

ARBEITSPAPIERE
des Instituts für Genossenschaftswesen
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Die Genossenschaft im Körperschaftsteuersystem
Deutschlands und Italiens

von Gerhard Specker

Nr. 32 § März 2003



Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Genossenschaftswesen
Am Stadtgraben 9 § D-48143 Münster
Tel. ++49 (0) 2 51/83-2 28 01 § Fax ++49 (0) 2 51/83-2 28 04
info@ifg-muenster.de § www.ifg-muenster.de

Vorwort

Genossenschaften sind juristische Personen und als solche eigenständige Steuersubjekte, die der Körperschaftsteuerpflicht unterworfen sind. Ihre steuerrechtliche Ausgangslage entspricht der der Kapitalgesellschaften. Die Gestaltung der entsprechenden Regelungen des Körperschaftsteuerrechts ist in der Kompetenz der Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Dies gilt auch für die neu zu gründenden Europäischen Genossenschaften, die dem Steuerrecht des Sitzstaates unterworfen sein werden.

Vor diesem Hintergrund legt Gerhard Specker im IfG-Arbeitspapier Nr. 32 eine komparative körperschaftsteuerrechtliche Analyse der Genossenschaften und ihrer Mitglieder in Deutschland und in Italien vor. In diese wird auch die jeweils zweite Ertragsteuer einbezogen. Er skizziert die Grundlagen der Ertragsteuergesetze in diesen beiden Staaten, ihre Probleme und Reformperspektiven sowie die gültigen Systeme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne. Die verfassungsrechtlichen und die europarechtlichen Zusammenhänge der beiden Regime werden herausgearbeitet. Es wird sehr deutlich, dass sich die Verankerung der Körperschaftsbesteuerung von Genossenschaften je nach Ausgestaltung von Verfassung und Gesamtsteuersystem sowie in Abhängigkeit vom „Genossenschaftsverständnis“ in den beiden Volkswirtschaften voneinander unterscheiden.

Aus diesem Grund können die unterschiedlichen steuerrechtlichen Bestimmungen in den beiden Staaten zu einem Faktor werden, der die Wahl des Sitzstaates und die Entscheidung für eine Umgründung von Genossenschaften beeinflussen kann. Es sind also Fragen des Systemwettbewerbs angesprochen, die in der Europäischen Union Harmonisierungsbestrebungen nach sich ziehen könnten. Erste Forderungen sind bereits zu vernehmen. Anregungen und Kritik zu den Ausführungen des Arbeitspapiers sind wie immer herzlich willkommen.

Prof. Dr. Theresia Theurl

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1
Inhaltsverzeichnis	2
Gesetzes- und Abkürzungsverzeichnis	4
Teil 1: Die Genossenschaft im Unternehmenssteuerrecht	7
A. Körperschaftsteuerpflicht	7
B. Folgeproblem: Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen	8
C. Alternativen zur Gewinnausschüttung	8
D. Europäische Dimension	11
Teil 2: Die Besteuerung der Körperschaften und ihrer Anteilseigner	12
A. Die Ebene der Körperschaft	12
I. Grundlagen der Körperschaftsteuergesetze Deutschlands und Italiens	12
II. Zweite Ertragsteuer	14
1. Deutschland: Gewerbesteuer	14
a) Gegenstand der Gewerbesteuer	14
b) Gegenwärtige Probleme der Gewerbesteuer	16
2. Italien: IRAP	17
III. Steuerbelastung der Körperschaften	18
B. Systeme zur Vermeidung der Doppelbelastung	19
I. Italienisches Anrechnungsverfahren von 1998	19
1. Funktionsweise	19
2. Alternative: Quellensteuer mit Abgeltungswirkung	22
3. Verhältnis Anrechnungsverfahren – Quellensteuer / Bewertung	23
II. Deutsches Halbeinkünfteverfahren von 2001	26
1. Funktionsweise	26
a) Trennungsprinzip	26
b) Behandlung der Veräußerungsgewinne	28
c) Abzugsverbot für Aufwendungen	29
d) Behandlung der Alrücklagen	30
e) Kapitalertragsteuer	31
2. Bewertung	31
3. Europarechtliche Probleme	32

