

Einführung zum KStG

Autor: Prof. Dr. Marc *Desens*, Leipzig
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. |

Anm.

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Körperschaften

I. Begriffsbestimmungen und -abgrenzungen	1	3. Systematisierung der Körperschaftsteuersysteme	22
II. Elemente des Steuertatbestands einer Körperschaftsteuer		4. Körperschaftsteuersystem und Anteilsveräußerungen	23
1. Subjektive Steuerpflicht	5	5. Körperschaftsteuersystem und internationale Doppelbesteuerung	24
2. Steuergegenstand der Körperschaftsteuer	6	IV. Rechtfertigung einer selbständigen Besteuerung von Körperschaften	
3. Körperschaftsteuertarif	7	1. Zwei Ebenen der Rechtfertigung	30
4. Verbundene Unternehmen		2. Rechtfertigung einer Besteuerung von Körperschaften an sich	31
a) Steuerliche Eigenständigkeit trotz wirtschaftlicher und rechtlicher Verbundenheit	10	3. Rechtfertigung einer Besteuerung neben der Einkommensteuer	
b) Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften	11	a) Zu unterscheidende Fragestellungen	32
c) Konzernbesteuerung	12	b) Entstehen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung	33
III. Körperschaftsteuersysteme		c) Rechtfertigung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung	34
1. Körperschaftsteuersystem und wirtschaftliche Doppelbelastung	15	V. Parameter fiskalischer Ergiebigkeit der Körperschaftsteuer	40
2. Grundformen der Körperschaftsteuersysteme		VI. Gestaltungsziele und Gestaltungswirkungen der Körperschaftsteuer	45
a) Überblick über die Grundformen	16		
b) Klassische Systeme	17		
c) Freistellungssysteme	18		
d) Anrechnungssysteme	19		
e) Dividendenabzugssysteme	20		
f) Teilentlastungssysteme	21		

B. Prinzipien bei der Besteuerung von Körperschaften

I. Grundlagen	50	1. Zum Neutralitätspostulat im Allgemeinen	55
II. Steuergerechtigkeit als Prinzip und als Verfassungsmaßstab im Körperschaftsteuerrecht	51	2. Wettbewerbsneutralität	56
III. Ergiebigkeits- und Effizienzprinzipien	52	3. Rechtsformneutralität	57
IV. Neutralitätspostulate und ihre Bedeutung für die Körperschaftsteuer		4. Finanzierungsneutralität	58
		5. Verwendungsneutralität	59

C. Überblick über das Körperschaftsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland

I. Allgemeine Charakterisierung	70	b) Natürliche Person als Anteilseigner	94
II. Persönlicher Anwendungsbereich		c) Körperschaften als Anteilseigner	95
1. Rechtsformabhängige Bestimmung des Steuersubjekts	71	4. Abgrenzung gesellschaftsrechtlich veranlasser von übrigen Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner	
2. Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand	72	a) Gesellschaftsrechtliche Beziehungen und schuldrechtliche Verträge	96
3. Unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	73	b) Verdeckte Gewinnausschüttungen	97
4. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht	74	c) Verdeckte Einlagen	98
5. Subjektive Steuerbefreiungen	75	VI. Organschaft als Instrument zur Besteuerung verbundener Unternehmen	110
III. Sachlicher Anwendungsbereich (Steuerobjekt der Körperschaftsteuer)	80	VII. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung	115
IV. Körperschaftsteuertarif	85	VIII. Sonstige ertragsabhängige Steuern der Körperschaft	120
V. Umsetzung des Trennungsprinzips im deutschen Körperschaftsteuerrecht		IX. Belastungsunterschiede aufgrund der rechtsformabhängigen Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personunternehmen	125
1. Grundaussagen des Trennungsprinzips	90		
2. Durchbrechung durch einen Untergang des Verlustabzugs bei Gesellschafterwechseln	92		
3. Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Anteilseigner			
a) Unterscheidung anhand des Anteilseigners	93		

D. Körperschaftsteuerbelastung in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich 130

E. Fiskalische Bedeutung der Körperschaftsteuer 140

F. Außerfiskalische Zielsetzungen 150

G. Beurteilung der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland

I. Allgemeine Kritik an mangelnder Rechtsformneutralität	155	1. Keine Zweifel an der Vereinbarkeit des Körperschaftsteuersystems mit dem Unionsrecht	160
II. Kritik am Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren (seit 2001/2008)	156	2. Zweifel an der Vereinbarkeit einzelner körperschaftsteuerlicher Regelungen mit dem Unionsrecht	161
III. Einzelkritik an körperschaftsteuerlichen Regelungen	157		
IV. Vereinbarkeit des Körperschaftsteuerrechts mit dem Unionsrecht			

H. Reform der Körperschaftbesteuerung

I. Allgemeine Unternehmensteuer	
1. Zentrale Ausgestaltungselemente einer allgemeinen Unternehmensteuer	170
2. Kritik an einer allgemeinen Unternehmensteuer	171
II. Überblick über die Reformdiskussion	172
III. Die wichtigsten Vorschläge zur Reform der Körperschaftsteuer in der Zeit	
1. Erste Betriebssteuervorschläge und Betriebssteuerausschuss	173
2. Teilhabersteuer (Integrationsmodell)	174
3. Partielle Erweiterung oder Einschränkung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer	175
4. Teileinkünfteverfahren von Mellicke und Kreile	176
5. Anrechnungsverfahren der Steuerreformkommission 1971 (Eberhardt-Kommission)	177
6. Rechtsformneutralität keine Forderung des 53. Deutschen Juristentags 1980	178
7. Änderungen am beizubehaltenden Anrechnungsverfahren im Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF und im Gutachten der Goerdeler-Kommission	179
8. Allgemeine Unternehmensteuer als Konsequenz einer konsumorientierten Besteuerung	180
9. Abgestimmte Tarifsenkungen von Körperschaft- und Einkommensteuer durch die sog. Petersberger Steuervorschläge 1997	181
10. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999)	
a) Politischer Hintergrund	182
b) Vorschlag: Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 %	183
c) Vorschlag: Einführung eines Halbeinkünfteverfahrens	184
d) Vorschlag: Option zur Körperschaftsteuer durch Personunternehmen	185
e) Vorschlag: Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne	186
f) Vorschlag: pauschale Anrechnung der Gewerbesteuerbelastung	187
g) Alternative: Inhabersteuer	188
11. Dual Income Tax als Vorschlag vom Sachverständigenrat	189
12. Besteuerung der steuerjuristischen Person im Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof . .	190
13. Ausbau der Körperschaftsteuer als allgemeine Unternehmensteuer im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft	191
14. Vorschläge zur Verbesserung des Standorts Deutschland im Steuerwettbewerb	192

Allgemeines Schrifttum zur deutschen Körperschaftsteuer

Kommentare zum geltenden KStG: *Erle/Sauter* (Hrsg.), KStG, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, Heidelberg, 3. Aufl. 2010; *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, Kommentar, Köln 2015; *Fehrenbacher/Schnitger* (Hrsg.), KStG, Kommentar, Wiesbaden, 2. Aufl. 2018; *Streck* (Hrsg.), KStG mit Nebengesetzen, München, 9. Aufl. 2018; *Gosch* (Hrsg.), KStG, Kommentar, München, 4. Aufl. 2020; *Mössner/Seeger* (Hrsg.), KStG, Kommentar, Herne, 4. Aufl. 2019; *Blümich* (Hrsg.), EStG, KStG und GewStG, Kommentar, Loseblatt, München; *Dötsch/Pung/Möhlenbrock* (Hrsg.), Die KSt, Kommentar zum KStG, UmwStG und zu den einkommensteuerlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Loseblatt, Stuttgart; *Ernst & Young* (Hrsg.), KStG, Kommentar, Loseblatt, Bonn; *Frotscher/Drüen* (Hrsg.), KStG, GewStG, UmwStG, Kommentar, Loseblatt, Freiburg; *Lademann* (Hrsg.), Kommentar zum KStG, Loseblatt, Stuttgart/München/Hannover.

Kommentare zu früheren Körperschaftsteuergesetzen: *Mrozek*, Handkommentar zum Preußischen EStG, Köln 1914; *Fuisting/Strutz*, Die Preußischen direkten Steuern I: Kommentar zum EStG in der Fassung vom 19. Juni 1906, Berlin, 8. Aufl. 1915; *Evers*, Kommentar zum KStG in der Fassung vom 30. März 1920/8. April 1922, Berlin 1923; *Rosendorff*, Das KStG vom 10. August 1925 unter Berücksichtigung der Anwendung findenden Bestimmungen des EStG und der Rechtsprechung des RFH, Berlin 1925; *Evers*, Kommentar zum KStG vom 10. August 1925, Berlin, 2. Aufl. 1927; *Mirrel/Dreutter*, Das KStG vom 16. Oktober 1934, München/Berlin 1939; *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG vom 16. Oktober 1934, Loseblatt, Köln (12. EL [1943] eingestellt).

Lehrbücher und Monografien: *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen, 3. Aufl. 1980; *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, München/Wien, 2. Aufl. 1989; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Wöhe*, Die Steuern des Unternehmens, München, 6. Aufl. 2001; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, Köln, 2. Aufl. 2003; *Haas*, Körperschaftsteuer, München, 8. Aufl. 2006; *Frotscher*, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, München, 2. Aufl. 2008; *Heinhold/Hüsing/Kühnel/Streif/Weißflog*, Besteuerung der Gesellschaften, Herne, 3. Aufl. 2015; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, München, 7. Aufl. 2015; *Jacobs/Scheffler/Spengel*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, München, 5. Aufl. 2015; *Jäger/Lang/Künze*, Körperschaftsteuer, Achim, 19. Aufl. 2016; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I, Heidelberg, 13. Aufl. 2016; *Dötsch/Alber/Sell/Zenthöfer*, Körperschaftsteuer, Stuttgart, 18. Aufl. 2017; *Rose/Watrin*, Die Ertragsteuern, Berlin, 21. Aufl. 2017; *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, München, 3. Aufl. 2018; *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht, München, 2. Aufl. 2018; *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, Stuttgart, 5. Aufl. 2018; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 23. Aufl. 2018, § 11, 13 und 14; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg, 22. Aufl. 2019, § 6; *Köllen/Reichert/Vogl/Wagner*, Lehrbuch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, Herne, 6. Aufl. 2019; *Zenthöfer/Alber*, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, Stuttgart, 18. Aufl. 2019.

A. Charakterisierung und Grundlagen der Besteuerung von Körperschaften

1 I. Begriffsbestimmungen und -abgrenzungen

Schrifttum: *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung von Unternehmen?, Gutachten F zum 53. Deutschen Juristentag, Berlin 1980; *Zitzelsberger*, Grundlagen der Gewerbesteuer, Köln 1990; *Zimmermann*, Versuch zur Klassifizierung der unternehmensbezogenen Steuern in finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 1993, 231; *Vogel/Lehner*, DBA, Kommentar, München, 6. Aufl. 2015.

Begriffe: Als KSt wird die ESt der juristischen Person bezeichnet. Die Erfassung des Einkommens juristischer Personen ist Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer KSt. Darüber hinaus kann der subjektive Anwendungsbereich erheblich variieren. Er kann – wie im deutschen KStG und etwa in den angelsächsischen Ländern – eng gefasst sein und sich im Wesentlichen auf KapGes. beschränken. Jedoch werden insbes. im romanischen Rechtskreis auch Gesellschaftsformen von einer als KSt bezeichneten Steuer erfasst, die in Deutschland als PersGes. zu qualifizieren sind (*Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rz. 38 ff.). Folglich sagt die Einordnung einer Steuer als KSt – anders als bei der ESt – noch nichts über das StSubjekt.

Verwandte Steuern:

- ▶ *Einkommensteuer:* In ihrer Anfangsphase wurde die Besteuerung von KapGes. als Ergänzung der ESt aufgefasst, um die Erfassung von – der ESt entzogenen – thesaurierten KapGes-Gewinnen zu gewährleisten (s. Dok. KSt. Anm. 1). Die Nähe beider Steuern drückt sich vor allem im StObjekt Einkommen aus. Das kstl. Einkommen wird – mit spezifischen Korrekturen – nach gleichen Methoden ermittelt wie Einkünfte natürlicher Personen.
- ▶ *Gewerbesteuern* unterscheiden sich von der KSt, da sie rechtsformunabhängig an die gewerbliche Tätigkeit anknüpfen. Je nach der Ausgestaltung 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 BVSteuer (Gewerbekapitalsteuer) darstellen. Erste Vorläufer der KSt waren Mitte des 19. Jahrhunderts eingeführte SonderGewSt auf den Ertrag spezieller KapGes. (hierzu Dok. KSt. Anm. 2; *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, 23). 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, 59). Anders als die GewSt war die KSt stets als Personal- und nicht als Objektsteuer konzipiert (*Evers*, Kommentar zum KStG 1920/22, 1923, Einleitung, 37).
- ▶ *Unternehmensteuer:* Als „Steuern des Unternehmens“ bezeichnet die betriebliche Steuerlehre Steuern, die Einfluss auf die unternehmerische Entsch. haben (*Zimmermann*, StuW 1993, 231). Damit ist die KSt eine partielle Unternehmensteuer (Sonder-Unternehmensteuer), da sie sich in Deutschland auf körperschaftlich organisierte Unternehmen beschränkt (*Walz*, Gutachten F, 53. DJT 1980, F 67 [F 115]). Als allgemeine Unternehmensteuer oder Betriebssteuer 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 (s. Anm. 170).

Einstweilen frei.

2–4

II. Elemente des Steuertatbestands einer Körperschaftsteuer

1. Subjektive Steuerpflicht

5

Schrifttum: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017.

Abgrenzung zur Einkommensteuer: Die subjektive StPflcht dient stets der Abgrenzung der KSt von der ESt natürlicher Personen. StSubjekt der KSt können nur gegenüber der natürlichen Person rechtl. zumindest teilweise verselbständigte Zweckgebilde sein.

Die Abgrenzung kann durch strenge Anknüpfung an die zivilrechtl. Rechtsform erfolgen oder durch Typusvergleich (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Entsprechend ist die subjektive StPflcht entweder als abschließender Katalog formuliert oder offen, ggf. mit beispielhaften Aufzählungen. Durch die Rechts-

formabhängigkeit ergibt sich eine enge Verknüpfung mit dem Zivilrecht. Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 73.

Die Reichweite der subjektiven StPflcht ist ein Indikator für die Rechtsformneutralität (s. Anm. 57). Die Unterscheidung der meisten Steuerrechtsordnungen zwischen kstpl. juristischen Personen und estpl. Personenunternehmen (insbes. PersGes.) bedingt rechtsformabhängige Belastungsunterschiede (s. Anm. 125) und damit einen sog. Dualismus der Unternehmensbesteuerung (s. Anm. 155).

Steuerpflicht der öffentlichen Hand: Körperschaften des öffentlichen Rechts sind grds. nicht kstpl. Eine Ausnahme gilt für wirtschaftliche Betätigungen im nicht-hoheitlichen Bereich. Dort dient die KStPflcht der Wettbewerbsneutralität, soweit der Staat mit privaten Unternehmen konkurriert. Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 72.

Subjektive Steuerbefreiungen: Anders als das EStRecht kennt das KStRecht nicht nur objektive (sachliche), sondern auch subjektive (persönliche) StBefreiungen, die der Klarstellung oder Vereinfachung dienen, meist aber Sozialzwecknormen sind. Treten stbefreite Körperschaften mit stpl. Körperschaften in Konkurrenz (wirtschaftliche Geschäftsbetriebe), wird die StFreiheit – wie bei der Besteuerung gewerblicher Betriebe der öffentlichen Hand – partiell durchbrochen, um Wettbewerbsneutralität herzustellen. Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 75.

Regelungen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Als Personensteuer kennt die KSt ein Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter subjektiver StPflcht. Die Regelungen dienen der Begr. und Abgrenzung der Besteuerungsrechte verschiedener Staaten. Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 73.

- ▶ *Sachliche und persönliche Anknüpfung:* Wie im EStRecht (vgl. Einf. ESt. Anm. 611) gibt es im KStRecht sachliche und persönliche Merkmale zur Begr. der StPflcht. Persönliche Anknüpfungspunkte sind Sitz oder Ort der Geschäftsleitung. Der Sitz ist ein rein rechtl. Merkmal, wie es für Zwecke der ESt die (international allerdings seltene) Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit darstellt (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.1). Der Ort der Geschäftsleitung stellt dagegen auf die tatsächlichen Umstände ab. Das entspricht dem Wohnsitz oder dem gewöhnlichen Aufenthalt bei natürlichen Personen.
- ▶ *Umfang der Besteuerung im Inland:* Während unbeschränkt stpl. KStSubjekte der KSt mit ihrem Welteinkommen unterliegen, werden beschränkt Stpl. im Inland nur mit ihren Inlandseinkünften besteuert. Dabei wird regelmäßig zwischen der Begr. einer BS und dem Bezug sonstiger Einkünfte aus inländ. Quellen unterschieden. Der Objektsteuercharakter der beschränkten StPflcht tritt im KStRecht weniger deutlich zutage als im EStRecht, da eine Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit bei nichtphysischen Personen nicht in Betracht kommt (s. Anm. 6, 51). Allerdings kann es auch bei der KSt bei beschränkter StPflcht 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 Einordnungsschwierigkeiten bei ausländ. Rechts-

gebildet ergeben. Nach ausländ. Recht errichtete Gesellschaften unterliegen der KSt, wenn sie nach ihrer rechtl. und wirtschaftlichen Struktur inländ. KStSubjekten entsprechen. Die Einordnung erfolgt international zumeist durch einen Typenvergleich. Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im Heimatstaat als juristische Person gilt bzw. kstpfl. ist.

Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht richten sich nach der rechtl. Existenz der Körperschaft. Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 74.

2. Steuergegenstand der Körperschaftsteuer

6

Schrifttum: *Fuisting*, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902; *Schmölders*, Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer, *StuW* 1948, Sp. 905; *von Der Nahmer*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft II, Köln 1964; *Schulte*, Der Vorschlag einer „Betriebssteuer“ und das geltende deutsche Steuersystem, Berlin 1967; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; *von Wallis*, Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne, *StJb.* 1970/71, 113; *Friauf*, Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht, *StuW* 1973, 97; *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; *Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, *StuW* 1975, 97; *Schredelseker*, Wider eine individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1975, 324; *Schipporeit*, Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, *StuW* 1980, 190; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen 1980; *Haller*, Die Steuern, Tübingen, 3. Aufl. 1981; *Stüdemann*, Grundformen der Einnahmenbesteuerung – Versuch eines betriebswirtschaftlichen Besteuerungsmodells, *StuW* 1985, 141; *Schreiber*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, Köln 1987; *Bach*, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, *StuW* 1991, 116; *Pezzer*, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 419; *Wendt*, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz als Verfassungsproblem, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 859; *Frotscher*, Verdeckte Gewinnausschüttung, *DStJG* 20 (1997), 205; *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, *DStJG* 24 (2001), 155; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, Köln, 2. Aufl. 2003; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; *Gosch*, Körperschaftsteuer, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1937; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Tübingen 2013; *Palm*, Steuerjuristische Person, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1697; *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, *StuW* 2016, 240; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317; *Schramm*, Zur Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften, *FR* 2019, 346.

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

- ▶ *Sicht der Finanzwissenschaft:* Dagegen kann Einkommen aus Sicht der Finanzwissenschaft nur natürlichen Personen oder Haushalten zufließen, nicht aber Organisationen. Nach der finanzwissenschaftlichen Opfertheorie fehlt nichtphysischen Rechtsgebilden die Opferfähigkeit, die als Voraussetzung

von Einkommen angesehen wird. Nichtphysische Personen erwirtschaften statt Einkommen Gewinn bzw. Ertrag.

Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, 1902, § 75 und § 124; *von Der Nahmer*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft II, 1964, 139; *Schulte*, Der Vorschlag einer „Betriebssteuer“ und das geltende deutsche Steuersystem, 1967, 16; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 133; *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971 KSt IV Rz. 54; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 1980, 513, 533; *Stüdemann*, StuW 1985, 141 (156); auch schon Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung 340, Anlagen zum stenographischen Bericht, 1920 Nr. 1624, 16 (abgedruckt bei *Evers*, KStG 1920/22, § 1 Rz. 1); aA zB *Strutz* in *Fuisting/Strutz*, § 1 Rz. 5; ausführl. zu den Parallelen der Entwicklung des Einkommensbegriffs und der KSt *Evers*, KStG 1920/22, Einl., 36; *Rasenack*, Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, 32.

Der Streit, ob Körperschaften Einkommen oder Ertrag erwirtschaften, ist eng mit der Frage verbunden, ob auch für die Besteuerung juristischer Personen das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt, denn auch für die Annahme stl. Leistungsfähigkeit wird von Teilen der Finanzwissenschaft die Opferfähigkeit des StSubjekts vorausgesetzt. Deshalb lasse sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht auf die Unternehmensbesteuerung anwenden (so zB *Schneider*, StuW 1975, 97; *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, 176; *Bach*, StuW 1991, 116 [127]; *Schramm*, FR 2019, 346 [347]; aA *Schredelseker*, StuW 1975, 324 [325], der die utilitaristisch-individualistische Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips für überholt hält; ebenso gegen die Gleichsetzung von Opfer- und Leistungsfähigkeit *Schipporeit*, StuW 1980, 190 [196]).

- ▶ **Stellungnahme:** Für die sachgerechte Ermittlung des kstpfl. Einkommens muss – unabhängig von der das Verhältnis zwischen ESt und KSt beschreibenden Frage der eigenen, von den Anteilseignern unabhängigen Leistungsfähigkeit der KapGes. (s. Anm. 34) – das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Es ist Konkretisierungsmaßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), der auch im Verhältnis zwischen juristischen Personen gilt (BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 [17f.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 [248]; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106). Damit findet insbes. das aus der sachlichen Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips gewonnene objektive Nettoprinzip auch auf die KSt Anwendung (s. Anm. 51). Die subjektive Leistungsfähigkeit hat hingegen für die Ermittlung des kstpfl. Gewinns keine Bedeutung. Juristische Personen weisen keine stl. relevanten persönlichen Merkmale auf, die die Berücksichtigung individueller Leistungsfähigkeit erfordern würden (*Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 132; *Frotscher* in *DStJG* 20 [1997], 205 [208]; *Stüdemann*, StuW 1985, 141 [155]; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 353). Aufgrund des aus der rechtl. Selbständigkeit juristischer Personen folgenden Trennungsprinzips verbietet sich auch eine Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit der Anteilseigner bei der Ermittlung des kstpfl. Einkommens.

Zur Anwendung der sachlichen Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die juristische Person zB *Schmölders*, StuW 1948, Sp. 905 (922); *Friauf*, StuW 1973, 97 (107); *Pezzer*, FS *Tipke*, 1995, 419 (424); *Wendt*, FS *Friauf*, 1996, 859 (869); *Hey* in *DStJG* 24 (2001), 155 (217); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, 1174: Leistungsfähigkeitsprinzip im Unternehmenssektor als „Wett-

bewerbsneutralität“; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 354; *Gosch*, FS Kirchhof, 2013, 1937 (1938); *Desens*, StuW 2016, 240 (246); *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 (1322); aus ökonomischer Sicht *Schreiber*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, 1987, 122; im Erg. auch *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 133. Teilweise wird zwar anerkannt, dass Körperschaften objektiv leistungsfähig iSv zahlungsfähig sein können, aber – weil sie keinen Selbstzweck haben – kein Zurechnungsobjekt von Leistungsfähigkeit sind (*Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 472 ff.; *Palm*, FS Kirchhof, 2013, 1697 [1704]). 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, 323.

Körperschaftsteuerliche Besonderheiten der Gewinnermittlung: Trotz der Bezugnahme der meisten KStGesetze auf den estl. Einkommensbegriff ergeben sich aus der Natur juristischer Personen einige beachtliche Unterschiede gegenüber der Ermittlung des zVE natürlicher Personen:

- ▶ *Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung:* Gewinnausschüttungen mindern – außer bei Dividendenabzugssystemen (vgl. Anm. 20) und ggf. bei grenzüberschreitenden Qualifikationskonflikten (vgl. § 8b Abs. 1 Satz 2) – die kstl. Bemessungsgrundlage nicht (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 1). Insoweit unterscheidet auch das KStRecht zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung.
- ▶ *Insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen:* Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung stehen die Vorschriften zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA), die sich in nahezu allen KStGesetzen finden (*von Wallis*, StbJb. 1970/71, 113 [119]; *Frotscher* in DStJG 20 [1997], 205 [213]). Zwischen KapGes. und Anteilseigner gilt anders als zwischen PersGes. und Gesellschafter aufgrund der zivilrechtl. Eigenständigkeit der juristischen Person das Trennungsprinzip. Schuldrechtliche (nicht-gesellschaftsrechtl.) Rechtsbeziehungen zwischen KapGes. und Anteilseigner werden stl. anerkannt und beeinflussen bei der KapGes. das Betriebsergebnis. Beim Anteilseigner werden die Einkünfte aus dem schuldrechtl. Vertrag nicht als Dividendeneinkünfte erfasst, sondern der jeweils einschlägigen Einkunftsart zugeordnet. Dies darf aber nicht dazu führen, dass eine in Wirklichkeit gesellschaftsrechtl. veranlasste Einkommensverwendung als BA der Körperschaft behandelt wird, weil sie im Gewand eines schuldrechtl. Vertrags daherkommt. Solche vGA werden dem kstpfl. Einkommen der Körperschaft hinzugerechnet und beim Empfänger als Dividendeneinkünfte erfasst.
 - ▷ *Die Bedeutung der verdeckten Gewinnausschüttung* erschließt sich im Zusammenhang mit dem KStSystem (s. Anm. 15). In KStSystemen, die Dividendeneinkünfte aufgrund der Vorbelastung mit KSt (und ggf. auch mit GewSt) stärker belasten als andere Einkünfte, ergeben sich stl. Vorteile, wenn Gewinnanteile nicht als Dividende ausgezahlt werden, sondern als BA die kstl. Bemessungsgrundlage mindern, da auf diese Weise die Mehrbelastung gegenüber anderen Einkünften umgangen werden kann. Deshalb spielen Methoden zur Identifikation von vGA in klassischen KStSystemen eine herausragende Rolle.
 - ▷ *Die Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen* findet idR durch Einzelprüfung der Angemessenheit der Vereinbarungen zwischen Gesell-

schaft und Gesellschaftern statt. Die Folge ist eine umfangreiche richterliche Kasuistik. Daneben sind in vielen Ländern insbes. für personenbezogene KapGes. gesetzliche Typisierungen anzutreffen, die eine Abgrenzung zwischen Kapitaleinkünften und Unternehmerlohn nach festen Regeln vollziehen, etwa indem das an einen GesGf. gezahlte Gehalt nach abstrakt festgelegten Prozentsätzen in einen Anteil Unternehmerlohn und einen Anteil Kapitaleinkommen aufgeteilt wird. Verbreitet sind auch Vorschriften zur Umqualifizierung von Fremdkapitalzinsen im Verhältnis zum Stamm- oder Grundkapital der KapGes. (vgl. § 8a aF).

▷ Zur Ausgestaltung im deutschen Körperschaftsteuerrecht s. Anm. 97.

7 3. Körperschaftsteuertarif

Schrifttum: *Isay*, Das Recht am Unternehmen, Berlin 1910; *Schmölders*, Entwicklung und Wandlung der Körperschaftsteuer, StuW 1948, Sp. 905; *Betriebsteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen*, Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949, Sp. 929; *Bühler*, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/Frankfurt am Main, 3. Aufl. 1956; *von Der Nahmer*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft II, Köln 1964; *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; *von Wallis*, Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne, StJb. 1970/71, 113; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, Heidelberg 1972; *Musgrave/Musgrave*, Public Finance in Theory and Practice, Tübingen 1980; *Schneider* Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen, 3. Aufl. 1980; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Tarifstruktur der Körperschaftsteuer, BMF-Schriftenreihe Heft 39, Bonn 1987; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989, 3; *Küting*, Ein erneutes Plädoyer für die Einheitsbesteuerung – Fortschrittliches Konzernrechnungswesen als Grundlage einheitlicher Konzernbesteuerung, DB 1990, 489; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 107; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; *Kessler*, Internationale Organschaft in Dänemark, IStR 1993, 303; *Reiß*, Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), 3; *Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Bielefeld 1994; *Grotherr*, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, StuW 1996, 356; *Reis*, Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, Frankfurt am Main ua. 1996; *Pezzer*, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in *Lang* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 419; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004.

Auf das kstpfl. Einkommen ist der KStTarif anzuwenden.

Proportionaler Tarif: In den meisten Staaten gilt ein einheitlicher proportionaler StSatz. Gelegentlich gibt es niedrigere Eingangsteuersätze für KapGes. mit geringem Umsatz oder Gewinn.

Der proportionale KStTarif entspricht der vorherrschenden Auffassung, dass sich die Gründe für den progressiven EStTarif (s. Einf. ESt. Anm. 670) nicht auf die Besteuerung juristischer Personen übertragen lassen (etwa *Schmölders*, StuW 1948, Sp. 905 [912]; *Musgrave/Musgrave*, Public Finance in Theory and Practice, 1980, 420). Wird die Progression der ESt opfertheoretisch begründet, so ergibt sich daraus zwangsläufig, dass der KStTarif nicht progressiv ausgestaltet sein kann, da juristischen Personen die Opferfähigkeit abgesprochen wird.

Gegen eine progressive Besteuerung von Unternehmen lässt sich darüber hinaus anführen:

- Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität (*Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, 1972, 125; *Betriebsteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen*, *StuW* 1949 Sp. 929 [950]).
- Soziale Gerechtigkeit als ethischer Maßstab besteht ausschließlich zwischen Menschen. Nur zwischen ihnen lässt sich eine Umverteilung durch progressive StTarife rechtfertigen (*Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, 117; *Lang*, *StuW* 1989, 3 [9]; *Pezzer*, FS Tipke, 1995, 419 [430]).
- Die hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen rechtfertigen einen progressiven Tarif nicht, da – selbst wenn man sich auf eine solche Transparenzbetrachtung einlässt – der Rückschluss von einem hohen Einkommen der Körperschaft auf ein ebenfalls hohes Einkommen der Anteilseigner nicht möglich ist (*Musgrave/Musgrave*, *Public Finance in Theory and Practice*, 1980, 420).
- Die Höhe des Gewinns oder Umsatzes ist kein brauchbarer Maßstab für eine Progression. Progressionswürdig wäre allenfalls eine höhere Ertragskraft, die sich aus dem Verhältnis des Ertrags zum Stamm- oder Grundkapital ergibt (*von Der Nahmer*, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft II*, 1964, 151; Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Steuern 1953, BTDrucks. 2/481, 105). Entsprechend war der früher progressive Bundeskörperschaftsteuertarif der Schweiz an die Ertragsfähigkeit der KapGes. geknüpft (sog. Ertragsintensitätstarif).

Damit verbleiben lediglich lenkungspolitische Argumente für einen progressiven KStTarif. Er ist aber insbes. als Maßnahme gegen Monopolbildungen ungeeignet, weil er sich ungezielt gegen ertrags- bzw. umsatzstarke Körperschaften richtet (*Musgrave/Musgrave*, *Public Finance in Theory and Practice*, 1980, 420). Ein niedrigerer EingangskStSatz kann allenfalls der Mittelstandsförderung dienen (OECD, *Taxing Profits in a Global Economy*, 1991, 174), obwohl Mitnahmeeffekte entstehen können, weil sich juristische Personen beliebig aufspalten lassen, um der Progression auszuweichen (*Reiß* in *DStJG* 17 [1994], 3 [19]).

Abhängigkeit des Tarifs von der Einkommensteuer: Bei der Höhe des KStSatzes hat der Gesetzgeber grds. einen weiten Gestaltungsfreiraum. De facto ist er jedoch in seiner Gestaltungsfreiheit stark eingeschränkt, wenn die Rechtsformunterschiede zwischen KapGes. und estpfl. PersGes. nicht zu groß werden sollen, denn zwischen dem Verhältnis des KStSatzes zum EStSpitzensatz und der Verwirklichung von Rechtsform- und Gewinnverwendungsneutralität (s. Anm. 57, 59) besteht eine Wechselwirkung (*von Der Nahmer*, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft II*, 1964, 150; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Tarifstruktur der Körperschaftsteuer, 1987, 7, 47). Wird der subjektive Anwendungsbereich der KSt in Abhängigkeit zur Rechtsform definiert, so kann Rechtsformneutralität nur verwirklicht werden, wenn sich keine Unterschiede in der StBelastung von kstpfl. KapGes. und nicht-kstpfl. PersGes. (jeweils unter Einbeziehung der Gesellschafter) sowohl für ausgeschüttete als auch thesaurierte Gewinne ergeben. Nur wenn beide Belastungen sich entsprechen, bleibt die Rechtsformwahl durch den Dualismus von ESt und KSt unbeeinflusst.

- Für den proportional besteuerten thesaurierten KStGewinn lässt sich jedoch eine am individuellen progressiven EStSatz entsprechende Belastung aufgrund des Nebeneinanders zweier artverschiedener Tarife (progressiver ESt-Tarif/proportionaler KStTarif) gesetzestechnisch nicht herstellen (*Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967, 155). Hierzu bedürfte es Sonderregeln im EStRecht, die in Personenunternehmen einbehaltene Gewinne ebenfalls mit einem proportionalen Tarif besteuern, was aber zugleich zu einer Privilegierung innerhalb des EStRechts gegenüber anderen Einkunftsarten führt (so etwa bei der antragsbedingten Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG).
- Ein KStThesaurierungssatz, der unter dem EStSpitzensatz liegt, beeinflusst die Rechtsformentscheidung zugunsten der KapGes. Je deutlicher der KStThesaurierungssatz unter dem EStSpitzensatz liegt, desto stärker wird diese Wirkung und kann sogar die Nachteile einer etwaigen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne kompensieren. Eine rechtsformneutrale Besteuerung entsteht durch solche Kompensationen mangels Entscheidungsneutralität aber nicht (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 19). Dennoch findet im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs eine Abkoppelung der KStSätze von den EStSpitzensätzen statt (vgl. bereits *Lang*, StuW 1990, 107 [109]).

Abhängigkeit des Tarifs von der Gewerbesteuer: De facto hängt der KStSatz auch vom GewStSatz ab, und zwar in zweierlei Hinsicht: Zunächst lässt sich die steuerliche Belastung von Unternehmen als Standortfaktor nicht ohne die hinzutretende Belastung mit GewSt bestimmen (s. Anm. 130). Das führt einerseits zu der Überlegung, den KStSatz gerade mit Blick auf einen unveränderten GewStSatz deutlich abzusenken. Andererseits ließe sich erwägen, die GewSt auf die KSt anzurechnen (zu entsprechenden Reformvorschlägen s. Anm. 192). Überdies wird auch der Belastungsvergleich zwischen KapGes. und PersGes. durch die jeweilige GewSt-Belastung mitbestimmt. Wird es PersGes. ermöglicht, die GewSt auf die ESt anzurechnen (s. Anm. 125, 151), kann eine annähernde Rechtsformneutralität nur hergestellt werden, wenn man bei den KapGes. vergleichbar wirkende Entlastungen vorsieht, also entweder einen entsprechend niedrigen KStSatz oder ebenfalls eine Anrechnung der GewSt, wobei beides auch miteinander kombiniert werden könnte.

8–9 Einstweilen frei.

4. Verbundene Unternehmen

Schrifttum: *Isay*, Das Recht am Unternehmen, Berlin 1910; *Bühler*, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Berlin/Frankfurt am Main, 3. Aufl. 1956; *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; *von Wallis*, Zur Ertragsbesteuerung der Konzerne, StJb. 1970/71, 113; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen, 3. Aufl. 1980; *Klein*, Die steuerliche Verrechnungspreisgestaltung international tätiger Unternehmen, Bergisch Gladbach 1988; *Kütting*, Ein erneutes Plädoyer für die Einheitsbesteuerung – Fortschrittliches Konzernrechnungswesen als Grundlage einheitlicher Konzernbesteuerung, DB 1990, 489; *Kessler*, Internationale Organschaft in Dänemark, IStR 1993, 303; *Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Bielefeld 1994; *Grotherr*, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, StuW 1996, 356;

Reis, Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, Frankfurt am Main ua. 1996; *Raupach*, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in die Utopie?, in GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, 675; Herzig, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, DB 2012, 1; *Adrian/Franz*, Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BB 2013, 1879; *Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, Steuerliche Implikationen des Aktionsplans der OECD aus deutscher Sicht, ISR 2013, 358; *Hemmelrath/Kepper*, Die Bedeutung des „Authorized OECD Approach“ (AOA) für die deutsche Abkommenspraxis, IStR 2013, 37; *Kahle/Wildermuth*, BEPS und aggressive Steuerplanung: Ein Diskussionsbeitrag, Ubg 2013, 405; *Musil/Schulz*, Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerung in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedstaaten, DStR 2013, 2205; *Pinkernell*, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), FR 2013, 737; *Richter/Heyd*, Neujustierung der BS-Gewinnabgrenzung durch die Implementierung des Authorized OECD-Approach, Ubg 2013, 418; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317; *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung – „Doing nothing is not an option“, DStR 2019, 887; *Ditz/Pinkernell*, Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS – eine Würdigung aus deutscher Sicht, ISR 2019, 377; *Greil*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Zuordnung von Besteuerungsrechten – A Brave New World, DStR 2019, 1653; *Schön*, Seminar F (IDA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalen Wirtschaft, IStR 2019, 747.

a) Steuerliche Eigenständigkeit trotz wirtschaftlicher und rechtlicher Verbundenheit

10

Im KStRecht gilt der Grundsatz der stl. Eigenständigkeit der KapGes., die auch dann als eigenständige StSubjekte behandelt werden, wenn sie rechtl. und wirtschaftlich miteinander verbunden sind. Dem wirtschaftlichen Sachverhalt wird diese isolierende Betrachtung nicht immer gerecht, sodass Sonderregelungen für die Besteuerung verbundener Unternehmen erforderlich sind, etwa bei Dividendenzahlungen. Weitreichender sind die Fragen der Konzernbesteuerung bei enger rechtl. und wirtschaftlicher Verflechtung.

Begriffe: Es wird zwischen Mutter-/Tochtergesellschaft und Konzerngesellschaft unterschieden.

- ▶ *Mutter-/Tochtergesellschaft:* Die Bezeichnung hat keinen fest umrissenen Inhalt und ist daher 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 % von einem Mutter-Tochter-Verhältnis gesprochen. Aber selbst Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie (ABL EU 2004 Nr. L 7, 41) lässt seit 2009 10 % ausreichen.
- ▶ *Konzern:* Rechtlich selbständige Unternehmen bilden einen Konzern, wenn sie unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind (zu verschiedenen Definitionen und Erscheinungsformen vgl. *Reis*, Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, 1996, 21). In der Regel gelten für die Anerkennung eines Konzerns im StRecht darüber hinaus gesteigerte Anforderungen für die rechtl. und wirtschaftliche Verflechtung.

11 b) Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften

Dividenden, die eine KapGes. von einer anderen KapGes. empfängt, führen bei der Empfängerin grds. zu kstpfl. Einkommen. Das wirft die Frage auf, wie die KStVorbeklastung bei kstpfl. Dividendenempfängern zu berücksichtigen ist. Ohne Entlastung kann es zu multiplen Mehrbelastungen kommen, je nachdem wie viele KapGes. hintereinandergeschaltet sind.

Lösung im Rahmen des Körperschaftsteuersystems: Die Behandlung von Ausschüttungen zwischen KapGes. ist eine Grundfrage des jeweiligen KStSystems. Die wenigen Staaten, die im Verhältnis von KSt zu ESt noch ein (Voll-)Entlastungssystem zugrunde legen, wenden dieses regelmäßig auch auf KapGes. an, um Doppelbelastungen mit KSt zu verhindern.

Freistellungen/Schachtelprivilegien: Die Mehrfachbelastung von Ausschüttungen auf der Körperschaftsebene wird jedoch durchgängig auch in Staaten mit klassischem KStSystem verhindert, und zwar im Wege von StFreistellungen bzw. Schachtelprivilegien bei der empfangenden KapGes. Sie dienen der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividendenzahlungen zwischen KapGes. und sollen auch sicherstellen, dass bei der letzten Ausschüttung an eine natürliche Person eine einheitliche Vorbeklastung gewährleistet ist. Wird für die StFreistellung ein qualifiziertes Beteiligungsverhältnis im Sinne einer Mindestbeteiligungsquote verlangt (etwa 10 % nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie, ABl. EU 2004 Nr. L 7, 41; 10 % nach § 8b Abs. 4, 15 % nach § 9 Nr. 2a GewStG), spricht man auch von einem sog. Schachtelprivileg. Teilweise wird auch nur ein Teil der Dividende stfrei gestellt (etwa 95 % nach Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder § 8b Abs. 5). Die konkreten Ausgestaltungen variieren international erheblich. Ein Zusammenhang mit gesellschaftsrechtl. Einflussnahmemöglichkeiten (zB Sperrminorität) besteht nicht (s. *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967, 115). Dennoch ist die Bezeichnung als „Schachtelprivileg“ irreführend, weil es sich auch in klassischen KStSystemen nicht um eine ungerechtfertigte StVergünstigung handelt, sondern zumindest um eine Maßnahme, die der organisatorischen Aufgliederung von KapGes. Rechnung trägt und Unternehmenskonzentrationen entgegenwirkt (vgl. *von Wallis*, StbJb. 1970/71, 113 [116]; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 518; *Steuerreformkommission*, Gutachten 1971, KSt IV Rz. 423; *Bühler*, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. 1956, 309). Die Gewährung der Freistellung nur bei einer Mindestbeteiligung kann auch den unionsrechtl. Hintergrund haben, ins Ausland fließende Streubesitzdividenden, die einem abgeltenden KapErtrStAbzug unterliegen, nicht gegenüber Inlandsfällen zu benachteiligen (krit. *Desens*, DStR 2013, Beihefter 4, 13 [14]; s. auch Anm. 160).

In klassischen Körperschaftsteuersystemen wäre aber auch auf Ebene der KapGes. eine wirtschaftliche Doppelbelastung von Dividenden noch systemkonform, da sie sich aufgrund der rechtl. und wirtschaftlichen Eigenständigkeit aller KapGes. mit der Steigerung ihrer eigenen Leistungsfähigkeit begründen lässt. Gleichwohl lässt sich die StFreistellung auch in klassischen KStSystemen damit rechtfertigen, dass allein bei natürlichen Personen als Anteilseigner eine erneute Belastung entstehen soll, um kumulative Belastungswirkungen zu verhindern („Kaskadeneffekt“). Folgerichtig sind dann aber allein StFreistellungen ohne Mindestbeteiligungsquoten (krit. zu solchen bereits *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 518).

Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 95.

c) Konzernbesteuerung

12

Die Freistellungssysteme werden in vielen Staaten durch spezielle Konzepte der Ergebniserfassung von Konzernen ergänzt. Auch bei diesen Sonderregelungen handelt es sich nicht um StVergünstigungen, sondern um die stl. angemessene Folge aus der wirtschaftlichen Verflechtung von Konzerngesellschaften. Die in der internationalen Praxis vielfältige Ausgestaltung der Konzernbesteuerung lässt sich im Wesentlichen auf zwei Ansätze zurückführen (*Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in der EU, 1994, 26):

Trennungstheorie: Sie orientiert sich am Zivilrecht und wahrt die Eigenständigkeit der einzelnen juristischen Person. Die einzelnen Gesellschaften bleiben daher auch im Konzernverbund selbständige StSubjekte (*von Wallis*, StbJb. 1970/71, 113 [115]; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1337]). In der Praxis wird die Trennungstheorie durch eine Einzelergebnisermittlung umgesetzt. Mit einem Fremdvergleich werden Geschäftsvorfälle zwischen Konzerngesellschaften so behandelt, als hätten sie zwischen unabhängigen Dritten stattgefunden. Die so ermittelten Einzelergebnisse werden am Ende eines Wj. zusammengerechnet.

Durch die Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 4 AStG wurde der Fremdvergleich auf Gewinnabgrenzungen bei BS ausgedehnt (*Adrian/Franz*, BB 2013, 1879; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37; *Richter/Heyd*, Ubg 2013, 418 [420 f.]). Zur Kritik am Fremdvergleich anhand des *dealing-at-arm's-length*-Prinzips (Manipulierbarkeit und Verfehlung der betriebswirtschaftlichen Realität) vgl. zB *Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in der EU, 1994, 30; *Raupach*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 (708); umfassend *Klein*, Die steuerliche Verrechnungspreisgestaltung international tätiger Unternehmen, 1988; *Herzig*, DB 2012, 1 (5). Der OECD-Aktionsplan Base Erosion and Profit Shifting – BEPS – sieht dagegen eine neue Transferpreisregelung zur Wahrung echter Fremdüblichkeit vor (vgl. zB *Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, IStR 2013, 358; *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405 [407]; *Musil/Schulz*, DStR 2013, 2205 [2208]; *Pinkernell*, FR 2013, 737 [741]).

Einheitstheorie: Bei der vor allem in der Betriebswirtschaftslehre vertretenen Einheitstheorie, auch Gesamtunternehmenstheorie (zurückzuführen auf *Isay*, Das Recht am Unternehmen, 1910, 96) steht der wirtschaftliche Sachverhalt im Vordergrund. Im Interesse stl. Wettbewerbsneutralität sollen Unternehmen unabhängig von der rechtl. Organisationsform gleich behandelt werden (*Bühler*, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. 1956, 321). Nach der Einheitstheorie muss die Besteuerung des Konzerns folgenden Anforderungen genügen (*Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in der EU, 1994, 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. Das Spektrum möglicher Lösungen und

Kompromisslösungen geht weit auseinander (Übersicht bei *Grotherr*, StuW 1996, 356 [359]):

- Einheitsbesteuerung aller Konzerngesellschaften.
- Getrennte Gewinnermittlung für jede einzelne Konzerngesellschaft, die aber bei der Veranlagung konsolidiert werden. Konzerngesellschaften bleiben eigenständige StSubjekte.
- Einzelveranlagung und Gewährung konzernspezifischer Erleichterungen in engen Grenzen.
- Keine Sonderregelungen.

Auch die Voraussetzungen für die Gewährung konzernsteuerlicher Sonderregeln gehen international weit auseinander. Die Mindestbeteiligungsquoten variieren zwischen 100 und mehr als 50 %. Unterschiedliche Anforderungen bestehen auch bei der Mindestbesitzdauer und der Anerkennung indirekter Beteiligungsverhältnisse (instruktiv *Grotherr*, StuW 1996, 356). Zur Ausgestaltung im deutschen KStRecht s. Anm. 110.

Internationale Konzerne: Besondere Herausforderungen stellen sich bei inter- bzw. multinationalen Konzernen, da die Aufteilung des Steuerguts anhand der Ansässigkeit der einzelnen Rechtssubjekte erfolgt. Ein weltweiter Konsens über einheitliche Verteilungsregeln für eine grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung im Konzern besteht jedoch nicht. Innerhalb der EU wird die Einf. einer gemeinsamen konsolidierten KStBemessungsgrundlage diskutiert (zur GKKB s. Einf. ESt. Anm. 545), nach der Unternehmen, die in verschiedenen Mitgliedsstaaten tätig sind, ihren Gewinn einheitlich berechnen und in einer einzigen, zusammenfassenden StErklärung deklarieren sollen.

Digitale Geschäftsmodelle: Ein besonderer Fokus der OECD liegt auf der Entwicklung von Konzepten zur sachgerechten Verteilung der Besteuerungsrechte bei digitalen Geschäftsmodellen, die vor allem von internationalen Konzernen betrieben werden. Jüngster Vorstoß der OECD ist hier ein sog. Zwei-Säulen-Modell: Einerseits sollen die Quellenbesteuerungsrechte des Absatz- bzw. Marktstaates auf Fälle ausgeweitet werden, in denen mangels physischer Präsenz keine Betriebsstätte im herkömmlichen Sinne besteht. Vorgeschlagen wird, die Besteuerungsrechte anhand von Nutzerbeteiligungen („user participation“), „marketing intangibles“ oder anhand einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz („significant economic presence“) zuzuordnen. Andererseits ist eine weltweite Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen vorgesehen („global anti-base erosion proposals“). Davon erfasst werden solche Unternehmensgewinne, die im Ausland auf Ebene einer Tochter- oder Enkelgesellschaft einer Niedrigbesteuerung unterlegen haben. Außerdem sollen Abzugsbeschränkungen für gruppeninterne Zahlungen in Niedrigsteuerstaaten entwickelt werden („base eroding payments“).

OECD-Konsultationspapier „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“ v. 13.2.2019, abrufbar unter www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf; *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*, DStR 2019, 887; *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377; *Greil*, DStR 2019, 1653; *Schön*, IStR 2019, 747.

13–14 Einstweilen frei.

III. Körperschaftsteuersysteme

Schrifttum: *Dornemann*, Reformfragen der Unternehmungsbesteuerung, Finanz Archiv N. F. 11 (1949), 355; *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln, 2. Aufl. 1967; *Mersmann*, Diskriminierung ausländischer Beteiligungen bei der Körperschaftsteuerreform?, DStZ/A 1971, 310; *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; *Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97; *Sarrazin*, Die Reform der Körperschaftsteuer, FR 1976, 493; *Okrass*, Körperschaftsteuersysteme im Vergleich, WiSt. 1977, 17; *Raupach*, Außensteuerrechtliche Wirkungen der Steuerreformgesetze, JbFfSt. 1977/78, 424; *Görlich*, Ausländerdiskriminierung im Körperschaftsteuerrecht, FR 1978, 367; *Reuter*, Internationale Steuerpolitik im Unternehmen, AG 1978, 228; *Ritter*, Ausschüttungsverhalten nach der Körperschaftsteuerreform, FR 1978, 234; *Böckli*, Die Verweigerung der Steuergutschrift gegenüber Steuer ausländern nach der deutschen Körperschaftsteuerreform 1977 aus der Sicht eines Vertragsstaates, StuW 1979, 1; *Kühn*, Ungelöste steuerliche Probleme und wirtschaftliche Aspekte der Körperschaftsteuerreform, FR 1979, 313; *Pöllath*, Die Behandlung ausländischer Einkünfte im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren, RIW/AWD 1979, 758; *Meichssner*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, Köln 1982; *Heidinger*, Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, Wien 1983; *Ritter*, Ausländische Einkünfte und ausländischer Streubesitz unter dem Regime der Körperschaftsteuerreform, BB 1983, 325; *Heibel*, Die Ausschüttung von Auslandseinkünften, DB 1984, 2060; *Krebs*, Überlegungen zur Vereinfachung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens, BB 1984, 1862; *Leisner*, Kein Anrechnungsverfahren für Steuerbefreite?, StuW 1984, 244; *Herzig*, Körperschaftsteuerguthaben oder verwendbares Eigenkapital, GmbHR 1985, 37; *Maas*, Überlegungen zur Vereinfachung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, BB 1985, 45; *Clouth*, Überlegungen zur Reform der Körperschaftsteuer – Plädoyer für einen einheitlichen Steuersatz, DStR 1986, 752; *Knobbe-Keuk*, Bilanz der Körperschaftsteuerreform 1977, GmbHR 1987, 125; *Herzig/Dötsch*, Gedanken zu einer erneuten Reform der Körperschaftsteuer, in FS 40 Jahre Der Betrieb, Stuttgart 1988, 115; *Herrmann*, Einwirkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit im Gemeinsamen Markt auf das deutsche Einkommensteuerrecht, FR 1989, 605; *Herzig*, Nationale und internationale Aspekte einer Reform der Körperschaftsteuer, StuW 1990, 22; *Knobbe-Keuk*, Ist das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zu halten?, in *Kirchhof/Offenhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 347; *McNulty*, Corporate Income Tax Reform in the United States: Proposals for Integration of the Corporate and Individual Income Tax, International Tax & Business Law 12 (1994), 161; *Gammie/Brannan*, EC Law Strikes at the UK Corporation Tax – The death Knell of UK Imputation?, intertax 1995, 389; *Schnitter*, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, Köln 1996; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Diss Köln 1997; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss., Köln 1997; *Merkert*, Das deutsche Anrechnungsverfahren muß seine nationalen Fesseln sprengen!, in *Klein/Stihl/Wassermeyer* (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997, 57; *Raupach*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, DStJG 20 (1997), 21; *Raupach*, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in die Utopie?, in *Schön* (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 675; *Wassermeyer*, Die ausländische Kapitalgesellschaft, in DStJG 20 (1997), 75; *Herzig/Dötsch*, Körperschaftsteuer 2000, DB 1998, 15; *Thiel*, Umgestaltung der Körperschaftsteuer?, StbJb. 1998/99, 71; *Thümmler*, Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren und internationales Steuerrecht, Frankfurt 1993; *Kommission*, Bericht zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Brühler Empfehlungen), BMF-Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999; *Krebühl*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Ein Modell für die zukünftige Unternehmensbesteuerung?, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 137; *Schemmel*, Zur Reform der Zinsbesteuerung, Heft 90, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Wiesbaden 1999; *Schulze zur Wiesche*, Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung

rung, FR 1999, 698; *Wöhe*, Die Steuern des Unternehmens, München, 6. Aufl. 2001; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; *Hey*, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt?, StuW 2005, 317; *Rust*, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; *Wiesel/Strahl*, Quellensteuer auf Dividenden: BFH schwenkt auf Linie des EuGH ein – Anmerkungen zum S.A.S.-Urteil des BFH, DStR 2012, 1426; *Desens*, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; *Hechtner/Schnitger*, Neuerungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden und Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09), Ubg 2013, 269; *Herlinghaus*, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG nF, FR 2013, 529.

15 1. Körperschaftsteuersystem und wirtschaftliche Doppelbelastung

Kapitalgesellschaften können Gewinne offen (etwa als Dividenden) oder verdeckt an ihre Anteilseigner ausschütten. Solche Ausschüttungen sind aus dem versteuerten Gewinn zu bestreiten und sind für die KapGes. eine Form der Einkommensverwendung. Beim Anteilseigner führt der Zufluss von Dividenden zu estpfl. Einkommen. Folglich wird der ausgeschüttete Gewinn zweimal belastet, mit KSt und mit ESt. Sind weitere KapGes. vorgeschaltet, kann es zu noch häufigeren Mehrbelastungen kommen, soweit keine Freistellung erfolgt (s. Anm. 11, 95).

Terminologisch handelt es sich bei der Belastung mit KSt und ESt um eine wirtschaftliche Doppelbelastung und nicht um eine Doppelbesteuerung im juristischen Sinne (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 6). Letztere entsteht nur, wenn StSubjekt und StObjekt identisch sind. Rechtliche Doppelbesteuerungen kommen vor allem im internationalen Steuerrecht vor, wenn zwei Staaten dasselbe StSubjekt bezogen auf dasselbe StObjekt und denselben Zeitraum mit einer vergleichbaren Steuer belasten (Identität von StSubjekt und StObjekt). Ausschüttende KapGes. und ihre Anteilseigner sind dagegen verschiedene StSubjekte. Die KSt lässt sich rechtl. 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 zugleich den Wert des Anteils des Anteilseigners bestimmt. Identität besteht mithin nur bezüglich des StObjekts; derselbe Gewinn wird nacheinander zweimal belastet. Die Abgrenzung zwischen rechtl. Doppelbesteuerung und wirtschaftlicher Doppelbelastung erfolgt teilweise auch anhand der Begriffspaare echte und unechte, eigentliche und uneigentliche Doppelbesteuerung (zu den Begriffen zB *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl. 1967, 92; *Wöhe*, Die Steuern des Unternehmens, 6. Aufl. 2001, 131).

Begriff und systematische Einordnung: Das KStSystem im engeren Sinne regelt das Verhältnis von KSt zu ESt und damit das Ausmaß der wirtschaftlichen Doppelbelastung. Es ist einer der zentralen Regelungsgegenstände des KStRechts. Seine Funktionsweise ergibt sich aber erst aus einer Zusammenschau der Auswirkungen von Dividendenzahlungen auf Ebene der KapGes. einerseits und ihrer estl. Erfassung bei der natürlichen Person andererseits.

Darüber hinaus treffen KSt und ESt auch bei der Veräußerung von Anteilen zusammen (*Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, 440), sodass man im weiteren Sinne vom KStSystem sprechen kann (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 1). Zudem beschränkt sich das KStSystem im weiteren Sinne nicht allein auf das Verhältnis zwischen KSt und ESt, sondern kann bei Ausschüttungen zwischen KapGes. auch das Verhältnis der KSt der ausschüttenden Gesellschaft zur KSt der Empfängerin regeln (vgl. Anm. 11,

95). Aus der Sicht des Anteilseigners bestimmt das KStSystem die effektive Belastung von Dividendeneinkünften, insbes. 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 einbehaltene Gewinne anstreben.

2. Grundformen der Körperschaftsteuersysteme

a) Überblick über die Grundformen

16

Körperschaftsteuersysteme kommen in den Grundformen klassisches System, Freistellungssystem, Anrechnungssystem und Dividendenabzugssystem vor. Neben den vier Grundformen gibt es verschiedene Modifizierungen dieser Grundformen. Als Teilentlastungssysteme zeichnen sie sich dadurch aus, dass die Vorbelastung der Dividende nur pauschal berücksichtigt wird, ohne dass eine Doppelbelastung zielgenau vermieden wird.

b) Klassische Systeme

17

Im klassischen System (*classical 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).

Belastungswirkungen klassischer Körperschaftsteuersysteme:								
Annahmen: 15 % KSt und Nachbelastung beim Anteilseigner mit individuellem EStSatz								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	KSt (15 %)	15						
II. Ebene des Anteilseigners								
3.	Dividendeneinkünfte	85						
4.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
5.	EStSchuld	0	8,5	17	25,5	34	35,7	38,25
III. Steuerlast								
6.	Steuer insgesamt	15	23,5	32	40,5	49	50,7	53,25
7.	Nettodividende	85	76,5	68	59,5	51	47,5	46,75
8.	Effektiver StSatz in Prozent	15	23,5	32	40,5	49	50,7	53,25
9.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %		+ 135	+ 60	+ 35	+ 22,5	+ 20,7	+ 18,3

Bewertung: Die Vorteile von klassischen Systemen liegen in der gleichmäßigen Erfassung von grenzüberschreitenden mit reinen Inlandssachverhalten. Das klassische System wurde bei der Konzeption des OECD-MA 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 inländ. Anteilseigner.
- ▶ *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 am Steuergut partizipieren. Informationen über die Vorbelastung im Quellenstaat sind nicht erforderlich.

Neben der unbestreitbaren Eignung des klassischen Systems zur Erfassung grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen ist es in seiner praktischen Umsetzung verhältnismäßig einfach und 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 Einsperreffekt (*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. Dass das klassische System gerade der Situation kleiner personenbezogener KapGes. nicht gerecht wird, zeigen die in rein klassischen Systemen zur Verfügung stehenden Sonderregime (zB S-Corporations in den USA). Die allgemeine Akzeptanz eines klassischen Systems hängt von der Höhe des KStSatzes und damit von der Belastungswirkung der Vorbelastung ab.

18 c) Freistellungssysteme

Im Freistellungssystem (*no shareholder taxation of dividends*) werden die aus dem versteuerten Gewinn der KapGes. gezahlten Dividenden auf der Ebene des Anteilseigners von der ESt freigestellt. Folglich führt es zur proportionalen Belastung von Dividenden zum KStTarif.

