertragsteuer wird auf Ausschüttungen an inländische KapGes. nicht erhoben.

Dividendenzahlungen an ausländische Kapitalgesellschaften unterliegen demgegenüber einer Quellensteuer in Höhe von 25 vH, die sich auf 20 vH reduziert, wenn an eine wesentlich (mindestens 25 vH) beteiligte ausländische Gesellschaft ausgeschüttet wird.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

318

Die KSt. ist im Wege der Selbstveranlagung zu errechnen und zu entrichten. Die Steuerklärung muß innerhalb von 6 Monaten nach Abschluß des Wj. der KapGes. vorliegen. Vorauszahlungen auf die voraussichtliche Steuerschuld sind monatlich fällig.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

319

In Kanada gilt ein Teilanrechnungssystem. Dividendeneinkünfte stellen beim Anteilseigner stpfl. Einkommen dar. Von der EStSchuld kann eine StGutschrift als Abzug geltend gemacht werden. Diese Steuergutschrift ist jedoch gering. Sie beträgt $13 \frac{1}{3}$ vH der um 25 vH erhöhten Dividende. Zwar fließt die StGutschrift selbst nicht in die Bemessungsgrundlage der ESt. des Anteilseigners ein, zudem mindert die StGutschrift die Bemessungsgrundlage der ProvinzESt., dennoch wird insgesamt nur ungefähr die Hälfte der auf dem ausgeschütteten Gewinn lastenden KSt. angerechnet. Eine Vergütung der Gutschrift ist nicht vorgesehen. Die StGutschrift liegt je nach Provinz effektiv zwischen 20,39 vH und 25,33 vH. Dividendeneinkünfte sind damit gegenüber anderen Einkünften deutlich höher belastet.

Kapitalertragsteuer wird auf Ausschüttungen an unbeschränkt stpfl. Anteilseigner nicht erhoben.

Ausländische Anteilseigner unterliegen einem abgeltenden Quellenabzug von 25 vH.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung werden zu – in die Bemessungsgrundlage der ESt. einbezogen, unabhängig davon, ob es sich um betrieblich oder privat gehaltene Anteile handelt. Der frühere Freibetrag von 100 000 \$ auf Lebenszeit wurde abgeschafft.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

320

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bestehen in der Anrechnung im Ausland gezahlter KSt. als foreign tax credit für jedes Land getrennt (per-country limitation). Nicht verwendete Anrechnungsbeträge können drei Jahre zurück- und sieben Jahre vorgetragen werden.

321 **b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden**

Zwischen der StGutschrift und der KStVorbelastung besteht im kanadischen Teilanrechnungssystem kein Zusammenhang. Daher erhält der Anteilseigner die StGutschrift auch dann, wenn in Kanada aufgrund des foreign tax credits nicht besteuerte Auslandsgewinne von einer inländischen Muttergesellschaft weiter ausgeschüttet werden.

Voraussetzung der StGutschrift ist aber, daß die ausschüttende Gesellschaft in Kanada unbeschränkt stpfl. ist. Deshalb findet das Teilanrechnungssystem für Dividenden, die direkt aus dem Ausland empfangen werden, keine Anwendung.

Kroatien

Schrifttum: STÖCKLER/WISSEL, Die Gewinnbesteuerung in der Republik Kroatien, IWB F. 5 Kroatien, Gr. 2 (1995) S. 1; WAGNER/WENGER, Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien, in SADOWSKI/CZAP/WÄCHTER (Hrsg.), Regulierung und Unternehmenspolitik, 1996 S. 399; DÖRFLER/POKROVAC, Vorteilhafte Steuergestaltungen für deutsche Investoren in Kroatien, IWB F. 5 Kroatien, Gr. 2 (1997) S. 11; KIESEWETTER, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung. Eine rechtsvergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, StuW 1997 S. 24; GRESS/ROSE/WISWESSER, Marktorientierte Einkommensteuer, München 1998; N. SCHNEIDER, Einkommensteuer und Gewinnsteuer in der Republik Kroatien, IStR 1998 S. 193; JELČIĆ, Steuersysteme und Maßnahmen der Steuerpolitik in Transitionsländern am Beispiel Kroatiens, Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999 S. 117.

KUPFER, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für ausländische Investitionen in Kroatien, in BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa, KRO SYST 71 (Loseblatt), München; LAKTIĆ/BEJAKOVIĆ, Croatia, in IBFD (Hrsg.), Taxation & Investment in Central and East Europe (Loseblatt), Amsterdam.

322 **1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen**

Kroatien hat sein Steuersystem zum 1. 1. 94 marktwirtschaftlichen Anforderungen angepaßt. Im Unterschied zu den meisten anderen früheren Ostblockstaaten hat sich der kroatische Gesetzgeber dabei nicht an den traditionellen Steuersystemen der westlichen Industrieländer orientiert, sondern ein modernes konsumorientiertes System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung eingeführt. Dies entsprach der Zielsetzung, ein entscheidungsneutrales und investitionsfreundliches Steuersystem zu schaffen. Zu diesem Zweck hat Kroatien – damals weltweit einzigartig – eine zinsbereinigte allgemeine Unternehmensteuer (Gewinnsteuer) eingeführt. Unternehmensgewinne unterliegen nur dann der Besteuerung, wenn sie eine marktübliche Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals überschreiten. Durch die Zinsbereinigung ist die kroatische Unternehmensteuer finanzierungsneutral, weil sie Anreize zum Ausweis eines möglichst hohen Eigenkapitals setzt. Zudem erfüllt sie das Erfordernis der intertemporalen Neutralität, da die Zinsbereinigung eine Inflationsbereinigung bewirkt. Der Gewinnsteuer unterliegen alle unternehmerischen Einkünfte, unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie erwirtschaftet wurden, so daß auch Rechtsformneutralität verwirklicht wird.

Unternehmensteuersystem: Im Verhältnis zwischen Gewinnsteuer und Einkommensteuer kommt ein Freistellungssystem zur Anwendung.

Rechtsgrundlage: Gewinnsteuergesetz v. 7. 12. 93 NN RH Nr. 109/93 mit Ergänzungen in 1994, 1995 und 1996.

2. Besteuerung auf der Ebene des Gewinnsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

323

Unbeschränkt steuerpflichtig sind buchführungspflichtige Unternehmen, die ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland haben. Unternehmer ist jeder, der selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Buchführungspflichtig sind zunächst alle in der Rechtsform der juristischen Person betriebenen Unternehmen. Die Buchführungspflicht natürlicher Personen und Mitunternehmerschaften hängt von der Überschreitung bestimmter Umsatz-, Einkommens- und Vermögensgrenzen ab. Allerdings können auch nicht buchführungspflichtige Unternehmen, die grundsätzlich der ESt. unterliegen, zur Gewinnsteuer optieren. Diese Option ist insbesondere für Kleingewerbetreibende und Freiberufler von Bedeutung. Sie bindet den Stpfl. auf 3 Jahre.

Beschränkte Steuerpflicht: Unternehmen, die in Kroatien weder Sitz noch Geschäftsleitung unterhalten, sind mit ihren Einkünften aus einer kroatischen Betriebsstätte beschränkt stpfl.

b) Sachliche Steuerpflicht

324

Steuerobjekt der Gewinnsteuer ist der zinsbereinigte Gewinn des Unternehmens, der im Wege des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt wird. Ausgangspunkt ist die nach dem seit dem 1. 1. 93 geltenden Gesetz über die Rechnungslegung aufzustellende Handelsbilanz. Dabei wird auf die Regelungen der IAS Bezug genommen. Es gilt das Maßgeblichkeitsprinzip, wobei steuerliche Korrekturen des handelsrechtlichen Gewinns vorzunehmen sind.

Betriebsausgaben sind gesetzlich definiert als Abflüsse von Gütern, um Betriebseinnahmen zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten. Es handelt sich um einen offenen Tatbestand, der lediglich durch die Aufzählung einiger Einschränkungen eingegrenzt wird. Nicht abziehbar sind Repräsentationskosten, Spenden und Geldstrafen. Für Reise- und Verpflegungskosten existieren Pauschalen. Die Kosten von Firmenwagen können bei Privatnutzung nur in Höhe von 70 vH abgezogen werden. Der Unternehmerlohn ist ebenfalls Betriebsausgabe.

Bewertung des Anlagevermögens: Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet und nach linearen Sätzen abgeschrieben.

Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich gewinnsteuerpflichtig. Eine Ausnahme besteht jedoch bei Gewinnen aus der Veräußerung von Unternehmensbeteiligungen. Sie fließen nicht in die Bemessungsgrundlage des veräußernden Unternehmens ein.

Bewertung des Umlaufvermögens: Der Stpfl. hat die Wahl zwischen der Bewertung nach geschätzten Durchschnittspreisen, dem FIFO- oder LIFO-Verfahren.

Verluste, die nach Berücksichtigung des Schutzzinsabzugs verbleiben, können 5 Jahre vor-, nicht aber zurückgetragen werden. Der vortragsfähige Betrag wird mit dem jeweiligen Schutzzinssatz (s. u.) aufgezinnt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, die sich durch Verrechnungspreisgestaltung zu Lasten des inländischen Gewinns ergeben, dürfen den Gewinn nicht mindern.

Verwirklichung der Zinsbereinigung: Die Zinsbereinigung wird im Wege eines sog. Schutzzinsabzugs erreicht. Der abziehbare Betrag wird durch Anwendung eines Schutzzinssatzes auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital festgesetzt. Der Begriff des berücksichtigungsfähigen Eigenkapitals ist weitgefaßt und umschließt Einlagen, nicht verteilte Gewinne, Gewinnvorträge und alle Arten von Rücklagen. Der Schutzzinssatz wird jährlich vom Finanzministerium ermittelt, indem die Preissteigerungsrate auf Industrieprodukte um 3 vH erhöht wird. Auf diese Weise erfolgt zum einen eine Inflationsbereinigung des Unternehmensgewinns, zum anderen wird eine durchschnittliche Eigenkapitalverzinsung von der Besteuerung freigestellt.

Investitionsbegünstigungen: Im Interesse größtmöglicher Neutralität ist das kroatische Steuerrecht bewußt von speziellen Investitionsbegünstigungen freigehalten worden. Man glaubte, auf derartige Anreize verzichten zu können, weil das Steuersystem durch die Zinsbereinigung der Unternehmensteuer insgesamt investitionsfreundlich ausgestaltet ist. In einigen Regionen gelten allerdings erhöhte Schutzzinsabzüge von 15 bzw. 20 vH unter der Voraussetzung, daß Arbeitsplätze geschaffen werden.

325 c) Gewinnsteuertarif

Seit dem 1. 1. 97 beträgt die Gewinnsteuer 35 vH, zuvor 25 vH.

326 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Die Besteuerung verbundener Unternehmen wird von dem Grundsatz der Einmalbesteuerung an der Quelle beherrscht. Beteiligungserträge sollen auf Unternehmensebene nur einmal erfaßt werden unabhängig von der Höhe des Beteiligungsverhältnisses. Zu diesem Zweck werden alle Ein- und Auszahlungen, die aus einer Beteiligung resultieren, bei dem Unternehmen, das die Beteiligung hält, erfolgsneutral behandelt. Beteiligungserträge ebenso wie Gewinne aus der Anteilsveräußerung fließen nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Umgekehrt werden Aufwendungen, die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehen, dem Gewinn hinzugerechnet.

Einer weiteren Korrektur bedarf es im Hinblick auf den Schutzzinsabzug. Um Mehrfacherfassungen von Eigenkapital bei der Errechnung des Schutzzinses zu verhindern, wird der Buchwert der Anteile an anderen Unternehmen von dem berücksichtigungsfähigen Eigenkapital des beteiligten Unternehmens abgezogen.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. bleiben ebenfalls steuerfrei. Eine KapErtrSt. wird nicht erhoben.

327 e) Erhebung der Gewinnsteuer

Steuerfestsetzungszeitraum ist regelmäßig das KJ. Die Gewinnsteuer ist vom Stpfl. im Wege der Selbstveranlagung selbst zu errechnen und innerhalb von zwei Monaten nach Ende des Wj. gegenüber der Finanzbehörde zu erklären. Ein Steuerbescheid ergeht nur im Berichtigungsfall.

Der Stpfl. muß monatliche Vorauszahlungen auf der Grundlage der StErklärung des vorangegangenen Jahres entrichten.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

328

Ausschüttungen und Entnahmen werden aus dem versteuerten Gewinn des Unternehmens gezahlt, so daß sie mit Gewinnsteuer in Höhe von 35 vH vorbelastet sind. Beim Empfänger sind sie steuerfrei. Auf diese Weise wird für Unternehmer in der obersten Tarifstufe der ESt., die ebenfalls 35 vH beträgt, eine Gleichstellung mit der Belastung anderer Einkünfte erreicht. Für Unternehmer, die mit ihren anderweitigen Einkünften dem niedrigeren Eingangsteuersatz der ESt. von 20 vH unterliegen, kommt es allerdings zu einer Mehrbelastung. Diese wird nur dadurch abgemildert, daß der Unternehmerlohn von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden kann und folglich nur der ESt. unterliegt.

Kapitalertragsteuer: Ausschüttungen unterliegen keiner zusätzlichen Quellenbesteuerung auf der Ebene des Unternehmens.

Ausländische Anteilseigner sind in Kroatien neben der auf dem Unternehmensgewinn lastenden Unternehmensteuer keiner weiteren Besteuerung unterworfen.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind innerhalb einer Spekulationsfrist von drei Jahren stpfl. Der Veräußerungsgewinn errechnet sich als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten werden um einen Inflationsfaktor korrigiert. Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Unternehmens werden auch außerhalb dieser Frist erfaßt. Bei Weiterführung des Betriebs durch den Erwerber wird auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns verzichtet, wenn die steuerliche Erfassung bei späterer Realisierung der stillen Reserven gewährleistet ist.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

329

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Im Ausland gezahlte Ertragsteuern werden in Höhe der auf den Auslandsertrag anfallenden Gewinnsteuer angerechnet.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

330

Unternehmensgewinne, die eine in Kroatien ansässige Person unmittelbar oder mittelbar aus dem Ausland bezieht, unterliegen in Kroatien keiner weiteren Steuer. Damit wird die im Ausland erhobene ESt. oder KSt. pauschal. Gleichzeitig wird aus kroatischer Sicht eine Gleichbehandlung in- und ausländischer Gewinne erreicht.

Luxemburg

Schrifttum: WINANDY, Les impôts sur le revenu et sur la fortune au Luxembourg, Luxembourg 1996; BERNARD, Die Luxemburgischen Steuern, Deutsch-Belgisch-Luxemburgische Handelskammer (debelux), Köln 1995; GROTHERR, Die stl. Organschaft in Luxemburg, IWB F. 5 Luxemburg, Gr. 2 (1994) S. 107; STEICHEN, Das Steuerrecht Luxemburgs, IWB F. 5 Luxemburg, Gr. 2 (1997) S. 117; WARNER, Luxembourg in International Tax Planning, IBFD-Publikation, Amsterdam 1997; HÖFER, Neuerungen im luxemburgischen

Steuerrecht, IStR 1998 S. 423; STEICHEN, Änderungen des luxemburgischen StRechts, IWB F. 5 Luxemburg, Gr. 2 (1999) S. 151.

FORT, Luxemburg, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; SMIT, The Taxation of Companies in Luxembourg, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; LINZ/LESAGE, Luxembourg, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam; STEICHEN, Überblick über das Steuerrecht Luxemburgs, Anh. Luxemburg, in DEBATIN/WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblatt), München.

331 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Bei der luxemburgischen KSt. (*impôt sur le revenu des collectivités*) handelt es sich um eine staatliche Steuer mit gestaffeltem Steuersatz.

Das luxemburgische Recht der Unternehmensbesteuerung beruht auf einem dualistischen System. Zwar knüpft die KSt. nicht streng an die zivilrechtliche Rechtsform an und erfasst auch Personenvereinigungen. Jedoch unterliegen Gewinne aus PersGes. nicht der KSt., sondern werden den Gesellschaftern zugerechnet und dort von der ESt. erfasst (Transparenzprinzip). Eine gewisse Annäherung an die niedrigere KStBelastung wird für Gesellschafter einer PersGes. und Einzelunternehmer durch einen Abschlag von der ESt. erreicht (abhängig von der Höhe des Gewinns 2 vH bzw. 5 vH bezogen auf den EStSpitzensatz von 46 vH).

Körperschaftsteuersystem: Luxemburg wendet für Ausschüttungen luxemburgischer KapGes. ein Teilfreistellungssystem an. Dividendeneinkünfte werden nur zu 50 vH des Ausschüttungsbetrags zur ESt. herangezogen.

Rechtsgrundlage: Die KSt. wird aufgrund Art. 158 ff. des EStG 1967 (*Loi concernant l'impôt sur le revenu*) erhoben.

Sonstige Unternehmensteuern: Gewerbebetriebe unterliegen neben der KSt. einer Gewerbeertragsteuer und einer Vermögensteuer. Seit zum 1. 1. 97 die Gewerbesteuer abgeschafft wurde, bemißt sich die Gewerbebesteuer ausschließlich nach dem Ertrag des Unternehmens, der aber durch verschiedene Hinzurechnungen und Abzüge korrigiert wird. Die Gemeinden, denen der Ertrag der vom Staat verwalteten und erhobenen Gewerbebesteuer zufließt, bestimmen über ein ihnen zustehendes Hebesatzrecht die Höhe der Gewerbebesteuer. Die Steuerbelastung variiert je nach Hebesatz zwischen 10 vH und 15 vH. Gewerbebesteuer und Vermögensteuer können von der Bemessungsgrundlage der KSt. in Abzug gebracht werden.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

332 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die KSt. erfasst die Einkünfte von juristischen Personen, die nicht unmittelbar bei den Gesellschaftern zur ESt. herangezogen werden. Da es auf die zivilrechtliche Rechtsform nicht ankommt, sind neben KapGes. (AG, KGaA und GmbH) und Genossenschaften auch sonstige Vereinigungen mit und ohne Gewinnzweck kstpl. Ferner unterliegen gemeinnützige privatrechtliche Organisationen und gewerbliche Unternehmen der öffentlichen Hand der KSt.

Beschränkte Steuerpflicht: KapGes., die in Luxemburg weder ihren satzungsmäßigen Sitz noch ihre Hauptniederlassung haben, sind als nichtansässige Gesell-

schaften beschränkt stpfl. Sie unterliegen nur mit ihren inländischen Einkünften der Besteuerung.

b) Sachliche Steuerpflicht

333

Steuerobjekt ist das vom Stpfl. innerhalb des Kj. bzw. Wj. erwirtschaftete Einkommen, das nach den für die Ermittlung gewerblicher Einkünfte geltenden Bestimmungen der ESt. ermittelt wird.

Veräußerungsgewinne fließen als Bestandteil des gewerblichen Gewinns in die Bemessungsgrundlage der KSt. ein. Unter den für Dividenden geltenden Voraussetzungen des Schachtelprivilegs (ab 10 vH) oder, wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung 50 Mio. LFR (1,24 Mio. €) übersteigen, sind Gewinne aus der Anteilsveräußerung steuerfrei. Es besteht die Möglichkeit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage unter der Voraussetzung, daß das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens 5 Jahre zum Betriebsvermögen gehört hat. Dies gilt nur für die Veräußerung von Gebäuden und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke, gezahlte KSt. und Ausgaben für gemeinnützige Zwecke (mit einigen Ausnahmen). Ferner sind Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrats oder der mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen nicht abziehbar.

Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen vor, wenn ein Gesellschafter unmittelbar Vorteile erhält, die er ohne das Gesellschaftsverhältnis nicht erhalten hätte. Sie dürften den kstpfl. Gewinn nicht mindern.

Verluste der KapGes. können unbegrenzt vorgetragen werden. Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

Investitionsbegünstigungen: Sonderabschreibungen sind für Investitionen vorgesehen, die besonderen Zwecken dienen (zB der Beschäftigung Behinderter oder dem Umweltschutz). Für Investitionen in die Erweiterung eines Unternehmens können Investitionsgutschriften in Anspruch genommen werden. Zudem kommen neugegründete Unternehmen für die ersten 8 Jahre in den Genuß einer Steuerbefreiung, soweit sie für die Region von Bedeutung sind.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 263.

c) Körperschaftsteuertarif

334

Der KStTarif setzt sich aus 5 Stufen zusammen. Der Eingangsteuersatz (für Gewinne bis 400 000 Lfr. (9 916 €) beträgt 20 vH. Der Normalsatz liegt für das Jahr 1998 bei 30 vH (zuvor 32 vH) ab Gewinnen von 600 000 Lfr. (14 874 €). Dieser Steuersatz erhöht sich durch einen Beitrag in Höhe von 4 vH des Steuerbetrags für den Arbeitslosenfond auf 31,2 vH.

Beschränkt stpfl. KapGes. unterliegen – unabhängig von der Höhe des Gewinns – mit ihren inländischen Einkünften stets dem Spitzensteuersatz.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

335

Grundsätzlich stellen Dividenden bei der empfangenden KapGes. stpfl. Einkommen dar.

Schachtelprivileg: Ist eine im Inland unbeschränkt stpfl. KapGes. an einer anderen in Luxemburg unbeschränkt stpfl. KapGes. zu mindestens 10 vH beteiligt, liegt eine Schachtelbeteiligung vor. In diesem Fall sind Ausschüttungen

steuerfrei. Das gleiche gilt für Beteiligungen, deren Anschaffungskosten mindestens 50 Mio. Lfr. (1,24 Mio. €) betragen. Ausreichend sind mittelbare Beteiligungen. Grds muß die Beteiligung mindestens 12 Monate vor Abschluß des Wj., in dem die Ausschüttung erfolgt, ununterbrochen bestanden haben. Seit 1998 wird das Schachtelprivileg schon vorher gewährt, wenn die Ges. sich zu einer entsprechenden Haltedauer verpflichtet. Bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung entfällt die Pflicht der ausschüttenden KapGes., KapErtrSt. einzubehalten, es sei denn, Dividendenempfänger ist eine steuerbefreite Holdinggesellschaft.

Organschaft: Die Besteuerung als Organschaft ist prinzipiell erst ab einer Beteiligung von 99 vH möglich. Nur ausnahmsweise (Genehmigung des Wirtschafts- und Finanzministers sowie der Minderheitsaktionäre) kann eine Organschaft bereits ab einer Beteiligung von 75 vH gebildet werden. Unter den Voraussetzungen der Organschaft können die Ergebnisse von unbeschränkt stpfl. KapGes. zu Besteuerungszwecken zusammengefaßt werden, wenn die Tochtergesellschaft in die Muttergesellschaft organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert ist. Die luxemburgische Organschaft entspricht im wesentlichen der deutschen Regelung. Die Einzelergebnisse der Konzerngesellschaften werden der Obergesellschaft zugerechnet und dort konsolidiert.

Holdinggesellschaften sind von der KSt. befreit. Bereits durch Gesetz v. 31. 7. 29 wurde ein Holdingprivileg eingeführt, das weitgehend unverändert fortbesteht. Begünstigt sind Gesellschaften unabhängig von der Gesellschaftsform, wenn sich ihr Gesellschaftszweck ausschließlich auf die Verwaltung von Beteiligungen richtet und die Gesellschaft keine aktive Erwerbstätigkeit, insbesondere keine der Öffentlichkeit zugänglichen Geschäftsräume unterhält. Die Holdinggesellschaft muß in Luxemburg ansässig, dh. unbeschränkt stpfl. sein. Luxemburgische Holdinggesellschaften sind von der laufenden Besteuerung befreit. Sie unterliegen lediglich einer einmalig zu erbringenden Kapitalverkehrsteuer in Höhe von 1 vH des eingebrachten Gesellschaftskapitals und einer jährlichen Vermögensteuer (taxe d'abonnement) von 0,2 vH des Marktwerts der ausgegebenen Aktien. Im Minimum muß die Steuer 2000 Lfr. (50 €) betragen. Von einer luxemburgischen Holding ausgezahlte Dividenden sind von der ansonsten auf Ausschüttungen erhobenen KapErtrSt. befreit.

Kapitalertragsteuer: Auf Ausschüttungen an andere KapGes. wird eine Quellensteuer von 25 vH erhoben, soweit nicht ein Schachtel- oder Holdingprivileg eingreift.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen ebenfalls einer KapErtrSt. von 25 vH.

