

Roland Ulrich Schuler

# Körperschaftsteuerliche Aspekte der geplanten Unternehmenssteuerreform

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. N. Herzig

B 51 475

Juristische Gesamtbibliothek  
der Technischen Hochschule  
Darmstadt



Verlag Josef Eul

Bergisch Gladbach · Köln

## GLIEDERUNG

Verzeichnis der Abbildungen .....	XI
Verzeichnis der Beispiele .....	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
1. TEIL: GRUNDLAGEN .....	1
<b>1. Kapitel: Aufgabenstellung</b> .....	1
<u>A. Einordnung der Problemstellung</u> .....	1
I. Untersuchungsgegenstand.....	1
II. Gegenwärtiger Diskussionsstand .....	8
III. Untersuchungsziel .....	10
<u>B. Begriffliche Abgrenzung, Untersuchungsprämissen</u> <u>und Untersuchungsplan</u> .....	13
I. Begriffliche Abgrenzung.....	13
1. Reform des Körperschaftsteuerrechts .....	13
2. Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme innerhalb der Europäischen Gemeinschaft.....	14
3. Lösung materieller Probleme.....	16
II. Untersuchungsprämissen .....	18
III. Untersuchungsplan.....	22
<b>2. Kapitel: Herleitung von Beurteilungskriterien</b> .....	25
<u>A. Systemscheidungen des geltenden Rechts</u> .....	26
<u>B. Systemspezifikation</u> .....	27
I. Rechtstechnische Ausgestaltung der Körperschaftsteuer.....	27
II. Wirtschaftliche Wirkung der Körperschaftsteuer.....	29

<b>III. Kritische Würdigung</b> .....	30
1. Körperschaftsteuer als Steuer der Kapitalgesellschaft.....	30
2. Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft.....	31
a) Interpretation des Leistungsfähigkeitsbegriffs bei Kapitalgesellschaften im klassischen System.....	32
b) Interpretation des Leistungsfähigkeitsbegriffs bei Kapitalgesellschaften im Anrechnungssystem.....	33
3. Körperschaftsteuer als Kapitalertragsteuer der Gesellschafter.....	35
<b>IV. Anforderungsorientierte Qualifikation der Körperschaftsteuer und differenzierende Systematik</b> .....	36
1. Anforderungsprofil.....	37
2. Differenzierende Systematik .....	38
3. Körperschaftsteuer als Stellvertretersteuer .....	41
<u>C. Stellung des Abschnittsprinzips</u> .....	42
<u>D. Beurteilungsbasis</u> .....	44
<b>2. TEIL: HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT- STEUERSYSTEME INNERHALB DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT</b> .....	45
<b><u>1. Kapitel: Modellfrage</u></b> .....	46
<u>A. Geltendes Recht in der Bundesrepublik Deutschland</u> .....	46
<u>B. Kritik am geltenden Recht im formalen Bereich</u> .....	51
<u>C. Vereinfachungsmodelle</u> .....	53
<b>I. Charakteristika der Modelle</b> .....	53
1. Modell der vereinfachten Gliederungsrechnung .....	53
2. Steuerguthabenmodell.....	55

<b>II. Darstellung der Modelldetails und Vergleich der Modelle .....</b>	<b>58</b>
1. Gemeinsamkeiten der Modelle .....	61
a) Wegfall des Teilbetrags EK36.....	61
b) Zusammenfassung der Teilbeträge EK01 bis EK03 .....	64
(1) Saldierung positiver mit negativen Teilbeträgen .....	65
(2) Wegfall der Differenzierung zwischen EK01 und EK02.....	66
(3) Wegfall der vorrangigen Verwendung von EK03 für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln .....	67
(4) Körperschaftsteuer-Vergütung für nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner? .....	69
2. Unterschiede der Modelle .....	70
a) Abstimmung von Gliederungsrechnung und Steuerbilanz.....	70
b) EK04-Problematik .....	71
(1) Wegfall des EK04 im Guthabenmodell.....	72
(2) Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB als Ersatzlösung? .....	74
3. Beurteilung der Modelle aus nationaler Sicht.....	78
<b><u>D. Lösungen in Frankreich und Großbritannien.....</u></b>	<b>80</b>
<b>I. Frankreich.....</b>	<b>81</b>
1. Einführung.....	81
2. Steuerfreie und ermäßigt besteuerte Einkünfte.....	82
3. Gewinnaufteilung und précompte-Berechnung .....	85
4. Ergebnis .....	87
<b>II. Großbritannien .....</b>	<b>88</b>
1. Einführung.....	88
2. Beschränkung der sofort verrechenbaren ACT.....	91
3. Ergebnis .....	92

