

Martin Schrauf

**Körperschaftsteuersysteme im internationalen  
Rahmen unter Effizienzkriterien**



Herbert Utz Verlag · München

**Münchener Juristische Beiträge**

Herausgegeben von

Dr. Thomas Küffner  
Dr. Küffner & Partner, Landshut, München

**Band 47**

Zugl.: München, Univ., Diss., 2003

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek:  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.  
Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die  
der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von  
Abbildungen, der Wiedergabe auf photomechani-  
schem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in  
Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur  
auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2004

ISBN 3-8316-0388-X

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München  
089-277791-00 · [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)

## Inhaltsübersicht

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>III</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>X</b>
<b>A. Einleitung</b>	<b>1</b>
I. Problemstellung	3
II. Untersuchungsgegenstand	5
III. Relevanz des Untersuchungsgegenstandes	7
IV. Gang der Untersuchung	7
<b>B. Begriffsbestimmungen</b>	<b>9</b>
I. Körperschaftsteuersystem	9
II. Effizienz	10
<b>C. Arten von Körperschaftsteuersystemen</b>	<b>13</b>
I. Einteilungskriterien	13
II. Beurteilungsmaßstab der Effizienz im Hinblick auf Körperschaftsteuersysteme	16
III. Nichtentlastungssystem (Klassisches System)	23
IV. Teilentlastungssysteme	33
V. Vollentlastungssysteme	55
VI. Zusammenfassung der Bewertung der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme im Hinblick auf das ökonomische Postulat der Effizienz	65
<b>D. Effizienz als ökonomisches Postulat der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>67</b>
I. Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	68
II. Konkretisierung des ökonomischen Postulats der Effizienz im Hinblick auf die Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	68
III. Zwischenergebnis	78
<b>E. Effizienz als rechtliche Vorgabe der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>79</b>
I. Vorgaben des europäischen Steuerrechts	80
II. Abkommensrechtliche Vorgaben	146
III. Zwischenergebnis	154
<b>F. Mögliche Maßnahmen im Hinblick auf die Effizienz als rechtliche Vorgabe der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>155</b>
I. Grundsätzliche Präferenz einer supranationalen oder bilateralen Lösung	155

II.	Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme auf Ebene der Europäischen Union	156	A
III.	Möglichkeiten der Ausgestaltung von Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen	178	A
IV.	Zwischenergebnis	200	I.
<b>G.</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick</b>	<b>202</b>	II.
I.	Zusammenfassung der Ergebnisse	202	II.
II.	Ausblick	203	IV.
Literaturverzeichnis		207	

	<b>Inhaltsverzeichnis</b>	
156	Abkürzungsverzeichnis	X
178		
200		
202	<b>A. Einleitung</b>	<b>1</b>
202	I. Problemstellung	3
203	1. Binnenstaatliche Ausrichtung der Körperschaftsteuersysteme	3
203	2. Ergebnislose Reformbemühungen	5
207	II. Untersuchungsgegenstand	5
207	III. Relevanz des Untersuchungsgegenstandes	7
207	IV. Gang der Untersuchung	7
	<b>B. Begriffsbestimmungen</b>	<b>9</b>
	I. Körperschaftsteuersystem	9
	1. Definition	9
	2. Körperschaftsteuersysteme und grenzüberschreitende Sachverhalte	9
	II. Effizienz	10
	<b>C. Arten von Körperschaftsteuersystemen</b>	<b>13</b>
	I. Einteilungskriterien	13
	1. Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung	13
	a) Wirtschaftliche Doppelbelastung vs. (juristische) Doppelbesteuerung	13
	b) Einteilung	15
	2. Ebene der Reduzierung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	15
	3. Steuertechnische Einteilung	16
	II. Beurteilungsmaßstab der Effizienz	16
	1. Effizienz als Standortneutralität	16
	2. Abgrenzung gegenüber den Postulaten der Rechtsform-, Finanzierungs- und Verwendungs- bzw. Allokationsneutralität	17
	a) Rechtsformneutralität	17
	b) Finanzierungsneutralität	19
	c) Verwendungs- bzw. Allokationsneutralität	19
	d) Bedeutung für grenzüberschreitende Sachverhalte	22
	3. Präzisierung des Effizienzgrundsatzes mit Blick auf grenzüberschreitende Aspekte von Körperschaftsteuersystemen	23
	III. Nichtentlastungssystem (Klassisches System)	23
	1. Funktionsweise	23
	2. Rechtfertigung	25
	a) Übereinstimmung mit der Zivilrechtslage	25
	b) Äquivalenzprinzip	26
	c) Überwälzungstheorie	28
	d) Eigenständige steuerliche Leistungsfähigkeit	28