336 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Die KSt. wird im Veranlagungswege erhoben. Der Stpfl. ist verpflichtet, innerhalb von 3 Monaten nach Abschluß des Wj. eine StErklärung abzugeben, anhand derer die KStSchuld festgesetzt wird. Vorauszahlungen werden vierteljährlich fällig; sie entsprechen jeweils $\frac{1}{4}$ der VorjahresKStSchuld.

337 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Dividendeneinkünfte natürlicher Personen unterliegen der ESt. Dabei werden aber – soweit es sich um die Ausschüttung einer inländischen Gesellschaft handelt – nur 50 vH der Dividende in die Bemessungsgrundlage einbezogen

(Teilfreistellungssystem). Hierdurch wird die Doppelbelastung deutlich abgemildert. Im Ergebnis kommt es für Anteilseigner im EStSpitzensatz, der seit 1998 46 vH (zuvor 50 vH) beträgt, zu einer gegenüber der Belastung anderer Einkünfte nur geringfügig höheren Dividendenbelastung von etwa 47,5 vH. Die Teilfreistellung greift auch bei Ausschüttungen aus steuerbefreiten Holdinggesellschaften ein. Eine Abhängigkeit zur gezahlten KSt. besteht nicht.

Kapitalertragsteuer: Es wird eine auf die ESt. anrechenbare KapErtrSt. von 25 vH erhoben.

Ausländische Anteilseigner unterliegen ebenfalls der KapErtrSt. in Höhe von 25 vH, die für sie definitiv wird. Dividenden aus einer luxemburgischen Holdinggesellschaft bleiben hingegen auch bei Ausschüttung an ausländische Anteilseigner steuerfrei, da eine KapErtrSt. nicht erhoben wird.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind als private Spekulationsgewinne innerhalb der ersten sechs Monate nach der Akquisition stpfl. (Freibetrag 10 000 Lfr = 248 €), es sei denn, es handelt sich um eine wesentliche Beteiligung (mindestens 25 vH). Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen sind grundsätzlich unabhängig von der Besitzperiode voll estpfl. Zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung werden die Gewinne indexiert, zum anderen steht ein Freibetrag von 2 000 000 Lfr. (59 579 €) zur Verfügung. Betriebliche Veräußerungsgewinne werden stets zur regulären ESt. herangezogen.

4. Besteuerung von Auslands Sachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

338

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Ausländische Einkünfte werden nach Tätigkeiten und Investitionen aufgeteilt. Eine Anrechnung im Ausland gezahlter KSt. wird begrenzt auf die auf das jeweilige Auslandsengagement entfallende luxemburgische Steuer gewährt.

Internationales Schachtelprivileg: Für Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an inländische Muttergesellschaften gilt ein internationales Schachtelprivileg, das bereits dann Anwendung findet, wenn verschiedene luxemburgische Gesellschaften insgesamt 10 vH der Anteile der ausländischen Tochtergesellschaft halten und eine der inländischen Gesellschaften an jeder der anderen inländischen Gesellschaften zu mindestens 50 vH beteiligt ist. Zudem muß der Gewinn im Ausland einer Steuer von mindestens 15 vH unterliegen haben.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

339

Im Rahmen des luxemburgischen Teilentlastungssystems ist zwischen dem mittelbaren und dem unmittelbaren Bezug ausländischer KapGesGewinne zu differenzieren.

Die Teilfreistellung wird nur für Ausschüttungen luxemburgischer KapGes. gewährt. Bei direktem Dividendenbezug von einer ausländischen KapGes. kommt es folglich zur ungeminderten Doppelbelastung.

Hingegen wird auch bei der Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile, die in Luxemburg auf der Ebene der luxemburgischen Muttergesellschaft keiner oder nur einer um die Anrechnung ausländischer KSt. ermäßigten Besteuerung unterliegen haben, im Rahmen der ESt. des Anteilseigners die Freistellung in Höhe von 50 vH gewährt.

Niederlande

Schrifttum: HINTZEN, Die Besteuerung der KapGes. in den Niederlanden im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland, Köln 1975; GROTHERR, Einheitsbesteuerung von Konzernen in den Niederlanden, IWB F. 5 Niederlande, Gr. 2 (1994) S. 225; VAN RAAD, Unternehmensbesteuerung in den Niederlanden, DStJG 16 (1994) S. 5; AARDEMA/VAN DEN DOOL/KAVELAARS-NIEKOOP (Hrsg.), Gids voor de vennootschapsbelasting 1996, Deventer 1996; VAN MUJEN/VAN DER WAL, Compendium van de vennootschapsbelasting, 4. Aufl., Deventer 1995; GEURTS/OOSTERBEEK, Wichtige Neuerungen 1996/1997 im niederländischen Steuerrecht, IWB F. 5 Niederlande, Gr. 2 (1997) S. 261; RODE, Änderungen des niederländischen KStRechts – Neues zum Standort Niederlande, IStR 1997 S. 293; VAN RAAD, The Netherlands, in AULT (Hrsg.), Comparative Income Taxation, Den Haag 1997 S. 81; OBLUDA, Das Steuerrecht der Niederlande, IWB F. 5 Niederlande, Gr. 2 (1998) S. 269; RODE, Niederlande: Einführung der Anrechnungsmethode für Gewinne aus passiver Finanzierungstätigkeit, IStR 1998 S. 458; KOWALLIK, Die Besteuerung der GmbH & Co. KG in den Niederlanden, IStR 1999 S. 417.

KOLLER, Netherlands, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam; MÜSSENER, Niederlande, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; TE BOEKHORST, The Taxation of Companies in The Netherlands, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam.

340 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die KSt. der Niederlande (vennootschapsbelasting) ist eine staatliche Steuer mit proportionalem Steuersatz auf das Gesamteinkommen von juristischen Personen. PersGes. besitzen keine Steuersubjektfähigkeit; ihre Gewinne werden den Gesellschaftern zugerechnet und dort mit ESt. besteuert.

Körperschaftsteuersystem: Die Niederlande wenden ein klassisches KStSystem an, das in der Vergangenheit mit Ausnahme eines geringfügigen Freibetrags keine Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung kannte. Seit dem Jahr 1997 wird die Wirkung der Vorbelastung mit KSt. jedoch für wesentlich beteiligte Anteilseigner durch einen ermäßigten EStSatz deutlich abgeschwächt.

Rechtsgrundlage ist das Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (KStG) und das Wet op de dividendbelasting 1965 (Dividendenquellensteuergesetz), beide zuletzt geändert durch Gesetz v. 20. 12. 96.

Sonstige Unternehmensteuern: Seit 1. 1. 97 gilt für Schiffsunternehmen eine pauschale Tonnagesteuer mit erheblichem Subventionspotential.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

341 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind KapGes., insb. AG (naamloze vennootschap, N. V.) und GmbH (vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, B. V.), die nach niederländischem Recht errichtet wurden. Daneben sind auch sog. offene KG (open commanditaire vennootschap, open CV), bei denen der Eintritt neuer Kommanditisten ohne Zustimmung der anderen Kommanditisten möglich ist, Subjekt der KSt. Ferner fallen unter das KStG ua. Genossenschaften, Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit, andere Vereinigungen und juristische Personen des Privatrechts, sofern sie sich gewerblich betätigen, Zweckvermögen

und in einzelnen Fällen gewerbliche Betriebe der öffentlichen Hand. Erfasst wird das Welteinkommen.

Beschränkte Steuerpflicht: Nicht in den Niederlanden ansässige juristische Personen sind beschränkt stpfl. mit ihren Einkünften aus einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einkunftsquellen in den Niederlanden, die gesetzlich genau definiert sind.

b) Sachliche Steuerpflicht

342

Die steuerliche Gewinnermittlung im Rahmen der KSt. basiert auf den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. Es gilt ein weiter Gewinnbegriff.

Betriebsausgaben: Repräsentationsaufwendungen, die im niederl. EStRecht nur in begrenztem Umfang abziehbar sind, können von der kstl. Bemessungsgrundlage grds. zu 100 vH abgesetzt werden. Eine Einschränkung besteht, wenn die Gesellschaft wesentlich beteiligte Gesellschafter als ArbN beschäftigt. In diesem Fall können nur 90 vH der Aufwendungen stl. geltend gemacht werden.

Veräußerungsgewinne stellen reguläres gewerbliches Einkommen dar. Gewinne können unter bestimmten Voraussetzungen in eine Reinvestitionsrücklage eingestellt werden.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Einschränkungen gelten hinsichtlich der Abziehbarkeit von Vergütungen eines wesentlich beteiligten Aufsichtsratsmitglieds. Während die ersten 4000 hfl (1 815 €) voll abgezogen werden dürfen, können diesen Betrag übersteigende Vergütungen nur zu 50 vH gewinnmindernd geltend gemacht werden (Obergrenze 20 000 hfl = 9 076 €).

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den kstl. Gewinn nicht mindern. Eine Legaldefinition existiert nicht.

Verluste der KapGes. können im Rahmen der KSt. drei Jahre zurück- und unbegrenzt vorgetragen werden.

Sondervorschriften zur Bekämpfung des Einsparereffekts der niedrigen Körperschaftsteuer: Um zu verhindern, daß durch überlange Thesaurierungen zum niedrigen KStSatz Gewinne der höheren ESt. entzogen werden, sind seit 1997 bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern fiktive Gehälter, Zinsen und Mieten zu erfassen, sofern die Gesellschaft keine entsprechende Vergütung für die erbrachten Leistungen zahlt. Bei der Gesellschaft sind diese Beträge als Betriebsausgaben abziehbar. Beim Anteilseigner erhöhen sie die Bemessungsgrundlage der ESt.

Investitionsbegünstigungen: Für bestimmte Investitionen kann ein Investitionsabzug von der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, der mit steigender Investitionssumme sinkt. Ein erhöhter Investitionsabzug steht für Investitionen in Energiespartetechnik zur Verfügung.

Ebenfalls seit 1997 gilt eine Sonderregelung für Konzernfinanzierungsgesellschaften, die ihre Finanzierungsaktivitäten ausschließlich in den Niederlanden ausüben und die verbundene Gesellschaften in mindestens vier Ländern oder zwei Kontinenten finanzieren. Unter diesen Voraussetzungen können auf Antrag 80 vH der mit der Finanzierungstätigkeit in Zusammenhang stehenden Gewinne einer Risikorückstellung zugeführt werden, so daß im Ergebnis nur noch über 20 vH des stpfl. Einkommens KSt. gezahlt wird. Dadurch reduziert sich die effektive Steuerbelastung auf 7 vH.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 273.

343 c) **Körperschaftsteuertarif**

Der KStSatz beträgt seit 1998 einheitlich 35 vH. Zuvor galt ein degressiv gestaffelter Tarif von ursprünglich 40 vH für die ersten 250 000 hfl (113 445 €) des stpfl. Gewinns und danach 35 vH, der bereits in den Jahren 1996 auf 37 vH und in 1997 auf 36 vH (1997) für die ersten 100 000 hfl (45 378 €) Gewinn zurückgeführt worden war.

Sondersteuersatz: Für niederländische Kapitalanlagegesellschaften reduziert sich der Steuersatz unter bestimmten Umständen auf 0 vH.

344 d) **Besteuerung verbundener Unternehmen**

Grundsätzlich führen an eine andere KapGes. gezahlte Dividenden bei dieser zu stpfl. Einkommen.

Schachtelprivileg: Jedoch sind bereits ab einer Beteiligung von 5 vH des nominalen Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaft Beteiligungserträge bei der Muttergesellschaft steuerfrei. Bei besonderem Nachweis kann das Schachtelprivileg auch bei noch geringerem Beteiligungsumfang gewährt werden.

Einheitsbesteuerung: Unter der Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 95 vH können sich mehrere nach niederländischem Recht errichtete KapGes. zu einer steuerrechtlichen Einheit (fiscale eenheid) zusammenschließen, wenn sie ein übereinstimmendes Wj. haben und demselben steuerlichen Regime unterliegen. Die Wahl der Einheitsbesteuerung hat zur Folge, daß die untergeordneten Gesellschaften als unselbständige Betriebsstätten der übergeordneten Muttergesellschaft behandelt werden, so daß Gewinne und Verluste im Rahmen einer konsolidierten Bilanz verrechnet werden können. Die Tochtergesellschaften verlieren ihre Steuersubjektivität. Nur noch die Muttergesellschaft ist Steuersubjekt der KSt.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen einer Kap-ErrSt. von 25 vH.

345 e) **Erhebung der Körperschaftsteuer**

Die KapGes. ist zu monatlichen Vorauszahlungen verpflichtet. Eine StErklärung muß sechs Monate nach Ende des Wj. eingereicht werden.

Im Fall der Einheitsbesteuerung reduziert sich die StErklärungspflicht auf die Muttergesellschaft, die eine einheitliche (konsolidierte) Erklärung für die gesamte Konzerngruppe abgibt.

346 3. **Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners**

Seit dem 1. 1. 97 ist danach zu unterscheiden, ob der Anteilseigner eine wesentliche Beteiligung an der KapGes. (mindestens 5 vH der Anteile der KapGes.) hält. In diesem Fall sind Dividendeneinkünfte nicht mehr wie zuvor den Einkünften aus Vermögen zuzuordnen, sondern gelten als Gewinne aus wesentlicher Beteiligung.

Dividenden aus nicht wesentlicher Beteiligung sind bis zu 1 000 hfl (454 €) steuerbefreit und werden danach voll besteuert. Der Freibetrag entfällt bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung. In diesem Fall findet statt der progressiven EStSätze ein ermäßigter proportionaler Steuersatz von 25 vH Anwendung. Dies gilt allerdings nicht, wenn die KapGes. einen steuerlichen Sonderstatus einnimmt,

wie dies etwa bei Kapitalanlagegesellschaften der Fall ist, für die sich der KStSatz unter bestimmten Umständen auf null reduziert.

Kapitalertragsteuer: Auf Dividenden wird nach dem Dividendenquellensteuergesetz eine Quellensteuer von 25 vH erhoben, die bei unbeschränkt stpfl. Anteilseignern auf die EStSchuld angerechnet werden kann.

Ausländische Anteilseigner unterliegen ebenfalls dem KapErtrStAbzug in Höhe von 25 vH, der abgeltende Wirkung entfaltet.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Seit 1997 gilt die Unterscheidung nach dem Umfang der Beteiligung auch für Veräußerungsgewinne. Während Veräußerungsgewinne aus Streubesitz weiterhin steuerfrei sind, werden Gewinne aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (ab 5 vH) in Höhe von 25 vH zur ESt. herangezogen. Damit wurde ein beliebtes Steuersparmodell in den Niederlanden eingeschränkt. Vor der Gesetzesänderung war es weit verbreitet, niedrig mit KSt. besteuerte Gewinne in der KapGes. anzusammeln, um diese dann steuerfrei zu veräußern. Gewinne aus betrieblich gehaltenen Anteilen sind – wie bereits zuvor – weiterhin voll estpfl.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

347

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Die internationale Doppelbesteuerung wird im Wege der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt verhindert. Hierzu wird die KSt. auf den Gesamtgewinn um den Betrag gekürzt, der anteilmäßig den ausländischen Einkünften entspricht. Lediglich für Einkünfte aus Entwicklungsländern kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Die Anrechnungsmethode gilt seit 1997 auch für ausländische Gewinne aus passiver Finanzierungstätigkeit, unabhängig davon, aus welchem Land die Gewinne stammen.

Internationales Schachtelprivileg: Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft sind bei der niederländischen Muttergesellschaft unter denselben Voraussetzungen (dh. ab einer Beteiligung von 5 vH) steuerfrei wie Ausschüttungen einer inländischen Tochtergesellschaft.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

348

Zu unterscheiden ist seit 1997 zwischen direktem und mittelbarem Auslandsdividendenbezug. Direkt von einer ausländischen KapGes. empfangene Dividenden unterliegen bei der natürlichen Person der ungeminderten ESt. Der Sondersteuersatz von 25 vH kommt nicht zur Anwendung. Hingegen gilt bei der Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile durch eine niederländische Muttergesellschaft für Ausschüttungen aufgrund wesentlicher Beteiligungen der ermäßigte Steuersatz.

Norwegen

Schrifttum: ARNTZEN/BUGGE (Hrsg.), *Company Trade and Tax Law*, Oslo 1978; TOUCHE/ROSS, *International Tax and Investment Profile: Norway*, London 1988; EXNER, *Ist Norwegen auf dem Weg zum Steuerparadies?*, RIW 1991 S. 650; *Norwegisches Finanz-*

ministerium, Norwegian Tax Reform 1992, Oslo 1991; ZIMMER (Hrsg.), Bedrift, selkap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere, Oslo 1995. SEDLMAYR, Norwegen, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; GJEMS-ONSTAD, The Taxation of Companies in Norway, in Ibfd (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam.

349 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Die norwegische KSt. setzt sich zusammen aus einer proportionalen staatlichen Steuer (fellesskatt til staten) und einer lokalen, ebenfalls proportionalen Steuer (inntektsskatt til kommunen og fylkeskommunen), deren Satz örtlich variiert.

Die KSt. bezieht sich nur auf juristische Personen. PersGes. werden nach dem Transparenzprinzip steuerlich nur über die Gesellschafter erfaßt.

Körperschaftsteuersystem: 1992 wurde ein Vollarrechnungssystem eingeführt, das in seinen Wirkungen auf unbeschränkt stpfl. KapGes. und Anteilseigner beschränkt ist.

Rechtsgrundlage: Die KSt. ist im Gesetz über die Steuer vom Vermögen und Einkommen (Skatteloven) v. 11. 8. 11 und im Gesetz über die Steuer für Aktiengesellschaften und Aktionäre v. 19. 6. 69 geregelt. Grundlegende Änderungen wurden im StReformG 1992 (Selskapskatteloven) vollzogen, durch das die Bemessungsgrundlage verbreitert und im Gegenzug der Steuersatz gesenkt wurde.

Sonstige Unternehmensteuern: Zusätzlich zur KSt. unterliegen Erdölgesellschaften mit ihren Gewinnen aus der Erdölförderung einer Erdölsteuer in Höhe von 50 vH. Auf diese Weise sollen die Gewinne aus der Ausbeutung der natürlichen Ressourcen abgeschöpft werden.

Anstelle der KSt. können Reedereien für die Besteuerung mit Tonnagesteuer optieren. Hierbei handelt es sich um eine eigenständige Steuer, deren Anwendung zu erheblichen Vergünstigungen führen kann.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

350 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig mit ihrem weltweiten Einkommen sind alle juristischen Personen sowie Personenvereinigungen mit selbständiger Geschäftsleitung und Vermögensmassen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische juristische Personen, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Norwegen haben, sind mit Einkünften aus inländischen Betriebsstätten, Grundbesitz, der Vermietung inländischen beweglichen Sachvermögens und Beteiligungen an norwegischen KapGes. beschränkt stpfl.

351 b) Sachliche Steuerpflicht

Der stpfl. Gewinn wird unabhängig vom Handelsrecht ermittelt. Das Maßgeblichkeitsprinzip ist dem norwegischen StRecht unbekannt. Lediglich bezüglich des Zuflußzeitpunkts wird auf das Handelsrecht zurückgegriffen, soweit keine steuerrechtlichen Spezialvorschriften existieren. Wertsteigerungen des Betriebsvermögens werden ausschließlich bei Realisation erfaßt.

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben: Im Prinzip können alle der Gewinnerzielung dienenden Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Nicht abziehbar sind allerdings Ausgaben für Geschenke und Repräsentationszwecke. Spenden können nur dann (begrenzt auf 10 vH des stpfl. Einkommens) abgesetzt werden, wenn sie staatlichen Forschungseinrichtungen oder Ausbildungsstätten zugute kommen.

Bewertung des Anlagevermögens: Das abnutzbare Anlagevermögen wird zu historischen Kosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) bewertet. Entgeltlich erworbene Firmenwerte und Patente können abgeschrieben werden; Grundstücke, Kunstgegenstände und Wertpapiere gelten als nicht abnutzbar.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter werden in acht Klassen eingeteilt. Nach der Einordnung in eine der verschiedenen Kategorien richtet sich die Abschreibungsmethode. Das norwegische Steuerrecht kennt wie die anderen nordischen Staaten degressive Abschreibungen, die entweder für jedes Wirtschaftsgut einzeln oder auf Sammelbasis erfolgen. Die Abschreibungssätze variieren zwischen 2 vH und 30 vH. Wirtschaftsgüter mit geringem Wert oder einer Nutzungsdauer von weniger als drei Jahren können sofort abgeschrieben werden.

Veräußerungsgewinne gelten als reguläres Einkommen und werden dem normalen KStSatz unterworfen. Sie können auf zukünftige Jahre verteilt werden. Verluste können gegen Veräußerungsgewinne voll verrechnet werden. Ein Ausgleich mit anderen Einkünften ist ebenfalls möglich, aber auf 20 vH des Verlusts pro Jahr begrenzt. Sonderregeln gelten seit 1992 für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien. Mittels eines anspruchsvollen Systems, dem sog RISK-Schema (Regulering av aksjers Inngangsverdi med Skattlagt Kapital), wird dem Umstand Rechnung getragen, daß thesaurierte Gewinne bereits mit KSt. vorbelastet sind (hierzu ausführlich GJEMS-ONSTAD, *The Taxation of Companies in Europe – Norway*, in IBFD [Hrsg.], *The Taxation of Companies in Europe*, Anm. 2.10.4.4). Durch die Gleichstellung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen soll Entscheidungsneutralität zwischen den alternativen Gewinnrealisationsformen erzielt werden. Da auch das Anrechnungsverfahren für Dividendeneinkünfte nur inländischen Anteilseignern zur Verfügung steht, ist die Anwendung des RISK ebenfalls auf norwegische Anteile und Anteilseigner beschränkt.

Bewertung des Umlaufvermögens: Alle Rohstoffe und für den Verkauf oder Verbrauch bestimmte Waren werden dem Umlaufvermögen zugeordnet. Die Bewertung erfolgt anhand der historischen Kosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Zulässig ist daneben die FIFO-Methode, nicht aber das LIFO-Verfahren. Durch die Steuerreform von 1992 wurde das Niederstwertprinzip abgeschafft. Wertminderungen werden erst bei Realisierung berücksichtigt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Da es im Rahmen des norwegischen KStSystems zu einer vollständigen Anrechnung der KSt. kommt, spielen verdeckte Gewinnausschüttungen grds. keine große Rolle. Lediglich im Hinblick auf ausländische Anteilseigner, die nicht in das norwegische Anrechnungsverfahren einbezogen sind, können durch verdeckte Gewinnausschüttungen Vorteile erzielt werden. Die Einordnung als vGA verhindert den Abzug der Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und führt zu stpfl. Dividendeneinkommen beim Anteilseigner.

Verluste können zehn Jahre vorgetragen werden. Für die Erdölindustrie verlängert sich dieser Zeitraum auf fünfzehn Jahre. Ein Verlustrücktrag ist nur im Falle der Liquidation der Gesellschaft begrenzt auf zwei Jahre möglich.

Investitionsbegünstigungen: Die zuvor geltenden Abzüge von der Steuer-schuld zur Förderung von Investitionen und die Möglichkeit der beschleunigten Abschreibung wurden durch die Steuerreform 1992 im Zuge der zur Senkung der Tarife erforderlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage abgeschafft.

352 c) Körperschaftsteuertarif

Aufgrund der in der Steuerreform 1992 vorgenommenen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage konnte Norwegen seinen Steuersatz substantiell senken. Die Steuerbelastung setzt sich zusammen aus der staatlichen KSt. in Höhe von 21,25 vH und der lokalen KSt. Die Sätze der gemeindlichen KSt. variieren zwischen 5,5 vH und 6,75 vH, so daß sich im Maximum ein KStSatz von 28 vH ergibt.

Sondersätze: In den nördlichsten Regierungsbezirken reduziert sich der KStSatz auf 24,5 vH des Gesamtgewinns.

353 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Juristische Personen nehmen als Anteilseigner unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung am kstl. Anrechnungsverfahren teil, vgl. im einzelnen Anm. 355. Ein Schachtelprivileg existiert nicht.

Einheitsbesteuerung: Das norwegische Steuerrecht bietet die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung (skattekonsern), wenn eine in Norwegen unbeschränkt stpfl. KapGes. zu mehr als 90 vH am Stammkapital einer anderen unbeschränkt stpfl. KapGes. beteiligt ist.