<u>E. Zwischenergebnis</u> .....	95
<b>I. National</b> .....	95
<b>II. International</b> .....	96
<b>III. Basisalternativen</b> .....	96
<b>2. Kapitel: Systemfragen</b> .....	104
<u>A. Einheitlicher oder gespaltener Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne?</u> .....	104
<b>I. Nationale und internationale Aspekte</b> .....	104
<b>II. Argumente gegen einen einheitlichen Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne</b> .....	106
<b>III. Steuerbelastung nicht anrechnungsberechtigter Anteilseigner</b> .....	108
<b>IV. Lösungsmodell - Das System flexibler Erstattungsquoten</b> .....	112
1. Ausgangsüberlegungen.....	112
2. Mehr- und Minderbelastungen verschiedener Anteilseignergruppen.....	112
3. Flexible Erstattungsquoten.....	114
<b>V. Weitere Konsequenzen eines einheitlichen Steuersatzes</b> .....	117
<b>VI. Fazit</b> .....	118
<u>B. Teilanrechnung oder Vollanrechnung der auf Ausschüttungen lastenden Körperschaftsteuer</u> .....	118
<b>I. Bestandsaufnahme</b> .....	118
1. Terminologie.....	118
2. Verfahren in der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich und Großbritannien.....	119
a) Bundesrepublik Deutschland .....	119
b) Frankreich .....	120
c) Großbritannien .....	121
d) Übersicht .....	123

II. Vereinheitlichungsüberlegungen.....	124
C. Zwischenergebnis .....	128

### 3. TEIL: LÖSUNG MATERIELLER PROBLEME

<b>I. Kapitel: Ausländische Einkünfte und ausländische Anteilseigner.....</b>	<b>131</b>
<b><u>A. Ausländische Einkünfte inländischer Kapitalgesellschaften.....</u></b>	<b>132</b>
<b>I. Internationale Doppelbesteuerung und deren         Abmilderung auf Gesellschaftsebene.....</b>	<b>132</b>
<b>II. Wirkungen im Ausschüttungsfall.....</b>	<b>135</b>
<b>III. Problematik der Behandlung steuerfreier         ausländischer Einkünfte und Kritik .....</b>	<b>136</b>
<b>IV. Lösungsüberlegungen.....</b>	<b>141</b>
1. Entstehungsorientierte Verbesserungsüberlegungen.....	141
a) Ausgangsüberlegungen.....	141
b) Lösungsansatz .....	143
2. Verteilungsorientierte Verbesserungsüberlegungen.....	146
a) Ausgangsüberlegungen.....	146
b) Lösungsansatz .....	146
<b>V. Kritische Würdigung der Lösungsvorschläge und         Lösungsperspektive .....</b>	<b>149</b>
1. Kritische Würdigung des verteilungs- orientierten Ansatzes .....	149
2. Lösungsperspektive .....	151
a) Ausgangsüberlegungen.....	151
b) Systemorientierte Lösungsperspektive: Das Anrechnungsmodell.....	152
c) Auswirkungen und Weiterentwicklung des Anrechnungsmodells .....	153
(1) Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	153
(2) Wegfall der Methodenvielfalt .....	154
(3) Wegfall des Teilbetrags EK01 des verwendbaren Eigenkapitals.....	157