4. Verfassungsrechtliche Probleme des Halbeinkünfteverfahrens	34
a) Ungleichbehandlung der Anteilseigner	34
b) Ungleichbehandlung thesaurierter Gewinne	35
c) Rechtsformabhängigkeit	37
III. Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung	38
IV. Exkurs: Halbsatzverfahren und Endbesteuerung in Österreich	38
C. Die Besteuerung der Anteilseigner	39
I. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen	39
1. Deutschland	39
2. Italien	41
II. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Betriebsvermögen	41
III. Körperschaften	42
Teil 3: Besonderheiten für Genossenschaften	42
A. Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen italienischer Genossenschaften	43
B. Beschränkungen für Gewinnausschüttungen	44
I. Gesellschaftsrecht	44
II. Steuerrecht	45
1. Exkurs: Mutualität	45
2. Die Mutualitätsklauseln	46
3. Steuerbefreiung für Rücklagen	46
C. Veräußerungsgewinne	47
D. Reform des italienischen Genossenschaftssteuerrechts	48
Teil 4: Aktuelle italienische Steuerreformplanungen	49
A. Die Ebene der Körperschaft	50
B. Anteilseigner: Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne	50
I. Körperschaften	50
II. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Betriebsvermögen oder mit qualifizierter Beteiligung	51
III. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen	51
IV. Fazit	51
Teil 5: Ausblick	52
Literaturverzeichnis	54

Gesetzes- und Abkürzungsverzeichnis

Verzeichnis abgekürzt zitierter Rechtsquellen

AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
C.C.	Codice Civile (Regio decreto 16.3.1942, n. 262)
Cost.	Costituzione della Repubblica Italiana (Italienische Verfassung v. 22.12.1947)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStDV	Gewerbsteuer – Durchführungsverordnung
GG	Grundgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
IRAP	Imposta regionale sulle attività produttive / D.Lgs. 15.12.1997, n. 446
KStG	Körperschaftsteuergesetz
SoLZG	Solidaritätszuschlaggesetz
TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi / D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz)

Verzeichnis zitierter italienischer Gesetze (nach laufender Nummer)

D. Lgs. 6/2003	D.Lgs. 17.1.2003, n. 6
L. 289/2002	L. 27.12.2002, n. 289 (L. finanziaria 2003)
L. 112/2002	L. 15.6.2002, n. 112 (= D.L. 15.4.2002, n. 63)
L. 366/2001	L. 3.10.2001, n. 366 (L. delega)
L. 142/2001	L. 3.4.2001, n. 142
D.Lgs. 446/1997	D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 (IRAP)
D.Lgs. 385/1993	D.Lgs. 1.9.1993, n. 385 (Testo unico in materia bancaria e creditizia / Bank- und Kreditwesengesetz)
L. 59/1992	L. 31.1.1992, n. 59

D.P.R. 917/1986	D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (TUIR)
L. 891/1980	L. 22.12.1980, n. 891 (= D.L. 31.10.1980, n. 693)
L. 904/1977	L. 16.12.1977, n. 904
L. 216/1974	L. 7.6.1974, n. 216 (= D.L. 8.4.1974, n. 95)
D.P.R. 600/1973	D.P.R. 29.9.1973, n. 600
D.P.R. 601/1973	D.P.R. 29.9.1973, n. 601
D. Lgs. 1577/1947	D.Lgs.C.P.S. 14.12.1947, n. 1577 (genannt „L. Basevi“)