354 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Kstpfl. Unternehmen haben in Norwegen im Unterschied zu natürlichen Personen keine Vorauszahlungen zu entrichten. Statt dessen werden nach Ablauf des Steuerjahres zum 15. 2. und zum 15. 4. des Folgejahres Abschlagszahlungen von je $\frac{1}{4}$ der zu erwartenden Steuerschuld fällig. Der sich nach der Veranlagung ergebende Restbetrag – die Steuererklärung ist innerhalb von zwei Monaten nach Ende des Wj. einzureichen – ist in zwei weiteren Raten zahlbar.

355 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Dividendeneinkünfte stellen für den Anteilseigner reguläres Einkommen dar, das einem EStSatz von 28 vH unterliegt. Das seit 1992 geltende Anrechnungssystem sieht eine StGutschrift für die auf der Ebene der KapGes. erhobene KSt. vor. Voraussetzung ist, daß die ausschüttende KapGes. der regulären KSt. unterliegt und der Anteilseigner unbeschränkt stpfl. ist. Ab dem Jahr 1995 wird die StGutschrift selbst nicht mehr in das estpfl. Dividendeneinkommen einbezogen. Steuerpflichtig ist nur die Nettodividende. Die StGutschrift errechnet sich ebenfalls anhand der Nettodividende und beträgt 28 vH der Barausschüttung. Aufgrund der Übereinstimmung des Dividendeneinkommensteuersatzes mit dem KStSatz – beide 28 vH – fällt keine zusätzliche Steuer an. De facto sind Dividendeneinkünfte daher steuerfrei, wodurch das norwegische Anrechnungssystem drastisch vereinfacht wird (zu den deutlichen Ähnlichkeiten mit dem finnischen KStSystem s. Anm. 250, 256).

Ausgleichssteuer: Um zu verhindern, daß Gewinne, die auf der Ebene der KapGes. keiner KSt. unterlegen haben, beim Anteilseigner eine KStGutschrift auslösen, wird seit 1994 bei der KapGes. eine sog. Korrektursteuer (korrektionsjonnskatt) erhoben. Die Korrektursteuer wird fällig, wenn das Eigenkapital der Gesellschaft aufgrund von Ausschüttungen einen bestimmten Wert unterschreitet.

Kapitalertragsteuer wird nur auf Ausschüttungen an beschränkt stpfl. Anteilseigner erhoben.

Ausländische Anteilseigner: Die Besteuerung der Dividende ist mit der Erhebung der KapErtrSt. in Höhe von 25 vH abgegolten. Ausländische Anteilseigner nehmen am norwegischen Anrechnungssystem nicht teil.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung lösen beim Anteilseigner stpfl. Einkommen aus. Dem Umstand, daß in dem Veräußerungsgewinn auch mit KSt. vorbelastete Gewinnanteile der KapGes. enthalten sind, wird durch das RISK-Schema Rechnung getragen, vgl. Anm. 351.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

356

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung sehen eine Anrechnung der im Ausland gezahlten KSt. begrenzt auf die Höhe der inländischen Steuerschuld vor. Die Höchstbetragsbegrenzung ist nicht länderabhängig. Überschußbeträge können bis zu zehn Jahre vorgetragen werden.

Von einer ausländischen Tochtergesellschaft gezahlte KSt. kann im Wege der indirekten Anrechnung ab einer Beteiligung von 10 vH an Stammkapital und Stimmberechtigung von der norwegischen Muttergesellschaft auf die eigene Steuerschuld angerechnet werden.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

357

Bei mittelbarem Bezug ausländischer Gewinne über eine norwegische KapGes. erhält der Anteilseigner ebenfalls eine Steuergutschrift. Das Anrechnungsverfahren enthält keine Sonderregelung für die Ausschüttung ausländischer Einkunftsanteile. Es wird auch keine Korrektursteuer (Anm. 355) fällig, wenn ausländische Gewinne weiter ausgeschüttet werden.

Demgegenüber wandelt sich das norwegische Vollarrechnungssystem für direkt von einer ausländischen KapGes. bezogene Dividenden zu einem klassischen System. Auslandsdividenden unterliegen in Norwegen als Kapitaleinkünfte der ESt. in Höhe von 28 vH. Für die im Ausland gezahlte KSt. wird keine Steuergutschrift erteilt. Im Ausland einbehaltene Quellensteuer kann auf die in Norwegen auf die Dividende entfallende Einkommensteuer angerechnet werden.

Österreich

Schrifttum: MAYR, Die KSt., 4. Aufl., Eisenstadt 1983; BERTEL/MANDL/MANDL/RUPPE, Die KapGes. nach der Steuerreform 1988, Wien 1989; HEIDINGER, Die österreichische KStReform 1988, Ein Beitrag zur Annäherung an die EG, StW 1989 S. 90; NOLZ/WIESNER/HEIDINGER, Die Steuerreform 1989. Änderungen im Bereich der ESt., KSt.

und USt., Wien 1989; GRAFFE, Die österreichische KSt. – Modell für die Bundesrepublik?, DStZ 1990 S. 269; GRÖHS/POLAK, Austrian Business Taxation, Wien 1992; KOHLER, Die Körperschaftbesteuerung, Wien 1994; RATTINGER, Die StReform 1993 in Österreich, ISr 1994 S. 57; GASSNER/M. LANG/LECHNER (Hrsg.), Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, München 1996; WIESNER/SCHNEIDER/SPANBAUER/KOHLER, KStG 88, Wien 1996; GRABBER/HILBER, ABC der Steuern im Privat- & Unternehmensbereich, Wien 1997; HÖRMANN, Unternehmensbesteuerung anhand von Fallbeispielen, 3. Aufl., Wien 1997; KIESEWITTER, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung. Eine vergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, StuW 1997 S. 24; DORALT/RUPPE, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I, 6. Aufl., Wien 1998; GENSER, Konsumorientierung – Realisierungschancen in Österreich, in SMEKAL/SENDLHOFFER/WINNER (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Heidelberg 1999 S. 197; WINNER, Die effektive Steuerbelastung österreichischer Unternehmen, ÖStZ 1999 S. 512.

DOMANN, Österreich, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; JANN/SCHUCH/TOIFL/KUIPER, The Taxation of Companies in Austria, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; LECHNER/STARINGER/WIDHELM, Austria, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam.

358 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Österreich erhebt auf Bundesebene eine proportionale KSt. auf das Einkommen von KapGes. Das Recht der Unternehmensbesteuerung ist durch den Dualismus zwischen KapGes. und PersGes. gekennzeichnet. Während die steuerliche Behandlung der KapGes. dem Trennungsprinzip folgt, gilt für PersGes. das Transparenzprinzip. Die Gewinne der PersGes. werden den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet.

Körperschaftsteuersystem: Es gilt ein Teilentlastungssystem. Die wirtschaftliche Doppelbelastung wird grds. durch Erhebung einer mit Abgeltungswirkung ausgestatteten KapErtrSt. in Höhe von 25 vH (sog. Endbesteuerung) abgemildert. Alternativ kann für die Veranlagung unter Anwendung des halben persönlichen Durchschnittssteuersatzes der ESt. optiert werden (sog. Halbsatzverfahren).

Rechtsgrundlage der KSt. ist das KStG 1988, BGBl. 1988 S. 401, modifiziert vor allem durch das StReformG 1993, BGBl. 1993 S. 818, mit dem auch die Einkommensbesteuerung der Dividenden neu geordnet wurde.

Sonstige Unternehmensteuern: Ähnlich der Rechtslage in Deutschland wurde in der Vergangenheit in Österreich auf gewerbliche Einkünfte eine Gewerbesteuer erhoben. Diese ist zum 1. 1. 94 abgeschafft worden. Neben der KSt. fällt damit keine zusätzliche Steuer auf den Unternehmensgewinn mehr an.

Allerdings wurde zum 1. 1. 94 anstelle der bisherigen Lohnsummensteuer eine Kommunalsteuer eingeführt, die sich nach den von einem Unternehmen im KJ. gezahlten Arbeitslöhnen bemißt. Anders als zuvor im Rahmen der Gewerbesteuer erstreckt sich die StPflicht nicht nur auf Gewerbebetriebe, sondern knüpft am Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts an. Die Kommunalsteuer beläuft sich auf 3 vH der Bemessungsgrundlage.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

359 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Die KStPflicht knüpft an die zivilrechtliche Rechtsform an. Unbeschränkt kstpf. sind in erster Linie im Inland

ansässige juristische Personen des privaten Rechts sowie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, ferner nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar bei einer anderen Person zu versteuern ist.

Beschränkt steuerpflichtig sind mit ihren Inlandseinkünften ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben, wenn sie einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind. Beschränkt stpfl. sind außerdem inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist.

b) Sachliche Steuerpflicht

360

Der KSt. unterliegt das innerhalb eines Kj. bezogene Einkommen der KapGes. Buchführungspflichtige KapGes. können ein abweichendes Wj. wählen. Die Ermittlung des Einkommens erfolgt in Anlehnung an das EStG. Ist eine Körperschaft nach den handelsrechtlichen Bestimmungen buchführungspflichtig, so werden alle Einnahmen als gewerbliche Einkünfte erfaßt. Die Gewinnermittlung erfolgt im Wege des Betriebsvermögensvergleichs.

Betriebsausgaben: Grds. gilt der Betriebsausgabenbegriff des EStG. Das KStG enthält aber Sondervorschriften über abziehbare und nichtabziehbare Aufwendungen und Ausgaben. Buchführungspflichtige KapGes. können Kosten, die durch die Werbung neuen Beteiligungskapitals entstehen (zB Aufgeld, Emissionskosten, Gesellschaftsteuer), als Aufwendungen zum Abzug bringen. Nichtabziehbar sind ua. Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke; Repräsentationsaufwendungen; die Hälfte der Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen; Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf nichtabziehbare Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer.

Veräußerungsgewinne werden im Rahmen der KSt. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt. Veräußerungsgewinne können auf entsprechende Ersatzwirtschaftsgüter übertragen, bzw. in eine innerhalb von 12 oder 24 Monaten aufzulösende Reinvestitionsrücklage eingestellt werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind der offenen Gewinnausschüttung gleichgestellt und dürfen das kstpfl. Einkommen nicht mindern.

Verluste einer KapGes., die seit 1991 entstanden sind, können als Verluste aus Gewerbebetrieb unbegrenzt vorgetragen werden (zuvor Begrenzung des Verlustvortrags auf 7 Jahre). Ein Verlustrücktrag existiert nicht.

Begünstigung des Eigenkapitalwachses: Betriebliches Eigenkapital soll durch die Steuerreform 2000 im Wege eines Abzugs für eine fiktive Verzinsung des Eigenkapitalwachses begünstigt werden. Der Verzinsungsbetrag wird als Sondergewinn statt der regulären KSt. in Höhe von 34 vH einer begünstigten Besteuerung in Höhe von 25 vH zugeführt. Es handelt sich um eine Brutto-Endbesteuerung. Angesichts der komplizierten Ausgestaltung und der nur geringfügigen Begünstigungswirkung werden die positiven Auswirkungen der Maßnahme auf die Finanzierungsstruktur jedoch als gering eingeschätzt.

Investitionsbegünstigungen: Österreich gewährt einen Investitionsfreibetrag für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Dieser beläuft sich seit 1995 nur noch auf 9 vH (zuvor 20 vH) der Anschaffungskosten.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 293.

361 **c) Körperschaftsteuertarif**

Seit dem 1. 1. 94 beträgt der KStSatz einheitlich 34 vH (bis 1993 30 vH). Ebenfalls seit dem VZ 1994 wird von unbeschränkt stpfl. KapGes. eine MindestKSt. erhoben. Diese beträgt ab dem 1. 1. 97 jährlich 5 vH der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (500 000 S = 36 336 € bei GmbH/1 Mio. S = 72 673 € bei AG). Übersteigt die MindestKSt. die tatsächlich zu entrichtende KStSchuld, so kann sie mit dieser verrechnet werden.

Für Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Vereinigungen gilt ein tariflicher Freibetrag von 100 000 S (7 267 €) pro Jahr.

362 **d) Besteuerung verbundener Unternehmen**

Gewinnausschüttungen zwischen inländischen KapGes. sind unabhängig vom Beteiligungsumfang bei der Empfängergesellschaft steuerfrei. Von diesem Schachtelprivileg werden seit 1988 sämtliche Beteiligungserträge aus unmittelbaren und mittelbaren (über eine PersGes. gehaltenen) Beteiligungen erfaßt.

Als Organschaft werden Gesellschaften besteuert, wenn eine KapGes. (Organgesellschaft) einer anderen Gesellschaft (Organträger) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch untergeordnet ist und zwischen beiden ein Ergebnisabführungsvertrag besteht. Eine Organschaft kann nur unter unbeschränkt stpfl. KapGes. begründet werden. Die Organschaft ändert nichts an der Steuersubjektivität der Organe, sondern führt lediglich dazu, daß dem Organträger das bei der Organgesellschaft ermittelte Ergebnis zugerechnet wird.

Kapitalertragsteuer wird auf Ausschüttungen an unbeschränkt stpfl. KapGes. nicht erhoben.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen hingegen einer KapErtrSt. von 25 vH, mit der die Besteuerung im Inland abgegolten ist.

363 **e) Erhebung der Körperschaftsteuer**

Die Körperschaft hat vier Vorauszahlungen auf die zu erwartende KStSchuld zu entrichten, die anhand des Vorjahresergebnisses zuzüglich eines Zuschlags von 4 vH ermittelt wird. Die Vorauszahlungen erhöhen sich, wenn auf weiter zurückliegende StErklärungen zurückgegriffen werden muß. Die Frist für die Abgabe der StErklärung beträgt 3 Monate nach Abschluß des Wj.; sie verlängert sich, wenn der Stpfl. sich der Mithilfe eines Steuerberaters bedient.

364 **3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners**

An natürliche Personen gezahlte Dividenden werden bei der KapGes. im Quellenabzugsverfahren einer KapErtrSt. von 25 vH unterworfen. Die KapErtrSt. wird definitiv (sog. Endbesteuerung), so daß die Belastung konstant 50,5 vH beträgt, falls der Anteilseigner nicht für die Veranlagung der Dividende zur ESt. optiert. In diesem Fall kommt unter Anrechnung der KapErtrSt. der halbe individuelle DurchschnittsEStSatz zur Anwendung (sog. Halbsatzverfahren). Auch im Rahmen der Veranlagung können Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, nicht geltend gemacht werden (Bruttosteuerung). Die Einführung der Endbesteuerung auch für Dividendeneinkünfte durch das StReformG 1993 hat eine wesentliche Vereinfachung gebracht, da häufig die Veranlagung für den Anteilseigner keine Vorteile bringt und deshalb unterbleiben

känn. Die Endbesteuerung ist vor allem deshalb oft vorteilhaft, weil anders als bei der Veranlagung im Fall der Endbesteuerung die Dividende nicht in die Ermittlung des für das Gesamteinkommen geltenden DurchschnittsESTsatzes einfließt und damit nicht progressionserhöhend wirkt.

Ausländische Anteilseigner: Die ESt. auf Dividenden wird durch den Einbehalt der KapErtrSt. in Höhe von 25 vH abgegolten. Die Möglichkeit der Veranlagung besteht nicht.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind als betriebliche Einkünfte stpfl., wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen des Privatvermögens sind innerhalb einer Spekulationsfrist von einem Jahr (für ab dem 1. 10. 2000 angeschaffte Wertpapiere zwei Jahre) voll stpfl., danach steuerfrei. Durch die StReform 2000 soll die Besteuerung der Spekulationsgewinne der Dividendensteuerung angepaßt werden, so daß Spekulationsgewinne in Zukunft ebenfalls der Endbesteuerung in Höhe von 25 vH unterworfen werden. Hält der Stpfl. mehr als 10 vH der Anteile an der KapGes. (wesentliche Beteiligung), so ist der Veräußerungsgewinn auch nach Ablauf der Spekulationsfrist mit dem halben ESTsatz zu versteuern.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

365

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung: Sind die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs nicht erfüllt, wird die ausländische KSt. auf die inländische KSt. angerechnet.

Internationales Schachtelprivileg: Von einer ausländischen KapGes. empfangene Beteiligungserträge sind im Inland steuerbefreit, wenn die Beteiligung in Höhe von mindestens 25 vH für einen ununterbrochenen Zeitraum von 2 Jahren besteht. Dies gilt auch für Dividendenzahlungen aus Nicht-EU-Staaten (Drittstaaten).

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

366

Für die Anwendung des österreichischen Teilentlastungssystems (Halbsatzverfahren oder Endbesteuerung) ist zu unterscheiden, ob Dividenden unmittelbar von einer ausländischen KapGes. bezogen werden oder im Wege der Weiterausschüttung durch eine österreichische Gesellschaft. Die ermäßigte Einkommensbesteuerung der Dividende wird nur für Ausschüttungen inländischer KapGes. gewährt. Dabei spielt es allerdings keine Rolle, ob der Gewinn im Inland der KSt. unterlegen hat, so daß die Vergünstigung auch bei der Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile zum Tragen kommt. Direkt aus dem Ausland bezogene Dividendeneinkünfte unterliegen hingegen beim österreichischen Anteilseigner der vollen Einkommensbesteuerung. Sie sind von Halbsatzverfahren und Endbesteuerung ausgeschlossen.

Polen

Schrifttum: PIATEK/CZECHOWSKI, Investieren in Polen, Köln 1993; TRUSCHKA/BRAUWEILER/ZSCHASCHLER, Das Steuersystem der Republik Polen, IWB F. 5 Polen, Gr. 2 (1995) S. 61; JONCA, Grundzüge des Steueränderungsgesetzes 1997 in Polen, IWB F. 5 Polen, Gr. 2 (1997) S. 75; JONCA, Zur Unternehmensbesteuerung in Polen, RIW 1997

S. 348; MAYER/KÖNIG, Steuerliche Auswirkungen von Direktinvestitionen in der Republik Polen, RIW 1997 S. 221; LANVER/HARBECKE, Wirtschaftsinformation Polen, Bonn 1998. SCHROER, Grundlagen des polnischen Steuer- und Abgabenrechts, in BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa, PL 71 SYST (Loseblatt), München; MARCINIUK, Besteuerung deutscher Investoren in Polen, in BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa, PL SYST 75 (Loseblatt), München; WALUGA, Taxation & Investment in Polen, in IBFD (Hrsg.), Taxation & Investment in Central and East European Countries (Loseblatt), Amsterdam.

367 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

In Polen gilt seit dem Jahre 1992 ein westlichen Standards entsprechendes KStG. Die polnische KSt. ist eine staatliche Steuer mit proportionalem Steuersatz.

Polen hat sich in Abhängigkeit von der zivilrechtlichen Rechtsform für ein dualistisches System der Unternehmensbesteuerung entschieden. Während KapGes. der KSt. unterliegen, haben PersGes. keinen Steuersubjektstatus. Gewinne der PersGes. werden den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet und dort von der ESt. erfaßt.

Körperschaftsteuersystem: Die mit KSt. vorbelasteten Gewinne der KapGes. unterliegen im Ausschüttungsfall einer definitiven KapErtrSt. in Höhe von 20 vH. Eine weitere Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners findet nicht statt (Teilentlastungssystem mit definitiver Abgeltungssteuer).

Rechtsgrundlage der polnischen KSt. ist das Gesetz über die Einkommensteuer juristischer Personen v. 15. 2. 92 (Dz. U. 1992 Nr. 21 Pos. 86) mit zahlreichen Änderungen.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

368 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig mit ihrem Welteinkommen sind juristische Personen mit Sitz oder dem Ort ihrer Geschäftsleitung in Polen. Daneben unterliegen auch gewerbliche Betriebe der öffentlichen Hand ohne eigene Rechtspersönlichkeit der KSt.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische KapGes., die in Polen weder ihren Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung haben, werden nur mit den inländischen Einkünften zur Besteuerung herangezogen.

369 b) Sachliche Steuerpflicht

Der kstpfl. Gewinn der KapGes. ergibt sich als Überschuß der Summe der Einkünfte über die Erwerbsaufwendungen (§ 7 Abs. 1 KStG). AG und GmbH sind gesetzlich zur Buchführung verpflichtet. Bei ihnen wird der steuerrechtliche Gewinn aus der Handelsbilanz abgeleitet. Dabei ergeben sich einige steuerrechtliche Modifikationen gegenüber der Handelsbilanz.

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben: Das Gesetz definiert Betriebsausgaben als Kosten der Erwerbung von Einkünften. Betriebsausgaben können grundsätzlich abgezogen werden.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Das KStG enthält einen umfangreichen Katalog nichtabziehbarer Aufwendungen. Nichtabziehbar sind ua. Ausgaben für Geschenke sowie Bußgelder und Strafen. Abzugsbeschränkungen bestehen insbesondere bei Spenden, Repräsentationsaufwendungen und Pkw-Kosten.

Bewertung des Anlagevermögens: Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden zu historischen Kosten bewertet. Die Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter erfolgt grundsätzlich nach linearen Abschreibungssätzen. Die Abschreibungssätze werden vom Ministerium der Finanzen im einzelnen verbindlich festgelegt. Beschränkungen bestehen hinsichtlich des Wertansatzes von Pkw.

Veräußerungsgewinne der KapGes. fließen in die kstl. Bemessungsgrundlage ein. Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern können mit gewissen Einschränkungen innerhalb eines VZ gegen entsprechende Veräußerungsgewinne verrechnet werden.

Bewertung des Umlaufvermögens: Primär erfolgt die Bewertung zu tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Daneben kann der Stpfl. unter bestimmten Voraussetzungen wählen zwischen Standardkosten-/Durchschnittspreismethode, LIFO- oder FIFO-Verfahren. Nach dem Stetigkeitsgrundsatz ist die einmal gewählte Methode beizubehalten.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Es gibt keine allgemeine gesetzliche Regelung. Einzelfälle von vGA werden aber von dem Katalog der nichtabziehbaren Aufwendungen mitumfaßt.

Verluste mindern den stpfl. Gewinn. Sie können ab dem 1. 1. 99 fünf Jahre vorgetragen werden (vorher drei Jahre mit festen Verlustanteilen). Ein Verlustrücktrag existiert nicht. Im Unterschied zur früheren Rechtslage wird der Verlust nicht mehr fest auf die Vortragsjahre aufgeteilt. Eine gewisse Beschränkung besteht aber weiterhin, da der Verlustabzug pro Jahr 50 vH des Gesamtverlustes nicht überschreiten darf.

Investitionsbegünstigungen: Die zuvor in einem Ministerialerlaß geregelten Maßnahmen zur Investitionsförderung sind seit 1997 in das KStG integriert. Danach können Ausgaben für Investitionen in bestimmte Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des kstpfl. Gewinns teilweise abgezogen werden. Der Abzug unterliegt verschiedenen Begrenzungen und ist ua. an eine bestimmte Einkommensrendite geknüpft, die anhand des Verhältnisses der begünstigten Einkünfte zum Gesamteinkommen ermittelt wird. Die Begünstigung ist für 1998 absolut begrenzt auf max. 35 vH der steuerlichen Bemessungsgrundlage (im Jahre 1999 auf 30 vH). Bis zum Jahr 2000 wird das Ausmaß der Begünstigung auf 25 vH der Bemessungsgrundlage zurückgeführt. In seiner Wirkung gleicht der Investitionsabzug einer Sonderabschreibung und führt damit prinzipiell nur zu Liquiditätsvorteilen. Der Stpfl. kann jedoch im auf das Abzugsjahr folgenden Jahr die Hälfte des Investitionsabzugs von der EStSchuld des Folgejahres abziehen, so daß es insoweit zu einer endgültigen Steuerreduktion kommt. Zusätzlich zu diesen staatlichen Fördermaßnahmen gibt es auf bestimmte Sondergebiete begrenzte regionale Strukturförderungsmaßnahmen, zB für Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit. Dies gilt allerdings nur noch dann, wenn die Förderung erstmalig bis Ende 1998 in Anspruch genommen wurde. Die unter bestimmten Voraussetzungen gewährte Steuerfreiheit für Gesellschaften mit ausländischer Beteiligung gilt nur noch für bis zum 31. 12. 93 gegründete Gesellschaften.

370 c) **Körperschaftsteuertarif**

Der KStSatz beträgt für 1999 einheitlich 34 vH (1996: 40 vH, 1997: 38 vH). Gesetzlich festgeschrieben ist eine weitere schrittweise Senkung des KStSatzes auf 32 vH im Jahr 2000. Darüber hinaus ist geplant, den Steuersatz jährlich um weitere 2 vH zu senken. Angestrebt ist ein endgültiger Steuersatz von 22 vH.