Belastungswirkungen von Freistellungssystemen:								
Annahme: 25 % KSt und keine Nachbelastung beim Anteilseigner mit individuellem EStSatz								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	KSt (25 %)	25						
II. Ebene des Anteilseigners								
3.	Dividendeneinkünfte	75						
4.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
5.	EStSchuld	0						
III. Steuerlast								
6.	Steuer insgesamt	25						
7.	Nettodividende	75						
8.	Effektiver StSatz in Prozent	25						
9.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %		+ 150	+ 25	- 16	- 37,5	- 40,5	- 44,4

Bewertung: Das Freistellungssystem zeichnet sich durch große Einfachheit aus und vermeidet aus sich heraus bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Doppelbesteuerungen.

- ▶ *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. Insoweit besteht dann aber die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung, wenn die Auslandsdividende im Ausland nicht (hinreichend) vorbelastet wurde.

Da die Entsch. zwischen Einbehaltung und Ausschüttung nicht beeinflusst wird, bietet das Freistellungssystem die Voraussetzungen für effektive Kapitalallokation. 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 Begünstigung von Anteilseignern im EStSpitzensatz (Dornemann, Finanz Archiv N. F. 11 [1949], 355 [358]). Anteilseigner mit niedrigerem individuellem EStSatz werden dagegen relativ gesehen höher belastet. Die proportionale Besteuerung von Dividendeneinkünften ist in einer grds. progressiv ausgestalteten ESt ein Fremdkörper und widerspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

d) Anrechnungssysteme

19

Im Anrechnungssystem (*full imputation*) 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 ggf. erstattet wird. Zur Bemessungsgrundlage der ESt gehört neben der Barausschüttung auch die Steuergutschrift.

Belastungswirkungen von Anrechnungssystemen:								
Annahmen: 25 % KSt und Nachbelastung beim Anteilseigner mit individuellem EStSatz								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	KSt	25						
3.	Gewinn nach KSt	75						
II. Ebene des Anteilseigners								
4.	Dividendeneinkünfte	75						
5.	Steuergutschrift KSt	25						
6.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
7.	EStSchuld	0	10	20	30	40	42	45
8.	Anrechnung KSt	- 25						
9.	Zahllast nach Anrechnung	- 25	- 15	- 5	5	15	17	20

III. Steuerlast								
10.	Steuer insgesamt	0	10	20	30	40	42	45
11.	Nettodividende	100	90	80	70	60	58	55
12.	Effektiver StSatz in Prozent	0	10	20	30	40	42	45
13.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %	0	0	0	0	0	0	0

Bewertung: Auf den ersten Blick sind Anrechnungssysteme bestechend. Sie erreichen trotz einer proportionalen Vorbelastung auf Ebene der KapGes. eine Besteuerung der Gewinnausschüttung nach dem individuellen EStSatz des Anteilseigners und werden daher einer Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit in einer synthetischen ESt gerecht. Die im KStG 1977 umgesetzte Entsch. für ein kstl. Anrechnungssystem war auf ganz überwiegende Zustimmung gestoßen. Hieran haben auch Mängel des Anrechnungssystems, die während seiner Geltungsdauer offenbar geworden sind, nur bedingt etwas ändern können. Aus systematischer Sicht gab es kaum Zweifel an der Überlegenheit des Anrechnungssystems gegenüber Teilentlastungssystemen und klassischen Systemen.

Vgl. die positiven Reaktionen auf die KStReform 1977: *Stäuber*, GmbHHR 1974, 197; *Sarrazin*, FR 1976, 493; *Geiger/Zeitler*, Körperschaftsteuer 1977, 1978, 10ff.; *Ritter*, FR 1978, 234 (239); *Herzig/Dötsch*, FS 40 Jahre Der Betrieb, 1988, 115; *Thümmler*, Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren und internationales Steuerrecht, 1993, 20; krit. hingegen hinsichtlich der Entsch. für das Anrechnungssystem zB *Knobbe-Keuk*, GmbHHR 1987, 125; *Sinn*, Wirtschaftsdienst 1984, 328 (330).

Kritik an der Ausgestaltung des deutschen Anrechnungssystems (1977 bis 2000): Die Kritik richtete sich zunächst vor allem gegen Einzelfragen in der Ausgestaltung des Anrechnungssystems (s. hierzu Einf. KSt. Anm. 171 – Stand 9/1999 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Konzeptionell bemängelt wurde insbes.

- die (unnötige) Kompliziertheit des Anrechnungssystems, die sich ua. aus der durch den gespaltenen KStSatz bedingten zweistufigen Entlastungstechnik – Herabschleusung der KSt auf die Ausschüttungsbelastung auf der Ebene der KapGes. und Anrechnung auf der Ebene des Anteilseigners – ergibt (*Herzig*, GmbHHR 1985, 37; *Krebs*, BB 1984, 1862; *Clouth*, DStR 1986, 752; *Maas*, BB 1985, 45 [47]; *Herzig*, StuW 1990, 22 [26]; *Raupach* in DStJG 20 [1997], 21 [23 f.]; *BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, 45; *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 698);
- der Ausschluss stbefreiter und beschränkt stpfl. Anteilseigner vom Anrechnungsverfahren (vgl. *Debatin*, RIW 1967, 249 [253 f.]; *Leisner*, StuW 1984, 244; *Mersmann*, DStZ/A 1971, 310; *Herrmann*, FR 1989, 605 [607]; *Schnitter*, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, 1996, 92 ff.; *Böckli*, StuW 1979, 1; *Raupach*, JbFfSt. 1977/78, 424; *Görlich*, FR 1978, 367; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, 503 ff.);
- die Missbrauchs- und Gestaltungsanfälligkeit, insbes. Dividendenstripping, Überzahlung von KStGuthaben (*Herzig/Dötsch*, DB 1998, 15; *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Brühler Empfehlungen, 1999, 45; *Krebühl*, FS Fischer, 1999, 137 [141 f.]);

Beschränkte Tauglichkeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten: Der Hauptkritikpunkt, der auch gegen das in Deutschland umgesetzte Anrechnungssystem eingewendet wurde, lässt sich auch generell gegen Anrechnungsverfahren formulieren. Im Anrechnungsverfahren von 1977 bis 2000 konnte keine im (EU-)Ausland gezahlte KSt auf Gewinnausschüttungen angerechnet werden, die eine (EU-)ausländ. KapGes. an einen inländ. Anteilseigner gezahlt hat (etwa *Reuter*, AG 1978, 228 [231]; *Kühn*, FR 1979, 313 [315]; *Pöllath*, RIW/AWD 1979, 757; *Ritter*, BB 1983, 325; *Heibel*, DB 1984, 2060 [2066]; *Herzig*, StuW 1990, 22 [32]; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, 532 ff.; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 341 f.). Im Ausland ansässigen Anteilseignern wurde zudem keine KStGutschrift gewährt. Diese Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte mit der immanenten Gefahr der Unionsrechtswidrigkeit (insbes. Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 AEUV) war daher auch das wesentliche Motiv, warum das Anrechnungsverfahren durch das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren ersetzt wurde.

Später hat der EuGH dann auch tatsächlich festgestellt, dass Anrechnungsverfahren, die sich auf nationale Sachverhalte beschränken, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verstoßen (vgl. EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke, Slg 2007, I-1835; vgl. bereits EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 – Verkooijen, Slg 2000, I-4071; EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477).

e) Dividendenabzugssysteme

20

Im Dividendenabzugssystem (*corporate deduction*) werden Gewinnausschüttungen von der Bemessungsgrundlage der KSt abgezogen und unterliegen beim Anteilseigner der regulären ESt. Schüttet die KapGes. in früheren Perioden besteuerte Gewinne aus, wird die bei der Rücklagenbildung gezahlte KSt erstattet.

Belastungswirkungen von Dividendenabzugssystemen (ohne KapErtrSt):								
Annahmen: Nachbelastung beim Anteilseigner mit individuellem EStSatz								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	Dividendenabzug	100						
3.	Gewinn nach Dividendenabzug	0						
4.	KSt nach Dividendenabzug	0						
II. Ebene des Anteilseigners								
5.	Dividendeneinkünfte	100						
6.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
7.	EStSchuld	0	10	20	30	40	42	45
III. Steuerlast								
8.	Steuer insgesamt	0	10	20	30	40	42	45
9.	Nettodividende	100	90	80	70	60	58	55
10.	Effektiver StSatz in Prozent	0	10	20	30	40	42	45

11.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %	0	0	0	0	0	0	0
-----	--	---	---	---	---	---	---	---

Um die Besteuerung der Dividenden beim Anteilseigner 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. Dieser Unterschied hat im Inlandssachverhalt keine Bedeutung, führt aber doppelbesteuerungsrechtl. zu unterschiedlichen Konsequenzen.

Belastungswirkungen von Dividendenabzugssystemen (mit KapErtrSt):								
Annahmen: 25 % KapErtrSt und Nachbelastung beim Anteilseigner mit individuellem EStSatz								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	Dividendenabzug	100						
3.	Gewinn nach Dividendenabzug	0						
4.	KSt nach Dividendenabzug	0						
5.	KapErtrSt (25 %)	25						
II. Ebene des Anteilseigners								
5a.	Dividendeneinkünfte	75						
6.	Steuergutschrift KapErtrSt	25						
7.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
8.	EStSchuld	0	10	20	30	40	42	45
9.	Anrechnung KapErtrSt	- 25						
10.	Zahllast nach Anrechnung	- 25	- 15	- 5	5	15	17	20
III. Steuerlast								
11.	Steuer insgesamt	0	10	20	30	40	42	45
12.	Nettodividende	100	90	80	70	60	58	55
13.	Effektiver StSatz in Prozent	0	10	20	30	40	42	45
14.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %	0	0	0	0	0	0	0

Das Abzugssystem führt wie das Anrechnungsverfahren im Erg. zu einer einmaligen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne zum jeweiligen individuellen StSatz des Empfängers, indem es auf der Ebene des ausschüttenden Unternehmens Dividenden zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zulässt, ist aber in der Handhabung einfacher.

Grenzüberschreitende Sachverhalte 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 KStVorbereitung. Der Quellenstaat muss insoweit auf das Steueraufkommen verzichten. Um 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*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 81), oder jede Auszahlung wird mit einer hohen KapErtrSt verbunden. Beide Methoden sind nur eingeschränkt geeignet. Ein Verbot des Abzugs nur für Auszahlungen an Steuerausländer wirft Probleme im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) und das DBA-Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) auf. Dem Benachteiligungsvorwurf ließe sich allerdings begegnen, indem der Abzug auch für Auszahlungen an ausländ. Anteilseigner von einem Versteuerungsnachweis abhängig gemacht würde. Der Kombination des Dividendenabzugssystems mit einer KapErtrSt sind wiederum durch Art. 10 Abs. 2 OECD-MA, der den Quellenabzug auf höchstens 15 % beschränkt, Grenzen gesetzt.
- ▶ *Weiterausschüttung ausländischer Gewinnanteile*: Eine Integration ausländ. 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. 19, 24).
- ▶ *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 unionsrechtl. nicht zu beanstanden, obwohl sie zu Doppelbelastungen führt. Vorzugswürdig wäre es aber, die Doppelbelastung und die hierdurch hervorgerufenen Neutralitätsverluste durch Anrechnung der ausländ. KSt oder Freistellung von der inländ. ESt zu vermeiden.

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 ein 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 ausländ. KSt – vor ähnliche Probleme wie das Anrechnungsverfahren. Zusätzliche Schwierigkeiten ergeben sich hinsichtlich der Erfassung beschränkt stpfl. Anteilseigner, die, wenn nicht eine Veranlagung in Deutschland stattfindet, stl. nur in dem geringen Umfang der abkommensrechtl. zulässigen KapErtrSt erfasst werden können (sog. positiver Ausländereffekt).

21 f) Teilentlastungssysteme

Teilentlastungssysteme finden seit Beginn der 1990er Jahre als Alternative zu Vollentlastungssystemen eine wachsende Anhängerschaft.

Rädler/Blumenberg, Annex 10 A zum Ruding-Bericht (deutsche Fassung), 461 (468 ff.); *Knobbe-Keuk*, FS Klein, 1994, 347 (358); *Rädler* in *Herzig*, Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, 1994, 1, 14 ff.; *Rädler*, DStR 1996, 1472 (1474); *Rädler*, StuW 1996, 252 (254 f.); *Raupach*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 (712 f.); *Thiel*, StbJb. 1998/99, 76; *Merkert*, FS Flick, 1997, 57 (63 ff.), beschränkt auf grenzüberschreitend gezahlte Dividenden unter Beibehaltung des Anrechnungssystems für nationale Sachverhalte; *Herzig/Sander*, StuW 1999, 131; ausführl. zu Vor- und Nachteilen von Shareholder-Relief-Systemen s. *Krebühl*, FS Fischer, 1999, 137 (153 ff.), der im Erg. das Anrechnungssystem nach wie vor für vorzuzugswürdig hält.

Pauschale Entlastungsmechanismen sind in nahezu beliebiger Form denkbar. Zu ihnen zählen neben einem gespaltenen KStSatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne Teilanrechnungssysteme, Halb- oder Teilsatzverfahren, Halb- oder Teileinkünfteverfahren und Abgeltungs-/Endbesteuerungssysteme.

System des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes (*split rate system*): Als Variante des Dividendenabzugssystems zeichnet es sich dadurch aus, dass Ausschüttungen einem niedrigeren KStSatz unterliegen. Ein KStSatz mit gespaltenem KStSatz ist nur als Teilentlastungssystem denkbar. Je niedriger der Ausschüttungssteuersatz gewählt wird, desto mehr nähert es sich dem Dividendenabzugssystem (Ausschüttungssteuersatz 0 %) an. Bei einer nur geringfügigen Absenkung nähert es sich dem klassischen System.

Im Teilanrechnungssystem (*partial imputation*) wird Anteilseignern wie im Anrechnungssystem zwar eine Steuergutschrift gewährt, die aber nicht der Höhe der tatsächlichen Vorbelastung entspricht und daher nur zu einer (teilweise pauschalen) Teilentlastung führt.

Teileinkünfte- oder Teilsatzsysteme (*partial inclusion*) basieren auf einer Teilentlastung durch eine ermäßigte Besteuerung der Dividende beim Anteilseigner. Die Ermäßigung erfolgt entweder auf Ebene der Bemessungsgrundlage (Teileinkünfteverfahren) oder beim Tarif (Teilsatzsystem). Seit 2009 werden Gewinnausschüttungen, die von natürlichen Personen vereinnahmt werden, die die Kapitalanteile im BV halten, nach einem Teileinkünfteverfahren besteuert (s. Anm. 93 f.).

Modifizierte klassische Systeme (*modified classical systems*) unterwerfen Dividenden beim Anteilseigner einer pauschal ermäßigten ESt, die idR Abgeltungswirkung hat. Die Grenze zu klassischen Systemen wird dabei fließend, wenn die übrigen Kapitaleinkünfte, die nicht mit der KSt vorbelastet sind (zB Zinsen), unter gleichen Bedingungen der Abgeltungssteuer unterliegen. Im Binnensystem der Kapitaleinkünfte liegt dann eigentlich ein klassisches System vor, dessen Modifizierung sich nur in der Anwendung des Abgeltungsregimes im Vergleich zu den regulär besteuerten Einkünften zeigt. Damit kommt es zu einer stets konstanten Besteuerung ausgeschütteter/entnommener Gewinne ohne Rücksicht auf den individuellen EStSatz des jeweiligen Beziehers (vgl. bereits *Wagner*, DB 1999, 1520). Als „relative“ Abgeltungssteuer wird eine Variante bezeichnet, in der für Anteilseigner mit individuellem EStSatz unter dem Abgeltungssteuersatz ein Veranlagungswahlrecht vorgesehen ist (vgl. *Schemmel*, Zur Reform der Zinsbesteuerung, 1999, 42 ff.). Gewinnausschüttungen, die eine natürliche Person bezieht, die die Kapitalanteile im PV hält, werden in Deutschland seit 2009 aufgrund eines solchen Systems besteuert (s. Anm. 93 f.).

3. Systematisierung der Körperschaftsteuersysteme

22

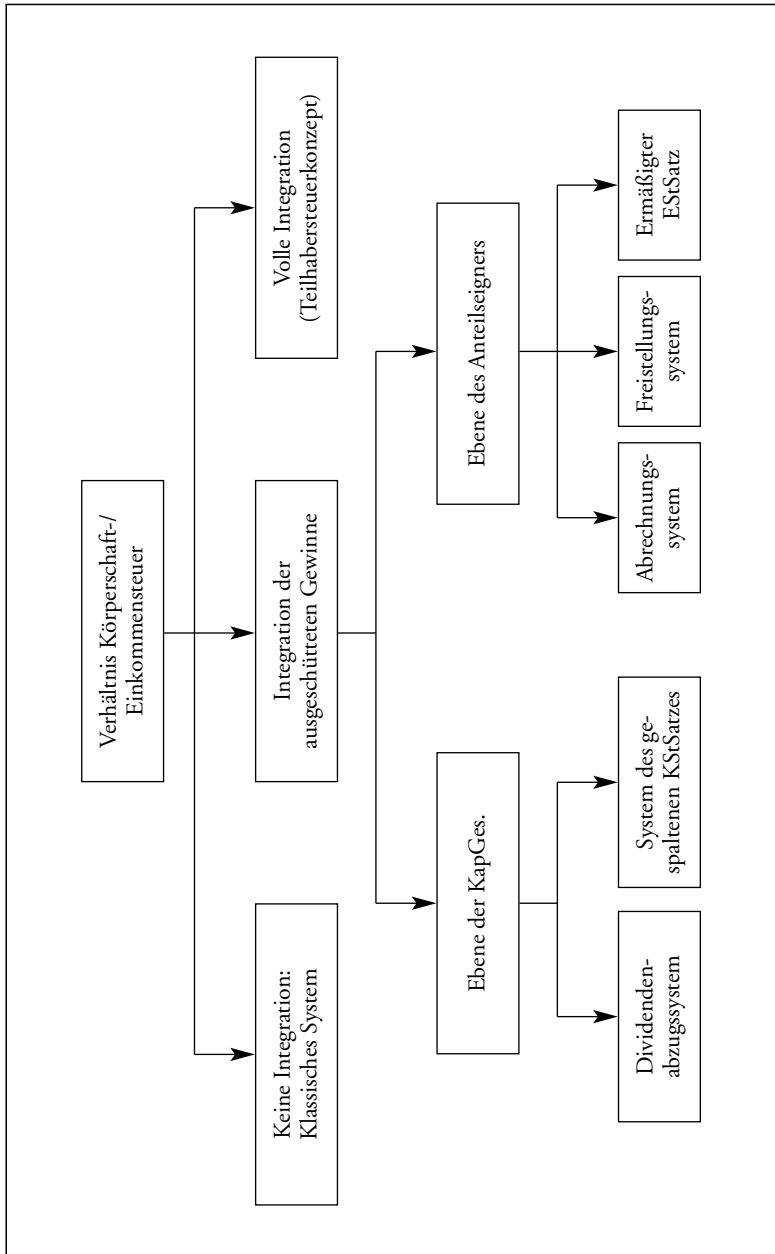
Eine Systematisierung der KStSysteme ist anhand folgender Kriterien möglich:

Nach der Entlastungstechnik kann zunächst unterschieden werden, ob die Entlastung auf der Ebene der KapGes. oder auf der Ebene des Anteilseigners erfolgt. Auf der Ebene der KapGes. entlasten Dividendenabzugssysteme und Systeme mit niedrigerem Ausschüttungssteuersatz. Auf der Ebene des Anteilseigners kann die Entlastung entweder durch Freistellung, durch Anrechnung der KSt oder durch einen ermäßigten EStSatz erfolgen.

Nach dem Ausmaß der Beseitigung der Doppelbelastung lassen sich Vollentlastungssysteme, Teilentlastungssysteme und klassische Systeme unterscheiden. Keine Beseitigung der Doppelbelastung erfolgt im klassischen System (s. Anm. 17). Vollentlastungssysteme führen demgegenüber zur Einmalbelastung des ausgeschütteten Gewinns. Das heißt aber nicht zwangsläufig, dass es nicht zu einer Mehrbelastung von Dividenden gegenüber anderen Einkünften kommt. Im Freistellungssystem (s. Anm. 18) kommt es für alle Anteilseigner, deren individueller EStSatz unter dem KStSatz liegt, zu einer gegenüber anderen Einkünften höheren Belastung der Dividendeneinkünfte. Teilweise werden daher nur Anrechnungs- und Dividendenabzugssysteme, die eine Belastung zum individuellen EStSatz des Anteilseigners herstellen (s. Anm. 19, 20), 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 (s. Anm. 21). Teilentlastungssysteme, die nur zu einer geringen Entlastung führen, werden teilweise noch als klassische Systeme bezeichnet. Eine trennscharfe Abgrenzung gibt es insoweit nicht. Wie sich das KStSystem auf die Situation des einzelnen Anteilseigners auswirkt, kann nur durch individuelle Gegenüberstellung der effektiven Dividendenbelastung mit dem für andere Einkunftsteile geltenden EStSatz des Anteilseigners ermittelt werden.

Zu den unterschiedlichen Systematisierungsmöglichkeiten vgl. auch *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, 440. Zu Einzelheiten und Vor- und Nachteilen der verschiedenen KStSysteme *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974; *Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97; *Okrass*, Körperschaftsteuersysteme im Vergleich, WiSt. 1977, 17; *Meichssner*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, 1982; *McNulty*, International Tax & Business Law 12 (1994), 161; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 241; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 11.

Systematik der KStSysteme



4. Körperschaftsteuersystem und Anteilsveräußerungen

23

Mit KSt vorbelastete Gewinne können 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. Der Veräußerungsgewinn wird zudem durch die Höhe der im BV der KapGes. verhafteten stillen Reserven einschließlich eines nichtbilanzierten Geschäftswerts bestimmt. Diese sind zwar bei der Veräußerung nicht mit der KSt vorbelastet, sondern werden erst im Falle ihrer späteren Realisierung mit KSt nachbelastet, sodass bei späterer Realisierung eine Doppelbelastung entstehen kann (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 133, 140, 142).

Vor diesem Hintergrund ist es grds. konsequent, Dividendenausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne beim Anteilseigner gleich zu besteuern. Anderenfalls entstehen Belastungsverzerrungen, die ggf. gestalterisch vermieden werden können, indem Gewinne entweder sofort ausgeschüttet oder thesauriert und dann über einen Anteilsveräußerungsgewinn realisiert werden. Gesetzestechnisch am einfachsten umzusetzen ist eine Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinnen bei gleichzeitiger Vermeidung bzw. Abmilderung von Doppelbelastungen in Freistellungs- oder Teilentlastungssystemen (s. Anm. 18 und 21), indem beim Anteilseigner der Veräußerungsgewinn wie die Dividenden freigestellt bzw. entlastet wird.

5. Körperschaftsteuersystem und internationale Doppelbesteuerung

24

Grenzüberschreitende Investitionen von KapGes. werfen im Zusammenspiel von KSt und ESt zusätzliche Probleme auf. Aus der Sicht der beteiligten Staaten geht es um die Aufteilung des Steuerguts. Aus der Sicht der Stpfl. steht der Schutz vor internationaler Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung im Vordergrund. Doppelbesteuerungen werden unilateral und durch DBA verhindert. DBA enthalten Verteilungsnormen, die ein Steuergut zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat zuweisen sollen (zu den allgemeinen Grundlagen des internationalen StRechts vgl. Einf. ESt. Anm. 400 ff.).

Doppelbesteuerungen und Doppelbelastungen treten je nach der Art der Auslandsaktivität 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 Begr. einer ausländ. BS, so kommt es zur Doppelbesteuerung, wenn 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 StObjekt und StSubjekt identisch sind (zur Terminologie vgl. Anm. 15). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt unilateral entweder durch Freistellung von der inländ. Steuer (sog. internationales Schachtelprivileg, zur Einordnung s. *Wassermeyer* in DStJG 20 [1997], 75) oder durch Anrechnung der ausländ. KSt, seltener im Wege des Abzugs der ausländ. KSt. Bilateral regeln DBA auf der Grundlage des OECD-MA die Zuordnung und Abgrenzung der Gewinne zwischen BS und Stammhaus. Danach ist der Quellenstaat zur Besteuerung der Gewinne aus einer BS berechtigt (Art. 7 OECD-MA). Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt vom Wohnsitzstaat durch Freistellung oder (selten) durch Anrechnung (Art. 23 OECD-MA).

- ▶ *Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft:* Gründet die KapGes. im Ausland eine rechtl. selbständige Tochtergesellschaft, unterliegt diese im Ausland der unbeschränkten KStPfl. Solange die Gewinne im Ausland thesauriert werden, sind sie der Steuerhoheit des Sitzstaats der Muttergesellschaft entzogen. Viele Staaten durchbrechen unter bestimmten Voraussetzungen diese Abschirmung, indem sie eine unmittelbare Zurechnung oder eine Ausschüttungsfiktion anordnen, um Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu verhindern (vgl. §§ 7 ff. AStG; hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Kap. 10). Aufgrund der Abschirmwirkung der juristischen Person kommt es bei der Muttergesellschaft jedoch idR erst in dem Moment zu kstpfl. Gewinnen, in dem die Tochtergesellschaft Gewinne ausschüttet.

Dabei ergeben sich im Einzelnen folgende Doppelbesteuerungs- und Doppelbelastungsvarianten:

- ▷ *Internationale wirtschaftliche Doppelbelastung:* Mit ausländ. 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 StSubjekte handelt. Derartige Doppelbelastungen werden unilateral meist durch eine Ausweitung des nationalen Freistellungsystems auf grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen verhindert (vgl. etwa § 8b Abs. 1 und 5). Eine etwaige stl. Schlechterstellung von Auslandsdividenden führt im Anwendungsbereich der EU-Grundfreiheiten zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) oder die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV); vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 78/04, BStBl. II 2008, 821; BFH v. 9.8.2006 – I R 50/05, BStBl. II 2008, 823; BFH v. 26.11.2008 – I R 7/08, BFHE 224, 50; BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 282, mwN; *Hey*, StuW 2005, 317 (322). Gelegentlich wird die von der Tochtergesellschaft gezahlte KSt auch auf die KSt der Muttergesellschaft angerechnet (sog. indirekte Anrechnung, vgl. § 26 Abs. 2 bis 5 aF). In der EU wird die Doppelbelastung auch durch die Mutter-Tochter-Richtlinie (ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; ABl. EU 2004 Nr. L 7, 41) verhindert. Die Freistellung wird aber uU davon abhängig gemacht, dass die Gewinnausschüttung tatsächlich vom ausländ. Staat vorbelastet wurde (etwa § 8b Abs. 1 Satz 2, sog. Korrespondenzprinzip).
- ▷ *Internationale juristische Doppelbesteuerung:* Neben der wirtschaftlichen internationalen Doppelbelastung kommt es bei Dividenden 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 (etwa § 26 Abs. 1). Zudem begrenzen DBA das Besteuerungsrecht des Quellenstaats, indem sie Höchstgrenzen für den KapErtrStAbzug normieren (vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Durch die Mutter-Tochter-Richtlinie ist – unter der Voraussetzung eines qualifizierten Beteiligungsverhältnisses (10 %) – der KapErtrStsatz für Ausschüttungen zwischen in der EU ansässigen KapGes. auf 0 % herabgesetzt.

- ▶ *Beteiligungen natürlicher Personen an ausländischen Kapitalgesellschaften*: Es entspricht allgemeiner internationaler Praxis, im Ausland auf die Ausschüttung erhobene KapErtrSt zur Vermeidung einer rechtl. Doppelbesteuerung auf die inländ. ESt anzurechnen (etwa unilateral in § 34c oder § 32d Abs. 5 EStG und bilateral in Art. 23A Abs. 2 oder Art. 23B OECD-MA). Eine Vollentlastung von der ausländ. KSt zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung wird idR nicht gewährt. Soweit jedoch ein Teilentlastungssystem nicht zwischen Inlands- und Auslandsdividenden unterscheidet, kommt es auch zur abmildernden Berücksichtigung der Vorbelastung mit ausländ. KSt (so etwa § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 32d Abs. 1 und 3 oder § 3 Nr. 40 EStG).
- ▶ *Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner* sind im Sitzstaat der ausschüttenden KapGes. beschränkt stpfl. Die StPflcht wird international durch die Erhebung einer KapErtrSt auf Dividendenzahlungen an ausländ. Anteilseigner abgegolten, ohne dass insofern die Vorbelastung mit KSt berücksichtigt wird. Die KapErtrSt ist unilateral meist auf 25 % festgesetzt. Sie wird bei Vorliegen eines auf dem OECD-MA basierenden DBA auf 5 % für Schachteldividenden einer KapGes. (Mindestbeteiligung idR 25 %) und 15 % für Dividenden im Streubesitz und an natürliche Personen reduziert (Art. 10 Abs. 2 Nr. 2 Bucht. a, b OECD-MA). Nur wenige Staaten beziehen ausländ. Anteilseigner in ihre Entlastungssysteme ein (vgl. *Gammie/Brannan*, intertax 1995, 389 [399]). Unionswidrig (Verstoß gegen Art. 63 AEUV) ist eine stl. Benachteiligung von Dividenden, die einer ausländ. KapGes. zufließen, wenn sich die StBelastung nach dem Quellenstaat bestimmt (Freistellung oder Anrechnungüberhang im Ausland) und inländ. KapGes. als Anteilseigner vom Quellenstaat niedriger belastet werden.

EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, Slg 2011, I-9879; vgl. bereits EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569; EuGH v. 19.11.2009 – C-540/07 – Kommission/Italien, Slg 2009, I-10983; *Rust*, DStR 2009, 2568; *Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; *Hechtner/Schnitger*, Ubg 2013, 269; *Herlinghaus*, FR 2013, 529; *Wiese/Strahl*, DStR 2012, 1426; BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFHE 236, 218; aA noch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556.

Einstweilen frei.

25–29

IV. Rechtfertigung einer selbständigen Besteuerung von Körperschaften

Schrifttum: *Wagner*, Finanzwissenschaft, Teil 2: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, Leipzig, 2. Aufl. 1890; *Seligman*, Die Lehre von der Steuerüberwälzung (The Shifting and Incidence of Taxation), Jena, 5. Aufl. 1927; *Haussmann*, Vom Aktienwesen und Aktienrecht, Leipzig 1928; *Studenski*, Toward a Theory of Business Taxation, The Journal of Political Economy 48 (1940), 621; *Betriebsteueraus-schuss der Verwaltung für Finanzen*, Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, 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, 15 (1954/55), 90; *Eckhardt*, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, Stjb. 1961/62, 77; *Harberger*, The Incidence of the Corporation Income Tax, Journal of Political Economics 70 (1962), 215; *Giersch*, Strategien der Wachstumspolitik, ZgS 119 (1963), 239; *Krzyzaniak/Musgrave*, Shifting of the Corporation Income Tax, Baltimore 1963; *Schmidt*, Zur Reform der Unternehmensbesteue-

rung, Finanz Archiv N. F. 21 (1962/63), 35; von Der Nahmer, Lehrbuch der Finanzwissenschaft II, Köln 1964; Klein, The Incidence of the Corporation Income Tax: A Lawyer's View of a Problem in Economics, Wisconsin Law Revue 1965, 576; Ruppe, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; Engels/Stützel, Teilhabesteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968; van den Tempel, Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Brüssel 1970; Flume, Die Betriebsvertragssteuer als Möglichkeit der Steuerrechtsreform, DB 1971, 692; Haller, Steuerreform, StbJb. 1970/71, 15; Steuerreformkommission, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; Vodrazka, Die Körperschaftbesteuerung der Kapitalgesellschaft – Argumente und Folgerungen, StuW 1971, 235; Schredelseker, Kritik der Körperschaftsteuerreform, Finanz Archiv N. F. 31 (1972/73), 27; Vogel, Der ausländische Aktionär in den Gesetzesentwürfen zur Körperschaftsteuerreform, München 1973; Rase-nack, Die Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974; Schneider, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97; Schredelseker, Wider eine individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung, StuW 1975, 324; Greif, Körperschaftsteuerreform und Anrechnungsverfahren, Pforzheim 1976; Kofler, Die körperschaftsteuerlichen Reformvorschläge aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wien 1978; Schipporeit, Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmensteuer, StuW 1980, 190; Schneider, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen, 3. Aufl. 1980; Weber, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980, 545; Weber, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, 53. DJT, München 1980; Meichssner, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, Köln 1982; Stüdemann, Grundformen der Einnahmenbesteuerung – Versuch eines betriebswirtschaftlichen Besteuerungsmodells, StuW 1985, 141; Knobbe-Keuk, Bilanz der Körperschaftsteuerreform 1977, GmbHR 1987, 125; Schwochert, Überlegungen zur gesetzgeberischen Berücksichtigung der Personenbezogenheit von Kapitalgesellschaften bei der Körperschaftbesteuerung unter den Bedingungen des Anrechnungssystems, GmbHR 1987, 311; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; Thiel, Umgestaltung der Körperschaftsteuer?, StbJb. 1998/99, 71; Schuler, Körperschaftsteuerliche Aspekte der geplanten Unternehmensteuerreform, Köln 1990; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; Stolterfoth, Zum Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer, in Raupach/Uelner (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 497; Zimmermann, Versuch zur Klassifizierung der unternehmensbezogenen Steuern in finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 1993, 231; Elschen, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg, 2. Aufl. 1994; Knobbe-Keuk, Ist das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zu halten?, in Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 347; Murai, The Significance of the Ruling Report from the Japanese Perspective, EC Tax Revue 3 (1994), 4; Rädler, Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Ausschuss), in Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der KStSysteme in den EU-Staaten, Köln 1994, 1; Pezzer, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 419; Schnitter, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, Köln 1996; Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Diss., Köln 1997; Merkert, Das deutsche Anrechnungsverfahren muß seine nationalen Fesseln sprengen!, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997, 57; Pezzer, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DSStJG 20 (1997), 5; Raupach, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in die Utopie?, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675; Felix, Einheit der Rechtsordnung, Tübingen 1998; Wöhe, Die Steuern des Unternehmens, München, 6. Aufl. 2001; Pezzer, Die Besteuerung des Anteilseigners, DSStJG 25 (2002), 37; Raupach, Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems, DSStJG 25 (2002), 9; Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, Köln, 2. Aufl. 2003; Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; Seer, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung – Analysen und Perspektiven, Köln 2005; Gosch, Körperschaftsteuer,

in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1937; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Tübingen 2013; *Palm*, Steuerjuristische Person, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1697; *Schramm*, Zur Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften, FR 2019, 346.

1. Zwei Ebenen der Rechtfertigung

30

Von ihren Anfängen an begleitet die KSt eine Rechtfertigungsdebatte. Zwar wird die Existenz einer KSt angesichts ihres mittlerweile über einhundertjährigen Bestehens und ihrer weltweiten Verbreitung nicht mehr ernsthaft in Frage gestellt. Doch die Ausgestaltung der KSt, insbes. des KStSystems, ist nach wie vor eng mit Rechtfertigungsfragen verbunden. Dabei sind zwei Rechtfertigungsebenen zu unterscheiden (vgl. *Vodrazka*, StuW 1971, 235 [236]):

- Zunächst geht es um die Rechtfertigung der Besteuerung nichtphysischer Personen und damit um die Rechtfertigung der KSt an sich. Wäre dies zu verneinen, müssten KapGes. wie die PersGes. stl. transparent behandelt werden. Thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne müssten unmittelbar den Anteilseignern zugerechnet werden. Dieses Verständnis liegt der sog. Teilhabersteuer zugrunde (vgl. insbes. *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968; *Schramm*, FR 2019, 346 [347 f.]).
- Häufiger gestellt wird dagegen die Frage nach der Rechtfertigung der KSt neben der ESt der Anteilseigner, also letztlich nach der Rechtfertigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne. Von ihrer Antwort hängt die Wahl des KStSystems ab (s. Anm. 15; vgl. *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 5).

2. Rechtfertigung einer Besteuerung von Körperschaften an sich

31

Ausdruck der zivilrechtl. Selbständigkeit einer juristischen Person ist es, dass ihr Gewinn nicht unmittelbar den Anteilseignern zugerechnet wird. 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 ff.). Legt man dagegen das Zufluss- bzw. Realisationsprinzip zugrunde, dürfte die ESt erst bei Ausschüttungen entstehen, sodass jedenfalls bis zur Ausschüttung der Gewinn stl. unmittelbar bei der KapGes. erfolgen muss. Anderenfalls hätten KapGes. im Thesaurierungsfall nicht zu rechtfertigende Wettbewerbsvorteile. Historisch wurde die KSt folglich als Ergänzungssteuer zur ESt der natürlichen Person aufgefasst. Motiv für die Einf. der KSt war die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit mit anderen Unternehmen (Dok. KSt. Anm. 1; *Wagner*, Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. 1890, 419; *von Der Nahmer*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft II, 1964, 141; *Seer*, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005, 6 f.; *Gosch*, FS Kirchhof, 2013, 1937 [1939]). Grund für das Erfordernis einer gesonderten Erfassung der Gewinne von nichtphysischen Personen ist daher das estl. Zufluss- bzw. Realisationsprinzip einerseits und die Anerkennung der rechtl. Fiktion der juristischen Person auch für die Zwecke der Besteuerung andererseits (*Stüdemann*, StuW 1985, 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 KapGes. stehenden natürlichen Personen fordern (s. Anm. 174). Bei der Teilhabersteuer soll der gesamte Gewinn nicht proportional als Gewinn der KapGes., sondern progressiv als Teilhaberertrag besteuert werden. Dadurch soll die verselbständigte KSt zu ihrem historischen Ursprung als Hilfsinstrument der ESt zurückgeführt werden. Das widerspricht jedoch sowohl Grundprinzipien der ESt als auch dem wirtschaftlichen Sachverhalt, denn einbehaltene Gewinne einer KapGes. stehen dem Anteilseigner weder rechtl. zu, noch kann er wirtschaftlich über sie verfügen (krit. daher *Flume*, DB 1971, 692 [693]; *Schredelseker*, StuW 1975, 324 [326]; *Kofler*, Die körperschaftsteuerlichen Reformvorschläge aus betriebswirtschaftlicher Sicht, 1978, 100; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 289; aA *Schramm*, FR 2019, 346 [347 f.]).

3. Rechtfertigung einer Besteuerung neben der Einkommensteuer

32 a) Zu unterscheidende Fragestellungen

Mit der funktionalen Rechtfertigung einer eigenständigen Besteuerung von Körperschaften durch eine KSt ist noch keine Vorentscheidung für die Behandlung ausgeschütteter Gewinne getroffen. Die stl. Behandlung von Dividenden hängt zunächst davon ab, ob durch das Nebeneinander von KSt und ESt wirklich eine wirtschaftliche Doppelbelastung entsteht. Wird das bejaht, kommt es weiter darauf an, ob sie sich rechtfertigen lässt.

33 b) Entstehen einer wirtschaftlichen Doppelbelastung

Zu Recht kritisiert *Pezzer* (DStJG 20 [1997], 5 [10]; DStJG 25 [2001], 37 [45]), dass die wirtschaftliche Doppelbelastung der Dividende durch KSt und ESt der Rechtfertigungsdebatte im Sinne einer *petitio principii* unreflektiert zugrunde gelegt werde. Ließe sich nämlich keine feststellen, bedarf es auch keiner Rechtfertigung. Eine wirtschaftliche Doppelbelastung wird im Wesentlichen mit zwei Argumenten angezweifelt – einerseits mit der Behauptung einer eigenständigen Leistungsfähigkeit der KapGes. und andererseits im Hinblick auf die Möglichkeit der Überwälzung der KSt.

Wirtschaftliche Selbständigkeit der Körperschaft mit eigener Leistungsfähigkeit: Schon in der Begr. zum KStG 1920 wurde ausgeführt, KapGes. seien nicht nur rechtl., sondern auch wirtschaftlich gegenüber den Anteilseignern selbständig. Unabhängig davon, ob man das Erg. ihrer wirtschaftlichen Betätigung als Einkommen oder Ertrag bezeichne, entstehe im Falle der Ausschüttung bei den Anteilseignern neues Einkommen, das neue Leistungsfähigkeit begründe. Dass derselbe Ertrag stl. mehrmals erfasst werde, sei nicht ungewöhnlich und führe auch in anderen Fällen nicht zur Annahme einer Doppelbelastung (Begr. zum KStG 1920, Drucks. der Nationalversammlung 1920, Bd. 341 Nr. 1976, 14; ausführl. zur Begr. des historischen Gesetzgebers s. Dok. KSt. Anm. 6). Eine wirtschaftliche 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*, Finanz Archiv N. F. 31 [1972/73], 27 [31]; *Schwochert*, GmbHR 1987, 311 [314]). Diese These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der KapGes. gegenüber den Anteilseignern lässt sich ua. auf die Theorie

vom Unternehmen an sich zurückführen (begründet von *Hausmann*, Vom Aktienwesen und Aktienrecht, 1928, 27; zur Theorie ausführl. *Greif*, Körperschaftsteuerreform und Anrechnungsverfahren, 1976, 64).

Die deutlichste Gegenthese formuliert die individualistische Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner. Die KapGes. sei lediglich ein Instrument zur Verwirklichung wirtschaftlicher Interessen der natürlichen Person. Deshalb liege weder beim ausgeschütteten noch beim einbehaltenen Gewinn eine von den Anteilseignern verschiedene Leistungsfähigkeit der KapGes. vor.

Zu den Vertretern der Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum, die insbes. auf die Begr. des AktG 1965 (BTD Drucks. IV/171, 91, 93) zurückgeführt wird, gehören ua. *Giersch*, ZgS 119 (1963), 239 (243); *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968, 27; *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 52, 75; *Schneider*, StuW 1975, 97; *Meichssner*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, 1982, 129; krit. hingegen *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967, 90; *Schredelseker*, Finanz Archiv 31 [1972/73], 27 [31]; *Greif*, Körperschaftsteuerreform und Anrechnungsverfahren, 1976, 67; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, 103. Teilweise wird zwar anerkannt, dass Körperschaften objektiv leistungsfähig iSv zahlungsfähig sein können, aber – weil sie keinen Selbstzweck haben – kein Zurechnungsobjekt von Leistungsfähigkeit sind (*Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 472 ff.; *Palm*, FS Kirchhof, 2013, 1697 [1704]).

Stellungnahme: Weder die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der Körperschaft noch die Theorie des wirtschaftlichen Eigentums der Anteilseigner können abschließend klären, ob beim ausgeschütteten Gewinn von einer wirtschaftlichen Doppelbelastung auszugehen ist. Die Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner schießt über das Ziel hinaus, da sie sich auch auf einbehaltene Gewinne bezieht. Zudem ist der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Hinblick auf § 39 AO irreführend. Jedoch führt auch die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung der KapGes. allenfalls bei thesaurierten Gewinnen zu brauchbaren Schlussfolgerungen. Bei Ausschüttungen wird dagegen zu Unrecht negiert, dass rechtl. und wirtschaftliche Beziehungen zwischen KapGes. und Anteilseigner bestehen. Letztlich können beide Erklärungsmuster – selbst bei einer typisierenden Betrachtungsweise – keine für den gesamten Körperschaftssektor taugliche Erklärung zum Verhältnis von KapGes. und Anteilseignern geben. So wenig wie sich bei personenbezogenen KapGes. die These von der wirtschaftlichen Verselbständigung halten lässt, so wenig ist ein Durchgriff durch die Publikums-KapGes. iSd. Theorie vom wirtschaftlichen Eigentum möglich (vgl. auch *Raupach* in DStJG 25 [2002], 9 [35]; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 9).

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 ArbN überwälzt wird, so wäre eine Doppelbelastung der Dividende von vornherein ausgeschlossen, weil die KSt nicht zu einer Belastung der Körperschaft, sondern der Abnehmer oder der ArbN führen würde.

Vgl. hierzu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, 1168; *Betriebsteueraus-schuss der Verwaltung für Finanzen*, StuW 1949, Sp. 946. Eine Entlastung der Anteils-

eigner von der KSt wäre folglich nicht zu rechtfertigen, so zB *Murai*, EC Tax Revue 3 (1994), 4; zu den verschiedenen Überwälzungshypothesen vgl. insbes. *Seligman*, Die Lehre von der Steuerüberwälzung (The Shifting and Incidence of Taxation), 5. Aufl. 1927; *Harberger*, Journal of Political Economics 70 (1962), 215; *Krzyzaniak/Musgrave*, Shifting of the Corporation Income Tax, 1963.

Gegen das Überwälzungsargument spricht der fehlende positive Nachweis, dass es wirklich zu einer Überwälzung kommt. Diese Hypothese konnte bisher nicht verifiziert werden. Auch wenn eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass die KSt zumindest teilweise überwältzt wird, so lässt sich weder Ausmaß noch Richtung der Überwälzung zweifelsfrei ermitteln. Rückschlüsse von der Überwältzbarkeit der KSt auf die wirtschaftliche Doppelbelastung werden daher überwiegend abgelehnt (ausführl. *Klein*, Wisconsin Law Revue 1965, 576 [601]; *Zimmermann*, StuW 1993, 231 [232]; *Vogel*, Der ausländische Aktionär in den Gesetzesentwürfen zur Körperschaftsteuerreform, 1973, 63; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, 1169; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 241, mwN).

34 c) Rechtfertigung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung

Geht man von einer wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne aus, werden zu ihrer Rechtfertigung im Wesentlichen folgende Argumente und Gegenargumente angeführt:

Eigene Leistungsfähigkeit der juristischen Person:

- ▶ *Pro*: Wenn nicht schon aufgrund der eigenen Leistungsfähigkeit der juristischen Person eine Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns verneint wird (s. Anm. 23), so wird diese häufig mit einer besonderen, von den Anteilseignern zu unterscheidenden Leistungsfähigkeit der juristischen Person gerechtfertigt. Diese besondere stl. Leistungsfähigkeit 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 (Begr. KStG 1920, Drucks. der Nationalversammlung 1920 Bd. 341 Nr. 1976, 15; ferner etwa *Studenski*, The Journal of Political Economy 48 [1940], 621 [633]; *Weber*, JZ 1980, 545 [549]).
- ▶ *Contra*: Generell wird eingewandt, dass KapGes. ihr Einkommen nicht wie natürliche Personen zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung verwenden und insoweit kein eigenes „Opfer“ zur Staatsfinanzierung erbringen können (s. ausführl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, 1172, mwN). Eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit entstehe allenfalls in großen Publikums-KapGes., aber nicht generell bei allen kstl. Rechtsformen. Die etwaige, durch die Wahl der Rechtsform verbesserte wirtschaftliche Position drücke sich bereits in höheren Gewinnen und damit Steuerschulden aus, sodass eine etwaig höhere Leistungsfähigkeit bereits angemessen berücksichtigt sei (*Wöhe*, Die Steuern des Unternehmens, 6. Aufl. 2001, 133; *Stolterfoth*, FS Schmidt, 1993, 497 [505]; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 533).
- ▶ *Eine vermittelnde Auffassung* erkennt zwar typisierend eine wirtschaftliche Verselbständigung und damit eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der KapGes. an, geht aber davon aus, dass die eigene Leistungsfähigkeit mit

dem Gewinntransfer an die Anteilseigner endet. Solange der Anteilseigner noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den thesaurierten Gewinn habe, bestünde vorübergehend (vorläufig) eine eigene Leistungsfähigkeit der KapGes. Die Einschaltung einer KapGes. zur Einkommenserzielung führe daher nicht zu einer Verdoppelung der Leistungsfähigkeit, die eine doppelte Belastung rechtfertigen könne (*Schipporeit*, StuW 1980, 190 [196]; *Haller*, StbJb. 1970/71, 15 [22]; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 254).

Äquivalenztheoretische Argumente:

- ▶ *Pro*: Während die KSt als Gegenleistung für die Verleihung der Rechtsfähigkeit oder für das Privileg der beschränkten Haftung kaum ernstlich in Betracht gezogen wird (vgl. *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 530), wird vertreten, dass sich die Zusatzbelastung ausgeschütteter Gewinne als Äquivalent für die Bereitstellung öffentlicher Güter rechtfertigen lasse (*Flume*, DB 1971, 692 [693]; *Schmidt*, Finanz Archiv N. F. 21 [1962/63], 35 [51]).
- ▶ *Contra*: Da nicht nur körperschaftlich organisierte Unternehmen von staatlichen Leistungen profitierten, ließe sich die äquivalenztheoretische Rechtfertigung zumeist auch auf den gesamten Unternehmensbereich ausweiten. Zudem profitiere jede erwerbswirtschaftliche Tätigkeit von der Bereitstellung öffentlicher Güter, sodass äquivalenztheoretische Begründungsansätze unzulässigerweise zwischen unternehmerischen und anderweitigen Einkünften differenzierten (*Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 260; *Pezzer*, FS Tipke, 1995, 419 [425]; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 532; *Schneider*, StuW 1975, 97 [106]; *Schnitter*, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, 1996, 37). Letztlich ist der Gewinn kein geeigneter Maßstab für die Abgeltung der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen. Die äquivalenztheoretische Rechtfertigung scheidet daher spätestens bei Fragen der Ausgestaltung der kstl. Bemessungsgrundlage.

Argument der Einheit der Rechtsordnung:

- ▶ *Pro*: Da die juristische Person zivilrechtl. gegenüber den hinter ihr stehenden Anteilseignern verselbständigt ist, müsse auch im StRecht von ihrer Eigenständigkeit ausgegangen werden. Die Einheit der Rechtsordnung gebiete eine Gleichbehandlung von zivilrechtl. und stl. Sachverhalten (Begr. KStG 1977, BTDrucks. 7/1470, 326; *Eckhardt*, Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, 77 [109]; *Schredelseker*, Kritik der Körperschaftsteuerreform, Finanz Archiv N. F. 31 [1972/73], 27 [34]; *Weber*, 53. DJT 1980, O 68).
- ▶ *Contra*: Die Einheitlichkeit der Rechtsordnung ist kein Selbstzweck, sondern dient der Vermeidung von Wertungswidersprüchen (*Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 1998, 144). Überdies lässt sich eine strenge Bindung des StRechts an das Zivilrecht nicht feststellen, da das StRecht der Erfassung wirtschaftlicher Sachverhalte dient. Das Gebot der Einheit der Rechtsordnung darf nicht dazu führen, dass wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte unter Anknüpfung an unterschiedliche zivilrechtl. Gestaltungen ungleich behandelt werden und kann eine wirtschaftliche Doppelbelastung allein in Abhängigkeit zu bestimmten Rechtsformen des Zivilrechts nicht rechtfertigen

(zB *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 50; *Schuler*, Körperschaftsteuerliche Aspekte der geplanten Unternehmensteuerreform, 1990, 33). Ein Verständnis des StRechts als bloßes Folgerecht des Zivilrechts negiert zu Unrecht die eigenständigen Wertungen des StRechts.

Fiskalische Argumente: Gelegentlich wird auf die fiskalische Ergiebigkeit einer separaten KSt hingewiesen (*Goode*, *The Corporation Income Tax*, 1951, 34, 204). Die klassische KSt ist effizient, da gerade mit der Besteuerung der wenigen, großen und finanzstarken KapGes. ein hohes Aufkommen erzielt werden kann. Sie ist auch 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* 15 [1954/55], 90 [96]).

Sozialpolitische Argumente:

- ▶ *These vom geringeren Sozialnutzen:* Die Doppelbelastung sei gerechtfertigt als Vorbelastung eines aus den mühelosen Einkommensarten der Zins- und Unternehmensrente bestehenden Kapitaleinkommens. Kapitaleinkünfte würden nur selten zur Befriedigung von Grundbedürfnissen eingesetzt. Da Zinsen, die ebenfalls „mühelos“ erwirtschaftet würden, aber idR beim Schuldner als BA abgezogen werden können, also 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 II, 1964, 146; vgl. zur These vom geringeren sozialen Nutzen auch *Goode*, *The Corporation Income Tax*, 1951, 34, 37; *Rasenack*, *Theorie der Körperschaftsteuer*, 1974, 185). Gegen die These spricht, dass sich die Mühen der Einkommenserzielung nicht als stl. Belastungsaussagen objektivieren lassen. Aus der Mühelosigkeit des Erwerbs lässt sich daher keine höhere Leistungsfähigkeit begründen (*Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, 229).
- ▶ *Steigerung der Progression:* Ebenso wenig lässt sich die Doppelbelastung als Steigerung der Progression 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*, 1970, 20). Zum einen lässt sich auch in Deutschland eine zunehmend breitere Streuung des Aktienbesitzes feststellen. Zum anderen ist nicht einsichtig, warum die Progression nur für Kapitaleinkünfte gesteigert werden sollte.

Beurteilung der Diskussion: Während in der ökonomischen Literatur eine wirtschaftliche Doppelbelastung überwiegend abgelehnt wird, ist die strechtl. Diskussion gespalten. Neben eindeutigen Gegnern oder Befürwortern, die vor allem rechtsdogmatisch und steuersystematisch argumentieren, findet sich in neuerer Zeit ein eher pragmatischer Umgang. Die Entlastung von der KSt wird nicht für zwingend gehalten, sondern lediglich als zweckmäßig begrüßt (vgl. etwa *Pezzner* in *DStJG* 20 [1997], 12; vgl. auch *Desens*, *Das Halbeinkünfteverfahren*, 2004, 10). Durch diese dogmatische Flexibilität ergibt sich ein größerer Spielraum für Teil- und Zwischenlösungen, wie sie mittlerweile in den meisten Staaten anzutreffen sind. Zusätzliche Impulse erhält der Pragmatismus in der Rechtfertigungsdebatte durch die Zunahme grenzüberschreitender Investitionen, da klassische Systeme ebenso wie einzelne Teilentlastungssysteme eine einfachere Aufteilung des StAufkommens zwischen den beteiligten Staaten ermög-

lichen. Auch eine unionsrechtl. gebotene Gleichbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte mit reinen Inlandssachverhalten, die von der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) eingefordert wird, lassen sich besser verwirklichen (s. Einf. ESt. Anm. 425, 435).

In diesem Sinne werden Vollentlastungssysteme – wie etwa das kstl. Anrechnungsverfahren 1977 – bei grenzüberschreitenden Sachverhalten als untauglich angesehen, vgl. etwa *Knobbe-Keuk*, GmbHR 1987, 125; *Rädler* in *Herzig*, Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den EU-Staaten, 1994, 1 (4); *Raupach*, GS *Knobbe-Keuk*, 1997, 675 (719); *Thiel*, StbJb. 1998/99, 71 (76); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 564; *Knobbe-Keuk*, FS Klein, 1994, 347 (355); *Merkert*, FS Flick, 1997, 57 (66); *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 80.

Stellungnahme: Es gibt uE keine rechtssystematische Notwendigkeit für eine Doppelbelastung von ausgeschütteten Gewinnen. 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 ernst 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.

Umgekehrt besteht auch kein absolutes Gebot zur Vermeidung jedweder Doppelbelastung. Lediglich typisierende Abmilderungen der Doppelbelastungen können sich daher aus Praktikabilitätsabwägungen und vor allem aus Gründen einer zweckmäßigen Aufteilung der internationalen Besteuerungsbefugnisse bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen ergeben. Bei der Auswahl eines konkreten Systems und damit bei der Auswahl des Typisierungsmaßstabes hat der Gesetzgeber dabei grds. einen Gestaltungsfreiraum. Er muss nicht das bestmögliche, sondern ein System auswählen, mit dem das Ziel einer sachgerechten Typisierung nicht grds. verfehlt wird.

Einstweilen frei.

35–39

V. Parameter fiskalischer Ergiebigkeit der Körperschaftsteuer 40

Schrifttum: *Münzer/Spahn*, Finanz Archiv N. F. 32 (1973/74), 406; *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Tübingen, 3. Aufl. 1980, 527; *Thiel*, Umgestaltung der Körperschaftsteuer?, StbJb. 1998/99, 71.

Wie die ESt dient die KSt primär der Mittelbeschaffung zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben. Sie gehört damit zu den klassischen Fiskalzwecksteuern (s. Einf. ESt. Anm. 61).

Die Abhängigkeit der KSt vom Gewinn der Körperschaft verknüpft das KStAufkommen mit der konjunkturellen Entwicklung. Angesichts der in den Statutbestand 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*, Finanz Archiv N. F. 32 [1973/74], 406; krit. *Schneider*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, 3. Aufl. 1980, 527).

Die Bedeutung der KSt im Gesamteueraufkommen und im Vergleich zur ESt ist eher gering (s. Anm. 140). Aufkommensunterschiede verschiedener Staaten ergeben sich aus der Größe des inkorporierten Sektors bzw. des subjektiven Anwendungsbereichs der KSt. Zudem ist die fiskalische Bedeutung vom verwirklichten KStSystem abhängig. Nur in klassischen Systemen produziert die KSt zusätzliches Aufkommen neben der ESt. In Anrechnungssystemen führt sie in Höhe der Steuergutschrift nur zu einem Steueraufkommen auf Zeit (*Thiel*, StbJb. 1998/99, 71 [75]). In Freistellungssystemen kann der Staat zwar endgültig über das KStAufkommen verfügen. Der Verzicht auf die Besteuerung der Dividende beim Anteilseigner geht aber zu Lasten des EStAufkommens.

41–44 Einstweilen frei.

45 VI. Gestaltungsziele und Gestaltungswirkungen der Körperschaftsteuer

Schrifttum: *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968, 11; *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, Gutachten, BMF-Schriftenreihe Heft 40, 1988; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat: „Koordinierung der Steuerpolitik in der EU – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs“, KOM (1997), 495; *OECD*, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, 1998; *Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Köln 1998; *Wissenschaftlicher Beirat BMF*, Brief zu den „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“, BMF-Schriftenreihe Heft 65, Bonn 1999.

Im KStRecht setzen sich zum einen durch die Bezugnahme auf die estl. Einkommensermittlung die Gestaltungsziele und -wirkungen der dortigen Sozialzwecknormen (s. Einf. ESt. Anm. 62) fort, soweit diese auch auf KapGes. anwendbar sind. Zum anderen bestehen auch originäre Gestaltungsziele und -wirkungen im KStRecht.

Gestaltungsziele durch subjektive und partielle Steuerbefreiungen: Anders als das EStRecht kennt das KStRecht subjektive und partielle StBefreiungen. Mit der StBefreiung gemeinnütziger Körperschaften werden die Wertungen des Gemeinnützigkeitsrechts umgesetzt (hierzu *Unabhängige Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts*, Gutachten, 1988). Daneben dienen subjektive KStBefreiungen der Verfolgung eigenständiger sozial- und gesellschaftspolitischer sowie volkswirtschaftlicher Ziele. Es er-

geben sich zahlreiche Überschneidungen mit den Sozialzwecken des EStRechts. Das bei 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.

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

Gestaltungswirkungen durch Körperschaftsteuersysteme und Körperschaftsteuersätze: 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.

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. *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 306; *Engels/Stützel*, *Teilhhabersteuer*, 2. Aufl. 1968, 11; *Wamsler*, *Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?*, 1998, 46).

Bei der Wahl des KStSatzes spielen traditionell Ziele der Wirtschafts- und Konjunkturpolitik und in neuerer Zeit im Wesentlichen Ziele der Standortpolitik eine Rolle. Im internationalen Steuerwettbewerb hat die Höhe des KStSatzes aufgrund seiner einfachen Vergleichbarkeit eine besondere Signalwirkung (s. Anm. 140).