e)	Gleichstellung von Kapital- und Personengesellschaften	30
f)	Zusammenfassung	30
3.	Vorteile	31
a)	Einfachheit	31
b)	Höhe des Körperschaftsteuersatzes	31
4.	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	32
<b>IV.</b>	<b>Teilentlastungssysteme</b>	<b>33</b>
1.	Ebene der Körperschaft	33
a)	System des gespaltenen Satzes („split rate system“)	34
(1)	Funktionsweise	34
(2)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	37
b)	Teilweise Abzugsfähigkeit ausgeschütteter Dividenden („partial dividend deduction system“)	38
(1)	Funktionsweise	38
(2)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	39
2.	Ebene des Anteilseigners	40
a)	Teilanrechnung gezahlter Körperschaftsteuer („partial imputation system“)	40
(1)	Funktionsweise	40
(2)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	42
(a)	Besteuerung von Auslandsdividenden	43
(b)	Besteuerung von Steuerausländern	44
b)	Privilegierung erhaltener Dividenden („partial shareholder relief“)	44
(1)	Reduzierung des Steuersatzes	44
(a)	Funktionsweise	44
(b)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	45
[1]	Besteuerung von Auslandsdividenden	46
[2]	Besteuerung von Steuerausländern	47
(2)	Verringerung der Bemessungsgrundlage	48
(a)	Funktionsweise	48
(b)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	52
<b>V.</b>	<b>Vollentlastungssysteme</b>	<b>55</b>
1.	Ebene der Körperschaft	55
a)	Vollständige Aufhebung der Ausschüttungsbelastung („zero rate system“)	56
(1)	Funktionsweise	56
(2)	Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	57

b)	Vollständige Abzugsfähigkeit ausgeschütteter Dividenden ("full dividend deduction system")	57
	(1) Funktionsweise	57
	(2) Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	58
2.	Ebene des Anteilseigners	58
a)	Vollanrechnung gezahlter Körperschaftsteuer ("full imputation system")	58
	(1) Funktionsweise	59
	(2) Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	62
b)	Vollständige Freistellung erhaltener Dividenden ("full shareholder relief")	63
	(1) Funktionsweise	63
	(2) Bewertung anhand des Beurteilungsmaßstabs der Effizienz	64
VI.	Zusammenfassung der Bewertung der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme im Hinblick auf das ökonomische Postulat der Effizienz	65
<b>D.</b>	<b>Effizienz als ökonomisches Postulat der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>67</b>
I.	Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	68
II.	Konkretisierung des ökonomischen Postulats der Effizienz im Hinblick auf die Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	68
1.	Mögliche Beurteilungsmaßstäbe	69
	a) Kapitalexportneutralität ("capital export neutrality")	69
	b) Kapitalimportneutralität ("capital import neutrality")	70
	c) Nationale Neutralität ("national neutrality")	71
	d) Bewertung	71
2.	Beurteilungsmaßstäbe im Hinblick auf die Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	74
	a) Anwendbarkeit der Beurteilungsmaßstäbe auf die Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	74
	b) Bedeutung der Beurteilungsmaßstäbe für die Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	76
III.	Zwischenergebnis	78
<b>E.</b>	<b>Effizienz als rechtliche Vorgabe der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>79</b>
I.	Vorgaben des europäischen Steuerrechts	80
1.	Freiheit des Kapitalverkehrs, Art. 56 Abs. 1 EG	83
	a) Anwendungsbereich	84
	(1) Begriff des Kapitalverkehrs	84
	(a) Richtlinie 88/361 als Rechtserkenntnisquelle	84