371 d) **Besteuerung verbundener Unternehmen**

Dividendeneinkünfte fließen bei der Empfängergesellschaft nicht in die kstl. Bemessungsgrundlage ein.

Konzernbesteuerung: Zum 1. 1. 96 wurde eine Gruppenbesteuerung eingeführt. Danach können Gewinne und Verluste innerhalb der Gruppe zum Ausgleich gebracht werden, wenn – neben verschiedenen anderen Voraussetzungen – eine polnische Muttergesellschaft an einer polnischen Tochtergesellschaft für mindestens 3 Wj. zu 100 vH beteiligt ist.

Kapitalertragsteuer: Ausschüttungen an andere KapGes. unterliegen einem Quellenabzug von 20 vH. Die von der ausschüttenden KapGes. einbehaltene KapErtrSt. führt bei der Empfängerin zu einer Steuergutschrift, die sie von ihrer KStSchuld abziehen und gegebenenfalls auf Folgejahre vortragen kann. Damit sind, zumindest dann, wenn der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten KapErtrSt. im aktuellen oder in späteren VZ eine entsprechende KStSchuld der Empfängerin gegenübersteht, Ausschüttungen zwischen KapGes. ohne zusätzliche Belastung möglich. Unter den Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung entfällt die KapErtrStPflicht.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. lösen ebenfalls eine KapErtrSt. in Höhe von 20 vH aus.

372 e) **Erhebung der Körperschaftsteuer**

Die KapGes. ist verpflichtet, jeden Monat unaufgefordert Voranmeldungen und Vorauszahlungen zu erbringen. Innerhalb von drei Monaten nach Abschluß des Wj. muß eine vorläufige KStErklärung eingereicht werden. Die endgültige StErklärung ist innerhalb von 10 Tagen nach Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafterversammlung, spätestens aber innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Wj. einzureichen.

373 3. **Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners**

Dividendeneinkünfte sind zwar Einkommensbestandteil, werden aber nicht zur ESt. herangezogen, weil die Besteuerung auf der Ebene des Anteilseigners durch die Abführung der KapErtrSt. in Höhe von 20 vH abgegolten wird. Zu einer Veranlagung kommt es nur dann, wenn von der ausschüttenden KapGes. keine KapErtrSt. abgeführt worden ist. Damit führt das polnische KStSystem zu einer wirtschaftlichen Mehrbelastung von Dividendeneinkünften gegenüber anderen Einkunftsarten. Die Kombination aus KSt. und KapErtrSt. mit Abgeltungswirkung ergibt eine konstante Steuerbelastung der Dividendeneinkünfte von etwa 46 vH (in 1999) gegenüber allgemeinen Einkommensteuersätzen zwischen 19 vH und 40 vH. Diese Definitivbelastung sinkt jedes Jahr mit der schrittweisen Senkung des KStSatzes.

Ausländische Anteilseigner unterliegen mit ihren Dividendeneinkünften wie inländische Anteilseigner der definitiven KapErtrSt. in Höhe von 20 vH.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung fließen in die estl. Bemessungsgrundlage ein und sind der regulären ESt. unterworfen. Eine Ausnahme gilt für Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf börsennotierter Anteile. Sie unterliegen bis zum 31. 12. 2000 nicht der Besteuerung.

4. Besteuerung von Auslands Sachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

374

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Es gilt eine länderabhängig begrenzte Anrechnung im Ausland gezahlter KSt. (per-country-limitation).

Dividenden, die eine polnische KapGes. von einer ausländischen KapGes. erhält, fließen in die kstl. Bemessungsgrundlage ein und unterliegen in vollem Umfang der polnischen KSt. Eine indirekte Anrechnung ist unilateral nicht vorgesehen.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

375

Die ermäßigte Dividendenbesteuerung gilt nur für Dividendenzahlungen polnischer KapGes. Unerheblich ist dabei, ob es sich um die Weiterausschüttung ausländischer Gewinne durch eine polnische Muttergesellschaft handelt.

Bei unmittelbarem Dividendenbezug von einer ausländischen KapGes. greift hingegen die unverminderte ESt. ein. Es kommt zur vollen wirtschaftlichen Doppelbelastung. Lediglich im Ausland erhobene KapErtrSt. kann auf die polnische ESt. angerechnet werden.

Portugal

Schrifttum; DELOITTE TOUCHE TOHMATSU (Hrsg.), International Tax and Business Guide: Portugal, New York 1995; Deutsch-Portugiesische IHK, Das Steuersystem in Portugal – ein Überblick, Bielefeld 1996; STIEB, Das portugiesische Steuerrecht, IWB F. 5 Portugal, Gr. 2 (1991) S. 49; GROTHERR, Konzernbesteuerung in Portugal, IWB F. 5 Portugal, Gr. 2 (1995) S. 69; ARTHUR ANDERSEN, Portugal, Tax Guide 1997, Lissabon 1997. DE SOUSA DA CÂMARA, The Taxation of Companies in Portugal, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; DE SOUSA DA CÂMARA/ARANTES PEDROSO, Portugal, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam; STIEB, Portugal, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin.

1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

376

Die portugiesische KSt. (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) ist eine staatliche Steuer mit proportionalem Tarif.

Neben KapGes. sind grundsätzlich auch PersGes. kstpfl., so daß die Besteuerung gewerblicher Gesellschaften weitgehend rechtsformneutral dem Regime der KSt. unterstellt ist. Einzelunternehmer unterliegen mit ihren Gewinnen den progressiven Steuersätzen der ESt.

Körperschaftsteuersystem: Das portugiesische KStSystem sieht eine teilweise Anrechnung der auf Ausschüttungen lastenden KSt. auf die ESt. der Anteilseigner vor (Teilanrechnungssystem). Alternativ kann für eine niedrige definitive Abgeltungssteuer optiert werden.

Rechtsgrundlage der KSt. sind der Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas und das Gesetzesdekret Nr. 442 B/88 v. 30. 11. 88.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

377 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Steuersubjekte iSd. portugiesischen KStRechts sind KapGes., Genossenschaften, gewerbliche Betriebe der öffentlichen Hand und sonstige juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts. Daneben unterliegen auch Vereinigungen und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit der KSt. Ein steuerlicher Durchgriff erfolgt aber bei Zusammenschlüssen von Angehörigen freier Berufe und Vermögensverwaltungsgesellschaften, deren Anteile sich im Besitz einer Familie oder von höchstens fünf Anteilseignern befinden. In diesem Fall werden die Gewinne den Anteilseignern unmittelbar zugerechnet und nur bei diesen erfaßt.

Im Rahmen der unbeschränkten StPflicht wird das Welteinkommen zur Besteuerung herangezogen, wenn die Gesellschaft in Portugal entweder ihren Sitz oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung hat. Ebenfalls unbeschränkt stpfl. sind Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften mit dem ihnen zurechenbaren Welteinkommen.

Beschränkte Steuerpflicht: Gesellschaften, die in Portugal weder Sitz noch tatsächliche Geschäftsleitung unterhalten, unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten StPflicht. Erfaßt werden Einkünfte aus dem Verkauf von inländischen Grundstücken oder Anteilen an inländischen Gesellschaften und aus Serviceleistungen mit Ausnahme von Leistungen in den Bereichen Kommunikation und Transport.

378 b) Sachliche Steuerpflicht

Steuerobjekt der KSt. ist der Unternehmensgewinn, der sich nach dem Abzug der Betriebsausgaben ergibt. Gewerbliche Gewinne werden ausschließlich nach dem KStG ermittelt. Der Gewinn der Gesellschaft ist, soweit diese buchführungspflichtig ist, im Wege des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln, ansonsten durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Es existiert eine enge Anknüpfung der Steuer- an die Handelsbilanz.

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben: Grds. können alle durch die Gewinnerzielung veranlaßten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Einschränkungen gelten für Repräsentationsaufwendungen und Pkw-Kosten.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Nicht belegbare Zahlungen (despesas de carácter confidencial) sind nicht nur vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, sie werden darüber hinaus mit einer Sondersteuer in Höhe von 32 vH sanktioniert.

Bewertung des Anlagevermögens: Sie erfolgt grds. zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen. Der Abschreibungszeit-

raum bemißt sich nach der gewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Die Abschreibung kann wahlweise degressiv oder linear vorgenommen werden. Die Anschaffungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter können im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden. Abschreibungsgrenzen gelten ua. für Pkw. Grundstücke können nicht abgeschrieben werden, der Firmenwert nur unter besonderen Umständen.

Veräußerungsgewinne werden als Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös ermittelt und stellen einen Bestandteil des normal zu versteuernden Gewinns der KapGes. dar. Nach einer Besitzdauer von mehr als zwei Jahren werden inflationäre Scheingewinne mittels Indexierung von der Besteuerung ausgenommen. Veräußerungsgewinne können in eine steuerfreie Reinvestitionsrücklage eingestellt werden, wenn die Ersatzbeschaffung innerhalb von zwei Jahren erfolgt. Steuerfrei bleiben auch Gewinne aus der Veräußerung von Sachanlagen, wenn der Stpfl. sie zur Anschaffung neuer Anlagegüter verwendet. Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des neuen Anlageguts verringert sich um den Veräußerungsgewinn.

Bewertung des Umlaufvermögens: Maßgeblich sind grds. die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Bei Ermittlungsschwierigkeiten kann der Stpfl. für die Bewertung des Warenendbestands zwischen der Bewertung nach der Standardkostenmethode, dem LIFO- oder FIFO-Verfahren wählen. Daneben können unter der Voraussetzung einer Genehmigung durch die Generaldirektion für Finanzen spezielle Bewertungsmethoden zur Anwendung gebracht werden. Ein Wechsel zwischen den Bewertungsmethoden ist nicht möglich.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den kstpfl. Gewinn nicht mindern. Spezielle Regeln bestehen für die Abziehbarkeit von Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Abziehbarkeit von Bonuszahlungen an ArbN-Gesellschafter wird ab 1999 auf das Zweifache des Jahresgehalts begrenzt. Der darüber hinausgehende Betrag wird als Dividende behandelt.

Unterkapitalisierung: Zur Verhinderung übermäßiger Gesellschafter-Fremdfinanzierung wird der Abzug von Zinsaufwendungen ausgeschlossen, soweit die Zusammensetzung von Fremdkapital und Eigenkapital das Verhältnis 2 : 1 übersteigt.

Verluste können seit 1996 sechs Jahre vor-, aber nicht zurückgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen: Es gibt eine Vielzahl direkter und indirekter Subventionen in Portugal, die in erster Linie der Regionalförderung dienen. Steuerliche Sonderzonen bilden Madeira und die Azoren mit zum Teil erheblichen Vergünstigungen. Daneben gibt es Sonderabschreibungen für spezielle Wirtschaftsgüter und Steuergutschriften in Höhe von 5 vH für Investitionen in neues Anlagevermögen. Von 1999 bis 2001 sind Gesellschaften, deren Anteile zu mindestens 75 vH im Besitz junger Unternehmer (bis 35 Jahre) sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der KSt. freigestellt.

c) Körperschaftsteuertarif

379

Es gilt ein Normalsteuersatz von 34 vH für alle Unternehmen, die nachhaltige Einkünfte aus gewerblicher, industrieller oder landwirtschaftlicher Tätigkeit erzielen. Beschränkt stpfl. KapGes. unterliegen mit ihren Betriebsstätteinkünften ebenfalls dem Steuersatz von 34 vH. Für Immobilienverwaltungs- und Investmentgesellschaften reduziert sich die KSt. auf 25 vH.

Die Gemeinden sind berechtigt, Zuschläge (sog. derrama) auf die zu entrichtende KStSchuld zu erheben, die 10 vH nicht überschreiten dürfen. Dadurch erhöht sich der KStSatz je nach Region auf bis zu 37,4 vH.

380 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Grundsätzlich stellen Dividendeneinkünfte einer KapGes. stpfl. Einkommen dar. Eine begrenzte Entlastung wird durch Anwendung des Teilanrechnungsverfahrens gewährt (hierzu Anm. 382).

Schachtelprivileg: Ab einer Mindestbeteiligung von 25 vH sind Ausschüttungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft zu 95 vH steuerfrei. Voraussetzung ist, daß die Anteile mindestens zwei Jahre gehalten werden. Für spezielle Gesellschaften, ua. Versicherungs- und Holdinggesellschaften, gilt das Schachtelprivileg unabhängig von der Höhe des Beteiligungsverhältnisses.

Einheitsbesteuerung: Konzerngesellschaften können die Erfassung als steuerliche Einheit beantragen, wenn alle zum Konzern gehörenden Unternehmen im Inland ansässig sind und eine Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 vH der Anteile der anderen Gesellschaften besitzt. Grundsätzlich führt die Wahl der Einheitsbesteuerung zur Ergebniskonsolidierung. Seit 1993 ist der Verlustausgleich im Konzern jedoch nur noch eingeschränkt möglich. Das zu versteuernde Einkommen des Konzerns muß mindestens noch 65 vH der Summe betragen, die sich ergäbe, wenn die einzelnen Konzerngesellschaften selbständig erfaßt würden. Die nicht genutzten Verluste können im Rahmen der Konzernsteuerbilanz vorgetragen werden.

Kapitalertragsteuer: Auf Ausschüttungen zwischen KapGes., für die das Schachtelprivileg nicht gilt, wird eine KapErtrSt. von 25 vH erhoben, wenn eine AG ausschüttet, ansonsten beträgt der Quellenabzug 15 vH.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. von einer portugiesischen AG unterliegen grds. ebenfalls einer KapErtrSt. von 25 vH. Ausschüttungen anderer Gesellschaften sind mit einem Quellenabzug von 20 vH belegt. Die KapErtrSt. auf Dividendenzahlungen an Muttergesellschaften im EU-Ausland wird bis zum Jahr 2000 entsprechend der in Portugal im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie eingeräumten Sonderregelung schrittweise zurückgeführt (seit 1992: 15 vH, ab 1997 bis 2000: 10 vH, danach 0 vH).

381 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Eine KStErklärung muß innerhalb von fünf Monaten nach Ende des Wj. abgegeben werden. Die KSt. wird aufgrund der StErklärung festgesetzt. Vorauszahlungen sind an drei über das Jahr verteilten Terminen in Höhe von jeweils 25 vH der Vorjahressteuerschuld zu leisten.

382 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Dividendeneinkünfte unterliegen, wenn es sich bei der ausschüttenden Gesellschaft um eine AG handelt, grundsätzlich einem Quellenabzug in Höhe von 25 vH. Ist die ausschüttende Aktiengesellschaft an der Lissabonner Börse notiert, so reduziert sich die KapErtrSt. auf 12,5 vH. Die Begünstigung entsteht dadurch, daß in diesem Fall nur 50 vH der Dividende beim Empfänger stpfl. sind. Wird die

Dividende von einer GmbH oder einer Gesellschaft, deren Kapital nicht in Anteile aufgeteilt ist (PersGes.), gezahlt, beträgt die KapErtrSt. 15 vH.

Bei Ausschüttungen von einer AG wird die KapErtrSt. von 25 vH bzw. 12,5 vH grundsätzlich definitiv, es sei denn, der Anteilseigner optiert dafür, die Dividende in sein stpfl. Einkommen einzubeziehen. Einkünfte, die aus einer Beteiligung an einer GmbH oder PersGes. stammen, werden hingegen stets in die EStVeranlagung einbezogen. Im Fall der Veranlagung erhält der Anteilseigner eine StGutschrift, die seit 1995 60 vH, vorher 50 vH, der von der Gesellschaft auf die Dividende gezahlten KSt. entspricht. In die Bemessungsgrundlage der ESt. fließt zum einen die Nettodividende, zum anderen die StGutschrift ein. Die KapErtrSt. wird in diesem Fall als Vorauszahlung auf die ESt. behandelt und kann neben der KStGutschrift in vollem Umfang angerechnet werden.

Ausländische Anteilseigner unterliegen mit ihren von einer AG bezogenen Dividendeneinkünften einem definitiven Quellenabzug von 25 vH. Auf Ausschüttungen anderer Gesellschaften beträgt der Quellenabzug 20 vH. Eine Option zur Veranlagung ist nicht möglich.

Erbersatzsteuer: Auf Dividendenzahlungen portugiesischer AG wird neben der KapErtrSt. eine nicht auf die ESt. anrechenbare Erbersatzsteuer von 5 vH erhoben. KapGes. können die Erbersatzsteuer von der kstl. Bemessungsgrundlage abziehen. Von der Erbersatzsteuer sind Holdinggesellschaften und als steuerliche Einheit erfaßte Konzerne befreit.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind, soweit die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, steuerfrei, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mindestens zwei Jahre (bis 1991 ein Jahr) liegen. Innerhalb der Spekulationsfrist werden Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen zu 50 vH des Gewinns als reguläres Einkommen besteuert. Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf betrieblich gehaltener Anteile sind stets estpfl.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

383

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Portugal wendet die Anrechnungsmethode an. Im Ausland gezahlte KSt. wird beschränkt auf die auf den jeweiligen Einkommensanteil entfallende portugiesische KSt. angerechnet (per-country-limitation).

Internationales Schachtelprivileg: Unter der Voraussetzung einer 25 vH-Beteiligung, gehalten für mindestens zwei Jahre, sind Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft in Portugal zu 95 vH steuerbefreit.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

384

Das portugiesische Teilanrechnungssystem differenziert zwischen mittel- und unmittelbarem Bezug ausländischer Gewinne.

Bei Weiterausschüttung ausländischer Gewinne durch eine portugiesische KapGes. erhält der Anteilseigner in gleicher Weise wie bei Ausschüttung voll besteuert Inlandsgewinne eine StGutschrift. Dies ist Konsequenz der pauschalen Anrechnung, bei der ein Zusammenhang zwischen kstl. Vorbelastung und StGutschrift nicht hergestellt wird.

Direkt aus dem Ausland bezogene Dividenden unterliegen hingegen bei der natürlichen Person ohne Anrechnung der ausländischen KStVorbelastung der

ungeminderten ESt. Lediglich etwaig im Ausland entrichtete KapErtrSt. wird angerechnet.

Rußland

Schrifttum: Bundesstelle für Außenhandelsinformation (Hrsg.), Russische Föderation. Gewinnbesteuerung ausländischer Unternehmen, Köln/Berlin 1996; BOGUSLAWSKIJ, Die Rechtslage für ausländische Investitionen in den Nachfolgestaaten der Sowjetunion, München 1993; MÖSSNER/KOSLOW, Steuersystem der Russischen Föderation, IWB F. 5 Russische Föderation, Gr. 2 (1994) S. 1; KOSLOW, Besteuerung von ausländischen natürlichen und juristischen Personen in der Russischen Föderation, IWB F. 5 Russische Föderation, Gr. 2 (1995) S. 21; GRISIMOWA/ZIELKE, Die gegenwärtige Steuerpolitik Rußlands, IWB F. 5 Russische Föderation, Gr. 2 (1998) S. 53.

385 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Im Gegensatz zu den meisten anderen früheren Ostblockstaaten ist es in Rußland bislang nicht zu einer durchgreifenden Reform des Steuer- und Abgabewesens gekommen. Das derzeitige Steuerrecht Rußlands gilt als sehr kompliziert, unübersichtlich und ineffizient. Das russische Steuersystem setzt sich aus ungefähr 200 verschiedenen Abgaben, darunter vielen Akzisen zusammen. Lokale, regionale und staatlichen Steuern sind nicht untereinander abgestimmt. Die Akzeptanz der Steuergesetze ist auch im Unternehmenssektor gering. In erheblichen Maße kommt es zu Steuerhinterziehungen.

Das gegenwärtige Steuersystem basiert auf Gesetzen aus den Jahren 1991 und 1992, ist aber seitdem vielfachen Änderungen unterworfen worden. Ein Reformgesetz zur Modernisierung des russischen Steuersystems liegt seit längerem vor. In 1998 wurden Teile dieses Steuerkodex zum 1. 1. 99 verabschiedet (Gesetz v. 31. 7. 98 Nr. 147 – FS). Diese betreffen aber im wesentlichen allgemeine Fragen und haben für die Besteuerung von Körperschaften kaum Auswirkungen.

Juristische Personen unterliegen in Rußland einer sog. Gewinnsteuer, die der KSt. entspricht. Die Gewinnsteuer setzt sich aus einem Sockelbetrag Bundessteuer und einem in der Höhe begrenzten Anteil der Republiken und Regionen zusammen.

Personenunternehmen sind steuerlich transparent. Das Einkommen der Einzelunternehmer und Mitunternehmer unterliegt der ESt.

Körperschaftsteuersystem: Rußland bringt ein klassisches System der Doppelbelastung zur Anwendung.

Rechtsgrundlage: Gesetz der Russischen Föderation über die Steuer auf den Gewinn der Unternehmen und Organisationen v. 27. 12. 91.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

386 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht: Gewinnsteuerpflichtig sind nach russischem Recht errichtete juristische Personen mit ihrem Welteinkommen. Daneben sind auch Filialen und ähnliche Untergliederungen selbständig stpfl., soweit sie eine eigene Bilanz führen. Dies betrifft auch Betriebsstätten ausländischer juristischer

Personen, wobei die Anwendung der Gewinnsteuer sich danach richtet, ob das Unternehmen im Herkunftsland der KSt. unterliegt.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische Unternehmen, die in Rußland keine Betriebsstätte unterhalten, sind mit ihren aus russischen Quellen bezogenen Einkünften gewinnsteuerpflichtig.

b) Sachliche Steuerpflicht

387

Die Ermittlung des stpfl. Gewinns nach dem russischen Gewinnsteuerrecht weicht deutlich von internationalen Standards ab. Die Gewinnermittlung erfolgt anhand einer Einnahmen-Ausgabenrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, der seit dem 1. 10. 96 für die meisten Stpfl. obligatorisch ist. Steuerobjekt ist der Bruttoertrag des Unternehmens. Der Bruttogewinn setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- Gewinn bzw. Verlust aus dem Absatz von Waren und Leistungen;
- Gewinn aus der Veräußerung von Betriebsvermögen;
- Entnahmen aus der Beteiligung an anderen Unternehmen;
- Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung;
- sonstige Einnahmen.

Betriebsausgaben können nur in einem gesetzlich vordefinierten Umfang innerhalb bestimmter Kategorien abgezogen werden. Es werden fünf Gruppen unterschieden: Materialkosten, Lohnkosten, Sozialaufwendungen, Abschreibung des Anlagevermögens und Sonstige (zB Aufwendungen für Produktentwicklung, Patente und Lizenzen, Zinsaufwendungen etc.) Vor allem für den Abzug von Lohnaufwendungen gelten Höchstgrenzen.

Im einzelnen können folgende Aufwendungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- Aufwendungen zur Finanzierung von Kapitalinvestitionen im Unternehmen einschließlich der Rückzahlung der zur Finanzierung aufgenommenen Darlehen;
- Aufwendungen für Forschung und Entwicklung und Spenden an staatlich anerkannte Forschungseinrichtungen bis zu 10 vH der Bemessungsgrundlage;
- Spenden an gemeinnützige Einrichtungen (höchstens 3 vH des stpfl. Gewinns);
- Kosten zur Unterhaltung bestimmter Sozialeinrichtungen;
- Gewinnausschüttungen an natürliche Personen, soweit diese im Unternehmen reinvestiert werden.

Der Gesamtbetrag dieser Abzüge darf 50 vH der Besteuerungsgrundlage nicht übersteigen.

Bewertung des Anlagevermögens: Sie erfolgt prinzipiell nur zu linearen Abschreibungssätzen. Andere Verfahren bedürfen der Genehmigung durch die Finanzbehörden.

Veräußerungsgewinne unterliegen in vollem Umfang der Gewinnsteuer. Sie werden errechnet als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Das Ergebnis wird über einen Index inflationsbereinigt.

Bewertung des Umlaufvermögens: Es gibt keine eigenen steuerlichen Regelungen. Nach dem Rechnungslegungsgesetz werden die Vorräte mit den tatsächlichen oder nach geschätzten Durchschnittspreisen bewertet.

Rückstellungen werden steuerlich nicht anerkannt.