Steuerliche Lenkungsvergünstigungen und unfairen Steuerwettbewerb: Angesichts der zunehmenden Mobilität des Unternehmenssektors wird das KStRecht gezielt dazu eingesetzt, ausländ. Kapital anzuziehen. Steuerlichen Lenkungsvergünstigungen, die speziell um ausländ. Investoren werben, sollen jedoch nach der Vorstellung von EU und OECD Grenzen gesetzt werden, um unfairen und damit schädlichen 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 stl. Lenkung. Sowohl die OECD als auch die EU bemühen sich um die Aufstellung von geeigneten Abgrenzungskriterien. Das umfasst auch eine Neukonzeption der Verteilung der internationalen Besteuerungsrechte gerade bei digitalen Geschäftsmodellen und die Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung für Unternehmensgewinne (s. Anm. 12).

Vgl. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat: „Koordination der Steuerpolitik in der EU – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung schädlichen StWettbewerbs“, KOM(1997), 495; OECD, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, 1998 endg.; Ratsdok. 10427/97 BRDrucks. 814/97; vgl. auch OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf; BEPS-RI (ATAD) v. 12.7.2016, EU 2016/1164; OECD-Konsultationspapier „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“ v. 13.2.2019, abrufbar unter www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf.

Im Unionsrecht stellt sich dabei vor allem bei StVergünstigungen auch im KStRecht immer die Frage, ob es sich um eine unzulässige Beihilfe (Art. 107 AEUV) handelt (dazu ausführl. Einf. ESt. Anm. 510 ff.).

46–49 Einstweilen frei.

B. Prinzipien bei der Besteuerung von Körperschaften

50 I. Grundlagen

Schrifttum: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; *Drüen*, Das Unternehmenssteuerrecht unter verfassungsrechtlicher Kontrolle – Zur Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zwischen Folgerichtigkeit und Systemwechsel, Ubg 2009, 23; *Hey*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 7; *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240.

Zwischen rechtl. und ökonomischen Prinzipien der Unternehmensbesteuerung einerseits und verfassungsrechtl. Vorgaben ist strikt zu trennen. Zwar ist auch das System der Unternehmensbesteuerung in die verfassungsmäßige Ordnung einzubinden. Hierfür ist auch das Verfassungsrecht bereichsspezifisch zu konkretisieren (vgl. bereits BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [134]). Bei diesem Prozess lässt sich zwar auch auf die bereichsspezifisch herausgebildeten Prinzipien zurückgreifen. Sie sind aber nicht als zwingend verfassungsrechtl. Maßstäbe zu verstehen. Eine Durchbrechung eines Prinzips ist also nicht zwangsläufig verfassungswidrig. Es handelt sich vielmehr um Zielvorhaben, die bereichsspezifische Rationalitätskriterien zum Ausdruck bringen, sich in ihrer Geltung, ihrer Reichweite und Strenge aber dem allgemeinen Diskurs stellen müssen. Verfassungsmaßstäbe bilden dagegen zwingende Vorgaben, die den Raum des Steuergesetzgebers bei der Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung zwingend binden. Gerade im Bereich des Bilanz- und Unternehmensteuerrechts tendiert die Rspr. des BVerfG dazu, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers zu betonen und stellt insoweit keine besonders hohen Hürden an eine Rechtfertigung etwaiger Ungleichbehandlungen auf (vgl. etwa BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, zum gesetzlichen Verbot zur Bildung sog. Jubiläumsrückstellungen; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, zum Abzugsverbot in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG; strenger dagegen BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, zu den Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren;

BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, zum Verlustuntergang nach § 8c KStG).

Ausführlich zur Kontrolldichte anhand der verfassungsrechtlichen Maßstäbe im Bereich der Unternehmensbesteuerung *Birk*, StuW 2000, 328; *Drüen*, Ubg 2009, 23; *Hey*, FS Herzog, 2010, 7; *Desens*, StuW 2016, 240 (246 ff.).

II. Steuergerechtigkeit als Prinzip und als Verfassungsmaßstab im Körperschaftsteuerrecht 51

Schrifttum: *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983; *Desens*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317.

Gerechtigkeit im Sinne der Steuerrechtswissenschaft ist zwar nicht gleichbedeutend mit der Einhaltung verfassungsrechtl. Vorgaben. Gleichwohl lassen sich übereinstimmend mit dem BVerfG Maßstäbe für eine gleichheitsgerechte Besteuerung im Bereich des KStRechts und allgemein bei der Unternehmensbesteuerung herausarbeiten.

Leistungsfähigkeitsprinzip: Die gleichmäßige Verteilung der Steuerlasten anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips (*ability-to-pay-principle*) gilt weltweit als die zentrale Maxime des Steuerrechts. Zwar sind Inhalt und Aussagekraft des Leistungsfähigkeitsprinzips – nicht zuletzt im Hinblick auf seine international lückenhafte Umsetzung – umstritten, dennoch kann es als Fundamentalprinzip der Besteuerung bezeichnet werden (ausführl. zu Inhalt und Bedeutung Einf. ESt. Anm. 42, 230).

Verfassungsrechtlich heißt Gleichheit im StRecht unterschiedliche Belastung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [86]; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 169 ff.; *Desens*, StuW 2016, 240 [242]; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1321]). Auch bei der KSt und allgemein in der Unternehmensbesteuerung dient es als Auslegungs- und Gestaltungs-kriterium und bedarf hierfür im Einzelfall einer bereichsspezifischen Konkretisierung (BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [134]).

Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit: Hier gilt zunächst nichts anderes als im allgemeinen EStRecht: Auch bei der Prüfung von Normen der KSt am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ist zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit zu unterscheiden. Danach muss in vertikaler Richtung die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der StBelastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen. Dem genügt ein proportionaler KStTarif. Ein degressiver Tarifverkauf wäre dagegen verfassungswidrig. In horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (vgl. nur BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [89], unter Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 165, 170; *Desens*, StuW 2016, 240 [242]). Gleich Leistungsfähige müssen folglich gleich, unterschiedlich

Leistungsfähige entsprechend ihrer unterschiedlichen Leistungsfähigkeit ungleich behandelt werden. Werden durch ein KStSystem oder allgemein durch das System der Unternehmensbesteuerung verschiedene Einkünfte nach Einkunftsarten ungleich behandelt, bedarf eine solche Ungleichbehandlung daher vor Art. 3 Abs. 1 GG einer verfassungsrechtl. Rechtfertigung.

Objektives Nettoprinzip: Anders als im EStRecht, wo die individuelle Leistungsfähigkeit in zwei Stufen ermittelt wird (objektive und subjektive Leistungsfähigkeit), ist im KStRecht allein das objektive Nettoprinzip als Vergleichsmaßstab heranzuziehen. Eine subjektive Leistungsfähigkeit kommt den Körperschaften mangels Opferfähigkeit dagegen – auch verfassungsrechtl. – nicht zu (s. Anm. 6). Die Bestimmung der Ist-Leistungsfähigkeit, an die die KStPflcht anknüpft, erfolgt, indem vom erzielten Roheinkommen die erwerbssichernden Aufwendungen abgezogen werden. Leistungsfähigkeit entsteht also erst, nachdem die Körperschaft ihre Erwerbsvoraussetzungen geschaffen hat. Das stbare KStEinkommen einer stpfl. KapGes. muss deshalb auch als Netto-Größe aufgefasst werden. In objektiver Hinsicht sind grds. bei der Ermittlung des zVE diejenigen Beträge zu verschonen, die eine KapGes. zur Erhaltung und Sicherung ihrer Einkommensquelle aufwendet (sog. objektives Nettoprinzip). Allerdings muss der Gesetzgeber nicht unbedingt den tatsächlichen Aufwand zum Abzug zulassen, sondern kann in gewissen Grenzen auch typisieren (s. Einf. ESt. Anm. 200). Zudem kann er das objektive Nettoprinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen (BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87 ua., BVerfGE 81, 228 [237]; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua., BVerfGE 122, 210 [234]; *Desens*, StuW 2016, 240 [247 ff.] mwN).

52 III. Ergiebigkeits- und Effizienzprinzipien

Schrifttum: *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, München, 2. Aufl. 1989; *Smith*, Wohlstand der Nationen, München, 9. Aufl. 2001 (deutsche Übersetzung der 5. Aufl. London 1789); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg, 22. Aufl. 2019.

Ergiebigkeit und Flexibilität: Um ihren primären Fiskalzweck (Beitrag zur Finanzierung der Staatsaufgaben) gerecht zu werden, muss die KSt 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. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 283, 295.

Effizient iSd. Finanzwissenschaft ist ein Steuersystem, das die optimale Ausnutzung von Ressourcen ermöglicht und gesamtwirtschaftliche Verzerrungen vermeidet. Der effiziente Einsatz privater und öffentlicher Güter wird durch stl. Allokationsneutralität gewährleistet.

Erhebungs- und Entrichtungseffizienz: In dem bereits von *Adam Smith* (Wohlstand der Nationen, 9. Aufl. 2001, 703) aufgestellten klassischen Kanon der Besteuerungsprinzipien findet sich neben Gleichheit, Bestimmtheit und Bequemlichkeit der Grundsatz der Wohlfeilheit der Besteuerung. Dieser Grund-

satz wird in der modernen Finanz- und Steuerrechtswissenschaft folgenderweise konkretisiert und fortentwickelt: Steuern müssen nicht nur gesamtwirtschaftlich allokatationseffizient 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/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rz. 43; *Stiglitz/Schönfelder*, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1989, 408; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 368).

Mit der Effizienz der Steuererhebung auf der Seite des Staats 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. 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.

Einstweilen frei.

53–54

IV. Neutralitätspostulate und ihre Bedeutung für die Körperschaftsteuer

1. Zum Neutralitätspostulat im Allgemeinen

55

Schrifttum: *Mann*, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; *Sandmo*, Optimal Taxation: An Introduction to the Literature, *Journal of Public Economics* 6 (1976), 31; *Assmann/Kirchner/Schanze* (Hrsg.), Ökonomische Analyse des Rechts, Tübingen 1978; *Pohmer* (Hrsg.), Zur optimalen Besteuerung, Berlin 1983; *Wagner*, Der gesellschaftliche Nutzen der betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, *Finanz Archiv N. F.* 44 (1986), 32; *Sinn*, Kapitaleinkommensbesteuerung, Habil., Tübingen 1985; *Schneider*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, *StuW* 1989, 328; *Elschen*, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, *StuW* 1991, 99; *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, Wiesbaden, 7. Aufl. 1992; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg, 2. Aufl. 1994; *Engell/Morlok* (Hrsg.), Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung, Tübingen 1998; *Jost*, Effektivität von Recht aus ökonomischer Sicht, Berlin 1998; *Schwintowski*, Ökonomische Theorie des Rechts, *JZ* 1998, 581; *Lepsius*, Die Ökonomik als neue Referenzwissenschaft für die Staatsrechtslehre?, *Die Verwaltung* 1999, 429; *Posner*, *Economic Analysis of Law*, Austin, 7. Aufl. 2007; *Brümmerhoff/Büttner*, *Finanzwissenschaft*, München, 12. Aufl. 2018.

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 stl. Ausweichüberlegungen allein anhand der Wirtschaftlichkeit einer Investition

entscheiden (grundlegend *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl. 1992, 193).

Gesamtwirtschaftlich im Sinne der Finanzwissenschaft korrespondiert mit der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität das Gebot der effizienten Allokation, der Allokationsneutralität (*Wagner*, Finanz Archiv N. F. 44 [1986], 32 [41]; *Sinn*, Kapitaleinkommensbesteuerung, 1985, 5; einschränkend *Elschen*, StuW 1991, 99 [108, 114]).

Steuerrechtswissenschaftlich finden Effizienz- und Neutralitätskriterien ebenfalls Beachtung. Mit der Begr. einer ökonomischen Theorie des Rechts (vgl. insbes. Chicago School of Law) haben volkswirtschaftliche Kriterien in die (Steuer-) Rechtstheorie Einzug gehalten. Volkswirtschaftlich allokatios-effiziente werden teilweise 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. insbes. *Elschen*, StuW 1991, 99 (101); *Schneider*, StuW 1989, 328 (329). Allgemein zur ökonomischen Theorie des Rechts vgl. *Posner*, Economic Analysis of Law, 7. Aufl. 2007. Eine Einf. in *Assmann/Kirchner/Schanze*, Ökonomische Analyse des Rechts, 1978, 109; *Schwintowski*, JZ 1998, 581; *Jost*, Effektivität von Recht aus ökonomischer Sicht, 1998; *Lepsius*, Die Verwaltung 1999, 429; *Engel/Morlok*, Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung, 1998.

Keine absolute Neutralität: Die Ansichten über den Inhalt des Neutralitätspostulats gehen weit auseinander. Einigkeit besteht aber insoweit, dass sich absolute Neutralität – abgesehen von einer verhaltensunabhängigen Kopfsteuer – nicht erzielen lässt. Alle Steuern verursachen allokatios-Verzerrungen (*Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2018, 267; *Schneider*, StuW 1989, 328 [330]; *Littmann*, 53. DJT 1980, O 38 [O 40]).

Absolute oder nur annähernd absolute Neutralität wird aber nicht für unbedingt erstrebenswert gehalten (*Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 261). Als überholt gilt die vor über 200 Jahren von *James Mill* in der sog. Edingburgher Regel („*Leave-them-as-you-find-them-rule-of-taxation*“) formulierte Zurückhaltung eines Staats, der sich überhaupt nicht in die vorgefundenen Verhältnisse einmischt (hierzu *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, 158, 246). Ein derartiges Konzept, das die bestehende Verteilung von Vermögen und Einkommen als gegeben akzeptiert, werde der „ethisierenden Funktion der Besteuerung“ nicht gerecht (*Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, 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*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 266). Dies entspricht der Staats- und gesellschaftspolitischen Realität eines in hohem Maße intervenierenden Staats. Nach der 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*, Journal of Public Economics 6 (1976), 31; Beiträge von *Rose/Wiegard*, *Seidl* und *Hackmann* in *Pohmer*, Zur optimalen Besteuerung, 1983; krit. hierzu *Haller*, Finanz Archiv N. F. 46 (1988), 236. Soweit Lenkungseffekte durch stl. Ungleichbehandlung jedoch ungezielt auftreten und nicht durch wirt-

schaftspolitische Zielsetzungen abgesichert sind, wird ein Verstoß gegen das Neutralitätsgebot angenommen (*Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, 286).

Konkretisierungsbedürftigkeit: Wie das Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf auch das Gebot der Neutralität des StRechts der inhaltlichen Konkretisierung. Das Neutralitätspostulat entfaltet sich im KStRecht in den Forderungen nach Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität sowie nach Finanzierungs- und Verwendungsneutralität der Besteuerung.

2. Wettbewerbsneutralität

56

Schrifttum: *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, Wien 1967; *Schipporeit*, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, München 1979; *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F, 53. DJT, München 1980; *Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, Wien 1983; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 107; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg, 2. Aufl. 1994; *Hüttemann*, Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; *Seer/Klemke*, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, 2015; *Bode*, Steuerliche Begünstigungen als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV – Folgerungen für die Praxis der Finanzgerichte, FR 2011, 1034; *Droege*, Die Besteuerung interkommunaler Zusammenarbeit – Zwischen Wettbewerbsneutralität und Gemeinwohlbindung, VBlBW 2011, 41; *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Die Emanzipation des Steuerrechts und das öffentliche Wirtschaftsrecht, Tübingen 2018; *Märtens*, Gemeinnützige Unternehmen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1477.

Wettbewerbsneutralität ist eine der Fundamentalforderungen eines ökonomisch rationalen StSystems. Sie verlangt ein Verbot der Beeinflussung der Wettbewerbssituation konkurrierender Unternehmen.

Das StRecht 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*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, 350). Letztere wird uE zu Recht als wettbewerbsverzerrend eingestuft, weil ein nach dem Gesamteinkommen der natürlichen Person bemessener progressiver StSatz 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 nicht neutral, weil er das am Markt entstandene Kräfteverhältnis nivelliert.

Insbesondere *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 4; *Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 112; *Lang*, StuW 1990, 107 (118); *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, 115; aA

Walz, Gutachten F, 53. DJT 1980, F 64; *Ruppe*, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967, 162; Orientierung am Verhältnis des Ertrags zum eingesetzten Kapital; *Schipporeit*, Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungssteuer, 1979, 200.

Anhand eines Gebots der Wettbewerbsneutralität wird auch der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) konkretisiert. Wettbewerbsneutralität setzt somit auch eine verfassungsrechtl. Grenze bei der Besteuerung von Körperschaften.

StRspr., s. etwa BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147; BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 12; BVerfG v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64 BVerfGE 21, 54; BVerfG v. 26.10.1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58.

Als Argument prägt die Wettbewerbsneutralität im KStRecht insbes. die Diskussion einerseits als Gegenspieler zum Förderinteresse bei der Reichweite von StVergünstigungen und StBefreiungen (etwa im Gemeinnützigkeitsrecht) und andererseits bei der Reichweite der Besteuerung der öffentlichen Hand (s. auch Anm. 72). Unionsrechtlich zielt gerade das Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV) auf Wettbewerbsneutralität ab (dazu Einf. ESt. Anm. 510 ff.).

Zur Wettbewerbsneutralität bei Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen (insbes. Gemeinnützigkeit): *Märtens*, FS BFH, 2018, 1477; *Bode*, FR 2011, 1034; zur Wettbewerbsneutralität bei der Besteuerung öffentlicher Unternehmen: *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, 2018; *Droege*, VBIBW 2011, 41; *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015; *Hüttemann*, Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002.

57 3. Rechtsformneutralität

Schrifttum: *Schanz*, Die Steuern in der Schweiz I, Stuttgart 1890; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970; *Weber*, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980, 545; *Wagner*, Der gesellschaftliche Nutzen der betriebswirtschaftlichen Steuerungsvermeidungslehre, Finanz Archiv N. F. 44, 1986, 32; *Bareis*, Die notwendige Reform der Körperschaftsteuer: Systembereinigungen und Vereinfachungen, StbKongrRep. 1987, 33; *Seidl*, Betriebssteuer und Neutralität, StuW 1989, 350; *Reiß*, Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, DStJG 17 (1994), 3; *Wendt*, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz als Verfassungsproblem, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 859; *Pezzer*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, DStJG 20 (1997), 5; *Reiß*, Diskussionsbeitrag: Kritische Anmerkung zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, DStR 1999, 2011; *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, 1296; *Herzig/Watrin*, Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmensteuerreform, StuW 2000, 378; *Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23 (2000), 9; *Krawitz*, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2000, 1721; *Müller-Gatermann*, Grundentscheidungen der Unternehmensteuerreform, Entlastungswirkungen und Gegenfinanzierungsmaßnahmen, GmbHR 2000, 650; *Schön*, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; *Sigloch*, Unternehmensteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, StuW 2000, 160; *Vofß*, Unternehmensteuer- und Einkommensteuertarifreform 2000, ZRP 2000, 253; *Wagner*, Unternehmensteuerreform und Corporate Governance, StuW 2000, 109; *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), 155; *Seer*, Unternehmensteuerreform – Verfassungsrechtliche Aspekte, StbJb. 2000/01, 15; *Sieker*, Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen,

DStJG 25 (2002), 145; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317.

Rechtsformneutralität ist eine Konkretisierung des Gebots der Wettbewerbsneutralität zwischen natürlichen Personen, Personenvereinigungen und juristischen Personen.

Vgl. *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, 271; *Wagner*, Finanz Archiv N. F. 44 (1986), 32 (38); ferner *Jachmann* in DStJG 23 (2000), 9 (18); *Herzig/Watrin*, StuW 2000, 378 (379); *Hey* in DStJG 24 (2001), 155 (157 f.); *Pezzer* in DStJG 20 (1997), 5 (14); *Schön*, StuW 2000, 151 (152); vgl. bereits *Schanz*, Die Steuern in der Schweiz I, 1890, 91.

Unter Rechtsformneutralität im weiteren Sinne soll eine gleichmäßige Besteuerung unabhängig von der Rechtsform verstanden werden (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 15). Die Rechtsform soll kein sachgerechtes Differenzierungskriterium unterschiedlich hoher Steuerlasten sein (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [159]). Rechtsformneutralität der Besteuerung ist daher gegeben, wenn die Rechtsform konkurrierender Unternehmen keine stl. Auswirkungen hat und damit nicht den Wettbewerb verzerrt (*Herzig/Watrin*, StuW 2000, 378 [379 f.]; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1326]).

Das Postulat der Rechtsformneutralität kann bei seiner weiteren Konkretisierung aus zwei Blickwinkeln betrachtet werden; nämlich als Rechtsformneutralität der Unternehmen im Sinne einer Thesaurierungsneutralität oder der Unternehmer im Sinne einer Transferneutralität.

Unterscheidung schon bei *Weber*, JZ 1980, 545 (545); folgend *Hey* in DStJG 24 (2001), 155 (170); *Seer*, StbJb. 2000/01, 15 (17); *Steker* in DStJG 25 (2002), 145 (155); *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 16 ff.

Rechtsformneutralität der Unternehmen (sog. Thesaurierungsneutralität): Bezieht sich Rechtsformneutralität gegenständlich auf die Unternehmen selbst, dann müssen die Gewinne der Unternehmen, die im Wettbewerb zueinander stehen, gleich besteuert werden (Rechtsformneutralität der Unternehmen oder Thesaurierungsneutralität). Das Vergleichspaar bildet dann die stl. Belastung der einbehaltenen Gewinne der Personunternehmen und der thesaurierten Gewinne der Körperschaften (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [170]; im Erg. auch *Jachmann* in DStJG 23 [2000], 9 [27]). Signifikantester Vergleichsparameter ist der Tarif für die einbehaltenen bzw. thesaurierten Gewinne. Fragen der Rechtsformneutralität werden daher auch unter dem Aspekt der Spreizung zwischen KSt- und EStSatz diskutiert.

Vgl. *Reiß*, DStR 1999, 2011 (2012 ff.); *Voß*, ZRP 2000, 253 (254 ff.); *Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1296 (1297).

Da der EStTarif typischerweise progressiv und der KStTarif typischerweise proportional ausgestaltet ist und es bei einem progressiven Tarif weder den Grenz- noch den Durchschnittssteuersatz gibt, muss man sich von vornherein bewusst sein, dass nur annähernd vergleichbare Sachverhalte verglichen werden. Andernfalls müsste man auch den EStTarif proportional ausgestalten (wie das BStGB von *Paul Kirchhof*, s. Anm. 190) oder alle Unternehmen einer von der ESt abgesonderten, allgemeinen Unternehmensteuer (s. Anm. 191) unterwer-

fen. Geht man diese Schritte nicht, stellt sich die Frage, welcher EStSatz in das Vergleichspaar eingebracht werden soll (Durchschnitts-, Grenz- oder Spitzensteuersatz?).

Für den Durchschnittssteuersatz spricht, dass dieser die effektive Belastung eines Personenunternehmens genau widerspiegelt und stets unter dem individuellen Grenz- und vor allem unter dem allgemeinen Spitzensteuersatz der ESt liegt (*Müller-Gatermann*, GmbHR 2000, 650 [653]). Für einen allgemeinen Vergleich ist der individuelle Durchschnittssteuersatz aber wie der individuelle Grenzsteuersatz untauglich, da er sich gerade nicht verallgemeinern lässt (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [186]), sodass aus praktischen Gründen allein der Spitzensteuersatz der ESt herangezogen werden kann.

Für eine Heranziehung des Spitzensteuersatzes spricht auch, dass sich die Entsch. für eine bestimmte Rechtsform (= Rechtsformneutralität der Unternehmer) idR am Grenz- und nicht am Durchschnittssteuersatz orientieren wird und der Spitzensteuersatz letztlich einen, nämlich den höchsten Grenzsteuersatz abbildet.

Bareis, StbKongrRep. 1987, 33 (69); *Hey* in DStJG 24 (2001), 155 (186); *Reiß* in DStJG 17 (1994), 3 (20); *Wendt*, FS Friauf, 1996, 859 (884).

Zwar unterliegen viele Personenunternehmen einer durchschnittlichen StBelastung, die unter dem Spitzensteuersatz liegt. Eine Orientierung am Spitzensteuersatz gewährleistet aber, dass es nicht aus stl. Gründen zu einem Rechtsformwechsel kommt, wenn ein kleineres Personenunternehmen zukünftig höhere Gewinne erwirtschaftet.

Es ist daher gerechtfertigt, den Spitzensteuersatz der ESt mit dem KStSatz zu vergleichen (im Erg. auch *Jachmann* in DStJG 23 [2000], 9 [27]; *Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [186]; *Krawitz*, DB 2000, 1721 [1727]; *Sigloch*, StuW 2000, 160 [171]), es sei denn, der Spitzensteuersatz wird durch einen Plafond auf einen maximalen Durchschnittssteuersatz beschränkt. In diesem Fall kann der maximale Durchschnittssteuersatz als Vergleichsparameter dienen.

Rechtsformneutralität der Unternehmen (sog. Transferneutralität): Rechtsformneutralität kann sich gegenständlich auf den Unternehmer beziehen, der grds. die Wahl hat, sein Unternehmen als Personenunternehmen oder in Form einer Körperschaft zu betreiben (Rechtsformneutralität der Unternehmer oder Transferneutralität). Insbesondere aus ökonomischer Sicht kommt es nur auf die Perspektive des Unternehmers an, weil er alleiniger Entscheidungsträger ist (vgl. *Seidl*, StuW 1989, 350 [350]; *Wagner*, StuW 2000, 109 [116]). Vergleichspaar ist dann die stl. Belastung der entnommenen Gewinne aus Personenunternehmen und der ausgeschütteten Gewinne von Körperschaften (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [170]). Das setzt zwangsläufig eine einheitliche Betrachtung der Besteuerung des Unternehmens und des Unternehmers voraus. Bestehen dabei lediglich bei Körperschaften zwei Besteuerungsebenen, fordert die Rechtsformneutralität der Unternehmer die gänzliche Vermeidung der Doppelbelastung und eine Gesamtbelastung des Anteilseigners (als „Unternehmer“) nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit (*Jachmann* in DStJG 23 [2000], 9 [28]; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 18). Eine Rechtsformneutralität der Unternehmer kann daher nur durch ein Dividendenabzugssystem (Freistellung des ausgeschütteten Gewinns auf Ebene der Körperschaft, s. Anm. 20) oder ein Vollarrechnungsverfahren (Anrechnung der KSt auf die eigene ESt des Anteils-

eigners; s. Anm. 19) hergestellt werden. Bereits ein Freistellungssystem (Freistellung der Dividende beim Anteilseigner, s. Anm. 18) genügt dem nicht, da sich die Gesamtbelastung beim Anteilseigner nicht an seiner individuellen Leistungsfähigkeit orientiert. Das Gleiche gilt für alle Teillastungs- bzw. Shareholder-Relief-Systeme (s. Anm. 21), die eine Doppelbelastung lediglich typisierend abmildern, also nicht zielgenau vermeiden, wie etwa das aktuelle Teileinkünfteverfahren (s. Anm. 93 f.).

Keine Kompensation von Vor- und Nachteilen bei einer Gesamtbetrachtung: Obwohl es zwei Blickwinkel gibt, sind diese miteinander vereinbar und beeinflussen sich sogar gegenseitig. So wird die Rechtsformneutralität der Unternehmen auch dann zugunsten von Personenunternehmen verzerrt, wenn durch eine höhere Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne die Möglichkeit einer Körperschaft beeinträchtigt wird, Eigenkapital zu sammeln (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [170]). Ebenso wird die Rechtsformneutralität der Unternehmer zugunsten der Körperschaften verzerrt, wenn durch eine niedrigere Besteuerung der thesaurierten Gewinne in einer Körperschaft ein Zinsvorteil für den Anteilseigner entsteht (*Wagner*, StuW 2000, 109 [116]). Es fördert daher auch die Rechtsformneutralität der Unternehmen, wenn Rechtsformneutralität der Unternehmer hergestellt wird und umgekehrt.

Es schließt sich die Frage an, ob zB ein Vorteil der Körperschaften bei der Rechtsformneutralität der Unternehmen durch einen Nachteil bei der Rechtsformneutralität der Unternehmer kompensiert und so insgesamt eine rechtsformneutrale Besteuerung hergestellt werden kann. Dafür spricht, dass gegen das Postulat der Rechtsformneutralität umso deutlicher verstoßen wird, je eindeutiger eine Rechtsform stl. begünstigt bzw. benachteiligt wird. Eine gegenläufige Benachteiligung bzw. Begünstigung könnte dann den Vor- bzw. Nachteil dieser Rechtsform relativieren und bei einer Gesamtbetrachtung ein belastungsgleiches Erg. herstellen. Indes kann keine Aussage darüber getroffen werden, ob und in welchem Umfang eine Kompensation von Vor- und Nachteilen eintritt. So hängt zB die Kompensation einer Begünstigung der thesaurierten Gewinne durch eine Benachteiligung der ausgeschütteten Gewinne von der Länge der Thesaurierungsperiode und dem individuellen StSatz des Anteilseigners ab. Selbst wenn sich im Einzelfall Vor- und Nachteile kompensieren, kann nicht von einer sich aus der Wettbewerbsneutralität und allgemein aus der ökonomischen Entscheidungsneutralität abgeleiteten Rechtsformneutralität gesprochen werden. Eine Kompensation würde nämlich nichts an der wettbewerbsverzerrenden Wirkung ungleicher Belastungen der thesaurierten und einbehaltenen Gewinne ändern (*Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [187]). Zudem führen gegenläufige Begünstigungen und Benachteiligungen bei der Rechtsformneutralität der Unternehmen und der Unternehmer dazu, dass die Wahl der Rechtsform gerade von der Besteuerung abhängig gemacht wird. Der dann zur Rechtsformwahl erforderliche stl. Abwägungsprozess des Unternehmers ist gerade kein Ausdruck des Neutralitätspostulats. Gegenläufige Vor- und Nachteile können einen Verstoß gegen die Rechtsformneutralität als Neutralitätspostulat nicht aufwiegen (*Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 20).

Zur (auch verfassungsrechtl.) Kritik mangelnder Rechtsformneutralität im geltenden KStRecht s. Anm. 155.

58 4. Finanzierungsneutralität

Schrifttum: *Goode*, The Postwar Corporation Tax Structure, Washington D.C., 1946, 13; *Schmölders*, Die steuerliche Diskriminierung der Körperschaftsgewinne in Großbritannien und den Vereinigten Staaten, StuW 1949, Sp. 767; *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968; *Wagner*, Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung, Berlin 1978; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Lage und Entwicklung der Staatsfinanzen in der Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftenreihe Heft 39, Bonn 1987; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg, 2. Aufl. 1994; *Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Köln 1998; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, München, 7. Aufl. 2015.

Neutralität im Hinblick auf die Finanzierungsentscheidung bedeutet, dass alle Finanzierungsformen dieselben stl. Folgen auslösen, also stl. unverzerrt bleiben (*Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 253). Hauptformen der Finanzierung sind Einlagen bzw. die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (Beteiligungsfinanzierung), die Thesaurierung von Gewinnen (Selbstfinanzierung) und die Aufnahme von Fremdkapital (Fremdfinanzierung). Finanzierungsneutralität hängt folglich von der Besteuerung von Gewinnausschüttungen, einbehaltenen Gewinnen und Zinsen ab. Finanzierungsneutralität wird etwa erreicht, wenn das Entgelt für die Kapitalüberlassung – bei Fremdfinanzierung Zinsen, bei Eigenfinanzierung Dividenden – sowohl auf der Ebene des Unternehmens als auch beim Empfänger jeweils gleich belastet wird (*Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 253). Dazu müsste jede Einkommensminderung, die der Schuldner geltend macht, beim Gläubiger in gleicher Höhe sofort berücksichtigt werden (Korrespondenzprinzip) und alle Finanzierungsformen dem gleichen StSatz unterliegen (Synthesepinzip).

Aus ökonomischer Sicht ist 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 Insolvenzrisiko und sichere daher den Bestand von Unternehmen (*Schmölders*, StuW 1949, Sp. 767 [782]; *Goode*, The Postwar Corporation Tax Structure, 1946, 13; *Wagner*, Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung, 1978, 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*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, 290; *Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, 1998, 47; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Lage der Entwicklung der Staatsfinanzen in der Bundesrepublik Deutschland, 1987, 6; krit. demgegenüber *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968, 22).

Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität ist jedoch eine stl. 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.

5. Verwendungsneutralität

59

Schrifttum: *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968; *Stäuber*, Zur Reform der Körperschaftsteuer, GmbHHR 1974, 197; *Pezzer*, Die Entlastung ausgeschütteter Gewinne von der Körperschaftsteuer nach dem KStG 1977, *StuW* 1976, 311; *Meade Committee*, The Structure and Reform of Direct Taxation, London 1978; *Schreiber*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, Köln 1987; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Lage der Entwicklung der Staatsfinanzen in der Bundesrepublik Deutschland, BMF-Schriftenreihe Heft 39, Bonn 1987; *Seidl*, Betriebsteuer und Neutralität, *StuW* 1989, 350; *Dirrigl*, Gewinnverkauf bei der Anteilsveräußerung, DB 1990, 1045; *Sigloch*, Verzerrende Wirkungen von Bemessungsgrundlagen und Tarif auf Unternehmensentscheidungen nach der Steuerreform, *StuW* 1990, 229; *Wissenschaftlicher 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; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, Hamburg, 2. Aufl. 1994, 317; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, Diss., Köln 1997; *Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Köln 1998; *Schön*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung, *StbJb.* 1998/99, 57.

Im Zusammenhang mit der Forderung nach Verwendungsneutralität werden in erster Linie die stl. Folgen der Gewinnverwendungsalternativen Ausschüttung und Einbehaltung analysiert. Daneben existiert mit der Gewinnrealisierung durch Veräußerung von Geschäftsanteilen eine dritte, weniger beachtete, aber in der Praxis sehr bedeutsame Gewinnverwendungsalternative.

Hierzu ausführl. *Schreiber*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung?, 1987, 165; *Dirrigl*, DB 1990, 1045; *Elschen*, Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?, 2. Aufl. 1994, 317; *Dautzenberg*, Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt, 1997, 591.

Großaktionärs- und Einsperreffekt oder „Lock-in-Effekt“: Im Interesse effizienter Kapitalallokation wird gefordert, das StRecht dürfe die Entsch. 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 1970er Jahren intensiv diskutierte – sog. Großaktionäreffekt, mit dem der Interessenkonflikt zwischen den verschiedenen an einem Unternehmen beteiligten und in unterschiedlicher Weise auf Ausschüttungen angewiesenen Gruppen beschrieben wird (BTDrucks. 7/1470, 326; *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968, 10; *Stäuber*, GmbHHR 1974, 197; *Pezzer*, *StuW* 1976, 311 [312]; *Seidl*, *StuW* 1989, 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 KStSatz und EStSpitzensatz. Aus der Sicht der Allokationseffizienz dürfen KStSatz und EStSpitzensatz daher nicht entkoppelt werden (zB *Sigloch*, *StuW* 1990, 229 [234]; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Lage der

Entwicklung der Staatsfinanzen in der Bundesrepublik Deutschland, 1987, 3; *Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 368; *Schön*, StbJb. 1998/99, 57 [64]).

Konflikt zwischen Verwendungsneutralität und Konsumorientierung der Besteuerung: Die Befürchtung negativer Auswirkungen des Einsparereffekts führt unweigerlich zu einem Konflikt mit den Forderungen der Vertreter eines konsumorientierten StSystems (s. Anm. 180 und Einf. ESt. Anm. 15, 731), denn die Grundaussage der Konsumorientierung ist die Abkoppelung der stl. 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*, 1978, 33).

Im Interesse allokatorenffizienter Verwendungsneutralität wird deshalb teilweise bereits gegen die Ausgangsprämisse der Konsumorientierung opponiert. Es gäbe keinen Grund, die Verwendung von Kapital zu Konsumzwecken zu behindern (*Elschen*, *Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?*, 2. Aufl. 1994, 292; *Wamsler*, *Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?*, 1998, 236). Weniger grds. 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 eine höhere ESt auslöse, werde eine optimale Allokation behindert (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, *Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, 1990, Rz. 83; *Elschen*, *Institutionalisierte oder personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?*, 2. Aufl. 1994, 91). Dieser Einwand bezieht sich nicht auf die niedrig proportionale Unternehmensteuer an sich, sondern wirft die Frage nach ihrem Anwendungsbereich und nach den stl. Folgen eines Wechsels der Anlageform auf (*Seidl*, *StuW* 1989, 350 [353]).

60–69 Einstweilen frei.

C. Überblick über das Körperschaftsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland

70 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 StObjekt 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 (s. Anm. 6).

Die KSt ist eine partielle, eine (Sonder-)Unternehmensteuer. Im dualistischen Unternehmensteuersystem der Bundesrepublik Deutschland unterliegen ihr etwa 18 % der Unternehmen (2017). 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 (s. Anm. 90) beherrscht wird, gilt für PersGes. der Grundsatz der stl. Transparenz (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dieser Gegensatz entfaltet weitreichende Konsequenzen für die Rechtsformentscheidung.

Das deutsche KStSystem gehört zu den sog. *shareholder relief*-Systemen (s. Anm. 21). Eine Doppelbelastung mit KSt und ESt wird durch Teilentlastung beim Anteilseigner abgemildert (im Einzelnen s. Anm. 93 ff.). Mangels Anrechnung der KSt beim Anteilseigner bleibt die KStBelastung bei der Körperschaft definitiv. Begründet (BTDrucks. 14/2683, 93 ff.) wurde die Ersetzung des Anrechnungs- durch das Halbeinkünfteverfahren (seit dem UntStRG 2008 Teileinkünfteverfahren) vor allem mit einer Vereinfachung und geringeren Missbrauchsanfälligkeit sowie einer Förderung der Wettbewerbsfähigkeit und Standortsicherung durch einen niedrigeren KStsatz. Hauptgrund dürfte jedoch die Unionsrechtswidrigkeit (EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke, Slg 2007, I-1835; vgl. bereits EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 – Verkooijen, Slg 2000, I-4071; EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, Slg 2004, I-7477) des Anrechnungsverfahrens gewesen sein, das sich auf Inlandssachverhalte beschränkte.

II. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Rechtsformabhängige Bestimmung des Steuersubjekts

71

Der KSt unterliegen in erster Linie juristische Personen des Privatrechts. Anknüpfungspunkt der KStPflcht ist die zivilrechtl. Rechtsform (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 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 Stplf. zu versteuern ist (§ 3), ebenfalls der KSt unterworfen. Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen Auffangtatbestand, der kaum praktische Bedeutung entfaltet (subsidiäre StPflcht). Der ganz überwiegende Teil aller kstplf. Rechtssubjekte (1,2 Mio.) besteht aus KapGes. (89,6 %), auf die ca. 83,6 % des KStAufkommens entfallen (*Statistisches Bundesamt*, Finanzen und Steuern, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2014, 8). Kapitalgesellschaften sind die SE (Europäische Gesellschaft), AG, KGaA, GmbH und als Variante die UG (Unternehmergesellschaft, § 5a GmbHG). Die in § 1 Abs. 1 verwendeten Gesellschaftsbezeichnungen sind streng im Sinne des Zivilrechts zu verstehen. Daher ist etwa die GmbH & Co. KG, die zivilrechtl. eine PersGes. (KG) darstellt, trotz einer im Einzelfall (vor allem bei Publikumsgesellschaften) gesellschaftsvertraglich vereinbarten kstl. Binnenstruktur nicht kstplf. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [759]).

2. Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand

72

Schrifttum: *König*, Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach deutschem Körperschaftsteuerrecht, Münster 1958; *Kugel*, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, München 1989; *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751 und 1790; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt am Main 1997; *H.-F. Lange*, Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2000, 200; *Keßler*/

Fritz/Gastl, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; *Kessler/Fritz/Gastl*, Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand, BB 2004, 2325; *Schiffers*, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand, GmbH-StB 2006, 325; *Hufeld*, Das Recht des Konkurrenten auf Besteuerung der öffentlichen Hand, in *Kluth/Müller/Peilert* (Hrsg.), Wirtschaft – Verwaltung – Recht, FS Rolf Stobe, Neuwied 2008, 717; *Strahl*, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2008, 16130; *Bott*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer, DStZ 2009, 710; *Heger*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; *Seer/Klemke*, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, 2015; *Strahl*, Wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand, DStR 2010, 193; *Bürstinghaus*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer – Weiterhin ungeklärte Rechtsfragen und fortbestehende Praxisprobleme, DStZ 2011, 345; *Droege*, Die Besteuerung interkommunaler Zusammenarbeit – Zwischen Wettbewerbsneutralität und Gemeinwohlbindung, VBIBW 2011, 41; *Bott/Gastl*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben, DStZ 2012, 570; *Desens/Hummel*, Umsatzsteuerdefinitivbelastung bei Körperschaften des öffentlichen Rechts, StuW 2012, 225; *Eversberg*, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger, DStZ 2012, 278; *Bott*, Kapitalertragsteuer bei Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, DStZ 2015, 112; *Schiffers*, Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer – Konsequenzen des aktualisierten BMF-Schreibens vom 9.1.2015 in der Praxis, DStZ 2015, 144; *Schiffers*, Besteuerung von Beteiligungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft – aktuelle Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung der KStR 2015, DStZ 2016, 371; *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Die Emanzipation des Steuerrechts und das öffentliche Wirtschaftsrecht, Tübingen 2018.

Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichem und privatwirtschaftlichem Sektor werden durch die Einbeziehung der Betriebe gewerblicher Art (BgA) von jPöR verhindert (§ 1 Abs. 1 Nr. 6; § 4; s. auch Anm. 73). Körperschaften des öffentlichen Rechts (etwa Bund, Länder, Gemeinden) sind nur mit ihren BgA unbeschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 1 Nr. 6). Steuerpflichtig iSd. § 33 Abs. 1 AO ist aber nicht der BgA, sondern die ihn tragende KdöR (BFH v. 27.11.2012 – IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514). Diese „Selbstbesteuerung“ des Staats rechtfertigt und gebietet der Umstand, dass sie mit privaten Unternehmen im Wettbewerb stehen und anderenfalls ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile hätten.

Vgl. hierzu zB *König*, Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach deutschem Körperschaftsteuerrecht, 1958; *Kugel*, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, 1989; *Seer*, DStR 1992, 1751 und 1790; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997; *H.-F. Lange*, DStZ 2000, 200; *Keßler/Fritz/Gastl*, BB 2001, 961; *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 6; *Kessler/Fritz/Gastl*, BB 2004, 2325; *Schiffers*, GmbH-StB 2006, 325; *Hufeld*, FS Stober, 2008, 717; *Strahl*, KÖSDI 2008, 16130; *Bott*, DStZ 2009, 710; *Heger*, FR 2009, 301; *Hüttemann*, FR 2009, 308; *Bürstinghaus*, DStZ 2011, 345; *Droege*, VBIBW 2011, 41; *Bott/Gastl*, DStZ 2012, 570; *Desens/Hummel*, StuW 2012, 225 (232) mwN; *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, 2018.

§ 4 bestimmt näher, was unter einem BgA zu verstehen ist, nämlich grds. die Ausübung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit, die sich innerhalb der

Gesamtbetätigung der juristischen Person hervorhebt (Abs. 1). Für die praktisch wichtigsten Fälle wird die Abgrenzung ausdrücklich geregelt: (Kommunale) Versorgungsbetriebe (Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme ua.) sind BgA (§ 4 Abs. 3). Werden solche von einer Kommune nicht als Eigenbetrieb geführt, sondern in einer privaten Rechtsform (etwa eine „Stadtwerke-GmbH“), ist die GmbH bereits selbst unbeschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 1 Nr. 1) und die Beteiligung der Kommune an dieser GmbH zählt als BgA, wenn tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der GmbH ausgeübt wird (zur Abgrenzung R 4.1 [2] KStR 2015; *Schiffers*, DStZ 2016, 371). Auf der anderen Seite gehören Hoheitsbetriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, nicht zu den stpfl. BgA (§ 4 Abs. 5). Dass der gesetzliche Abgrenzungsmaßstab („überwiegend“) zu schwierigen Abgrenzungsproblemen führt, ist offensichtlich.

Vgl. nur BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334 (Beratung des Dualen Systems durch Gemeinde als BgA); BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837 (kommunaler Kindergarten als BgA); vgl. auch *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015.

Unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt das Gesetz, gewinn- und verlustbringende BgA mit stl. Wirkung zusammenzufassen (§ 4 Abs. 6; dazu *Eversberg*, DStZ 2012, 278) und ermöglicht insoweit einen Verlustausgleich oder einen Verlustabzug (§ 10d EStG) nach Maßgabe des § 8 Abs. 8, sog. kommunaler Querverbund (dazu BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303; *Strahl*, DStR 2010, 193). Im Übrigen unterliegen (fiktive) Gewinntransfers gleich welcher Art von der Sphäre eines BgA (mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit) zur Trägerkörperschaft des öffentlichen Rechts einer abgeltenden KapErtrSt iHv. 15 % (§ 2 Nr. 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a oder b, § 43 Abs. 1 Nr. 7b oder 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 1, § 44a Abs. 8 Nr. 2 EStG, dazu BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97; *Bott*, DStZ 2015, 112; *Schiffers*, DStZ 2015, 144). Eine vGA vom BgA zur Trägerkörperschaft durch Dauerverlustgeschäfte im Interesse der Trägerkörperschaft (s. Anm. 97) wird jedoch nach Maßgabe des § 8 Abs. 7, 9 begünstigt, was die Frage aufwirft, ob dies mit dem EU-Beihilferecht (Art. 107f. AEUV) vereinbar ist (s. Anm. 160).

3. Unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

73

Schrifttum: *Salditt*, Zur Körperschaftsteuerpflicht der nichtrechtsfähigen „Kapitalgesellschaft“, StuW 1971, 191; *Piltz*, Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften aufgrund inländischer Geschäftsleitung, FR 1985, 347; *Lehner*, Die steuerliche Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, RIW 1988, 201; *Debatin*, Zum Steuerstatus ausländischer Kapitalgesellschaften, BB 1990, 1457; *Henkel*, Subjektfähigkeit grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften, RIW 1991, 565; *Herz*, Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften, Berlin 1997; *Henke/Lang*, Qualifizierung ausländischer Rechtsgebilde am Beispiel der Delaware-LLC, IStR 2001, 514; *Djanani/Brähler/Hartmann*, Die Finanzverwaltung und die autonome Abkommensauslegung, IStR 2004, 351; *Fahrenberg/Henke*, Das BMF-Schreiben zur steuerlichen Einordnung der US-LLC aus Beratersicht, IStR 2004, 485; *Gassner/Lang/Schuch/Staringer*, Die beschränkte Steuerpflicht im ESt- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004; *Stewen*, Europäisches Anerkennungsprinzip und deutscher Typenvergleich, FR 2007, 1047; *Drüen/Liedtke*, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europäische Flanke, FR 2008, 1; *Hochheim*, Der Typenvergleich aus europäischer Sicht, Frankfurt am Main 2009; *Schaumburg*, Interna-

tionales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017; *Martini*, Der Typenvergleich bei beschränkter Steuerpflicht, IStR 2012, 441; *Richter*, Grenzüberschreitende Mitunternehmerschaften – Hybride Umstrukturierungen, GmbHR 2012, 1117; *Schnitger*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82.

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit ihrem Welteinkommen sind die genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (s. Anm. 71), wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 Satz 1). Die Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Sitz“ sind in den §§ 10, 11 AO definiert. Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Dieser Begriff knüpft an die tatsächlichen Verhältnisse an. Der Sitz (§ 11 AO) wird dagegen durch formale Kriterien wie Satzung, Gesellschaftsvertrag, Gesetz usw. bestimmt. Für die unbeschränkte StPflcht reicht es aus, wenn die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland liegt. Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung im Inland, aber ihren Sitz im Ausland haben, was nach einem „Zuzug“ der Gesellschaft durch Verlegung der Geschäftsleitung nach Deutschland passieren kann, nennt man doppelt ansässige KapGes. (s. *Schnitger*, IStR 2013, 82). Für die Zuordnung der Besteuerungsrechte gilt eine solche Gesellschaft regelmäßig im Geschäftsleitungsstaat als ansässig (sog. *tiebreaker-rule* nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA).

Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht: Anders als das EStG kennt das KStG zwei Fälle der beschränkten StPflcht. Die StPflcht der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (§ 2 Nr. 1), beschränkt sich auf die inländ. Einkünfte (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 EStG) und entspricht im Wesentlichen der Regelung des § 1 Abs. 4 EStG. Eine ausländ. KapGes. ist in Deutschland dann kstpfl., wenn sie dem Typ nach einer inländ. KapGes. oder einer sonstigen juristischen Person des Privatrechts entspricht. Seit der sog. Venezuela-Entsch. des RFH (RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RStBl. 1930, 444; BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BStBl. II 2009, 263; folgend BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Rz. 1.2) beurteilt die Rspr. die rechtl. Qualität der Gesellschaft nach Typusmerkmalen, dh., sie nimmt einen Typenvergleich vor: Es wird untersucht, mit welcher Organisationsform des deutschen Rechts das ausländ. Gebilde am ehesten vergleichbar ist. Dementsprechend wird dann die Einordnung vorgenommen. Ist zB die Haftung beschränkt, eine Fremdgeschäftsführung zulässig, sind die Anteile ohne Zustimmung der Gesellschafter übertragbar, erfolgt die Gewinnzuteilung durch einen Ausschüttungsbeschluss, ist eine Kapitaleinlage zu erbringen, ist die Lebensdauer unbegrenzt, erfolgt die Gewinnverteilung anhand der Nennbeträge und ist die Gründung durch eine Registereintragung formalisiert, so spricht dies für die Annahme einer KapGes. Keine maßgeblichen Kriterien sind dagegen die Einordnung des ausländ. Staats, die Rechtsfähigkeit oder die Anzahl der Gesellschafter.

Näher hierzu zB *Salditt*, StuW 1971, 191; *Piltz*, FR 1985, 347; *Lehner*, RIW 1988, 201 (209); *Debatin*, BB 1990, 1457; *Henkel*, RIW 1991, 565; *Herz*, Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften, 1997; *Henke/Lang*, IStR 2001, 514; *Djanani/Brähler/Hartmann*, IStR 2004, 351; *Fahrenberg/Henke*, IStR 2004, 485; *Stewen*, FR 2007, 1047; *Hochheim*, Der Typenvergleich aus europäischer Sicht, 2009; *Martini*, IStR 2012, 441; *Richter*, GmbHR 2012, 1117 (1119); aus österreichischer Perspektive *Gassner/Lang*

Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht, 2004.

Wann inländ. Einkünfte vorliegen, muss anhand von § 8 KStG 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 StPflcht für die inländ. Einkünfte an, von denen ein StAbzug (etwa KapErtrSt nach § 43 EStG) vorzunehmen ist oder die aus einer ausdrücklich in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a–c genannten Wertpapierleihe oder Wertpapierpensionsgeschäften stammen. Unter § 2 Nr. 1 Halbs. 1 fallen inländ. Körperschaften, die nicht im Katalog des § 1 Abs. 1 enthalten sind, wie etwa Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden ua.) sowie andere KdöR, die Einkünfte außerhalb eines BgA (s. Anm. 72) erzielen.

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

- ▶ *Keine subjektiven Steuerbefreiungen:* Gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 2 sind die subjektiven StBefreiungen des § 5 Abs. 1 nicht auf beschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 2 Nr. 1 anzuwenden, es sei denn, es handelt sich um bestimmte gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9), die ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im EU-/EWR-Raum haben (vgl. EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, Slg 2006, I-8203; *Drüen/Liedtke*, FR 2008, 1).
- ▶ *Organschaft:* Eine beschränkt kstpfl. KapGes. kann keine OG sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1, § 17 Abs. 1 Satz 1). Vielmehr muss eine unbeschränkte KStPflcht durch eine inländ. Geschäftsleitung (§ 10 AO) begründet werden, wobei der Sitz (§ 11 AO) auch in einem EU/EWR-Staat liegen kann (s. Anm. 110).
- ▶ *Veranlagungswahlrecht/Steuerabzug:* Das Veranlagungswahlrecht des § 32 Abs. 4 (iVm. Abs. 2 Nr. 2) findet bei beschränkt kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 2 Nr. 1 nur Anwendung, soweit diese ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung innerhalb des EU-/EWR-Raums haben. Ebenso ist der subjektive Anwendungsbereich für den Nettosteuerabzug (§ 50a Abs. 3 EStG) beschränkt.

4. Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht

74

Schrifttum: *Hüttemann*, Der Beginn der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 27; *Eickmann/Mörwald*, Steuerliche Auswirkungen des Wegzugs von Kapitalgesellschaften in einen Drittstaat, DStZ 2009, 422; *Bergmann*, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, Köln 2012; *Breithecker/Herbert*, Status quo der Mobilität von Gesellschaften innerhalb der EU und des EWR und hieraus resultierende Konstellationen für grenzüberschreitende Verschmelzungen, StuW 2015, 156; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017.

Beginn der Körperschaftsteuerpflicht: Da die KStPflcht in den meisten Fällen Rechtsfähigkeit voraussetzt, beginnt sie grds. erst mit Eintragung. Bis zur Ein-

tragung kommt es auf die zivilrechtl. Einordnung der werdenden Gesellschaft an. In der Gründungsphase einer Körperschaft ist zu differenzieren: Obwohl zB zwischen der notariellen Beurkundung des GmbH-Vertrags und der Eintragung im Handelsregister noch keine GmbH, sondern eine Gesellschaft sui generis vorliegt, wird diese Vorgesellschaft zivilrechtl. weitgehend nach den Regeln des GmbHG behandelt. Daher stellt sie auch kstl. gemeinsam mit der späteren GmbH ein einheitliches StSubjekt dar, sofern die Eintragung tatsächlich erfolgt (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247, noch unter Verwendung des alten Terminus „Gründungsgesellschaft“). Kommt es nicht zur Eintragung, so entfällt nachträglich die KStPflcht (BFH v. 18.3.2010 – IV 88/06, BStBl. II 2010, 991; *Hüttemann*, FS Wassermeyer, 2005, 27). Dagegen ist die Vorgründungsgesellschaft (im Zeitraum zwischen mündlichen oder privatschriftlichen Vereinbarungen der späteren Gesellschafter und dem formwirksamen Vertragschluss) eine GbR bzw. oHG, sodass auch stl. keine KStPflcht eintritt (BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91).

Ende der Körperschaftsteuerpflicht: Die KStPflcht endet mit dem Ende des Bestehens des StSubjekts; dh. bei der juristischen Person mit dem endgültigen Erlöschen der Rechtspersönlichkeit. Die Löschung im Handelsregister (dh. der Verlust der zivilrechtl. Rechtsfähigkeit) allein reicht noch nicht aus. Vielmehr besteht die Körperschaft stl. auch über diesen Zeitpunkt hinaus solange fort, wie sie noch über bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände verfügt (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; BFH v. 29.10.1986 – I R 318/83 ua., BStBl. II 1987, 310 [312]). Für Abschlussbesteuerung durch Liquidation enthält § 11 Sondervorschriften für die Ermittlung des Abwicklungsgewinns (ausführl. *Bergmann*, Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften, 2012).

Sitzverlegung ins Ausland: Der Beendigung durch Liquidation (§ 11) gleichgestellt ist das Ende der unbeschränkten StPflcht durch Verlagerung ins Ausland. In diesen Fällen der sog. Steuerentstrickung geht es um die Erfassung der von der Körperschaft angesammelten stillen Reserven. Hat die Sitzverlegung zur Folge, dass die Körperschaft in keinem EU-/EWR-Staat mehr unbeschränkt stpfl. ist, gilt sie nach § 12 Abs. 3 als aufgelöst und es erfolgt eine Schlussbesteuerung nach § 11. § 12 Abs. 3 Satz 4 bestimmt dazu ausdrücklich, dass allein der sog. Brexit diese Rechtsfolge in Bezug auf Großbritannien und Nordirland nicht auslöst. Dagegen werden bei Wegzügen innerhalb des EU-/EWR-Raums gem. § 12 Abs. 1 nur die stillen Reserven aufgedeckt und besteuert, für die infolge des Wegzugs das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird (*Breithecker/Herbort*, *StuW* 2015, 156; *Eickmann/Mörwald*, *DStZ* 2009, 422). Das ist aber dann nicht der Fall, wenn die wegziehende Körperschaft eine BS im Inland zurückbehält, der die betreffenden WG zugeordnet werden können (vgl. § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG; § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG; Art. 7 iVm. Art. 5 OECD-MA). Auch deutsches Immobilienvermögen etwa bleibt auch nach einem Wegzug unabhängig von der Zurückbehaltung einer inländ. BS stl. im Inland erfasst (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG; Art. 6 OECD-MA).

75 5. Subjektive Steuerbefreiungen

Anders als das EStG, das StBefreiungen nur für einzelne Einkünfte gewährt, kennt das KStG neben sachlichen StBefreiungen auch subjektive und partielle StBefreiungen. Im Rahmen des § 5 ist zu unterscheiden zwischen persönlichen

StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 1–2a und sachlichen 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 stbefreite Körperschaft ihre Fähigkeit, StSubjekt zu sein, verliert, bleibt die sachlich stbefreite Körperschaft StSubjekt, das lediglich hinsichtlich (eines Teils) des StObjekts befreit ist. So beschränkt sich zB die sachliche StBefreiung der gemeinnützigen Körperschaften auf die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung bestimmter stbegünstigter Zwecke (§ 5 Abs. 1 Nr. 9). Überschreitet die Tätigkeit den stbegünstigten Bereich, so wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, in dessen Rahmen es zu einer sog. partiellen (unbeschränkten) StPflcht kommt. Die sachlichen StBefreiungen nach § 5 führen nicht dazu, dass an die Stelle der unbeschränkten eine Art beschränkte StPflcht tritt. Vielmehr bleibt die unbeschränkte StPflcht erhalten.

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 unbeschränkt stpfl., aber subjektiv oder partiell stbefreite Körperschaften sind mit Einkünften, die dem StAbzug (zB KapErtrSt nach § 43 EStG) unterliegen, dennoch stpfl. Insoweit gilt für stbefreite Körperschaften die gleiche Rückausnahme wie für nicht stpfl. Körperschaften (für diese § 2 Nr. 2).

Einstweilen frei.

76–79

III. Sachlicher Anwendungsbereich (Steuerobjekt der Körperschaftsteuer)

80

Schrifttum: *Pezzer*, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, *StuW* 1998, 76; *Schön*, Die Verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in *Jakobs/Picker/Wilhelm* (Hrsg.), FS Werner Flume, Köln 1998, 265; *Nippert*, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, Aachen 2006; *Heuermann*, Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit, *DStR* 2013, 1; *U. Prinz*, Ist die Zinsschranke verfassungsrechtlich besser als ihr Ruf?, *FR* 2013, 145; *Ismer*, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Zinsschranke, *FR* 2014, 777; *Weggenmann/Clafß*, Die Zinsschrankenregelung auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *BB* 2016, 1175; *Desens*, Umsetzung einer Zinsschranke in das nationale Steuerrecht, *SWI* 2018, 461; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317; *Herlinghaus*, Grund- und Streitfragen des körperschaftsteuerlichen Einkommensbegriffs, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1373.

Bemessungsgrundlage der KSt ist das zVE (§ 7 Abs. 1). Dieses ergibt sich, wenn man das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 Satz 1 um die Freibeträge der §§ 24, 25 mindert (§ 7 Abs. 2). Hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens verweist § 8 Abs. 1 Satz 1 wiederum auf die allgemeinen Vorschriften des EStG und etwaige Spezialregelungen des KStG. Das entspricht der Einordnung der KSt als Personalsteuer. Während Objekt- und Realsteuern einen objektivierten Ertrag er-

fassen, der die Ertragskraft des Gewerbebetriebs widerspiegeln soll, nimmt die KSt auf die individuellen Verhältnisse des KStSubjekts Bezug. Der Einkommensbegriff des KStG deckt sich mit dem Einkommensbegriff des EStG (§ 8 Abs. 1). Erfasst wird in erster Linie das am Markt realisierte Einkommen (zur sog. Markteinkommenstheorie s. Einf. ESt. Anm. 13, 631). Das KStG enthält weder eine eigene Definition des Einkommens noch umfassende eigene Gewinnermittlungsvorschriften, sondern verweist insoweit auf das EStG.

