

Axel Thümler

**Körperschaftsteuerliches
Anrechnungsverfahren und
internationales Steuerrecht**



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	14
§1. EINLEITUNG	15
A. Problemdarstellung	15
B. Gang der Untersuchung	20
§2. UNTERNEHMENSBESTEuerungSSYSTEME UNTER BESONDERER BERÜCKSICHTIGUNG VON MAßNAHMEN ZUR BESEITIGUNG DER DOPPELBELASTUNG AUSGESCHÜTTETER GEWINNE	25
A. Körperschaftsteuerliches Vollanrechnungs- verfahren der Bundesrepublik	27
I. Gründe für die Anwendung eines gespaltenen Körperschaftsteuersatzes	29
II. Funktionsweise des Anrechnungsverfahrens	32
1. Herstellung der Ausschüttungsbelastung	34
2. Verwendbares Eigenkapital	35
3. Verwendungsfiktion des verwendbaren Eigenkapitals	38
4. Vereinfachungsüberlegungen hinsichtlich des körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- verfahrens	38
B. Körperschaftsteuersysteme	42
I. Körperschaftsteuersysteme ohne Milderung der Doppelbelastung	42
II. Körperschaftsteuersysteme mit gemilderter Doppelbelastung	48
1. Klassische Systeme mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz	49
2. Körperschaftsteuersysteme mit einer ver- minderten Besteuerung beim Anteilseigner	50
3. Körperschaftsteuersysteme mit Teil- anrechnungsverfahren	51
III. Körperschaftsteuersysteme mit Beseitigung der Doppelbelastung	52
1. Ersatzlose Abschaffung der Körperschaft- steuer	53
2. Freistellung der Ausschüttungen von der Einkommensteuer	53
3. Abzug der Ausschüttungen von der Bemes- sungsgrundlage der Körperschaftsteuer	55

4. Teilhabersteuer	57
5. Körperschaftsteuersysteme mit Vollanrechnungsverfahren	61
C. Betriebsteuersysteme	61
§3. MAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG BZW. MILDERUNG DER DOPPELBESTEuerung IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT DER BUNDESREPUBLIK	66
A. Begriff der Doppelbesteuerung	66
B. Entstehungsursachen der Doppelbesteuerung	68
C. Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung	71
I. Freistellung	73
1. Freistellung ohne Progressionsvorbehalt	73
2. Freistellung mit Progressionsvorbehalt	75
II. Anrechnung	76
1. Direkte Anrechnung	78
2. Indirekte Anrechnung	82
3. Fiktive Anrechnung	86
a) Quasi-Schachtelprivileg	87
b) Fiktive direkte Anrechnung	88
III. Steuerabzug	88
IV. Pauschalierung	90
V. Internationales Schachtelprivileg	92
VI. Anrechnung und Erstattung des avoir fiscal aus Frankreich in der Bundesrepublik	95
§4. BEURTEILUNGSKRITERIEN FÜR DIE WIRKUNG VON MAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG BZW. MILDERUNG DER DOPPELBESTEuerung	98
A. Interessengegensätze zwischen Anteilseignern mit unterschiedlichen Steuersätzen	100
B. Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung	102
C. Neutralität der internationalen Besteuerung	104
D. Erstattung nicht vereinnahmter Steuern	106

§5. WIRKUNGSANALYSE DER MAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG BZW. MILDERUNG DER DOPPELBESTEuerung IM KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEM DER BUNDESREPUBLIK	109
A. Grundsätzliche Wirkungsunterschiede der Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung bei Personen- und Kapital- gesellschaften	109
I. Wirkung bei Personengesellschaften	110
II. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	110
B. Wirkung einzelner Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung	116
I. Freistellung	116
1. Wirkung bei Personengesellschaften	117
2. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	118
3. Gegenüberstellung	119
II. Anrechnung	121
1. Direkte Anrechnung	121
a) Wirkung bei Personengesellschaften	122
b) Wirkung bei Kapitalgesellschaften	124
c) Gegenüberstellung	125
2. Indirekte Anrechnung	127
3. Fiktive Anrechnung	131
a) Quasi-Schachtelprivileg	131
b) Fiktive direkte Anrechnung	134
aa) Wirkung bei Personengesellschaften	134
bb) Wirkung bei Kapitalgesellschaften	135
cc) Gegenüberstellung	136
III. Steuerabzug	138
1. Wirkung bei Personengesellschaften	138
2. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	139
3. Gegenüberstellung	139
IV. Pauschalierung	140
1. Wirkung bei Personengesellschaften	140
2. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	142
3. Gegenüberstellung	144
V. Internationales Schachtelprivileg	145
1. Wirkung bei Personengesellschaften	146
2. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	147
3. Gegenüberstellung	149
VI. avoir fiscal	150
1. Wirkung bei Personengesellschaften	151
2. Wirkung bei Kapitalgesellschaften	151
3. Gegenüberstellung	153