	(b) Besteuerung von Dividenden	86
(2)	Beschränkung	86
	(a) (Offene und versteckte) Diskriminierungen	87
	(b) Sonstige Beschränkungen	88
b)	Verletzung durch Körperschaftsteuersysteme	90
(1)	Besteuerung von Auslandsdividenden	90
	(a) Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 Abs. 1 EG)	91
	(b) Keine Vergleichbarkeit zwischen inländischen Anteilseignern in- bzw. ausländischer Kapitalgesellschaften notwendig	92
(2)	Besteuerung von Steuerausländern	93
	(a) Übertragung der Verkooijen-Entscheidung auf die Besteuerung von Steuerausländern	94
	(b) Kriterium der Vergleichbarkeit von Steuerin- und -ausländern	94
c)	Rechtfertigung	97
(1)	„Steuervorbehalt“ des Art. 58 EG	97
	(a) Art. 58 Abs. 1 lit. a EG	98
	(b) Art. 58 Abs. 3 EG	99
(2)	Fehlende Steuerharmonisierung	102
(3)	Fehlende Reziprozität	104
(4)	Rein wirtschaftliche Ziele	104
	(a) Stärkung des inländischen Kapitalmarktes	105
	(b) Gefahr der Steuerflucht	106
(5)	Fiskalische Ziele	107
	(a) Steuererhebung an sich	107
	(b) Sicherung des Haushaltsaufkommens	108
(6)	Verwaltungsschwierigkeiten	109
(7)	Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung	110
(8)	Verweis auf den anderen involvierten Mitgliedstaat	112
	(a) Verweis auf Ingerenz des anderen Mitgliedstaates	112
	(b) Vorteilsausgleich	120
	(c) Gleichstellung mit Mitaktionären	122
(9)	Zwischenergebnis	123
d)	Vergleich der Körperschaftsteuersysteme	123
(1)	Nichtentlastungssystem (Klassisches System)	123
(2)	Entlastungssysteme	124
	(a) Besteuerung von Auslandsdividenden	124
	(b) Besteuerung von Steuerausländern	127
2.	Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EG	128
a)	Anwendungsbereich	129
	(1) Definition	129
	(2) Verhältnis zur Kapitalverkehrsfreiheit	130

b)	Verletzung durch Körperschaftsteuersysteme	133
(1)	Besteuerung von Auslandsdividenden	133
(a)	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG)	133
	[1] Diskriminierungen	133
	[2] Sonstige Beschränkungen	135
(b)	Keine Vergleichbarkeit zwischen inländischen Gründern sowie Erwerbern in- bzw. ausländischer Kapitalgesellschaften notwendig	137
(2)	Besteuerung von Steuerausländern	137
(a)	Diskriminierung von Steuerausländern	137
(b)	Kriterium der Vergleichbarkeit von Steuerin- und -ausländern	138
c)	Rechtfertigung	139
(1)	Fehlende Steuerharmonisierung	140
(2)	Fehlende Reziprozität	140
(3)	Rein wirtschaftliche Ziele	140
(4)	Fiskalische Ziele	141
(5)	Verwaltungsschwierigkeiten	141
(6)	Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnung	142
(7)	Verweis auf den anderen involvierten Mitgliedstaat	142
(8)	Freiwillige Unterwerfung unter eine höhere Besteuerung	142
	Zwischenergebnis	143
d)	Vergleich der Körperschaftsteuersysteme	143
(1)	Nichtentlastungssystem (Klassisches System)	143
(2)	Entlastungssysteme	143
3.	Vorgaben des europäischen Steuerrechts im Hinblick auf die Effizienz als ökonomisches Postulat der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	144
II.	Abkommensrechtliche Vorgaben	146
1.	Diskriminierungsverbot (Art. 24 OECD-MA)	147
a)	Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1, 2 OECD-MA	147
(1)	Auffassung der Rechtsprechung und der herrschenden Meinung in der Literatur	148
(2)	Kritik an dieser Auffassung	149
(3)	Stellungnahme	151
b)	Kapaldiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA	151
2.	Vorgaben der Verteilungsnorm des Art. 10 OECD-MA	153
3.	Abkommensrechtliche Vorgaben im Hinblick auf die Effizienz als ökonomisches Postulat der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen	153
III.	Zwischenergebnis	154