Verluste können über fünf Jahre vorgetragen werden. Eine gewisse Beschränkung entsteht dadurch, daß die Gewinne gleichmäßig auf die fünf dem Verlustjahr folgenden Wj. verteilt werden müssen. Des weiteren dürfen Verluste im Zusammenhang mit Lohnzahlungen und anderen über bestimmte Grenzen hinausgehenden Ausgaben nicht vorgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen stehen umfangreich zur Verfügung. Zu den wichtigsten Vergünstigungen zählen:

- ▷ Minderung der Bemessungsgrundlage ua. durch Sonderabschreibungen für Investitionen in Umweltschutz und Forschung; Abzug von Dividenden, soweit diese von natürlichen Personen im Unternehmen reinvestiert werden; Abzug von Investitionen in firmeneigenes Anlagevermögen. Allerdings darf der Steuerbetrag höchstens um 50 vH gemindert werden.
- ▷ Niedrigere Steuersätze bzw. Steuerbefreiungen für bestimmte Unternehmen (zB bei überwiegender Beschäftigung von Behinderten und Rentnern) bzw. bestimmte Unternehmensgewinne (zB aus der Herstellung medizinischer Produkte);
- ▷ Steuerfreiheit für bestimmte Branchen und wohltätige/kulturelle Einrichtungen;
- ▷ Steuerfreiheit für Unternehmen mit mindestens 30 vH ausländischer Beteiligung (gilt nur für vor dem 1. 1. 94 gegründete Gesellschaften);
- ▷ Steuervergünstigungen für Kleinunternehmen in Abhängigkeit zur Arbeitnehmerzahl (Steuerfreiheit in den ersten beiden Jahren, im dritten Jahr ermäßigter Gewinnsteuersatz in Höhe von 25 vH, im vierten Jahr 50 vH des regulären Satzes).

388 c) Gewinnsteuertarif

Der Gewinnsteuersatz beträgt in 1998 35 vH. Er setzt sich zusammen aus 13 vH Bundessteuer und höchstens 22 vH regionaler Steuer. Banken, Versicherungen, Börsen und Maklerunternehmen unterliegen einem erhöhten Steuersatz von 43 vH. Ermäßigte Steuersätze existieren für Banken und Versicherungsanstalten, die Kredite und Versicherungen zu mehr als 50 vH an Landwirte und Kleinunternehmer vergeben.

Für Unternehmen, die Videovorführungen oder Videoverleih zum Gegenstand haben, erhöht sich der Gewinnsteuersatz auf 70 vH; Spielkasinos zahlen 90 vH Gewinnsteuer.

389 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Ausschüttungen an andere unbeschränkt stpfl. KapGes. unterliegen – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – bei der ausschüttenden KapGes. einer KapErtrSt. von 15 vH, durch die die Besteuerung bei der Empfängerin abgegolten wird.

Konzernbesteuerung: Spezielle Konzernsteuerregelungen existieren in Rußland nicht. Zwar kann seit 1. 1. 99 eine konsolidierte Handelsbilanz aufgestellt werden, diese wird jedoch zu steuerlichen Zwecken nicht anerkannt. Allerdings besteht ab einem Beteiligungsverhältnis von mehr als 50 vH die Möglichkeit, Gewinne zwischen den beteiligten Gesellschaften steuerfrei (dh. ohne KapErtrSt.) zu transferieren, soweit diese Gewinne im Unternehmen investiert werden.

Kapitalertragsteuer: Die Quellensteuer auf Ausschüttungen an inländische KapGes. beträgt 15 vH.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen ebenfalls einer die weitere Besteuerung in Rußland abgeltenden KapErtrSt. von 15 vH.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

390

Die geschuldete Gewinnsteuer wird von den Stpfl. berechnet und in der Regel monatlich vorausbezahlt in Höhe von $\frac{1}{3}$ des voraussichtlichen Vierteljahresbetrags. Am Ende jedes Quartals werden die Vorauszahlungen mit der tatsächlich geschuldeten Steuer verrechnet. Kleinunternehmen sind von der Vorauszahlungspflicht befreit.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

391

Mit Gewinnsteuer vorbelastete Dividendeneinkünfte unterliegen in Rußland auf der Ebene der Anteilseigner der ungeminderten ESt. (klassisches System). Ausnahmsweise entfällt die Doppelbelastung, wenn Dividenden zur Erweiterung des Betriebs reinvestiert werden.

Kapitalertragsteuer: Auf Ausschüttungen an unbeschränkt stpfl. natürliche Personen wird keine KapErtrSt. erhoben.

Ausländische Anteilseigner unterliegen hingegen mit ihren Dividendeneinkünften einem bei der ausschüttenden KapGes. erhobenen Quellenabzug in Höhe von 20 vH.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind bei der natürlichen Person grds. estpfl. Allerdings besteht ein Freibetrag in Höhe des 1000fachen des gesetzlichen Monatsmindestlohns.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

392

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Rußland gewährt unilateral weder eine Anrechnung noch einen Abzug im Ausland gezahlter KSt. Auch ein internationales Schachtelprivileg steht nicht zur Verfügung.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

393

Im klassischen System Rußlands macht es keinen Unterschied, ob Dividenden aus in- oder ausländischen Quellen stammen. In beiden Fällen kommt es zur vollen wirtschaftlichen Doppelbelastung mit KSt. und ESt. Belastungsdifferenzen können sich nur durch eine unterschiedliche KStVorbekämpfung ergeben.

Schweden

Schrifttum: LINDENCRONA/LODIN/MELZ/SILFVERBERG, Inkomstskatt – en läro – och handbok i skatterätt, 2. Aufl., Lund 1991; MUTÉN, Schweden: Änderungen im StRecht, IStR 1994, Beihefter 2 S. 3; VIHERKENTTÄ, Die StReformen in den nordischen Staaten, IStR 1994 S. 414; MELZ, Sweden in AULT (Hrsg.), Comparative Income Taxation, Den Haag 1997 S. 97.

REMPLE, *The Taxation of Companies in Sweden*, in IBFD (Hrsg.), *The Taxation of Companies in Europe* (Loseblatt), Amsterdam; STRÖMBERG, *Schweden*, in MENNEL (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Loseblatt), Herne/Berlin; WIMAN, *Schweden*, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law* (Loseblatt), Amsterdam.

394 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

KSt. (bolagskatt) wird in Schweden im Unterschied zur ESt. nur auf staatlicher Ebene erhoben. Die Kommunen sind am Aufkommen beteiligt. Es handelt sich um eine proportionale Steuer mit einheitlichem Steuersatz auf das Gesamteinkommen von KapGes. (aktiebolag, AB).

PersGes., auch Personenhandelsgesellschaften, gelten hingegen nicht als selbständige Steuersubjekte. Gewinne der PersGes. werden den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung unmittelbar zugerechnet und dort der ESt. unterworfen.

Körperschaftsteuersystem: Nachdem im Jahr 1994 kurzfristig ein Freistellungssystem galt, ist Schweden in 1995 wieder zum klassischen System zurückgekehrt. Eine Abmilderung der Doppelbelastung wird jedoch dadurch erreicht, daß für Dividendeneinkünfte im Rahmen der staatlichen ESt. ein proportionaler Steuersatz von 30 vH zur Anwendung kommt. Seit 1997 gilt daneben für Ausschüttungen kleiner und mittlerer KapGes. wieder ein partielles Freistellungssystem.

Rechtsgrundlage der schwedischen KSt. ist das Gesetz über die staatliche ESt. (lagen om statlig inkomstskatt) aus dem Jahre 1947 mit zahlreichen späteren Änderungen (grundlegende Reformen in 1991, 1993 und 1994).

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

395 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind in erster Linie KapGes. Dazu gehören AG, Wirtschaftsvereinigungen, Lebensversicherungsgesellschaften, Sparkassen, Genossenschaften, Familienstiftungen und sonstige im KStG aufgeführte Vereinigungen und Gruppen. Die unbeschränkte KStPflicht knüpft nicht an den Sitz an, sondern an die Eintragung bei der schwedischen Patent- und bei der amtlichen Meldebehörde.

Beschränkte Steuerpflicht: KapGes., die nicht in Schweden eingetragen sind, werden nur mit ihren inländischen Einkünften in Schweden zur KSt. herangezogen. Hierzu gehören neben Betriebsstättengewinnen Beteiligungserträge aus schwedischen Gesellschaften sowie Einkünfte aus der Bewirtschaftung und dem Verkauf inländischer Grundstücke.

396 b) Sachliche Steuerpflicht

Bemessungsgrundlage der KSt. ist das Jahreseinkommen der KapGes. Besteuert wird das Welteinkommen. Sämtliche Einkünfte gelten unabhängig von der Art der Erwirtschaftung als gewerbliche Einkünfte und werden nach den für die ESt. geltenden Grundsätzen ermittelt. Juristische Personen, die in Schweden unternehmerisch tätig sind, sind buchführungspflichtig. AG, Handelsgesellschaften und Genossenschaften sind auch ohne unternehmerische Betätigung zur Buchführung verpflichtet.

Veräußerungsgewinne werden seit 1991 stets als gewerbliche Einkünfte zum regulären KStTarif versteuert und nicht mehr wie zuvor als Einkünfte aus gele-

gentlicher Erwerbstätigkeit. Durch den Abzug eines dem Veräußerungsgewinn entsprechenden Betrags von der gesamten abschreibungsfähigen Bemessungsgrundlage entsteht jedoch ein Steuerstundungseffekt, der durch die in den Folgejahren niedrigeren Abschreibungen wieder kompensiert wird. Veräußerungsverluste können, da sie als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit gelten, mit dem gesamten Gewinn der KapGes. verrechnet werden.

Nichtabziehbare Aufwendungen: Grundsätzlich sind alle durch den Betrieb veranlaßten Aufwendungen abziehbar. Eine Ausnahme besteht für direkte Personen- und Realsteuern (zB Grundsteuer).

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden steuerlich wie offene Gewinnausschüttungen behandelt. Als verdeckte Gewinnausschüttung gilt jede Ausschüttung, die ohne ordnungsgemäß zustande gekommenen Gewinnverwendungsbeschluß erfolgt.

Verluste der KapGes. können unbegrenzt vor-, nicht aber zurückgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen: Vor 1994 konnten Dividenden nach dem sog. „Annel-Gesetz“ bei Neugründungen und Kapitalerhöhungen bis zur Höhe von 10 vH des zugeführten Kapitals von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden („annelavdrag“). Im Rahmen der vorübergehenden Umstellung zum Freistellungssystem ist diese Erleichterung der Kapitalbeschaffung für neugegründete Unternehmen abgeschafft worden und auch nach der Rückkehr zum klassischen System nicht wieder eingeführt worden.

Neben der als Steuervergünstigung verstandenen KStEntlastung für Dividenden nicht börsennotierter KapGes. (Anm. 400) gibt es keine nennenswerten weiteren Steuervergünstigungen. Mit dem niedrigen schwedischen KStSatz korrespondiert eine breite Bemessungsgrundlage.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 313.

c) Körperschaftsteuertarif

397

Schweden hat seit Ende der Achtziger Jahre seinen KStSatz massiv gesenkt. Seit 1995 gilt ein einheitlicher Tarif von 28 vH, der sich lediglich für Fondsanteile auf 30 vH erhöht.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

398

Grds. sind Dividendeneinkünfte entsprechend dem in Schweden geltenden klassischen KStSystem bei der empfangenden Gesellschaft voll kstpfl.

Schachtelprivileg: Ab einer Beteiligung von 25 vH am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft werden Dividendeneinkünfte bei der empfangenden Gesellschaft jedoch von der KSt. befreit.

Organschaft: Handelsrechtliche Konzernbilanzen werden in Schweden für steuerliche Zwecke nicht anerkannt. Es kann aber unter der Voraussetzung, daß die Muttergesellschaft eine Beteiligung von mindestens 90 vH an der Tochtergesellschaft hält, die Besteuerung als Konzern beantragt werden. In ihren Wirkungen ist die Konzernbesteuerung begrenzt auf einen Gewinn- und Verlustausgleich zwischen den Konzerngesellschaften. Die einzelnen Gesellschaften bleiben selbständige KStSubjekte. Der Ergebnisausgleich ist nur zwischen schwedischen Gesellschaften möglich.

Kapitalertragsteuer: Eine Quellensteuer wird auf Ausschüttungen an andere unbeschränkt stpfl. KapGes. nicht erhoben.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen hingegen in Abwesenheit eines anderslautenden DBA stets einer KapErtrSt. in Höhe von 30 vH.

399 e) Erhebung der Körperschaftsteuer

Die KSt. wird jeweils für ein Wj. festgesetzt. Innerhalb von drei Monaten des darauffolgendes Wj. ist eine KStErklärung einzureichen. Vorauszahlungen werden alle zwei Monate anhand des zu erwartenden Gewinns auf der Grundlage einer vorläufigen StErklärung, die bis zum 1. 12. des Vorjahres abzugeben ist, erhoben.

400 3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Bis zum 1. 1. 95 wurde auf an natürliche Personen gezahlte Dividenden keine KapErtrSt. erhoben. Kapitaleinkünfte waren von der persönlichen ESt. freigestellt. Eine Belastung erfolgte also ausschließlich in Höhe der KSt. von 28 vH. Seit 1995 werden Dividendeneinkünfte wieder beim Anteilseigner zur ESt. herangezogen. Die von der Gesellschaft entrichtete KSt. findet hierbei keine Berücksichtigung. Allerdings gilt für Kapitaleinkünfte ein einheitlicher ermäßigter ESt. von 30 vH. Kommunale ESt. wird auf Dividenden als Kapitaleinkünfte nicht erhoben. Damit ergibt sich eine proportionale Gesamtbelastung von Dividendeneinkünften von 49,6 vH, die sogar noch unter dem aus staatlicher und kommunaler Steuer zusammengesetzten EStSpitzensatz von durchschnittlich rund 56 vH liegt.

Seit 1997 gibt es daneben eine weitere Entlastung für in Schweden unbeschränkt stpfl. Anteilseigner nicht börsennotierter KapGes. Dividenden derartiger KapGes. sind zu 75 vH des offiziellen Zinssatzes für Staatsanleihen, multipliziert mit den Anschaffungskosten des Anteils, bei der natürlichen Person steuerfrei. Der darüber hinausgehende Betrag wird mit 30 vH belastet. Auf diese Weise wird eine Befreiung in etwa in Höhe der normalen Marktrendite erreicht.

Um zu verhindern, daß Einkünfte statt als hoch progressiv besteuerte Arbeitseinkommen als niedrig besteuerte Kapitaleinkünfte deklariert werden („verdeckter Unternehmerlohn“), werden bei personenbezogenen KapGes. unter bestimmten Voraussetzungen die Dividenden der im Betrieb mitarbeitenden Anteilseigner in einen Anteil Kapitaleinkommen und einen Anteil Arbeitseinkommen aufgeteilt.

Kapitalertragsteuer: Die Einkommensbesteuerung erfolgt im Wege des abgeltenden Quellenabzugs von 30 vH auf der Ebene der KapGes.

Ausländische Anteilseigner unterliegen ebenfalls dem abgeltenden Quellenabzug in Höhe von 30 vH. Beschränkt stpfl. Personen nehmen nicht an der Erleichterung für Dividendenzahlungen von nicht börsennotierten Gesellschaften teil.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Im Zuge der Steuerreform von 1991 wurde für private Veräußerungsgewinne eine neue Einkunftsart (Einkünfte aus Kapitalvermögen) eingeführt. Einkünfte dieser Kategorie unterliegen wie Dividendeneinkünfte im Rahmen der staatlichen ESt. einem einheitlichen Steuersatz von 30 vH. Kommunale ESt. fällt nicht an. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapGes. werden nach der Durchschnittsmethode (Bestimmung der tatsächlichen Anschaffungskosten unter der Berücksichtigung der

Wertveränderungen im Besitzzeitraum für sämtliche Wertpapiere dieser Art) oder für börsennotierte Anteile nach einer Pauschalregel ermittelt, aufgrund derer 20 vH des Verkaufspreises nach Abzug der Verkaufskosten als Anschaffungskosten gelten.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

401

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Im Ausland gezahlte KSt. kann auf die schwedische KSt. angerechnet werden. Der Anrechnungsbetrag ist beschränkt auf die schwedische KSt., die auf alle aus dem Ausland bezogenen Einkünfte anfällt (sog. overall-Methode). Überschüsse werden nicht erstattet, können aber drei Jahre vorgetragen werden.

Das nationale Schachtelprivileg wird unilateral auch auf Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften ausgedehnt, soweit die Beteiligung mindestens 25 vH beträgt und der Gewinn im Ausland einer der schwedischen KSt. vergleichbaren Steuer unterlegen hat. Als der schwedischen KSt. vergleichbar gilt eine Besteuerung ab 15 vH.

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

402

Wie im rein klassischen System wird in Schweden nicht nach der Herkunft der Dividende differenziert. Ob die Dividende aus ausländischen Gewinnen einer schwedischen Muttergesellschaft oder direkt von einer im Ausland stpfl. KapGes. empfangen wird, in beiden Fällen wird die Doppelbelastung durch Anwendung des reduzierten EStSatzes von 30 vH abgemildert.

Die 1997 eingeführte Teilfreistellung für Dividendenzahlungen nicht börsennotierter KapGes. gilt auch für Ausschüttungen ausländischer KapGes., soweit diese im Ausland einer der schwedischen KSt. vergleichbaren Steuer unterlegen haben.

Schweiz

Schrifttum: JUNG, System der Besteuerung juristischer Personen nach den Gesetzesentwürfen zur Steuerharmonisierung, *Steuer Revue* 39 (1984) S. 109; ZUPPINGER, *Steuerrecht I, Einführung in das Recht der direkten Steuern*, Zürich 1986; MARGAIRAZ/MERKLI, *Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz: Gewinn und Kapitalsteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden*, 4. Aufl., Bern 1989; KÄNZIG, *Direkte Bundessteuer*, 2. Aufl., Basel 1992, II Teil; HÖHN, *Steuerrecht. Ein Grundriß des schweizerischen Steuerrechts für Unterricht und Studium*, 8. Aufl., Stuttgart/Wien 1997; CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, 3. Aufl., Stuttgart/Wien 1993; SCHMID, *Die Besteuerung der juristischen Personen*, in HÖHN/ATHANAS, *Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern. Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung*, Bern 1994; AGNER/JUNG/STEINMANN, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer*, Zürich 1995; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des Steuerrechts*, 5. Aufl., Zürich 1995; PROBST, *Commentaire de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Personnes Morales*, Lausanne 1995; ZUPPINGER/BRUNNER/UMBRICHT, *Das Recht der direkten Bundessteuer*, Zürich 1995; HÖHN, *Internationale Steuerplanung: Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz*, Wien 1996; Eidgenössische Steuerverwaltung, *Reform der Unternehmensbesteuerung, Der Schweizer Treuhänder* 1997 S. 1069; LANDOLF, *Zur Reform der Unternehmensbesteuerung – eine Zwischenbilanz*, *Der Schweizer Treu-*

händer 1997 S. 141; HAUSMANN, Unternehmensteuerreform 1997, SteuerRevue 1998 S. 4; MÖLLER, Der Holdingstandort Schweiz, Wiesbaden 1998.

KOLB, Schweiz, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; SPERL, The Taxation of Companies in Switzerland, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; HUNDT/KOLB, Überblick über das Steuerrecht der Schweiz, Anh. Schweiz, in DEBATIN/WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblatt), München; ZWEIFEL/ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Basel (Loseblatt).

403 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Juristische Personen unterliegen mit ihren Gewinnen auf Bundesebene einer Gewinnsteuer. Diese Bundessteuer wurde durch die Unternehmensteuerreform von 1997 grundlegend neu gestaltet. Der ehemals progressive Ertragsintensitätstarif wurde durch einen proportionalen KStSatz ersetzt. Ferner wurde die früher neben der Gewinnsteuer von KapGes. erhobene Kapitalsteuer auf Bundesebene zum 1. 1. 98 abgeschafft.

Neben dem Bund erheben die Kantone eigene, meist progressive Gewinnsteuern, zu denen in der Regel in Form von Zuschlägen erhobene Gemeindesteuern hinzutreten. Auf Kantonsebene wird neben der Gewinnsteuer weiterhin eine Kapitalsteuer (zwischen 1–5 vT) erhoben. Die Kantone müssen nach dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern aus dem Jahre 1990 die großen derzeit noch bestehenden Unterschiede abbauen. Die Pflicht zur Angleichung betrifft aber in erster Linie Systemfragen und nicht die Höhe der Steuerbelastung.

Das schweizerische Unternehmensteuerrecht unterscheidet zwischen juristischen Personen, die selbst Steuersubjekt sind, und PersGes., deren Gewinne nur bei den Gesellschaftern von deren ESt. erfaßt werden.

Körperschaftsteuersystem: Das schweizerische KStSystem ist ein klassisches System ohne Entlastungsmechanismen. Angesichts der niedrigen KStSätze hält sich die wirtschaftliche Doppelbelastung jedoch in Grenzen.

Rechtsgrundlage: Die zuvor im Bundesbeschluß über die direkte Bundessteuer geregelte Gewinnsteuer ist jetzt im Gesetz über die direkte Bundessteuer v. 14. 12. 90 (DBG) kodifiziert. Wichtige Neuerungen brachte das Bundesgesetz über die Unternehmensbesteuerung aus dem Jahre 1997 (in Kraft seit 1. 1. 98).

Sonstige Unternehmensteuern: Die Gemeinden im Kanton Genf erheben eine – nach dem Umsatz, den Jahresmietkosten und der Zahl der Beschäftigten bemessene – Gewerbesteuer (taxe professionnelle) auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und unternehmerischer Tätigkeit von natürlichen und juristischen Personen.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

404 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind juristische Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz. Erträge aus im Ausland belegenen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken werden in der Schweiz nicht besteuert.

Beschränkte Steuerpflicht ist ua. gegeben, wenn eine juristische Person, die im Inland weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung hat, Teilhaber eines inländischen

Geschäftsbetriebs ist, in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, an in der Schweiz gelegenen Grundstücken Eigentum oder sonstige dingliche Nutzungsrechte besitzt oder damit handelt oder Gläubiger einer in der Schweiz dinglich gesicherten Forderung ist.

b) Sachliche Steuerpflicht

405

Grundsätzlich ähnelt die Gewinnermittlung der KapGes. der Ermittlung gewerblicher Einkünfte im Rahmen der ESt. Es wird allerdings nicht auf die für die ESt. geltenden Bestimmungen Bezug genommen, sondern der Abschnitt über die Besteuerung von KapGes. enthält eigene Gewinnermittlungsvorschriften. Zu unterscheiden ist dabei zwischen der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer von Bund und Kantonen und der Kapitalsteuer der Kantone.

Gewinnsteuer: Der steuerbare Reingewinn wird aus dem Saldo der Erfolgsrechnung aus der Handelsbilanz abgeleitet und steuerrechtlich korrigiert, indem der Gewinn um alle Aufwendungen erhöht wird, die nicht geschäftsmäßig begründet sind. Hierzu gehören insb. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie überhöhte Abschreibungen. Während des VZ bereits gezahlte eidgenössische und kommunale Steuern können hingegen – mit Ausnahme von Strafsteuern – als geschäftsmäßiger Aufwand von der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer abgezogen werden.

► *Veräußerungsgewinne* fließen grundsätzlich in den stpfl. Gewinn ein. Sonderregelungen gibt es für Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen und Grundstücksgevinne. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen unterliegen auf Bundesebene einem sog. Beteiligungsabzug, um Mehrfachbelastungen zu verhindern (vgl. Anm. 407). Voraussetzung ist, daß die veräußerte Beteiligung mindestens 20 vH des Gesellschaftskapitals ausmacht und mindestens ein Jahr lang gehalten wurde. Die Kantone können nach dem Steuerharmonisierungsgesetz ebenfalls einen Beteiligungsabzug gewähren. Bei Grundstücksveräußerungen unterliegt der Wertzuwachs (Veräußerungserlös abzüglich nicht um Abschreibungen geminderter Anschaffungskosten) in den Kantonen teilweise einer speziellen Grundsteuergewinnsteuer. Unter bestimmten Umständen können Veräußerungsgewinne auf Ersatzobjekte des betriebsnotwendigen Anlagevermögens übertragen werden.

► *Verdeckte Gewinnausschüttungen* dürfen den kstpfl. Gewinn nicht mindern und werden offenen Gewinnausschüttungen gleichgestellt. Aufgrund der engen Anknüpfung der schweizerischen Steuer- an die Handelsbilanz, wirkt sich das handelsrechtliche Verbot der Vornahme verdeckter Gewinnausschüttungen auch im Steuerrecht aus.