Verzeichnis sonstiger Abkürzungen

aA	anderer Ansicht
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Cass. civile	Corte di Cassazione civile (Kassationsgerichtshof, Zivilsenat)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
D.L.	Decreto Legge (Verordnung der Regierung mit Gesetzeskraft, die nach einer Übergangszeit in ein Gesetz umgewandelt werden muss)
D.Lgs.	Decreto Legislativo (Gesetzesverordnung der Regierung aufgrund eines Ermächtigungsgesetzes)
D.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica (Verordnung des Präsidenten der Republik; Verkündungsform für D.Lgs.)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F.A.Z.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
i. H. v.	in Höhe von
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
L.	Legge (Gesetz)
L. delega	Legge di delega (Ermächtigungsgesetz)
n.	numero (Nummer)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn	Randnummer
SCE	Societas Cooperativa Europaea (Europäische Genossenschaft)
SE	Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)
Sez.	Sezione (Senat des Kassationsgerichtshofs)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
WPg.	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

Teil 1: Die Genossenschaft im Unternehmenssteuerrecht

Genossenschaften sind als wirtschaftliche Vereine auf die Erzielung eines **Überschusses** ausgerichtet.¹ Dem steht nicht entgegen, dass ihr Zweck nicht in erster Linie darin besteht, Gewinne zu erwirtschaften, sondern vor allem anderen die wirtschaftliche Tätigkeit ihrer Mitglieder zu fördern (Förderauftrag, vgl. § 1 Abs. 1 GenG). Denn die Genossenschaft muss schon aus Gründen der Aufrechterhaltung ihres rechtlich und organisatorisch verselbständigten Geschäftsbetriebes und der Erwirtschaftung günstiger Fördergeschäftsbedingungen (und damit zur Erfüllung des Förderauftrages) darauf aus sein, einen Überschuss zu erzielen.²

A. Körperschaftsteuerpflicht

Die Genossenschaft ist zivilrechtlich als eigenständige juristische Person ausgestaltet (§ 17 Abs. 1 GenG). Allein ihr ist das Gesellschaftsvermögen und der sich für das jeweilige Wirtschaftsjahr ergebende Jahresüberschuss zugeordnet. Auf diesen Jahresüberschuss greifen die Ertragsteuern zu. Im Anschluss an das Zivilrecht wird die Genossenschaft in Deutschland und Italien auch als eigenständiges Steuersubjekt behandelt und der **Körperschaftsteuerpflicht** unterworfen. Die Eigenschaft als juristische Person ist der tragende Grund für die Körperschaftsteuerpflicht.³ Er berücksichtigt, dass ihre Anteilseigner aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht unmittelbar auf die Gewinne dieser Gesellschaften zugreifen können.⁴ Daneben erklärt sich die Körperschaftsteuerpflicht historisch als Ergänzung zur Einkommensteuer der natürlichen Personen und zur Herstellung von Wettbewerbsgleichheit zwischen Unternehmen verschiedener Rechtsformen.⁵

¹ Beuthien, § 1 Rn 6, 8.

² Beuthien, § 19 Rn 1; Lang/Weidmüller/Metz, § 1 Rn 37.

³ HHR/Hey, Einf. KStG Rn 17; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 1, 8, dort als „unveränderte gesetzgeberische Entscheidung“ bezeichnet; für Genossenschaften Großfeld/Hannöver, BB 90, 1597, 1599; Frotscher, § 1 KStG Rn 25.

⁴ Raupach, DStJG 25, 9, 34 f.

⁵ Knobbe-Keuk, S. 559 f.; HHR/Hey, Einf. KStG Rn 17; Raupach, DStJG 25, 9, 34 f. konstatiert im Ergebnis eine „Gemengelage“ verschiedener Rechtfertigungsgründe.

Daneben besteht in Deutschland und Italien noch eine **zweite Ertragsteuer**, die deutsche Gewerbesteuer und die italienische IRAP (siehe S. 14 ff.), die – in modifizierter Form – ebenfalls den Jahresüberschuss der Genossenschaften belastet.