Fiktion der Gewerblichkeit: Eine wichtige Modifikation enthält § 8 Abs. 2: Bei unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 (KapGes., Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit) sind alle (stbaren) Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Der dem EStRecht innewohnende Dualismus der Einkünfteermittlung ist dem KStRecht der KapGes. und der im Übrigen genannten Körperschaften folglich unbekannt. Für die übrigen KStSubjekte (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5) findet hingegen die Zuordnung zu den sieben in § 2 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkunftsarten Anwendung. Die Umqualifizierung gilt auch, wenn die Körperschaft zusammen mit anderen Stpfl., die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, an einer Einkunftsquelle (zB VuV) beteiligt ist (BFH v. 17.1.1985 – IV R 106/81, BStBl. II 1985, 291; BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679).

Keine außerbetriebliche Sphäre: Aus der Gewerblichkeitsfiktion (§ 8 Abs. 2) folgt nach umstrittener hM auch, dass bei KapGes. alle Einnahmen und Ausgaben in ihrer betrieblichen Sphäre anfallen, es also weder eine Privatsphäre noch eine außerbetriebliche Sphäre der KapGes. gibt.

Vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, BStBl. II 2014, 119; BFH v. 16.1.2014 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324; anders dagegen BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, für ausl. KapGes.; dagegen Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 37; Pezzer, *StuW* 1998, 76; Schön, FS Flume, 1998, 265 (270); krit. *Desens/Blischke* in *KSM*, § 15 Rz. A 82 (7/2016); zum Streitstand ausführl. *Nippert*, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuerrecht, 2006; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 (1329 f.); *Heringhaus*, FS BFH, 2018, 1373 (1375 ff.) sowie § 8 Anm. 41.

Besondere Abzugsverbote (etwa § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 5 EStG; § 10 KStG) bleiben aber unberührt. Spenden sind jedoch grds. als BA abziehbar (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2), können aber auch als vGA zu qualifizieren sein (s. § 8 Anm. 380 „Spenden“).

Liebhabe bei Kapitalgesellschaften: Soweit einer KapGes. die Gewinnerzielungsabsicht fehlt („Liebhabe“), liegt ggf. eine vGA vor: Erwirtschaftet die Gesellschaft mit einer bestimmten Tätigkeit Verluste, weil sie zB WG im Interesse ihrer Gesellschafter unterhält, liegt eine vGA vor, wenn die verlustbringende Tätigkeit im Interesse der Gesellschafter erfolgt und sie ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht vorgenommen hätte.

BFH v. 12.6.2013 – I R 109/10 ua, BStBl. II 2013, 1024; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; noch Liebhabe-Grundsätze heranziehend BFH v. 17.11.2014 – I R 56/03, BFHE 208, 519.

Die Rspr. bejaht dann zwar mangels außerbetrieblicher Sphäre das Vorliegen von BA, „korrigiert“ dieses Erg. indes außerbilanziell durch die Annahme einer vGA in Höhe der der Gesellschaft entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Vergütung bzw. eines angemessenen Gewinnaufschlags für die verlustbringende Tätigkeit (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFHE 199, 217; ausführl. § 8 Anm. 42).

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 R 8.1 KStR 2015). Bei KapGes. wird bei der Ermittlung der kstl. Bemessungsgrundlage der Gewinn iSd. §§ 4, 5 EStG daher als Ausgangsgröße zugrunde gelegt. Wegen der Maßgeblichkeit des Handelsrechts nach § 5 Abs. 1 EStG ist bei der Ermittlung des stl. Gewinns zunächst vom handelsrechtl. Jahresüberschuss (§ 275 HGB) auszugehen. Das aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanzergebnis (§ 5 EStG) wird durch kstl. Sonderregelungen in den §§ 8 ff. für Zwecke der KSt modifiziert. Das KStG enthält einige über das EStG hinausgehende StBefreiungen. So stellt § 8 Abs. 5 satzungsmäßige Mitgliederbeiträge an Personenvereinigungen von der KSt frei. Die größte praktische Bedeutung haben jedoch die StBefreiungen für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne in § 8b (s. Anm. 95).

- ▶ *Geltung von Einkommensteuerabzugsverboten:* Aus dem Verweis in § 8 Abs. 1 Satz 1 folgt zudem, dass der Gewinn einer Körperschaft nicht durch Aufwendungen gemindert wird, die schon nach den Abzugsverboten aus § 3c Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 4a, 5, 5b, 6, § 4f (Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeiträge und Erfüllungsübernahmen), § 4h (Zinsschranke), § 4i (Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug), § 4j (Lizenzschranke) EStG nicht abziehbar sind.
- ▶ *Verschärfung der Zinsschranke durch § 8a Abs. 2 und 3:* Die Zinsschranke (§ 4h EStG) gilt nach § 8a Abs. 1 ausdrücklich im KStRecht. Nicht abziehbar ist der Zinsaufwand, soweit er 30 % eines modifizierten Gewinns (EBITDA) zzgl. etwaiger Zinseinnahmen übersteigt. Nicht abziehbarer Zinsaufwand kann ebenso wie das am EBITDA orientierte Verlustnutzungspotenzial vorgetragen und in den Folgejahren genutzt werden (sog. Zins- und EBITDA-Vortrag). § 4h Abs. 2 EStG enthält jedoch neben dem sog. Zinsaufwands-Freibetrag (bis 3 Mio. €) zwei weitere Rückausnahmen, nämlich die sog. *stand alone*-Klausel (keine Konzernzugehörigkeit) und die sog. Eigenkapital-Escape-Klausel, die bei einem konzernzugehörigen Betrieb greift, wenn die eigene Eigenkapitalquote nicht niedriger als die Eigenkapitalquote des Konzerns ist. Körperschaften können sich auf die *stand alone*- bzw. Eigenkapital-Escape-Rückausnahmen aber nur berufen, wenn keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung iSd. § 8a Abs. 2 bzw. 3 vorliegt. Eine solche Schädlichkeit besteht, wenn der Zinsaufwand an Gesellschafter mehr als 10 % des gesamten Nettozinsaufwandes beträgt. Die Zinsschranke soll verhindern, dass grenzüberschreitende Konzerne eine (unangemessene) Konzernfinanzierungsstruktur wählen, die dazu führt, dass Gewinne durch einen disproportional verteilten Finanzierungsaufwand ins niedrig besteuerte Ausland verlagert werden (Desens, SWI 2018, 461). Aus unionsrechtl. Gründen (EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, Slg 2002, I-11779) darf sie aber nicht allein EU-grenzüberschreitende Fremdfinanzierungen be-

nachteiligen (Rz. 1484) und gilt deshalb auch bei reinen Inlandsachverhalten, soweit sie nicht innerhalb einer Organschaft ausgeschlossen wird (§ 15 Satz 1 Nr. 3, s. Anm. 110). Sie wird durch die BEPS-RI (ATAD) nach Maßgabe ihres Art. 4 unionsrechtl. vorgegeben (dazu *Desens*, SWI 2018, 461). Die Verfassungsmäßigkeit der schon zuvor geltenden deutschen Zins-schranke wird angezweifelt (s. Anm. 157; BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240, Vorlage zum BVerfG, Az. 2 BvL 1/16 mwN; *U. Prinz*, FR 2013, 145; *Weggenmann/Claß*, BB 2016, 1175; aA dagegen *Heuermann*, DStR 2013, 1; *Ismer*, FR 2014, 777). Die verfassungsrechtliche Kritik ist uE nur berechtigt, soweit sie sich auf die Rückausnahmen in § 8a Abs. 2 und 3 bezieht, ohne die auch im Sachverhalt der BFH-Vorlage (aaO) ein Zinsabzug möglich gewesen wäre. Insoweit besteht auch kein Konflikt mit der Zins-schranke aus Art. 4 der BEPS-RI (ATAD), da dort Rückausnahmen wie in § 8a Abs. 2 und 3 überhaupt nicht vorgesehen sind. Denkt man sich die Rückausnahmen aus § 8a Abs. 2 und 3 hingegen weg und betrachtet man allein das Regel-Ausnahmeverhältnis in § 4h EStG, führt die Regel (§ 4h Abs. 1 EStG) zwar zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips. Diese lässt sich jedoch mit dem (Lenkungs-)Ziel rechtfertigen, eine angemessene Finanzierungsstruktur in grenzüberschreitenden Konzernen herzustellen, was durch die Ausnahmen in § 4h Abs. 2 EStG und in § 15 Satz 1 Nr. 3 (Organschaften) im Wege einer sachgerechten Typisierung noch hinreichend zielgenau erreicht wird. Zur Unionsrechtswidrigkeit der Einschränkungen der Organschaftsklausel s. Anm. 161.

Wie die ESt ist die KSt eine Jahressteuer und wird für jedes Kj. festgesetzt (§ 7 Abs. 3). Bei buchführungspflichtigen Körperschaften kann der Gewinn allerdings nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermittelt werden (§ 7 Abs. 4).

Sonderausgabenähnliche Abzugstatbestände: Private Abzüge (SA-Abzug, außergewöhnliche Belastung) kommen mangels Privatsphäre der KapGes. nicht in Betracht. Bei der Ermittlung des Einkommens werden jedoch einige Posten abgezogen, die nicht zum Gewinn iSd. §§ 4, 5 EStG; § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gehören und im EStRecht systematisch bei den SA eingereicht werden. Zwar kennt das KStRecht den Begriff der SA nicht; der Sache nach handelt es sich aber um sonderausgabenähnliche Abzugstatbestände. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sieht einen Spendenabzug vor, der im Wesentlichen dem Sonderausgabentatbestand des § 10b EStG nachgebildet ist. Spenden haben zwar den handelsrechtl. Jahresüberschuss gemindert, sind aber nicht zwangsläufig BA und beeinflussen daher den stl. Gewinn der Körperschaft nicht. Parteispenden von Körperschaften sind dagegen nicht abziehbar, um eine verfassungswidrige indirekte Vervielfachung der für natürliche Personen geltenden stl. Höchstbeträge zu verhindern (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264).

Nicht abziehbare Aufwendungen: Nach § 10 sind einige Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht abziehbar. Grund ist, dass auf der einen Seite handelsrechtl. jeder Vermögensabfluss bei der Körperschaft zu einer Minderung des Jahresüberschusses führen muss, andererseits aber zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen die kstl. Bemessungsgrundlage den Einkünften aus Gewerbebetrieb eines Einzelunternehmers oder Gesellschafters einer Pers-Ges. im Wesentlichen entsprechen muss.

- ▶ § 10 Nr. 2 schließt die Steuern vom Einkommen (zB eigene KSt, SolZ, Kap- ErtrSt auf bezogene Erträge), sonstige Personensteuern (zB ErbSt) und die

USt auf Entnahmen vom Abzug aus. Diese Steuern stellen handelsrechtl. Aufwand dar (vgl. § 275 Abs. 2 Nr. 18, § 19 HGB), wären aber auch bei der Ermittlung der estl. Bemessungsgrundlage nichtabziehbar (§ 12 Nr. 3 EStG). Das Abzugsverbot erstreckt sich auch auf die entsprechenden stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 4 AO.

- ▶ *Nach § 10 Nr. 3*, der wortgleich mit § 12 Nr. 4 EStG ist, sind Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtl. Art mit überwiegendem Strafcharakter vom Abzug ausgeschlossen. Wegen des personalen Charakters des deutschen Strafrechts können Strafen lediglich gegen natürliche Personen ausgesprochen werden. Geldbußen, die auch gegen juristische Personen verhängt werden können (§ 30 OWiG), sind aber bereits nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG iVm. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG vom Abzug ausgeschlossen. Daher hat diese Vorschrift nur einen sehr beschränkten Anwendungsbereich (vor allem die Einziehung mit Strafcharakter nach § 74 Abs. 2 Nr. 1, § 75 StGB) und ausländ. Geldstrafen, sofern die jeweilige Rechtsordnung die Verhängung gegen juristische Personen zulässt.
- ▶ *Bedeutsamer ist dagegen das in § 10 Nr. 4 statuierte Abzugsverbot* für die Hälfte der Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrats und ähnlicher Überwachungsorgane. Die Einschränkung des BA-Abzugs soll überhöhten Vergütungen entgegenwirken (BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; verfassungsgemäß; *Herlinghaus*, FS BFH, 2018, 1373 (1388); zu Recht krit. wegen der Durchbrechung des Nettoprinzips vgl. *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 48 mwN).

Freibeträge (§§ 24, 25): Letzte Stufe der Ermittlung des zVE ist bei bestimmten Körperschaften der Abzug von Freibeträgen (§§ 24, 25). Kapitalgesellschaften erhalten keine Freibeträge (§ 24 Satz 2 Nr. 1). Hauptsächlich kommen die Freibeträge daher Stiftungen, gemeinnützigen Vereinen mit stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 24: 5 000 €) und für zehn Jahre den neu gegründeten land- und forstw. tätigen Genossenschaften oder Vereinen (§ 25: 15 000 €) zugute.

Einstweilen frei.

81–84

IV. Körperschaftsteuerarief

85

Der KStTarif ist ein Proportionaltarif. Er ist im Zuge des internationalen Steuerenkungswettbewerbs von 56 % (1989) zunächst auf 50 % (1990), auf 45 % (1994), auf 40 % (1999) und ab 2001 mit Einf. des Halbeinkünfteverfahrens auf 25 % gesenkt worden. Seit 2008 beträgt er nur noch 15 % (§ 23 Abs. 1). Anders als bei der ESt wird bei der KSt das „Existenzminimum“ nicht berücksichtigt.

Auf die zu entrichtende KSt wird seit 1995 ein als Zuschlagsteuer ausgestalteter SolZ erhoben, der sich nach der festgesetzten KSt bemisst (§ 2 Nr. 3, § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG) und seit 1998 bei 5,5 % (§ 4 SolZG) liegt (bis 1997 bei 7,5 %). Damit erhöht sich die Belastung für thesaurierte Gewinne auf 15,825 % (inkl. SolZ) bzw. plus GewStBelastung (ca. 13 %) auf 28,825 %. Bei natürlichen Personen als Anteilseigner sind ausgeschüttete Gewinne mit effektiv 28,825 bis 49,1 % (je nach individuellem StStz, inkl. SolZ, ohne KiSt), bzw. unter Anwendung der Abgeltungsteuer mit 47,6 % (Abgeltungsteuer, inkl. SolZ, ohne KiSt) belastet.

Einstweilen frei.

86–89

V. Umsetzung des Trennungsprinzips im deutschen Körperschaftsteuerrecht

90 1. Grundaussagen des Trennungsprinzips

Schrifttum: *Mannhold*, Anrechnungsverfahren und Steuerrechtsprechung bei Gültigkeit der „Durchgriffsthese“, *StuW* 1980, 135; *Böhmer*, Das Trennungsprinzip im Körperschaftsteuerrecht – Grundsatz ohne Zukunft?, *StuW* 2012, 33; *Gosch*, Körperschaftsteuer, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1937; *Dorenkamp*, Bedeutung des Trennungsprinzips bei der Auslegung des KStG, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1349; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317.

Trennungsprinzip: Die Besteuerung von KapGes. und Anteilseignern ist vom Trennungsprinzip beherrscht. Als voneinander unabhängige, selbständige StSubjekte sind sie stl. getrennt zu betrachten (*Mannhold*, *StuW* 1980, 135; *Böhmer*, *StuW* 2012, 33; *Gosch*, FS Kirchhof, 2013, 1937 [1938 f.]; *Dorenkamp*, FS BFH, 2018, 1349 [1352]; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1323]).

Gewinnverwendungen jeglicher Art mindern den Gewinn der KapGes. nicht (§ 8 Abs. 3). Dies gilt sowohl für offene als auch für vGA, wobei letztere in der Praxis eine wichtige Rolle spielen. Eine Beteiligung an einer KapGes. wird folglich anders behandelt als die Hingabe eines schuldrechtl. Darlehens (grds. BA-Abzug für den Zinsaufwand). Betrachtet man daher allein die KapGes., ist das deutsche KStRecht nicht finanzierungsneutral (s. Anm. 58).

Verluste der Kapitalgesellschaft werden grds. entsprechend den Bestimmungen des EStG berücksichtigt (§ 8 Abs. 1), dh., es ist ein interner Verlustausgleich sowie ein durch die sog. Mindestbesteuerung höhenmäßig begrenzter Verlustabzug durch einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG) und einen auf den vorangegangenen VZ begrenzten Rücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG) möglich. Eine Ausnahme hierzu bildet der sog. schädliche Beteiligungserwerb nach § 8c (s. Anm. 92). Eine Berücksichtigung von Verlusten der KapGes. bei den Anteilseignern ist grds. nicht möglich. Die Verluste bleiben also grds. auf Ebene der KapGes. eingesperrt und wirken sich mittelbar – wirtschaftlich betrachtet – höchstens als Wertminderung bei der Bewertung des Anteils aus. Hier liegt der wesentliche Unterschied zu einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer PersGes., bei denen das Transparenzprinzip zugrunde liegt und Verluste grds. mit den übrigen Einkünften der Mitunternehmer verrechnet werden können (*Dorenkamp*, FS BFH, 2018, 1349 [1354]). Eine Ausnahme für KapGes. sind aber die Sonderregelungen über eine Organschaft nach §§ 14–19 (s. Anm. 110).

91 Einstweilen frei.

92 2. Durchbrechung durch einen Untergang des Verlustabzugs bei Gesellschafterwechseln

Schrifttum: *Lang*, Die Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, *DStZ* 2007, 652; *Adrian*, Saldobetrag bei

§ 8c KStG?, Ubg 2013, 8; *Möhlenbrock*, Die Neuregelung des § 8c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg 2008, 595; *Neyer*, Der Mantelkauf, Herne 2008; *Desens*, Der Verlust von Verlustvorträgen nach der Mindestbesteuerung, FR 2011, 745; *Roth*, Ist die Verlustabzugsbeschränkungsregelung des § 8c KStG verfassungswidrig?, Ubg 2011, 527; *Driuen*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; *Wassermeyer*, Einschränkungen der Verlustverrechnung, FR 2011, 752; *Lang*, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG, GmbHR 2012, 57; *Röder*, Zur Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) und der Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG, StuW 2012, 18; *Schön*, Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG und Europäisches Beihilfenrecht, JbFfSt. 2012/13, 49; *de Weerth*, EuG zur „Sanierungsklausel“ des § 8c KStG: Die Rückausnahme zur Ausnahme ist eine staatliche Beihilfe i.S.d. EU-Beihilferechts, DB 2016, 682; *Seer*, Die Suche nach dem Rechtsgedanken des § 8c KStG (Verlustabzug), GmbHR 2016, 394; *Kahlert/Schmidt*, Nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c (Abs. 1) Satz 1 KStG: Stünde der Vertrauensschutz einer (rückwirkend) belastenden Neuregelung entgegen?, FR 2017, 758; *Neyer*, Der neue § 8d KStG: Verlustretter mit Schwachstellen, BB 2017, 415; *Pauli*, Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG nach Einführung des § 8d KStG – Offene Fragen nach der Entscheidung des BVerfG v. 29.3.2017, FR 2017, 663; *Röder*, Der neue § 8d KStG und die Fortführung des Geschäftsbetriebes: Verlustnutzung mit unternehmerischer Entwicklung vereinbar – auch in Sanierungsfällen, DStR 2017, 1737; *Dorenkamp*, Mantelkauf in einer Welt nach § 8c KStG – Was steuerpolitisch getan werden sollte und was besser nicht, FR 2018, 83; *Hörhammer*, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG, FR 2018, 49; *Röder*, Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderungen von Mantelkaufgestaltungen nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG, FR 2018, 52; *Suchanek/Rüsch*, Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften: Das neue BMF-Schreiben zu § 8c KStG und die gleichlautenden Erlasse zu § 10a Satz 10 GewStG, Ubg 2018, 10; *Suchanek/Rüsch*, Zweifelsfragen bei § 8d KStG, GmbHR 2018, 57; *Suchanek/Rüsch*, Zur „Genese“ von § 8c KStG durch das UStAVermG und den Auswirkungen der „Neuregelung“ auf § 8d KStG, GmbHR 2019, 456.

§ 8c beschränkt den Verlustabzug und stellt als Missbrauchsvermeidungsvorschrift eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass in der Vergangenheit entstandene Verluste mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 10d EStG). Die Norm will verhindern, dass „Verlustmäntel“ (substanzlose KapGes. mit hohen Verlustvorträgen) nur deshalb erworben werden, weil deren Altverluste zur stmindernden Verrechnung mit neuen Gewinnen genutzt werden sollen (sog. Mantelkauf ohne Erhalt der wirtschaftlichen Identität auf Ebene der Gesellschaft). Dieser Zweck (Missbrauchsvermeidung) wird aber erst erkennbar, wenn man den Grundtatbestand der Ausnahmenvorschrift (§ 8c Abs. 1 Sätze 1 bis 3) und die Rückausnahmen (§ 8c Abs. 1 Sätze 4 bis 8, Abs. 1a) als einen einheitlichen Missbrauchstatbestand begreift, der typisierend die genannten Missbrauchskonstellationen aufgreifen will.

Grundtatbestand – Untergang nicht genutzter Verluste bei einem „schädlichen Beteiligungserwerb“ (§ 8c Abs. 1 Satz 1–3): Dieser ist gegeben, wenn 50 % der Anteile innerhalb eines Fünfjahreszeitraums auf einen einzelnen Erwerber, eine diesem nahestehende Person oder eine Personengruppe mit gleichgerichteten Interessen übertragen werden (BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921 zu „gleichgerichteten Interessen“; FG Düss. v. 9.2.2015 – 6 K 3339/12 K, F, EFG 2015, 768, rkr: kein Erwerb bei Verkürzung der Beteiligungskette). Eine Kapitalerhöhung, die zu einer Änderung der Beteiligungsquoten führt, steht einer Übertragung gleich (§ 8c Abs. 1 Satz 3). Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit der ersten Anteilsübertragung. Übertragungen innerhalb des Fünfjahreszeitraums sind zusammenzurechnen. Umstritten ist die Frage, ob

den Anteilerwerben zwischenzeitliche Anteilsveräußerungen gegengerechnet werden können (sog. Saldobetrachtung), also letztlich kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, wenn der Erwerber zu keinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre die Höchstgrenze überschritten hat.

So etwa Nds. FG v. 13.9.2012 – 6 K 51/10, EFG 2012, 2311, rkr.; *Adrian*, Ubg 2013, 8; *Möhlenbrock*, Ubg 2008, 595 (603); *Neyer*, Der Mantelkauf, 2008, 89; aA BMF v. 28.11.2017 – IV C 2 - S 2745 - a/09/10002:004, 2017/0789973, BStBl. I 2017, 1645, Rz. 16, 22.

Mit der Verwirklichung des Grundtatbestands (§ 8c Abs. 1 Sätze 1–3) liegt erst ein notwendiges, aber noch kein hinreichendes Merkmal für einen Missbrauch („Mantelkauf“) vor. Letzteres ergibt sich nach der gesetzlichen Konzeption erst, wenn keine Rückausnahme einen schädlichen Beteiligungserwerb wieder ausschließt. Es gibt in § 8c JStG drei Rückausnahmen:

Rückausnahme „Konzernklausel“ (§ 8c Abs. 1 Satz 4): Bei Anteilerwerben innerhalb eines Konzerns (etwa zwischen Schwester- und Enkelgesellschaften) kann der Verlustvortrag nicht untergehen. Das ist folgerichtig, weil in solchen Fällen eine Verlustkonsolidierung auch durch eine Organschaft (s. Anm. 110) möglich wäre. Missbräuchlich im Sinne eines „Mantelkaufs“ sind solche konzerninternen Umstrukturierungen offensichtlich nicht. Durch die geforderte Beteiligungsquote von 100 % ist der Anwendungsbereich der Rückausnahme jedoch gering und schießt über das Ziel hinaus, Missbräuche zu vermeiden.

Rückausnahme „Stille-Reserven-Klausel“ (§ 8c Abs. 1 Sätze 5–8): Die sehr technisch formulierte und daher schwer verständliche Rückausnahme beruht zunächst auf dem Gedanken, dass der Erwerb einer Beteiligung beim Vorhandensein von stillen Reserven auch aufgrund des zukünftigen Gewinnpotenzials erfolgt, das in diesen stillen Reserven schlummert. Überdies sind die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Anteilerwerbs und damit im gleichen Zeitraum wie die Verluste entstanden. Die Verluste hätten also schon genutzt werden können, wenn das Gewinnpotenzial schon gehoben worden wäre. Daher geht diese Rückausnahme völlig zu Recht davon aus, dass kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, soweit die Verluste die stillen Reserven nicht übersteigen.

Rückausnahme Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a): Nach dieser sog. Sanierungsklausel ist ein schädlicher Beteiligungserwerb zu verneinen, wenn die Sanierung auf „die Erhaltung der wesentlichen betrieblichen Strukturen“ abzielt (Arbeitsplätze, Einlage von wesentlichem BV) und innerhalb von fünf Jahren weder der Betrieb eingestellt wird noch ein Branchenwechsel erfolgt. Dass insoweit – zumindest typisierend betrachtet – kein missbräuchlicher Mantelkauf vorliegt, ist offensichtlich. Es handelt sich auch nicht um eine unzulässige Beihilfe (Art. 107 AEUV, dazu Einf. ESt. Anm. 510 ff.).

EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – *Andres* (faillite Heitkamp BauHolding), IStR 2018, 552; *Driuen*, DStR 2011, 289; *Schön*, JbFfSt. 2012/13, 49; *de Weerth*, DB 2016, 682; *Seer*, GmbHR 2016, 394 (397); aA zuvor KOM v. 26.1.2011, 2011/527/EU; EuG v. 4.2.2016 – T-620/11 – *GFKL Financial Services*, DStR 2016, 390; EUG v. 4.2.2016 – T-287/11 – *Heitkamp BauHolding*, HFR 2018, 744.

Keine Rückausnahme für Wagniskapitalgesellschaften: Ursprünglich hatte der Gesetzgeber noch eine weitere Rückausnahmen vorgesehen: In § 8c Abs. 2 KStG-E sollten ursprünglich Beteiligungserwerbe von Wagniskapitalgesellschaften (unter weiteren Voraussetzungen) nicht als schädliche Beteiligungserwerbe

angesehen werden. Die Norm ist aber nie in Kraft getreten, weil die EU-Kommission in ihr eine unzulässige Beihilfe (Art. 107 AEUV, dazu Einf. ESt. Anm. 510 ff.) gesehen hat und daher ihre Genehmigung versagt hat.

Hintergrund (Genese): Bis einschließlich 2007 wurde diese Möglichkeit der Verlustnutzung durch die sog. Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 aF eingeschränkt. Danach war ein weiterer Verlustabzug nur bei Erhaltung der rechtl. und wirtschaftlichen Identität möglich. Letztere lag insbes. dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an der KapGes. übertragen wurden und die KapGes. den Betrieb mit überwiegend neuem BV fortführte. In der Praxis ist es jedoch nicht gelungen, das BV-Kriterium sinnvoll zu konkretisieren (anschaulich *Wassermeyer*, FR 2011, 752). Vor diesem Hintergrund ist auch die gegenwärtige Regelung in § 8c zu verstehen, mit der andere Kriterien herangezogen werden, um typisierend die missbräuchlichen Fälle einzufangen.

Verfassungsmäßigkeit: Die Norm nahm in ihrem ursprünglichen Grundtatbestand bereits bei einer Übertragung von 25 bis 50 % der Anteile einen schädlichen Beteiligungserwerb an, der zu einem anteiligen Verlustuntergang führte. Das BVerfG sah diese niedrige Schwelle zu Recht als verfassungswidrig an (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG), weil sie für sich genommen nicht – auch nicht typisierend – den Rückschluss zulässt, dass sich auf Ebene der Gesellschaft die wirtschaftliche Identität ändert.

BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082; dazu *Hörhammer*, FR 2018, 49; *Pauli*, FR 2017, 663; *Kahlert/Schmidt*, FR 2017, 758; *Röder*, FR 2018, 52; *Dorenkamp*, FR 2018, 83. Das FG Hamb. hält auch die 50 %-Schwelle für verfassungswidrig, FG Hamb. v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906 (BVerfG-Vorlage Az. 2 BvL 19/17); krit. zu dieser Fassung (vor Einf. der Rückausnahmen in § 8c Abs. 1 Sätze 4–8 und § 8d) *Lang*, DStZ 2007, 652 (653); s. auch Anm. 157.

Mit der Einf. dieser Rückausnahmen (§ 8c Abs. 1 Sätze 5–9) zum VZ 2010 kann der Verlustuntergang durch § 8c zumindest grds. wieder als Missbrauchsvermeidungsnorm gerechtfertigt werden.

Dagegen krit. zur Rechtslage ab 2009 aber Thür. FG v. 19.1.2012 – 3 V 1001/11, EFG 2012, 861, nrkr., AdV wegen verfassungsrechtl. Zweifel; nachfolgend BFH v. 9.5.2012 – I B 18/12, BFH/NV 2012, 1489, Zweifel, aber keine AdV; krit. auch *Roth*, Ubg 2011, 527; *Lang*, GmbHR 2012, 57; *Röder*, StuW 2012, 18.

Fortführungsgebundener Verlustvortrag (§ 8d): Mit Wirkung zum VZ 2016 wurde § 8c durch § 8d ergänzt. Nach § 8d Abs. 1 Sätze 1, 2 geht auch im Falle eines schädlichen Beteiligungserwerbs (§ 8c Abs. 1 Satz 1) der Verlustvortrag auf Antrag (§ 8d Abs. 1 Satz 5) dann nicht unter, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest in den letzten drei Jahren ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb (§ 8d Abs. 1 Sätze 3, 4) unterhalten hat und kein schädliches Ereignis iSd. § 8d Abs. 2 vorlag. Der Verlustvortrag wird dann als sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag gesondert festgestellt (§ 8d Abs. 1 Sätze 6–8). Wird der Geschäftsbetrieb jedoch zukünftig eingestellt oder liegt zukünftig ein anderes schädliches Erg. vor (zB Änderung der Zweckbestimmung oder Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebes; vgl. § 8d Abs. 2), geht auch der noch zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter. Mit der Anknüpfung an die Fortführung desselben Geschäftsbetriebes knüpft § 8d damit wieder unmittelbar an die wirtschaftliche Identität auf Ebene der Körperschaft an, verwendet aber andere Kriterien als noch § 8 Abs. 4 aF.

Röder, DStR 2017, 1737; Suchanek/Rüsch, GmbHR 2018, 57; Suchanek/Rüsch, GmbHR 2019, 456; Neyer, BB 2017, 415.

Vor Art. 3 Abs. 1 GG problematisch bleibt aber, wenn durch den Verlustuntergang (§ 8c, § 8d) solche Verluste untergehen, die zuvor hätten praktisch geltend gemacht werden können, aber aufgrund der Beschränkung durch die Mindestbesteuerung (§ 10d EStG) nicht geltend gemacht werden durften (krit. daher Desens, FR 2011, 745).

3. Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Anteilseigner

Schrifttum: von Lishaut, Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschafter-sicht, StuW 2000, 182; Hey, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), 155; Rödder/Wochinger, Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Kapitalgesellschaften, FR 2001, 1253; Pezzer, Die Besteuerung des Anteilseigners, DStJG 25 (2002), 37; Wasse Meyer, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; Bareis, Probleme mit der Hälfte, BB 2003, 2315; Kanzler, Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne, FR 2003, 1; Scheffler, Beteiligungsveräußerungen durch Kapitalgesellschaften: Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG ist gerechtfertigt, DB 2003, 680; Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; Eckhoff, Abgeltungsteuer, FR 2007, 989; Englisch, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; Hey, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; Söhn, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, DStJG 30 (2007), 13; Fuhrmann/Strahl, Änderungen im Unternehmenssteuerrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125; Strahl, Beratungsrelevante Aspekte rund um das JStG 2008, KÖSDI 2008, 15896; Rust, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; Kirchhof, Leistungsfähigkeitsprinzip und Erwerbseinkommen – Zur Rechtfertigung und gerechtfertigten Anwendung des EStG, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 451; Birk, Einkommen, Einkunftsarten und Gewinnermittlung, DStJG 34 (2011), 11; Jachmann, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungsteuer, DStJG 34 (2011), 251; Müller, Vereinbarkeit der Mindestbesteuerung in §§ 8b Abs. 3 Satz 1, 8b Abs. 5 Satz 1 KStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, FR 2011, 309; Benz/Jetter, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, DStR 2013, 489; Desens, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; Haisch/Helios, Steuerpflicht von Streubesitzdividenden in der Direkt- und Fondsanlage, DB 2013, 724; Hechtner/Schnitger, Neuerungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden und Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09), Ubg 2013, 269; Herlinghaus, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG nF, FR 2013, 529; Kusch, Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden aus Streubesitz, NWB 2013, 1068; Lechner, Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit Aufwendungen und Beteiligungen im Betriebsvermögen, Ubg 2013, 162; Lemaitre, Besteuerung von Streubesitzdividenden und Erstattung von Kapitalertragsteuer, IWB 2013, 269; Linn, Das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (Streubesitzdividenden), IStR 2013, 235; Schönfeld, Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG nF, DStR 2013, 937; Stangl, Ausgewählte Streitpunkte des § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 8; Wiesel/Lay, Die Besteuerung sog. „Streubesitzdividenden“ im Körperschaftssteuerrecht, GmbHR 2013, 404; Adrian, Beteiligungsbezogene oder isolierende Betrachtungsweise beim unterjährigen Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen? Zugleich Anmerkung zur Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 2.12.2013, GmbHR 2014, 407; Behrens/Renner/Faller, Die Stichtags- und Rückbeziehungsregel bei der Besteuerung von Streubesitzdividenden – Zugleich Anmerkung zur Rundverfügung der OFD Frankfurt am Main vom 2.12.2013, DStZ 2014, 336; Ebel, Steuerfreie Anteilsveräußerung und ergebniskompensatorische Sicherung, FR 2014, 410; Riedel, Die Veräußerungskosten i.S.d.

§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG, FR 2014, 356; *Briese*, Praktische Auswirkungen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 635; *Cropp*, Ungleichbesteuerung durch Abgeltungsteuer – Plädoyer gegen eine leistungsfähigkeitswidrige Einkommensbesteuerung, FR 2015, 878; *Linnemann/Weiß*, Die geplante Abschaffung der Abgeltungssteuer – Analyse des Entwurfs des Koalitionsvertrags zwischen CDU, CSU und SPD vom 7.2.2018, FR 2018, 220.

a) Unterscheidung anhand des Anteilseigners

93

2001 wurde das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren (seit 2009: Teileinkünfteverfahren) für natürliche Personen und ein Freistellungssystem für Körperschaften als Anteilseigner ersetzt. Seit 2009 gilt für Gewinnausschüttungen an natürliche Personen (s. Anm. 5) entweder die Abgeltungsteuer (25 %, Beteiligung im PV) oder das Teileinkünfteverfahren (40 % stfrei, Beteiligung im BV). Erfolgt eine Gewinnausschüttung an eine Körperschaft, ist diese entweder zu 95 % stfrei (§ 8b Abs. 1, 5) oder bei einer Beteiligung unter 10 % voll stpfl. (§ 8b Abs. 4). Bei PersGes. kommt es auf die Qualifikation auf Ebene der Gesellschafter an (§ 8b Abs. 6 Satz 1).

b) Natürliche Person als Anteilseigner

94

Bei natürlichen Personen als Empfänger von Gewinnausschüttungen ist danach zu differenzieren, ob die Anteile im PV oder BV gehalten werden (§ 20 Abs. 8 EStG).

Privatvermögen: Die Gewinnausschüttungen gehören zu den Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 8 EStG). Das gilt unabhängig davon, ob es sich um Anteile iSd. § 17 EStG handelt. Die Einkünfte bleiben bei der Bildung der Summe der Einkünfte unberücksichtigt und unterliegen der Abgeltungsteuer (vgl. § 43 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 EStG) mit einem einheitlichen StStz von 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG). Ist der individuelle EStStz niedriger, ist dieser anzuwenden (sog. Günstigerprüfung, § 32d Abs. 6 EStG, zu den Belastungswirkungen *Cropp*, FR 2015, 878). Anstatt der tatsächlich angefallenen WK wird ein Sparer-Pauschbetrag (801 €, Zusammenveranlagung: 1 602 €) gewährt (§ 20 Abs. 9 EStG). Verlustverrechnung und Verlustabzug sind ebenfalls beschränkt (§ 20 Abs. 6 EStG). Trotz dieser Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips sollen die verfassungsrechtl. Bedenken vor allem bei hoher Fremdfinanzierung nicht durchgreifen. Vielmehr soll der Vereinfachungs- und Pauschalierungszweck die Durchbrechung selbst dann rechtfertigen, wenn der Stpfl. keinen Vorteil durch den Abgeltungsteuersatz (25 %) hat, weil sein individueller StStz niedriger ist und dieser nach der sog. Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) zugrunde gelegt wird.

BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BStBl. II 2014, 975; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 34/13, BStBl. II 2015, 387; BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BStBl. II 2015, 393. Gleichwohl ist nach wie vor umstritten, ob die Abgeltungsteuer als solche verfassungsgemäß ist (bejahend *Söhn* in DStJG 30 [2007], 13 [31]; *Birk* in DStJG 34 [2011], 11 [23]; *Eckhoff*, FR 2007, 989 [996]; abl. *Englisch*, StuW 2007, 221; *Hey*, BB 2007, 1303 [1308]; *Kirchhof*, FS Lang, 2010, 451 [471]). Verfassungsrechtlich problematisch sind aber die Gleichbehandlung von Dividenden und Zinsen, obwohl nur die Dividenden mit KSt vorbelastet sind (*Jachmann* in DStJG 34 [2011], 251 [261]); zur geplanten Abschaffung (Koalitionsvertrag CDU, CSU und SPD v. 7.2.2018): *Linnemann/Weiß*, FR 2018, 220.

Alternativ kann zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert werden, wenn ein Stpfl. mind. mit 25 % an der KapGes. beteiligt ist oder mind. mit 1 %

beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).

Die Veräußerung von Kapitalanteilen wird stl. einer Gewinnausschüttung grds. gleichgestellt (sog. These von der Totalausschüttung). Die Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 4 EStG) unterliegen dem Abgeltungsteuersatz (§ 20 Abs. 2 iVm. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), es sei denn, es handelt sich um eine Beteiligung iSd. § 17 EStG (dann Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, Satz 2 iVm. § 20 Abs. 8 EStG). Veräußerungsverluste können nur mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG).

Belastungswirkungen der Körperschaftsteuervorbelastung und der Abgeltungsteuer im Verhältnis zum regulären Einkommensteuertarif – ohne SolZ (Anteile im PV)								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	KSt (15 %)	15						
II. Ebene des Anteilseigners								
3.	Dividendeneinkünfte	85						
4.	KapErtrSt (25 %)	21						
III. Steuerlast								
5.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
6.	Option zum individuellen EStSatz (Günstigerprüfung)	(+)	(+)	(+)	(-)	(-)	(-)	(-)
7.	Steuer insgesamt	15	23,5	32	36	36	36	36
8.	Nettodividende	85	76,5	68	64	64	64	64
9.	Effektiver StSatz in %	15	23,5	32	36	36	36	36
10.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %							
			+ 135	+ 60	+ 20	- 11,1	- 16,7	- 25

Betriebsvermögen: Die Gewinnausschüttungen unterliegen der jeweiligen Gewinneinkunftsart. Entsprechendes gilt bei VuV-Einkünften (§ 20 Abs. 8 EStG) und die Abgeltungsteuer findet keine Anwendung. Stattdessen werden sie bei der Bildung der Summe der Einkünfte berücksichtigt, unterliegen aber dem Teileinkünfteverfahren, dh., sie fließen nur zu 60 % in die Bemessungsgrundlage ein (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 iVm. § 20 Abs. 8 EStG), im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA sind aber auch nur zu 60 % abziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG). Durch diese Reduzierung soll die 15 % KStVorbelastung der Gewinnausschüttung (vgl. § 8 Abs. 3) typisierend berücksichtigt werden. Die auf Gewinnausschüttungen erhobene KapErtrSt iHv. 25 % zzgl. SolZ (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 1a, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) hat hier nur die Funktion einer StVorauszahlung auf die ESt und kann bei der Veranlagung auf die eigene ESt angerechnet und ggf. erstattet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Auch die Veräußerung von im BV gehaltenen Kapitalanteilen unterliegt dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b, § 3c Abs. 2 EStG).

Belastungswirkungen der Körperschaftsteuervorbelastung und des Teileinkünfteverfahrens im Verhältnis zum regulären Einkommensteuertarif – ohne SolZ (Anteil im BV)								
I. Ebene der KapGes.								
1.	Gewinn vor KSt	100						
2.	KSt (15 %)	15						
II. Ebene des Anteilseigners								
3.	Dividendeneinkünfte	85						
4.	Bemessungsgrundlage ESt (60 % der Dividendeneinkünfte)	51						
4a.	Persönlicher Durchschnitts-EStSatz	0 %	10 %	20 %	30 %	40 %	42 %	45 %
5.	EStSchuld	0	5,1	10,2	15,3	20,4	21,42	22,95
III. Steuerlast								
6.	Steuer insgesamt	15	20,1	25,2	30,3	35,4	36,42	37,95
7.	Nettodividende	85	79,9	74,8	69,7	64,6	63,58	62,05
8.	Effektiver StSatz in %	15	20,1	25,2	30,3	35,4	36,42	37,95
9.	Mehr- oder Minderbelastung im Verhältnis zur jeweiligen EStDurchschnittsbelastung in %		+ 101	+ 26	+ 1	- 11,5	- 13,3	- 15,7

Ausländische Anteilseigner: Diese sind mit ihren inländ. Einkünften beschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 4 iVm. § 49 EStG). Hierzu zählen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Gewinnanteile (Dividenden) aus Beteiligungen an KapGes. Bei Ausschüttungen inländ. KapGes. wird in Deutschland 25 % KapErtrSt einbehalten, die – ebenso wie grds. in Inlandsfällen (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) – Abgeltungswirkung hat (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG). Besteht zwischen dem ausländ. Staat und Deutschland ein DBA, so kommt es zu einer Einschränkung der deutschen Besteuerungskompetenz. Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA können Dividenden zwar auch im Sitzstaat der Gesellschaft, also im Quellenstaat besteuert werden, doch ist dieses Besteuerungsrecht der Höhe nach beschränkt. Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 OECD-MA darf die Besteuerung höchstens 15 % der Bruttodividende betragen. Zu beachten ist aber, dass der StAbzug von der Quelle gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG dennoch grds. zunächst in voller Höhe erfolgt. Nach § 50d Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG kann man jedoch eine Erstattung der überzahlten Beträge beantragen. Nur wenn der Schuldner der Kapitalerträge eine Freistellung im StAbzugsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG besitzt, kann der StAbzug von vornherein auf Basis des DBA vorgenommen werden.

c) Körperschaften als Anteilseigner

95

Für Körperschaften als Anteilseigner enthalten § 8b Abs. 1 (für Dividenden) sowie § 8b Abs. 2 (für Veräußerungsgewinne) sachliche StBefreiungen, um kstl. Mehrfachbelastungen zu vermeiden (sog. Kaskadeneffekt) und eine Einmalbesteuerung beim letzten Anteilseigner (natürliche Person) zu gewährleisten.

Gewinnausschüttungen bei sog. Schachtelbeteiligungen: Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG, die eine Körperschaft von einer anderen Körperschaft erhält, sind nach § 8b Abs. 1 Satz 1 stfrei („... bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz“), soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, sog. Korrespondenzprinzip) und die Beteiligung mindestens 10 % beträgt. Sinn dieser Befreiung ist die Vermeidung von Doppel- oder sogar Mehrfachbelastungen ausgeschütteter Gewinne: Jede Körperschaft hat auf ihr zVE eine endgültige KSt von 15 % zu entrichten (Definitivbesteuerung). Gewinnausschüttungen können bei der Ermittlung des Einkommens der ausschüttenden Körperschaft nicht abgezogen werden (§ 8 Abs. 3). Bei einer StPflicht der Gewinnausschüttung auch bei der empfangenden Körperschaft käme es zu einer Doppelbelastung bzw. bei (nicht seltenen) mehrstufigen Beteiligungsketten sogar zu einer mehrfachen Belastung mit KSt. Um die nur einmalige Belastung ausgeschütteter Gewinne mit KSt sicherzustellen, bedarf es daher der StFreistellung des § 8b Abs. 1 für jede weitere zwischengeschaltete Körperschaft.

Trotz der StFreistellung der Gewinnausschüttungen nach § 8b Abs. 1 Satz 1 wird auf die Dividenden KapErtrSt erhoben (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG). Diese wird bei inländ. KapGes. im Rahmen der Veranlagung zur KSt angerechnet (§ 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG). Bei ausländ. Muttergesellschaften kommt es zu keiner Veranlagung, sodass die KapErtrSt uU definitiv bleibt (§ 32 Abs. 1 Nr. 2). Innerhalb der EU wird der Muttergesellschaft die KapErtrSt jedoch erstattet, wenn sie eine Mindestbeteiligung von 10 % hält (§ 43b EStG – sog. Mutter-Tochter-Richtlinie).

Auf die Beteiligung entfallende Aufwendungen (vor allem Finanzierungskosten zum Erwerb der Beteiligung) sind grds. als BA abziehbar. § 3c Abs. 1 EStG gilt trotz der StFreiheit der Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 nicht (so ausdrücklich § 8b Abs. 5 Satz 2), denn bei wirtschaftlicher Betrachtung der gesamten Ausschüttungskette handelt es sich gerade nicht um stfreie Einnahmen, weil auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft bereits eine (Definitiv-)Besteuerung stattgefunden hat und bei einer Weiterausschüttung an eine natürliche Person noch eine (teilweise) Einkommensbesteuerung erfolgt. Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 Satz 1 pauschal 5 % der nach Abs. 1 stfreien Einnahmen als nicht abziehbare BA. Diese Fiktion reduziert die StFreiheit nach Abs. 1 im Erg. stets auf 95 % und gilt auch bei DBA-Freistellungen (BFH v. 22.9.2016 – I R 29/15, BFH/NV 2017, 324). Bei Durchschüttungen in längeren Beteiligungsketten reduziert sie auf jeder Stufe die Wirkung der StBefreiungen des § 8b Abs. 1 (sog. Kaskadeneffekt). Der Sinn dieser Regelung, die in Fachkreisen mittlerweile „Schachtelstrafe“ heißt (vgl. nur *Stangl*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 8 [11 ff.]), bleibt unklar. Sie ist wohl als Zugeständnis für den Verzicht auf die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG zu verstehen. Gleichwohl ist die Einschränkung verfassungsgemäß (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224; dazu krit. *Müller*, FR 2011, 309).

Gewinnausschüttungen bei sog. Streubesitzbeteiligungen: Obwohl die aufgeführten Gründe, die für eine StBefreiungen von Gewinnausschüttungen sprechen, ebenso für Beteiligungen gelten, bei denen eine Mindestbeteiligungshöhe von 10 % nicht erreicht wird (sog. Streubesitzbeteiligungen), sind diese seit dem 1.3.2013 (Gesetz v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 561) von der StBefreiungen ausdrücklich ausgenommen (§ 8b Abs. 4). Bei Streubesitzbeteiligungen kommt

es zur vollen Doppelbelastung auf der Ebene der Körperschaften und damit ggf. auch zu Mehrfachbelastungen („Kaskadeneffekt“). Damit ist auch nicht mehr gewährleistet, dass eine Dividende, die eine natürliche Person bezieht, genau mit 15 % KSt vorbelastet ist (krit. *Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 [14]).

Hintergrund für diesen Systembruch ist die restriktive Umsetzung einer EuGH-Entsch. (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, Slg 2011, I-9879). Dieser hatte für die zuvor geltende Rechtslage einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) angenommen, weil Deutschland Streubesitzdividenden, die an eine EU-ausländ. KapGes. ausgeschüttet wurden (mind. 15 % KapErtrSt), höher besteuert hat, als Streubesitzdividenden, die an eine inländ. KapGes. ausgeschüttet wurden (max. 0,75 % KSt). Aus fiskalischen Gründen hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, eine Gleichbehandlung durch eine höhere Besteuerung der inländ. Streubesitzdividenden herzustellen (max. 15 % KSt). Inländische Anteilseigner werden jedoch regelmäßig höher belastet, weil bei ihnen noch eine GewStBelastung hinzutritt (*Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 [15] mwN).

Maßgeblicher Zeitpunkt zur Beantwortung der Frage, ob eine 10 %-Beteiligung vorliegt, ist nicht der Tag der Gewinnausschüttung, sondern der Beginn des KJ. (§ 8b Abs. 4 Satz 1), wobei ein unterjähriger Erwerb einer 10 %-Beteiligung als zu Beginn des KJ. Erfolgt gilt (§ 8b Abs. 4 Satz 6).

Zu diesen (im Detail umstrittenen) und weiteren Anwendungsfragen von § 8b Abs. 4 s. OFD Frankfurt v. 2.12.2013 – S 2750a A - 19 - St 52, juris; *Benz/Jetter*, DStR 2013, 489; *Haisch/Helios*, DB 2013, 724; *Hechtner/Schnitger*, Ubg 2013, 269; *Herlinghaus*, FR 2013, 529; *Kusch*, NWB 2013, 1068; *Lemaitre*, IWB 2013, 269; *Linn*, IStR 2013, 235; *Schönfeld*, DStR 2013, 937; *Wiese/Lay*, GmbHR 2013, 404; *Adrian*, GmbHR 2014, 407; *Behrens/Renner/Faller*, DStZ 2014, 336.

Gewinnausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften: Bezieht eine ausländ. KapGes. Dividenden aus einer Beteiligung an einer inländ. KapGes. (Tochtergesellschaft), so handelt es sich zwar um inländ. Einkünfte (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG). Dennoch findet § 8b keine Anwendung. Da auf die Dividenden eine zwar (teilweise) erstattungsfähige, aber gleichwohl abgeltend wirkende KapErtrSt erhoben wird, ergeben sich andere Ergebnisse.

- ▶ **Streubesitzbeteiligung (bis 10 %):** Die Ausschüttungen sind aufgrund der Rückausnahme in § 8b Abs. 4 nicht nach § 8b Abs. 1 stfrei. Es kommt zur Einbehaltung von 25 % KapErtrSt, die grds. Abgeltungswirkung hat (§ 32 Abs. 1), aber zu zwei Fünftel nach Maßgabe von § 44a Abs. 9 EStG erstattungsfähig ist, sodass die Dividende (auch ohne DBA) letztlich mit 15 % belastet wird. Das entspricht der 15 % KSt-Belastung, die sich in vergleichbaren Inlandsfällen (Streubesitzdividenden) aus der Anwendung von § 8b Abs. 4 ergibt, sodass die seit dem 1.3.2013 geltende Rechtslage insoweit unionsrechtl. Nicht mehr zu beanstanden ist.

Zum Verstoß gegen die Art. 63 AEUV nach damaliger Rechtslage (bis 2013) EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, IStR 2011, 840; vgl. bereits EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05 – Amurta, Slg 2007, I-9569; EuGH v. 19.11.2009 – C-540/07 – Kommission/Italien, Slg 2009 I-10983; aA zur damaligen Rechtslage BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556; zur Erstattung bei Altfällen nach § 32 Abs. 5 nF *Lemaitre*, IWB 2013, 269 (275 ff.); *Linn*, IStR 2013, 235 (236 ff.).

Ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) liegt aber auch nach geltender Rechtslage noch vor, weil inländ. Anteilseigner im Rah-

men der Veranlagung ihre gesamten Beteiligungsaufwendungen geltend machen können, was ausländ. Anteilseignern verwehrt bleibt, denn die effektive Belastung besteht im Inlandsfall daher bei max. 15 % und im grenzüberschreitenden Fall mind. 15 %, was durch die Abgeltungswirkung der KapErtrSt entsteht.

Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933; *Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 (15) mwN; *Rust*, DStR 2009, 2568 (2572); ebenfalls krit. bei Fondsanlagen *Häisch/Helios*, DB 2013, 724.

- ▶ **Schachtelbesitzbeteiligung (mind. 10 %):** Die Ausschüttungen sind zwar nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 zu 95 % stfrei. Die gleichwohl auf die gesamte Bruttodividende erhobene 25 %-KapErtrSt hat aber auch hier grds. Abgeltungswirkung (§ 32 Abs. 1). Sie wird jedoch nach Maßgabe der § 43b iVm. § 50d Abs. 1 EStG (Mutter-Tochter-Richtlinie) vollständig erstattet, wenn es sich um Ausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft an ihre im EU-Ausland ansässige Muttergesellschaft handelt (Mindestbeteiligung 10 %). Außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie (Drittstaaten) kommt es hingegen nach wie vor zu einer Definitivbelastung von regelmäßig 15 % (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG; § 44a Abs. 9 EStG), soweit ein DBA keine Reduzierung auf 5 % vorsieht (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA, Mindestbeteiligung 15 %). Dadurch werden Dividendenempfänger, die in Drittstaaten ansässig sind, gegenüber inländ. Empfängern von Schachteldividenden nach wie vor benachteiligt. Das führt zu einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV), die grds. auch gegenüber Drittstaaten gilt und hier auch nicht durch die (allein für EU-interne Sachverhalte geltende) Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verdrängt wird. Die gesetzliche Begünstigung der Inländer (§ 8b Abs. 1, 5) greift wegen § 8b Abs. 4 (mindestens 10 %) bereits in Konstellationen (Mindestbeteiligung von 10 %), in denen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) noch nicht anwendbar ist („sicherer Einfluss“ erst bei Mindestbeteiligung von 25 % [str.]), sodass die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) auch nicht verdrängt wird (zum Anwendungsverhältnis von Niederlassungsfreiheit [Art. 49 AEUV] und Kapitalverkehrsfreiheit [Art. 63 AEUV] s. Einf. Est. Anm. 461).

Veräußerungsgewinne: Die Veräußerung von Kapitalanteilen ist dagegen unabhängig von der Beteiligungshöhe zu 95 % stfrei (§ 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 1). Veräußerungsgewinn ist der Veräußerungspreis abzgl. der AK der Beteiligung (Buchwert) und der Veräußerungskosten (§ 8b Abs. 2 Satz 2). Veräußerungskosten sind alle durch die Veräußerung als auslösendes Moment veranlassten Kosten (BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13, BStBl. II 2014, 719; BFH v. 9.4.2014 – I R 52/12, BStBl. II 2014, 861; BFH v. 16.6.2016 – I R 64/14, BStBl. II 2017, 182) und nicht bloß solche, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung stehen (so *Riedel*, FR 2014, 356 [359]). Aber auch hier wird der Veräußerungsgewinn – wie bei den Gewinnausschüttungen (dort durch § 8b Abs. 5) – auf 95 % reduziert, indem 5 % als nicht abziehbare BA gelten (§ 8b Abs. 3 Satz 1). Auch diese Beschränkung ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224).

Die StFreistellung von Anteilsveräußerungen ist im Wesentlichen eine Konsequenz aus der StFreistellung der Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1). Sie lässt sich dogmatisch mit der These von der sog. Totalausschüttung begründen und beruht auf der Überlegung, dass ein Veräußerungsgewinn aus der Übertragung von offenen und stil-

len Reserven sowie Gewinnerwartungen der veräußerten Gesellschaft resultiert. Offene Reserven (Altgewinne) wurden bereits bei ihrer Entstehung mit KSt vorbelastet und wären im Falle einer Ausschüttung stfrei (§ 8b Abs. 1). Stille Reserven (ebenso auch Gewinnerwartungen) sind zwar stl. noch nicht vorbelastet. Sie würden jedoch im Falle ihrer Realisierung bereits auf Ebene der Körperschaft besteuert werden. In des ist keinesfalls sichergestellt, dass die stillen Reserven später tatsächlich noch einmal (von der veräußerten Gesellschaft bzw. ihren neuen Anteilseignern) versteuert werden.

Kritisch daher *Pezzer* in DStJG 25 (2002), 37 (56); *von Lishaut*, StuW 2000, 182 (192f.); *Bareis*, BB 2003, 2315 (2317f.); ausführl. dazu *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 132ff.

Der Veräußerer der Anteile, in dessen Besitzzeit die stillen Reserven gebildet wurden, muss sie trotz Realisierung im Veräußerungsgewinn wegen § 8b Abs. 2 nicht versteuern. Darin wird ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeits- und das Subjektsteuerprinzip gesehen (vgl. *Hey* in DStJG 24 [2001], 155 [200]; *Rödler/Wochinger*, FR 2001, 1253 [1256]). Gleichwohl vermeidet § 8b Abs. 2 auf relativ einfache und praktikable Weise Doppelbelastungen und fügt sich daher noch systemgerecht in das Teileinkünfteverfahren ein (*Kanzler*, FR 2003, 1 [7f.]; aus ökonomischer Sicht *Scheffler*, DB 2003, 680).

Veräußerungsverluste und sonstige Gewinnminderungen bei Beteiligungen (Teilwertabschreibungen) bleiben dagegen unberücksichtigt (§ 8b Abs. 3 Satz 2). Insoweit bleiben auch die Veräußerungskosten unberücksichtigt (zB Notarkosten). Dagegen bleiben Aufwendungen, die (noch) durch das Halten der veräußerten Beteiligung veranlasst sind (zB Finanzierungskosten), abziehbar (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG; kein § 3c Abs. 1 EStG). Nicht abziehbar sind also allein solche Kosten, die unmittelbar mit der Substanz der Beteiligung selbst oder mit einer konkret vollzogenen Veräußerung im Zusammenhang stehen. Daher sind etwa vergebliche *due diligence*-Kosten, die nur im Zusammenhang mit der Vorbereitung eines (vergeblichen) Anteilerwerbs stehen, voll abziehbar (BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl. II 2013, 343).

Das absolute Abzugsverbot (§ 8b Abs. 3 Satz 3) könnte ein Gesellschafter umgehen, wenn er die Gesellschaft anstatt mit (weiterem) Eigenkapital mit Fremdkapital ausstattet, also der Gesellschaft etwa ein Darlehen gewährt, denn Substanzverluste aus einer Darlehensforderung (etwa Teilwertabschreibungen) sind keine Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Kapitalanteilen (sondern im Zusammenhang mit der Darlehensforderung als selbstständiges WG) und werden daher nicht von § 8b Abs. 3 Satz 3 erfasst (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674). Um solche Ausweichgestaltungen zu vermeiden, werden durch § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 auch Gesellschafterdarlehen in das absolute Abzugsverbot einbezogen, wenn der Darlehensgeber mit mindestens 25 % beteiligt ist und die Darlehensgewährung keinem Fremdvergleich standhält. Korrespondierend bleiben etwaige Teilwertzuschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG) auf das Darlehen außer Ansatz (§ 8b Abs. 3 Satz 8).

Dazu *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125; *Strahl*, KÖSDI 2008, 15896 (15905); *Lechner*, Ubg 2013, 162.

Ist der Darlehensgeber und Anteilseigner dagegen eine natürliche Person, greift die ähnlich ausgestaltete Teilabzugsbeschränkung aus § 3c Abs. 2 Sätze 2–5 EStG.