Kapitalsteuer: Die Kapitalsteuer des Bundes wurde zum 1. 1. 98 abgeschafft. Die Bemessungsgrundlage der weiterhin bestehenden Kapitalsteuer der Kantone setzt sich zusammen aus dem eingezahlten Teil des Grund- und Stammkapitals, den offenen Reserven und den als Ertrag versteuerten stillen Reserven.

Investitionsbegünstigungen: Auf Bundesebene und in den meisten Kantonen gibt es Steuervergünstigungen für neugegründete Unternehmen (bis maximal 10 Jahre).

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 323 ff.

c) Körperschaftsteuertarif

406

Seit der Unternehmensteuerreform (ab 1. 1. 98) wendet der Bund einen proportionalen Tarif in Höhe von 8,5 vH des Reinertrags an.

Die Kantone halten größtenteils an progressiven KSt-Tarifen fest. Die Progression richtet sich meist nicht nach dem Gewinn, sondern nach der Rendite, dh. nach dem Verhältnis zwischen Gewinn und Kapital (sog. Ertragsintensitätstarif). Als maßgebliches Kapital gilt das durchschnittliche Grund- oder Stammvermögen des jeweiligen Besteuerungszeitraums. Die meisten Kantone wenden einen Dreistufentarif an mit einer proportionalen Grundsteuer und einer in Abhängigkeit zur Rendite progressiven Tarifzone, die nach oben begrenzt ist. Die Progression wirkt sich daher in erster Linie bei einer mittleren Rendite aus. Andere Kantone wenden in Abhängigkeit zur Höhe des Gewinns einen progressiven Tarif an. Einzelne Kantone besteuern KapGesGewinne ausschließlich proportional. Dabei enthält der gesetzliche Steuertarif in den Kantonen meist nur die sog. einfache Steuer. Dieser Betrag wird mit jährlich festgesetzten kantonalen und kommunalen Faktoren (sog. Steuerfuß) multipliziert, um die endgültige kantonale und kommunale Steuer zu berechnen. Die so ermittelte Steuerbelastung beträgt je nach Standort für Kantone und Kommunen zusätzlich zur Bundessteuer zwischen 5 und 25 vH.

Sonderregelungen bestehen für den Gewinnsteuersatz von Vereinen und Stiftungen und für Anlagefonds. Vereine und Stiftungen unterliegen einer reduzierten Bundessteuer von 4,25 vH des Gewinns. Bei Anlagefonds wird der ES-Tarif, der für natürliche Personen gilt, zur Anwendung gebracht. Die Kapitalsteuersätze der Kantone liegen meist unter 1 % des steuerbaren Eigenkapitals.

407 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Für verbundene Unternehmen existiert zur Vermeidung wirtschaftlicher Drei- oder Mehrfachbelastungen von ausgeschütteten Gewinnen ein sog. Beteiligungsabzug. Dieser wird gewährt, wenn die Beteiligung mindestens 20 vH vom Grundkapital der Tochtergesellschaft beträgt oder sich der Wert des Anteils auf mindestens 2 Mio. Franken beläuft. Im Rahmen des Beteiligungsabzugs werden Ausschüttungen nicht freigestellt, sondern die auf den ungekürzten Gewinn der Muttergesellschaft errechnete Steuer wird im Verhältnis des Nettoertrags aus der Beteiligung zum Reingewinn herabgesetzt. Der Nettoertrag der Beteiligung bezeichnet den Betrag, der sich nach Abzug der mit der Beteiligung zusammenhängenden Finanzierungskosten und eines meist in Höhe von 5 vH pauschalierten Verwaltungskostenanteils ergibt.

Konzernbesteuerung: Ein Gewinn- und Verlustausgleich zwischen verbundenen Unternehmen im Wege der Einheitsbesteuerung existiert nicht.

Sonderregelungen für Holdinggesellschaften: Die Kantone, nicht jedoch der Bund, sehen eine Sonderbehandlung für Holdinggesellschaften vor. Eine Holdinggesellschaft liegt vor, wenn der Gesellschaftszweck überwiegend in der Beteiligungsverwaltung bestehen. Je nach Kanton müssen die Beteiligungen bzw. Beteiligungserträge mind. $\frac{2}{3}$ der Aktien bzw. der Gesamterträge ausmachen. Eine unter diesen Voraussetzungen privilegierte Holdinggesellschaft zahlt keine Gewinnsteuer, und zwar auch nicht auf die außerhalb der Beteiligungsverwaltung anfallenden Erträge, sofern es sich nicht um Erträge aus schweizerischem Grundvermögen handelt.

Domizil-, Verwaltungs- und Hilfsgesellschaften genießen auf Kantons-, nicht aber auf Bundesebene weitgehende Steuerprivilegien. Hierunter sind Gesellschaften zu verstehen, die in dem jeweiligen Kanton keine oder eine sich ausschließlich oder vorwiegend im Ausland abspielende Tätigkeit ausüben. Die konkreten Regelungen fallen in den Kantonen derzeit noch sehr unterschiedlich

aus. Meist werden die im Ausland erzielten Erträge von der kantonalen Gewinnsteuer ganz oder teilweise befreit. Die Kapitalsteuer reduziert sich. Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz 1990 werden die Kantone gezwungen, ihre Regelungen bis zum 31. 12. 2000 zu vereinheitlichen. Danach sollen nur noch Gesellschaften privilegiert werden, die in der Schweiz lediglich eine Verwaltungs- und keine Geschäftstätigkeit ausüben oder deren in der Schweiz ausgeübte Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist. Die Privilegierung darf nur noch für Einkünfte aus ausländischen Quellen gewährt werden.

Kapitalertragsteuer: Auf Ausschüttungen an andere inländische KapGes. wird auf der Ebene des Bundes eine als Verrechnungssteuer bezeichnete erstattungsfähige KapErtrSt. in Höhe von 35 vH erhoben.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen ebenfalls einer Quellensteuer von 35 vH.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

408

Die Steuererhebung wird insgesamt, also auch für die Bundessteuern, von den Kantonen durchgeführt. Bundes- und KantonsKSt. werden jährlich berechnet und veranlagt. Die Steuerbemessung erfolgt anhand des im VZ ermittelten Gewinns jeweils für ein Jahr. Die frühere zweijährige Bemessungsmethode gilt für die KSt. nicht mehr. Vorauszahlungen sind in zwei bis drei Abschlagszahlungen bemessen an der Vorjahressteuerschuld zu entrichten.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

409

Dividendeneinkünfte unterliegen beim Anteilseigner der ESt. Die Vorbelastung mit Bundesgewinnsteuer und kantonalen wie gemeindlichen Steuern bleibt bestehen. Einige Kantone mildern die Doppelbelastung dadurch ab, daß sie für Ausschüttungen einen niedrigeren KStSatz zur Anwendung bringen.

Kapitalertragsteuer: Erträge aus Kapitalvermögen unterliegen bei der ausschüttenden KapGes. einer sog. Verrechnungssteuer, durch die die Einkommensbesteuerung auf der Ebene des Anteilseigner sichergestellt werden soll. Der Verrechnungssteuersatz beträgt 35 vH. Die Verrechnungssteuer wird in vollem Umfang auf die ESt. angerechnet und gegebenenfalls erstattet.

Ausländische Anteilseigner: Die Besteuerung der an ausländische Anteilseigner gezahlten Dividenden ist mit der Erhebung der Verrechnungssteuer abgegolten.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden, steuerfrei. Betriebliche Veräußerungsgewinne unterliegen hingegen der Einkommensteuer von Bund und Kantonen.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

410

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Bereits aufgrund der Definition des Steuerobjekts im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht werden bestimmte Auslandseinkünfte aus der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen. Soweit sonstige Einkünfte im Ausland vorbelastet sind, gewährt die Schweiz lediglich einen Abzug der im Ausland

bezahlten und nicht rückforderbaren Steuern von der Bemessungsgrundlage (sog. Nettomethode). Eine unilaterale Anrechnung ausländischer KSt. ist nicht vorgesehen.

411 b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Im klassischen KStSystem der Schweiz ergeben sich hinsichtlich der Behandlung aus dem Ausland empfangener Dividenden keine Besonderheiten. Sie unterliegen der ESt. beim Anteilseigner. Soweit kein DBA besteht, kann eine etwaig im Ausland auf die Ausschüttung erhobene KapErtrSt. nicht auf die schweizerische ESt. angerechnet werden.

Spanien

Schrifttum: FRÜHBECK, Steuerrecht in Spanien 2. Aufl., Herne/Berlin 1973; SELLING, Handbuch des spanischen Steuerrechts. Systematische Darstellung mit Rechenbeispielen, Herne/Berlin 1985; DERS., Die Einkommensermittlung aufgrund der Steuerbilanz spanischer juristischer Personen, RIW 1985 S. 552; AMOROS RICA, Commentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo IV – Impuesto sobre Sociedades, Madrid 1986; SELLING, Die Steuerreform Spaniens auf Grund des EG-Beitritts, IWB F. 5 Spanien, Gr. 2 (1987) S. 143; BOEKER, Gewinnermittlung und Gewinnbesteuerung in Deutschland und Spanien. Belastungsorientierter internationaler Rechtsvergleich, Bielefeld 1992; SELLING, Unternehmensbesteuerung in Spanien, DStJG 16 (1994) S. 195; ALONSO Y MARTIN, Business operations in Spain, Washington 1995; ORTEGA/PALACIOS, Effects of the Corporate Income Tax Reform on Inbound and Outbound Investments, ET 1996 S. 218; SCHNIEDER, Die KSt. – ein Rechtsvergleich zwischen Spanien und Deutschland, Frankfurt 1996; COURAGE, Steueränderungen für Unternehmen in Spanien, IWB F. 5 Spanien, Gr. 2 (1997) S. 221; SCHNIEDER, Die spanische KStReform 1995 unter Berücksichtigung der neuen Holding-Regelung, IStR 1997 S. 68; GARCÍA FRÍAS/ZINSER, Das neue spanische EStG, IStR 1999 S. 550.

RAVENTÓS CALVO, The Taxation of Companies in Spain, in IBFD (Hrsg.), The Taxation of Companies in Europe (Loseblatt), Amsterdam; GÓMEZ-ARNAU, Spain, in THÖMMES/BETTEN (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt), Amsterdam; SELLING, Spanien, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt), Herne/Berlin; DERS., Überblick über das Steuerrecht Spaniens, Anh. Spanien, in DEBATIN/WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblatt), München.

412 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Spanien erhebt auf Bundesebene eine proportionale KSt. (impuesto sobre sociedades).

Das spanische Unternehmensteuerrecht ist weitgehend rechtsformneutral, da nach spanischem KStRecht auch die meisten Personenhandelsgesellschaften der KSt. unterworfen werden. Einzelunternehmer unterliegen jedoch stets der progressiven ESt.

Körperschaftsteuersystem: Die Doppelbelastung aus KSt. und ESt. wird durch ein Teilanrechnungsverfahren weitgehend abgemildert.

Rechtsgrundlage: Die KSt. wurde durch Gesetz 43 v. 27. 12. 95 im Wege einer umfassenden Unternehmensteuerreform neu geregelt.

Sonstige Unternehmensteuern: Seit 1990 wird auf Kommunalebene eine geringe Gewerbesteuer als Realsteuer erhoben. Bemessungsfaktoren sind ua. die

Art der Tätigkeit und die Größe der Gemeinde. Der tatsächlich erzielte Ertrag hat keinen Einfluß auf die Höhe der Steuer. Gemeinden und Kreisen steht ein Hebesatzrecht zu. Die Steuer mindert die Bemessungsgrundlage der KSt.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

413

Unbeschränkte Steuerpflicht: Das spanische KStRecht erfaßt alle rechtsfähigen Gesellschaften, die nicht der Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen unterliegen. Da nahezu alle Gesellschaftsformen nach spanischem Gesellschaftsrecht rechtsfähig sind, unterliegen auch Personenhandelsgesellschaften wie OHG und KG der KSt. Lediglich nicht-rechtsfähige BGB-Gesellschaften (Sociedades Civiles) fallen unter die ESt.

Trotz eigener Rechtspersönlichkeit unterliegen Investment-, Holding- und Vermögensverwaltungsgesellschaften nicht der KSt., wenn sich über 50 vH des Kapitals entweder im Familienbesitz oder in den Händen von nicht mehr als zehn Anteilseignern befindet. In diesen Fällen wird sowohl der thesaurierte Gewinn als auch der ausgeschüttete Gewinn unmittelbar und ausschließlich beim Gesellschafter zur ESt. herangezogen. Verluste verbleiben jedoch auf der Ebene der Gesellschaft und können nur gegen Gesellschaftsgewinne verrechnet werden. Diese als „transparencia fiscal“ bezeichnete Durchgriffsbesteuerung wurde zur Durchbrechung der Abschirmwirkung eingeführt, um zu verhindern, daß in KapGes. Gewinne zu niedrigen proportionalen Steuersätzen thesauriert und damit der höheren progressiven ESt. der Anteilseigner entzogen werden können.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische Gesellschaften werden nach spanischem Recht qualifiziert, so daß auch im Herkunftsland nicht kstpfl. PersGes. in Spanien mit ihren im Inland erzielten Einkünften und mit aus dem Inland bezogenen Zahlungen beschränkt kstpfl. sind. Nichtansässige KapGes. sind mit ihren gesamten Inlandseinkünften in Spanien stpfl. Es handelt sich um einen offenen Tatbestand, der lediglich durch einen Negativkatalog von nicht steuerbaren inländischen Einkünften begrenzt wird.

b) Sachliche Steuerpflicht

414

Steuerobjekt sind die Nettoeinkünfte der Gesellschaft. Die Gewinnermittlung erfolgt entweder anhand einer Gewinn- und Verlustrechnung oder eines Betriebsvermögensvergleichs. Die Steuerbilanz knüpft an die Handelsbilanz an. Unabhängig von der Art der Tätigkeit der Erwirtschaftung gelten alle Einkünfte einer KapGes. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Veräußerungsgewinne bilden keine eigene Einkunftsart, sondern sind Bestandteil der gewerblichen Einkünfte und unterliegen dem regulären KStSatz. Es besteht die Möglichkeit der Bildung einer Reinvestitionsrücklage. Veräußerungsgewinne, die Risikokapitalgesellschaften aus der Veräußerung von Anteilen kleiner und mittlerer Unternehmen erzielen, sind unter bestimmten Voraussetzungen teilweise steuerbefreit.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden als Unterfall der Entnahme behandelt und sind nicht von der kstl. Bemessungsgrundlage abziehbar. Das Gesetz enthält keine Einzelheiten. Es gibt aber eine umfangreiche Rspr.- und Verwaltungspraxis.

Unterkapitalisierung: Übersteigt das von einer ausländischen Gesellschaft zur Verfügung gestellte Fremdkapital das Zweifache des auf diese Gesellschaft entfallenden Eigenkapitals, so wird der Betriebsausgabenabzug für die Darlehenszinsen versagt. Die Regelung wird verhältnismäßig flexibel gehandhabt. Der Zinsabzug bleibt möglich, wenn der Nachweis erbracht wird, daß ein höherer Fremdkapitalanteil erforderlich ist.

Verluste können nicht zurück-, aber 10 (zuvor 7) Jahre vorgetragen werden.

Investitionsbegünstigungen: Es stehen zahlreiche Steuerermäßigungen zur Investitionsförderung bereit. Die Förderung erfolgt in erster Linie durch Abzüge von der Steuerschuld. Abzüge können (in unterschiedlicher Höhe) insbesondere für Investitionen in den Bereichen Anlagegüter, Exporttätigkeit, Forschung und Entwicklung, Kulturgüter, Umweltschutz und Beschäftigung getätigt werden. Die Gesamtsumme der Investitionsabzüge ist auf 35 vH der KStSchuld begrenzt.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 333.

415 c) Körperschaftsteuertarif

Der allgemeine KStSatz beträgt 35 vH. Für Gesellschaften mit geringen Umsätzen reduziert sich der Steuersatz für einen Teil des Gewinns auf 30 vH. Die Festsetzung des KStSatzes erfolgt durch das jährliche Haushaltsgesetz.

Sondersteuersätze: Daneben existieren zahlreiche ermäßigte Sondersteuersätze, zB 25 vH für Versicherungsunternehmen und nicht steuerlich begünstigte Genossenschaften, 20 vH für steuerbegünstigte Genossenschaften, 7 vH für Grundstücksinvestmentfonds, 1 vH für Investitionsgesellschaften. Pensionsfonds sind steuerbefreit. Ermäßigte KStSätze gelten ferner in der steuerlichen Sonderzone Kanarische Inseln (1 vH) und dem Baskenland (30–32,5 vH).

416 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Dividenden erhöhen grds. das Einkommen der KapGes. Allerdings erhalten kstplf. Dividendenempfänger eine StGutschrift in Höhe von 50 vH der auf der Dividende lastenden KSt.

Ab einer Mindestbeteiligung von 5 vH wird die von der Tochtergesellschaft gezahlte KSt. voll auf die KStSchuld der Muttergesellschaft angerechnet.

Konzernbesteuerung: Für Konzerne besteht die Möglichkeit der Aufstellung einer konsolidierten Steuerbilanz (tributacion consolidada). Die Gruppenbesteuerung ist auf AG beschränkt und hat zur Voraussetzung, daß die beherrschende Gesellschaft direkt oder indirekt zu mindestens 90 vH an den beherrschten Gesellschaften beteiligt ist und die Beteiligung mindestens seit 12 Monaten gehalten wird. Die gruppenbesteuerten Gesellschaften bilden eine steuerliche Einheit. Es kommt nicht nur zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Gruppe, sondern auch zu einer weitgehenden Zwischenerfolgseliminierung.

Kapitalertragsteuer: Die KapErtrSt. auf Ausschüttungen an juristische Personen beträgt 25 vH. Sie wird voll angerechnet und gegebenenfalls erstattet. Für Dividendenzahlungen innerhalb einer einheitlich besteuerten Gesellschaftsgruppe fällt keine KapErtrSt. an.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. werden ebenfalls mit KapErtrSt. in Höhe von 25 vH belegt.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

417

KStErklärungen sind innerhalb von 25 Tagen nach der Genehmigung der Bilanz, spätestens aber sechs Monate nach Ende des Wj. abzugeben. Die KapGes. ist zu drei über das Jahr verteilten Vorauszahlungen in Höhe von jeweils 18 vH der Vorjahresschuld, auf Antrag auch der voraussichtlichen Steuer des laufenden Wj., verpflichtet.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

418

Dividendeneinkünfte natürlicher Personen unterliegen der regulären ESt. Eine Entlastung wird in Form einer pauschalen StAnrechnung gewährt. Die StGutschrift beträgt seit 1994 40 vH der Bardividende (vorher 10 vH). Damit wird die Dividende bis auf 9 Prozentpunkte von der Vorbelastung mit KSt. entlastet. Seit 1994 fließt die StGutschrift in die Bemessungsgrundlage der ESt. ein. Voraussetzung der StGutschrift ist, daß die Gesellschaft dem regulären KStSatz unterliegt. In diesem Fall wird die Gutschrift unabhängig von der tatsächlich gezahlten KSt. gewährt. Für Dividenden von Gesellschaften, für die ein ermäßigter Steuersatz von 25 vH gilt, reduziert sich der Anrechnungsbetrag auf 25 vH der Bardividende. Ausschüttungen aus Investmentgesellschaften und Genossenschaften nehmen nicht am Anrechnungsverfahren teil.

Kapitalertragsteuer: Bei der Gesellschaft wird außerdem eine KapErtrSt. von 25 vH erhoben, die in vollem Umfang auf die ESt. angerechnet werden kann.

Ausländische Anteilseigner unterliegen ebenfalls der KapErtrSt. in Höhe von 25 vH, die jedoch ebenso wie die KStVorbelastung definitiv wird. Beschränkt stpfl. Anteilseigner nehmen nicht am spanischen KStAnrechnungsverfahren teil.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung werden seit dem 1. 1. 99, wenn die Anteile für mindestens 2 Jahre im Besitz des Stpfl. waren, einem ermäßigten Sondersteuersatz in Höhe von 20 vH unterworfen. Dieser gilt auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile. Die früher durch die Gewährung zeitlicher gestaffelter Freibeträge bewirkte Inflationskorrektur wurde abgeschafft.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten**a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften**

419

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbelastung: Ausländische KSt. kann im Wege der direkten Anrechnung auf die spanische KSt. angerechnet werden. Die Anrechnung ist in der Höhe auf die spanische Steuer begrenzt, die auf die jeweiligen Auslandseinkünfte entfällt (per-country-limitation).

b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

420

Die Steueranrechnung in Höhe von 40 vH der Dividende ist auf Ausschüttungen inländischer KapGes. begrenzt. Dividenden, die eine natürliche Person direkt aus dem Ausland bezieht, unterliegen der ungeminderten ESt. Von der ausschüttenden ausländischen KapGes. auf die Dividende gezahlte KapErtrSt. kann auf die in Spanien entstehende EStSchuld angerechnet werden.

Schüttet eine spanische Gesellschaft im Ausland besteuerte Gewinne an eine natürliche Person aus, so wird die volle KStGutschrift gewährt, auch wenn in

Spanien keine KSt. erhoben worden ist. StErmäßigungen, die sich durch die Anrechnung ausländischer Steuern oder die Steuerbefreiung durch ein DBA ergeben, schließen die Anrechnung nicht aus.

Tschechische Republik

Schrifttum: VORLÍCKOVÁ, Jüngste Änderungen im Bereich der tschechischen Einkommen- und Mehrwertsteuer, ISiR 1997 S. 681; KOS, Besteuerung von Ausländern in Tschechien, IWB F. 5 Tschechien, Gr. 2 (1999) S. 17.

KREJČ, Besondere steuerrechtliche Rahmenbedingungen in der Slowakischen Republik, in BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa, CS SYST 71 (Loseblatt), München; SALZMANN, Steuerliche Rahmenbedingungen für ausländische Investitionen in der Tschechischen Republik, in BREIDENBACH (Hrsg.), Handbuch Wirtschaft und Recht in Osteuropa, CS SYST 70 (Loseblatt), München; SAFARIK, Überblick über das Steuerrecht Tschechiens, Anh. Tschechien, in DEBATIN/WASSERMEYER (Hrsg.), Doppelbesteuerung (Loseblatt), München; BAKES/GOOSSEN, Taxation & Investment in Czech Republic, in IBFD (Hrsg.), Taxation & Investment in Central and East European Countries (Loseblatt), Amsterdam; VORLÍCKOVÁ, Tschechien, in MENNEL (Hrsg.), Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan (Loseblatt).

421 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Tschechien hat Anfang 1993 sein Steuersystem grundlegend reformiert und marktwirtschaftlichen Erfordernissen angepaßt.

Die tschechische KSt., „ESt. der juristischen Person“, ist eine staatliche Steuer mit einem einheitlichen proportionalen Steuersatz.

Obwohl OHG und KG nach tschechischem Gesellschaftsrecht als juristische Personen gelten, werden nur die Einkünfte des Kommanditisten im Ergebnis der KSt. unterworfen. Das Einkommen von PersGes. wird im übrigen den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und dort von der ESt. erfaßt. Damit ist die tschechische Unternehmensbesteuerung durch die rechtsformabhängige Unterscheidung zwischen PersGes. auf der einen Seite und KapGes. auf der anderen Seite gekennzeichnet.

Körperschaftsteuersystem: Tschechien bringt für Dividendeneinkünfte einen ermäßigten Einkommensteuersatz zur Anwendung. Eine zusätzlich Entlastung wird durch eine an die ausschüttende KapGes. gerichtete Steuergutschrift erreicht.

Rechtsgrundlage: Die als ESt. juristischer Personen bezeichnete KSt. ist in den §§ 17–21 des zum 1. 1. 93 in Kraft getretenen EStG geregelt.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

422 a) Persönliche Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig mit dem Welteinkommen sind juristische Personen mit Sitz in Tschechien. OHG und KG gelten nach tschechischem Gesellschafts- und Steuerrecht ebenfalls als juristische Personen und unterliegen damit grds. der KSt. Steuerobjekt der ESt. juristischer Personen sind im Fall der OHG jedoch nur diejenigen Einkünfte, die einer Quellenbesteuerung unterliegen. Das sind in erster Linie Zinsen und Dividenden. Aufgrund der Abgeltungswirkung

der Quellensteuern kommt es nicht zu einer Veranlagung zur KSt. Da alle übrigen Einkünfte den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet werden und bei ihnen der ESt. natürlicher Personen unterliegen, ist die KStPfl. der Personenhandels-gesellschaften de facto nur eine formelle. Im Ergebnis ist die PersGes. steuerlich transparent. Etwas anderes gilt nur für die Gewinn- und Verlustanteile von Kommanditisten, die insgesamt auf der Ebene der Gesellschaft der KSt. unterworfen werden. Einzelunternehmer unterliegen seit dem 1. 1. 93 nur noch der ESt. der natürlichen Personen.