B. Folgeproblem: Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen

Bei Unternehmen, die wie die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften selbständige Steuersubjekte sind, stellt sich im Falle der Verteilung des Jahresüberschusses an die Gesellschafter ein besonderes Problem. Denn auch letztere sind regelmäßig ertragsteuerpflichtig, so dass empfangene **Gewinnausschüttungen** bei diesen zusätzliche steuerliche Belastungen auslösen. Daraus erwächst das Problem der wirtschaftlichen **Doppelbelastung** der ausgeschütteten Gewinne mit Ertragsteuern der Gesellschaft und der Gesellschafter.⁶ Der Lösung dieses Problems nehmen sich die jeweiligen Körperschaftsteuersysteme an.⁷ Von ihrer Ausgestaltung hängt ab, wieweit die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne vermieden wird. Ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund für die ungemilderte Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen lässt sich nach *Hey*⁸ nicht finden. In welchem Umfang eine doppelte steuerliche Erfassung der Gewinne bei Gesellschaft und Anteilseigner zulässig ist, ist daher aus der Sicht des Anteilseigners unter Einbeziehung der steuerlichen Vorbelastung auf der Ebene der Gesellschaft und unter Beachtung des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beantworten.⁹ Die steuerrechtliche Ausgangslage für Genossenschaften ist insoweit die gleiche wie für Kapitalgesellschaften.

C. Alternativen zur Gewinnausschüttung

Offene Gewinnausschüttungen sind jedoch nicht die einzige Möglichkeit, durch die der Gesellschafter steuerpflichtige Vorteile aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft erlangt. Er kann z. B. durch die Veräußerung seiner Beteiligung einen **Veräußerungsgewinn** erzielen. Die steuerliche Erfassung solcher Veräußerungsgewinne wirft ebenfalls

⁶ Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 1. Im Gegensatz dazu wird der Gewinn von Personengesellschaften direkt den einzelnen Gesellschaftern (steuerlich: Mitunternehmern) zugeordnet, die Personengesellschaft selbst ist nicht steuerpflichtig und also steuerlich transparent (Transparenzprinzip).

⁷ HHR/Hey, Einf. KStG Rn 9.

⁸ HHR/Hey, Einf. KStG Rn 19 f.; dort auch zu entsprechenden Rechtfertigungsversuchen, insbesondere unter Verweis auf die Eigenständigkeit der Kapitalgesellschaft als juristische Person.

⁹ HHR/Hey, Einf. KStG Rn 20.

das Problem der steuerlichen Doppelbelastung auf, wenn diese auf Wertzuwachsen basieren, die bereits bei der Gesellschaft einer Besteuerung unterlegen haben. Dies muss jedoch nicht zwingend der Fall sein (siehe S. 28).

Schließlich kann die Gesellschaft den Anteilseignern auch auf anderem Wege Vorteile zuwenden, z. B. durch vorteilhafte, einem Fremdvergleich nicht entsprechende Konditionen in Austauschverträgen. Der Korrektur solcher Gestaltungen dient das Institut der **verdeckten Gewinnausschüttung** (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), das diese Fälle der gleichen steuerlichen Behandlung wie offene Gewinnausschüttungen unterwirft.¹⁰ So können etwa Gesellschaftern für die Gewährung von Darlehen an die Gesellschaft überhöhte Darlehenszinsen gezahlt werden. Diese führen bei der Gesellschaft zu abziehbaren Betriebsausgaben und damit zur Vermeidung von Körperschaftsteuer und bei den Anteilseignern zu Zinseinkünften statt Dividenden (**Gesellschafter-Fremdfinanzierung**). Weil bei dieser Art der Finanzierung durch Fremdkapital das Problem der Doppelbesteuerung vermieden wird, kann die Fremdfinanzierung steuerlich günstiger sein, was in der Praxis zu ihrer Verbreitung beigetragen hat.¹¹ Versuche der Finanzverwaltung, die Darlehenssummen in „verdecktes Nennkapital“ umzuqualifizieren und die Verzinsung als Gewinnausschüttung zu behandeln, sind letztlich gescheitert.¹² Gegen die übermäßige Fremdfinanzierung inländischer Gesellschaften durch **ausländische** Anteilseigner zwecks Vermeidung deutscher Körperschaftsteuer richtet sich § 8a KStG, der die Fremdfinanzierung nur noch in einem bestimmten Umfang anerkennt. Der EuGH hat diese Norm jedoch jüngst für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt.¹³ Im Ergebnis ist die Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Rahmen der Finanzierungsfreiheit nicht zu beanstanden, solange die Verzinsung angemessen ist.

