

Ernst-August Schnieder

Die Körperschaftsteuer –  
ein Rechtsvergleich zwischen  
Spanien und Deutschland

B 56 910

Juristische Gesamtbibliothek  
Technische Universität Darmstadt



**PETER LANG**

Europäischer Verlag der Wissenschaften

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht .....	7
Abkürzungsverzeichnis .....	15
§ 1: Zielsetzung und Aufbau der Arbeit .....	19
§ 2: Körperschaftsteuer und Grundsatz der Leistungsfähigkeit .....	21
§ 3: Die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne durch nationale Steuern .....	23
I. Die Problemstellung .....	23
II. Die geschichtliche Entwicklung .....	24
1. Die geschichtliche Entwicklung in Deutschland .....	24
2. Die geschichtliche Entwicklung in Spanien .....	25
3. Vergleich der geschichtlichen Entwicklungen .....	27
III. Gründe für die Besteuerung juristischer Personen .....	27
1. Gründe für die Besteuerung juristischer Personen in Deutschland .....	27
2. Gründe für die Besteuerung juristischer Personen in Spanien .....	29
3. Vergleich der Gründe für die Besteuerung juristischer Personen .....	31
§ 4: Die Vermeidung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne durch nationale Steuern .....	33
I. Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbelastung .....	33
II. Das Vollenrechnungsverfahren in Deutschland .....	35
1. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich .....	35
2. Die Prinzipien des Anrechnungsverfahrens .....	36
3. Die zwei Stufen des Anrechnungsverfahrens .....	37
4. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung auf der Ebene der Körperschaft .....	39
5. Die Bestimmung der Tarifbelastung durch die Eigenkapitalgliederung .....	40
6. Die Verwendungsreihenfolge des zur Ausschüttung bestimmten VEKs .....	40
7. Die Anrechnung auf der Ebene des Anteilseigners .....	41
8. Die Anrechnung der Kapitalertragsteuer .....	42
9. Warum kein einheitlicher Körperschaftsteuersatz? .....	43
10. Warum betrug bis zum 31.12.1993 die Ausschüttungsbelastung 36 %? .....	44
11. Die Ausschüttung steuerfreier Auslandsgewinne .....	45
11.1. Problemlage auf der Gesellschaftsebene .....	45
11.2. Problemlage auf der Ebene der Anteilseigner .....	46
11.3. Kritik an der alten Rechtslage .....	46
12. Das Standortsicherungsgesetz von 1993 .....	47
12.1. Senkung des KSt-Satzes .....	48
12.2. Keine Ausschüttungsbelastung steuerfreier Auslandsgewinne .....	48
12.3. Nationales Holdingprivileg für Körperschaften .....	48
13. Die nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner .....	49
III. Die Teilanrechnungsverfahren in Spanien .....	52
1. Die Prinzipien der Teilanrechnungsverfahren .....	52
2. Das Teilanrechnungsverfahren für natürliche Personen .....	54
2.1. Die Höhe der Anrechnung .....	55

2.2. Zählt der Anrechnungsbetrag zum steuerpflichtigen Einkommen?	57
2.3. Höhe der Entlastung von der KSt	57
2.4. Keine Ermittlung der KSt-Belastung der ausgeschütteten Gewinne	58
2.5. Anrechnung trotz Steuermäßigung	59
2.6. Weitergabe von Steuervorteilen an die Anteilseigner	61
2.7. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich der Anrechnung	62
2.8. Die Nichtanrechnungsberechtigung ausländischer Anteilseigner	63
3. Das Teilanrechnungsverfahren für juristische Personen	64
3.1. Problemstellung bei der Auslegung des Art. 24 I LIS	65
3.2. Der Begriff "verhältnismäßiger Teilbetrag" in Art. 24 I LIS als Teilbetrag der KSt des Anteilseigners	66
3.3. Geschichtliche Entwicklung des Art. 24 I LIS	67
a) Konzept der ursprünglichen Regelung	67
b) Probleme bei der Umsetzung der Regelung	68
3.4. Die Neufassung des Art. 24 I LIS im Jahre 1982	69
3.5. Berechnungsgrundlage der Anrechnung	70
a) Theoretische Möglichkeiten	70
b) Gesetzliche Regelung	72
c) Neue Rechtslage	72
3.6. Die Höhe der Anrechnung	73
3.7. Der Begriff "verhältnismäßiger Teil" in Art. 24 I LIS als Teilbetrag des zu versteuernden Einkommens des Anteilseigners	74
3.8. Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft	76
3.9. Erhöhung der Anrechnung in bestimmten Fällen	77
3.10. Anwendungsbereich der Anrechnung	78
a) Objektiver Anwendungsbereich	78
b) Subjektiver Anwendungsbereich	78
IV. Vergleich des deutschen und des spanischen Anrechnungsverfahrens	79
1. Zahlenmäßiger Vergleich	79
1.1. Anrechnung für natürliche Personen	79
1.2. Anrechnung für juristische Personen	81
2. Systematischer Vergleich	83
§ 5: Trennungsprinzip und steuerlicher Durchgriff	87
I. Die durchgriffsbesteuerten Gesellschaften in Spanien	87
1. Das Prinzip	87
2. Vergleich mit der Mitunternehmerschaft	88
3. Zweck	89
3.1. Die Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden	89
3.2. Die Verhinderung von Steuerumgehungen	91
a) Abschirmwirkung und Zwischengesellschaften	91
b) Durchbrechung der Abschirmwirkung	92
4. Anwendungsbereich der Fiskaltransparenz	94
4.1. Obligatorische Fiskaltransparenz	94
4.2. Fakultative Fiskaltransparenz	95
5. Doppelbelastung und Abschirmwirkung	96