<b>F. Mögliche Maßnahmen im Hinblick auf die Effizienz als rechtliche Vorgabe der Körperschaftsteuersystematik im internationalen Rahmen</b>	<b>155</b>
I. Grundsätzliche Präferenz einer supranationalen oder bilateralen Lösung	155
II. Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme auf Ebene der Europäischen Union	156
1. Harmonisierung vs. Subsidiarität (Art. 5 EG)	157
a) Rechtsgrundlagen einer Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme	158
(1) Art. 96 EG	158
(2) Art. 94, 95 Abs. 2 EG	160
b) Grundsatz der Subsidiarität, Art. 5 EG	161
c) Stand der Harmonisierung	163
(1) Harmonisierung vs. Wettbewerb der Systeme	163
(2) Phase der Vollharmonisierungstendenz	164
(a) <i>Neumark-Bericht</i>	164
(b) <i>Van den Tempel-Studie</i>	165
(c) Körperschaftsteuerrichtlinienentwurf von 1975	167
(d) Mutter-Tochterrichtlinie von 1990	168
(e) <i>Ruding-Report</i>	170
(3) Phase des Strebens nach Subsidiarität	174
2. Ausblick	176
III. Möglichkeiten der Ausgestaltung von Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen	178
1. Art. 10 OECD-MA	179
a) Nichtentlastungssystem (Klassisches System)	180
b) Entlastungssysteme	180
c) Vergleich der Körperschaftsteuersysteme	182
2. <i>Ruding-Report</i>	182
3. Weitere Möglichkeiten	184
a) Abkommenspolitik Frankreichs	184
b) Abkommenspolitik des Vereinigten Königreichs	186
c) Abkommenspolitik Italiens	187
d) Abkommenspolitik Deutschlands	188
4. Bewertung der Gestaltungsvarianten	190
a) Beide Vertragstaaten mit klassischem Körperschaftsteuersystem	190
b) Wenigstens einer der beiden Vertragstaaten mit Entlastungssystem	191
5. Entwicklung eines eigenen Gestaltungsansatzes	193
a) Bezugspunkt der abkommensrechtlichen Regelung	193
(1) Kapitalexportneutralität	193

(2) Kapitalimportneutralität	194
(3) Bewertung	195
b) Kosten der grenzüberschreitenden Integration	196
(1) Quellenstaat	196
(2) Wohnsitzstaat	197
(3) Bewertung	198
IV. Zwischenergebnis	200
<b>G. Zusammenfassung und Ausblick</b>	<b>202</b>
I. Zusammenfassung der Ergebnisse	202
II. Ausblick	203
Literaturverzeichnis	207

## A. Einleitung

Der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern ist fiskalisch, politisch und rechtlich enorme Bedeutung beizumessen. Ein Blick auf die deutsche und internationale Entwicklung der Systeme zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern zeigt zugleich, dass diese in besonderem Maße politischen Experimenten ausgesetzt sind<sup>1</sup>. Die in den verschiedenen Nationalstaaten angewandten Systeme werden außerdem zunehmend als wirtschaftspolitisches Lenkungsinstrument eingesetzt<sup>2</sup>, die der gesamtwirtschaftlichen Lage und den vermeintlichen volkswirtschaftlichen Erfordernissen des betreffenden Staates angepasst werden. Je nach politischer Opportunität gehören dabei zu den avisierten Zielen bei der Ausgestaltung der Körperschaftsteuersysteme beispielsweise eine breite Streuung des Beteiligungskapitals, die Stärkung der Eigenkapitalquote oder aber entgegengesetzt die Begünstigung der Fremdfinanzierung<sup>3</sup>. Die Körperschaftsteuersysteme befinden sich daher in ständigem, wenngleich nicht immer kontinuierlichem Wandel<sup>4</sup>.