Der italienische Steuergesetzgeber begünstigt die Fremdfinanzierung italienischer Genossenschaften durch Mitgliederdarlehen bis zu einem genau bestimmten Umfang durch

¹⁰ Überblick dazu bei Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 51 ff.; zur verdeckten Gewinnausschüttung in Italien vgl. Bozza-Bodden, S. 67.

¹¹ Knobbe-Keuk, S. 585 ff.

¹² Knobbe-Keuk, S. 588 unter Verweis auf BFH v. 5.2.1992, BStBl. II 1992, 532; Frotscher, § 8a KStG Rn 9.

¹³ EuGH v. 12.12.2002, NJW 2003, 573: Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV); vorgelegt vom FG Münster EFG 2000, 397 (24.1.2000) und EFG 2000, 1273 (21.8.2000); so auch Kellersmann/Treisch, S. 190 f.; aA Frotscher, § 8a KStG Rn 16. Die möglichen Reaktionen des Gesetzgebers beschreibt Schraufel, Praxis Internationale Steuerberatung 03, 28, 32 f., der allerdings eine Ausdehnung des § 8a KStG auf Inlandssachverhalte für unwahrscheinlich hält.

eine Sonderbehandlung der dafür gezahlten Zinsen.¹⁴ Diese unterliegen lediglich einer Quellensteuer i. H. v. 12,5 % mit Abgeltungswirkung, also ohne Notwendigkeit der Einbeziehung in die Einkommensteuer.¹⁵

Des Weiteren können die Überschüsse deutscher wie italienischer Genossenschaften auch mittels **Rückvergütungen** auf die Mitglieder verteilt werden. Rückvergütungen sind Überschüsse der Genossenschaft, die allein nach Maßgabe der mit der Genossenschaft getätigten Umsatzgeschäfte an die Mitglieder verteilt werden.¹⁶ Vom Steuerrecht werden Rückvergütungen unter bestimmten Voraussetzungen als Betriebsausgaben der Genossenschaft anerkannt und mindern so deren Ertragsteuerbelastung.¹⁷ Zugleich werden sie bei den Mitgliedern als steuerbare Einkünfte von deren Ertragsteuern erfasst, wobei sich hier aber Ausnahmen ergeben können. So wird in Italien neuerdings die Besteuerung von Rückvergütungen, die zur Aufstockung der Geschäftsguthaben der Mitglieder verwendet werden, zeitlich aufgeschoben und bei ihrer späteren Auszahlung einer niedrigen Abgeltungssteuer unterworfen.¹⁸ In Deutschland bleiben Rückvergütungen an Mitglieder, die privat an der Genossenschaft beteiligt sind, von der Einkommensteuer verschont, wenn sie in einen nicht steuerbaren Bereich fallen.¹⁹ Im Gegensatz zu Gewinnausschüttungen handelt es sich nämlich nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen.²⁰

Die Normen in den Ertragsteuersystemen Deutschlands und Italiens, die eine besondere Behandlung gerade der Genossenschaften vorsehen, lassen sich als **genossenschaftliches Sondersteuerrecht** bezeichnen. Ihre Anwendung kann gegenüber der gesetzlichen Ausgangslage bzw. einer vergleichbar tätigen Kapitalgesellschaft zu einer erheblich abweichenden Steuerbelastung für die Genossenschaften und ihre Mitglieder führen. Die Sondersteuerrechtsnormen sollen in dieser Abhandlung außen vor bleiben. Sie finden nur insoweit Berücksichtigung, als sie das hier behandelte Thema der Besteuerung der Gewinne und Gewinnausschüttungen berühren.