C. Nach geltendem Recht mögliche Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der ungünstigen Behandlung ausländischer Einkünfte	154
I. Einflußnahme auf Zugänge zum verwendbaren Eigenkapital	154
II. Einflußnahme auf Abgänge aus dem verwendbaren Eigenkapital	160
III. Einflußnahme auf die Art der Einkunftszurechnung bei den Anteilseignern	161
§6. WIRKUNGSANALYSE DER MAßNAHMEN ZUR VERMEIDUNG BZW. MILDERUNG DER DOPPELBESTEuerung IN UNTERSCHIEDLICHEN KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEMEN	163
A. Wirkung in Körperschaftsteuersystemen ohne Milderung der Doppelbelastung	163
B. Wirkung in Körperschaftsteuersystemen mit gemilderter Doppelbelastung	164
I. Klassische Systeme mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz	164
II. Körperschaftsteuersysteme mit einer verminderten Besteuerung beim Anteilseigner	166
III. Körperschaftsteuersysteme mit Teilanrechnungsverfahren	167
C. Wirkung in Körperschaftsteuersystemen mit Beseitigung der Doppelbelastung	168
I. Freistellung der Ausschüttungen von der Einkommensteuer	168
II. Abzug der Ausschüttungen von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage	169
III. Körperschaftsteuersysteme mit Vollarrechnungsverfahren	170
1. Vollarrechnungsverfahren mit nicht differenzierender Ausgleichsteuer	170
2. Vollarrechnungsverfahren mit differenzierender Ausgleichsteuer	172
§7. DARSTELLUNG UND BEURTEILUNG IN DER BUNDESREPUBLIK UNILATERAL DURCHFÜHRBARER REFORMVORSCHLÄGE	174
A. Reformvorschläge für die Behandlung steuerfreier Einkünfte	174
I. Einstellung in das EK 50	174
II. Einstellung in das EK 36	176

III. Anrechnung ausländischer Steuern als Tarifbelastung	178
IV. Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung	183
V. Steuerfreie Durchleitung steuerfreier Einkünfte	185
VI. Ergebnis für die Freistellung	187
B. Reformvorschläge für die Behandlung angerechneter ausländischer Steuern	188
I. Direkte Anrechnung	188
1. Anerkennung direkt angerechneter ausländischer Steuern als Tarifbelastung bis zur Höhe von 50%	188
2. Anerkennung direkt angerechneter ausländischer Steuern als Tarifbelastung bis zur Höhe von 36%	192
3. Aufteilung ausländischer Einkünfte in steuerfreie und normal zu versteuernde Einkünfte	194
4. Differenzierung der Steuergutschrift in einen anrechnungs- und erstattungsfähigen und einen nur anrechnungsfähigen Teil	198
5. Ergebnis für die direkte Anrechnung	204
II. Indirekte Anrechnung	206
1. Weiterleitung des Vorteils der indirekten Anrechnung bei der Ausschüttung	207
a) Anerkennung indirekt angerechneter ausländischer Steuern als Tarifbelastung bis zur Höhe von 50%	207
b) Anerkennung indirekt angerechneter ausländischer Steuern als Tarifbelastung bis zur Höhe von 36%	209
c) Aufteilung ausländischer Einkünfte in steuerfreie und normal zu versteuernde Einkünfte	211
2. Aufhebung des Vorteils der indirekten Anrechnung bei der Ausschüttung	213
a) Aufteilung ausländischer Einkünfte in steuerfreie und normal zu versteuernde Einkünfte	213
b) Differenzierung der Steuergutschrift in einen anrechnungs- und erstattungsfähigen und einen nur anrechnungsfähigen Teil	217

c) Anerkennung direkt anrechenbarer ausländischer Steuern als Tarifbelastung bis zur Höhe von 50%	220
3. Ergebnis für die indirekte Anrechnung	221
III. Fiktive Anrechnung	227
1. Quasi-Schachtelprivileg	227
2. Fiktive direkte Anrechnung	228
C. Steuerabzug	231
D. Pauschalierung	231
I. Vermeidung der Definitivbelastung ausländischer Steuern	232
II. Aufteilung ausländischer Einkünfte in steuerfreie und normal zu versteuernde Einkünfte	234
III. Aufteilung des entstehenden Eigenkapitals auf das EK 50, EK 01A und EK 01B	236
IV. Einstellung in das EK 50	238
V. Ergebnis für die Steuerpauschalierung	239
E. Internationales Schachtelprivileg	240
§8. DARSTELLUNG UND BEURTEILUNG BILATERAL DURCHFÜHRBARER REFORMVORSCHLÄGE	246
A. Bilateral durchführbare Maßnahmen gegenüber Staaten mit gemilderter Doppelbelastung	249
I. Klassische Systeme mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz	249
II. Körperschaftsteuersysteme mit einer verminderten Besteuerung beim Anteilseigner	250
1. Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beim Anteilseigner	250
a) Direkte Anrechnung	251
b) Internationales Schachtelprivileg	253
c) Indirekte Anrechnung	254
2. Verminderte Einbeziehung der Ausschüttung in die steuerliche Bemessungsgrundlage	256
a) Direkte Anrechnung	257
b) Indirekte Anrechnung	258
c) Internationales Schachtelprivileg	259
III. Körperschaftsteuersysteme mit Teilanrechnungsverfahren	260
1. Direkte Anrechnung	262
2. Indirekte Anrechnung	265
3. Internationales Schachtelprivileg	267

B. Bilateral durchführbare Maßnahmen gegenüber Staaten mit Beseitigung der Doppelbelastung	269
I. Ersatzlose Abschaffung der Körperschaftsteuer	269
II. Freistellung der Ausschüttungen von der Einkommensteuer	269
III. Abzug der Ausschüttungen von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage	270
IV. Teilhabersteuer	270
V. Körperschaftsteuersysteme mit Vollanrechnungsverfahren	271
1. Direkte Anrechnung	273
2. Indirekte Anrechnung	275
3. Internationales Schachtelprivileg	276
C. Betriebsteuersysteme	277
§9. SCHLUSBETRACHTUNG	278
A. Reformvorschlag im Entwurf des Standort-sicherungsgesetzes	278
B. Zusammenfassung	279
C. Ausblick	282
Literaturverzeichnis	285