6. Allgemeine Steuerermäßigungen und Steuerermäßigung für Dividenden .....	98
6.1. Die Bedeutung des Art. 24 III LIS .....	98
6.2. Berechnung der Steuerermäßigung für Dividenden .....	99
6.3. Anrechnung fiktiver Steuern .....	100
7. Ausländische Gesellschafter einer dG .....	101
II. Vergleich mit der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff AStG .....	102
1. Regelungsgehalt der §§ 7 ff AStG .....	102
2. Anwendungsbereich der §§ 7 ff AStG .....	103
3. Vergleich mit der Fiskaltransparenz .....	104
§ 6: Körperschaftsteuersubjekte und rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung .....	107
I. Körperschaftsteuersubjekte in Deutschland .....	107
II. Körperschaftsteuersubjekte in Spanien .....	108
1. Juristische Personen als KSt-Subjekte .....	108
2. Ausnahmen .....	111
3. Das Merkmal der Rechtsfähigkeit und die Autonomie des Steuerrechts .....	111
III. Die Einordnung von Gesellschaften ausländischen Rechts als KSt-Subjekte .....	114
1. Zum Begriff der Einordnung .....	114
2. Einordnung in Deutschland .....	114
2.1. Die Bedeutung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft ausländischen Rechts im Inland .....	114
2.2. Der Typenvergleich .....	117
2.3. Typenvergleich mit den spanischen Gesellschaftsformen .....	118
3. Einordnung in Spanien .....	120
3.1. Die Problemlage .....	120
3.2. Die Bedeutung der Rechtsfähigkeit der ausländischen Gesellschaft .....	121
3.3. Die Einordnung der deutschen Gesellschaftsformen .....	121
IV. Die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung .....	122
1. Fehlende Rechtsformneutralität in Deutschland .....	122
2. Rechtsformneutralität in Spanien .....	124
§ 7: Das Einkommen .....	125
I. Anknüpfungspunkt der KSt .....	125
II. Steuertatbestand: Der Einkommensbegriff .....	125
1. Der Einkommensbegriff in Deutschland .....	125
1.1. Die gesetzliche Definition in § 2 EStG .....	125
a) Nicht buchführungspflichtige Körperschaften .....	125
b) Buchführungspflichtige Körperschaften .....	127
c) Summe der Einkünfte .....	128
1.2. Die Einkommenstheorien .....	129
2. Der Einkommensbegriff in Spanien .....	131
2.1. Die gesetzliche Definition des Einkommens in Art. 3 LIS .....	131
2.2. Ist das Einkommen Brutto- oder Nettoeinkommen? .....	133
2.3. Die verschiedenen Einkunfts-/Ertragsarten .....	135
a) Einkünfte aus freiberuflicher und künstlerischer Tätigkeit .....	136
b) Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit .....	137