¹⁴ Die Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 13 D.P.R. 601/1973: Die Mitglieder müssen natürliche Personen sein, die Darlehen dürfen nur zur Verfolgung des Gesellschaftszwecks eingesetzt werden, die Verzinsung darf nicht höher liegen als z. Zt. 8,25 %.

¹⁵ Vgl. Art. 20 Abs. 8 L. 216/1974, bestätigt durch Art. 6 Abs. 3 L. 112/2002.

¹⁶ Zülw/Schubert/Rosiny, S. 150 f.

¹⁷ Deutschland: § 22 KStG; Italien: Art. 12 D.P.R. 601/1973 bzw. Art. 3 Abs. 2 lit. b) L. 142/2001.

¹⁸ Vgl. Art. 6 Abs. 2 L. 112/2002 i. V. m. Art. 7 Abs. 3 L. 59/1992 (Abgeltungssteuer i. H. v. 12,5 %).

¹⁹ Vgl. Mössner/Seeger/Stark, § 22 Rn 89.

²⁰ Frotscher, § 22 KStG Rn 20; Mössner/Seeger/Stark, § 22 Rn 89.

D. Europäische Dimension

Das Ertragsteuerrecht ist ganz überwiegend Gegenstand nationaler Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union geblieben.²¹ Das wird auch nach Schaffung der europäischen Rechtsgrundlagen für die Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft²² und der **Europäischen Genossenschaft**²³ der Fall sein. Auch eine in der neuen Rechtsform geschaffene Europäische Genossenschaft wird also dem Steuerrecht ihres Sitzstaates unterworfen sein.²⁴ Das gilt für ihre Gründung und Sitzverlegung wie auch für ihre laufende Besteuerung.²⁵

Allerdings wirkt die Rechtsprechung des EuGH zur Beachtung der Grundfreiheiten des EGV, insbesondere der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit, durch zahlreiche Urteile auf das nationale Recht, gerade auch auf das Unternehmenssteuerrecht ein.²⁶ Vor dem Hintergrund der künftigen Möglichkeit zur Bildung Europäischer Aktiengesellschaften und Genossenschaften stellt sich jedoch wieder die Frage nach der **Harmonisierung** des für diese geltenden Unternehmensteuerrechts. EU-Kommissar *Bolkestein* sieht die Unternehmensbesteuerung als einen Bereich an, der zwar keine so starke Harmonisierung wie bei den indirekten Steuern erforderlich mache, aber wegen seiner Bedeutung für den Binnenmarkt stärker koordiniert werden müsse.²⁷ Deutschland und Italien sind zwei der großen und wirtschaftlich bedeutenden Mitglieder der Europäischen Union. Beide verfügen über starke, wenn auch durch verschiedene Einflüsse geprägte genossenschaftliche Traditionen und ein vielfältiges Genossenschaftswesen. In Italien ist die Besteuerung der Genossenschaften auch angesichts bevorstehender **Reformen** Thema ausgeprägter politischer und wissenschaftlicher Diskussionen. Auch das Körper-

²¹ Allgemein zur Harmonisierung der direkten Steuern Kellersmann/Treich, S. 67 ff., 208 ff.; Überblick auch bei Lang, in Tipke/Lang, § 2 Rn 47 ff.

²² Verordnung Nr. 2157/2001 des Rates über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft (SE) v. 8.10.2001, die Schaffung einer SE wird erst ab 2004 möglich sein; vgl. dazu Herzig/Griemla, StuW 02, 55; Förster/Lange, DB 02, 288; Brandt/Scheifele, DStR 02, 547.

