

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
1. Kapitel: Aufgabenstellung	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
2. Kapitel: Herleitung von Beurteilungskriterien	25
<u>A. Systementscheidungen des geltenden Rechts</u>	26
<u>B. Systemspezifikation</u>	27
I. Rechtstechnische Ausgestaltung der Körperschaftsteuer.....	27
II. Wirtschaftliche Wirkung der Körperschaftsteuer.....	29

III. Kritische Würdigung	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
IV. Anforderungsorientierte Qualifikation der Körperschaftsteuer und differenzierende Systematik	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
2. TEIL: HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT- STEUERSYSTEME INNERHALB DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT	45
<u>1. Kapitel: Modellfrage</u>	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
I. Charakteristika der Modelle	53
1. Modell der vereinfachten Gliederungsrechnung	53
2. Steuerguthabenmodell.....	55

II. Darstellung der Modelldetails und Vergleich der Modelle	58
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
<u>D. Lösungen in Frankreich und Großbritannien</u>	80
I. Frankreich	81
1. Einführung.....	81
2. Steuerfreie und ermäßigt besteuerte Einkünfte	82
3. Gewinnaufteilung und précompte-Berechnung	85
4. Ergebnis	87
II. Großbritannien	88
1. Einführung.....	88
2. Beschränkung der sofort verrechenbaren ACT.....	91
3. Ergebnis	92

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

I. Kapitel: Ausländische Einkünfte und ausländische Anteilseigner.....	131
A. Ausländische Einkünfte inländischer Kapitalgesellschaften.....	132
I. Internationale Doppelbesteuerung und deren Abmilderung auf Gesellschaftsebene.....	132
II. Wirkungen im Ausschüttungsfall.....	135
III. Problematik der Behandlung steuerfreier ausländischer Einkünfte und Kritik	136
IV. Lösungsüberlegungen.....	141
1. Entstehungsorientierte Verbesserungsüberlegungen.....	141
a) Ausgangsüberlegungen.....	141
b) Lösungsansatz	143
2. Verteilungsorientierte Verbesserungsüberlegungen.....	146
a) Ausgangsüberlegungen.....	146
b) Lösungsansatz	146
V. Kritische Würdigung der Lösungsvorschläge und Lösungsperspektive	149
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
VI. Realisierung des Anrechnungsmodells in den Basisalternativen	165
<u>B. Ausländische Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften</u>	167
I. Geltendes Recht.....	167
II. Harmonisierungsüberlegungen	168
1. Bilaterales Anrechnungsmodell.....	168
2. Vorteile des bilateralen Anrechnungsmodells	170
3. Problempunkte des bilateralen Anrechnungsmodells.....	172
<u>C. Folgewirkung des bilateralen Anrechnungsmodells: Die Entschärfung des Problems der Gesellschafter-Fremdfinanzierung</u>	175
<u>D. Ergebnisse der Überlegungen zur Behandlung ausländischer Einkünfte und ausländischer Anteilseigner</u>	180
<u>2. Kapitel: Behandlung sonstiger nichtabziehbarer Ausgaben</u>	182
<u>A. Geltendes Recht</u>	182
I. Arten nichtabziehbarer Ausgaben.....	182
II. Wirkung nichtabziehbarer Ausgaben	182
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. Problematik der Behandlung sonstiger nichtabziehbarer Ausgaben	192
I. Sofortversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben	194
II. Vorversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben	196
III. Nachversteuerung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben	197
C. Kritik an der Behandlung der sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben	198
D. Lösungsperspektiven	202
I. Ausgangsüberlegungen	202
II. Lösungsmodelle und kritische Würdigung	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
I. Vereinfachte Gliederungsrechnung	229
II. Modifiziertes Guthabenmodell	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
3. Kapitel: Körperschaftsteuerlicher Verlustrücktrag	250
<u>A. Grundlagen der Verlustverrechnung</u>	250
I. Totaleinkommen und Abschnittsprinzip	250
II. Verlustrücktrag und Verlustvortrag	252
III. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	254
<u>B. Geltendes Recht</u>	254
I. Verrechnungsgrundlagen des Einkommensteuergesetzes	254
II. Sonderregelungen des KStG	255
III. Sollwirkungen des Verlustrücktrags	258
<u>C. Problembereiche</u>	260
I. Methodik	260
II. Positiver EK50-Bestand	261
III. Negativer EK50-Bestand	264
IV. Verspätete Gewinnausschüttungen für Jahre vor den Abzugsjahren	265

<u>D. Kritische Würdigung der Problembereiche,</u>	
<u>Ursachenanalyse und Lösungsansätze</u>	267
I. Positiver EK50-Bestand	267
1. Anknüpfung an die Körperschaftsteuer des Abzugsjahres	270
2. Zuordnung der Gewinnausschüttungen zum verwendbaren Eigenkapital	270
3. Ergebnis	272
II. Negativer EK50-Bestand	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
III. Verspätete Gewinnausschüttung für ein Jahr vor dem Abzugsjahr	283
<u>E. Lösungsmodelle</u>	284
I. Wahlrechtsmodell - Darstellung und kritische Würdigung	285
II. Änderungsmodell	286
1. Darstellung	286
2. Wirkungen	287
III. Erstattungsmodell	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