Dies zeigt sich beispielsweise auch an der Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland. Im Zuge der Erzbergerschen Steuerreform wurde 1920 in Deutschland ein klassisches Doppelbelastungssystem eingeführt<sup>5</sup>. Dieses unterwarf Gewinne von Kapitalgesellschaften zunächst der Körperschaftsteuer<sup>6</sup>. Im Falle der Ausschüttung erfolgte eine erneute Belastung auf Ebene der An-

<sup>1</sup> *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; ebenso *Saß*, DB 1993, 113, 115; *Gammie*, BIFD 1998, 429.

<sup>2</sup> Allgemein zum Einfluss der Unternehmensbesteuerung auf die Unternehmenspolitik *Wagner*, StuW 2000, 109 ff.; ferner auch *Wagner/Baur/Wader*, BB 1999, 1296 ff.

<sup>3</sup> Allgemein zu außerfiskalischen Zielsetzungen der Körperschaftsbesteuerung *Hey* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einf. KSt. Rn. 167 ff.

<sup>4</sup> Vgl. *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2 f.

<sup>5</sup> Zur Entwicklung der Körperschaftsbesteuerung in Deutschland *Wrede* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, vor § 27 KStG Rn. 3 ff.; *Frotscher* in: *Frotscher/Maas*, KStG, vor § 1 Rn. 22 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 558 ff.; *Pezzer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 1 ff.; *Mattausch*, BIFD 2000, 389; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Bareis*, StuW 2000, 133, 135 ff.; *Schnitter*, Europatauglichkeit des deutschen Körperschaftsteuersystems, 22 ff.; *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2 f.; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178 f.; *Djanani/Herbener*, ISR 2003, 506 ff.

<sup>6</sup> Vgl. *Wrede* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, vor § 27 KStG Rn. 3a; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 559; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178.

teilseigner durch die individuelle Einkommensteuer<sup>7</sup>. Diese so genannte wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne stellt seit jeher ein wichtiges Problem der Unternehmensbesteuerung dar<sup>8</sup>. In der Zeit von 1953 bis 1976 wurden die Folgen dieser Doppelbelastung dann durch einen gespaltenen Körperschaftsteuersatz gemildert<sup>9</sup>. Einbehaltene Gewinne unterlagen einem ungemilderten Körperschaftsteuersatz von 51 %<sup>10</sup>. Die unmittelbaren Gewinnausschüttungen wurden mit einem ermäßigten Satz besteuert und auf Anteilseignerebene nochmals der vollen individuellen Einkommensteuer unterworfen<sup>11</sup>. Der ermäßigte Satz betrug ab dem Jahre 1958 15 %<sup>12</sup>. Dieses System der teilweisen wirtschaftlichen Doppelbelastung im Falle der Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft führte zur Einführung des Vollanrechnungsverfahrens im Jahre 1977<sup>13</sup>. Durch das Vollanrechnungsverfahren wurde die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld der Anteilseigner angerechnet und gegebenenfalls erstattet<sup>14</sup>. Die vor 1977 gegebene teilweise Doppelbelastung wurde so vollständig vermieden. Mit Beginn des

- 
- <sup>7</sup> Vgl. *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 3a; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 559; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2.
- <sup>8</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 559; *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 2a.
- <sup>9</sup> Hierzu *Frotscher* in: *Frotscher/Maas*, KStG, vor § 1 Rn. 27 f.; *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 3b; *Pezzer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rn. 2, *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 560; *Mattusch*, BfFD 2000, 389, 390; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178; *Djanani/Herbener*, ISfR 2003, 506.
- <sup>10</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 561; *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 3b; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Bareis*, StuW 2000, 135; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178.
- <sup>11</sup> Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 561; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178.
- <sup>12</sup> Vgl. *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 3b; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Bareis*, StuW 2000, 133, 135; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178.
- <sup>13</sup> Vgl. *Raupach*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik, 25; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 561 ff.; *Sigloch*, StuW 2000, 160, 164; *Schneeloch/Trockels-Brand*, DStR 2000, 907, 908; *Kirchhof*, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, 2; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178.
- <sup>14</sup> Vgl. allgemein zum Vollanrechnungsverfahren *Raupach*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik, 21 ff.; *Sarrazin*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren – Bestandsaufnahme und Kritik, 57 ff.; *Wrede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, vor § 27 KStG Rn. 1 ff.; *Hey* in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt. Rn. 144 ff.; *Jacobs*, Die Körperschaftsteuersysteme in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, 210 ff.; *Siegel/Bareis/Herzig/Schneider/Wagner*, BB 2000, 1269 ff.; *Tontsch*, Intertax 2002, 171, 178 f.