Beschränkte Steuerpflicht: Juristische Personen mit Sitz im Ausland sind in der Tschechischen Republik beschränkt kstpf., soweit sie Einkünfte aus tschechischer Quelle beziehen oder eine Betriebsstätte in Tschechien unterhalten. Die beschränkt stpf. Einkünfte sind abschließend im Gesetz aufgezählt. Eine Besonderheit gilt für die Begründung einer Betriebsstätte durch die Erbringung von Dienstleistungen. Danach wird eine Betriebsstätte bereits dann begründet, wenn ein ausländisches Unternehmen für eine Dauer von insgesamt mindestens sechs Monaten innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten Personal zur Erbringung von Dienstleistungen in die Tschechische Republik entsendet.

b) Sachliche Steuerpflicht

423

Steuerobjekt der ESt. juristischer Personen ist das Einkommen. Die Einkünfte der KStSubjekte werden, unabhängig davon, aus welcher Quelle sie stammen, einheitlich als gewerbliche Einkünfte erfaßt; anders als bei natürlichen Personen wird nicht zwischen verschiedenen Einkunftsarten unterschieden. Bemessungsgrundlage der KSt. ist der im VZ erzielte Gewinn als Überschuß der Einnahmen über die Kosten. Für KapGes. gilt eine gesetzliche Buchführungspflicht, die an den EG-Bilanzrichtlinien orientiert ist. In diesem Fall wird der kstpf. Gewinn im Wege des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt. Die Steuerbilanz orientiert sich an der Handelsbilanz (Maßgeblichkeitsprinzip). Ausgenommen sind Gewinnanteile, für die eine Quellenbesteuerung mit Abgeltungswirkung gilt sowie aus dem Ausland bezogene Dividenden, die einer gesonderten Besteuerung unterliegen (vgl. Anm. 428).

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben sind gesetzlich definiert als Aufwendungen für den Erwerb, die Sicherung und Erhaltung von Einkommen. Das Gesetz enthält neben dieser allgemeinen Definition einen Katalog abziehbarer und nichtabziehbarer Betriebsausgaben. Nicht abziehbar sind ua. Repräsentationsaufwendungen sowie Vergütungen für die Funktion als Mitglied eines statuarischen oder weiteren Organs. Zuwendungen an gemeinnützige Zwecke sind grds. bis zu 2 vH des stl. Reingewinns abziehbar, in Sonderfällen bis zu 4 vH.

Bewertung des Anlagevermögens: Sie erfolgt zu historischen Kosten. Die Abschreibung kann nach linearen oder degressiven Abschreibungssätzen vorgenommen werden. Der Stpf. hat für jedes Wirtschaftsgut ein unwiderrufliches Wahlrecht hinsichtlich der Abschreibungsmethode. Die Abschreibungsdauer richtet sich nach der Eingruppierung des Wirtschaftsguts in eine von fünf Gruppen. Danach können bspw. Gebäude innerhalb von 50 Jahren, Pkw. über vier Jahre abgeschrieben werden. Die Anschaffungskosten geringwertiger materieller wie immaterieller Wirtschaftsgüter können sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter können weder aktiviert noch abgeschrieben werden. Restriktive Voraussetzungen gelten für die

Wertberichtigung uneinbringlicher Forderungen, die erst nach Eröffnung eines Konkursverfahrens bzw. der Ablehnung der Verfahrenseröffnung mangels Masse zulässig ist.

Veräußerungsgewinne einer juristischen Person stellen reguläres Einkommen dar und unterliegen der ungeminderten KSt. Seit 1998 gilt dies auch für die Veräußerung von Wertpapieren, die zuvor steuerlich begünstigt waren.

Bewertung des Umlaufvermögens: Sie erfolgt zu historischen Kosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Zulässig ist die FIFO-Methode sowie die Bewertung nach Durchschnittspreisen. Das LIFO-Verfahren wird nicht anerkannt.

Abzug für Quellensteuern auf Dividenden: Unterliegen Dividenden, welche die juristische Person im laufenden VZ ausgeschüttet hat, der KapErtrSt., so kann die ausschüttende Gesellschaft die Hälfte der KapErtrStSchuld als Abzug von ihrer KSt. geltend machen (vgl. hierzu auch Anm. 425).

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind dem kstpl. Gewinn hinzuzurechnen. Eine spezielle gesetzliche Regelung existiert nicht. Gewinnkorrekturen werden auch zwischen inländischen Unternehmen nach dem dealing-at-arm's-length-Prinzip vorgenommen.

Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Der Betriebsausgabenabzug für Zinsen auf Darlehen, die von verbundenen Unternehmen gewährt wurden, ist durch das Verhältnis der Darlehensvaluta zum Eigenkapital (4 : 1) begrenzt. Ein verbundenes Unternehmen liegt vor, wenn die Beteiligung 25 vH überschreitet.

Verluste aus der gewerblichen Tätigkeit der juristischen Person können uneingeschränkt mit Gewinnen verrechnet werden. Ein Verlustüberschuß kann 7 Jahre lang vorgetragen werden. Eingeschränkte Verrechnungsmöglichkeiten gelten für Verluste aus der Anlage in Wertpapiere.

Investitionsbegünstigungen Die Begünstigung von Unternehmen mit überwiegend ausländischer Kapitalbeteiligung wurde abgeschafft.

424 c) Körperschaftsteuertarif

Der KStSatz beläuft sich auf 35 vH. Für Investitions- und Pensionsfonds gilt ein ermäßigter Steuersatz von 25 vH. Ein um die Hälfte des regulären KStSatzes ermäßigter Sondersteuersatz gilt ferner für KapGes., die zu mehr als 50 vH behinderte ArbN beschäftigen.

425 d) Besteuerung verbundener Unternehmen

Dividendeneinkünfte erhöhen das kstpl. Einkommen des Empfängers. Die Besteuerung ist jedoch durch die von der ausschüttenden KapGes. einbehaltene KapErtrSt. abgegolten, so daß es nicht zu einer erneuten Veranlagung kommt.

Schachtelprivileg: Erst seit 1993 werden hierdurch entstehende Mehrfachbelastungen zwischen verbundenen Unternehmen (Mindestbeteiligung 20 vH) abgemildert. Danach fällt die KapErtrSt. bei Ausschüttungen zwischen mehreren verbundenen KapGes. nur einmal an. Schüttet die Empfängerin eine ihr von einem verbundenen Unternehmen gezahlte Dividende weiter an ein anderes ebenfalls verbundenes Unternehmen aus, so fällt für die zweite Ausschüttung keine erneute KapErtrSt. an. Auf diese Weise werden Durchschüttungen inner-

halb eines Konzerns erleichtert. Eine spezielle Gruppenbesteuerung existiert daneben nicht.

Kapitalertragsteuer: Die KapErtrSt. auf Dividenden beträgt 25 vH.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes. unterliegen ebenfalls der KapErtrSt. von 25 vH.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

426

Die KSt. wird nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben. Der Stpfl. muß innerhalb von drei Monaten – bei Hinzuziehung eines Steuerberaters sechs Monaten – eine StErklärung abgeben, im Rahmen derer er seine Steuerschuld selbst errechnet. Ab einem bestimmten Mindestgewinn besteht die Pflicht zur Leistung von Vorauszahlungen. Höhe und Fälligkeit richten sich nach dem vor auszuzahlenden Betrag.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

427

Dividenden gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen als solche der ESt. der natürlichen Person. Eine Entlastung der auf Ausschüttungen lastenden KSt. von 35 vH ist nicht vorgesehen. Die Doppelbelastung wird allerdings durch die Anwendung eines Sondersteuersatzes von 25 vH abgemildert. Damit ergibt sich eine konstante Dividendenbelastung von 51,25 vH gegenüber allgemeinen EStSätzen zwischen 15 vH und 40 vH. Zu einer weiteren Entlastung kommt es aufgrund einer der ausschüttenden Gesellschaft gewährten Steuergutschrift in Höhe von 50 vH der auf die Ausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer (entspricht 12,5 vH des Ausschüttungsbetrags). Hierdurch wird die Liquidität der KapGes. erhöht und damit letztlich das Ausschüttungspotential gesteigert. Bei einer Gesamtbetrachtung von KapGes. und Anteilseigner ergibt sich folglich nur eine Ausschüttungsbelastung von rund 43 vH. Die Kapitalertragsteuergutschrift gilt nicht für Investmentfonds.

Kapitalertragsteuer: Die Besteuerung der Dividende erfolgt durch Quellenabzug (25 vH) bei der ausschüttenden KapGes.

Ausländische Anteilseigner sind inländischen Anteilseignern gleichgestellt, da die Kapitalertragsteuer von 25 vH unabhängig davon anfällt, ob an in- oder ausländische Anteilseigner ausgeschüttet wird.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung sind Bestandteil der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Sie unterliegen ebenfalls dem besonderen EStSatz von 25 vH.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

428

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Im Ausland erhobene Quellensteuer wird begrenzt auf die inländische Steuerschuld auf die tschechische ESt. der juristischen Person angerechnet (per-country-limitation).

Bei Ausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft an eine tschechische Muttergesellschaft unterliegen ausländische Dividenden und Gewinnanteile bei der empfangenden KapGes. der ESt. juristischer Personen, ohne daß es zu einer Anrechnung der von der Tochter gezahlten KSt. kommt. Allerdings werden

Auslandsdividenden gesondert erfaßt und ermäßigt in Höhe von 25 vH besteuert.

429 b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Ausschüttungen von ausländischen Gewinnanteilen durch eine tschechische KapGes. unterliegen bei der natürlichen Person ebenfalls dem SonderEST-Satz von 25 vH.

Empfängt eine natürliche Person Dividenden unmittelbar von einer ausländischen KapGes., so kommt es grds. zur regulären Besteuerung unter Anrechnung etwaiger KapErtrSt. Der Anteilseigner kann jedoch auch für die Auslandsdividende für die Anwendung des ermäßigten ESTsatzes von 25 vH optieren.

Ungarn

Schrifttum: Bundesstelle für Außenhandelsinformation (Hrsg.), Ungarn, Steuerrecht. Gesetzliche Bestimmungen für ausländische Kapitalanleger, Köln/Berlin 1994; SZAKAL/BECKER, Grundzüge des ungarischen Steuerrechts, IWB F. 5 Ungarn, Gr. 2 (1995) S. 31; FELKAI, Die Reform des ungarischen Steuersystems. Ausgestaltung der Besteuerung bei Einführung der Marktwirtschaft, Wiesbaden 1996; DEÁK, Emerging Corporate Tax Law in Hungary in Light of the EU Harmonization, EC Tax Rev. 1996 S. 245.

430 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Ungarn hat als erster osteuropäischer Staat begonnen, sein Steuersystem dem gesellschaftlichen Wandel anzupassen. Im Jahre 1991 wurde eine Unternehmensgewinnsteuer mit breitem Anwendungsbereich eingeführt, die ab dem VZ 1995 grundlegende Veränderungen erfahren hat und bereits im Jahre 1996 durch ein neues KStG ersetzt wurde. Die häufigen Gesetzesänderungen erwecken den Eindruck der Instabilität. Allerdings sind die Grundstrukturen relativ konstant. Die ungarische KSt. ist eine staatliche Steuer mit einem niedrigen proportionalen Steuersatz.

Das ungarische System der Unternehmensbesteuerung ist weitgehend rechtsformneutral. Die Unterscheidung zwischen KapGes. und PersGes. ist dem ungarischen Steuerrecht fremd. Unterschieden wird nur zwischen gewerblich tätigen Gesellschaften auf der einen und Einzelunternehmern auf der anderen Seite. Nur Einzelunternehmer unterliegen der ESt. Ein anfangs geltendes Wahlrecht des Einzelunternehmers für die Unternehmensgewinnsteuer wurde 1996 abgeschafft.

Körperschaftsteuersystem: Im Zuge der häufigen Modifikationen der Unternehmensbesteuerung wurde auch das KStSystem verschiedentlich geändert. Während anfangs ein reines Freistellungssystem mit einheitlichem KStSatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne galt, wurde 1994 ein System mit gespaltenem KStSatz eingeführt, mit einem höheren Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne, die weiterhin beim Anteilseigner freigestellt waren. In der Reform von 1996 wurde diese Ausschüttungssteuer abgeschafft. Dividendeneinkünfte unterliegen jetzt beim Empfänger der ESt., allerdings zu gegenüber dem allgemeinen ESTarif reduzierten Steuersätzen. Die Kombination aus niedriger KSt. und Kapitaleinkommensteuersatz deckt sich in etwa mit dem regulären Einkommensteuersatz.

Rechtsgrundlage des geltenden ungarischen KStRechts ist das Gesetz LXXXI aus dem Jahre 1996, welches das Gesetz Nr. LXXXVI/1991 ersetzt hat. Vorläufer ist die Unternehmensgewinn- und KSt. aus dem Jahre 1989.

Sonstige Unternehmensteuern: Neben einer ganzen Reihe spezieller Abgaben erheben die Gemeinden eine Gewerbesteuer auf den Umsatz mit einem branchenabhängigen Steuersatz zwischen 1–2 vH.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

431

Unbeschränkt steuerpflichtig sind mit dem Welteinkommen zunächst alle Wirtschaftsgesellschaften unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Rechtsform. Daneben sind staatliche Unternehmen, Genossenschaften, aber auch Zusammenschlüsse von Freiberuflern kstpfl. Seit 1998 werden auch Stiftungen und soziale Organisationen zur KSt. herangezogen.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische Unternehmen sind in Ungarn mit ihren im Inland erzielten Einkünften kstpfl. Ungarische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen unterliegen einer Minimumsteuer, die auf der Basis der Differenz zwischen Umsätzen und Ausgaben ermittelt wird. Die Minimumsteuer wird nicht erhoben, wenn ein DBA nach dem OECD-Muster existiert.

b) Sachliche Steuerpflicht

432

Ausgangspunkt der Ermittlung des kstpfl. Gewinns ist das anhand des ungarischen Rechnungslegungsgesetzes im Wege einer Gewinn- und Verlustrechnung ermittelte Betriebsergebnis. Auch das Rechnungslegungsgesetz wurde im Jahr 1996 grundlegend reformiert (Gesetz CXV/96). Für KapGes. ist die doppelte Buchführung Pflicht. Die Rechnungslegung kleinerer Unternehmen erfolgt anhand vereinfachter Buchführungsvorschriften. Das handelsrechtlich ermittelte Ergebnis wird zu stl. Zwecken um Kürzungen und Hinzurechnungen korrigiert. So werden etwa die unter dem Rechnungslegungsgesetz möglichen Abschreibungen des Anlagevermögens durch das KStG teilweise rückgängig gemacht.

Im einzelnen gelten für die Ermittlung des stl. korrigierten unternehmerischen Gewinns folgende Grundsätze:

Betriebsausgaben: Grundsätzlich können durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Es gelten jedoch eine Reihe von Einschränkungen gegenüber den nach dem Rechnungslegungsgesetz ergebniswirksam berücksichtigten Aufwendungen, die dem handelsrechtlich ermittelten Gewinn wieder hinzuzurechnen sind. Die anfangs unbeschränkte Abzugsmöglichkeit von Repräsentationsaufwand besteht nur noch eingeschränkt bis zu 0,5 vH des Gewinns. Reisekosten können nur bei ausschließlich betrieblicher Veranlassung abgezogen werden. Spenden sind bis zu einer Höhe von 20 vH des Vorsteuergewinns abziehbar. Einschränkungen gelten ferner für die Abziehbarkeit von Leasingraten, Kreditzinsen, und Pkw-Kosten.

Bewertung des Anlagevermögens: Die Bewertung erfolgt für die meisten Wirtschaftsgüter zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für bestimmte Wirtschaftsgüter (insbesondere Forderungen, Finanzinstrumente) wird zur Berücksichtigung von Inflationseffekten eine Neubewertung zum Bilanzstichtag vorgenommen. Das Steuerrecht erlaubt Abschreibungen auf bewegliche Wirtschaftsgüter nur linear nach vorgegebenen Sätzen. Für Wirtschaftsgüter mit

Anschaffungskosten unter 100 000 Ft., die nach dem 1. 1. 94 angeschafft wurden, besteht jedoch eine weitgehende Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Abschreibungsmethode (auch degressive) und den Abschreibungssätzen. Aufwendungen für die Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern können im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang abgezogen werden. Die Gebäude-AfA ist je nach Betriebsdauer des Gebäudes zwischen 2 und 6 vH p. a. gestaffelt.

Veräußerungsgewinne sind Bestandteil der kstplf. Einkünfte. Verluste aus der Veräußerung können mit dem Gesamtgewinn ausgeglichen werden. Durch das Rechnungslegungsgesetz von 1996 werden auch entgeltlose Vorgänge steuerlich erfaßt. Auch die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern führt zu einer Gewinnrealisierung zum Marktwert, es sei denn, der Vorgang erfolgt aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung, etwa in Erfüllung der Rückgabeverpflichtung von Vermögensgegenständen, die durch das kommunistische Regime konfisziert wurden.

Bewertung des Umlaufvermögens: Sie wird zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen. Es gilt das Niederstwertprinzip.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Durch die Steuerreform von 1996 wurden eine Reihe von Vorschriften eingeführt, die der Erfassung verdeckter Gewinnausschüttungen dienen sollen.

Antimißbrauchsvorschriften: Um der Erosion der stl. Bemessungsgrundlage entgegenzutreten, wurden durch das KStG 1996 dezidierte Vorgaben zur Identifikation von Ausgaben, die „nicht im Interesse des Unternehmens“ liegen, eingeführt. So können etwa bei Barzahlungen über 1 Mio. Ft. innerhalb von 15 Tagen nur 80 vH der Zahlung von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Verluste aus Wertpapiergeschäften können nur bei einer mindestens zweijährigen Besitzdauer abgezogen werden. Der Abzug von Beratungshonoraren an eine einzelne Person wird, wenn das Honorar einen Höchstbetrag überschreitet, an bestimmte Nachweispflichten hinsichtlich der Durchführung der Beratung geknüpft.

Verluste können grundsätzlich 5 Jahre lang vorgetragen, nicht aber zurückgetragen werden. Verluste, die in den ersten 3 Jahren seit Unternehmensgründung auftreten, können zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden. Seit 1997 bedarf es aber für den Verlustvortrag ab dem 4. Jahr einer speziellen Genehmigung durch die Finanzbehörden.

Investitionsbegünstigungen: Ungarn benutzt das Steuerrecht nach wie vor in erheblichem Maße als Instrument der Wirtschaftsförderung, auch wenn die steuerlichen Subventionen in den Steuerreformen von 1995 und 1996 bereits zurückgeführt worden sind. Weiterhin werden ua. Investitionen, die zu einer Steigerung des Exports führen, bis zum Jahr 2002 durch Steuergutschriften gefördert. Ähnliche Vergünstigungen sind für Investitionen in die Hotelindustrie und in Infrastrukturprojekte vorgesehen. Umfassende Steuervergünstigungen gelten ab 1999 unter bestimmten Voraussetzungen für Investitionen in der Technologiegüterindustrie (Investitionsvolumen von mindestens \$ 25 Mio.).

433 c) Körperschaftsteuertarif

Die KSt. ist mit 18 vH für einbehaltene Gewinne im internationalen Vergleich sehr niedrig. Von 1994 an erhöhte sich die Steuerbelastung für ausgeschüttete Gewinne durch eine als Zusatzsteuer bezeichnete AusschüttungsKSt. in Höhe

von 23 vH, so daß sich die Gesamtbelastung auf 33 vH belief. Diese Steuer wurde im Jahre 1996 abgeschafft, so daß wieder der niedrige KStSatz von 18 vH gilt.

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

434

Dividenden sind bei der empfangenden Gesellschaft steuerfrei, ohne daß es auf ein bestimmtes Beteiligungsverhältnis ankommt.

Konzernbesteuerung: Ein Sonderregime für Konzerngesellschaften existiert nicht.

Kapitalertragsteuer: Auf Dividendenzahlungen zwischen ungarischen Gesellschaften fällt keine KapErtrSt. an.

Dividendenzahlungen an ausländische Kapitalgesellschaften unterliegen hingegen einer KapErtrSt. von 20 vH. Die KapErtrSt. fällt nicht an, wenn die ausländische Muttergesellschaft das Kapital in Ungarn reinvestiert.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

435

Die KSt. wird auf einer Jahresbasis erhoben. Prinzipiell muß innerhalb von fünf Monaten nach Abschluß des Wj. eine StErklärung eingereicht werden.

KStVorauszahlungen sind je nach der Höhe der voraussichtlichen Steuerschuld entweder monatlich oder einmal pro Quartal fällig.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

436

In Abkehr von dem zuvor geltenden Freistellungssystem fließen Dividendeneinkünfte seit 1996 in die estl. Bemessungsgrundlage ein. Es gelten gegenüber dem allgemeinen EStSpitzensteuersatz von 40 vH (1999) reduzierte Steuersätze von 20 vH bzw. 27 vH. Der höhere Steuersatz gilt für Dividendeneinkünfte, die eine unter Einbeziehung des von der ungarischen Nationalbank festgesetzten Zinssatzes ermittelte Kapitalrendite überschreiten. Damit beträgt die effektive Steuerlast auf Dividendeneinkünfte 34,4 vH bzw. 40,14 vH.

Ausländische Anteilseigner: Dividendenzahlungen an ausländische Anteilseigner unterliegen anders als Dividenden, die an ausländische Muttergesellschaften gezahlt werden, keiner zusätzlichen Quellensteuer.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Private Veräußerungsgewinne sind unabhängig von einer Besitzdauer stpfl. Sie werden gegenüber den regulären ESt-Sätzen ermäßigt mit 20 vH besteuert. Zudem existiert ein Freibetrag. Als Veräußerungsgewinn gilt der Unterschied zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös. Werden die Anschaffungskosten nicht ausreichend dokumentiert, so erfolgt die Besteuerung auf Bruttobasis.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

a) Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften

437

Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung: Aus dem Ausland stammende Dividenden fließen nicht in die kstl. Bemessungsgrundlage ein. Unabhängig vom Umfang der Beteiligung können sie stets steuerfrei vereinnahmt werden. Die Kehrseite ist, daß im Ausland erhobene KapErtrSt. nicht angerechnet oder erstattet wird. Andere ausländische Einkom-

mensanteile erhöhen den Gewinn der KapGes. Die im Ausland gezahlte KSt. wird angerechnet (per-country-limitation).

438 b) Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden

Für Auslandsdividenden gelten nur bei mittelbarem Bezug die ermäßigten ESt-Sätze für Kapitaleinkünfte. Bei unmittelbarem Bezug von Dividenden von einer im Ausland ansässigen KapGes. greift die ungemilderte ESt. ein.

USA

Schrifttum: GOODE, *The Corporation Income Tax*, New York/London 1951; ANDO/BLUME/MARSHALL/FRIED, *The Structure and Reform of U. S. Tax System*, Massachusetts 1985; HAUEISEN/HAUPT, *Das US-Steueränderungsgesetz von 1986*, RIW 1986 S. 874; WEIDENBRUCH/BURKE, *Federal Income Taxation of Corporations and Stockholders*, 3. Aufl., St. Paul 1989; JAKOB/HÖRMANN, *Mittelständisches Engagement durch Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft in den Vereinigten Staaten*, BB 1990 S. 2377; KRAMER (Hrsg.), *Grundzüge des US-Amerikanischen Steuerrechts*, Stuttgart 1990; LIND/SCHWARZ/LATHROPE/ROSENBERG, *Fundamentals of Corporate Taxation*, 3. Aufl., New York 1991 Supplement 1995; FREELAND/LIND/STEPHENS, *Fundamentals of Federal Income Taxation*, 8. Aufl., New York 1994; ODENBACH/STRUNK, *Der Einfluß bundesstaatlicher Steuergesetze auf ausländische Direktinvestitionen in den USA*, IStR 1994 S. 49; KLEIN, *The American Tax System: A Survey*, JA 1996 S. 517; ABRAMS/DOERNBERG, *Federal Corporate Taxation*, 3. Aufl., New York 1995; BITTKER/EUSTICE, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, 6. Aufl., Boston/New York 1994 und Supplement 1996; REPETTI, *United States*, in AULT (Hrsg.), *Comparative Income Taxation*, Den Haag 1997 S. 131; ZSCHIEGENER, *Steueränderungsgesetz 1997 in den USA*, IWB F. 8 USA, Gr. 2 (1997) S. 903; DERS., *Steuerliche Klassifizierung in- und ausländischer Unternehmen als Kapital- oder PersGes. („Check-the-Box“-Richtlinien)*, IWB F. 8 USA, Gr. 2 (1997) S. 885; THIELE, *Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht*, Wien 1998; ZSCHIEGENER, *Das EStRecht der USA, Teil III*, IWB F. 8 USA, Gr. 2 (1998) S. 959. MÜSSENER, *USA*, in MENNEL (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan* (Loseblatt).