Beteiligung über eine Personengesellschaft: Ist eine KapGes. an einer PersGes. beteiligt, die Einkünfte aus Dividenden oder Anteilsveräußerungen erzielt, gel-

ten die in § 8b enthaltenen StFreistellungen ebenfalls – allerdings nur für den Gewinnanteil der KapGes. (§ 8b Abs. 6). Das führt – trotz des Grundsatzes der Einheit der PersGes. im Bereich der Gewinnerzielung und -ermittlung – zu einer Differenzierung bei der Gewinnermittlung, die abhängig von der Rechtsform der Gesellschafter ist (natürliche Person oder Körperschaft). Gleiches gilt auch für die GewSt (§ 7 Satz 4 GewStG), obwohl diese eigentlich allein die Ertragskraft des Betriebs erfassen will und daher die Situation des Betriebsinhabers ausblenden müsste.

Ausnahmen von den Steuerfreistellungen: Vom Freistellungssystem insgesamt ausgeschlossen werden (jeweils unter weiteren Voraussetzungen) Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie von diesen beherrschte Finanzunternehmen, soweit die Anteile dem Handelsbestand (§ 340e Abs. 3 HGB) bzw. dem UV zuzuordnen sind (§ 8b Abs. 7). Gleiches gilt bei Anteilen, die bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzuordnen sind (§ 8b Abs. 8).

4. Abgrenzung gesellschaftsrechtlich veranlasster von übrigen Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilseigner

Schrifttum: *Wassermeyer*, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; *Kohlhaas*, Die Änderung von Bescheiden gem. § 32a KStG, DStR 2013, 122; *Stöber*, Elektronisches Steuerverfahren, FR 2013, 448; *Briese*, Praktische Auswirkungen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 635; *Ott*, Einlagen und Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften – Praktische Probleme mit dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG, DStZ 2016, 227.

96 a) Gesellschaftsrechtliche Beziehungen und schuldrechtliche Verträge

Eines der umstrittensten Gebiete des KStRechts ist die Behandlung der Beziehung zwischen Gesellschaft und Anteilseignern. Vorgänge in Zusammenhang mit den Anteilseignern, die sich auf das Einkommen der Körperschaft auswirken, können ihre Ursache entweder in den gesellschaftsrechtl. Beziehungen haben oder aber in anderen schuldrechtl. Verträgen (zB Dienstvertrag, Darlehensvertrag, Kaufvertrag). Im Unterschied zur stl. Behandlung der PersGes. werden deshalb schuldrechtl. Verträge zwischen KapGes. und Gesellschafter im Rahmen der KSt prinzipiell anerkannt.

Sind die Leistungsbeziehungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, handelt es sich um (verdeckte) Gewinnausschüttungen oder (verdeckte) Einlagen, die sich nicht auf das Einkommen auswirken dürfen, weil sie der Einkommensverwendung zuzuordnen sind (§ 8 Abs. 3). Auf Ebene der Anteilseigner wird eine vGA einer offenen Gewinnausschüttung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) und die verdeckte Einlage der offenen Einlage stl. gleichgestellt. Haben die Leistungsvergütungen dagegen eine andere Ursache, führen sie auf Ebene der KapGes. zu BE oder BA, die sich auf den kstl. Gewinn auswirken (Trennungsprinzip). Auf Ebene der Anteilseigner führen die Leistungsvergütungen dann ggf. zu entsprechenden Einkünften aus der jeweilig einschlägigen Einkunftsart.

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Die Einkommensverteilung darf auf die Einkommensermittlung keinen Einfluss haben (§ 8 Abs. 3 Satz 1). Gewinnausschüttungen dürfen also bei der Ermittlung des Einkommens nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden. Regelmäßig unproblematisch ist das bei offenen Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (zB Aktiendividende, Ausschüttung auf GmbH-Stammeinlagen), weil sie bereits keine Auswirkungen auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss haben. Schwierigkeiten bereiten dagegen Fälle, in denen der Gesellschafter von der Gesellschaft einen Vermögensvorteil im Rahmen der Abwicklung eines zivilrechtl. Vertragsverhältnisses erhält. Dann stellt sich die Frage, ob der Vermögensvorteil seine Ursache tatsächlich in diesem Vertrag oder nicht doch im Gesellschaftsverhältnis hat und nur der Form nach eine andere zivilrechtl. Gestaltung gewählt wird. Im letzteren Fall spricht man von einer vGA.

Definition: Eine vGA wird von der Rspr. definiert als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht, wobei die Minderung des Unterschiedsbetrags objektiv geeignet sein muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (sog. Korrespondenzprinzip). Die Voraussetzungen müssen kumulativ, aber nicht notwendig in einem VZ erfüllt sein.

BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522; BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 23; BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850; BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, BFHE 236, 452.

Eine Vermögensminderung liegt nur vor, wenn sich in der StBil. der Wert eines Aktivpostens mindert oder eines Passivpostens erhöht und dies nicht im Wege des Vorteilsausgleichs kompensiert wird. Dagegen liegt eine verhinderte Vermögenmehrung vor, wenn die Gesellschaft es zu Gunsten ihres Gesellschafters unterlässt, einen sich gem. § 4 Abs. 1 EStG in ihrer StBil. auswirkenden Vermögensvorteil zu erlangen (BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, BStBl. II 2009, 197). Das kann etwa der Fall sein, wenn die Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter verzichtet, einen Herausgabe- oder Schadensersatzanspruch geltend zu machen (BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371), die Gesellschaft zugunsten des Gesellschafters auf eine (vermeintliche) Forderung der Gesellschaft gegenüber einem Dritten verzichtet (BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571; BFH v. 18.11.1980 – VIII R 8/78, BStBl. II 1981, 260) oder die Gesellschaft zugunsten des Gesellschafters eine ihr gebührende, sich konkret bietende Geschäftschance nicht nutzt (BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, BFHE 181, 122; BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, BFHE 183, 459; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, BFHE 203, 77).

Unerheblich für die vGA auf der Ebene der Gesellschaft ist jedoch, ob und wann der Vermögensvorteil dem Gesellschafter tatsächlich zufließt (BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 7.6.2016 – I B 6/15, BFH/NV 2016, 1496). Auf Ebene der Gesellschaft ist vielmehr der Zeitpunkt der (bilan-

ziellen) BV-Minderung iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entscheidend. Die (korrespondierende) Erfassung beim Gesellschafter setzt jedoch einen Zufluss voraus (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFHE 207, 103), wobei ein geldwerter Nutzungsvorteil ausreichen kann (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024).

Eine vGA gegenüber einem Gesellschafter liegt auch vor, wenn der Vermögensvorteil bei einer ihm nahe stehenden Person (zB einem nahen Angehörigen oder einer konzernangehörigen Gesellschaft) eintritt.

BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; BFH v. 6.12.2005 – VIII R 70/04, BFH/NV 2006, 722; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist das entscheidende Kriterium für eine vGA. Die kasuistisch geprägte Rspr. nimmt eine solche Veranlassung in drei Konstellationen an:

- ▶ *Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter* (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG; § 43 Abs. 1 GmbHG) hätte die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einem Dritten unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen (Angemessenheitsprüfung durch Fremdvergleich, zuerst BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626; BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFHE 229, 129). In der Regel handelt es sich um Austauschverträge, bei denen die Körperschaft eine im Vergleich zur Leistung des Gesellschafters objektiv zu hohe Gegenleistung erbringt.

Typische Vermögensminderungen sind zu hohe Vergütungen für die Tätigkeit des GesGf., wobei alle erhaltenen Vorteile in die Beurteilung einzubeziehen sind (Gesamtausstattung), insbes. auch die in der Praxis verbreiteten gewinnabhängigen Tantiemen (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 18.9.2007 – I R 73/06, BStBl. II 2008, 314; BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307); ferner Pensionszusagen, die nicht finanzierbar oder wegen zu kurzer verbleibender Zeit bis zum Eintritt in den Ruhestand nicht mehr erdienbar sind (BFH v. 27.3.2003 – I R 39/12, BStBl. II 2014, 174; BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, BStBl. II 2015, 409; BFH v. 23.10.2013 – I R 89/12, BStBl. II 2014, 729; BFH v. 23.10.2013 – I R 60/12, BStBl. II 2015, 413; BFH v. 25.6.2014 – I R 76/13, BStBl. II 2015, 665; dazu *Briese*, GmbHR 2015, 635).

Typische verhinderte Vermögensmehrungen sind dagegen die Gewährung eines zinslosen Darlehens durch die Gesellschaft an den Gesellschafter oder der Kauf eines Gegenstands der Gesellschaft zu einem ungewöhnlich niedrigen Preis durch den Gesellschafter, wobei die Gesellschaft jeweils auf die Durchsetzung einer angemessenen Gegenleistung verzichtet.

Sind keine aussagekräftigen Vergleichsbedingungen zu ermitteln, kann auf einen hypothetischen Fremdvergleich zurückgegriffen werden, der sich an den mutmaßlichen Überlegungen eines ordentlichen Geschäftsleiters orientiert (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132 [134]). Dabei ergibt sich regelmäßig eine Bandbreite fremdvergleichsgerechter Bedingungen, die nur bei Überschreiten ihrer Obergrenze zur Annahme einer vGA führt.

- ▶ *Der Begünstigte ist nach Stimmrechten beherrschender Gesellschafter* und es fehlt an einer zivilrechtl. wirksamen, klaren und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung, sog. formeller Fremdvergleich (stRspr., vgl. zB BFH v. 20.6.1974 – I R 112/72, BStBl. II 1974, 694; BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, BFHE 203, 77; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BStBl. II 2011, 285; BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836; BFH v. 12.9.2018 – I R 77/16, BFH/NV

2019, 296). Auf die Angemessenheit (Fremdvergleich) kommt es dann nicht an (krit. *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1328]). Der strikte Maßstab wird damit begründet, dass ein beherrschender Gesellschafter die Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung jederzeit in seinem Sinne lenken kann und mangels eines echten Interessengegensatzes bei schuldrechtl. Vereinbarungen eine rückwirkende Beeinflussung des Gewinns der Körperschaft vermieden werden soll. Hinsichtlich der Beherrschung kommt es auf die Stimmrechte, nicht auf die Kapitalbeteiligung an (BFH v. 20.6.1974 – I R 112/72, BStBl. II 1974, 694). Das gilt auch, wenn erst zwei Gesellschafter gemeinsam die Gesellschaft beherrschen, jedoch in Verfolgung gleichgerichteter Interessen handeln (BFH v. 28.11.2001 – I R 44/00, BFH/NV 2002, 543; BFH v. 28.1.2004 – I R 50/03, BStBl. II 2005, 524). Das Fehlen einer Angemessenheitsprüfung hat dann auch zur Folge, dass die von der Gesellschaft erbrachte Leistung unabhängig von ihrer Höhe in vollem Umfang eine vGA ist (sog. totale vGA).

- ▶ *Aus Sicht des Gesellschafters* hält eine Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter einem Fremdvergleich nicht stand, weil ein Dritter ihr an dessen Stelle nicht zugestimmt hätte (BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl. II 2014, 491). Das betrifft vor allem Geschäfte, die die Gesellschaft einseitig begünstigen, weil hier der Maßstab des ordentlichen Geschäftsleiters versagt, der ihnen stets zustimmen würde. Die Vereinbarungen weichen dabei regelmäßig so vom üblichen Wirtschaftsgebaren ab, dass sie als nicht ernsthaft gewollt anzusehen sind. Auch in dieser Konstellation ist in vollem Umfang eine vGA anzunehmen (sog. totale vGA).

Rechtsfolgen: Eine vGA soll genauso wie eine offene Gewinnausschüttung (s. Anm. 93 ff., 97) besteuert werden und wirkt sich daher sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter aus. Auf Ebene der Gesellschaft muss die vGA, die den Gewinn nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2), aber bei der Gewinnermittlung (etwa als Lohn- oder Zinsaufwand) bereits abgezogen worden ist, in einem zweiten Schritt außerhalb der StBil. wieder hinzugerechnet werden. Auf die StBil. selbst wirkt sich die vGA also nicht aus. Diese außerbilanzielle Gewinnerhöhung unterliegt dann ebenfalls der tariflichen KSt nach § 23 Abs. 1 iHv. 15 % und über § 7 Satz 1 GewStG auch der GewSt.

BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 24.4.2002 – I R 43/01, BStBl. II 2003, 416; BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841; BFH v. 31.3.2004 – I R 65/03, BStBl. II 2005, 664. Zu dieser „zweistufigen Gewinnermittlung“ *Wassermeyer*, DB 2002, 2668.

Beim Gesellschafter werden vGA grds. wie offene Gewinnausschüttungen (s. Anm. 93 ff., 97) behandelt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2). Bei privater Beteiligung liegen daher Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, die gem. § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG dem 25 %igen Abgeltungsteuersatz unterliegen. Befindet sich die Beteiligung dagegen im BV des Anteilseigners, unterliegt sie nach dem Teileinkünfteverfahren zu 60 % der ESt gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG. Ist der Empfänger eine Körperschaft, unterliegt die vGA § 8b. Die Erfassung der vGA beim Gesellschafter setzt allerdings den Zufluss der Einnahmen voraus (BFH v. 25.4.2004 – VIII R 4/01, BFHE 207, 103), wobei ein geldwerter Nutzungsvorteil ausreichen kann (BFH v. 12.6.2013 – I R 109/10 ua, BStBl. II 2013, 1024). Ob und wann ein solcher Zufluss vorliegt, ist unabhängig

von der vGA auf der Ebene der Körperschaft zu entscheiden. Verbunden sind beide Ebenen nur durch das „Korrespondenzprinzip“.

Des Weiteren kommt es darauf an, ob die vGA vor ihrer Aufdeckung bereits als stpfl. Einnahme behandelt wurde, etwa eine überhöhte Gehaltszahlung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Dann führt die Aufdeckung der vGA zu einer Umqualifizierung des als vGA beurteilten Teils in eine Gewinnausschüttung, was für den Gesellschafter wegen der entsprechenden Begünstigungen für Gewinnausschüttungen stl. vorteilhaft sein kann (Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, Abgeltungsteuer nach § 32d EStG, Freistellungssystem nach § 8b Abs. 1, 5 KStG, s. Anm. 95f.). Zu einer Erhöhung der StBelastung des Anteilseigners führt indes die Aufdeckung solcher vGA, die ansonsten nicht als stpfl. Einnahmen qualifiziert werden, etwa ein vergünstigter Grundstücksankauf oder eine zinsgünstige Darlehensgewährung. Im Übrigen führt die vGA wegen der zusätzlichen GewStBelastung auf Ebene der Gesellschaft trotz etwaiger Vorteile beim Anteilseigner idR zu einer höheren Gesamtbelastung.

Die Annahme einer vGA ist nicht auf KapGes. beschränkt; vielmehr können aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugewendete Vermögensvorteile bei jedem mitgliedershaftlich strukturierten KStSubjekt auftreten, also auch bei Vereinen, Genossenschaften und grds. sogar bei BgA im Verhältnis zu ihren Trägerkörperschaften (vgl. Anm. 72). § 8 Abs. 7 enthält aber für Letztere eine begünstigende Ausnahme für Dauerverlustgeschäfte im Interesse der Trägerkörperschaft (dazu BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498).

Da Steueransprüche entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist (§ 38 AO), an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, kann eine einmal vorgenommene vGA nicht mehr rückgängig gemacht werden. Eine spätere Rückzahlung des Vermögensvorteils durch den Gesellschafter ist daher als Einlage zu behandeln (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).

Verfahrensrecht: Die Feststellung der vGA erfolgt bei der Körperschaft und den Anteilseignern unabhängig voneinander, insbes. ist der KStBescheid kein Grundlagenbescheid für den EStBescheid des Gesellschafters hinsichtlich einer vGA (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 9/09, BStBl. II 2013, 149). Wurde auf der Ebene der Körperschaft eine vGA dem Einkommen hinzugerechnet, so erfolgt beim Anteilseigner die Korrektur nach § 32a Abs. 1 (BFH v. 29.8.2012 – VIII B 45/12, BStBl. II 2012, 839; *Kohlhaas*, DStR 2013, 122; *Stöber*, FR 2013, 448).

98 c) Verdeckte Einlagen

Definition: Das Gegenteil einer vGA stellt die verdeckte Einlage dar (BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513, *Leitentscheidung*; BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86; BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Eine Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter der Körperschaft einen Vorteil zuwendet, der von dieser nicht erwirtschaftet wurde, sondern seine Grundlage in dem bestehenden Gesellschaftsverhältnis hat. Das ist der Fall, wenn ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (Fremdvergleich). Wird die Einlage nicht nach den Regeln des Gesellschaftsrechts (dh. erstmalige Kapitalausstattung, spätere Kapitalerhöhung) vorgenommen, so spricht man von einer verdeckten Einlage.

Rechtsfolge bei der Körperschaft: Eine verdeckte Einlage darf, da sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, nicht den Gewinn, sondern lediglich die Kapitalrücklage der Gesellschaft (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 3), es sei denn, die verdeckte Einlage hat ausnahmsweise das Einkommen des Gesellschafters gemindert (§ 8 Abs. 3 Satz 4, sog. Korrespondenzprinzip). In der StBil. sind nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen im sog. steuerlichen Einlagekonto (§ 27) auszuweisen (dazu *Ott*, DStZ 2016, 227).

Rechtsfolge beim Gesellschafter: Bei diesem liegen nachträgliche AK der Beteiligung vor, die im BV oder im Rahmen der § 17, § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG auch im PV stl. Auswirkung erlangen können. Hält der Gesellschafter die Beteiligung in seinem BV, ordnet § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG an, dass sich die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen. Dies führt also zu einer Gewinnrealisation, soweit der Teilwert den Buchwert des eingelegten WG übersteigt. Sind Teilwert und Buchwert identisch, ist die Einlage beim Gesellschafter ein erfolgsneutraler Aktivtausch (WG gegen erhöhte AK der Beteiligung). Hält der Gesellschafter die Beteiligung im PV, erhöht die Einlage die AK der Beteiligung. Es handelt sich nicht um WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG stellt die verdeckte Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine andere KapGes. einer Veräußerung gleich, um eine Besteuerungslücke hinsichtlich der sich aus der Einlage ergebenden Wertsteigerung zu schließen (BFH v. 6.12.2016 – IX R 7/16, BFH/NV 2017, 724). Ansonsten könnte durch die Einlage die Besteuerung nach § 17 Abs. 1 EStG vermieden werden (s. § 17 EStG Anm. 140).

Verfahrensrecht: § 32a Abs. 2 ermöglicht eine Änderung des StBescheids der Körperschaft, wenn zuvor der Bescheid des Anteilseigners hinsichtlich einer verdeckten Einlage geändert wird (BFH v. 11.9.2018 – I R 59/16, BFHE 262, 519).

Einlagefähige Vermögensvorteile: Umstritten ist, welche Vermögensvorteile einlagefähig sind. Einhellig bejaht wird dies bei der Übertragung von WG, also wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft ein WG verbilligt oder unentgeltlich oder die Gesellschaft einem Gesellschafter ein WG zu einem überhöhtem Preis überträgt. Wird dagegen ein zinsloses oder verbilligtes Darlehen vom Gesellschafter an die Gesellschaft gegeben, führt weder das Darlehen selbst noch der Zinsvorteil zu einer Einlage (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 11.4.2017 – IX R 4/16, BFH/NV 2017, 1309). Eine verdeckte Einlage kann aber vorliegen, wenn ein Gesellschafter auf ein Darlehen, das er seiner Gesellschaft gewährt hat, verzichtet. Die hM differenziert hier aber danach, ob und in welchem Umfang das Darlehen noch werthaltig ist, weil nur der werthaltige Teil als einlagefähiges WG angesehen wird (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307).

Auf Ebene der Gesellschaft führt der Forderungsverzicht daher nur zu einer verdeckten Einlage, soweit das Darlehen noch werthaltig war (= Teilwert der Darlehensforderung). Der Wegfall der Rückzahlungsverbindlichkeit aus dem Darlehen auf der Passivseite der Bilanz der Gesellschaft löst dann als verdeckte Einlage, die den Gewinn nicht erhöhen darf (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), keine Gewinnrealisation auf Ebene der Gesellschaft aus. Gleiches gilt spiegelbildlich auf Ebene des Gesellschafters, da der werthaltige Teil der ausgeübten Darlehensforderung dann als nachträgliche AK auf die Beteiligung qualifiziert wird (keine Verlustrealisation, sondern steuerneutraler Aktivtausch).

Soweit das Darlehen jedoch nicht mehr werthaltig war, führt die Ausbuchung der Verbindlichkeit auf Ebene der Gesellschaft nach den Bilanzierungsgrundsätzen zu einem Gewinn. Eine Ausnahme gilt aber unter den strengen Voraussetzungen der § 3a, § 3c Abs. 4 EStG für sog. Sanierungsgewinne. Auch auf Ebene des Gesellschafters liegen dann keine nachträglichen AK auf die Beteiligung vor, sodass die Ausbuchung der Darlehensforderung in Höhe des nicht werthaltigen Teils zu einem Verlust führt, soweit dieser nicht bereits zuvor durch eine Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) auf die Darlehensforderung berücksichtigt wurde. Der Verlust unterliegt beim Darlehensgeber/Gesellschafter jedoch dem Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 Sätze 2–4 EStG für natürliche Personen mit BV) oder bleibt sogar gänzlich unberücksichtigt (§ 8b Abs. 3 Sätze 4–7 für Körperschaften).

99–109 Einstweilen frei.

110 VI. Organschaft als Instrument zur Besteuerung verbundener Unternehmen

Schrifttum: *Grotherr*, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, *StuW* 1996, 356; *U. Prinz*, Unternehmensteuerreform: Auch die Organschaft gehört auf den Prüfstand!, *FR* 1999, 646; *Rust*, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, *IStR* 2003, 658; *Behrens*, Organschaft über die Grenze aufgrund des DBA-Diskriminierungsverbots?, *Ubg* 2011, 665; *Rödter*, Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, *Ubg* 2011, 473; *Winter/Marx*, „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften, *DStR* 2011, 1101; *Gosch*, Über Cross-Border-Organschaften, *IWB* 2012, 694; *Hey*, Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung, *FR* 2012, 994; *Ismer*, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, *DStR* 2012, 821; *Schönfeld*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft, *IStR* 2012, 368; *Behrens*, Rückwirkende steuerliche Anerkennung von (Alt-)Ergebnisabführungsverträgen, *BB* 2013, 2664; *Beenecke/Schmitzer*, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, *IStR* 2013, 143; *Dötsch/Pung*, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, *DB* 2013, 305; *Gründig/Schmid*, Die Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und deren Auswirkung auf grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen, *DStR* 2013, 617; *Mayer/Götz*, Zur Verlustübernahme nach der „kleinen Organschaftsreform“, *DStR* 2013, 629; *Mindermann/Lukas*, Anforderungen an einen Organträger als gewerbliches Unternehmen, *NWB* 2013, 516; *Polatzky/Seitner*, Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf US-Inbounds-Strukturen nach Deutschland vor dem Hintergrund des US-Steuerrechts, *Ubg* 2013, 285; *Rödter*, Finanzielle Eingliederung, *JbFfSt.* 2012/13, 125; *Schaden/Polatzky*, Neuregelung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG, *IStR* 2013, 131; *Scheifele/Hörner*, Neue formale Anforderungen an die Regelung der Verlustübernahmepflicht in Gewinnabführungsverträgen: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, *DStR* 2013, 553; *Scheipers/Linn*, Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., *IStR* 2013, 139; *Schneider/Schmitz*, Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Organschaft, *GmbHHR* 2013, 281; *Schneider/Sommer*, Organschaftsreform „light“, *GmbHHR* 2013, 22; *Schmitzer*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaft, *IStR* 2013, 82; *Schwenke*, Grenzüberschreitende Organschaft, *ISR* 2013, 41; *Stangl/Brühl*, Brennende Zweifelsfragen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach der „kleinen Organschaftsreform“, *DB* 2013, 538; *Wagner/Liekenbrock*, Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., *Ubg* 2013, 133; *Forst/Suchanek/Martini*, Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften hinsichtlich der Fiktion der tatsächlichen Durchführung, *GmbHHR* 2015, 408;

Schnitger, Keine 5 % nichtabzugsfähige Betriebsausgaben in Folge grenzüberschreitender Organschaft, IStR 2015, 772; *Vogell/Lehner*, DBA, Kommentar, München, 6. Aufl. 2015; *Kessler/Arnold*, National begrenzte Organschaft, IStR 2016, 226; *Zinowsky/Jochimsen*, Körperschaftsteuerliche Behandlung von Dividendenerträgen im Fall von Organträgerpersonengesellschaften, DStR 2016, 285; *Desens*, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; *Hasbach*, Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter, DStR 2019, 81.

Aufgrund des Trennungsprinzips ist es grds. nicht möglich, entstandene Verluste einer KapGes. mit positiven Einkünften ihrer Gesellschafter zu verrechnen (Trennungsprinzip). Die Möglichkeit einer Gewinn- und Verlustverrechnung kann in Deutschland jedoch durch die Bildung einer Organschaft (§§ 14–19) erreicht werden (Aufhebung des Trennungsprinzips). Folglich liegt der Hauptzweck einer Organschaft darin, Gewinne und Verluste von OT und OG auf Ebene des OT steuermindernd zu verrechnen (konsolidieren). Bei Gewinnabführungen wird dabei die Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) oder durch die sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5) vermieden.

Allgemeine Definition: Eine Organschaft iSd. §§ 14 ff. liegt vor, wenn eine KapGes. (OG) in ein anderes Unternehmen (OT) finanziell eingegliedert ist und zwischen beiden ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wurde, der die OG dazu verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an den OT abzuführen und dies auch tatsächlich so durchgeführt wird. Die Voraussetzungen im Einzelnen:

- ▶ **Organgesellschaft** kann eine SE, AG, KGaA (§ 14 Abs. 1) oder eine andere KapGes. iSd. § 17 Satz 1 (zB eine GmbH) sein. Sie muss ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland, ihren Sitz (§ 11 AO) lediglich in einem EU-/EWR-Staat haben. Eine doppelte Ansässigkeit (Geschäftsleitung und Sitz) ist nicht mehr erforderlich (vgl. BTDrucks. 17/10774, 18), weil beim Zuzug von KapGes. keine strengeren Anforderungen gestellt werden dürfen, nur weil die Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gegründet worden ist (vgl. EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, Slg 1999, I-1459; EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg 2002, I-9919; EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg 2003, I-10155). Danach kommt etwa eine nach UK-Recht (vor dem sog. Brexit, vgl. § 12 Abs. 4) gegründete Limited, die ihre Geschäftsleitung nach Deutschland verlegt hat, als OG in Betracht. Voraussetzung wäre allerdings, dass ein nach ausländ. Recht abzuschließender, schuldrechtl. Ergebnisabführungsvertrag, der den Anforderungen des § 291 AktG möglichst nahe kommt, tatbestandlich als ausreichend angesehen wird.

Bejahend Nds. FG v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 20.7.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, rkr.; *Winter/Marx*, DStR 2011, 1101 (1103); *Schnitger*, IStR 2015, 772 (773); *Kessler/Arnold*, IStR 2016, 226 (231); *Schnitger*, IStR 2013, 82; *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (145); noch großzügiger *Schönfeld*, IStR 2012, 368 (369): „faktisches Leben“ der Organschaft genügt; verneinend *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305 (306); zweifelnd *Gosch*, IWB 2012, 694 (696 f.).

Dagegen kann eine nach deutschem Recht gegründete GmbH (Sitz im Inland), die ihre Geschäftsleitung in einen EU-/EWR-Staat verlegt (Wegzug), ebenso wie eine nur beschränkt stpfl. (ausländ.) KapGes. keine OG sein. Soweit damit auch die Verrechnung mit Gewinnen oder Verlusten aus einer

inländ. BS der OG versagt wird, für die Deutschland (auch nach DBA) das Besteuerungsrecht hat, verstößt diese Einschränkung uE gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV (vgl. EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012, 847; ebenso *Schwenke*, ISR 2013, 41 [43]).

- ▶ *Organträger* kann auch eine natürliche Person, eine nicht von der KSt befreite Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) oder eine originär gewerblich tätige PersGes. sein (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272; *Mindermann/Lukas*, NWB 2013, 516), wenn sie selbst die Anteile an der OG hält (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3). An die Ansässigkeit werden dagegen keine Voraussetzungen mehr geknüpft, sodass auch ein beschränkt Stpfl. OT sein kann. Voraussetzung ist allein, dass die OG für die Deutschland (auch nach DBA) die Besteuerungsbefugnis hat (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 6 und 7). Damit wird die Neuregelung dem DBA-rechtl. Gesellschaftler-Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) gerecht.

Reaktion auf BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106; vgl. BTDrucks. 17/10774, 18; dazu *Behrens*, Ubg 2011, 665; *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (152 ff.); vgl. bereits *Rust*, IStR 2003, 658.

- ▶ *Finanziell eingegliedert ist die Organgesellschaft in den Organträger*, wenn der OT die Mehrheit der Stimmrechte hat (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1). Mittelbare Beteiligungen über Mehrheitsbeteiligungen werden dabei mitgerechnet (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; dazu *Rödter*, JbFfSt. 2012/13, 125). Anders als bei der ustl. Organschaft ist überdies weder eine wirtschaftliche noch eine organisatorische Eingliederung erforderlich.
- ▶ *Die Verpflichtung zur Ergebnisabführung* (Gewinne und Verluste) muss auf Grundlage eines Ergebnisabführungsvertrags iSd. § 291 AktG erfolgen (§ 14 Abs. 1 Satz 1) und mindestens auf fünf Jahre geschlossen werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 3). Auch für andere KapGes. (zB GmbH) gelten strikte Formvorgaben (vgl. § 17 Satz 2 Nr. 2), die in der Praxis große Probleme bereiten.

Dazu BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272; *Stangl/Brühl*, DB 2013, 538; *Mayer/Götz*, DStR 2013, 629; *Scheifele/Hörner*, DStR 2013, 553; *Behrens*, BB 2013, 2664.

- ▶ *Der Ergebnisabführungsvertrag* muss auch tatsächlich durchgeführt worden sein, dh., es muss immer der gesamte Gewinn abgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1). Bilanzierungsfehler bei der OG (etwa eine fehlende Aktivierung eines WG) können dazu führen, dass nicht der gesamte Gewinn abgeführt wird und es damit an der tatsächlichen Durchführung mangelt. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 fingieren bei solchen Fehlern unter weiteren Voraussetzungen die tatsächliche Durchführung (dazu *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22; *Forst/Suchanek/Martini*, GmbHR 2015, 408). § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 regelt zudem die Gewinnrücklagenbildung bei der OG. § 14 Abs. 2 legt eine Unschädlichkeitsgrenze für sog. Ausgleichszahlungen fest, die für den Verlust des Gewinnbezugsrechts an außenstehende Minderheitsgesellschafter der OG gewährt werden und damit die Höhe der tatsächlichen Gewinnabführung mindern (Reaktion auf BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49; zur Neuregelung *Hasbach*, DStR 2019, 81).

- *Als besonders problematisch erweist sich die Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, mit der verhindert werden soll, dass in die erweiterte Verlustverrechnungsmöglichkeit, die eine Organschaft ermöglicht, auch solche Verluste einbezogen werden, die auch im Ausland berücksichtigt werden.*

Dazu *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (145 ff.); *Schneider/Schmitz*, GmbHR 2013, 281; *Gründig/Schmid*, DStR 2013, 617; *Schaden/Polatzky*, IStR 2013, 131; *Polatzky/Seitner*, Ubg 2013, 285; *Wagner/Liekenbrock*, Ubg 2013, 133.

Sie gilt in ihrer Reichweite auch als unionsrechtl. bedenklich (*Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139 mit Verweis auf EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012, 847). Für die gewstl. Organschaft gelten insoweit die gleichen Voraussetzungen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Rechtsfolge: In einer Organschaft wird das Einkommen der OG dem OT zugerechnet (Eingangssatz des § 14 Abs. 1 Satz 1, Umsetzung der sog. Zurechnungstheorie). Die Zurechnung des Einkommens an den OT wird jedoch regelmäßig dazu führen, dass das Einkommen der OG 0 € beträgt. Für die Ermittlung des Einkommens der OG gelten einige Besonderheiten (§ 15). So werden etwa vororganschaftliche Verlustvorträge (§ 10d EStG) „eingefroren“ und erst nach Beendigung der Organschaft oder bei Entstehung eines Sanierungsertrags (§ 3a EStG) berücksichtigt (Nr. 1). Im letzteren Fall gehen auch Verlustvorträge und andere Steuerminderungspositionen des OT unter und das selbst dann, wenn die Sanierung innerhalb von fünf Jahren nach Beendigung der Organschaft erfolgt (Nr. 1a, krit dazu *Desens*, FR 2017, 981 [991]). Überdies ist etwa bei Gewinnausschüttungen, die die OG vereinnahmt, grds. das Steuerregime des OT maßgeblich (Nr. 2, dazu *Zinowsky/Jochimsen*, DStR 2016, 285). Gleiches gilt nach Nr. 3 für die Zinsschranke (§ 8a KStG iVm. § 4h EStG, s. Anm. 80) und für weitere Beschränkungen (Nr. 2a, 4 und 5).

Verfahrensrecht: Es wird das zugerechnete Einkommen und damit zusammenhängende Besteuerungsgrundlagen (etwa auch die Voraussetzungen für das Vorliegen der Organschaft) gegenüber dem OT und der OG gesondert und einheitlich festgestellt (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5).

Stellungnahme: Die Organschaft führt zu einer Durchbrechung des Trennungsprinzips, was bei der Verlustzurechnung offensichtlich wird. Eine dadurch etwaig entstehende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips rechtfertigt sich aber bereits aus dem Umstand, dass der OT die zugerechneten Verluste – verpflichtet durch den Ergebnisabführungsvertrag – auch tatsächlich zu tragen hat (Aufhebung der haftungsrechtl. Abschirmwirkung). Darüber hinaus stünde es dem Gesetzgeber auch frei, vor allem finanziell eingegliederte Konzern-KapGes. wie PersGes. – etwa aus Gründen der Rechtsformneutralität – transparent zu besteuern, also Gewinne und Verluste in Konzernen unmittelbar der Konzernmutter zuzurechnen. 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 OG der wirtschaftlichen Verflechtung nicht Rechnung trägt. Zwischen Gewinne werden nicht eliminiert.

Zur Kritik und Reformvorschlägen vgl. *Grotherr*, StuW 1996, 356; *U. Prinz*, FR 1999, 646; *Hey*, FR 2012, 994 (999); *Ismar*, DStR 2012, 821; *Rödter*, Ubg 2011, 473; zur Kri-

tik an der Ausgestaltung im Einzelnen s. Anm. 157; zur Vereinbarkeit der Organshaft mit dem Unionsrecht s. Anm. 160 sowie Einf. ESt. Anm. 492.

111–114 Einstweilen frei.

115 VII. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Doppelbelastung

Steueranrechnung: Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung wird nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2, Abs. 2 Satz 1 KStG iVm. § 34c EStG, wenn der Stpfl. im Ausland zu einer der KSt entsprechenden Steuer herangezogen worden ist, die im Ausland gezahlte Steuern unilateral auf die inländ. KStschuld angerechnet (direkte StAnrechnung). Die Anrechnung ist begrenzt auf die auf den ausländ. Gewinnanteil entfallende inländ. KSt (mit *per-country-limitation*) und setzt – mit Ausnahme der Fälle einer PersGes. als OT einer Organshaft (vgl. § 19 Abs. 4) – Subjektidentität voraus. Alternativ kann anstelle der Anrechnung der Abzug der ausländ. Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte beantragt werden (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 KStG iVm. § 34c Abs. 2 oder 3 EStG). Auch ein Steuererlass und Steuerpauschalierung sind zur Vermeidung der Doppelbesteuerung möglich (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG iVm. § 34c Abs. 5 EStG).

Steuerfreistellung: Sachliche StBefreiungen finden sich darüber hinaus in § 8b Abs. 1 für Dividenden sowie in § 8b Abs. 2 für Veräußerungsgewinne (s. Anm. 95). Die StFreistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 differenziert nicht danach, ob die Dividenden von einer in- oder ausländ. Körperschaft stammen. Gleichwohl wird die Einschränkung durch das sog. Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3) typischerweise Gewinnausschüttungen von ausländ. Gesellschaften betreffen.

In den meisten deutschen DBA ist ein internationales Schachtelprivileg vereinbart, das zu einer vollen Freistellung der Auslandsdividende in Deutschland führt (*Ismer in Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 OECD-MA Rz. 91). Stellt das DBA Dividenden als Einnahmen stfrei (s. § 3c Anm. 33), ergibt sich die grundsätzliche Nichtabziehbarkeit der Beteiligungsaufwendungen aus § 3c Abs. 1 EStG. Dies führt hinsichtlich der Beteiligungsaufwendungen zu einer umstrittenen Normenkollision mit der StFreistellung in § 8b Abs. 1, bei der § 3c Abs. 1 ausdrücklich nicht anwendbar ist, sondern die Pauschalbesteuerung nach § 8b Abs. 5. Zwar stehen § 8b Abs. 1 einerseits und das abkommensrechtl. Schachtelprivileg andererseits im Ausgangspunkt selbständig nebeneinander und schließen einander nicht aus (vgl. BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, BStBl. II 2011, 131; BFH v. 23.6.2010 – I R 71/09, BStBl. II 2011, 129). Die (Tatbestands-) Konkurrenz beider Regelungen ist jedoch regelmäßig zu Lasten des abkommensrechtl. Schachtelprivilegs aufzulösen, weil § 8b Abs. 1 vorrangig anzuwenden ist, sodass auch § 8b Abs. 5 nicht verdrängt wird (BFH v. 22.9.2016 – I R 29/15, BFH/NV 2017, 324 mwN).

116–119 Einstweilen frei.

VIII. Sonstige ertragsabhängige Steuern der Körperschaft

Solidaritätszuschlag: Als Annexsteuer zur KSt wird seit 1995 ein SolZ von 5,5 % erhoben, s. Anm. 85.

Gewerbsteuer: Neben der KSt unterliegt der Ertrag von Körperschaften der GewSt. Die Tätigkeiten von KapGes., Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit gelten qua Rechtsform stets als gewstpfl. (§ 2 Abs. 2 GewStG). Rechtsformunabhängig knüpft die GewSt an den Gewerbebetrieb selbst an (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), was den ursprünglichen Objektsteuercharakter der GewSt zum Ausdruck bringt. Mittlerweile hat sich die GewSt – insbes. durch die Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer – immer stärker zu einer Gewinnsteuer entwickelt. Gemäß § 7 GewStG ist Ausgangspunkt der gewstl. Bemessungsgrundlage der nach den Vorschriften des EStG/KStG ermittelte Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Abgesehen von den Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8 und 9 GewStG (und weiteren Abweichungen in § 7 Sätze 2 ff. GewStG) deckt sich das StObjekt der GewSt folglich in wesentlichen Zügen mit dem StObjekt der KSt. Zur Vermeidung der Doppelbelastung mit zwei GewSt (vgl. BFH v. 1.6.2004 – IV R 35/01, BStBl. II 2004, 460; BFH v. 25.1.2006 – I R 104/04, BStBl. II 2006, 844), die im Falle einer Ausschüttung sowohl bei der ausschüttenden KapGes. als auch beim gewstpfl. Empfänger anfielen, gehören gem. § 9 Nr. 2a GewStG Gewinnanteile, die aus inländ. Stpfl. KapGes. (uÄ) zufließen, nicht zum Gewerbeertrag, wenn die Beteiligung mind. 15 % beträgt (sog. gewstl. Schachtelprivileg). Ein ähnliches Schachtelprivileg enthält § 9 Nr. 7 GewStG für ausländ. Tochter-KapGes. Die Mindestbeteiligung beträgt 15 % und das selbst im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL (seit VZ 2020, zuvor 10 %), obwohl die RL bereits bei einer Mindestbeteiligung von 10 % eine StFreistellung verlangt. Die Rechtsform des beteiligten Unternehmens ist für die Anwendung der Schachtelvergünstigungen nach § 9 Nr. 2a und 7 GewStG grds. ohne Bedeutung. Jedoch wird bei natürlichen Personen die „Netto“-Dividende (Dividende ./. Beteiligungsaufwendungen) freigestellt (§ 7 Satz 1, kein § 8 Nr. 5 Satz 1, § 9 Nr. 2a Sätze 1 und 3 GewStG). Bei Körperschaften bleibt es dagegen bei der sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5) unter voller Berücksichtigung der Beteiligungsaufwendungen (§ 7 Satz 1, kein § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a Sätze 1, 4 GewStG). Insoweit ist die Regelung nicht rechtsneutral. Wird die Mindestbeteiligungsquote (idR 15 %) nicht erreicht, sind Gewinnausschüttungen voll gewstpfl. (§ 8 Nr. 5 GewStG). Die (teilweisen) StFreistellungen (§ 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 iVm. § 7 Satz 4 GewStG) werden dann durch Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht. Es kommt insoweit zur vollen Doppelbelastung mit GewSt bei der ausschüttenden (inländ.) KapGes. und beim gewerblichen Empfänger. Das Ziel, eine Doppelbelastung mit der GewSt zu vermeiden, wird so erst bei Erreichen der Mindestbeteiligungsgrenze verwirklicht. Im Übrigen erfolgt eine Freistellung auch, wenn eine GewStVorbelastung fehlt, was grds. dann der Fall ist, wenn die Dividende aus Gewinnen einer ausländ. BS gespeist wird (§ 9 Nr. 3 GewStG; Ausnahmen: § 7 Nr. 7, 8 GewStG).

Anders als die KSt ist die GewSt eine echte Unternehmensteuer. Da beide jedoch an eine Vermögenmehrung (Einkommen/Ertrag) der Körperschaft anknüpfen, beeinflussen beide die effektive Steuerbelastung von Körperschaften als einen maßgeblichen Standortfaktor (s. Anm. 130). So erklärt sich der gel-

tende KStSatz von 15 % im Verhältnis zum EStTarif allein dadurch, dass für die Gesamtbelastung die hinzutretende GewSt-Belastung berücksichtigt wird (s. Anm. 7). Eine andere oder weitere Möglichkeit zur Reduzierung der effektiven Steuerbelastung für Körperschaften wäre eine Anrechnung der GewSt auf die KSt (zu Reformvorschlägen s. Anm. 192).

121–124 Einstweilen frei.

125 IX. Belastungsunterschiede aufgrund der rechtsformabhängigen Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen

Schrifttum: *Brähler/Guttzeit/Scholz*, Gelungene Reform oder überflüssige Norm? Eine quantitative Studie zu § 34a EStG, *StuW* 2012, 119; *Kußmaul/Schwarz*, Rechtsform und Besteuerung – Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften: Unterschiede und Belastungsvergleich, *StB* 2012, 426; *Montag*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Köln, 23. Aufl. 2018, 815.

Das deutsche StRecht enthält eine Vielzahl von Unterschieden in der Besteuerung von Unternehmen, abhängig von ihrer Rechtsform. Diese Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung, insbes. zwischen der Besteuerung von PersGes. und KapGes., beeinflussen auch die Rechtsformwahl nachhaltig (zB *Kußmaul/Schwarz*, *StB* 2012, 426; *Montag* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 18 Rz. 1 ff.).

Unterschiede bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer:

- ▶ *Einbehaltene Gewinne* werden bei Körperschaften mit 15 % KSt belastet (§ 23 Abs. 1). Soweit der Gewinn der GewSt unterliegt (§ 2 Abs. 2 GewStG), tritt die hebesatzabhängige GewStBelastung (ca. 13 %) hinzu, sodass die einbehaltenen Gewinne etwa mit 28 % zzgl. SolZ belastet sind. Bei einer PersGes. werden die einbehaltenen Gewinne – mangels StPflcht der PersGes. selbst (zum Transparenzprinzip s. Anm. 70) – unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und unterliegen dem Regeltarif (§ 32a Abs. 1 EStG: 0 bis 45 %). Die GewStBelastung wird auf die ESt nach Maßgabe des § 35 EStG angerechnet. Werden die Gewinne nicht entnommen, ist auf Antrag eine Thesaurierungsbegünstigung auf 28,25 % (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG) möglich. So soll zumindest typisierend eine Gleichbelastung mit den thesaurierten Gewinnen von KapGes. (KSt und GewSt) hergestellt werden (jeweils ca. 28 %). In der Praxis wird die Thesaurierungsbegünstigung aufgrund ihrer Komplexität jedoch kaum in Anspruch genommen (2014: 6271 Optionen, BTDrucks. 19/6308, 7, zur Beratungspraxis *Brähler/Guttzeit/Scholz*, *StuW* 2012, 119).
- ▶ *Ausgeschüttete Gewinne* von Körperschaften werden beim Anteilseigner entweder mit der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG (25 %) oder unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 EStG) nachbelastet, sodass die Gesamtbelastung bei 46 % (Abgeltungsteuer) bzw. – je nach individuellem EStSatz – zwischen 28 % und 48,16 % liegt (s. Anm. 93 ff.). Bei PersGes. bleibt es auch im Falle einer Entnahme bei der Regelbelastung (§ 32a Abs. 1 EStG: 0 bis 45 %). Würde die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch ge-

nommen, kommt es zu einer Nachbelastung iHv. 25 % (§ 34a Abs. 4 EStG), sodass die effektive Gesamtbelastung bei 46,18 % liegt.

- ▶ *Verlustanteile*: Verluste einer PersGes. werden den Personengeschaftern unmittelbar zugerechnet und können grds. mit Gewinnen aus anderen Einkünften im Wege des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs ausgeglichen werden (Einschränkungen: §§ 15a, 15b EStG). Verluste der KapGes. werden den Anteilseignern hingegen (außer im Fall der Organschaft, s. Anm. 110) nicht zugerechnet und können sich daher unmittelbar nur auf der Ebene der KapGes. auswirken. Innerhalb der KapGes. können Verluste grds. unbeschränkt verrechnet werden mit Ausnahme der Beschränkungen nach § 8c, § 8d (s. Anm. 92).
- ▶ *Auslandseinkünfte*: Auslandserträge der KapGes. sind, wenn sie an eine natürliche Person ausgeschüttet werden – auch im Fall des Eingreifens eines DBA – doppelt belastet mit ausländ. KSt und inländ. ESt (s. Anm. 115). In einer ausländ. BS erwirtschaftete Erträge einer PersGes. sind nach überwiegender deutscher DBA-Praxis bei den PersGes. von der deutschen ESt freigestellt. Unilateral ist grds. eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern vorgesehen (§ 34c Abs. 1 Satz 1 EStG).
- ▶ *Leistungsvergütungen* aufgrund schuldrechtl. Verträge zwischen KapGes. und Anteilseigner werden stl. anerkannt, soweit sie angemessen sind (s. Anm. 97). Sie sind in diesem Rahmen bei der KapGes. als BA abziehbar. Die Anteilseigner beziehen ggf. Einkünfte aus der jeweilig einschlägigen Einkunftsart. Bei PersGes. mindern im Unterschied hierzu Leistungsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG den Gewinn nicht. Sie sind als Sondervergütungen Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- ▶ *Überlassung von Vermögensgegenständen*: Während Vermögensgegenstände, die der Anteilseigner einer KapGes. dieser zur Nutzung überlässt, im PV verbleiben und damit in den Grenzen der §§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG stfrei veräußert werden können, entsteht bei der Überlassung an eine PersGes. SonderBV des Gesellschafters mit der Folge, dass Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne zu versteuern sind.
- ▶ *Pensionsrückstellungen*: In den Grenzen des § 6a EStG können sowohl PersGes. als auch KapGes. handelsrechtl. Pensionsrückstellungen bilden. Bei PersGes. findet jedoch eine zum Passivposten auf Gesellschaftsebene korrespondierende Bilanzierung in der Sonderbilanz des Gesellschafters statt, vgl. BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171.

Unterschiede im Rahmen der Gewerbesteuer:

- ▶ *Gewerbesteuerpflicht*: Neben der KSt unterliegt der Ertrag von Körperschaften der GewSt. Die Tätigkeiten einer KapGes., Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit gelten qua Rechtsform stets als gewstpfl. (§ 2 Abs. 2 GewStG), s. Anm. 120.
- ▶ *Anteile am Gewinn oder Verlust* unterliegen bei einem gewstpfl. Personengeschafter nur einmal der GewSt (§§ 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. 2a oder 7 GewStG eingreift (ab einer Beteiligung von idR mind. 15 %), s. Anm. 120.

- ▶ *Leistungsvergütungen*: Die unterschiedliche Behandlung von Leistungsvergütungen wirkt sich auch im Rahmen der GewSt aus. Bei PersGes. erhöhen derartige Vergütungen als Sonderbetriebseinnahmen unmittelbar den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Dagegen gehen an einen Anteilseigner gezahlte Vergütungen, die den Gewerbeertrag der KapGes. mindern, höchstens mittelbar durch Sonderregelungen wie die Zins-schranke (§ 4h EStG; § 8a KStG, s. Anm. 80) oder durch einzelne Hin-zurechnungstatbestände (§ 8 GewStG) wieder in den Gewerbeertrag ein.
- ▶ *Freibetrag und Anrechnung*: Die fehlende Anerkennung von Leistungsvergütungen wird bei Personenunternehmen zumindest teilweise durch die Ge-währung eines Freibetrags iHv. 24500 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) kompensiert. Zusätzlich haben PersGes. die Möglichkeit der GewStAnrech-nung auf die ESt gem. § 35 Abs. 1 EStG. Die tarifliche ESt ermäßigt sich um das 3,8-Fache des GewStMessbetrags.

Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede ergeben sich bei der Gründung, der Anteils-/Betriebsveräußerung, beim Erbfall/Schenkung und der Liquidation.

126–129 Einstweilen frei.

130 D. Körperschaftsteuerbelastung in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich

Schrifttum: *Schmölders*, Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie, Tübingen 1975; *Giloy*, Reform der Unternehmensbesteuerung, DStZ 1989, 547; *Lang*, Reform der Unter-nnehmensbesteuerung, StuW 1989, 3; *Klein*, Die nationale Besteuerung als Faktor des inter-nationalen Wettbewerbs, StuW 1990, 390; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 43, Bonn 1990; *Stahlhacke*, Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der 90er Jahre, StuW 1990, 279; *Gattermann*, Wettbewerb der Steuersysteme – Welche Konzeptionen hat die F.D.P.?, in *Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Steuerreform und Steuerharmonisierung, 1991, 85; *Jacobs*, Die Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften im Vergleich zur Steuerbelastung nach US-amerikanischem Recht – Eine EDV-gestützte Steuerbelastungsanalyse, DStR 1991, 257; *Wendt*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, StuW 1992, 66; *Ernst/Fischer/Richter*, Standortwahl und Standortverlagerung in der Europäi-schen Union – insbesondere Darstellung der steuerlichen Rahmenbedingungen, in *V. Peemöller* (Hrsg.), FS Franz Heigl, Berlin 1995, 111; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, Köln 2003; *Spengel/Oestreicher*, Common Corporate Tax Base in the EU, Heidelberg 2011; *Spengel/Zinn/Matenaer*, Brennpunkte der Bilanzierungspraxis nach IFRS und HGB, Stuttgart 2012; *BDI/VCI*, Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland, Berlin 2013; *Hofer/Weidlich*, Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa, IWB 2016, 753; *Bärsch/Olbert/Spengel*, Analyse der neuen internationalen Unternehmensbesteuerung in den USA, DB 2018, 1815; *Dahlke*, US-Steuerreform – Auswirkungen auf das Tax-Ac-counting deutscher Unternehmen, BB 2018, 431; *Ehlermann/Köhler*, US-Steuerreform leitet neue Runde im globalen Steuerwettbewerb ein, ISR 2018, 37; *Faßbender/Goulet*, Die Steuerreform 2017 in den USA, IWB 2018, 254; *Hey*, Deutsche Interessen im Steuer-wettbewerb, DB 2018, 2951; *Jarass/Tokman/Wright*, Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland: Update nach der US-Steuerreform 2018, BB 2018, 412; *Jochim-sen*, US-Steuerreform und ihre Auswirkungen auf deutsche Unternehmen, ISR 2018, 91; *Kessler/Egelhof/Probst*, Deutschland und USA im steuerlichen Wettbewerb, StuW 2018, 255; *Krüger/von Einem*, Die US-Steuerreform, IWB 2018, 592; *Linn*, Die US-Steuer-reform und ihre Auswirkungen auf das deutsche Unternehmensteuerrecht, DStR 2018, 321; *Loose/Engel*, Erste Gedanken zu möglichen deutschen steuerlichen Konsequenzen der US-Steuerreform, Ubg 2018, 77; *Maywald*, Tax Cut and Job Act: Bedeutung der US-

Steuerreform für ausländische Investoren, DB 2018, 279; *Maywald*, Die US-Steuerreform aus Sicht ausländischer Investoren, IWB 2018, 296; *Nolte/Gehrmann/Heinen/Dyllick*, America first (?) – die US-Steuerreform und ihre Auswirkungen auf deutsche Unternehmen, DStZ 2018, 221; *Raab*, Patent-, Lizenz- und IP-Boxen – Übersicht und aktuelle Entwicklungen, SWI 2018, 125; *Richter/John*, FDII nach US-Tax-Reform als Anwendungsfall der Lizenzschranke, ISR 2018, 109; *Schmid/Rost*, Die US-Steuerreform und deren Auswirkungen auf international agierende Unternehmen, BB 2018, 988; *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, Nach der US-Steuerreform 2018: Deutschland im Steuerwettbewerb, StuW 2018, 239; *Watrin*, US-Körperschaftsteuerreform: Eine erste Einschätzung aus deutscher Sicht, Ubg 2018, 1; *Zinowsky/Ellenrieder*, Innovative Besteuerung des Foreign-Derived Intangible Income als Ergebnis der US-Steuerreform, IStR 2018, 134; *Hess*, Implikationen der US-Steuerreform auf Investitionen in den USA, IStR 2019, 11; *Rathje/Wohlrahe*, Internationaler Steuerwettbewerb und -politik aus Unternehmenssicht, IStR 2019, 1; *Schnitger/Kopec*, Einfluss der US-Steuerreform auf die Niedrigbesteuerung iSd § 8b Abs. 3 S. 1 AStG, IStR 2019, 43; *Surmann*, Ermäßigter Steuersatz für „Foreign Derived Intangible Income“ (FDII) – Führt die US-Version einer Patentbox zu einer Anwendung von § 4j EStG, IStR 2019, 190; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 1/2019.

Internationale Tendenz zur Senkung der Körperschaftsteuersätze: In der öffentlichen Diskussion, aber auch im wissenschaftlichen Schrifttum wurde die StBelastung des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich häufig als (zu) hoch kritisiert (vgl. Übersicht zum Jahr 1985). Diese Einschätzung resultierte aus einem Vergleich der Unternehmensteuersätze im In- und Ausland. Im Zuge des internationalen Steuersenkungswettbewerbs verringerte sich der KStSatz in Deutschland auf 15 %. In den USA wurde 2018 der Höchststeuersatz für Körperschaften auf Bundesebene von 35 auf 21 % (zzgl. Steuern der Einzelstaaten rd. 26 %) gesenkt.

Zur US-Steuerreform 2018 und ihre Auswirkungen auf deutsche Unternehmen: *Ehlermann/Köhler*, ISR 2018, 37; *Hess*, IStR 2019, 11 (12); *Jarass/Tokman/Wright*, BB 2018, 412; *Jochimsen*, ISR 2018, 91; *Linn*, DStR 2018, 321; *Watrin*, Ubg 2018, 1; *Krüger/von Einem*, IWB 2018, 592; *Bärsch/Olbert/Spengel*, DB 2018, 1815; *Maywald*, DB 2018, 279; *Fäßbender/Goulet*, IWB 2018, 254; *Nolte/Gehrmann/Heinen/Dyllick*, DStZ 2018, 221; *Dahlke*, BB 2018, 431; *Loose/Engel*, Ubg 2018, 77; *Schmid/Rost*, BB 2018, 988.

Entwicklung der KStSätze in wichtigen OECD-Staaten 1985 bis 2017:						
	1985	1991	1999	2004	2013	2017
Belgien	45	39	39	34	33	33
Dänemark	50	38	32	30	25	22
Deutschland	56/36	50/36	40/30	25	15	15
Finnland		23	28	29	24,5	20
Frankreich	50	34/42	33,33	33,3	34,4	33,3
Griechenland	49	46/40	35	35	26	29
Großbritannien	40	35	31	30	23	19
Irland	50/10	43/10	28	12,5	12,5	12,5
Italien	47,8/36	47,8/36	37	33	27,5	24
Japan	55,4/45,5	37,5	30	30	25,5	23,4
Kanada	51,6	23,8	42,8	22,1	15	15

Entwicklung der KStSätze in wichtigen OECD-Staaten 1985 bis 2017:						
	1985	1991	1999	2004	2013	2017
Luxemburg	45,5	33,3	30	22	21	19
Niederlande	42	35	35	34,5	25	25
Norwegen	–	27,8	28	28	28	24
Österreich	55/27,5	30	34	34	25	25
Portugal	51,2/44	36	34	25	25	21
Schweden	52	33	28	28	22	22
Schweiz	12,3–35,0	9,8	9,8	8,5	8,5	8,5
Spanien	33	35	35	35	30	25
EU-Durchschnitt	46,9	40,1	33,28			19,8

(Die erste Angabe bezieht sich auf den einbehaltenen Gewinn.)

Die Fixierung auf die KStSätze greift jedoch zu kurz, weil sich die StBelastung 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 (zzgl. ca. 14 Prozentpunkte) einbezogen werden, sodass die tarifliche Belastung im internationalen Vergleich relativ hoch ist (*Rathje/Wohlrabe*, IStR 2019, 1 [3]; *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, StuW 2018, 239; *Kessler/Egelhof/Probst*, StuW 2018, 255; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 11 ff.).

Aussagekraft internationaler Steuerbelastungsvergleiche: Inwieweit sich die StBelastung 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 stl. 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 insbes. IT-gestützte Veranlagungssimulationen durchaus brauchbare Ergebnisse. Fragwürdig sind hingegen sog. gesamtwirtschaftliche Vergleiche, die abstrakt die StBelastung 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 grds. in Frage zu stellen.

Ebenso *Lang*, StuW 1989, 3 (4); *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, 10; *Gattermann in Mellwig/Moxter/Ordelheide*, Steuerreform und Steuerharmonisierung, 1991, 85 (88 ff.); *Giloy*, DStZ 1989, 547 (549); *Klein*, StuW 1990, 393; *Stahlhacke*, StuW 1990, 279 (281); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 2003, 1033; *Wendt*, StuW 1992, 66 (68).

Exemplarisch lässt sich die Fragwürdigkeit und Manipulierbarkeit von Steuerbelastungsvergleichen anhand der Untersuchung der OECD (Die Steuerbelas-

tung der Unternehmen im internationalen Vergleich – Vorlage für den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags v. 21.4.1999) belegen, in der die effektive StBelastung deutscher Unternehmen mit 8 % 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 Kritik am Aussagewert volkswirtschaftlicher Steuerquoten für Belastungsvergleiche von BDI/VCI, Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland, 2013, 11. Zu Modellen zur Quantifizierung von StBelastungen vgl. ua. *Spengell/Oestreicher*, Common Corporate Tax Base in the EU, 2011, 3 ff.; *Spengell/Zinn/Matenaer*, Brennpunkte der Bilanzierungspraxis nach IFRS und HGB, 2012, 183 (195) mwN.