Jahres 2001 wurde dieses System grundsätzlich<sup>15</sup> durch eine Definitiv-Körperschaftsteuer mit Halbeinkünftebesteuerung der Ausschüttungen auf Anteilseignerebene ersetzt<sup>16</sup>. Nach § 34 Abs. 1 KStG n. F. gilt das neue Recht bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr der betreffenden Kapitalgesellschaft erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2001. Folglich war das Vollarrechnungsverfahren letztmalig auf den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden. § 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 1 KStG n. F. bestimmt jedoch, dass das Vollarrechnungsverfahren bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr auf Anteilseignerebene noch für offene Gewinnausschüttungen im Veranlagungszeitraum 2001 gilt.

## I. Problemstellung

### 1. Binnenstaatliche Ausrichtung der Körperschaftsteuersysteme

Die überwiegende Anzahl der Staaten stuft Körperschaften in Bezug auf ihre Besteuerung entsprechend der zivilrechtlichen Charakterisierung als rechtlich selbstständig ein. Demnach sind Kapitalgesellschaften eigenständige, von ihren Gesellschaftern unabhängige Steuersubjekte. Zur Vermeidung oder Abmilderung der daraus grundsätzlich folgenden Doppelbelastung ausgeschütteter Unternehmensgewinne wurden zahlreiche Körperschaftsteuersysteme entwickelt. In der praktischen Anwendung werden die Entlastungswirkungen jedoch vielfach auf reine Inlandssachverhalte beschränkt. Die Doppelbelastung wird daher häufig nur für den Fall der Beteiligung eines Steuerinländer an einer inländischen Kapitalgesellschaft ermäßigt. Demgegenüber bleibt die Doppelbelastung

<sup>15</sup> Die in den Einzelheiten sehr komplizierten Übergangsregelungen des Steuerenkungsgesetzes (StSenkG, BGBl 2000 I, 1433 ff.) sind nicht Gegenstand dieser Arbeit. Vgl. insoweit Förster, DStR 2001, 1273 ff.; Frotscher, BB 2000, 2280 ff.; Dötsch/Pung, DB 2000, Beilage Nr. 4; *dies.*, DB 2000, Beilage Nr. 10; Dötsch in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 34 n. F. Rn. 40a, 60; Gunkel/Fenzel/Hagen, DStR 2000, 445, 449; Müller-Gatermann, GmbHR 2000, 650, 655 f.; Crezelius, DB 2001, 221 ff.

<sup>16</sup> Vgl. grundsätzlich zum Halbeinkünfteverfahren Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung; Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt. Rn. 199; *dies.*, BB 1999, 1192 ff.; Frotscher in: Frotscher/Maas, KStG, vor § 1 Rn. 74 ff.; Nacke/Intemann, DB 2002, 756 ff.; Tontsch, Intertax 2002, 171, 179; Crezelius, DB 2001, 221 ff.; Kußmaul/Beckmann, DB 2001, 608 ff.; Tischer, FR 2000, 1009 ff.; Höflacher/Wendlundt, GmbHR 2001, 793 ff.; Sigloch, StuW 2000, 160, 164; Haase/Arnolds, FR 2000, 485 ff.; Grotherr, BB 2000, 849 ff.; Maiterth/Semmler, BB 2000, 1377 ff.; Pezzer, StuW 2000, 144 ff.; Schön, StuW 2000, 151 ff.; Bareis, StuW 2000, 133 ff.; Krawitz, DB 2000, 1721 ff.; Gunkel/Fenzel/Hagen, DStR 2000, 445 ff.; Müller-Gatermann, GmbHR 2000, 650 ff.; Unvericht, BB 2000, 797 ff.; Reiß, DStR 1999, 2011 ff.; Prinz, FR 1999, 1265 ff.; van Lis-haut, FR 1999, 938 ff.; ders., StuW 2000, 182 ff.; Schulze zur Wiesche, FR 1999, 698 ff.; International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.), Supplementary Service to European Taxation, Germany, 1.