²³ Das Normsetzungsverfahren für die geplante Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) ist noch nicht endgültig abgeschlossen. Vgl. den Entwurf unter www.genossenschaftsinstitut.de/europa.

²⁴ Vgl. dazu im Entwurf der entsprechenden Ratsverordnung (Anm. 23) Ziffer 16 der Einleitung, wo ausdrücklich klargestellt wird, dass das Steuerrecht vom Anwendungsbereich der Verordnung nicht erfasst wird.

²⁵ Zu den entsprechenden steuerlichen Problemen bei der Europäischen Aktiengesellschaft vgl. Herzig/Griemla, StuW 02, 55; Förster/Lange, DB 02, 208; Schulz/Petersen, DStR 02, 1508.

²⁶ Überblick über wichtige Urteile des EuGH zum Unternehmenssteuerrecht bei Kellersmann/Treich, S. 329 ff. Zur europarechtlichen Problematik des Anrechnungsverfahrens siehe S. 32.

²⁷ Bolkestein, EC Tax Review 02, 19 f.

schaftsteuerrecht allgemein steht vor einer grundlegenden Reform (siehe S. 49). In Anbetracht dessen will dieser Beitrag eine Positionsbestimmung der Genossenschaften und ihrer Mitglieder im deutschen und italienischen Ertragsteuersystem vornehmen.

Teil 2: Die Besteuerung der Körperschaften und ihrer Anteilseigner

A. Die Ebene der Körperschaft

Eine von der Einkommensteuer der natürlichen Personen verschiedene Ertragsteuer auf den Gewinn gewerblich tätiger juristischer Personen des Zivilrechts besteht in Form der Körperschaftsteuer in **Deutschland** seit dem Körperschaftsteuergesetz von 1920.²⁸ Das darin enthaltene Verfahren zur Vermeidung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne wurde mit Beginn der Jahre 1977 (Vollanrechnungsverfahren) und 2001 (Halbeinkünfteverfahren) jeweils erneuert. Bereits seit der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts wird daneben regelmäßig eine Gewerbesteuer erhoben.²⁹

Das **italienische** Unternehmenssteuerrecht erhielt sein heutiges Gesicht in den 70er Jahren, als zunächst die Körperschaftsteuer als hauptsächliche (Gewinn)Steuer der Körperschaften eingeführt wurde, nachdem vorher eine „Gesellschaftsteuer“, v. a. aber ein Realsteuersystem bestanden hatten.³⁰ 1978 wurde zur Vermeidung der Doppelbelastung ein Anrechnungsverfahren etabliert. Größere Reformen wurden zuletzt 1998 durchgeführt, als insbesondere das Anrechnungsverfahren erneuert und als zweite Ertragsteuer die IRAP geschaffen wurde.³¹

1. Grundlagen der Körperschaftsteuergesetze Deutschlands und Italiens

Normiert ist die Körperschaftsteuer im Körperschaftsteuergesetz (KStG) bzw. in den Art. 86 ff. TUIR. Als Körperschaftsteuersubjekte sind neben den Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung) auch die Genossenschaften („Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ bzw. „società cooperative“) aufgeführt,

²⁸ Knobbe-Keuk, S. 559 f.; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 2.

²⁹ Glanegger/Güroff, § 1 Rn 1.

³⁰ Dazu Bozza-Bodden, S. 34 ff.; Überblick über die für Unternehmen relevanten Steuerarten bei Falsitta, S. 213 ff.

³¹ Kurzer Überblick über die Reformen des Jahres 1998 bei Lobis, IStR 98, Heft 13, S. 1.