439 1. Überblick über die Systematik der Unternehmensbesteuerung; Rechtsgrundlagen

Auf der Ebene des Bundesstaates wird eine KSt. (federal corporate income tax) mit gestaffeltem Tarif erhoben. Daneben besteuern die Bundesstaaten und teilweise auch die Kommunen die Gewinne von KapGes.

Gewinne aus PersGes. werden den Gesellschaften zugerechnet und unterliegen dort der personal income tax. Seit 1997 besteht jedoch auch für nicht inkorporierte Unternehmen eine Optionsmöglichkeit zur KSt. unter den sog. „checking-the-box-regulations“ (s. Anm. 440), so daß die Rechtsformentscheidung zwischen PersGes. und KapGes. nunmehr weitgehend unabhängig von den steuerlichen Folgen getroffen werden kann.

Körperschaftsteuersystem: Die USA wenden das klassische KStSystem der unverminderten Doppelbelastung an. Allerdings gibt es zahlreiche Sondervorschriften und Ausnahmen vom Grundsatz der Doppelbelastung, die die Wirkungen des klassischen Systems erheblich abmildern.

Rechtsgrundlage der Federal Corporate Income Tax ist der Internal Revenue Code (IRC). Zentrale Änderungen hat die KSt. durch den Tax Reform Act 1986,

Public Law 99–154, und die Steuerreform von 1993 erfahren. Durch den Tax Payer Relief Act v. 5. 8. 97 (Public Law 105–135) wurde die durch den Tax Reform Act 1986 erzielte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage teilweise wieder zurückgenommen.

Sonstige Unternehmensteuern: Neben dem Bund und den Bundesstaaten steht grds. auch den Gemeinden das Recht zu, KSt. zu erheben, wovon allerdings nur einzelne größere Städte Gebrauch machen. Der gemeindliche Steuersatz beträgt in der Regel zwischen 1 vH und 2 vH des Gewinns.

An Stelle – zum Teil auch neben – der KSt. existieren in einzelnen Bundesstaaten gewerbesteuerähnliche Abgaben, sog. franchise taxes, bei denen der kstpfl. Gewinn um gewisse Faktoren der Lohnsumme oder des Gesellschaftskapitals korrigiert wird.

2. Besteuerung auf der Ebene des Körperschaftsteuersubjekts

a) Persönliche Steuerpflicht

440

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die KStPflicht ist nur lose an die Existenz einer eigenen Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft geknüpft. Während als corporation gegründete Gesellschaften zwingend der KSt. unterliegen, wird der steuerliche Status der einer deutschen GmbH ähnlichen Limited Liability Company (LLC) uneinheitlich festgelegt. Die Einordnung der Limited Liability Company erfolgte in der Vergangenheit mittels eines Vergleichstests (resemblance test), anhand dessen überprüft wurde, ob die Gesellschaft Eigenschaften aufweist, die eine steuerliche Gleichstellung mit corporations erfordert. Durch eine entsprechende zivilrechtliche Gestaltung war es in der Regel möglich, die steuerliche Einordnung in der gewünschten Weise zu beeinflussen. Zur Vereinfachung der Klassifikationsprozedur können seit 1. 1. 97 alle nicht als Körperschaft gegründeten Unternehmen ihren steuerlichen Status frei wählen (sog. „checking-the-box-regulations“) und sich entweder für die KSt. oder für die Besteuerung als PersGes. entscheiden. Wird die Option nicht ausgeübt, so gilt die Gesellschaft, wenn sie nicht als corporation gegründet wurde, stets als PersGes.

Eine Sonderregelung existiert für kleine KapGes. (small business corporations). Nach Subchapter S kann für eine Besteuerung ähnlich der der partnership (PersGes.) optiert werden. Voraussetzung ist, daß die Gesellschaft nicht mehr als 75 (zuvor 35) natürliche Personen als Anteilseigner hat und nur eine Aktiegattung ausgibt. Die Anteilseigner müssen in den Vereinigten Staaten unbeschränkt stpfl. sein. Eine Option für die Besteuerung nach Subchapter S ist nur einstimmig möglich. Erst durch Widerruf oder wenn die Voraussetzungen entfallen, wird die Wahl rückgängig gemacht. In diesem Fall ist der Gesellschaft eine erneute Option für Subchapter S für fünf Jahre verschlossen. Die Option bedeutet weder gesellschafts- noch steuerrechtlich den Verlust des Status der corporation. Die Besteuerung nach Subchapter S führt dazu, daß die Gewinne der KapGes. unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil zugerechnet und nur bei diesen der ESt. unterworfen werden. Auf diese Weise kann die Doppelbelastung des klassischen Systems ausgeschaltet werden.

Daneben gibt es eine Reihe von Körperschaften mit kstl. Sonderstatus, wie zB Grundstücksverwaltungsgesellschaften (Real Estate Investment Trust, REIT) und Exportgesellschaften (Foreign Sales Corporations, FSC).

Das amerikanische KStRecht kennt zudem eine Vielzahl subjektiver KStBefreiungen. Von der KSt. ausgenommen sind etwa als corporation geführte Wohltätigkeitsorganisationen und andere nicht gewinnorientierte Unternehmen (non-profit organizations), insbesondere Pensionsfonds, die mittlerweile einen großen Anteil des US-amerikanischen Beteiligungskapitals halten.

Beschränkte Steuerpflicht: Ausländische KapGes. sind in den USA mit ihren im Inland erwirtschafteten Einkünften beschränkt stpfl., sofern sie eine Betriebsstätte oder Zweigniederlassung unterhalten. Die beschränkte StPflcht beschränkt sich auf Einkünfte aus US-Quellen, wenn keine Betriebsstätte besteht.

441 b) Sachliche Steuerpflicht

Die Einkommensermittlung richtet sich im wesentlichen nach den Regeln der personal income tax. Grundsätzlich gilt als Gewinnermittlungsmethode der Betriebsvermögensvergleich, nur Gesellschaften mit begrenztem Jahresumsatz können ihre Gewinne durch Einnahmen-/Überschußrechnung ermitteln.

Veräußerungsgewinne unterliegen in voller Höhe der KSt. Anders als bei natürlichen Personen gibt es keine Tarifikappung. Veräußerungsverluste können nicht mit anderen Einkünften zum Ausgleich gebracht werden. Sie können drei Jahre zurück- und fünf Jahre vorgetragen werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den Gewinn der KapGes. nicht mindern. Sonderregelungen existieren für die Vergabe von Gesellschafterdarlehen zu nicht marktüblichen Konditionen. Das Problem der vGA wird abgeschwächt durch das Sonderregime der S Corporation (s. Anm. 440), das personenbezogenen KapGes., die einen der Hauptanwendungsbereiche der vGA darstellen, ein steuerfreies Durchleiten der KapGesGewinne auf die Ebene des Anteilseigners ermöglicht.

Verluste können grds. drei Jahre zurück- und 15 Jahre vorgetragen werden. Sonderregelungen gelten für den Verlustabzug bei S Corporations. Bei ihnen sind anteilige Verluste bis zur Höhe des Haftungskapitals zuzüglich etwaiger Gesellschafterdarlehen im laufenden Steuerjahr verrechenbar, im übrigen unbegrenzt vortragbar.

Investitionsbegünstigungen: Durch die Steuerreform von 1986 wurde die steuerliche Begünstigung für neue Investitionen (investment tax credit) abgeschafft. Ein Ersatz wurde seither nicht geschaffen, wird aber lebhaft diskutiert.

Zu Einzelheiten der Gewinnermittlung vgl. Einf. ESt. Anm. 342 ff.

442 c) Körperschaftsteuertarif

Die Gewinne der KapGes. unterliegen einer gestaffelten KSt. Der Tarif beginnt mit 15 vH für Gewinne bis 50 000 \$. Der Normalsteuersatz von 35 vH wird bei Gewinnen, die über 10 Mio. \$ liegen, erreicht. Der Steuervorteil der niedrigeren Eingangssteuersätze wird mit steigendem Einkommen (beginnend ab 100 000 \$) durch die Erhebung einer surtax sukzessive abgebaut.

Thesaurierungen (über 250 000 \$) werden einer Zusatzsteuer auf unangemessen hohe Thesaurierungen unterworfen. Derzeit beträgt diese accumulated earnings tax 39,6 vH. Die Zusatzbesteuerung kommt nicht zur Anwendung, wenn die Erforderlichkeit eines über 250 000 \$ hinausgehenden Eigenkapitalbedarfs glaubhaft gemacht werden kann.

Um zu verhindern, daß es durch Kumulation verschiedener Steuervergünstigungen zu einer unangemessen niedrigen Steuerbelastung kommt, wird eine Mindest-

steuer erhoben. Überschreiten gesetzlich näher bestimmte Steuervergünstigungen („tax preferences“) einen bestimmten Betrag, fällt in Ergänzung zur regulären KSt. die „corporate alternative minimum tax“ (AMT) in Höhe von 20 vH an, die allerdings die reguläre KSt. nicht überschreiten darf. Die Bemessungsgrundlage der AMT berechnet sich nach eigenen Regeln.

Die Steuersätze der in den Einzelstaaten erhobenen KSt. variieren zwischen 2,35 vH (Michigan) und 12 vH (Iowa).

d) Besteuerung verbundener Unternehmen

443

Schachtelprivileg: Für Dividendenzahlungen zwischen KapGes. ist nach dem Umfang der Beteiligung zu unterscheiden. Ist die Empfängerin zu weniger als 20 vH der stimmberechtigten Anteile bzw. des Eigenkapitals an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt, so sind 70 vH der von der Tochter- an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bei dieser steuerfrei. Ab einer Beteiligung von mindestens 20 vH, aber unter 80 vH, beträgt die Befreiung 80 vH der Dividende. Beteiligungen von mindestens 80 vH (affiliated group) führen dazu, daß die von der Tochtergesellschaft empfangenen Dividenden in voller Höhe bei der Ermittlung des stpfl. Einkommens der Muttergesellschaft abgezogen werden können.

Gruppenbesteuerung: Im Fall der affiliated group (Beteiligung von mind. 80 vH) kann auch eine konsolidierte Bilanz aufgestellt werden, welche die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Konzerngesellschaften ermöglicht. Im Wege der sog. deferred intercompany transaction werden zudem Zwischengewinne innerhalb des Konzerns eliminiert. In die konsolidierte Bilanz können nur US-KapGes. einbezogen werden.

Dividendenzahlungen an ausländische KapGes.: Es wird eine Quellensteuer von 30 vH erhoben.

e) Erhebung der Körperschaftsteuer

444

Die Steuererhebung erfolgt im Veranlagungsverfahren. Der Stpfl. hat bis zum 15. des dritten Monats nach Abschluß des Wj. eine KStErklärung abzugeben. Vorauszahlungen sind an vier Terminen zu leisten. Die Höhe jeder Vorauszahlung beträgt in der Regel 25 vH der Steuerschuld des Vorjahres.

Ab einer Beteiligungsquote von mindestens 80 vH kann eine konsolidierte StErklärung durch die beherrschende Gesellschaft abgegeben werden.

3. Besteuerung auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

445

Dividenden stellen auf der Ebene des Anteilseigners regulär zu versteuerndes Einkommen dar. Erleichterungen von der wirtschaftlichen Doppelbelastung existieren nicht. Damit kommt es für Anteilseigner im EStSpitzensatz von 39,6 vH zu einer effektiven Belastung der Dividende von über 60 vH.

Die Behandlung von ausländischen Anteilseignern unterscheidet sich nur insofern von inländischen Anteilseignern, als die Erhebung der ESt. mit einem pauschalen Quellensteuerabzug von 30 vH abgegolten ist.

Gewinne aus der Anteilsveräußerung: Das US-amerikanische Steuerrecht unterscheidet nicht zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen. Beide unterliegen der capital gains tax.

Nachdem in der Steuerreform 1986 die steuerliche Sonderbehandlung von Veräußerungsgewinnen und die Unterscheidung zwischen long term und short term capital gains abgeschafft worden war, werden Veräußerungsgewinne seit 1993 wieder steuerlich begünstigt. Im Jahre 1993 wurde der Steuersatz zunächst in Abhängigkeit von einer mindestens 12monatigen Besitzdauer auf 28 vH begrenzt. Im Mai 1997 wurde der Steuersatz nochmals auf nunmehr 20 vH reduziert. Voraussetzung ist eine Besitzdauer von mindestens 18 Monaten und nicht mehr als 5 Jahren. Seit 1997 gilt eine Besonderheit bei der Veräußerung von Anteilen kleiner KapGes. (Small Business Stock). Der Veräußerungsgewinn wird, sofern die Anteile mehr als 5 Jahre gehalten wurden, nur zu 50 vH der capital gains tax unterworfen, die dann aber 28 vH statt der regulären 20 vH beträgt.

4. Besteuerung von Auslandssachverhalten

446 a) **Auslandsinvestitionen von Kapitalgesellschaften**

US-KapGes. können im Ausland gezahlte oder zahlbare KSt. bis zur Höhe der inländischen Steuerschuld anrechnen. Die Anrechnung erfolgt ohne Länderzuordnung, wird aber durch die sog. „separate basket limitation“ begrenzt. Danach kann die Anrechnung nur innerhalb bestimmter Einkunfts-kategorien vorgenommen werden.

Internationales Schachtelprivileg: Ein Schachtelprivileg gilt ab einer Mindestbeteiligung von 10 vH auch für Dividenden von ausländischen Gesellschaften.

447 b) **Einkommensteuerliche Behandlung von Auslandsdividenden**

Für die estl. Behandlung der Dividende beim Anteilseigner spielt die Herkunft der Dividende keine Rolle. Stets kommt es zur wirtschaftlichen Doppelbelastung.

C. Vergleichende Übersichten

448

**Tabelle 1: Subjektiver Anwendungsbereich
der Körperschaftsteuer – Rechtsformneutralität der Besteuerung**

Subjektiver Anwendungsbereich der KSt. – Rechtsformneutralität der Besteuerung		
Gesellschaftsformen, die der KSt. unterfallen		
Nur Kapitalgesellschaften (Strenger Dualismus der Unternehmensbesteuerung)		Finnland Großbritannien Irland Italien Kanada Niederlande Norwegen Österreich Polen Schweden Schweiz Tschechien
Kapitalgesellschaften Option für Personenhandelsgesellschaften		Frankreich USA
Nur Kapitalgesellschaften, aber daneben proportionale Betriebssteuer	für Personengesellschaften	Griechenland
	für Personengesellschaften und Einzelunternehmer	Dänemark
Kapitalgesellschaften Personenhandelsgesellschaften		Belgien Portugal Spanien
Kapitalgesellschaften Personengesellschaften Einzelunternehmer (rechtsformunabhängige Unternehmensteuer)		Kroatien

Tabelle 2: Körperschaftsteuersätze

Entwicklung der Körperschaftsteuersätze (in vH) in ausgewählten OECD-Staaten und osteuropäischen Staaten seit 1980				
	1980	1985	1991	1999
Belgien	48	45	39	39
Dänemark	37	50	38	32
Deutschland	56/36	56/36	50/36	40/30
Finnland	–	–	23	28
Frankreich	50	50	34/42	33,33
Griechenland	–	49	46/40	35
Großbritannien	52	40	35	30
Irland	45	50/10	43/10	28
Italien	36,3	47,8/36	47,8/36	37
Japan	52/42	55,4/45,5	37,5	30
Kanada	42,4	51,6	23,8	38–46
Kroatien	–	–	25	35
Luxemburg	45,5	45,5	33,3	30
Niederlande	46	42	35	35
Norwegen	–	–	27,8	28
Österreich	55/27,5	55/27,5	30	34
Polen	–	–	40 (1996)	34
Portugal	51,2/44	51,2/44	36	34
Schweden	40	52	33	28
Schweiz	11,7–36,6	12,3–35,0	9,8	9,8
Spanien	33	33	35	35
Tschechien	–	–	–	35
Ungarn	–	–	–	18
USA	49,2	49,5	34	35
EU-Durchschnitt	46	46,9	40,1	33,28

Tabelle 3: Einkommensteuerspitzensätze

Einkommensteuerspitzensätze (in vH) in ausgewählten OECD-Staaten und osteuropäischen Staaten 1990 und 1999		
	1990	1999
Belgien	55	57,75
Dänemark	68	58
Deutschland	53	53
Finnland	59	28/58
Frankreich	56,8	50
Griechenland	50	45
Großbritannien	40	40
Irland	56	46
Italien	50	45,5
Japan	50	37*
Kanada	~ 46–50	~ 44,4
Luxemburg	56	46
Norwegen	44	28/41,7
Niederlande	72	60
Österreich	50	50
Portugal	40	40
Schweden	55	56
Schweiz	~ 41,5	~ 42,44
Spanien	56	56
USA	~ 38	~ 46,24
EU-Durchschnitt	54,45	50,88

* nur staatliche ESt.

Tabelle 4: Verhältnis des KStSatzes zum EStSpitzensatz

Verhältnis des EStSpitzensatzes zum KStSatz Steuersatzspreizung			
	a) regulärer EStSpitzen- satz b) Sondersteuersatz für gewerbliche Einkünfte	KStSatz	Spreizung a) im Verh. zum EStSpitzensatz b) im Verh. zum Steuersatz für gewerbliche Einkünfte
Belgien	57,75	39	18,75
Dänemark	58	32	26
Deutschland	a) 53 b) 45	40/30	a) 13 b) 5
Finnland	a) 58 b) 28 (für Kapitalein- künfte)	28	a) 30 b) 0
Frankreich	50	33,33	16,67
Griechenland	45	35/40	10/5
Großbritannien	40	30	10
Irland	46	28	20
Italien	45,5	37	8,5
Luxemburg	a) 46 b) 43/44	30	a) 16 b) 13/14
Niederlande	60	35	25
Norwegen	a) 49,5 EK aus nicht- selbständiger Arbeit (inkl. kommunaler ESt.) b) 52,4 persönliches EK aus Gewerbebetrieb (inkl. kommunaler ESt.) c) 28 (für Kapitalein- künfte)	28	a) 21,5 b) 24,4 c) 0
Österreich	50	34	16
Portugal	40	34	6
Schweden	56	28	28
Spanien	56	35	21
USA	39,6	35	4,6

Tabelle 5: Systematisierung der Körperschaftsteuersysteme ausgewählter osteuropäischer und OECD-Staaten

Körperschaftsteuersystem			
Vollentlastungs-systeme	Vollanrechnung		Deutschland (kombiniert mit gespaltenem KStSatz) Frankreich Finnland Italien Norwegen
	Freistellung		Griechenland Kroatien
Teilentlastungs-systeme	Teilanrechnung	gezahlte KSt.	Großbritannien
		fiktiv/pauschal	Japan Kanada Portugal Spanien
	Teilfreistellung		Luxemburg
	Teilentlastung durch definitive Abgeltungssteuer oder besondere Einkommensteuersätze (sog. „shareholder relief“)		Belgien Dänemark Niederlande (für Beteiligungen ab 5 vH) Österreich Polen Schweden Tschechien Ungarn
Klassisches System			Irland (ab 1999) Niederlande (für Beteiligungen unter 5 vH) Rußland Schweiz USA

Tabelle 6: Belastungswirkungen der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Mitgliedstaaten

Körperschaftsteuer-system			Besonderer EStSatz für Divideneinkünfte in vH	Anteil definitiver KSt = Belastung der Dividende bei EStSatz 0 vH	Einkommensteuerspitzen-satz	Grenzsteuersatz für Dividenden eines Anteilseigners im EStSpitzen-satz	
Vollentlastungssysteme	Vollanrechnung	Deutschland (kombiniert mit gespaltenem KStSatz)		0	53	53	
		Frankreich		0/12,5*	50	50	
		Finnland		0	28	28	
		Italien		0	45,5	45,5	
	Freistellung	Griechenland	0	35/40	45	35/40	
Teilentlastungssysteme	Teilanrechnung	gezahlte KSt.	Großbritannien	10/32,5	0**/11	40	48,25
		fiktiv/pauschal	Portugal	25/12,5	13,6	40	42,25/ 48,16
		Spanien		9	56	59,96	
		Teilfreistellung	Luxemburg	(24)	30	46	47,5
		Teilentlastung durch definitive Abgeltungssteuer oder besondere Einkommensteuersätze (sog. „shareholder relief“)	Belgien	25	39	57,75	54,25
	Dänemark		25/40	32	58	49/59,2	
	Niederlande (für Beteiligungen ab 5 vH)		25	35	60	51,25	
Österreich	25/ halber EStSatz		34	50	50,5		
		Schweden	30	28	56	49,6	
Klassisches System		Irland		28	48	62,56	
		Niederlande für Beteiligungen unter 5 vH		35	60	74	

* Aufgrund vorübergehender Zuschläge zur Körperschaftsteuer.

** Für Anteilseigner in der sog. lower rate (Einkommensteuersatz bis 20 vH).

Tabelle 7: Kommunale Körperschaftsteuern, Gewerbesteuern und gewerbesteuerähnliche Abgaben

Gewerbesteuerähnliche Zusatzlasten				
		Kommunale KSt. und ESt.	Gewerbesteuern	Sonstige Abgaben
Belgien	ja	—	—	kommunale Abgaben auf bestimmte Industriebetriebe, in der Regel ertragsunabhängig (zB auf die Anzahl der Beschäftigten, den Energieverbrauch).
Dänemark	nein	Im Unterschied zur ESt. keine kommunale KSt.		
Deutschland	ja		Variabler Hebesatz, durchschnittlich 378 vH, bei Gemeinden über 50 000 EW 424 vH, Maßzahlen zwischen 1–5 vH.	
Finnland	nein	Im Unterschied zur ESt. keine kommunale KSt.		
Frankreich	ja		Ertragsunabhängige Gewerbesteuer (taxe professionnelle), erfasst Gewerbetreibende und Freiberufler, gemeindliches Hebesatzrecht	<ul style="list-style-type: none"> ● Lohnsummensteuer ● Lehrlingssteuer ● Berufsbildungsabgabe ● Wohnungsbauabgabe
Griechenland	nein			Frühere Lohnsummensteuer wurde zum 1. 1. 89 abgeschafft
Großbritannien	nein			
Irland	ja			Lohnsummensteuer für produzierende Unternehmen (1–1,5 vH der gezahlten Löhne und Gehälter)
Italien	ja		Abschaffung der ILOR zum 31. 12. 97 Ab 1998 IRAP als Wertschöpfungsteuer, Steuersatz: 4,5 vH	
Luxemburg	ja		Gewerbeertragsteuer: Maßzahl: 4 vH, Hebesätze zwischen 200 und 300 vH. Gewerbekapitalsteuer abgeschafft zum VZ 1997	
Niederlande	nein			
Norwegen	ja			Investitionsteuer: 7 vH auf die Inbetriebnahme dauerhafter Anlagegüter, für die ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde.
Österreich	ja		Gewerbekapital (zwischen 1984 und 1986) und Gewerbeertragsteuer zum 1. 1. 94 abgeschafft	Kommunalsteuer: Lohnsummensteuer in Höhe von 3 vH (subj. Steuerpflicht entsprechend dem Unternehmerbegriff der Umsatzsteuer).
Portugal	ja	kommunaler Aufschlag auf die KStSchuld (derrama) bis 10 vH		
Schweden	nein			
Spanien	ja		Ertragsunabhängige Gewerbesteuer, begrenzt auf 15 vH eines bestimmten Durchschnittsertrags	