bei grenzüberschreitenden Sachverhalten regelmäßig bestehen. Etwas anderes gilt im Allgemeinen nur für Fälle so genannter Schachtelbeteiligungen. Darunter werden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften verstanden, die eine bestimmte Mindesthöhe (10 % oder 25 % des Kapitals) erreichen. Eine grundsätzlich drohende Doppelbelastung wird dann vielfach im Rahmen des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochterrichtlinie<sup>17</sup> oder einer Privilegierung in einem Doppelbesteuerungsabkommen<sup>18</sup> vermieden oder abgemildert. Zur Vermeidung eines Kaskadeneffekts sind in Deutschland sogar sämtliche Gewinnausschüttungen, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen erhält, steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG), ohne dass es auf eine bestimmte Mindestbeteiligung oder die steuerliche Ansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft ankäme<sup>19</sup>. Natürliche Personen als Anteilseignern kommen diese Regelungen allerdings meistens nicht zugute. Insoweit entfalten die angewandten Körperschaftsteuersysteme in der praktischen Umsetzung – abgesehen von einzelnen Ausnahmen – protektionistische Wirkung, indem sie Auslandssachverhalte gegenüber reinen Inlands-sachverhalten steuerlich benachteiligen<sup>20</sup>. In der Besteuerung natürlicher Personen als Anteilseigner spiegelt sich daher in besonderer Weise die Problematik rein binnenstaatlich ausgerichteter Körperschaftsteuersysteme wider<sup>21</sup>. Deshalb geht die nachfolgende Untersuchung auch von natürlichen Personen als Anteilseigner von Kapitalgesellschaften aus. Beteiligungsverhältnisse und andere Verbindungen zwischen Körperschaften bleiben weitgehend ausgeklammert.

<sup>17</sup>

ABl. EG 1990, Nr. L 225, 1 ff.; vgl. hierzu noch ausführlich F II 1 c) (2) (d).

<sup>18</sup>

Durch das abkommensrechtliche Schachtelpatent wird das Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei grenzüberschreitenden Schachtelbeteiligungen von Kapitalgesellschaften jedenfalls teilweise gelöst, vgl. Vogel in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 87. Dieses internationale Schachtelpatent besteht einerseits in einer Reduzierung der Besteuerung einer Dividende im Sitzstaat der ausschüttenden Kapitalgesellschaft (Tischbirek in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 10 Rn. 52 ff.), andererseits in der Freistellung der selben Dividende im Sitzstaat der die Anteile haltenden Kapitalgesellschaft (Vogel in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 86 ff.).

<sup>19</sup>

Die Neufassung des § 8b Abs. 1 KStG führt dazu, dass die abkommensrechtlichen Schachtelpatente weitgehend leer laufen. Sie sind nur noch dann von Bedeutung, so weit sie ausnahmsweise weiter reichen als die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG, vgl. Vogel in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 23 Rn. 88.

<sup>20</sup>

Vgl. European Commission (Hrsg.), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding-Report), 207; Saß, DB 1993, 113, 115; ders., StuW 1999, 164, 169; Rädler, Einheitlicher europäischer Kapitalmarkt und Besteuerung, 683; Lodin, EC Tax Rev. 1998, 229, 230; Blumenberg/Minor, Tax Notes Int'l 1992, 563, 565.

<sup>21</sup>

Vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM(2003) 810, 2.