(4) Behebung der EK50-Lücke .....	157
(5) Keine Gleichbehandlung des Bezugs ausländischer Einkünfte über eine Kapitalgesellschaft mit dem direkten Bezug ausländischer Einkünfte.....	161
(6) Folgen für den Fiskus .....	162
<b>VI. Realisierung des Anrechnungsmodells in den Basisalternativen .....</b>	<b>165</b>
<b><u>B. Ausländische Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften .....</u></b>	<b>167</b>
<b>I.    Geltendes Recht.....</b>	<b>167</b>
<b>II.   Harmonisierungsüberlegungen .....</b>	<b>168</b>
1. Bilaterales Anrechnungsmodell.....	168
2. Vorteile des bilateralen Anrechnungsmodells .....	170
3. Problempunkte des bilateralen Anrechnungsmodells.....	172
<b><u>C. Folgewirkung des bilateralen Anrechnungsmodells: Die Entschärfung des Problems der Gesellschafter-Fremdfinanzierung .....</u></b>	<b>175</b>
<b><u>D. Ergebnisse der Überlegungen zur Behandlung ausländischer Einkünfte und ausländischer Anteilseigner .....</u></b>	<b>180</b>
<b><u>2. Kapitel: Behandlung sonstiger nichtabziehbarer Ausgaben .....</u></b>	<b>182</b>
<b><u>A. Geltendes Recht .....</u></b>	<b>182</b>
<b>I.    Arten nichtabziehbarer Ausgaben.....</b>	<b>182</b>
<b>II.   Wirkung nichtabziehbarer Ausgaben .....</b>	<b>182</b>
1. Einkommenswirkung .....	182
2. Wirkung des Abzugs im verwendbaren Eigenkapital.....	183
a) Grundsatz und Differenzierung .....	183
b) Sonstige nichtabziehbare Ausgaben.....	184
3. Belastungswirkungen der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben bei Berücksichtigung der Gesellschafterebene .....	186

<b><u>B. Problematik der Behandlung sonstiger nichtabziehbarer Ausgaben</u></b> .....	192
<b>I. Sofortversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben</b> .....	194
<b>II. Vorversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben</b> .....	196
<b>III. Nachversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben</b> .....	197
<b><u>C. Kritik an der Behandlung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben</u></b> .....	198
<b><u>D. Lösungsperspektiven</u></b> .....	202
<b>I. Ausgangsüberlegungen</b> .....	202
<b>II. Lösungsmodelle und kritische Würdigung</b> .....	204
1. Bestände des verwendbaren Eigenkapitals als Ansatzpunkt für Lösungsüberlegungen.....	204
a) Beibehaltung der Merkmale des verwendbaren Eigenkapitals.....	204
b) Änderung der Definition des verwendbaren Eigenkapitals.....	211
(1) Abzug vom EK0 - geänderte Ausschüttungswirkungen.....	211
(2) Differenzierung zwischen rechtsformspezifischen und rechtsformunabhängigen nichtabziehbaren Ausgaben - geänderte Zugangs- und Abgangsregeln.....	212
2. Zugänge zum verwendbaren Eigenkapital als Ansatzpunkt für Lösungsüberlegungen.....	214
a) Hierarchieregelung.....	215
b) Quotenregelung.....	218
(1) Darstellung des Grundmodells.....	218
(2) Übersteigende nichtabziehbare Ausgaben.....	222
3. Vergleichende Würdigung.....	226
4. Ergebnis.....	228