Gleichwohl wird in der steuerpolitischen Diskussion oft meist mit gesamtwirtschaftlichen Belastungsvergleichen argumentiert. Wird im Übrigen 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 (vgl. bereits *Jacobs*, DStR 1991, 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 ausländ. Investors am einfachsten vergleichen lassen.

Vgl. *Ernst/Fischer/Richter*, FS Heigl, 1995, 111 (135); *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 1999, 12; BTDrucks. v. 13.1.1999, 14/265, 127; gegen die Steuersatzfixierung *Schneider*, StbKongrRep. 1989, 47 (51); grundlegend zur finanzpsychologischen Bedeutung des StSatzes *Schmölders*, Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie, 1975, 102 ff.

Indessen kann ein derart verkürzter Steuerbelastungsvergleich weder eine Investitionsentscheidung tragen noch seriöse Reformforderungen stützen. Spätestens seit der Unternehmensteuerreform 2008 (Dok. KSt. Anm. 92), mit der der KStSatz von 25 % auf 15 % abgesenkt und durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert wurde (etwa durch die Zinsschranke, § 4h EStG; § 8a KStG, s. Anm. 80), ist auch in Deutschland eine differenzierendere Betrachtung notwendig (zu jüngeren Reformanliegen anlässlich des StWettbewerbs *Hey*, DB 2018, 2951). Überdies ist auch zu berücksichtigen, dass viele Staaten stl. Präferenzsysteme mit einem niedrigen StSatz für bestimmte Einkünfte eingeführt haben, die den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten erheblich verschärfen, aber gerade durch eine Abweichung vom Regeltarif nicht durch einen Regeltarif-Vergleich sichtbar werden.

Zur Präferenzregelung in den USA (eingeführt mit der US-Steuerreform 2018) für Gewinne aus Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland (*Foreign-Derived Intangible Income* [FDII] iVm. *Global Intangible Low-Taxed Income* [GILTI]) mit einem effektiven StSatz ab 13,13 % (ab 2026 16,41 %): *Maywald*, IWB 2018, 296; *Schnitger/Kopec*, IStR 2019, 43; *Surmann*, IStR 2019, 190; *Richter/John*, ISR 2018, 109; *Zinowsky/Ellenrieder*, IStR 2018, 134.

Zu Präferenzregelungen für Patent-, Lizenz- oder IP-Gewinne durch sog. Patent-, Lizenz- oder IP-Boxen: *Hofer/Weidlich*, IWB 2016, 753; *Raab*, SWI 2018, 125.

Trotz der aufgezeigten Kritik lässt die empirische Steuerforschung kaum Zweifel, dass internationale Standort- und Investitionsentscheidungen tatsächlich

doch von der effektiven Gewinnsteuerlast für Körperschaften abhängig sind, die über den Steuersatz der KSt und der GewSt und deren Bemessungsgrundlagen bestimmt ist (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland*, 2019, 11 ff.). Eine weitere Senkung des KStsatzes oder eine Anrechnung der GewSt auf die KSt gehören daher zu den zentralen Vorschlägen, die zur Verbesserung des Standorts Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb gefordert werden (s. Anm. 192). Umgekehrt wird gerade von der OECD auch erkannt, dass sich ein solcher Steuerwettbewerb (*race to the bottom*) für Staaten als schädlich erweisen kann (*harmful tax competition*) (s. Anm. 45).

131–139 Einstweilen frei.

140 E. Fiskalische Bedeutung der Körperschaftsteuer

Die aktuelle Situation in Deutschland: Fiskalisch spielt die KSt in Deutschland eine eher untergeordnete Rolle. Für das Jahr 2019 wurde das Aufkommen der KSt auf 32,73 Mrd. € prognostiziert. Dies entspricht lediglich 4,1 % des geschätzten Gesamtaufkommens iHv. 793,7 Mrd. €.

Der internationale Vergleich weist der KSt im Ausland durchgehend eine bedeutendere Rolle für den Staatshaushalt zu. Der Anteil am gesamten StAufkommen ist im europäischen Durchschnitt fast doppelt so hoch. In den amerikanischen OECD-Staaten werden rund 15 % des Gesamtaufkommens durch die KSt erwirtschaftet. Auch Australien (16,5 %) und Japan (12 %) liegen deutlich über dem Durchschnitt.

Im Verhältnis zur fiskalischen Bedeutung der ESt (vgl. Einf. ESt. Anm. 690) ergibt sich jedoch in allen OECD-Staaten ein eher untergeordnetes Gewicht der KSt. Im OECD-Durchschnitt lag der Anteil der (persönlichen) ESt 2016 bei 23,8 % gegenüber 9 % KSt, in den amerikanischen OECD-Staaten durchschnittlich bei 26,5 % gegenüber ca. 15 % 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 StAufkommen 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 StBefreiungen und -vergünstigungen für KStSubjekte vor, die durch die jüngste US-Steuerreform 2018 (Einf. eines niedrig besteuerten Präferenzsystems für *Foreign-Derived Intangible Income* [FDII]) noch ausgeweitet wurden (s. Anm. 130). Zudem bietet sich die KSt generell an, durch niedrige StSätze attraktive Standortbedingungen für ausländ. Investoren herzustellen.

Entwicklungstendenzen: In der Bundesrepublik Deutschland ist die Bedeutung des KStAufkommens gemessen am Gesamtsteueraufkommen kontinuierlich zurückgegangen und liegt seit 2000, wie zuletzt 2016, etwa bei 5 %. Im OECD-Durchschnitt lässt sich zwischen 1965 (8,8 %) und Mitte der 1980er Jahre ein geringfügiger Rückgang des Anteils der KSt am Gesamtsteueraufkommen feststellen, der zwischenzeitlich zwar gestiegen ist (2005: 10,1 %), sich dann aber wieder bei 9,0 % (2016) eingependelt hat.

Entwicklung des Anteils der Körperschaftsteuer am Gesamtaufkommen in wichtigen OECD-Staaten 1965 bis 2016 in Prozent:								
	1965	1985	1990	1995	2000	2005	2011	2016
Australien	16,3	9,4	14,1	14,8	20,2	19,3	19,7	16,5
Belgien	6,2	4,9	4,8	5,4	7,2	7,4	6,6	7,8
Dänemark	4,5	4,8	3,7	4,8	6,6	7,7	5,8	5,8
Deutschland	7,8	6,1	4,8	2,8	4,8	5,1	4,7	5,2
Finnland	8,1	3,4	4,5	5,0	12,5	7,6	6,3	5,0
Frankreich	5,3	4,5	5,3	4,9	6,9	5,5	5,7	4,5
Griechenland	1,8	2,7	5,5	6,3	12,2	10,3	6,5	6,5
Großbritannien	4,4	12,6	9,9	8,1	9,7	9,3	8,6	8,3
Irland	9,1	3,2	5,0	8,5	11,9	11,2	8,9	11,5
Italien	6,9	9,3	10,0	8,7	6,9	6,9	6,3	5,0
Japan	22,2	21,0	22,4	15,9	13,8	15,5	11,8	12,0
Kanada	14,9	8,2	7,0	8,2	12,2	10,4	10,3	10,5
Luxemburg	11,0	17,7	15,8	17,7	17,8	15,4	13,6	12,2
Niederlande	8,1	7,0	7,5	7,5	10,1	9,8	5,4	8,7
Norwegen	3,8	17,2	9,0	9,2	20,9	27,0	25,2	10,4
Österreich	5,4	3,5	3,6	3,3	4,6	5,2	5,2	5,6
Portugal	nicht v.	8,0	7,8	12,1	8,6	9,8	9,0	8,9
Schweden	6,1	3,5	3,1	5,8	7,6	7,5	7,3	6,2
Schweiz	7,7	6,8	7,1	6,4	8,8	8,4	10,3	11,3
Spanien	9,2	5,1	8,8	5,4	8,9	10,7	5,7	6,8
USA	16,4	7,5	8,9	10,3	8,7	11,6	9,4	7,6
OECD Total	8,8	7,9	7,9	8,0	9,6	10,1	8,7	9,0

Quelle: OECD, Revenue Statistics 1965–2017, 2018.

Ein schädlicher Steuerwettbewerb, der gerade bei der Unternehmensbesteuerung befürchtet wird, lässt sich aus der statistischen Datenbasis nicht ablesen. Die Aussage, die Senkung der KStsätze gehe zu Lasten des idR weniger mobilen StObjekts 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 1990er Jahre kontinuierlich.

Einstweilen frei.

141–149

150 F. Außerfiskalische Zielsetzungen

Schrifttum: *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten Direkte Steuern, BMF-Schriftenreihe Heft 9, 1967; *Andel*, Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 1970; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Hey*, Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, 298; *Hey*, Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik, in DStJG 39 (2016), 11; *Bundesregierung*, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018 (26. Subventionsbericht) v. 28.8.2017, BTDrucks. 18/13456.

Der Gesetzgeber verfolgt bei der Besteuerung juristischer Personen zahlreiche außerfiskalische Lenkungsziele (ausführl. zu Erscheinungsformen *Hey* in DStJG 39 [2016], 11 ff.).

Dabei sind die wenigsten StVergünstigungen unmittelbar im KStG selbst geregelt. Genuin kstl. StVergünstigungen finden sich mit einigen wenigen Ausnahmen nur im Bereich der subjektiven StPflcht (§ 5). Die StBefreiungen 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 StBefreiungen damit, dass die stbefreiten Körperschaften nicht in Wettbewerb zu stpfl. Unternehmen treten (s. Anm. 72). Daneben spielen auch Vereinfachungsziele eine Rolle, so insbes. bei der vollständigen StBefreiung 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 StBefreiung gemeinnütziger Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9) wird die Brücke in das Gemeinnützigkeitsrecht geschlagen. Wesentliche Voraussetzungen und Grenzen der StBefreiungen sind nicht im KStG, sondern in der AO geregelt. Von besonderer Bedeutung ist dabei § 64 AO. Die Vorschrift normiert die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO), bei dessen Vorliegen die StBefreiung partiell durchbrochen wird und stpfl. Einnahmen entstehen.

Bezugnahme auf das Einkommensteuerrecht: Das Hauptgestaltungspotenzial innerhalb der KSt ergibt sich jedoch aus der Bezugnahme auf das EStObjekt. Alle in die Bemessungsgrundlage der ESt eingebauten StVergünstigungen werden, soweit sie ihrem Wesen nach nicht auf natürliche Personen beschränkt sind, automatisch in die kstl. Bemessungsgrundlage inkorporiert.

Übersicht über die im KStG geregelten Steuervergünstigungen und „sonstige steuerliche Regelungen“: Nach dem Bericht der BReg. über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der StVergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018 (26. Subventionsbericht) v. 28.8.2017, BTDrucks. 18/13456, ergeben sich entsprechend der dort getroffenen Unterscheidung zwischen StVergünstigungen (Anlage 2) und „sonstigen steuerlichen Regelungen“ (Anlage 3), die nach der Klassifikation des Subventionsberichts gesondert aufgeführt werden, weil sie einen größeren Personenkreis betreffen, folgende spezifisch kstl. Vergünstigungsnormen:

Steuervergünstigungen nach dem 26. Subventionsbericht, 2017, Anlage 2:					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuerminder- einnahmen 2018 in Mio. €
1	§ 5 Abs. 1 Nr. 4	StBefreiung kleinerer Versicherungs- vereine auf Gegenseitigkeit	Gleichstellung mit Sozialkassen (Vereinfachungs- zweck)	seit 1955	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
2	§ 5 Abs. 1 Nr. 10 und 12	StBefreiung für Vermietungs- genossenschaf- ten und -vereine und der gemein- nützigen Sied- lungsunterneh- men	Förderung sozialer Zwecke sowie Sicher- stellung der Lebensfähigkeit des ländlichen Raums	seit 1930 bzw. 1969	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
3	§ 5 Abs. 1 Nr. 14	StBefreiung land- und forstw. Erwerbs- und Wirt- schaftsgenos- schaften sowie -vereine	Förderung ratio- nellerer Organi- sationsformen der Landwirt- schaft und Ver- besserung der Absatzchancen	seit 1939	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
4	§ 5 Abs. 1 Nr. 16	StBefreiung der Sicherheitsein- richtungen der Verbände der Kreditinstitute	Förderung der Einlagensiche- rung im Kredit- gewerbe	seit 1978	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
5	§ 5 Abs. 1 Nr. 17	StBefreiung der Bürgschafts- banken (Kredit- garantiegemein- schaften)	Förderung des gewerblichen Mittelstands und der freien Berufe	seit 1991	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
6	§ 8c	Sanierungs- und Konzernklausel	Förderung von Umstrukturie- rungen	seit 2008	350
7	§ 8d	Fortführungs- gebundener Verlustvortrag	Förderung von Umstrukturie- rungen	seit 2016	660
8	§ 22	Abziehbarkeit von Rück- vergütungen bei Genossen- schaften	Spezielle genos- senschaftliche Förderung	seit 1934	Bezifferung wegen Schwierig- keiten bei der Schätzung nicht möglich
9	§ 24	Freibetrag bis zu 5 000 € für bestimmte Körperschaften	Ausgleich für die Wirkungen des proportio- nalen KStSatzes bei geringem Einkommen	seit 1977	20

Steuervergünstigungen nach dem 26. Subventionsbericht, 2017, Anlage 2:					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuermindereinnahmen 2018 in Mio. €
10	§ 25	Freibetrag iHv. 15000 € ab VZ 2009 für zehn Jahre für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften sowie -vereine, die LuF betreiben	Förderung der rationelleren Ausübung der Landwirtschaft	seit 1974	0

„sonstige steuerliche Regelungen“ nach dem 26. Subventionsbericht, 2017, Anlage 3:					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuermindereinnahmen in 2018 in Mio. €
1	§ 5 Abs. 1 Nr. 1	Persönliche StBefreiung für den Erdölbevorratungsverband (KdöR), Monopolunternehmen des Bundes	Berücksichtigung der besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben dieser öffentlich-rechtl. Unternehmen	seit 1924/25 ab 1994: Bundes-eisenbahnmögen ab 1978 Erdölbevorratung für Deutsche Bundespost und deren Nachfolgeunternehmen ausgelaufen zum VZ 1994 bzw. 1995	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
2	§ 5 Abs. 1 Nr. 2 und 2a	Persönliche StBefreiung der Kreditinstitute mit Sonderaufgaben und der Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben	Erfüllung Staats- und gemeinwirtschaftlicher Aufgaben	seit 1924	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
3	§ 5 Abs. 1 Nr. 3, 8 und 9	Persönliche StBefreiung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Körperschaften, Sozialkassen und Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen	Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke sowie beruflicher Interessen	zwischen 1920 und 1965 eingeführt	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich

„sonstige steuerliche Regelungen“ nach dem 26. Subventionsbericht, 2017, Anlage 3:					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuerminder- einnahmen in 2018 in Mio. €
4	§ 5 Abs. 1 Nr. 5 und 6	Persönliche StBefreiung der Berufsverbände und kommunal- en Spitzen- verbände ein- schließlich Ihrer Zusammen- schlüsse sowie der Vermögen- sverwaltung- gesellschaften der nicht rechtsfä- higen Berufsver- bände	Förderung beruflicher Interessen	mit Unterbre- chungen und Änderungen seit 1925	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
5	§ 5 Abs. 1 Nr. 7	Persönliche StBefreiung der politischen Parteien	Wahrnehmung staatspolitischer Aufgaben	seit 1920	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
6	§ 5 Abs. 1 Nr. 15	StBefreiung des Pensions-Siche- rungs-Vereins Versicherungs- verein a.G.	Erfüllung sozialer Zwecke	seit 1975	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
7	§ 5 Abs. 1 Nr. 18	StBefreiung von Wirtschaftsför- derungsgesell- schaften der Gebietskörper- schaften	Erfüllung von staats- und ge- meinwirtschaft- lichen Aufgaben	seit 1993	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
8	§ 5 Abs. 1 Nr. 19	StBefreiung der Gesamthafen- betriebe	Erfüllung von staats- und ge- meinwirtschaft- lichen Aufgaben	seit 1993	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
9	§ 5 Abs. 1 Nr. 20	StBefreiung von Versorgungs- ausgleichskassen	Förderung sozialer Zwecke	seit 1993	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich
10	§ 5 Abs. 1 Nr. 21	StBefreiung der Arbeits- gemeinschaften „Medizinischen Dienst der Kranken-	Förderung sozialer Zwecke	seit 1991	Bezifferung wegen Schwier- igkeiten bei der Schätzung nicht möglich

„sonstige steuerliche Regelungen“ nach dem 26. Subventionsbericht, 2017, Anlage 3:					
		Inhalt	Zweck	Geltungsdauer	Steuermindereinnahmen in 2018 in Mio. €
		versicherung“ (MDK) und des „Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen“ (MDS)			
11	§ 5 Abs. 1 Nr. 22	StBefreiung der gemeinsamen Einrichtungen der Tarifvertragsparteien iSd. § 4 Abs. 2 des Tarifvertragsgesetzes	Förderung sozialer Zwecke	seit 1996	Bezifferung wegen Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich
12	§ 9 Abs. 1 Nr. 2	StBegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke	Stl. Begünstigung förderungswürdiger Maßnahmen	seit 1948	70

Bewertung der Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen im Körperschaftsteuerrecht: Im Verhältnis zu den im EStG geregelten StVergünstigungen ergeben sich durch spezielle kstl. StVergünstigungen – soweit sie überhaupt beziffert werden – nur verhältnismäßig geringe Steuerausfälle. Überdies handelt es sich bei den aufgeführten Regelungen zur Konzern- (§ 8c Abs. 1 Satz 4) und Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a) sowie zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag (§ 8d) uE nicht um StVergünstigungen, sondern um zweckgerechte Einschränkungen des ansonsten zu weit gefassten Verlustuntergangs nach dem Grundtatbestand (§ 8c Abs. 1 Satz 1) zur Verhinderung von missbräuchlichen Mantelkäufen (s. Anm. 92).

Dennoch bleibt im Übrigen 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, 147 f.; *Hey*, *StuW* 1998, 298 [316]). Die subjektiven StBefreiungen des KStRechts sind gerade im Hinblick auf das Gebot der Wettbewerbsneutralität regelmäßig zu überprüfen, da ansonsten stbefreite 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 StVergünstigungen des KStRechts liegt fast 50 Jahre zurück. Im Rahmen ihres Gutachtens zur Reform des StRecht aus dem Jahre 1971 beschäftigte sich die sog. Eberhardt-Kommission (*Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 286 ff.) ausführlich mit den kstl. Vergünstigungen. Die sehr detaillierten Änderungsvorschläge der Kommission bezogen sich zwar auf das KStG 1975. Da ein Großteil der StVergünstigungen des KStG 1975 in das KStG 1977 übernommen wurde, haben sie aber nur teilweise an Bedeutung verloren. Fortgeführt wurden zB die von der Kommission kritisierten StBefreiungen der Staatsbanken, Wohnungs- und Siedlungsbaugenossenschaften und der land- und forstw. Genossenschaften. Noch weitergehend ging die Kritik des *Wissenschaftlichen Beirats beim BMF* (Gutachten Direkte Steuern, 1967, 55 ff.), demzufolge zahlreiche, später in das KStG 1977 übernommene und noch heute geltende StVergünstigungen hätten gestrichen werden sollen.

Einstweilen frei.

151–154

G. Beurteilung der Körperschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland

Schrifttum: *Steiner*, Gedanken zur Betriebsteuer, *StuW* 1950, Sp. 645; *Friauf*, Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerecht, *StuW* 1973, 97; *Tipke*, Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, *NJW* 1980, 1079; *Heidinger*, Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, Wien 1983; *Bareis*, Die notwendige Reform der Körperschaftsteuer: Systembereinigungen und Vereinfachungen, *StbKongrRep.* 1987, 33; *Krebs*, Steuerpolitische Entscheidungen zu Beginn des zweiten Jahrzehnts des deutschen Körperschaftsteuersystems, *GmbHHR* 1987, 165; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Tarifstruktur der Körperschaftsteuer, *BMF-Schriftenreihe* Heft 39, Bonn 1987; *Knobbe-Keuk*, Bilanz der Körperschaftsteuerreform 1977, *GmbHHR* 1987, 125; *Seer*, Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1993, 114; *Lang*, Das StandOG auf dem Prüfstand, *StbJb.* 1993/94, 3; *Schnitter*, Europataglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, Köln 1996; *Wendt*, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenersatz als Verfassungsproblem, in *Wendt/Höfling/Karpen* (Hrsg.), *Staat – Wirtschaft – Steuern*, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 859; *Ehmcke*, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, in *DStJG* 20 (1997), 257; *Gosch*, Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, *DStZ* 1998, 327; *Groh*, Tarifbegrenzung nach § 32c EStG auch in Organschaftsfällen?, *FR* 1998, 1122; *Seer*, Gewerbesteuer im Visier des Verfassungsrechts, *FR* 1998, 1022; *Schön*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung, *StbJb.* 1998/99, 55; *Deutsches Aktieninstitut e.V.* (DAI), Reform des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens. Auswirkungen einer möglichen Übernahme des österreichischen Modells, Frankfurt 1999; *Herzig/Sander*, Körperschaftsteuersysteme und grenzüberschreitende Kooperationen, *StuW* 1999, 131; *Hey*, Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, *BB* 1999, 1992; *Schiffers*, Unternehmensteuerreform – Überlegungen zu den „Brühler Empfehlungen“, *GmbHHR* 1999, 741; *Schulze zur Wiesche*, Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, *FR* 1999, 698; *van Lishaut*, Der kleine Aktionär in der großen Unternehmenssteuerreform, *FR* 1999, 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, 1296; *Watrin*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall?, *DStZ* 1999, 238; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmensteuerreform, *StuW* 2000, 328; *Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, *DStJG* 23 (2000), 9; *Kirchhof*, Rückwirkung von Steuergesetzen, *StuW* 2000, 221; *Maiterth*, Unternehmensteuerreform: Wird das

Steuerrecht durch die Einführung des „Halbeinkünfteverfahrens“ einfacher?, FR 2000, 507; *Pelka*, Rechtsformneutralität im Steuerrecht, StuW 2000, 289; *Scheiper/Bergemann*, Diskussionsforum Unternehmensteuerreform: Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit der Option iS des § 4a KStG-E, DStR 2000, 709; *Schneeloch/Trockels-Brand*, Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren versus Reformpläne, DStR 2000, 907; *Schön*, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; *Seer*, Unternehmensteuerreform – Verfassungsrechtliche Aspekte, StbJb. 2000/01, 15; *Frotscher*, Die Ausgabenabzugsbeschränkung nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; *Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), 155; *Schön*, Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht, FR 2001, 381; *Henrichs*, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, StuW 2002, 201; *Nackel/Intemann*, Ausgewählte Probleme des Halbeinkünfteverfahrens, DB 2002, 756; *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, Diss., Köln 2005; *Herzig/Wagner*, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, DB 2005, 1; *Eckhoff*, Abgeltungsteuer, FR 2007, 989; *Gosch*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; *Henrichs/Lehmann*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, StuW 2007, 16; *Hey*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; *Homburg*, Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung, DStR 2007, 686; *Intemann*, Einbeziehung von Dividenden in die Abgeltungsteuer verfassungswidrig?, DB 2007, 1658; *Otto*, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, Diss., Berlin 2007; *Drüen*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393; *Musil/Leibohm*, Die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Rechtsproblem, FR 2008, 807; *Henrichs*, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip, FR 2010, 721; *Herzig*, Die Organschaft im Umbruch, DStR 2010, 61; *Strahl*, Kapitaleinkünfte bei Kapitalgesellschaften, Stbg 2010, 152; *Förster*, Bedeutung der Finanzierung für die Besteuerung, Stbg 2011, 49; *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011; *Jochum*, Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel, FR 2011, 497; *Kahle/Vogel/Schulz*, Internationale Aspekte der Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Reformvorschläge, Ubg 2011, 761; *Oesterwinter*, Problembereiche der ertragsteuerlichen Organschaft, DStZ 2011, 585; *Winter/Marx*, „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften, DStR 2011, 1101; *Ismer*, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821; *Lang*, Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG, GmbHR 2012, 57; *Lenz/Adrian/Handwerker*, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851; *Benecke/Schnitger*, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; *Dötsch/Pung*, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; *Dötsch/Pung*, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme?, DB 2013, 2169; *Heuermann*, Steuerinnovation im Wandel: Einige Thesen zur Zinsschranke und ihrer Verfassungsmäßigkeit, DStR 2013, 1; *Jesse*, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft, FR 2013, 629; *Kaminski*, Aktuelle steuerliche Änderungen 2013, Stbg 2013, 145; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, Tübingen 2013; *U. Prinz*, Ist die Zinsschranke verfassungsrechtlich besser als ihr Ruf?, FR 2013, 145; *U. Prinz*, Objektives Nettoprinzip – Rechtfertigung: Qualifizierter Fiskalzweck?, DB 2013, 1571; *Schaden/Polatzky*, Neuregelung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG, IStR 2013, 131; *Schneider/Sommer*, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; *Schnitger*, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; *Schulze zur Wiesche*, Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und der steuerlichen Reisekosten sowie der aktuellen Rechtsprechung, DStZ 2013, 621; *Stangl/Brühl*, Brennende Zweifelsfragen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach der „kleinen Organschaftsreform“, DB 2013, 538; *Wagner/*

Liekenbrock, Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG nF, Ubg 2013, 133; *Ismer*, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Zinsschranke, FR 2014, 777; *Dorenkamp*, Bedeutung des Trennungsprinzips bei der Auslegung des KStG, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1349; *Drüen*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1317.

I. Allgemeine Kritik an mangelnder Rechtsformneutralität

155

Hauptkritikpunkt: Im Vordergrund der Kritik am geltenden KStRecht (zur Kritik an der KSt selbst vgl. die Diskussion der Rechtfertigung der KSt in Anm. 30 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 Einf. des Anrechnungsverfahrens keine Rechtsformneutralität herstellen konnte (insbes. *Flämig*, ZRP 1980, 237; *Knobbe-Keuk*, GmbHR 1987, 125). Allerdings wurden die Mängel in der ersten Phase nach der Einf. des Anrechnungssystems nicht so sehr der KSt selbst angelastet, sondern vor allem den Belastungsunterschieden durch die GewSt und VSt. Seit jedoch Anfang der 1990er Jahre der KStThesaurierungssatz vom (allgemeinen) EStSpitzensatz entkoppelt wurde, richtete sich die Kritik wieder vornehmlich gegen den Dualismus von KSt und ESt.

Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Ausgangspunkt der Diskussion einer rechtsformneutralen Besteuerung ist der Dualismus zwischen ESt und KSt sowie die Grundentscheidung des deutschen Steuergesetzgebers, PersGes. nach dem Transparenzprinzip und KapGes. nach dem Trennungsprinzip zu betrachten (*Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1335]). Geht man vom Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit aus, erfolgt eine gerechtfertigte Ungleichbehandlung unterschiedlicher Rechtsformen jedenfalls dann, wenn an die durch die jeweilige Rechtsform zum Ausdruck kommende gesteigerte Leistungsfähigkeit angeknüpft wird. Dem geltenden Recht liegt dabei die Ausgangsentscheidung zugrunde, die Mitunternehmer einer PersGes. mit einem Einzelunternehmer gleichzustellen. Ebenso ließe sich aber vertreten, dass die PersGes. der KapGes. näher als dem Einzelunternehmer steht und die Wahl der Rechtsform kein taugliches Differenzierungskriterium für eine Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit ist (so etwa *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 545 ff.).

Anrechnungsverfahren: Noch unter Geltung des Anrechnungsverfahrens (Rechtslage bis 2000) hat sich die Frage, ob und in welchem Umfang eine Rechtsformneutralität im Ertragssteuerrecht (anders bei der USt – vgl. BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, Schwarzwaldklinik) verfassungsrechtl. geboten ist, vor allem bei der Tarifikappung für gewerbliche Einkünfte (§ 32c EStG aF) gestellt. Dort war ua. fraglich, ob die Benachteiligung ausgeschütteter Gewinne von KapGes. gegenüber entnommenen Gewinnen von PersGes. durch § 32c Abs. 2 Satz 2 EStG gleichheitsgerecht und ohne Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit ausgestaltet wurde. Während der BFH (v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450) in seiner Richtervorlage (Art. 100 GG) von einer Verfassungswidrigkeit (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1

GG) der Norm ausging (vgl. bereits *Seer*, StuW 1993, 114 [139]; *Seer*, FR 1998, 1022 [1023 f.]; aA *Gosch*, DStZ 1998, 327 [332]; *Groh*, FR 1998, 1122, § 32c EStG als „Rettungsanker“ für die GewSt gerechtfertigt), hat das BVerfG (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [199]) die Ungleichbehandlungen durch die Tarifikappung noch als gerechtfertigt angesehen. Insbesondere eine ertragstl. Differenzierung anhand der Rechtsform hat das Gericht aufgrund der Abschirmung der Vermögenssphäre einer KapGes. gegenüber ihren Anteilseignern für rechtfertigungsfähig gehalten: „Diese Abschirmung bewirkt, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigene und objektive Leistungsfähigkeit entsteht, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden darf“ (so schon *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 396 f.; krit. dagegen *Hennrichs*, StuW 2002, 201 [207]; *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16 [18]; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 20 ff. mwN).

Halb-/Teileinkünfteverfahren: Nach der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halb-/Teileinkünfteverfahren (s. Anm. 93 f.) traten Rechtsformunterschiede bei der Ertragsbesteuerung noch deutlicher hervor. Die Reform wurde daher auch von einer intensiven Debatte über die Frage begleitet, ob das Halb-/Teileinkünfteverfahren als KStSystem gegen einen verfassungsrechtl. Grundsatz der Rechtsformneutralität verstößt.

Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG bejahend *Jachmann* in DStJG 23 (2000), 9 (19 ff.); *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (209 f.); *Hey* in DStJG 24 (2001), 155 (181 ff., 194 ff.); *Hennrichs/Lehmann*, StuW 2007, 16 (18 ff.); *Hennrichs*, FR 2010, 721 (723 ff.); Verstoß gegen Art. 9 Abs. 1 GG bejahend *Kirchhof*, StuW 2000, 221 (230); abl. *Birk*, StuW 2000, 328 (333); überwiegend auch *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 14 ff., 390 ff., 396 ff.; *Pelka*, StuW 2000, 289 (393); ein Verfassungsgebot der Rechtsformneutralität abl. *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (401 ff.); *Musill/Leibohm*, FR 2008, 807; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 (1326).

Unterschiede bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen und Entnahmen: Keine Rechtsformneutralität in Reinform entsteht, soweit Ausschüttungen/Entnahmen rechtsformabhängig ungleich behandelt werden. Dies ist aber gerade der Fall, wenn Dividenden dem Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren unterliegen, während für Entnahmen aus Personenunternehmen der reguläre persönliche EStSatz zur Anwendung kommt.

Unterschiedliche Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung: Auch die GewStBelastung wird bei Personenunternehmen und KapGes. unterschiedlich berücksichtigt. Während sie bei KapGes. voll durchschlägt und daher im Gegenzug der KStSatz deutlich abgesenkt wurde (2001: 25 %, 2009: 15 %), wird die GewSt bei Personenunternehmen pauschal auf die ESt angerechnet (§ 35 EStG).

Unterschiedliche Behandlung von Leistungsbeziehungen: Rechtsformneutralität in Reinform würde auch eine Vereinheitlichung der stl. Einordnung von Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Unternehmer voraussetzen. Die unterschiedliche Behandlung wirkte sich – vor allem wegen der GewSt – bereits unter dem Anrechnungsverfahren aus. Ihre Bedeutung ist unter Geltung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens noch gestiegen, weil das System für Leistungsvergütungen und Gewinnausschüttungen zu deutlich unterschiedlichen Belastungsergebnissen führt.

Unterschiedliche Berücksichtigung von Verlusten: Während Verluste von Personenunternehmen mit den übrigen Einkünften grds. verrechnet werden können (Ausnahmen: §§ 15a, 15b EStG), lassen sich Verluste einer KapGes. grds. nur mit ihren eigenen Gewinnen verrechnen (Ausnahme: Organschaft). Zwar gibt es gute Gründe, die Verlustverrechnung auf die Unternehmensebene zu beschränken, etwa wenn thesaurierte bzw. einbehaltende Gewinne steuervergünstigt werden oder die hinter dem Unternehmen stehenden Personen nicht persönlich für die Verluste haften. An diesen Leitlinien orientieren sich zwar die Verlustverrechnungsmöglichkeiten und -beschränkungen im geltenden Recht. Es gelten aber dennoch konzeptionell unterschiedliche Regimes, die sich bei Personenunternehmen am Transparenzprinzip und bei KapGes. am Trennungsprinzip orientieren und daher zumindest in Reinform keine Rechtsformneutralität gewährleisten.

Hinsichtlich der Herstellung einer Rechtsformneutralität in Reinform bleibt problematisch, dass in den Fällen einer unbeschränkten zivilrechtl. Haftung Verlustverrechnungsbeschränkungen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Konflikt geraten, denn einerseits haftet der Unternehmer zivilrechtl. mit anderweitigen Einkünften, andererseits werden diese Einkünfte der Steuer unterworfen, ohne dass die Haftung Berücksichtigung findet. Die Frage, ob Unternehmensverluste auf die Ebene der ESt durchschlagen, sollte daher grds. nicht von der Unternehmensform, sondern von der Beteiligungsform abhängig gemacht werden (*Lang, StbJb.* 1993/94, 9 [15]; zum Zusammenhang zwischen Verlustverrechnung und Haftung auch *Raupach*, 53. DJT, 1980, O 75). Mittelbar können sich auch so Rechtsformunterschiede rechtfertigen, die aber nur typisierend genau und daher nicht zielgenau ausgestaltet wären, wenn sie an die tradierte Unterscheidung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften anknüpfen.

II. Kritik am Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren (seit 2001/2008) 156

Hintergrund der Einf. des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Satz 1 Nr. 40, 40a EStG) als ein klassisches KStSystem mit einer Entlastung auf Ebene der Anteilseigner waren vor allem unionsrechtl. Bedenken, da eine Berücksichtigung ausländ. KSt im Rahmen des vor 2001 geltenden Anrechnungsverfahrens nicht möglich war (zur Systemdebatte vgl. *BMF, Brühler Empfehlungen*, 1999). Daneben wurden auch Argumente der Kompliziertheit und Missbrauchsanfälligkeit vorgebracht.

Die damaligen Reaktionen auf den Vorschlag, das Anrechnungsverfahren durch ein Halbeinkünfteverfahren zu ersetzen, waren sehr ambivalent. Vor allem die Verteilungswirkung des Halbeinkünfteverfahrens stieß durchgehend auf Kritik.

Vgl. *DAI, Reform des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens*, 1999, 11 ff.; *Hey, BB* 1999, 1192 (1195 f.); *Wagner/Baur/Wader, BB* 1999, 1296; *van Lishaut, FR* 1999, 938, 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 wurde die bessere Eignung des Halbeinkünfteverfahrens zur Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte und seine Einfachheit positiv hervorgehoben (*Schiffers, GmbHR* 1999, 741 [743]; allgemeiner *Herzig/Sander, StuW*

1999, 131 [136 f.]). Entscheidend ist letztlich, ob diese Vorteile die nachteiligen Verteilungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens überwiegen.

Tarifspreizungen: Durch den niedrigeren KStSatz von 25 % (2001 bis 2008) bzw. 15 % (ab 2009) sind Tarifspreizungen im Verhältnis zum EStSpitzensatz sowie zu den zusätzlich auf Ebene der Anteilseigner nachbelasteten ausgeschütteten Gewinnen entstanden. Letzteres birgt aufgrund der steuergünstigen Thesaurierung die Gefahr eines sog. *Lock-in*-Effekts, also die Gefahr der „Einspernung“ der Gewinne (s. Anm. 59). Zudem besteht die Gefahr eines sog. Großaktionäreffekts (s. Anm. 59). Kleinanleger, die nicht nur auf die Realisierung von Kurssteigerungen spekulieren, sondern regelmäßige Dividendeneinkünfte bevorzugen, 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 soll die Aktie als Anlageform an Attraktivität verlieren (*Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 698 [699]). Empirisch haben sich diese Effekte, die einst auch als Kritik gegen die Einf. des Halbeinkünfteverfahrens formuliert wurden, aber bisher nicht nachweisen lassen.

Fragwürdig ist jedenfalls die bei der Schaffung des niedrigeren KStSatzes in den Vordergrund gestellte Begr., der niedrige KStSatz schaffe Arbeitsplätze. Eine Senkung des KStSatzes wirkt nämlich unspezifisch, da auch Finanzanlagen im Unternehmen oder Rationalisierungsinvestitionen prämiert werden (*Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1296 [1297 ff.]).

Freistellungssystem für Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften: Konsequenz und folgerichtig ist es, Gewinnausschüttungen zwischen KapGes. vollständig sfrei zu stellen, wie dies durch § 8b Abs. 1 KStG geschieht (s. Anm. 95). Die Beschränkung der Freistellung auf die Schachtelbeteiligung (ab 10 %) seit 2013 (§ 8b Abs. 4 KStG) ist jedoch ein Systembruch, der zu Mehrfachbelastungen und damit zu Kaskadeneffekten führt.

Belastungswirkungen: Das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren ist ein schedulares System, dessen Belastungswirkung sich nur in einem einzigen Punkt mit der progressiven Tarifkurve der ESt schneidet. Es stellt im System der ESt einen die Belastungsentscheidung des EStTarifs verzerrenden Fremdkörper dar. Betrachtet man die Gesamtbelastung (einschließlich KStVorbelastung), wirkt es in der Progressionsspitze gegenüber den übrigen Einkünften begünstigend, darunter – umgekehrt proportional zum Ansteigen der EStProgression – führt es 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“. Zu den Belastungswirkungen im Vergleich zum individuellen EStSatz s. Anm. 94.

Praktikabilität, insbesondere Problem der verdeckten Gewinnausschüttung: Zwar ist ein Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren gesetzestechnisch schon deshalb einfacher als ein kstl. Anrechnungsverfahren, weil es keine komplexe EK-Gliederungsrechnung auf der Ebene der KapGes. voraussetzt. Das Problem vGA (s. Anm. 97), mit dem sich der Großteil der Steuerrechtsstreite auf dem Gebiet der KSt beschäftigt (*Bahlau*, DStZ 1986, 576; *Drüen*, FS BFH, 2018, 1317 [1328]), tritt aber deutlicher hervor. Zwar stellte sich das Problem auch unter Geltung des Anrechnungsverfahrens (1977 bis 2000). Es handelte sich aber nicht um ein

nen Systemfehler des Anrechnungssystems als solches, sondern um ein Resultat der Beschränkung des Anrechnungssystems auf bestimmte Anteilseignergruppen und der Beibehaltung der GewSt. Dem Halb- bzw. dem Teileinkünfteverfahren ist das Qualifikationsproblem hingegen immanent. Dabei geht es nicht nur um die Aufdeckung von vGA, 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.

Ohne anderweitige Verwerfungen lässt sich das Problem der vGA nur durch ein Vollentlastungssystem (Anrechnungs- oder Abzugsverfahren, s. *Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 80 ff.), das auch die GewStBelastung mit einbezieht sowie in- und ausländ. Sachverhalte gleichbehandelt. 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, 238 [239]). Konfliktpotential birgt das Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren ferner bei der Zuordnung von Aufwendungen, weil sich je nach Aufwandszuordnung unterschiedliche Belastungsfolgen ergeben (s. § 3c EStG Anm. 55; *van Lishaut*, *FR* 1999, 938 [941]).

Keine theoretische Rechtfertigung: Eine theoretische Rechtfertigung für das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren gibt es nicht. Es passt weder in das Argumentationsmuster des klassischen KStSystems noch in das der Vollentlastungssysteme. Vom Standpunkt des klassischen Systems führt die Besteuerung von KapGes-Gewinnen 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. 6, 34), sodass das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren als (jederzeit einschränkbares) Steuerprivileg angesehen werden müsste. Aus der Perspektive von Vollentlastungssystemen kann es lediglich als ein annäherungsweise Entlastungssystem eingeordnet werden, das durch die immanente Typisierung bei einem niedrigeren EStSatz zu einer Unterkompensation und bei einem höheren EStSatz zu einer Überkompensation der KStVorbekämpfung führt (s. Anm. 94).

Im Übrigen wird gegen das Halb-/Teileinkünfteverfahren hervorgebracht:

- Sofern das zVE des Anteilseigners unterhalb des Existenzminimums liegt, bleibt es bei der Vorbekämpfung mit KSt auf Ebene der Körperschaft. Es erfolge damit eine unzureichende Berücksichtigung des Existenzminimums des Anteilseigners aufgrund der definitiven KStBelastung, soweit die Einkünfte des Anteilseigners unterhalb des Existenzminimums liegen (*Seer*, *StbJb.* 2000/01, 15 [25]; *Nacke/Intemann*, *DB* 2002, 756 [757]; *Balmes/Schützeberg* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 3 EStG Rz. 60; *Eckhoff*, *FR* 2007, 989 [993, insbes. Fn. 21]).
- Eine abweichende StBelastung aufgrund des Teileinkünfteverfahrens führe zur Ungleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten auf Ebene der Anteilseigner bzw. Unternehmer (*Hey*, *BB* 1999, 1192 [1195]; *Jachmann* in *DStJG* 23 (2000), 9 [22 f.]; *Maiterth*, *FR* 2000, 507 [511]; *Schneeloch/Trockels-Brand*, *DStR* 2000, 907 [909]; *Seer*, *StbJb.* 2000/01, 15 [26]; *Schön*, *FR* 2001, 381 [387]; *Nacke/Intemann*, *DB* 2002, 756 [756 f.]; *Otto*, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2007, 150 f.).

- Es führe zu einer rechtsformabhängigen Ungleichbehandlung fremdfinanzierter Beteiligungen. Bei Kapitalbeteiligungen von natürlichen Personen sind sie nur zu 60 % abziehbar (§ 3c Abs. 2 EStG), bei Beteiligungen an PersGes. als SonderBA dagegen voll, vgl. *Hey* in DStJG 24 (2001), 155 (196); *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709 (714); *Förster*, Stbg 2011, 49 (50 ff.).
- Nach Einf. der Abgeltungsteuer wird das Gebot der Finanzierungsneutralität bei einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung auch dadurch verletzt, dass die Zinseinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) des Anteilseigners idR dem Abgeltungsteuersatz (25 %) unterliegen, während die dem Mitunternehmer zugerechneten Zinseinkünfte (SonderBV) seinem individuellen StSatz unterworfen werden. Der Effekt wird durch den Ausschluss der Abgeltungsteuer auf Zinseinkünfte bei Schachtelbeteiligungen (mind. 10 %) abgemildert (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1b EStG). Vgl. *Homburg*, DStR 2007, 686; *Strahl*, Stbg 2010, 152 (159); *Förster*, Stbg 2011, 49 (50 ff.); *Fuhrmann*, KÖSDI 2012, 17977.

157 III. Einzelkritik an körperschaftsteuerlichen Regelungen

Kritik an 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, 97; *Tipke*, NJW 1980, 1079 (1082); *Ehmcke* in DStJG 20 (1997), 257 (273); vgl. auch § 10 Anm. 112; volle Abziehbarkeit war auch im RegE zum KStG 1977 (BTDrucks. 7/1470, 344) vorgesehen; aA BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.
- Die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c (s. Anm. 93) sei auch bei einer 50 %-Schwelle für einen schädlichen Beteiligungserwerb verfassungswidrig (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG), vgl. FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17, EFG 2017, 1906 (BVerfG-Vorlage Az. 2 BvL 19/17); vgl. *Lang*, GmbHR 2012, 57 (60 ff.).
- Verfassungsrechtliche Bedenken (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG) bestehen auch gegen die Zinsschrankenregelung, § 4h EStG (ggf. iVm. § 8a KStG, s. Anm. 80), vgl. ua. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240; *Gosch*, DStR 2007, 1553 (1559); *Hey*, BB 2007, 1303 (1305 f.); zweifelnd *U. Prinz*, FR 2013, 145 (147 f.); *U. Prinz*, DB 2013, 1571; sowie Vorlagebeschluss des BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13; aA *Heuermann*, DStR 2013, 1; *Ismer*, FR 2014, 777.
- Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG (korrespondierende Beschränkung der Abziehbarkeit von Aufwendungen [60 %], die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Einnahmen stehen) sei vor dem Hintergrund des Gebots der Folgerichtigkeit (vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, 425 ff.; *Intemann*, DB 2007, 1658 [1659 f.] bzw. des objektiven Nettoprinzips (vgl. *Pezzer*, StuW 2000, 144 [149 f.]; *Schön*, StuW 2000, 151 [154 f.]; *Frotscher*, DStR 2001, 2045 [2046]; *Schön*, FR 2001, 381 [386 f.]; *Pezzer* in DStJG 25 [2002], 37 [54 f.]; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 2005, 425 ff.; *Otto*, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, 2007, 471 ff.) vor Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig. Dagegen hält der BFH (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551; BFH v.

16.10.2007 – VIII R 51/06, juris, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, vgl. BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 2659/07, juris) das Halb- abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG für verfassungskonform (ebenso bereits *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 159f., 372; s. auch § 3c EStG Anm. 10 mwN).

- Die sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5) und die Mindestbeteiligung von 10 % (§ 8b Abs. 4) führten zu einer nicht zu rechtfertigenden wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnen, die an andere KapGes. ausgeschüttet werden (*Dorenkamp*, FS BFH, 2018, 1349 [1357]).

Kritik an der Tarifstruktur: Bisher wurde die Spreizung von KStThesaurierungs- und EStSpitzensatz kritisiert, die die Rechtsformentscheidung verzerre und gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße (*Bareis*, StbKongrRep. 1987, 33 [67 ff.]; *Krebs*, GmbHR 1987, 165 [167]; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zur Tarifstruktur der Körperschaftsteuer, 1987, 3 ff.; *Schnitter*, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, 1996, 74 ff.; *Wendt*, FS Friauf, 1996, 859 [866 ff.]; aA *Schön*, Stb]b. 1998/99, 55 [64]). Der Gesetzgeber hat mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) mit § 34a EStG (sog. Thesaurierungsbegünstigung, s. Anm. 125) eine Regelung geschaffen, die annähernd zu einer rechtsformneutralen Belastung führen soll.

Kritik am Konzept der Organschaft: Gegen das geltende Organschaftsrecht (s. Anm. 110) werden schon grds. drei wesentliche Kritikpunkte vorgebracht (vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, IFSt-Schrift Nr. 471 [2011], 22 ff.), nämlich

- die hohen und formellen Anforderungen für den geforderten Ergebnisabführungsvertrag (EAV),
- die mangelnde Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht und
- die Komplexität der gesetzlichen Regelungen.

Die sog. Kleine Organschaftsreform (Gesetz zu Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2. 2013, BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) sollte Probleme der bisherigen Organschaftsregelungen beseitigen, stößt aber nach wie vor sowohl bei sachlichen als auch persönlichen Voraussetzungen auf Kritik.

- Das beibehaltene Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) steht mangels einer § 302 AktG entsprechenden gesetzlichen Regelung in anderen Staaten nach wie grds. in der Kritik, vgl. *Herzig*, DStR 2010, 61 (62); *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305 (306); *Dötsch/Pung*, DB 2013, 2169; *Oesterwinter*, DStZ 2011, 585 (590). Auch soweit vorgebracht wird, das Erfordernis eines EAV führe zu betriebswirtschaftlichen Fehlanreizen (vgl. *Herzig/Wagner*, DB 2005, 1 [6]; *IFSt-Arbeitsgruppe*, IFSt-Schrift Nr. 471 [2011], 23; *Kahle/Vogel/Schulz*, Ubg 2011, 761 [765]; *Oesterwinter*, DStZ 2011, 585 [590]; aA *Ismer*, DStR 2012, 821 [822]), behält diese Kritik ihre Berechtigung. Nach aA soll nunmehr ein schuldrechtl. Vertrag, der dem § 302 AktG inhaltlich nahe kommt, bereits ausreichend sein, um diese sachliche Voraussetzung für eine wirksame kstl. Organschaft zu erfüllen (*Winter/Marx*, DStR 2011, 1101; *Bencke/Schnitger*, IStR 2013, 143 [145]; *Schnitger*, IStR 2013, 82; zur unionsrechtl. Kritik Anm. 161).
- Auch im Detail wird das formale Erfordernis einer dynamischen Verweisung auf § 302 AktG im EAV kritisiert, vgl. *Lenz/Adrian/Handwerker*, BB 2012,

2851 (2855); *Stangl/Brühl*, DB 2013, 538 (539); aA wohl *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (156); *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22 (29).

- Auch das Erfordernis der tatsächlichen Durchführung, gegen das schon verstoßen wird, wenn aufgrund eines Bilanzierungsfehlers nicht mehr der gesamte Gewinn abgeführt wird, wird weiter kritisiert. Ob dieses Problem mit den im Zuge der kleinen Organschaftsreform eingeführten Fiktionen in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (zum Überblick *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2013, 621 [625 f.]) gelöst ist, ist fraglich. Kritisch insbes. *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143 (156); *Kaminski*, Stbg 2013, 145 (151).
- Verfassungs- und unionsrechtl. Bedenken stellen sich auch bei der Neuregelung zur grenzüberschreitenden Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und § 14 Abs. 1 Nr. 5), vgl. *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143; *Schaden/Polatzky*, IStR 2013, 131; *Wagner/Liekenbrock*, Ubg 2013, 133 (134); vgl. insbes. zum Erfordernis einer inländ. BS (§§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4, 17 Satz 1) *Jesse*, FR 2013, 629 (633 ff.), der einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 AEUV) annimmt; aA *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305 (306), die von einer zulässigen Inländerdiskriminierung ausgehen; zur unionsrechtl. Kritik Anm. 161.
- Streit anfällig seien teilweise unklare Gesetzesformulierungen (etwa zur Verlustübernahme nach § 17 Satz 2 Nr. 2 und § 34 Abs. 10b, vgl. *Rödter*, Ubg 2012, 717 [719]; *Scheifele/Müller*, DStR 2013, 553 [557 f.]; *Schneider/Sommer*, GmbHR 2013, 22 [29]; *Stangl/Brühl*, DB 2013, 538) und die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe (so setzt die Heilungsmöglichkeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG einen „fehlerhaften Bilanzansatz“ voraus, vgl. *Schulze zur Wiesche*, DStZ 2013, 621 [625]).

158–159 Einstweilen frei.

IV. Vereinbarkeit des Körperschaftsteuerrechts mit dem Unionsrecht

Schrifttum: *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, Diss., Köln 2004; *Führich*, Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform, IStR 2007, 341; *Rust*, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; *Schön*, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882; *Weitemeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; *Gosch*, Über Cross-Border-Organschaften, IWB 2012, 694; *Schönfeld*, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft, IStR 2012, 368; *Desens*, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13; *Glahe*, Grenzüberschreitende Organschaft ohne Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 128; *Herlinghaus*, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG n.F., FR 2013, 529; *Hey*, Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden: systemwidrig – verfassungswidrig, europarechtswidrig, KSzW 2013, 353; *Scheipers/Linn*, Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., IStR 2013, 139; *Schwenke*, Grenzüberschreitende Organschaft, ISR 2013, 41; *Watrin/Eberhardt*, Besteuerung von Streubesitzdividenden und internationale Steuerplanung, IStR 2013, 814; *Weigert/Storm*, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, Der Konzern 2013, 249; *Desens*, Umsetzung einer Zinsschranke in das nationale Recht, SWI 2018, 461; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg, 22. Aufl. 2019; *U. Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, Köln, 2. Aufl. 2019; *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Kommentar, München 2019.

1. Keine Zweifel an der Vereinbarkeit des Körperschaftsteuersystems mit dem Unionsrecht 160

Im Gegensatz zu dem bis 2001 geltenden Anrechnungsverfahren sieht sich das Teileinkünfteverfahren keiner Grundsatzdiskussion im Hinblick auf dessen Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht ausgesetzt (vgl. schon *Desens*, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 92f.). Vielmehr genügt das geltende System grds. den Anforderungen des Unionsrechts durch eine weitgehende Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten. Insbesondere die Einbeziehung von Ausschüttungen ausländ. KapGes. in das estl. Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren verhindert Verzerrungen und stellt die Unionsrechtskonformität des Systems sicher.

2. Zweifel an der Vereinbarkeit einzelner körperschaftsteuerlicher Regelungen mit dem Unionsrecht 161

Das KStRecht enthält zudem zahlreiche Einzelregelungen, die teilweise als unionsrechtswidrig angesehen werden. Exemplarisch seien hier einige inkriminierte Regelungen genannt:

Regelmäßige Beschränkung der subjektiven Steuerbefreiungen auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 5 Abs. 2): Die subjektiven StBefreiungen nach § 5 (s. Anm. 75) gelten nicht für beschränkt stpfl. Körperschaften (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2), also grds. auch nicht für solche Körperschaften, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind. Unionsrechtlich ist das mit Blick auf die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) bedenklich. Lediglich die StBefreiung für gemeinnützige Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9) gilt nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 auch für beschränkt stpfl. Körperschaften, die im EU/EWR-Ausland ansässig sind (Reaktion auf EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg 2006, I-8203; vgl. auch EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, Slg 2009, I-359).

Einschränkung der vGA-Grundsätze bei Dauerverlustgeschäften von BgA und von KapGes. der öffentlichen Hand (§ 8 Abs. 7): Die Begünstigung wird als unzulässige Beihilfe (Art. 107 AEUV) angesehen, weil sie zu einer selektiven Entlastung von BgA und KapGes., die von der öffentlichen Hand beherrscht werden, führt (BFH v. 13.9.2019 – I R 18/19, BFHE 265, 23 [EuGH-Vorlage, Az. C-797/19]; *Weitemeyer*, FR 2009, 1 [10f.]; *Oellerich* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8 Rz. 25 ff.).

Nichtberücksichtigung von Gewinnminderungen aus Währungskursverlusten bei § 8b Abs. 3 Sätze 4ff.: Während Währungskursgewinne zu versteuern sind, bleiben die Währungskursverluste nach der Norm unberücksichtigt. In dieser Asymmetrie wird mit Verweis auf EuGH v. 10.6.2015 (EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13 – X, IStR 2015, 557) ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) gesehen (*Schober* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8b Rz. 265 ff.).

Kein Betriebsausgabenabzug für EU-ausländische Kapitalgesellschaften als Empfänger von inländischen Dividenden bei einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften von unter 10 % (§ 8 Abs. 4 KStG einerseits und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 44 Abs. 9 iVm. § 50d EStG andererseits): Zwar werden die Dividenden sowohl im Inlands- als auch im EU-grenzüberschreitenden

Fall mit 15 % KSt belastet. Aufgrund der Abgeltungswirkung im EU-grenzüberschreitenden Fall ist aber allein im Inlandsfall ein BA-Abzug möglich. Das BA-Abzugsverbot wird ua. mit Verweis auf EuGH (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – Gerritse, Slg. 2003, I-5933) als ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) angesehen.

§ 8b Anm. 8; *Rust*, DStR 2009, 2568 (2572 f.); *Desens*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 (15); *Watrin/Eberhardt*, IStR 2013, 814 (815); *Herlinghaus*, FR 2013, 529 (532); *Hey*, KSzW 2013, 353; *Schober* in *Musill/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 8b Rz. 349.

Keine Steuerfreistellung für Drittstaaten-Kapitalgesellschaften als Empfänger von inländischen Dividenden bei einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft von mindestens 10 % (§ 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG einerseits und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 44 Abs. 9 iVm. § 50d EStG andererseits): Während die Dividende im Inlandsfall max. mit 0,75 % belastet wird, wird sie bei der Drittstaaten-KapGes. ohne DBA mind. mit 15 % KSt belastet. Die Benachteiligung wird als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) angesehen, die bei einer gesetzlichen Beteiligungsgrenze von 10 % in Drittstaatenfällen anwendbar ist (*Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rz. 1474).

Keine Verlustberücksichtigung wie bei einer Organschaft bei finalen Verlusten einer EU-ausländischen Tochtergesellschaft ohne Geschäftsleitung im Inland: Die Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten, für die Deutschland als Herkunftsmitgliedstaat kein Besteuerungsrecht hat, verstößt grds. nicht gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV (EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837; EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, Slg. 2007, I-6373, Rz. 31 ff.). Handelt es sich dabei um Verluste einer ausländ. Tochtergesellschaft, für die kein deutsches Besteuerungsrecht besteht, ist bisher noch nicht endgültig geklärt, ob es bereits an einer objektiven Vergleichbarkeit mit einer inländ. Tochtergesellschaft mangelt (vgl. EuGH v. 17.7.2014 – C-48/13 – Nordea Bank Danmark, IStR 2014, 563, Rz. 24; EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, DStR 2016, 28, Rz. 27, 64 ff.; folgend BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, BStBl. II 2017, 709, Rz. 37 ff.; FG München v. 31.5.2016 – 7 V 3044/15, EFG 2016, 1232, Rz. 13) oder ob die Nichtberücksichtigung durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse grds. gerechtfertigt ist (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601, Rz. 31 ff.; EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16 – Bevola und Jens W. Trock, IStR 2018, 502, Rz. 39, 63; EuGH v. 4.7.2018 – C-28/17 – NN, IStR 2018, 608, Rz. 35). Bei Verlusten einer EU-ausländ. Tochtergesellschaft setzt eine objektive Vergleichbarkeit mit einer inländ. Organ-Tochtergesellschaft uE voraus, dass zumindest eine schuldrechtliche Vereinbarung über eine Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft für den Fall der Verlustentstehung bei der Tochtergesellschaft vorliegt (ebenso FG Schl.-Holst. v. 13.3.2019 – 1 K 218/15, EFG 2019, 1466, Rz. 81 ff. [Rev. Az. BFH I R 26/19]). Ist dies der Fall, scheidet eine Rechtfertigung durch den Rechtfertigungsgrund (Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bzw. Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung) ausnahmsweise nur dann am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn es sich um sog. finale Verluste handelt. Verluste gelten aber nur dann als final, wenn ihre Berücksichtigung im Aufnahmemitgliedstaat rechtlich überhaupt möglich ist und diese Möglichkeit

vollständig ausgeschöpft wurde (vgl. EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, Slg. 2008, I-8061, Rz. 45 ff.; EuGH v. 7.11.2013 – C-322/11 – K, DStR 2013, 2441, Rz. 76 f.; EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16 – Bevola und Jens W. Trock, IStR 2018, 502, Rz. 63 mwN). Sie sind daher auch erst in dem VZ zu berücksichtigen, in dem die Finalität eingetreten ist (BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630, Rn. 10; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35, Rz. 21; BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFHE 231, 554, Rz. 10; ebenso BMF v. 13.7.2009 – IV B 5 - S 2118 - a/07/10004, BStBl. I 2009, 835).

Keine Organschaft mit einer Kapitalgesellschaft ohne Geschäftsleitung im Inland hinsichtlich ihrer inländischen Betriebsstätten (§ 14 Abs. 1 Satz 1): Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) wird in dem Umstand gesehen, dass eine KapGes., die keine Geschäftsleitung im Inland hat, hinsichtlich ihrer inländ. BS, für die Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht hat, nicht als OG in eine Organschaft einbezogen werden kann (*Schwenke*, IStR 2013, 41 [43]; *Schober in Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 14 Rz. 76 ff. – jeweils mit Verweis auf EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012, 847).

Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags zur Begründung einer Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3): Soweit ein solcher EAV mit einer EU-ausländ. Gesellschaft nach dem ausländ. Gesellschaftsrecht nicht geschlossen werden kann bzw. ein vergleichbarer Vertrag von Deutschland nicht anerkannt wird (s. Anm. 110, 157), wird ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) angenommen (*Schönfeld*, IStR 2012, 368 [370]; *Glahe*, IStR 2012, 128 [131 f.]; *Weigert/Storm*, Der Konzern 2013, 249 [256]; *Schober in Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 14 Rz. 203 ff.).