c) Vermögenseinkünfte.....	137
2.4. Vermögenszuwächse und Vermögensverluste .....	138
2.5. Das Einkommen als Besteuerungsobjekt .....	140
a) Summe der Einkünfte oder Erträge? .....	140
b) Die Einkommenstheorien.....	141
c) Das Verhältnis der Einkunftsarten zueinander .....	142
2.6. Zusammenfassung.....	143
III. Bemessungsgrundlage: Die Ermittlung des Einkommens .....	144
I. Einkommensermittlung in Deutschland.....	144
1.1. Dualismus der Gewinn- und der Überschubeinkünfte .....	144
a) Überschubeinkünfte.....	145
b) Gewinneinkünfte .....	145
c) Summe der Einkünfte .....	147
1.2. Aufwendungen und Werbungskosten .....	147
1.3. Besonderheiten bei buchführungspflichtigen Körperschaften .....	148
1.4. Zu versteuerndes Einkommen .....	148
1.5. Verluste.....	148
2. Einkommensermittlung in Spanien .....	150
2.1. Der Gesetzeswortlaut .....	150
2.2. Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapitalvergleich .....	150
2.3. Aufwendungen .....	152
2.4. Subsidiarität des Eigenkapitalvergleichs .....	154
2.5. Einlagen und Entnahmen.....	154
2.6. Indirekte Methoden der Einkommensermittlung .....	156
2.7. Verluste.....	158
IV. Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung .....	159
1. Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen in Deutschland .....	159
1.1. Definition der vGA .....	160
1.2. VGA und Anrechnungsverfahren .....	161
2. "Entgelt für die Beteiligung am Eigenkapital" in Spanien.....	162
2.1. Gewinnausschüttung als ein Unterfall der Entnahme.....	162
2.2. Ordentliche und verdeckte Gewinnausschüttung in der Systematik des LIS.....	163
2.3. VAaG in Literatur und Rechtsprechung .....	164
2.4. Gewinnbeteiligungen.....	166
2.5. VAaG und Steuerermäßigung für Dividenden .....	167
V. Das Konzerneinkommen .....	168
1. Die Organschaft in Deutschland .....	168
1.1. Prinzip der Organschaft .....	168
1.2. Voraussetzungen der Organschaft .....	170
2. Die konsolidierte Besteuerung in Spanien.....	171
2.1. Gesetzliche Grundlage .....	171
2.2. Das Prinzip.....	171
2.3. Die Voraussetzungen .....	172
2.4. Rechtsfolge.....	174
2.5. Die Ermittlung des Einkommens .....	175
3. Organschaft und Fiskaltransparenz .....	176
§ 8: Steuerermäßigungen .....	179
I. Steuerermäßigungen in Deutschland .....	179

1. Tarifliche, festzusetzende und zu zahlende KSt .....	179
2. Die Ermäßigungen: Anrechnung ausländischer Steuern .....	180
II. Steuerermäßigungen in Spanien .....	181
1. Von der tariflichen KSt zur zu zahlenden KSt .....	181
2. Direkte und indirekte Anrechnung .....	183
2.1. Die direkte Anrechnung .....	183
a) Das Prinzip .....	183
b) Anrechnungshöchstbetrag .....	184
c) Anwendungsvoraussetzungen der direkten Anrechnung .....	186
2.2. Indirekte Anrechnung .....	187
3. Steuerermäßigungen .....	188
4. Steuerermäßigungen für Investitionen .....	190
§ 9: Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip .....	191
I. Welteinkommensprinzip in Deutschland: die unbeschränkte Steuerpflicht .....	191
II. Welteinkommensprinzip in Spanien: Die persönliche Steuerpflicht .....	192
III. Das Territorialitätsprinzip in Deutschland: die beschränkte Steuerpflicht .....	194
1. Anknüpfungspunkt inländisches Einkommen .....	194
2. Die Merkmale der Inlandsbezogenheit .....	195
3. Isolierende Betrachtungsweise .....	196
4. Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht: Bruttobesteuerung .....	197
5. Besonderheiten bei der Steuerveranlagung .....	200
IV. Das Territorialitätsprinzip in Spanien: Die sachliche Steuerpflicht .....	201
1. Anknüpfungspunkte der sachlichen Steuerpflicht .....	201
2. Das Zahlungskriterium .....	202
3. Steuerpflichtige inländische Einkünfte und Veräußerungsgewinne .....	204
3.1. Der Gesetzestext des Art. 7 LIS .....	204
3.2. Die Systematik der inländischen Einkünfte .....	205
a) Positivkatalog der inländischen Einkünfte .....	205
b) Negativkatalog der inländischen Einkünfte .....	207
c) Nicht steuerbare inländische Einkünfte und Steuerwettbewerb .....	209
4. Die Besteuerung der inländischen Einkünfte .....	210
4.1. Ohne Betriebsstätte erzielte inländische Einkünfte .....	210
4.2. Die Definition der Betriebsstätte .....	212
a) Betriebsstätten mit sporadischer Geschäftstätigkeit .....	212
b) Betriebsstätten, die nicht am Handelsverkehr teilnehmen .....	213
c) Betriebsstätten mit dauerhafter Geschäftstätigkeit .....	214
4.3. Die Besteuerung von Betriebsstätten mit dauerhafter Geschäftstätigkeit .....	215
4.4. Die Besteuerung von Betriebsstätten mit sporadischer Geschäftstätigkeit .....	215
4.5. Die Besteuerung von Betriebsstätten, die nicht am Handelsverkehr teilnehmen .....	216
§ 10: Zusammenfassung und allgemeine Anmerkungen .....	219
I. Zusammenfassung .....	219
1. Vermeidung der Doppelbelastung ausgeschütteter Dividenden .....	219
2. Formen des steuerlichen Durchgriffs .....	220
3. Körperschaftsteuersubjekte .....	220

4. Einkommen .....	221
5. Steuerermäßigungen nach innerstaatlichem Recht .....	222
6. Unbeschränkte Steuerpflicht .....	222
7. Beschränkte Steuerpflicht .....	223
II. Allgemeine Anmerkungen .....	224
Verzeichnis der zitierten Autoren und Literatur .....	229