<u>E. Ausgestaltung des Lösungsmodells in den Basisalternativen</u> .....	229
<b>I. Vereinfachte Gliederungsrechnung</b> .....	229
<b>II. Modifiziertes Guthabenmodell</b> .....	230
1. Positives Steuerguthaben, Verrechnung der nichtabziehbaren Ausgaben mit dem Zugang zum Steuerguthaben möglich .....	232
2. Negatives Steuerguthaben, Verrechnung der nichtabziehbaren Ausgaben mit dem Zugang zum Steuerguthaben theoretisch möglich.....	234
3. Zugang zum Steuerguthaben zu gering zur Ver- rechnung der nichtabziehbaren Ausgaben .....	241
4. Zusammenfassung der vorgeschlagenen Maß- nahmen zur Quotenregelung im modifizierten Guthabenmodell.....	241
<u>F. Ergebnisse der Überlegungen zur Behandlung der     sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben</u> .....	246
<b>3. Kapitel: Körperschaftsteuerlicher Verlustrücktrag</b> .....	250
<u>A. Grundlagen der Verlustverrechnung</u> .....	250
<b>I. Totaleinkommen und Abschnittsprinzip</b> .....	250
<b>II. Verlustrücktrag und Verlustvortrag</b> .....	252
<b>III. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften</b> .....	254
<u>B. Geltendes Recht</u> .....	254
<b>I. Verrechnungsgrundlagen des Einkommensteuergesetzes</b> .....	254
<b>II. Sonderregelungen des KStG</b> .....	255
<b>III. Sollwirkungen des Verlustrücktrags</b> .....	258
<u>C. Problembereiche</u> .....	260
<b>I. Methodik</b> .....	260
<b>II. Positiver EK50-Bestand</b> .....	261
<b>III. Negativer EK50-Bestand</b> .....	264
<b>IV. Verspätete Gewinnausschüttungen für Jahre             vor den Abzugsjahren</b> .....	265

<b><u>D. Kritische Würdigung der Problembereiche,</u></b>	
<b><u>Ursachenanalyse und Lösungsansätze</u></b> .....	267
<b>I. Positiver EK50-Bestand</b> .....	267
1. Anknüpfung an die Körperschaftsteuer des Abzugsjahres .....	270
2. Zuordnung der Gewinnausschüttungen zum verwendbaren Eigenkapital .....	270
3. Ergebnis .....	272
<b>II. Negativer EK50-Bestand</b> .....	273
1. Analyse .....	273
2. Anforderungen im geltenden Recht .....	274
3. Quotenregelung .....	274
a) Positiver EK04-Bestand .....	276
b) Negativer EK04-Bestand .....	277
4. Ergebnis .....	282
<b>III. Verspätete Gewinnausschüttung für ein Jahr vor dem Abzugsjahr</b> .....	283
<b><u>E. Lösungsmodelle</u></b> .....	284
<b>I. Wahlrechtsmodell - Darstellung und kritische Würdigung</b> .....	285
<b>II. Änderungsmodell</b> .....	286
1. Darstellung .....	286
2. Wirkungen .....	287
<b>III. Erstattungsmodell</b> .....	292
1. Darstellung .....	292
2. Wirkungen des Erstattungsmodells .....	296
a) Technische Vereinfachung .....	296
b) Einbeziehung des EK50-Bestands .....	296
c) KSt-Erstattungsbetrag .....	298

3. Probleme des Erstattungsmodells .....	302
a) Anrechenbare ausländische Steuer .....	303
b) Probleme der Zusammenfassung der "Rücktragsjahre" .....	304
c) Verdeckte Gewinnausschüttung im Verlustjahr.....	305
4. Auswirkungen des Erstattungsmodells auf weitere Problembereiche des körperschaftsteuer- lichen Verlustrücktrags.....	306
<u>F. Zwischenergebnis</u> .....	307
<u>G. Vereinbarkeit des Erstattungsmodells     mit den Basisalternativen</u> .....	308
I. Vereinfachte Gliederungsrechnung .....	308
II. Modifiziertes Guthabenmodell.....	309
<u>H. Ergebnisse der Überlegungen zum körperschaft-     steuerlichen Verlustrücktrag</u> .....	310
 4. TEIL: SCHLUSSBETRACHTUNG.....	 313
<u>1. Kapitel: Zusammenfassung der Ergebnisse</u> .....	313
<u>2. Kapitel: Kritische Würdigung der Basisalternativen</u> .....	316
<u>3. Kapitel: Ausblick</u> .....	318
 Literaturverzeichnis .....	 321
Rechtsquellenverzeichnis.....	350
Rechtsprechungsverzeichnis .....	352
Verwaltungsanweisungen, BMF-Schreiben.....	355
Bundesrats- und Bundestagsdrucksachen.....	355