Ausschluss einer Verlustberücksichtigung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Die Beschränkung wird mit Verweis auf EuGH (EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012, 847) als ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) angesehen (*Müller in U. Prinz/Witt*, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl. 2019, Rz. 28.52 f.; *Gosch*, IWB 2012, 694 [696]; *Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139; *Krumm in Blümich*, § 14 Rz. 217 [8/2018]). Dagegen spricht uE aber, dass die Norm – anders als der Fall in EuGH v. 6.9.2012 (EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 – Philips Electronics, IStR 2012, 847) – nicht auf eine bloße Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung abstellt, sondern eine solche tatbestandlich voraussetzt (*Desens in Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2019, § 2 GewStG Rz. 79).

Einschränkung der Zinsschranke innerhalb der Organschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 3): Da es die Regelung grds. ermöglicht, in einem inländ. Konzern die Zinsschranke auszuschließen, während dies bei einem EU-grenzüberschreitenden Konzern nicht möglich ist, wird sie uE zu Recht als ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) angesehen (*Führich*, IStR 2007, 341; *Schön*, IStR 2009, 882; ebenso zur entsprechenden Option nach Art. 4 Abs. 1 UAbs. 2 ATAD *Desens*, SWI 2018, 461 [468 f.]).

Einstweilen frei.

162–169

H. Reform der Körperschaftsbesteuerung

I. Allgemeine Unternehmensteuer

170 1. Zentrale Ausgestaltungselemente einer allgemeinen Unternehmensteuer

Schrifttum: *Betriebsteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen*, Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949, Sp. 929; *Flume*, Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform, DB 1971, 692; *Heidinger*, Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, Wien 1983; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989, 3; *Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, StuW 1989, 319; *Seidl*, Betriebsteuer und Neutralität, StuW 1989, 350; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 107; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992; *Wosnitza*, Zur Erweiterung der Betriebsteuer zu einer Unternehmensteuer, StVj. 1992, 146; *Englisch*, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung bei Ertragsteuern, DStZ 1997, 778; *Pezzler*, Rechtfertigung und Rechtsnatur der KSt, DStJG 20 (1997), 5; *Raupach*, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in GS Knobbe-Keuk, 1997, 675; *Endriss*, Vorschläge zur Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften anderen Gewerbetreibenden, DB 1998, 1250.

Die Forderung nach Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung (s. Anm. 57, 155) betrifft die Besteuerung der Körperschaften in Abgrenzung zur Besteuerung von Personenunternehmen in ihrem Kern. Daher ist es eine immer wiederkehrende, wenn nicht zentrale Forderung zur Reform der Körperschaftsbesteuerung, die KSt durch eine Betriebs- bzw. allgemeine Unternehmensteuer zu ersetzen oder zu einer solchen auszuweiten. Jedoch haben die Begriffe der Betriebs- oder Unternehmensteuer keinen fest umrissenen Inhalt. Vielmehr handelt es sich um Typusbegriffe, hinter denen sich zahlreiche, zT sehr unterschiedliche Konzepte verbergen. Gemein ist ihnen lediglich, dass sie unternehmerische Gewinne rechtsformübergreifend gleich behandeln und gegenüber der Besteuerung der natürlichen Person verselbständigen. Darüber hinaus lassen sich zentrale Ausgestaltungselemente aufzeigen, anhand derer sich allgemeine Unternehmenssteuern systematisieren lassen. Einzelelemente finden sich dann – teils aus dem Kontext gerissen – auch bei nur punktuell ansetzenden Reformvorschlägen wieder. Eine Vergewisserung über die zentralen Ausgestaltungselemente bietet damit auch ein Gerüst zur Einordnung und Bewertung der mannigfaltigen Reformkonzepte, die bisher vorgelegt worden sind (s. Anm. 173 ff.).

Die zentralen Ausgestaltungselemente sind:

- konzeptionelles Vorbild,
- Anwendungsbereich,
- Verhältnis der Unternehmensteuer zur KSt,
- Verhältnis der Unternehmensteuer zur GewSt,
- Verhältnis der Unternehmensteuer zur ESt.

Konzeptionelles Vorbild: Die allgemeine Unternehmensteuer kann sich entweder am Leitbild des Einzelunternehmers (Transparenzprinzip/Mitunternehmerkonzeption) oder an der KapGes. (Trennungsprinzip) orientieren. Das konzeptionelle

tionelle Vorbild entscheidet zum einen darüber, wer StSubjekt einer allgemeinen Unternehmensteuer ist, was insbes. bei PersGes. relevant ist. Es gibt zwei Möglichkeiten:

- Die PersGes. ist eigenständiges StSubjekt entsprechend der Regelung des KStG (so *Endriss*, DB 1998, 1250 [1251]; *Graß*, Unternehmensformneutrale Besteuerung, 1992, 162).
- Der Unternehmer, also die Person, für dessen Rechnung das Unternehmen geführt wird, ist das StSubjekt. Im Fall der PersGes. ist das der Personengesellschafter (so *Lang*, StuW 1989, 3 [14]; *Heidinger*, Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 77; *Betriebsteuerausschuss*, StuW 1949, Sp. 929 [995]).

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

Anwendungsbereich: Der Anwendungsbereich betrifft die Reichweite, also wer alles in eine Unternehmensteuer einbezogen werden soll. Auch hier sind zahlreiche Ausgestaltungsvarianten denkbar, etwa

- (1) nur PersGes.,
- (2) alle buchführungspflichtigen Unternehmen,
- (3) jede gewerbliche Betätigung ohne Rücksicht auf die Art der Einkünftermittlung,
- (4) auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit,
- (5) Einbeziehung von VuV sowie privater Vermögensverwaltung oder
- (6) Erweiterung auf alle investierten Einkünfte im Sinne einer Investitionseinkommensteuer.

Orientiert man sich am Maßstab der Gleichmäßigkeit und Allokationseffizienz der Besteuerung, ist es nicht abwegig, jegliche Investitions- und Spartätigkeit durch die Unternehmensteuer zu erfassen (vgl. *Lang*, StuW 1989, 3; *Lang*, StuW 1990, 107 [115]). Sie müsste dann zumindest jede Form der privaten Vermögensverwaltung einbeziehen. Ein derart umfassendes Konzept würde Fehlallokationen vermeiden, die anderenfalls als sog. Einsparereffekt auftreten, wenn zwischen der Besteuerung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne ein Steuersatzgefälle besteht (*Englisch*, DStZ 1997, 778 [784]; *Pezzler* in DStJG 20 [1997], 5 [19]; *Seidl*, StuW 1989, 350; *Wosnitza*, StVj. 1992, 146, s. auch Anm. 59). So könnte auch erreicht werden, dass die Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die einen Teil ihres Einkommens sparen oder investieren, mit diesen Einkommensteil an einer niedrigen Unternehmensbesteuerung partizipieren. Das würde dem Vorwurf begegnen, eine allgemeine Unternehmensteuer ziele darauf ab, Arbeitseinkünfte gegenüber unternehmerischen Einkünften zu benachteiligen. Eine solche Investitionseinkommensteuer würde jedoch eine Totalrevision des gesamten EStRechts voraussetzen und hat daher nur geringe Umsetzungschancen. Deshalb wird häufig vorgeschlagen, die Anwendung der Unternehmensteuer auf gewerbliche Einkünfte (bzw. – etwas weiter – auf Gewinneinkünfte) zu beschränken (zB *Raupach*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 [717]; *Flume*, DB 1971, 692; auch schon *Betriebsteuerausschuss*, StuW 1949, Sp. 929).

Verhältnis der Unternehmensteuer zur Körperschaftsteuer: Die Unternehmensteuer kann als eigenständige Steuer neben die KSt oder an ihre Stelle treten. Sie kann auch durch die Umgestaltung und Öffnung der bestehenden KSt für Personenunternehmen entstehen. Möglich wäre auch die Einräumung einer Option zur KSt durch Personenunternehmen. Für eine schlichte Einbeziehung von Einzelunternehmern und PersGes. in die KSt spricht das Gebot der Rechtsformneutralität. Allerdings ist es im Rahmen der KSt nicht vollends möglich, auf alle zivilrechtl. Besonderheiten von Personenunternehmen Rücksicht zu nehmen. Hier könnten – neben sachlich begründeten Sonderregelungen – ein Optionsrecht oder Mindestgrenzen unbillige Ergebnisse vermeiden. Nicht zwangsläufig rechtsformneutral wäre eine eigenständige Unternehmensteuer für Personenunternehmen neben der KSt. Sie hätte jedoch den Vorteil größerer Flexibilität.

Verhältnis der Unternehmensteuer zur Gewerbesteuer: Die Unternehmensteuer kann grds. neben die GewSt treten, also die GewSt unangetastet lassen. Sie kann aber auch an die Stelle der GewSt treten. Den Gemeinden müsste dann aber eine andere wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zugewiesen werden (vgl. Art. 28 Abs. 2 GG). Möglich wäre etwa ein Hebesatzrecht der Gemeinden auf die Unternehmensteuer bzw. die parallele Einführungen einer kommunalen Unternehmensteuer. Tatsächlich wird die Forderung nach einer allgemeinen Unternehmensteuer regelmäßig mit der Abschaffung bzw. Integration der GewSt verknüpft (*Ritter*, StuW 1989, 319 [322]). Die GewSt ist neben dem Dualismus zwischen KSt und ESt eine der Hauptursachen rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede. Ihre Abschaffung bzw. Integration in eine allgemeine Unternehmensteuer würde die Unternehmensbesteuerung erheblich vereinfachen und wäre ein Grundstein für eine konzeptionell widerspruchsfreie Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung.

Verhältnis der Unternehmensteuer zur Einkommensteuer: Dabei geht es um die Frage, wie der Transfer eines unternehmerischen Gewinns in die Privatsphäre eines Unternehmers, Gesellschafters oder Anteilseigners stl. zu behandeln ist. Konzeptionell sind hier die Systeme denkbar, die bisher für das Verhältnis zwischen KSt und ESt gelten. Die Unternehmensteuer könnte etwa ausgestaltet werden als klassische Unternehmensteuer (ungeminderte Doppelbelastung der Gewinntransfers), als Vollentlastungssystem (Anrechnung der Unternehmensteuer, Abzug von Gewinntransfers beim Unternehmen oder Freistellung des Gewinntransfers beim Empfänger). Ebenso sind alle Teilentlastungssysteme denkbar (s. Anm. 21).

Gegen eine klassische Unternehmensteuer mit unabgemilderter Doppelbelastung spricht, dass nur dann, wenn im Erg. für den ausgeschütteten/entnommenen Gewinn dieselbe StBelastung zur Anwendung kommt, die auch für andere Einkunftsarten gilt, keine schedularisierte ESt entsteht (*Lang*, StuW 1989, 3 [9]). Ebenfalls eine Scheduling entsteht im Falle einer Freistellung der Gewinntransfers beim Empfänger, weil die Vorbelastung regelmäßig nicht der individuellen EStBelastung entsprechen wird. Eine Gleichbehandlung des ausgeschütteten/entnommenen Unternehmensgewinns mit anderen Einkünften lässt sich bei einer progressiven ESt nur durch eine vollständige Anrechnung der Unternehmensteuer auf die ESt (Anrechnungssystem) oder durch einen Abzug der Entnahmen bzw. Ausschüttungen von der unternehmensteuerlichen Bemessungsgrundlage (Abzugssystem) erreichen. Auch die StFreiheit des Exis-

tenzminimums des Unternehmers kann nur bei einer Anpassung der endgültigen Belastung an die persönlichen Verhältnisse des Unternehmers berücksichtigt werden.

2. Kritik an einer allgemeinen Unternehmensteuer

171

Schrifttum: *Dornemann*, Reformfragen der Unternehmungsbesteuerung, Finanz Archiv N. F. 11 (1949), 355; *Fischer*, Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, ZfhF 1950, 53; *Flume*, Die Betriebsvertragssteuer als Möglichkeit der Steuerreform, DB 1971, 692; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur großen Steuerreform, Frankfurt 1971; *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung von Unternehmen, DB 1971, 2080; *Weber*, Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen, JZ 1980, 545; *Weber*, Sitzungsbericht O, 53. DJT, München 1980; *Littmann*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat O, 53. DJT, München 1980; *Tipke*, Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, NJW 1980, 1079; *Uelner*, Diskussionsbeitrag, 53. DJT 1980, O 61; *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F, 53. DJT, München 1980; *Döllerer*, Diskussionsbeitrag, 53. DJT, München 1980, O 113; *Knobbe-Keuk*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat, 53. DJT, München 1980, O 9; *Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, Wien 1983; *Bareis*, Die notwendige Reform der Körperschaftsteuer: Systembereinigungen und Vereinfachungen, StbKongrRep. 1987, 33; *Schwichtenberg*, Diskussionsbeitrag, 57. DJT, München 1988, N 113; *Uelner*, Referat, 57. DJT, München 1988, N 21; *Vogel*, Diskussionsbeitrag, 57. DJT, München 1988, N 111; *Giloy*, Reform der Unternehmensbesteuerung, DStZ 1989, 547; *Lang*, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989, 3; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn 1990; *Goerdeler-Kommission*, Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe Heft 46, Bonn 1991; *Wendt*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, StuW 1992, 66; *Bareis*, Probleme verfassungsgerichtlicher Vorgaben am Beispiel der Vermögensteuer und Erbschaftsteuer, DB 1996, 1153; *Schön*, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaften, StuW 1996, 275; *Frenz*, Unternehmenssteuerkonzeptionen im Lichte des Eigentumsgrundrechts und des Leistungsfähigkeitsprinzips, StuW 1997, 116; *Raupach*, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in GS Knobbe-Keuk, 1997, 675; *Endriss*, Vorschläge zur Reform der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und anderen Gewerbetreibenden, DB 1998, 1250; *BMF* (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999; *Krebühl*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren. Ein Modell für die zukünftige Unternehmensbesteuerung?, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 137; *Schulze zur Wiesche*, Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, FR 1999, 698; *Watrin*, Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung: Heilmittel oder Sündenfall?, DStZ 1999, 238.

Trotz vieler Befürworter gibt es erhebliche Kritik gegen die Einf. einer allgemeinen Unternehmensteuer: *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, 73; *Weber*, 53. DJT 1980, O 65; *Littmann*, 53. DJT 1980, O 38; *Walz*, 53. DJT 1980, F 59; *Döllerer*, 53. DJT 1980, O 113; *Uelner*, 53. DJT 1980, O 61; *Uelner*, 57. DJT 1988, N 21; *Watrin*, DStZ 1999, 238.

Diese Kritik richtet vor allem gegen eine rechtsformübergreifende Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung sowie gegen eine Begünstigung unternehmerischer Gewinne.

Kritik an einer rechtsformübergreifenden Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung: Diese stützt sich auf die Rechtsunsicherheit, die durch Aufgabe der Anknüpfung an die zivilrechtl. Rechtsform entstehen könnte (*Döllerer*, 53. DJT 1980, O 113 [O 116]). Angemahnt wird daher eine Nivellierung der rechtl. und wirtschaftlichen Unterschiede, die zwischen KapGes. und PersGes. bestünden (*Dornemann*, Finanz Archiv N. F. 11 [1949], 355 [362]), was der „Einheit der Rechtsordnung“ widerspreche (*Weber*, JZ 1980, 545 [547f.]). Zudem entstände durch die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung die Gefahr einer „kalten Sozialisierung“ durch eine Vereinfachung staatlicher Investitionslenkung (*Uelner*, 53. DJT 1980, O 62; *Uelner*, 57. DJT 1988, N 22; *Fischer*, ZfH 1950, 53 [60]; *Watrín*, DStZ 1999, 238 [240]).

Stellungnahme: Zwar ist es richtig, dass sich eine allgemeine Unternehmenssteuer über zivilrechtl. Wertungen hinwegsetzt, also zivilrechtl. unterschiedlich ausgestaltete Sachverhalte gleich behandelt.

Jedoch findet die grundsätzliche Anknüpfung des StRechts an das Zivilrecht ihre Grenzen im Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Nur wenn unterschiedliche zivilrechtl. Rechtsformen auch für unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte stehen, ist eine Anknüpfung an die zivilrechtl. Vorgaben geboten. Im Übrigen werden bereits in der geltenden Besteuerung von PersGes. Widersprüche zu ihrer zivilrechtl. Teilrechtsfähigkeit in Kauf genommen (grundlegend *Schön*, StuW 1996, 275 [281]).

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 rechtl. abgegrenztes Unternehmensvermögen. Würde man Einzelunternehmer deshalb aber von einer allgemeinen Unternehmensteuer ausgrenzen, würde man diese ungleich behandeln und die Rechtsformentscheidung (Ein-Mann-GmbH?) weiterhin verzerren. Zudem unterscheidet auch das geltende StRecht bereits eine betriebliche und private Sphäre des Einzelunternehmers und knüpft unterschiedliche strechtl. Folgen an die Zugehörigkeit eines WG zum BV oder PV, ohne dass es hierfür eine unmittelbare zivilrechtl. Entsprechung gäbe (vgl. auch *BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, 79).

Gegen die Befürchtung, der Gesetzgeber werde eine allgemeine Unternehmenssteuer zum Anlass verstärkter Investitionslenkung nehmen, spricht, 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, N 114). Zudem ist der Gesetzgeber auch im dualistischen System von KSt und ESt nicht gehindert, wirtschaftspolitisch zu lenken.

Kritik an der Begünstigung unternehmerischer Gewinne: Bemängelt wird – neben einer Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen (*Weber*, DB 1971, 2080 [2081]; *Weber*, 53. DJT 1980, O 67; *Giloy*, DStZ 1989, 547 [551]) – vor allem eine Ungleichbehandlung von unternehmerischen Gewinnen und Arbeitseinkünften (vgl. *Tipke*, NJW 1980, 1079 [1080]), die zu einem Rückfall in eine Schemensteuer unter Verstoß gegen das Totalitätsprinzip führe (*Littmann*, 53. DJT 1980, O 38 [O 44]; *Steuerreformkommission*, Gutachten,

1971, KSt IV Rz. 98). Eine niedrige Besteuerung unternehmerische Gewinne sei eine ungerechtfertigte StVergünstigung (*Uelner*, 57. DJT 1988, N 110; dagegen *Vogel*, 57. DJT 1988, N 111). Insbesondere fehle ein Nachweis, dass niedrigere Unternehmensteuersätze zu einer Stärkung der Investitionstätigkeit und Risikobereitschaft führten (*Schneider*, StuW 1991, 354 [357]; *Schneider*, StbKongrRep. 1989, 47 [48]; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, 35). Zudem würden die umverteilungspolitischen Ziele einer progressiven Besteuerung vereitelt (*Walz*, 53. DJT 1980, F 63; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, 35). Durch Verlagerung von Erwerbs- und Konsumvorgängen in den niedrig besteuerten Unternehmensbereich entstünden zudem neue Abgrenzungsschwierigkeiten und neue Missbrauchsgefahren (*Littmann*, 53. DJT 1980, O 38 [O 44]; *Watrin*, DStZ 1999, 238; *Krebühl*, FS Fischer, 1999, 137 [148]). Letztlich bestünde auch die Gefahr der Fehllenkung von Kapital durch den Einsperreffekt niedriger Unternehmensteuersätze, was zugleich zu einem Verstoß gegen das Gebot der Verwendungsneutralität führe (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 384; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, 35).

Stellungnahme: Die Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitseinkünften und der Vorwurf des Rückfalls in die Schedulensteuer ist das Kernproblem einer allgemeinen Unternehmensteuer. Ob sie sich am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen lässt, hängt davon ab, ob man den Erwerb des Einkommens als maßgeblichen Zeitpunkt für die individuelle Leistungsfähigkeit ansieht (sog. kapitalorientierte Besteuerung) oder auf den Zeitpunkt der konsumtiven Verwendung des Einkommens abstellt (sog. konsumorientierte Einkommensbesteuerung, s. Anm. 59, 180; Einf. ESt. Anm. 15, 731).

Bei einer kapitalorientierten Betrachtung müssten Unternehmensgewinne, unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie erwirtschaftet werden und ob sie einbehalten oder ausgeschüttet werden, gleichmäßig einer progressiven ESt unterworfen werden. Die sog. Teilhabersteuer verwirklicht diese Ausgangsüberlegung in Reinform (s. Anm. 174). Dem liegt das klassische Einkommenskonzept der Reinvermögenszugangstheorie (s. Einf. ESt. Anm. 12) zugrunde, der zufolge grds. jede Wertsteigerung unmittelbar bei der natürlichen Person zu erfassen ist. Bei dieser Sichtweise wäre ein niedriger proportionaler Unternehmensteuersatz ein Steuerprivileg, das gegen das Gebot einer synthetischen ESt verstößt, und zwar selbst dann, wenn es im Ausschüttungsfall zur Anwendung der progressiven ESt kommt.

Zu einem anderen Erg. kommt man, wenn man ein konsumorientiertes Verständnis von Leistungsfähigkeit zugrunde legt. Danach gibt es nicht ein Einkommen, sondern es wird unterschieden zwischen investiertem Einkommen einerseits und konsumiertem Einkommen andererseits. 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 insbes. unternehmerisch gebundene Gewinne, stehen hingegen zum Konsum nicht zur Verfügung und erhöhen daher auch nicht die Opferfähigkeit (*Endriss*, DB 1998, 1250 [1251]; *Flume*, DB 1971, 692; *Knobbe-Keuk*, 53. DJT 1980, O 9 [O 14]; *Heidinger*, Betriebsteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 166; *Lang*,

StuW 1989, 3 [10]). Im Verständnis der konsumorientierten Besteuerung wirft ein niedriger proportionaler Unternehmensteuersatz keine gleichheitsrechtl. Probleme auf, denn solange Einkünfte in der Investitions- und Sparsphäre verbleiben, stellt sich der Vergleich mit anderen Einkünften der Konsumsphäre nicht. Konsequenterweise müsste dann aber auch eine Gleichbehandlung von unternehmerischem und anderweitigem nicht konsumiertem Einkommen erfolgen (*Tipke*, NJW 1980, 1079). Dies setzt einen sehr weiten Anwendungsbereich einer Unternehmensteuer voraus, in den auch das nicht konsumierte Einkommen von Nichtunternehmern einzubeziehen wäre. Am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips (im Sinne eines konsumorientierten Verständnisses) begründen lassen sich daher nur solche Konzepte, die den Anwendungsbereich der Unternehmensteuer entlang der Unterscheidung zwischen investierten und konsumierten Einkünften definieren (so *Lang*, StuW 1989, 3 [10]). Eine solche Rechtfertigung einer Begünstigung des im Unternehmen verbleibenden Gewinns setzt daher einen grundlegenden Paradigmenwechsel mit einem Übergang zu einem konsumorientierten Verständnis von Leistungsfähigkeit voraus.

Wird dieser Paradigmenwechsel nicht vollzogen, muss die Begünstigung einbehaltener Unternehmensgewinne anderweitig gerechtfertigt werden. Zwar kann – je nachdem wie das Verhältnis zwischen Unternehmensteuer und ESt geregelt wird – im Erg. weiterhin für alle Einkünfte die progressive ESt zur Anwendung gebracht werden. Betriebliche Einkünfte würden also nicht dauerhaft, sondern nur vorübergehend anders (günstiger) besteuert (*Heidinger*, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, 1983, 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, O 9 (O 14); *Raupach*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 675 (717) mit Hinweis auf BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 698; aA *Wendt*, StuW 1992, 66 (73); *Bareis*, StbKongrRep. 1987, 33 (70); *Bareis*, DB 1996, 1153 (1157); *Frenz*, StuW 1997, 116 (122).

Gegen die Begr. spricht jedoch, dass sie auch für andere Einkünfte (etwa VuV) herangezogen werden kann und nicht für alle unternehmerischen Einkünfte gleichermaßen gilt. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich jedenfalls nicht entnehmen, dass eine gleiche Zahlungsfähigkeit bei unternehmerischen Einkünften eine mindere Leistungsfähigkeit begründet. Die Rechtfertigung gelingt daher nur, wenn man die Begünstigung konsequent mit dem wirtschaftspolitischen Lenkungsziel begründet, die einbehaltenden Unternehmensgewinne aus Gründen des internationalen Steuerwettbewerbs zur Sicherung des Standorts Deutschland zu privilegieren (vgl. bereits *Krebühl*, FS Fischer, 1999, 137 [145, 147 ff.]; *Schwichtenberg*, 57. DJT 1988, N 113). Das BVerfG hat diesen Rechtfertigungsgrund zur Privilegierung gewerblicher Einkünfte jedenfalls bereits anerkannt (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Rz. 110 f., zur Tarifkappung nach § 32c EStG aF). Berücksichtigt man dabei, dass ca. 82 % aller Unternehmen in Deutschland als Personunternehmen organisiert sind, wäre das Ziel der Standortsicherung nur unzureichend erreicht, wenn allein der KStSatz gesenkt wird. Erst durch eine allgemeine Unternehmensteuer mit einem niedrigeren Thesaurierungssatz würden alle Unternehmen gleichermaßen erfasst.

II. Überblick über die Reformdiskussion

172

Die bisherigen Reformdiskussionen zur KSt sind – jeweils unterschiedlich akzentuiert – von zwei Leitlinien geprägt. Das erste Hauptanliegen ist die Herstellung von Rechtsformneutralität und mündet regelmäßig in der Forderung nach einer allgemeinen Unternehmensteuer. Das als unvollkommen empfundene dualistische System der Besteuerung von KapGes. auf der einen und PersGes. und Einzelunternehmern auf der anderen Seite (zu Belastungsunterschieden s. Anm. 125) hat eine kaum noch überschaubare Flut unterschiedlichster Verbesserungsvorschläge hervorgebracht. Prägend waren rechtssystematische Überlegungen einer leistungsfähigkeitsgerechten und entscheidungsneutralen Besteuerung. Impulse erhielt die Diskussion durch die Kritik mancher Ökonomen, die den traditionellen kapitalorientierten Einkommensbegriff durch eine Konsumorientierung der Einkommensbesteuerung ersetzen wollen (s. Anm. 171, 180 und Einf. ESt. Anm. 15, 731). Seit Beginn der 1990er Jahre bis heute steht demgegenüber die internationale Wettbewerbsfähigkeit des StSystems im Vordergrund. Der weltweit zu beobachtende Trend zur Senkung der Unternehmensteuersätze stellt Deutschland mit seinem hohen Anteil an Personenunternehmen vor Probleme, die sich pragmatisch durch eine Entkopplung der Unternehmensbesteuerung von der ESt und damit durch eine Ausweitung der KSt auf Personenunternehmen lösen lassen. Das deckt sich einerseits mit der grundsätzlichen Forderung nach Rechtsformneutralität durch eine allgemeine Unternehmensteuer, andererseits muss bedacht werden, dass gerade die „großen“ und damit – typisierend betrachtet – die körperschaftlich strukturierten Unternehmen in der internationalen Konkurrenz stehen.

Das zweite Hauptanliegen betrifft die Reform des KStSystems selbst, also das Verhältnis der KSt zur ESt. Diese Diskussion, die anfangs im Wesentlichen rein nationale Sachverhalte im Blick hatte, schien zunächst mit der Einf. des Anrechnungssystems im Jahre 1977 einen Schlusspunkt gefunden haben. Durch die wachsende Bedeutung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigungen hat dann eine Verlagerung der Diskussion von allgemein rechtssystematischen Erwägungen hin zu Fragen der internationalen und vor allem europarechtl. Eignung der verschiedenen Systemalternativen stattgefunden, die im Jahre 2000 in der Ersetzung des Anrechnungs- durch das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren mündete.

In der jüngeren Diskussion sind neben eher theoretischen Konzeptionen (Bundessteuergesetzbuch, s. Anm. 190) und konsumorientierten Reformmodellen (s. Anm. 180 sowie zumindest typisierend die sog. Dual Income Tax, s. Anm. 189) auch pragmatisch orientierte Modelle für eine allgemeine Unternehmensteuer (Stiftung Marktwirtschaft, s. Anm. 191) vorgelegt worden.

III. Die wichtigsten Vorschläge zur Reform der Körperschaftsteuer in der Zeit

1. Erste Betriebsteuervorschläge und Betriebsteuerausschuss

173

Schrifttum: *Becker/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, 433 und 465; *Fischer*, Um ein Unternehmungs-Steuerrecht, StuW 1942 Sp. 601; *Terhalle*, Steuerumbau als Auf-

gabe für morgen, Finanz Archiv Bd. 9 (1943), 191; *Schmölders*, Steuerumbau als Aufgabe für heute, Finanz Archiv Bd. 9 (1943), 246; *Terhalle*, Steuerumbau als Aufgabe für heute und morgen, Finanz Archiv Bd. 9 (1943), 604; *Boettcher*, Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, StuW 1947, Sp. 67; *Seuffert*, Betriebsteuer jetzt, StuW 1948, Sp. 695; *Bühler*, Das Wesen einer einheitlichen Betriebsteuer, DB 1949, 582; *Betriebsteuerausschuss der Verwaltung für Finanzen*, Bericht und Gesetzesentwürfe zur Betriebsteuer, StuW 1949, Sp. 929; *Bekker*, Die Betriebsteuer und ihre Auswirkungen auf die Besteuerung der KG, Frankfurt 1950; *Binder*, Zur Frage einer Betriebsteuer, BB 1950, 597; *Classen*, Umbau der Betriebsbesteuerung, Köln 1950; *Müller*, Hauptprobleme einer Unternehmungssteuer, Leipzig 1950; *Rappenecker*, Die einheitliche Besteuerung der Unternehmen. Eine rechts- und steuerpolitische Untersuchung nebst einem Vorschlag zu einem künftigen Gewerbesteuerrecht, Heidelberg 1950; *Schmidt*, Was erwartet die GmbH von der Steuerreform, GmbHR 1950, 18; *Steiner*, Gedanken zur Betriebsteuer, StuW 1950, Sp. 645; *Boettcher*, Zur Betriebsteuer, StuW 1951 Sp. 411; *Seuffert*, Über die neuesten Wege der Steuerpolitik, BB 1951, 145; *Höflinger*, Die Betriebsteuer, Erlangen 1952; *Kleine*, Die Entwicklung und Problematik der Betriebsteuer, Köln 1952; *Niepoth*, Reformfragen der Gewinnbesteuerung gewerblicher Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung des Betriebssteuergedankens, Marburg 1952; *Lingner*, Betriebswirtschaftliche Bedeutung der geltenden Besteuerung von Unternehmungen 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 Unternehmungssteuer, Köln 1953; *Boettcher*, Zur Problematik der Besteuerung des Gewinns einerseits und der Ausschüttungen bzw. Entnahmen andererseits, Finanz Archiv N. F. 20 (1959/60), 143.

Eine erste ausführliche Auseinandersetzung mit der Idee der allgemeinen Unternehmensteuer – früher meist Betriebsteuer genannt – 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 stl. Belastungsunterschiede beeinflusst werden. Dennoch lehnten sie im Erg. die Einf. einer Betriebsteuer ab (vgl. *Becker*, 33. DJT, 1925, 433; *Lion*, 33. DJT, 1925, 465). Diese Ablehnung richtete sich indes nicht gegen die Idee der Betriebsteuer an sich. Vielmehr basierte sie auf der Erkenntnis, dass ein praktikables Alternativkonzept zu der Rechtsformanknüpfung nicht vorhanden sei (*Becker*, 33. DJT, 1925, 433 [452 ff.]; *Lion*, 33. DJT, 1925, 465 [477 ff.]). Neue Grenzziehungen würden nur neue Schwierigkeiten aufwerfen. *Becker* sprach sich daher statt für eine einheitliche Betriebsteuer für großzügige Optionslösungen in beide Richtungen aus (33. DJT, 1925, 433 [461 f.]). Den entscheidenden Impuls erhielt die Betriebsteuerdebatte Anfang der 1940er Jahre durch Vorstöße von *Terhalle* (Finanz Archiv Bd. 9 [1943], 191 und 604) und *Fischer* (StuW 1942, Sp. 601), denen sich *Schmölders* (Finanz Archiv Bd. 9 [1943], 246) anschloss. Schon zu diesem frühen Zeitpunkt nahmen die Betriebsteuervorschläge ihren Ausgang von der Feststellung, dass die zivilrechtl. Unterscheidung zwischen KapGes. und PersGes. nicht mit wirtschaftlichen Unterschieden korrespondiere, die eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen könnten (zB *Fischer*, StuW 1942, Sp. 601 [622]). Es bildete sich ferner die These heraus, dass die weitgehend von den beteiligten Individuen verselbständigte Stellung der Betriebe eine Besteuerung anhand von objektiven, allein an der Situation der Unternehmung orientierten Kriterien verlange. *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 Betriebsteuer konzipiert waren, die eine Doppelbelastung entnommener Gewinne propagierten (*Fischer*, StuW 1942, Sp. 601 [636]; *Terhalle*, Finanz Archiv Bd. 9 [1943], 604 [607]; anders *Schmölders*, Finanz Archiv Bd. 9 [1943], 246: Betriebsteuer als Sollertragsteuer, die auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer angerechnet wird). Die Vorschläge standen in engem Kontext mit dem aufgrund des Zweiten Weltkriegs gestiegenen Mittelbedarf des Staates („Kriegsbetriebsteuer“).

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 *Curt Fischer*.

Dazu *Bühler*, DB 1949, 582; *Schmidt*, GmbHR 1950, 18; *Bekker*, Die Betriebsteuer und ihre Auswirkungen auf die Besteuerung der KG, 1950; *Binder*, BB 1950, 597; *Steiner*, StuW 1950, Sp. 645; *Classen*, Umbau der Betriebsbesteuerung, 1950; *Müller*, Hauptprobleme einer Unternehmungssteuer, 1950; *Rappenecker*, Die einheitliche Besteuerung der Unternehmen. Eine rechts- und steuerpolitische Untersuchung nebst einem Vorschlag zu einem künftigen Gewerbesteuerrecht, 1950; *Boettcher*, StuW 1951 Sp. 411; *Seuffert*, BB 1951, 145; *Höflinger*, Die Betriebsteuer, 1952; *Kleine*, Die Entwicklung und Problematik der Betriebsteuer, 1952; *Niepoth*, Reformfragen der Gewinnbesteuerung gewerblicher Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung des Betriebsteuergedankens, 1952; *Lingner*, Betriebswirtschaftliche Bedeutung der geltenden Besteuerung von Unternehmungen und der Vorschläge zu einer allgemeinen Betriebsteuer in vergleichender Betrachtung, 1953; *Spilger*, Reform der Unternehmensbesteuerung. Untersuchung einiger Betriebsmerkmale auf ihre Eignung als Bemessungsgrundlage einer allgemeinen Unternehmungssteuer, 1953; *Boettcher*, Finanz Archiv N. F. 20 (1959/60), 143.

Der Ausschuss legte drei verschiedene Gesetzesentwürfe vor, die sich vor allem im subjektiven Anwendungsbereich und im Verhältnis zwischen Betriebsteuer und ESt unterscheiden:

- ▶ *Entwurf I* erfasst alle Betriebe, deren Gewinn aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung ermittelt wird. Einbehaltene Gewinne unterliegen einer proportionalen Betriebsteuer. Ausgeschüttete Gewinne werden mit anderen Einkunftsarten zusammengerechnet. Die auf den ausgeschütteten Gewinn entfallende Betriebsteuer wird auf die ESt angerechnet.
- ▶ *Entwurf II* erstreckt sich auf alle betrieblichen Einkünfte ohne Rücksicht auf eine Buchführungspflicht. Die ESt wird in proportionale Einzel-ESt (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 Betriebsteuer erfasst. Negative Einkünfte verschiedener Schemulen können nicht untereinander ausgeglichen werden. Eine Anrechnung der proportionalen Einzel-ESt auf die progressive Gesamt-ESt 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 Betriebsteuer (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, BgA von KdöR und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die, ohne ein Gewerbe zu betreiben, über den Rahmen einer reinen Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Rechtsform ist unerheblich.

Die Vorschläge des Betriebsteuerausschusses riefen ein sehr gespaltenes Echo und zT heftige Kritik hervor.

Binder, BB 1950, 547; *Bühler*, DB 1949, 58; zur Verteidigung der Vorschläge *Boettcher*, StuW 1951, Sp. 411; zustimmend ferner insbes. *Schmidt*, GmbHR 1950, 17.

In der Folgezeit wurde die Forderung nach der Einf. einer rechtsformunabhängigen Betriebsteuer nicht weiterverfolgt. Eine Ausnahme bildete lediglich die 1951 bis 1953 geltende und von der Betriebsteuerdiskussion inspirierte Option zur KSt (Dok. KSt. Anm. 10). Dennoch sind die Arbeiten des Betriebsteuerausschusses keineswegs überholt, sondern verdienen auch gegenwärtig weiterhin Beachtung, weil sie mit konkreten, in Teilbereichen durchdachten Gesetzesentwürfen aufwarten.

174 2. Teilhabersteuer (Integrationsmodell)

Schrifttum: *Boettcher*, Zur Betriebsteuer, StuW 1951, Sp. 411; *Engels*, Reformbedürftige Körperschaftsteuer, Vorschläge aus volkswirtschaftlicher Sicht, Der Volkswirt (1966), 1305; *Royal Commission on Taxation*, Report (Carter-Report), Bd. 4, Ottawa 1966; *Stützel*, Steuersystem und Kapitalverkehr, Die Aussprache 1966, 135; *Engels*, Die Körperschaftsteuer als Einkommensteuervorabzug. Steuerertrag und Steuertechnik bei einer Reform der Körperschaftbesteuerung, Die Aussprache 1967, 9; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, BMF-Schriftenreihe Heft 9, Bonn 1967; *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 1968; *Rasch*, Der Stützel-Plan, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, 870; *Somogyi/Welter*, Nochmals: Einige Aspekte des Stützelplans, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, 1090; *Friauf*, Die Teilhabersteuer als Ausweg aus dem Dilemma der Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, FR 1969, 27; *Karl-Bräuer-Institut* (Hrsg.), Zur Teilhabersteuer, Wiesbaden 1969; *Ketzel*, Teilhabersteuer – Konzeption und Gestaltungsmöglichkeit, Saarbrücken 1969; *Stützel*, Die aktuelle Diskussion, Teilhabersteuer – ein realistischer Reformvorschlag?, StbKongrRep. 1969, 319; *Winkler*, Die Teilhabersteuer, Versicherungswirtschaft 1969, 1058; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Croneberg*, Die Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Körperschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensfinanzierung, Braunschweig 1973; *Schneider*, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97; *Tipke*, Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen Besteuerung der Unternehmen, NJW 1980, 1079; *Kragen/McNulty*, Federal Income Taxation, Bd. 2, Minnesota 1985; *Littmann*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat zum 53. DJT, München 1980; *Sheppard*, Corporate Tax Integration, the Proper Way to Eliminate the Corporate Tax, Tax Notes 27 (1985), 641; *McNulty*, Struktur der ESt und Reformtendenzen der Besteuerung in den Vereinigten Staaten, StuW 1989, 120; *Goerdeler-Kommission*, Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe Heft 46, Bonn 1991; *Dodge*, A Combined Mark-to-Market and Pass-Through Corporate-Shareholder Integration Proposal, Tax Law Review 50 (1995), 265; *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997; *Wamsler*, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Köln 1998.

Inhalt: Ende der 1960er Jahre legten die Ökonomen *Engels* und *Stützel* ein als Teilhabersteuer bezeichnetes Integrationsmodell vor.

Engels/Stützel, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968; vgl. bereits *Engels*, Der Volkswirt (1966), 1305; *Stützel*, Die Aussprache 1966, 135; *Engels*, Die Aussprache 1967, 9; zudem *Stützel*, StbKongrRep. 1969, 319; zur Entstehungsgeschichte dieses Vorschlags s. *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 100 Fn. 39; *Rasch*, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, 870; *Somogyi/Welter*, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1968, 109; *Friauf*, FR 1969, 27; *Karl-Bräuer-Institut* (Hrsg.), Zur Teilhabersteuer, 1969; *Ketzel*, Teilhabersteuer – Konzeption und Gestaltungsmöglichkeit, 1969; *Winkler*, Versicherungswirtschaft 1969, 1058; *Croneberg*, Die Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Körperschaftsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmensfinanzierung, 1973.

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 (einbehaltenen und ausgeschütteten) 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 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 – vor allem die Integrationsthese – wurde überwiegend positiv aufgenommen.

Vgl. etwa *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, 50f.; *Schneider*, StuW 1975, 97 (112); *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 104ff. und 135ff. Die letztliche Ablehnung der *Steuerreformkommission* 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).

Anders als in Deutschland wurden Integrationsmodelle auch später noch als Alternative zum geltenden klassischen System lebhaft diskutiert und ungeachtet der technischen Schwierigkeiten für unbedingt vorzugswürdig gehalten.

Vgl. etwa *McNulty*, StuW 1989, 120 (132ff.). *Kragen/McNulty*, Federal Income Taxation, Bd. 2, 1985, 900ff., mit detaillierten Vorschlägen zur Lösung der praktischen Probleme; *Sheppard*, Tax Notes 27 (1985), 641; *Dodge*, Tax Law Review 50 (1995),

265; ausführl. hierzu auch die kanadische *Royal Commission on Taxation*, Report, Bd. 4, 1966, 3–98; zu den US-amerikanischen Teilhabersteuer-Vorschlägen vgl. *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, 189–203 und 281–291.

Beurteilung: Der Blick auf die technischen Probleme der Teilhabersteuer hat lange Zeit eine konzeptionelle Auseinandersetzung mit diesem Modell verdrängt. Erst später hat sich auch Kritik gegen die theoretischen Annahmen der Teilhabersteueridee herausgebildet:

- ▶ *Systematische Defizite:* Gegen die Befürworter-These, die Teilhabersteuer ermögliche eine gleichmäßige Besteuerung aller Einkünfte nach der individuellen Leistungsfähigkeit, lassen sich erhebliche Bedenken formulieren: Die Zurechnung einbehaltener Gewinne einer KapGes. zum Anteilseigner widerspricht sowohl dem rechtl. 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, O 38 [O 44]; *Tipke*, NJW 1980, 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 (vgl. bereits *Boettcher*, StuW 1951, Sp. 411 [416]). Der Kunstgriff einer zwischengeschalteten Teilhabersteuer (proportional anrechenbare KapErtrSt) konnte dagegen das Liquiditätsproblem nur abmildern.
- ▶ *Wettbewerbspolitische Defizite:* Darüber hinaus widerspricht die Anwendung progressiver StSätze auf einbehaltene unternehmerische Gewinne dem Gebot der Wettbewerbsneutralität. Zwischen der persönlichen Situation des Anteilseigners, die für die individuelle EStBelastung maßgeblich ist, und der Stellung des Unternehmens im Wettbewerb besteht kein Zusammenhang (vgl. Anm. 56). Unter dem Einfluss des internationalen Steuersatzwettbewerbs schließlich lässt sich die Forderung, alle Unternehmensgewinne den regelmäßig höheren progressiven EStSätzen zu unterwerfen, auch aus standortpolitischen Gründen kaum aufrechterhalten. Zumindest wäre eine dem internationalen KStNiveau entsprechende Senkung des EStTarifs angesichts des Finanzierungsbedarfs des Staats unrealistisch.
- ▶ *Mangelnde Umsetzbarkeit:* Praktische Probleme bereitet vor allem die Erfassung von nicht in Deutschland ansässigen Teilhabern (vgl. bereits die *Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 439). Die Abschaffung der KSt zugunsten einer Teilhabersteuer, die – soweit sie als KapErtrSt ausgestaltet ist – bei im Ausland ansässigen Teilhabern Art. 10 Abs. 2 OECD-MA 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 (*Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt

IV Rz. 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. Partielle Erweiterung oder Einschränkung des subjektiven Anwendungsbereichs der Körperschaftsteuer

175

Schrifttum: *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen – Ein Beitrag zur großen Steuerreform, Frankfurt 1971; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg ua. 1980, 323; *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F, 53. DJT, München 1980; *Knobbe-Keuk*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat zum 53. DJT, München 1980; *Uelner*, Steuerliche Probleme bei kapitalistisch verfaßten Kommanditgesellschaften, JbFStR 1980/81, 359; *Raupach* in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuer-Rechts?, Köln 1985, 15; *Schulze-Osterloh*, Der Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs GrS 4/82 vom 25. Juni 1984, JbFStR 1985/86, 231; *Schreiber*, Vertragsneutrale Erfolgsbesteuerung der Unternehmen, StuW 1987, 1; *Bippus*, Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaftsteuer – Überlegungen zur strechtl. Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, 749.

In dieselbe Richtung wie eine 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 Begr. wird angeführt, es handele sich hierbei um eine eigentlich kapitalistisch verfasste Gesellschaftsform, die nur formal in das Gewand einer PersGes. gekleidet sei.

Insbesondere *Weber*, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, 1971, 207 ff., 252 ff., 359 ff.; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, 323; *Walz*, Gutachten F, 53. DJT 1980, F 73 ff., F 114 ff.; *Schulze-Osterloh*, JbFStR 1985/86, 231 (233 f.); *Uelner*, JbFStR 1980/81, 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 deutschen Einkommensteuer-Rechts?, 1985, 15 (125 f.); *Bippus*, DStR 1998, 749 (757 ff.); vgl. auch die entgegengesetzte Forderung einer Durchgriffsbesteuerung für die Komplementär-GmbH der GmbH & Co. KG von *Schreiber*, StuW 1987, 1.

Diesen Vorschlägen ist gemein, dass sie statt der streng rechtsformabhängigen Abgrenzung des Anwendungsbereichs von KSt und ESt eine durch die Beschränkung der Haftung begründete wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit der Situation der KapGes. zum Anknüpfungspunkt nehmen.

Daneben gibt es auch Überlegungen, grds. zwischen kapitalistischen und personalistischen Gesellschaften zu unterscheiden oder nach der Anzahl der Gesell-

schafter zu differenzieren und Publikums Gesellschaften der KSt zu unterwerfen. Derartige Vorschläge waren jedoch stets von Kritik begleitet, die sich auf die Abgrenzungsproblematik bezieht. Die alternativ vorgeschlagenen Abgrenzungskriterien, insbes. der Begriff der kapitalistischen KG, sind so unpräzise, dass Streitfälle vorprogrammiert sind. Im Erg. müsste je nach konkretem KG-Vertrag entschieden werden, welches Steuerregime, KSt oder ESt, Anwendung findet (*Raupach*, 57. DJT, 1988, N 104; *Fasolt*, 57. DJT, 1988, N 112). 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, O 9 [O 19]).

Der umgekehrte Versuch, personenbezogene KapGes. dem Regime der ESt zu unterwerfen, dürfte – unabhängig von den auch hier bestehenden Abgrenzungsschwierigkeiten – keine große Bedeutung mehr haben. Aus Gründen des internationalen Steuerwettbewerbs steht vielmehr 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 verfassungsrechtl. Zulässigkeit fraglich. Das BVerfG hat in den 1960er Jahren eine in diese Richtung gehende Vorschrift des GewStRechts (§ 8 Nr. 6 GewStG aF: Abzugsverbot des Unternehmerlohns wesentlich beteiligter Gesellschafter sog. „personenbezogener Kapitalgesellschaften“) gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331). Knüpft der Gesetzgeber an die Rechtsform an, so verpflichtet 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.

176 4. Teileinkünfteverfahren von Meilicke und Kreile

Schrifttum: *Meilicke*, Steuerliche Erleichterung der Umwandlung und Umgestaltung von Unternehmen, Die Aussprache 1967, 213; *Kreile*, Möglichkeiten und Grenzen einer grundsätzlichen Reform des Körperschaftsteuerrechts, BB 1970, 893; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971; *Riedel*, Die steuerpolitische Willensbildung bei der Körperschaftsteuerreform 1977, Frankfurt am Main 1982.

Einige Beachtung fanden ferner, obwohl es sich bei beiden nicht um sonderlich ausgereifte Reformentwürfe handelte, die Vorschläge von *Meilicke* (Die Aussprache 1967, 213) und *Kreile* (BB 1970, 893).

Meilicke (Die Aussprache 1967, 218) sprach sich prinzipiell für ein kstl. Freistellungssystem aus, das er – kombiniert mit einem KStSatz von 50 % – als „ideal“ bezeichnete, aber für „nicht durchsetzbar“ erachtete. In einer abgeschwächten Form schlug er stattdessen vor, Ausschüttungen an unbeschränkt estpfl. Anteilseigner nur zur Hälfte der ESt zu unterwerfen und Dividendenzahlungen an ausländ. Anteilseigner mit einer KapErtrSt iHv. 15 % zu belegen. Ausschüttungen zwischen KapGes. sollten gänzlich freigestellt sein. Das entspricht dem seit 2001 geltenden Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren.

Der Vorschlag *Kreiles* (BB 1970, 893) 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. Der Vorschlag wurde später im Reformmodell der Stiftung Marktwirtschaft (s. Anm. 191) wieder aufgegriffen.

Zu beiden Vorschlägen vgl. *Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 128f.; *Riedel*, Die steuerpolitische Willensbildung bei der Körperschaftsteuerreform 1977, 1982, 41.

5. Anrechnungsverfahren der Steuerreformkommission 1971 (Eberhardt-Kommission) 177

Schrifttum: *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, BMF-Schriftenreihe Heft 17, Bonn 1971.

Die *Steuerreformkommission* 1971 (sog. Eberhardt-Kommission) schlug neben zahlreichen Einzelmaßnahmen zur Überwindung der Mängel des damaligen klassischen Systems (mit gespaltenem KStSatz) ein kstl. Anrechnungssystem vor (*Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, KSt IV Rz. 162f.), wie es später im KStG 1977 verwirklicht wurde (zur Rechtsentwicklung s. Dok. KSt. Anm. 11). Eine Erweiterung des subjektiven Anwendungsbereichs der KSt wurde nicht für erforderlich gehalten, da man glaubte, Rechtsform- und Finanzierungsneutralität – zumindest unter der Voraussetzung eines dem EStSpitzenatz entsprechenden Thesaurierungs-KStSatzes – bereits durch ein Anrechnungssystem erreichen zu können.

6. Rechtsformneutralität keine Forderung des 53. Deutschen Juristentags 1980

Schrifttum: *Walz*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F zum 53. DJT, München 1980; *Knobbe-Keuk*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat zum 53. DJT, München 1980; *Littmann*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat zum 53. DJT, München 1980.

Nur wenige Jahre nachdem durch die Einf. des kstl. Anrechnungssystems die Vorschläge der Eberhardt-Kommission (s. Anm. 177) 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 Betriebsteuer 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 (Beschluss I. 3 zum 53. DJT, 1980, O 180; *Knobbe-Keuk*, 53. DJT, 1980, O 9 [O 11]), fand sich keine Mehrheit für eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung (Beschluss I. 1 zum 53. DJT, 1980, O 180). Die durch das Anrechnungsverfahren erreichte Problemlösung wurde als hinreichend angesehen

(Littmann, 53. DJT, 1980, O 38 [O 42]). Zudem dominierten die Aussprache grundlegende Zweifel an der Berechtigung der Forderung nach rechtsform-unabhängiger Besteuerung.

Andererseits einigten sich aber die Delegierten des 57. DJT, 1988 – also acht Jahre später – darauf, den Gesetzgeber zu der Prüfung aufzufordern, ob Personenunternehmen einer der KSt vergleichbaren Betriebssteuer unterworfen werden sollen (Beschluss IV. 5 zum 57. DJT, 1988, N 212).

179 7. Änderungen am beizubehaltenden Anrechnungsverfahren im Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF und im Gutachten der Goerdeler-Kommission

Schrifttum: *Wissenschaftlicher 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; *Schneider*, Zwei Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1991, 354.

Anfang der 1990er Jahre befassten sich zeitgleich zwei Gremien mit der Reform der Unternehmensbesteuerung:

Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF (Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 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.

Goerdeler-Kommission: Sehr viel umfassender waren die Reformforderungen der *Goerdeler-Kommission* (Gutachten, 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 % (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 369 ff.) unter Beibehaltung des gespaltenen KStSatzes mit einem Ausschüttungssteuersatz von 36 % (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 440 ff.); Wegfall des Sondersteuersatzes für nicht am Anrechnungsverfahren beteiligte Körperschaften (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 373 ff.);
- Anrechnung im Ausland erhobener KSt bei Weiterausschüttung ausländ. Gewinne (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 422 ff.) und technische Vereinfachung des kstl. Anrechnungsverfahrens (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 479 ff.).

Auch die *Goerdeler-Kommission* hielt die Einf. einer allgemeinen Unternehmenssteuer für entbehrlich und setzte stattdessen wie der *Wissenschaftliche Beirat beim BMF* zur Herbeiführung von Rechtsformneutralität auf eine Gleichschaltung von EStSpitzensatz und KStsatz (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 369): Beide StSätze sollten im Interesse größerer internationaler Wett-

bewerbsfähigkeit auf 46 % gesenkt werden. Im Gegensatz hierzu sei die Einf. einer allgemeinen Unternehmensteuer nicht nur mit großen praktischen Schwierigkeiten verbunden, sondern auch unerwünscht, weil sie zu einer Scheduling der ESt führe (*Goerdeler-Kommission*, Gutachten, 1991, Rz. 387).

Die Untersuchungen des *Wissenschaftlichen Beirats beim BMF* 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 (krit. daher *Schneider*, *StuW* 1991, 354).

8. Allgemeine Unternehmensteuer als Konsequenz einer konsumorientierten Besteuerung

180

Schrifttum: *Meade Committee*, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, London 1978; *Wenger*, Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, *Finanz Archiv* 41 (1983), 228; *Rose*, Strategieorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, *StVj.* 1990, 1; *Rose* (Hrsg.), *Heidelberg Congress on Taxing Consumption*, Berlin 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, 238; *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg 1992; *Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme. Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung, Heidelberg 1992; *Schwinger*, Konsum oder Einkommen als Bemessungsgrundlagen direkter Steuern, *StuW* 1994, 39; *Jacobs*, Ist die zinskorrigierte Besteuerung ein Ansatz zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa?, in *Burmester/Endres* (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis*, FS Helmut Debatin, München 1997, 207; *Kiesewetter*, Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 1997, 24; *Wagner*, Konsumorientierte Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung – Stand und Perspektiven ihrer Realisierung in Österreich, *ÖStZ* 1998, 402; *Farny/Gall*, Klassische, konsumorientierte oder zinsbereinigte Einkommensteuer?, *ÖStZ* 1998, 510; *Kiesewetter*, Zinsbereinigte Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Bielefeld 1999; *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Hrsg.), *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, 25; *Winner*, „Klassische“ oder konsumorientierte Einkommensteuer? – Eine Replik, *ÖStZ* 1999, 2; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, *Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, *BMF-Schriftenreihe* Heft 65, Bonn 1999; *Wurmsdobler*, Investitionswirkungen der jüngeren Steuerrechtsetzung in Österreich, *DStZ* 1999, 585.

Vertreter einer konsumorientierten Markteinkommenstheorie fordern die stl. Abschichtung gesparten und investierten Einkommens, um Verzerrungen in der intertemporalen Entsch. zwischen Sparen und Konsum zu verhindern.

Rose (Hrsg.), *Heidelberg Congress on Taxing Consumption*, 1990; *Institute for Fiscal Studies*, *Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s*, IFS Commentary No. 26, 1991; *Gammie*, *ET* 1991, 238; *Kaiser*, Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, 1992; *Schwinger*, Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme. Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung, 1992; *Schwinger*, *StuW* 1994, 39; *Kiesewetter*, *StuW* 1997, 24; *Wagner*, *ÖStZ* 1998, 402; *Smekal/Sendlhofer/Winner* (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum*, 1999; *Wagner*, *Harzburger Steuerprotokoll* 1999, 25; zur Diskussion s. auch *Winner*, *ÖStZ* 1999, 2; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, *Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, *BMF-Schriftenreihe* Heft 65, 1999; *Wurmsdobler*, *DStZ* 1999, 585.

Die breite Abschichtung investierter Einkünfte geht notwendigerweise einher mit der Einf. einer allgemeinen Unternehmensteuer, weil Sparen und Konsumieren unabhängig von der Rechtsform stattfindet. Radikal formuliert entspräche diesem Ansatz eine völlige StFreiheit 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*, 1978, 12. Kap., 228 ff.).

Zinsbereinigung: Weniger radikal ist die Forderung nach einer Zinsbereinigung der Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer.

Kiesewetter, Zinsbereinigte Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 1999; zurückzuführen ua. auf *Broadway/Bruce*, *Journal of Public Economics* Bd. 24 (1984), 231; *Wenger*, *Finanz Archiv* 41 (1983), 228; zum Zusammenhang zwischen Cash-Flow-Steuerung und Zinsbereinigung vgl. *M. Rose*, *StVj.* 1990, 1 (13). Zur Diskussion auch *Jacobs*, *FS Helmut Debatin*, 1997, 207; *Farny/Gall*, *ÖStZ* 1998, 510.

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 Zins-einkünfte.

Effekte der Zinsbereinigung sind Finanzierungs- und Inflationsneutralität. Die Anerkennung fiktiver Eigenkapitalzinsen als BA erreicht, dass die StBelastung 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.

181 9. Abgestimmte Tarifsenkungen von Körperschaft- und Einkommensteuer durch die sog. Petersberger Steuervorschläge 1997

Schrifttum: *Steuerreformkommission*, Reform der Einkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 61, Bonn 1997; *Flies*, Überlegungen zur Steuervereinfachung und Steuer-gerechtigkeit, *StWa.* 1998, 7; *Klein*, Steuerreform und Akzeptanz – Die Aktualisierung der Steuerrechtfertigung als Vorbereitung der allfälligen Steuerreform, *BB* 1998, 1180.

Die sog. Petersberger Steuervorschläge aus dem Jahre 1997 (*Steuerreformkommission*, Reform der Einkommensbesteuerung, 1997) sahen zur Lösung der 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 % wäre die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte auf 35 %, der Thesaurierungs-KStSatz auf ebenfalls 35 %, der Ausschüttungs-KStSatz auf 25 % und der ermäßigte KStSatz auf 32 % 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, 7; *Klein*, *BB* 1998, 1108). Bloße Tarifsenkungspolitik behält die Abhängigkeiten der

StSätze 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. 125).

10. Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung (1999)

Schrifttum: *Grieger*, Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb natürlicher Personen, BB 1951, 481 und 889; *Merkle*, Zur Problematik des § 32b EStG, WPg 1951, 451; *Siara*, Anwendung des Körperschaftsteuertarifs auf gewerbliche Einkünfte, DB 1951, 512; *Theis*, Risiko und Folgen einer Option (§ 32b EStG), DB 1951, 552; *Little*, Federal Income Taxation of Partnership, Boston/Toronto 1957; *Schwochert*, Überlegungen zur gesetzgeberischen Berücksichtigung der Personenbezogenheit von Kapitalgesellschaften bei der Körperschaftbesteuerung unter den Bedingungen des Anrechnungssystems, GmbHHR 1987, 311; *Bippus*, Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die Körperschaftsteuer – Überlegungen zur steuerrechtlichen Konzeption der Personengesellschaften, DStR 1998, 749; *Giloy*, Reform der Unternehmensbesteuerung, DStZ 1989, 547; *Knobbe-Keuk*, Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, DB 1989, 1303; *Ritter*, Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, StuW 1989, 319; *Lang*, Das StandOG auf dem Prüfstand, StBj. 1993/94, 9; *Hock*, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis, Wiesbaden 1994; *Vofß*, Erfahrungen und Schwierigkeiten bei der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften (§ 32b EStG 1951), Inst. FuSt., Grüner Brief Nr. 324, 1994; *Hock*, Personengesellschaften und Internationales Steuerrecht, RIW 1995, 135; *Breithecker/Klapdor/Zisowski*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Auswirkungen und Gestaltungshinweise – mit einem Ausblick auf die geplante Unternehmensteuerreform, Bielefeld 1999; *BMF* (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66, Bonn 1999; *Hahn*, Optionsrecht zur Besteuerung nach den Regeln des Körperschaftsteuergesetzes auch für Personengesellschaften, DStR 1999, 833; *Schiffers*, Unternehmensteuerreform – Überlegungen zu den „Brühler Empfehlungen“, GmbHHR 1999, 741; *Schulze* zur *Wiesche*, Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, FR 1999, 698; *Westerfelhaus*, Bilanzrecht und Unternehmensteuerreform, DStZ 1999, 630; *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, 585.

a) Politischer Hintergrund

182

Anfang der 1990er Jahre mehrten sich die Stimmen, die eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung forderten. Diese Forderung ist von der Politik in der Koalitionsvereinbarung zwischen SPD und *Bündnis 90/Die Grünen* v. 20.10.1998 aufgegriffen worden. Politisches Ziel war „eine Reform der Unternehmensbesteuerung zur Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen“. Ziel war ein Unternehmensteuerrecht, das „alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert.“ Der Vorstoß ist als Reaktion auf den internationalen Steuersenkungstrend bei Unternehmensteuer entstanden.

Mit der Umsetzung wurde im Dezember 1998 eine vom BMF eingesetzte Reformkommission betraut. Entgegen den von diesem Auftrag geweckten Erwartungen hat sich die Kommission in erster Linie mit der Ersetzung des kstl. Anrechnungs-

verfahrens durch heute noch als Teileinkünfteverfahren geltende Halbeinkünfteverfahren beschäftigt. Ein Konzept für eine allgemeine Unternehmensteuer wurde nur in einem Anhang (Modell einer sog. Inhabersteuer) unterbreitet. Zum Verständnis des heute geltenden KStSystems sind die Vorschläge, die größtenteils umgesetzt worden sind, essentiell. Neben den umgesetzten Regelungen enthalten die Brühler Empfehlungen auch Alternativkonzepte, die durchaus bedenkenswert sind. Im Wesentlichen waren folgende Vorschläge enthalten:

Zum Körperschaftsteuersystem:

- Absenkung des KStsatzes,
- Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren.

Zur Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen: Nicht nur aus rechtl. Gründen, sondern auch wegen der tatsächlichen Unterschiede zwischen den unterschiedlichen Unternehmensformen (vgl. *BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, 72) hat die Kommission keine allgemeine Unternehmensteuer vorgeschlagen, die die Grenzen zwischen KapGes. und Personenunternehmen aufhebt, sondern vier verschiedene Modelle, mit Hilfe derer Personenunternehmen in den Genuss des niedrigen Unternehmensteuersatzes kommen sollen:

- Option zur KSt (Modell 1);
- Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns (Modell 2);
- pauschale Berücksichtigung der GewStBelastung bei der ESt (Modell 3);
- Beibehaltung und weitere Absenkung der Tarifbegrenzung des § 32c EStG (Modell 4) – wurde aber wegen des Vorlagebeschlusses des BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, nicht weiterverfolgt (vgl. aber *BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, Anhang 3).

Bereits 2001 umgesetzt wurden die Absenkung des KStsatzes, die Einf. des Halbeinkünfteverfahrens und die pauschale Berücksichtigung der GewStBelastung bei Personenunternehmen (Modell 3). Später (2008) wurde – durchaus im Sinne des Konzepts – der KStSatz noch deutlicher gesenkt (von 25 auf 15 %) und mit der sog. Thesaurierungsbegünstigung iSd. § 34a EStG eine Sondertarifierung des nicht entnommenen Gewinns geschaffen (Modell 2).

183 **b) Vorschlag: Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 %**

Die Kommission hat die politische Vorgabe einer Unternehmensteuerbelastung von höchstens 35 % als Obergrenze inklusive GewStBelastung aufgefasst und eine Senkung des KStsatzes auf 25 % vorgeschlagen (*BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, 34f.). Ausgehend von einem durchschnittlichen GewStHebesatz von 428 % (1999) ergab sich so eine aus KSt und GewSt kumulierte Unternehmensteuerbelastung von 38,2 %. Auch die Spaltung des KStsatzes in einen Thesaurierungs- und einen niedrigeren Ausschüttungssteuersatz sollte mit der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren entfallen.

Zur konzeptionellen Kritik s. bereits Anm. 156.

184 **c) Vorschlag: Einführung eines Halbeinkünfteverfahrens**

Kernstück war die Ersetzung des kstl. Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren (*BMF*, Brühler Empfehlungen, 1999, 49ff.). Der Vorschlag

war das Erg. einer umfangreichen Analyse der Vor- und Nachteile des Anrechnungsverfahrens. Danach waren – trotz einiger Vorteile (Vermeidung der stl. Doppelbelastung, Gewinnverwendungs- und Finanzierungsneutralität) – die Mängel (Missbrauchsanfälligkeit, fehlende EU-Tauglichkeit, Kompliziertheit) so gravierend, dass seine Abschaffung gefordert wurde. Mit dem Halbeinkünfteverfahren ist ein Teilfreistellungssystem für Dividendeneinkünfte vorgeschlagen worden, die wegen der definitiven kstl. Vorbelastung beim Anteilseigner nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage der ESt einbezogen werden. Die Kommission versprach sich daher vom Halbeinkünfteverfahren in erster Linie eine durchgreifende Vereinfachung, die Vermeidung von Missbräuchen sowie eine europarechtskonforme Besteuerung grenzüberschreitender Vorgänge (BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, 50 f.).

Kapitalertragsteuer: Bei der KapGes. sollte weiterhin zur Sicherung des StAnspruchs eine KapErtrSt erhoben werden, die allerdings im Hinblick auf die nur noch hälftige Besteuerung der Dividende gesenkt werden sollte (vgl. BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, Anhang 8).

Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften sollten ohne Mindestbesitzdauer oder Mindestbeteiligungsquote stfrei gestellt werden.

Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften sollten inländ. Dividenden gleichgestellt werden. Um zu verhindern, dass das Halbeinkünfteverfahren auch in Fällen einer nicht ausreichenden Vorbelastung im Ausland eingreift, hat die Kommission einen Vorbehalt ausreichender stl. Vorbelastung in Erwägung gezogen (BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, 56).

Für Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner sollte es bei der Abgeltung der ESt durch einen KapErtrStAbzug bleiben.

Branch profits tax: Die Kommission hat aus Gründen der Gleichbehandlung mit ausländ. Tochtergesellschaften die Erhebung einer sog. *branch profits tax* erwogen, soweit das Stammhaus einer BS in einem Drittstaat ansässig ist.

Anteilsveräußerungen sollten in das Halbeinkünfteverfahren einbezogen werden. Deshalb wurde als flankierende Maßnahme die Absenkung der Mindestbeteiligungsgrenze in § 17 EStG auf 1 % vorgeschlagen (BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, 52). Ziel war es, eine Gewinnverwendungsneutralität zwischen der Realisierung durch Ausschüttung und Veräußerung herzustellen. Veräußerungsgewinne sollten aber nur entsprechend den Gewinnausschüttungen begünstigt werden, soweit sie auf die Realisierung offener Rücklagen entfallen. Die Beibehaltung der Mindestbeteiligungsgrenze von 1 % (§ 17 EStG) sollte Kleinanleger von der Besteuerung ausnehmen, um für sie die Attraktivität von Aktien trotz des sie benachteiligenden Halbeinkünfteverfahrens aufrechtzuerhalten (BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, 59).

Zur konzeptionellen Kritik am Halbeinkünfteverfahren s. Anm. 156.

d) Vorschlag: Option zur Körperschaftsteuer durch Personenunternehmen

185

Das Optionsmodell (Modell 1) sah 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 sollte in allen Einzelfragen eine Gleichbehandlung mit der

KapGes. zur Folge haben. Die auf eine Mindestzeit festzuschreibende Option (etwa fünf Jahre) sollte grds. auch nichtgewerblichen PersGes. und Einzelunternehmern offen stehen, was allerdings einige Sonderregelungen (Problem des Selbstkontrahierungsverbots) bedingt hätte. Entnahmen sollten wie Gewinnausschüttungen zu behandeln sein, dh., es sollte auf der Ebene der Gesellschafter das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden sein. Einlagen sollten nicht als Rückgängigmachung von Entnahmen, sondern als Kapitalerhöhungen einzuordnen zu sein. Auf diese Weise sollten Steuergestaltungen zur Ausnutzung der günstigen Theaurierungsmöglichkeit vermieden werden. Mitunternehmer einer PersGes. sollten die Option nur einheitlich ausüben können. Voraussetzungen der Option sollte eine Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) sein.

Kritik: Die Ausübung der Option sollten ebenso wie ihr Ende das Eingreifen der entsprechenden Vorschriften des UmwStG zur Folge haben (sog. Quasi-Umwandlung). Daher ist es 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. auch *Hahn*, DStR 1999, 833 [839]). Der besonderen Situation von Personenunternehmen wird ein bloßes Überstülpen der Regeln des KStG jedenfalls nicht uneingeschränkt gerecht (s. auch *Lang*, StbJb. 1993/94, 9 [14]).

Grundsätzlich ist ein Optionsrecht eine gesetzestechnisch noch relativ einfache Methode, Personenunternehmen im Erg. wie KapGes. zu besteuern, wenn es für die Personenunternehmen günstig erscheint. Die Option ermöglicht es Personenunternehmen ua., unter Beibehaltung ihrer Rechtsform am niedrigen KStStatz zu partizipieren. Ist es politisches Reformziel, den KStTarif auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau zu senken, ohne gleichzeitig die PersGes. in die Rechtsform der KapGes. zu zwingen, so lässt sich dieses Ziel mit einer Option erreichen. Insoweit entlastet ein Optionsrecht für die KSt die zivilrechtl. Rechtsformentscheidung von stl. Überlegungen. Der Einfluss des StRechts auf das Gesellschaftsrecht wird zurückgedrängt. Daher haben Optionsmodelle auch viele Fürsprecher gefunden.

Vgl. *Schwochert*, GmbHR 1987, 311; *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303 (1308), als Übergangslösung; *Ritter*, StuW 1989, 319 (324); *Ruding-Bericht* (deutsche Fassung) 1992, 65; *Bippus*, DStR 1998, 749; *Giloy*, DStZ 1989, 547 (552); *Hahn*, DStR 1999, 833 (837); aus internationaler Sicht *Hock*, RIW 1995, 135.

Gleichwohl bestehen Zweifel hinsichtlich der Praktikabilität eines Optionsmodells. Insbesondere muss das Problem geklärt werden, wie das Problem der vGA, das sich durch die Zunahme personenbezogener KStSubjekte noch ausweiten würde, gelöst werden soll (s. auch *Schiffers*, GmbHR 1999, 741 [746]; *Schulze zur Wiesche*, FR 1999, 698 [700]; zu der gesetzestechnischen Ausgestaltung der in Frankreich praktizierten Option zur KSt informativ *Hahn*, DStR 1999, 833 [837 ff.]).

Zudem wird auch die Eignung von Optionslösungen zur Überwindung der Neutralitätsdefizite einer rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung bestritten (*Breithecker/Klapdor/Zisowski*, StEntlG 1999/2000/2002, 1999, 130; *Westerfelhaus*, DStZ 1999, 630 [632]). Zudem werden weitere, durchaus wichtige Gründe gegen eine optionale Ausgestaltung hervorgebracht:

- ▶ *Unvereinbarkeit von steuerlichen Rechtsfolgen-Wahlrechten mit dem Gebot gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit:* Rechtsfolgen-Wahl-

rechte machen die Steuerlast bei gleicher Leistungsfähigkeit gestaltbar und stellen sie so in das Belieben des Stpfl. So wie derzeit die Wahl der Unternehmensrechtsform zu ungleichen Belastungsergebnissen führt, werden durch die Einf. eines Optionsmodells diese Ungleichbehandlungen lediglich in die Ausübung der Option transponiert. Eine graduelle Verbesserung liegt nur darin, dass diese Ungleichbehandlung wenigstens das Gesellschaftsrecht nicht länger deformiert.

- ▶ *Wertungswidersprüche bei Optionslösungen:* Entweder ist die Rechtsform Indikator unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, dann würde die Option dem Stpfl. die Möglichkeit geben, eine leistungsfähigkeitswidrige Besteuerung zu wählen. Eine Option wäre dann genauso verfehlt wie eine obligatorische allgemeine Unternehmensteuer. Oder die Rechtsform ist kein Indikator für eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit. Dann wird ein gleichheitskonformer Zustand nicht durch den Gesetzgeber hergestellt, sondern von einer Handlung des Stpfl. abhängig gemacht.
- ▶ *Hoher Verwaltungsaufwand:* Zu den ohnehin schon komplexen Materien der Mitunternehmerbesteuerung und KSt würde das Problem des Regimewechsels zwischen beiden Systemen hinzutreten.
- ▶ *Keine verlässliche Abschätzung der steuerlichen Folgen einer Optionsausübung im Hinblick auf Mindestbindungsfristen:* Die Steuerplanung verlagert sich von der Rechtsformwahl zu der Frage nach der Ausübung der Option. Dabei sind – abhängig von Mindestbindungsfristen – die Auswirkungen der Option auch für eine ferner liegende Zukunft abzuschätzen (*Westerfelhaus, DStZ 1999, 630 [632]*). Hinzu kommen in Zukunft Belastungsunterschiede, die sich aus dem Verhältnis des KSt-Regimes gegenüber dem individuellen Durchschnitts-EStSatz der Gesellschafter ergeben. Da die Option bei PersGes. durch einstimmigen Gesellschafterbeschluss ausgeübt werden muss, dürften heterogene Gesellschafterstrukturen der Ausübung des Wahlrechts entgegenstehen. Schwierig wird die Option vor allem für Stpfl., die bisher nicht gewstpfl. waren und nun mit der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns die GewSt mit einkalkulieren müssen.
- ▶ *Gefahr von positiven und negativen Qualifikationskonflikten:* Es ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten keinesfalls sichergestellt, dass andere Staaten auf der Grundlage eines Rechtstypenvergleichs ebenfalls zu dem Schluss kommen, dass etwa eine zur KSt optierende PersGes. dort als selbständiges StSubjekt behandelt wird. Folgt der andere Staat nicht, kann dies zur internationalen Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) oder nur doppelten Nichtbesteuerung („weiße Einkünfte“ bzw. negativer Qualifikationskonflikt) führen (*Wacker, DStR 2019, 585 [589]*).

Der geringe Erfolg von Optionsmodellen lässt sich auch empirisch belegen. Eine 1951 (BGBl. I 1951, 411) eingeführte Option, gewerbliche Gewinne statt der ESt der KSt zu unterwerfen (§ 32b EStG 1951), wurde nur zwei Jahre später wieder abgeschafft (BGBl. I 1953, 413).

Zur Option nach § 32b EStG 1951 vgl. *Grieger*, BB 1951, 481 und 889; *Merkle*, WPg 1951, 451; *Siara*, DB 1951, 512; *Theis*, DB 1951, 552; ausführl. *Hock*, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis, 1994, 127 ff.; *Vofß*, Erfahrungen und Schwierigkeiten bei der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften (§ 32b EStG 1951), Inst. FuSt., Grüner Brief Nr. 324, 1994. Wie schwierig die Abschätzung der Besteue-

rungsfolgen im Rahmen eines derartigen Wahlrechts sind, zeigen Urt. des BFH (BFH v. 3.11.1955 – IV 310/54 U, StRK § 32b EStG R. 3; BFH v. 12.12.1957 – IV 10/57 U, StRK § 32b EStG R. 7; ferner FG Düss. v. 23.2.1954 – V 5/54 E, EFG 1954, 129, rkr.), 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.

186 e) Vorschlag: Sondertarifung nicht entnommener Gewinne

Grundkonzeption: Die Sondertarifung nicht entnommener Gewinne (Modell 2) unterschied sich von der Option zur KSt im Wesentlichen dadurch, dass die bestehenden Strukturen der Besteuerung von PersGes. erhalten bleiben. Eine Gleichstellung mit der KapGes. sollte nur hinsichtlich des im Unternehmen verbleibenden Gewinns stattfinden, indem dieser einer proportionalen StBelastung in Höhe des jeweiligen KStSatzes unterworfen wird. Entnahmen sollten eine Nachversteuerung auslösen, entweder – unter Anrechnung der Vorbelastung – mit dem individuellen EStSatz (Einheitslösung) oder unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (Trennungslösung). Die Kommission hat beide Alternativen gleichberechtigt nebeneinander gestellt. Aus Gründen der Vereinfachung wäre die Trennungslösung vorzugswürdig (ähnlich *Schiffers*, GmbHHR 1999, 741 [746]).

Auch die Sondertarifung sollte als Optionsmodell ausgestaltet werden, das allen bilanzierenden Stpfl. mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, LuF, freiberuflicher Tätigkeit sowie VuV zur Verfügung stehen sollte. Die Ausgrenzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die zu Spar- und Investitionszwecken verwendet werden, kann zu Streitfällen bei der Einordnung einer Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig führen.

Gewerbsteuer: Die Ausübung der Option soll aber zugleich zur GewStPflcht führen. Damit dürfte sich die Option für bisher nicht gewstpfl. Einkünfte nur in seltenen Fällen als vorteilhaft erweisen, nämlich nur dann, wenn durch die Zinsvorteile einer Thesaurierung die zwangsläufige Mehrbelastung aus der Kombination von GewStPflcht und Halbeinkünfteverfahren gegenüber der Anwendung des EStTarifs kompensiert wird.

Trennung anhand der Gewinnverwendung: Die Sondertarifung würde Regelungen zur Trennung von entnommenem und nicht entnommenem Gewinn voraussetzen. Bei Mitunternehmern sollte der nicht entnommene Gewinn gesellschaftlicherbezogen zu ermitteln sein. Um den nachzuversteuernden Gewinn festzuhalten, sollte ein gesondertes Entnahmekonto (Nachversteuerungskonto) einzurichten sein. Alle nicht nachzuversteuernden Gewinne, zB freigestellte ausländ. Gewinne, sollten dem herkömmlichen Entnahmekonto gutzuschreiben sein. Einlagen sollten, um die Kompensation von Entnahmen zu verhindern, stets auf dem normalen Privatkonto zu verbuchen sein. Verluste sollten nur auf der Ebene des Unternehmens ausgleichsfähig sein. Zur Vermeidung des sog. *lock in*-Effekts war ein erfolgsneutraler horizontaler und vertikaler BV-Transfer vorgesehen. Die Freistellung von Gewinnausschüttungen zwischen KapGes. sollte auf Gewinntransfers zwischen KapGes. und PersGes. ausgedehnt werden.

Konzeptionelle Variante: Als mögliche weitere Fortentwicklung von Modell 2 schlug die Kommission vor, das SonderBV bei PersGes. zugunsten eines an das Trennungsprinzip der KapGes. angenäherten Systems aufzugeben. In diesem

Fall hätten sich allerdings Übergangsprobleme wegen der Aufdeckung stiller Reserven bei einer Überführung derzeitigen SonderBV ins PV ergeben.

Spätere Umsetzung: Der Vorschlag wurde in der Reform von 2001 nicht berücksichtigt, ist aber 2008 wieder aufgegriffen worden und wurde mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG konkret umgesetzt. Die bisherigen Erfahrungen haben aber gezeigt, dass die Option zur Thesaurierungsbegünstigung eine durchaus komplexe Gestaltungsentscheidung ist, sodass die Praxis das Optionsrecht regelmäßig nicht in Anspruch nimmt und das Optionsrecht daher in der Besteuerungspraxis kaum eine Rolle spielt. Daher lässt sich an der praktischen Wirksamkeit solcher Optionslösungen generell zweifeln.

Zu der ebenfalls nach kurzer Zeit wieder abgeschafften Option unter dem KStG 1925 s. Dok. KSt. Anm. 8. Eine ähnliche Wahlmöglichkeit in den USA war ebenfalls aufgrund ihrer geringen Akzeptanz nur von kurzer Dauer, vgl. hierzu *Little*, *Federal Income Taxation of Partnership*, 1957, 36 ff. Die Brühler Empfehlungen sind sich dieser Negativerfahrungen bewusst (Brühler Empfehlungen, 1999, 86 f.).

f) Vorschlag: pauschale Anrechnung der Gewerbesteuerbelastung

187

Modell 3 zielte auf eine EStMinderung unter Berücksichtigung der GewStBelastung ab. § 32c EStG aF sollte zu einer pauschalierten Anrechnung der GewSt umgestaltet werden, soweit diese unter Berücksichtigung des BA-Abzugs für die gezahlte GewSt den Gewinn belastet. Zugrunde gelegt wurde ein „standardisierter Hebesatz“. Eine Erstattung war nicht vorgesehen. Anders als bei § 32c EStG aF sollte die Anrechnung nicht vom individuellen EStSatz abhängig sein.

Kritik: Die pauschalierte Anrechnung der GewSt begegnet anders als die Tarifbegrenzung des § 32c EStG aF 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. Jedoch ergeben sich verfassungsrechtl. Bedenken gegen eine Anrechnung der GewSt, auch wenn sie in pauschalierter Form vorgenommen wird, denn ihr liegt die Idee zugrunde, dass die GewSt materiell die Funktion einer Vorauszahlung auf die ESt hat. Damit wird die Unterscheidung zwischen einer Personalsteuer (ESt) und einer Objektsteuer (GewSt), die traditionell auch das Nebeneinander beider Steuern gerechtfertigt hat, durchbrochen.

Der Vorschlag ist mit der Reform von 2001 in § 35 EStG tatsächlich umgesetzt worden und hat sich trotz aller systematischen Kritik in der Praxis durchaus bewährt.

g) Alternative: Inhabersteuer

188

Unter dem politisch auferlegten Zeitdruck war die Reformkommission nicht in der Lage, einen widerspruchsfreien Reformentwurf vorzulegen, der eine rechtsformneutrale Besteuerung gewährleistet. Diese Aufgabe ließ sich nach Ansicht der Kommission erst in einem zweiten Reformschritt bewältigen. Hierfür wurde von *Joachim Lang* das Modell einer Inhabersteuer als Ergänzung zur KSt entwickelt (BMF, Brühler Empfehlungen, 1999, Anhang I).

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. Die Inhabersteuer setzt eine Buchführung voraus, sodass alle nicht buchführungspflichtigen Unternehmer, soweit sie nicht freiwillig Bücher führen, estpfl. sind. Diese Gesetzestechnik hat den Vorzug, das EStG selbst nicht mit zusätzlichen komplizierten Regeln zu belasten. Die gesetzestechnische Ausgliederung ermöglicht eine systematische Vereinheitlichung der Strukturen der Unternehmensbesteuerung, insbes. auch eine auf unternehmensspezifische Bedürfnisse zugeschnittene Neuordnung der Bemessungsgrundlage.

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 (*BMF, Brühler Empfehlungen*, 1999, Anhang 1, 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 und gewährleistet eine umfassende Allokationsneutralität. Erst die Einbeziehung investierter ArbN-Einkünfte in die Begünstigung verhindert Ungleichbehandlungen und führt zu einer weitreichenden Thesaurierungsneutralität. Die systemimplizite Ungleichbehandlung zwischen konsumtiver und investiver Einkommensverwendung wäre auch verfassungsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht zu beanstanden, wenn dies als eine gesetzgeberische Ausgangsentscheidung für eine konsumorientierte Konkretisierung der finanziellen Leistungsfähigkeit verstanden wird.

Inhabersteuersatz: Der Inhabersteuersatz entspricht dem KStSatz, sodass Thesaurierungsneutralität zwischen KapGes. und Personenunternehmen hergestellt wird.

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 Anrechnungsverfahren die Steuerguthabenkonten individuell den beteiligten natürlichen Personen zugeordnet. Auf die Herstellung einer konstanten Ausschüttungsbelastung auf Unternehmensebene kann daher verzichtet werden (vgl. *BMF, Brühler Empfehlungen*, 1999, Anhang 1, 43 ff., und die ausführliche Fallstudie in Anlage 2 zu Anhang 1).

Die Inhabersteuer ist zwar durchaus komplex, womit der Hauptkritikpunkt gegen das Konzept formuliert sein dürfte. Sie ist aber zumindest deutlich ein-

facher als das bis 2000 geltende kstl. Anrechnungssystem. Zudem wird eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung entnommener Unternehmensgewinne ermöglicht. Die Inhabersteuer behält die Wertungen eines Anrechnungsverfahrens in technisch modifizierter Form bei und wirkt damit einer Schematisierung der ESt im Hinblick auf entnommene Unternehmensgewinne entgegen. Die Gleichbehandlung aller Auszahlungen aus dem Unternehmen, unabhängig davon, ob es sich um Leistungsvergütungen oder Entnahmen handelt, löst das Problem der vGA.

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 kstpfl., inhabersteuerpflichtigen und estpfl. Unternehmen. Die kommunale Unternehmensteuer soll als Objektsteuer stl. abziehbar sein. Sie wird aber nicht in das Auszahlungsabzugssystem integriert, wird also definitiv, was am Maßstab des Leistungsfähigkeitsprinzips suboptimal ist.

Rechtsformneutralität in Reinform gewährleistet auch die Inhabersteuer nicht, soweit es im Vergleich zur KSt noch zu unterschiedlichen Belastungen kommt. Insbesondere unterscheiden sich diese Belastungswirkungen, wenn für KapGes. ein Teilentlastungssystem (etwa ein Halbeinkünfteverfahren) gilt, während für die inhabersteuerpflichtigen Personenunternehmen ein Auszahlungsabzugs- oder Anrechnungssystem bei voller Nachbelastung der entnommenen Gewinne gelten soll. Gleichwohl führen die Verselbständigung der Besteuerung von Personenunternehmen und das Optionsrecht zu einer rechtsformneutraleren Besteuerung.

11. Dual Income Tax als Vorschlag vom Sachverständigenrat

189

Schrifttum: *Mutén*, The Fiscal Revolution in Sweden – Tax Reform in Preparation for European Integration, Tax Notes International 5 (1992), 1045; *Viherkenttä*, Die Steuerreformen in den nordischen Staaten – ein neuer Ansatz der Einkommensbesteuerung, IStR 1994, 414; *Viherkenttä*, Das Nordische Modell – Ein alternativer Ansatz zur Besteuerung von Kapitaleinkommen in *Jacobs/Spengel* (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, 117; *Mutén*, Dual Income Taxation, in *Mutén/Sorensen/Hagen/Genser* (Hrsg.), Towards a Dual Income Tax? Scandinavian and Austrian Experiences, London/Den Haag/Boston 1996; *Di Tanno*, La Dual Income Tax, Mailand 1998; *Mayr/Frei*, Neue Dual Income Tax für die Besteuerung der Unternehmensgewinne in Italien, IWB Fach 5 Italien, Gr. 2 (1998), 428; *Kanzler*, Steuerreform: Von der synthetischen Einkommensteuer zur Schemenbesteuerung?, FR 1999, 363; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 65, Bonn 1999; *Schön*, Der „Wettbewerb“ der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, DStJG 23 (2000), 191; *Sachverständigenrat* (Hrsg.), Jahresgutachten 2003/2004, Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Berlin 2003; *Seer*, Einkommensteuerreform – Flat Tax oder Dual Income Tax?, BB 2004, 2272; *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland, IFSt-Schrift Nr. 432, 2005; *Kube*, Entwürfe für ein neues EStG, BB 2005, 743; *Lang/Englisch/Keß*, Grundzüge des Kölner Entwurfs des neuen EStG, DStR 2005, Beihefter 1 zu Heft 25, 1; *Sachverständigenrat* (Hrsg.), Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Wiesbaden 2006; *Lehner*, Die Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung im Rahmen des Verfassungs- und Europarechts, DStJG 30 (2007), 61; *Söhn*, Der Dualismus der Einkunftsarten im geltenden Recht, DStJG 30 (2007), 13.

Als Antwort auf die Anforderungen globalisierter Wirtschaftsbeziehungen wurde in Skandinavien das Konzept der sog. *dual income tax* eingeführt.

Mutén, Tax Notes International 5 (1992), 1045; *Viherkenttä*, IStR 1994, 414; *Viherkenttä* in *Jacobs/Spengel*, Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1996, 117; *Mutén* in *Mutén/Sorensen/Hagen/Genser*, Towards a Dual Income Tax? Scandinavian and Austrian Experiences, 1996; zu Italien: *Di Tanno*, La Dual Income Tax, 1998; *Mayr/Frei*, IWB F. 5 Italien, Gr. 2 (1998), 428.

Der Sachverständigenrat hat in seinem Jahresgutachten 2003/2004 auch für die Einf. einer *dual income tax* in Deutschland plädiert.

Vgl. *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2003/2004, Staatsfinanzieren konsolidieren – Steuersystem reformieren, 2003, 333 ff.; *Sachverständigenrat*, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, 2006.

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 VuV und Unternehmenseinkünfte, soweit sie nicht durch den Einsatz persönlicher Arbeit erzielt wurden. Der Unterschied zur einfachen Abgeltungsteuer liegt darin, dass diese sich in erster Linie auf Zinsen und Dividenden bezieht, während die *dual income tax* einen umfassenderen Ansatz verfolgt (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 1999, 84).

Begründet wurde die Einf. der dualen ESt in den skandinavischen Ländern folgendermaßen (*Viherkenttä*, IStR 1994, 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;
- Verwendungs- 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, 414 [416]). Befürworter der *dual income tax* weisen 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, 363). Außer diesem Hinweis auf die unvollkommene Wirklichkeit fehlt es jedoch an einer tragfähigen Legitimationsbasis für eine Zweiteilung der Einkommensbesteuerung, die als Rückfall in die Schemenbesteuerung 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 (ausführl. *Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland, IFSt-Schrift Nr. 432, 2005; *Seer*, BB 2004, 2272 [2273 ff.]). Dieser kann nicht mit der erhöhten Inflationsanfälligkeit

von Zinsen gerechtfertigt werden, denn ein Zusammenhang mit tatsächlichen Inflationsraten wird nicht hergestellt. Hinzukommen – nur pauschal lösbare – Probleme der Aufteilung und Abgrenzung der Einkünfte zwischen den beiden Kategorien (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, 1999, 102).

Verfassungsrechtlich lassen sich die Ungleichbehandlung und die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die durch eine duale ESt entstehen, mit der Stärkung des Standorts Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb rechtfertigen.

Ebenso Lehner in DStJG 30 (2007), 61 (69); aA Seer, BB 2004, 2272 (2273); Lang/Englisch/Keß, DStR 2005, Beihefter 1 zu Heft 25, 1 (4); Kube, BB 2005, 743 (749); Söhn in DStJG 30 (2007), 13 (31); Englisch, IFSt-Schrift Nr. 432, 2005, 112; grds. zur Problematik von Steuergleichheit und -wettbewerb Schön in DStJG 23 (2000), 191 (202).

Das gilt zumindest dann, wenn man den hier großzügigen Maßstab des BVerfG zugrunde legt, wonach ein Verbesserung der Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb als Rechtfertigungsgrund anerkannt wird und dem Gesetzgeber bei der wirtschaftspolitischen Diagnose, Prognose, Instrumentenwahl und bei der Dringlichkeit des Handlungsbedarfs ein weiter Gestaltungsspielraum gewährt wird (vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164).

12. Besteuerung der steuerjuristischen Person im Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof

190

Schrifttum: Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011; Spengel, Einkommens- und Unternehmensbesteuerung nach dem Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof – Mehr Wunsch als Wirklichkeit, Ubg 2012, 256; Gosch, Körperschaftsteuer, in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1937; Palm, Steuerjuristische Person, in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Band II, Heidelberg 2013, 1697.

Revolutionärer Vorschlag: Im Jahr 2011 wurde von Paul Kirchhof ein ausformuliertes Bundessteuergesetzbuch (BStGB) vorgelegt, mit dem zusammen mit einer Bundessteuerverordnung (BStVO), einer Bilanzordnung (BiLO) und einer Bilanzverordnung (BilVO) auch die Unternehmensbesteuerung radikal reformiert und – zumindest was den Gesetzestext angeht – auch radikal vereinfacht wird. Es handelt sich insoweit um einen revolutionären Neuentwurf des gesamten StRechts, also nicht nur der Unternehmensbesteuerung, die hier näher beleuchtet werden soll.

Grundkonzeption: Im BStGB wird die KSt in die ESt integriert; PersGes. und KapGes. werden als steuerjuristische Personen gleich behandelt, also die Trennung von KSt und ESt aufgegeben. Die steuerjuristische Person umfasst jeden wirtschaftlich selbständigen Organismus, an dem mehrere Personen beteiligt sind, also sämtliche PersGes. und alle bisherigen KStSubjekte (Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitlinien, Rz. 52). Steuerjuristische Personen unterliegen wie natürliche Personen als Einzelunternehmer mit ihren Unternehmen, das definiert wird als „selbständige Erwerbsgrundlage, die eine rechtliche, organisatorische und wirtschaftliche Gesamtheit bildet“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 BiLO), der

ESt. Eine Erwerbsgrundlage wird wiederum definiert als eine zur Vermögensmehrung bestimmte und geeignete Einkunftsquelle (§ 43 Abs. 3 Satz 3), die durch Erwerbshandeln genutzt wird, um Einkünfte am Markt zu erzielen (§ 43 Abs. 3 Satz 2). Bei einer steuerjuristischen Person bildet idR ein einziges Unternehmen das Erwerbshandeln (§ 4 Abs. 1 Satz 1 BilO).

Die von der steuerjuristischen Person erwirtschafteten Gewinne werden – unabhängig davon, ob sie thesauriert oder ausgeschüttet werden – abschließend bei ihr besteuert. Sie selbst ist StSubjekt, gibt Steueranmeldungen ab und wird selbständig veranlagt. Gewinntransfers (Entnahmen, Ausschüttungen) an die beteiligten Personen (vgl. § 5 Abs. 1 BilO) bleiben dafür stfrei (§ 52 Abs. 1 BStGB-E). Das gewählte Freistellungssystem (dazu allgemein Anm. 18) für Gewinntransfers der steuerjuristischen Person zu den an ihr beteiligten Personen führt zu einer vollständigen Vermeidung einer Doppelbelastung. Die Gewinntransfers werden bei den beteiligten Personen auch in Höhe ihrer individuellen Leistungsfähigkeit vorbelastet, weil sowohl für die natürliche als auch für die steuerjuristischen Personen ein einheitlicher, proportionaler StSatz iHv. 25 % gilt (§ 43 Abs. 4 Satz 1 BStGB).

Persönliche Steuerentlastungsbeträge (Vereinfachungspauschale iHv. 2000 € [§ 46 BStGB], Grundfreibetrag iHv. 8000 € [§ 47 BStGB], Sozialausgleichbetrag [§ 48 BStGB] – ein in die Bemessungsgrundlage integrierte StSatz-Reduzierung für Einkünfte von 8001 bis 18000 €) stehen jedoch nur den natürlichen Personen zu und werden daher lediglich bei Einzelunternehmern unmittelbar wirksam. Bei natürlichen Personen, die an steuerjuristischen Personen beteiligt sind, laufen sie dagegen wegen der StFreiheit des Gewinntransfers leer, wenn keine übrigen eigenen Einkünfte erzielt werden. Deswegen sieht das Konzept in einem durchaus komplizierten Verfahren vor, dass Beteiligte ihre persönlichen Steuerentlastungsbeträge auf die steuerjuristische Personen übertragen können, wenn auch ein Gewinntransfer auf den Beteiligten stattfindet. In der Folge soll die steuerjuristische Person die Beträge dem Beteiligten erstatten und kann sie dafür selbst als betrieblichen Aufwand stmindernd abziehen (vgl. § 57 BStGB; § 33 BStVO; § 5 Abs. 4 BilO).

Verlustausgleich: Auch der Verlustausgleich ist konzeptionell rechtsformneutral ausgestaltet. Der Einzelunternehmer kann die Verluste mit positiven Einkünften aus demselben VZ umfänglich ausgleichen (§ 49 BStGB). Interperiodisch soll jedoch nur ein Verlustvortrag mit Einkünften aus derselben Erwerbsgrundlage möglich sein (§ 50 BStGB). Um hier eine Gleichbehandlung mit einem Beteiligten an einer steuerjuristischen Person zu erreichen, soll einerseits eine anteilige Verlustübernahme an die steuerjuristische Person durch den Beteiligten (§ 49 Abs. 2 BStGB) und andererseits eine Verlustübergabe durch die steuerjuristische Person an den einen unbeschränkt haftenden Beteiligten (§ 49 Abs. 3 BStGB) möglich sein.

Veräußerungsgewinne: Veräußerungen von Anteilen an steuerjuristischen Personen sind als Veräußerungseinkünfte stpfl. (§ 53 Abs. 1 Satz 1 BStGB). Bei der Ermittlung der Veräußerungseinkünfte (Veräußerungserlöse abzgl. Veräußerungskosten) werden Veräußerungskosten iHv. 90 % des Veräußerungspreises vermutet (Kostenpauschale), wenn der Stpfl. keine höheren Veräußerungskosten (Vermögenserwerbskosten, Erwerbsfolgekosten und Übertragungskosten) geltend macht (§ 53 Abs. 2 Satz 3 BStGB). Veräußerungsverluste können dagegen nur mit nichtpauschalieren, positiven Veräußerungseinkünften

ten desselben Kj. ausgeglichen werden. Der Entwurf rechtfertigt die Besteuerung der Veräußerungsgewinne mit dem Argument, dass im Veräußerungspreis – neben versteuerten thesaurierten Gewinnen – auch bisher noch unversteuerte stille Reserven und Gewinnerwartungen vergütet werden. Die Veräußerung dürfe daher nicht insgesamt unversteuert bleiben (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitlinien, Rz. 54, Vor §§ 52, 53, Rz. 23 ff.). Ob die großzügige Kostenpauschale (Gewinn höchstens 10 % des Veräußerungspreises) die im Kaufpreis anteilig mit abgegoltenen stillen Reserven und Gewinnerwartungen sachgerecht typisiert, erscheint aber durchaus zweifelhaft.

Beteiligungsaufwendungen: Kosten, die mit den nicht zu versteuernden Erlösen unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängen, dürfen nicht als Erwerbskosten abgezogen werden (§ 52 Abs. 2 BStGB). Das entspricht – ungeachtet des Erfordernisses der Unmittelbarkeit – dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG im geltenden Recht. Gerade Fremdfinanzierungen scheinen daher bei Beteiligungen an steuerjuristischen Personen auf den ersten Blick nachteiliger zu sein als bei Einzelunternehmen. In der Begr. des BStGB wird dieser Effekt erkannt und wie folgt gerechtfertigt: Das Abzugsverbot betreffe drei Arten von Kosten:

- (1) Das Abzugsverbot für Kosten, die aus der Anschaffung der Anteile entstehen (Zinsen bei einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb) rechtfertige sich aus dem Umstand, dass die steuerjuristische Person selbst definitiv mit 25 % besteuert werde. Der Erwerber werde also von vornherein nur 75 % der stillen Reserven und Gewinnerwartungen im Kaufpreis abgelten. In der Folge reduzierten sich auch das Darlehen und damit die Zinslast auf nur 75 %. Ein zusätzlicher Abzug käme daher einer Subvention der Fremdfinanzierungskosten gleich (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Vor §§ 52, 53 BStGB Rz. 38 f.). Diese Begr. mag hinsichtlich der im Kaufpreis abgegoltenen stillen Reserven und Gewinnerwartungen plausibel sein, berücksichtigt aber nicht, dass im Kaufpreis auch bereits versteuerte Gewinne ohne einen entsprechenden Preisabschlag vergütet werden. Zumindest insoweit wirkt das Abzugsverbot benachteiligend.
- (2) Das Abzugsverbot für Kosten, die durch die Aufnahme von Mitteln entstehen, die der Beteiligte der steuerjuristischen Person zur Verfügung stellt, rechtfertige sich aus dem Umstand, dass diese Mittel als Aktiva und das Darlehen als Passiva (und in der Folge der Zinsaufwand) nach der BilO unmittelbar der steuerjuristischen Person zugerechnet werden (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Vor §§ 52, 53 BStGB Rz. 40). Das dürfte zumindest schwer administrierbar sein.
- (3) Das Abzugsverbot für Kosten, die entstehen, um mit Wertsteigerungen der Beteiligung zu spekulieren, rechtfertige sich aus dem Umstand, dass der Zinsaufwand im Falle einer zukünftigen Veräußerung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns Teil der abziehbaren Vermögenserwerbskosten ist und daher den Veräußerungsgewinn mindert (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Vor §§ 52, 53 BStGB Rz. 40). Die späte Berücksichtigung bewirkt damit zumindest einen Liquiditäts- und Zinsnachteil.

Kommunalfinzen: Die GewSt soll nach dem Modell des BStGB gänzlich abgeschafft werden. Dafür erhalten die Gemeinden ein Hebesatzrecht auf die ESt (§§ 65–72 BStGB), der die natürlichen Personen und steuerjuristischen Personen gleichermaßen unterliegen. Bemessungsgrundlage dieser Kommunalen

Zuschlagsteuer ist das Einkommen eines Kj. (§ 68 BStGB). Der von der Gemeinde zu bestimmende Hebesatz muss mind. 2 % betragen (§ 69 BStGB). Da das BStGB aber zugleich eine Obergrenze für die Gesamtbelastung enthält (§ 8 BStGB), dürfte der Hebesatz max. 5 % betragen. Weitere Steuerquellen sollen den Gemeinden dagegen nicht eröffnet werden.

Stellungnahme: Betrachtet man allein die Unternehmensbesteuerung, insbes. die Besteuerung von Körperschaften nach dem BStGB, ist zunächst festzustellen, dass das Ziel, möglichst eine rechtsformneutrale Besteuerung zu gewährleisten (*Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011, Leitlinien, Rz. 52, § 49 Rz. 8 ff.), (weitestgehend) erreicht wird (*Gosch*, FS Kirchhof, 2013, 1937 [1939 f.]; *Palm*, FS Kirchhof, 2013, 1697 [1698]). Zur Erreichung dieses Ziels sind sogar (zu Recht) komplexe Sonderregelungen aufgenommen worden (Übertragung von persönlichen Entlastungsbeträgen und von Verlusten), die das zentrale Ziel des Konzepts, nämlich die radikale Vereinfachung, durchaus konterkarieren.

Das Problem des Konzepts ist aber, dass das gewählte Freistellungssystem nur dann eine Besteuerung der Beteiligten an einer steuerjuristischen Person nach ihrer individuellen Leistungsfähigkeit sicherstellt, wenn für diese – ebenso wie für steuerjuristische Personen – ein proportionaler Tarif zugrunde gelegt wird. Die Aufgabe des progressiven EStTarifs wird aber in der Steuerpolitik kaum Durchsetzungschancen haben. Da für natürliche Personen und für steuerjuristische Personen konzeptionell der gleiche StSatz gelten muss, könnte der Gesetzgeber ohne Systembruch auch nicht im Zuge des internationalen Steuerwettbewerbs allein die Belastung der Unternehmen reduzieren. Insoweit nimmt das Konzept dem Gesetzgeber (wohl bewusst) die Flexibilität.

Das zweite Problem zeigt sich bei der Ersetzung der GewSt durch eine kommunale Zuschlagsteuer, die aufgrund der Höchstbelastungsgrenze (§ 8 BStGB) max. 5 % betragen darf. Da den Gemeinden zudem auch keine weitere Steuerquelle zugewiesen werden soll, wird das Konzept spätestens am einflussreichen Widerstand der Gemeinden scheitern.

Generell sind die Umsetzungschancen des Konzepts aber äußerst gering (*Spengel*, Ubg 2012, 256; *Gosch*, FS Kirchhof, 2013, 1937 [1948]). Das liegt nicht daran, dass es nicht in sich konsistent wäre und auch nicht daran, dass es neue Begriffe und Definitionen einführt, die beim ersten Zugriff befremdlich wirken, denn diese Neuerungen erschließen sich mit dem Begreifen des Gesamtkonzepts. Das Umsetzungsproblem liegt im revolutionären Charakter des Konzepts. Will man aber das geltende StRecht in Deutschland ändern oder reformieren, ist dies stets eine „Reparatur im laufenden Betrieb“. Das kann nur gelingen, wenn der Reformvorschlag sich nahtlos durch Übergangsvorschriften an das geltende Recht anschließen lässt, was durch das BStGB nicht gewährleistet ist. Müsste die staatliche Ordnung aber sowieso erst wieder oder neu hergestellt werden, etwa nach einem Krieg oder einem revolutionären Umsturz, dann wäre das BStGB eine gute Wahl. Vielleicht eignet sich das Konzept daher als Exportmodell für zukünftig aufstrebende Entwicklungsländer.

13. Ausbau der Körperschaftsteuer als allgemeine Unternehmensteuer im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft 191

Schrifttum: *Herzig*, Steuerliche Gewinnermittlung, in *Lang/Eilfort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, München 2013, 311; *Hey*, Unternehmensbesteuerung, in *Lang/Eilfort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, München 2013, 227; *Jachmann*, Eine neue Qualität der kommunalen Steuerfinanzierung: Das Vier-Säulen-Modell der Kommission Steuergesetzbuch, *StuW* 2006, 115; *Mössner*, Kommunalfinanzen, in *Lang/Eilfort* (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, München 2013, 417; *Müller-Gatermann*, Notwendige strukturelle Steuergesetzgebung in dieser Legislaturperiode bei den direkten Steuern, *FR* 2018, 389.

Grundkonzeption: Die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft hat 2013 ein Konzept für eine allgemeine Unternehmensteuer vorgelegt, das durchaus für zukünftige Reformvorhaben als Blaupause dienen kann. Das dort vorgeschlagene Unternehmensteuerrecht achtet die wesentlichen steuerpolitischen Implikationen für eine solche Reform. So dürfte es mit Blick auf den internationalen Standortwettbewerb opportun sein, unternehmerische Gewinne unabhängig von ihrer Rechtsform mit einem proportionalen StStz zu belegen und damit vom – politisch faktisch notwendig – progressiv ausgestalteten EStTarif zu entkoppeln.

Des Weiteren wäre es eine erhebliche Vereinfachung, die derzeit drei Gewinnermittlungsarten (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) zu einer eigenen Einkunftsart zusammenzufassen bzw. alle einer solchen Unternehmensbesteuerung zu unterwerfen. Der GewSt kann dann zu einer kommunalen Unternehmensteuer mit identischer Bemessungsgrundlage ausgestaltet werden. Die offene Frage ist dann aber, wie etwa bei einem Einzelunternehmer das subjektive Nettoprinzip verwirklicht bzw. eine Mehrbelastung bei niedrigen Einkünften vermieden werden kann. Der Entwurf der Kommission „Steuergesetzbuch“ hat auf diese Fragen eine beachtenswerte und diskussionswürdige Antwort gefunden.

Allgemeine Unternehmensteuer: Dabei soll die KSt konzeptionell zu einer allgemeinen Unternehmensteuer ausgebaut werden, der neben Körperschaften auch PersGes. und Einzelunternehmen unterliegen (*Hey* in *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 227 ff.). Kleinunternehmer (§ 3), also Einzelunternehmer und bestimmte PersGes. (Beteiligung von höchstens fünf ausschließlich natürlichen Personen) sind dagegen nur unternehmensteuerpflichtig, wenn sie eine Mindestgewinnschwelle von 120 000 € in drei aufeinander folgenden Wj. überschreiten. Gleichwohl wird ihnen ein Wahlrecht eingeräumt, auf Antrag zur Unternehmensteuer zu optieren.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach einem gesonderten Gesetz zu stl. Gewinnermittlung, das im Ausgangspunkt die IAS/IFRS zugrunde gelegt hat und das teilweise für steuerspezifische Zwecke modifiziert wurde (*Herzig* in *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 311 ff.). Weiterhin nimmt die Bemessungsgrundlage in veränderter und vereinfachter Form die aus dem KStRecht bekannten Gewinnmodifizierungen vor. So enthält das Unternehmensteuergesetz

- StFreistellungen für Unternehmensbeteiligungen (wie § 8b),
- eine vereinfachte Zinsschranke (§ 10),

Freigrenze bei 1. Mio. (anstatt 3 Mio. € im geltenden Recht); Fremdfinanzierungsquote max. 60 % (anstatt 30 % im geltenden Recht); Gewährung eines Zinsvortrags, aber kein Vortrag einer in der Vergangenheit nicht ausgenutzten Höchstgrenze (kein EBIDTA-Vortrag wie im geltenden Recht); keine Konzern- und keine Escape-Klausel (anders im geltenden Recht),

- eine Beschränkung der Verlustnutzung bei Beteiligungswechseln (§ 12), wesentlicher Beteiligungswechsel erst ab 75 % (innerhalb fünf Jahren); weitere Voraussetzung ist, dass die Verluste den Erwerb geprägt haben, was typisierend der Fall sein soll, wenn der Erwerb die Summe des stl. Eigenkapitals und 90 % des stl. Verlustwerts nicht übersteigt,
- aber keine Mindestbesteuerung iSd. § 10d EStG beim Verlustrück- und -vortrag (vgl. § 11 Abs. 2 und 3).

Diese Regelungen, die bereits 2006 konzipiert worden sind, sind bei heutigem Gesetzes- und Erkenntnisstand zwar teilweise überholt, dem Grundsatz nach aber immer noch brauchbare Diskussionsgrundlagen.

Der nachteilige Effekt einer allgemeinen Unternehmensteuer, dass mangels Geltung des Transparenzprinzips Verluste aus Einzel- oder Personenunternehmen nicht mehr mit anderen Einkünften des Einzel- oder Mitunternehmers verrechnet werden können (§ 11 Abs. 1), wird zumindest für Einzelunternehmer in Höhe ihrer Einlagen durchbrochen (§ 11 Abs. 5). Überdies sind Leistungen von Beteiligten zur Abwendung einer Insolvenz des Unternehmens bei der ESt abziehbar (§ 11 Abs. 3). Auch der Gefahr, dass die Ausweitung der KSt auf Personenunternehmen das Problem der vGA ausweiten kann, wird durch typisierende Angemessenheitskorridore für Leistungsvergütungen und Pensionsrückstellungen entgegenwirkt (§ 9).

Transparente Entnahme: Die aber wohl wichtigste Regelung der Konzeption ist die sog. transparente Entnahme (§ 8). Entnahmen von Einzelunternehmern oder natürlichen Personen, die an einer PersGes. beteiligt sind, mindern bis zu einem Höchstbetrag von 120 000 € den Gewinn des Unternehmens. Das mildert nicht nur durch die vGA-Problematik ab, sondern gewährleistet auch, dass bei natürlichen Personen das subjektive Nettoprinzip gewahrt bleibt. Dementsprechend werden die transparenten Entnahmen bei der ESt der beteiligten natürlichen Personen voll erfasst (§ 19 Abs. 2 Halbs. 2, § 53 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E).

Berücksichtigung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne: Im Übrigen bleiben Ausschüttungen bzw. Entnahmen auf Ebene des Unternehmens stl. vorbelastet, was durch ein Teileinkünfteverfahren berücksichtigt wird, das aufgrund einer entsprechenden Berechnungsformel maximal zu einer Gesamtbelastung führt, die dem EStSpitzensatz entspricht (§ 19 Abs. 2 Halbs. 1 EStG-E). Bei Beteiligungen unter 10 % findet dagegen grds. eine Abgeltungsteuer Anwendung (§ 53 Abs. 2 Nr. 3 EStG), wobei eine Option zur Veranlagung offensteht (§ 53 Abs. 5 EStG-E).

Kommunal Finanzen: Bei der kommunalen Unternehmensteuer soll exakt auf dieselbe Bemessungsgrundlage zugegriffen werden. Idealerweise sollte der StSatz etwa bei 5 % liegen, sodass sich eine Gesamtbelastung von ca. 30 % ergibt. Ein Verlust des GewStSubstrats ist durch transparente Entnahmen nicht zu befürchten, weil die Gemeinden zugleich ein Hebesatzrecht auf die ESt (Bürgersteuer) enthalten.

Stellungnahme: So bestechend das Konzept auch ist (zust. etwa *Müller-Gattermann*, FR 2018, 389), wird es keine Umsetzungschancen haben, solange die GewSt in ihrer bisherigen Form beibehalten wird. Das zeigt aber auch, dass eine grundlegende und konzeptionelle Reform der Unternehmensbesteuerung nur gelingen kann, wenn sich zunächst ein politischer Wille zur Reform der Kommunalfinanzen entwickelt. Die Kommission „Steueresetzbuch“ hat diesen neutralen Punkt gesehen und sieht neben der kommunalen Unternehmenssteuer und der Bürgersteuer auch eine Beibehaltung der Grundsteuer sowie eine Beteiligung am Lohnsteueraufkommen ihrer Bürger vor, sog. Vier-Säulen-Modell (*Mössner* in *Lang/Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 417 [426 ff.]; *Jachmann*, StuW 2006, 115). Gleichwohl gab es wenige, aber einflussreichen Städte und Gemeinden, die sich als potenzielle Verlierer gesehen haben. Diese haben das ambitionierte Reformkonzept ausgebremst.

14. Vorschläge zur Verbesserung des Standorts Deutschland im Steuerwettbewerb

192

Schrifttum: *BDI* (Hrsg.), Steuerpolitische Prioritäten 2018–2021, Vorschläge zur Weiterentwicklung des deutschen Steuerrechts angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs, Berlin 2018; *Dorenkamp*, Bedeutung des Trennungsprinzips bei der Auslegung des KStG, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 1349; *DSI* (Hrsg.), Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung: Bausteine für einen wettbewerbsfähigen Standort Deutschland, Schrift 6, Berlin 2018; *Ehlermann/Köhler*, US-Steuerreform leitet neue Runde im globalen Steuerwettbewerb ein, ISR 2018, 37; *Hey*, Deutsche Interessen im Steuerwettbewerb, DB 2018, 2951; *IDW* (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht, IDW Positionspapier zur Modernisierung des Unternehmenssteuerrechts, Düsseldorf 2018; *Kessler/Egelhoff/Probst*, Deutschland und USA im steuerlichen Wettbewerb, StuW 2018, 255; *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, Nach der US-Steuerreform 2018: Deutschland im Steuerwettbewerb, StuW 2018, 239; *Rathje/Wohlrabe*, Internationaler Steuerwettbewerb und -politik aus Unternehmenssicht, ISr 2019, 1; *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht, DStR 2019, 585; *Wiese*, Leitlinien für ein Unternehmensteuergesetzbuch – Perspektiven für das Unternehmenssteuerrecht im Jahr 2019, GmbHR 2019, R4; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 1/2019.

Hintergrund: Ende der 2010er Jahre hat sich der internationale Steuerwettbewerb spürbar verschärft. So haben etwa neben Frankreich (ab 2020: 28 statt 33 %) vor allem die USA (21 statt 35 %; zzgl. Steuern der Einzelstaaten rund 26 %) durch die US-Steuerreform 2018 den Höchstsatz für die KSt deutlich gesenkt (s. Anm. 130) und dadurch auch Reformdruck in Deutschland ausgelöst.

Dazu *Ehlermann/Köhler*, ISR 2018, 37; *Hey*, DB 2018, 2951; *Kessler/Egelhoff/Probst*, StuW 2018, 255; *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, StuW 2018, 239; *Rathje/Wohlrabe*, ISr 2019, 1; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 8–10.

Vorschläge: Neben zahlreichen punktuellen Änderungen (etwa eine Verbesserung der Abschreibungsmöglichkeiten, *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 22 f.) werden auch Strukturformen bei der KSt gefordert, die auf eine rechtsform- bzw. finanzierungsneutralere Besteuerung bzw. auf eine Vereinheitlichung des Unternehmensteuerrechts abzielen:

- ▶ *Option für Personengesellschaften zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft*: Als Einstieg in eine rechtsformneutralere Besteuerung wird ein Optionsrecht gefordert, nach dem sich PersGes. wie KapGes. besteuern lassen können (*IDW*, Unternehmenssteuerrecht, 2018, 8 ff.; zust. *Wiese*, GmbHR 2019, R4 [R5]). Zum Optionsrecht s. Anm. 185; *Dorenkamp*, FS BFH, 2018, 1349 (1371).
- ▶ *Senkung des KStSatzes von 15 % auf 10 %*: Da ausländ. Direktinvestitionen maßgeblich vom effektiven Durchschnittssteuersatz (effektive average tax rate, EATR) abhängen, der wesentlich vom tariflichen Steuersatz bestimmt wird, wird eine Absenkung des KStSatzes von 15 % auf 10 % empfohlen, sodass die tarifliche Gesamtbelastung von KSt und GewSt bei etwa 25 % (EATR: 23 %) liegen würde (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 15 ff.).
- ▶ *Anrechnung der Gewerbesteuer*: Neben einer Verbesserung der Anrechnungsmöglichkeiten der GewSt auf die ESt wird zur Senkung der Gesamtbelastung auch eine (teilweise) Anrechnung der GewSt auf die KSt gefordert (*BDI*, Steuerpolitische Prioritäten 2018–2021, 2018, 10; *IDW*, Unternehmenssteuerrecht, 2018, 24 f.; als nachrangige Alternative zur Senkung des KStSatzes: *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 15 f.).
- ▶ *Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 35a EStG)*: Gefordert wird eine Absenkung des Thesaurierungssatzes (*BDI*, Steuerpolitische Prioritäten 2018–2021, 2018, 10; *DSI*, Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung, 2018, 34; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 20 f.: 25 % statt 28,25 %; dazu bereits Anm. 186).
- ▶ *Zinsbereinigung des unternehmerischen Grundkapitals*: Gefordert wird die Abziehbarkeit fiktiver Eigenkapitalzinsen (*DSI*, Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung, 2018, 43; dazu bereits Anm. 180, 189).
- ▶ *Reform der Gewerbesteuer*: Gefordert wird zumindest der Abbau von substanzbezogenen Elementen wie Hinzurechnungen, um die GewSt besser in die Ertragsteuern zu integrieren (*BDI*, Steuerpolitische Prioritäten 2018–2021, 2018, 10; *DSI*, Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung, 2018, 21; *IDW*, Unternehmenssteuerrecht, 2018, 21 ff.).
- ▶ *Anpassung des Niedrigsteuersatzes bei der Hinzurechnungsbesteuerung*: Bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG wird empfohlen, den Steuersatz für die tatbestandlich vorausgesetzte Niedrigbesteuerung an den KStSteuersatz anzupassen, damit keine Anrechnungsüberhänge bei der Anrechnung ausländ. KSt auf die inländ. KSt entstehen (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, US-Steuerreform 2018 – Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, 2019, 18 f.). Die Niedrigbesteuerung im Ausland bildet sich dann entsprechend in der inländ. GewSt-Belastung ab.

Die Arbeitsgruppe Finanzen der CDU/CSU-Bundestagsfraktion hat am 30.1. 2019 im Impulspapier „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts in Deutschland“ einige Punkte aufgegriffen, ua. eine Anrechnung der GewSt und auf KSt neben einer Verbesserung der Anrechnung nach § 35 EStG. Für eine rechtsformneutrale Besteuerung wurde zudem eine Option für PersGes. zur Besteuerung nach der KSt sowie eine Optimierung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 35a EStG (Senkung des Thesaurierungssatzes, unschädlicher Rückgriff auf Altrücklagen) vorgeschlagen (krit. *Wacker*, DStR 2019, 585).