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG bzw. Art. 87 Abs. 1 lit. a) TUIR. Wenn sie ihren Sitz bzw. ihre Geschäftsleitung (Deutschland) / ihre Hauptgeschäftstätigkeit (Italien) im Inland haben, sind sie mit ihrem Welteinkommen in Deutschland bzw. Italien unbeschränkt steuerpflichtig.³²

Die **Bemessungsgrundlage** der Körperschaftsteuer sind das „zu versteuernde Einkommen“ nach § 7 Abs. 1 KStG bzw. die „gesamten Nettoeinkünfte“ nach Art. 89 TUIR. Nach der gesetzlichen Vermutung in § 8 Abs. 2 KStG und Art. 95 Abs. 1 TUIR sind alle Einkünfte der Körperschaft unabhängig von der Art der Quelle Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daher erfolgt ihre Berechnung nach den Vorschriften über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (reddito d'impresa) in den §§ 4 ff. EStG bzw. Art. 52 ff. TUIR. Diese Einkünfte (Gewinne) ergeben sich nach dem **Maßgeblichkeitsgrundsatz**³³ in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und Art. 52 Abs. 1 TUIR aus dem Ergebnis der Handelsbilanz der Gesellschaft.³⁴ Dieses durchläuft steuerrechtliche Modifikationen in Form positiver und negativer Komponenten nach §§ 4 ff. EStG und Art. 53 ff. TUIR.³⁵ Dieses Steuerbilanzergebnis wird durch speziell für Körperschaften geltende Bestimmungen weiter modifiziert, §§ 8 ff. KStG und Art. 95 ff. TUIR.³⁶

Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage wird unabhängig von der Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG) der **Körperschaftsteuersatz** angewendet, der in Deutschland nach § 23 Abs. 1 KStG 25 %, für das Jahr 2003 nach § 34 Abs. 11a KStG allerdings 26,5 % beträgt.³⁷ Vor der Körperschaftsteuerreform lag er zuletzt bei 40 % (Thesaurierungssteuersatz).³⁸ In Italien ist der Steuersatz dagegen nach Art. 91 TUIR³⁹ von zuletzt 36 % ab 2003 auf 34 % abgesenkt worden. Ein (Ausnahme-)Steuersatz von nur 19 % gilt in Italien im Rahmen der sogenannten „Dual

³² § 1 Abs. 1 KStG bzw. Art. 87 Abs. 3 TUIR; vgl. Lobis, in Mennel/Förster Rn 144.

³³ Dazu Schmidt/Weber-Grellet, § 5 Rn 26 ff.

³⁴ Zum Bilanzrecht §§ 238 ff. HGB, für Genossenschaften auch §§ 336 ff. HGB, bzw. Art. 2423 ff. C.C. Zur Gewinnermittlung in Italien vgl. auch Falsitta, S. 213, 215 ff.

³⁵ Vgl. Falsitta, S. 213, 220 ff.; Napolitano, IStR 99, 27, 28 f.

³⁶ Vgl. Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 23; Bozza-Bodden, S. 63.

³⁷ Art. 4 „Flutopfersolidaritätsgesetz“ v. 19.9.2002, BGBl. I 02, 3651.

³⁸ Dieser Steuersatz ist im Zeitablauf permanent gesenkt worden, von 56 % (1977) über 50 % (1990), 45 % (1994) auf zuletzt 40 % (1999 und 2000); vgl. Frotscher, § 23 KStG Rn 5.

³⁹ I. d. F. des Art. 4 Abs. 1 L. 289/2002.

Income Tax“ (DIT) für den Teil des Gewinns, der sich aus einer fiktiven Verzinsung (i. H. v. 7 %) einer im Veranlagungszeitraum erfolgten Eigenkapitalzuführung ergibt.⁴⁰

II. Zweite Ertragsteuer

1. Deutschland: Gewerbesteuer

Durch das Gewerbesteuergesetz (GewStG) sollen alle Gewerbebetriebe mit einer zusätzlichen Steuer belastet und dadurch eine Einnahmequelle zugunsten der Gemeinden geschaffen werden, § 1 GewStG. Die Gewerbesteuer erfüllt damit die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Finanzausstattung der Gemeinden nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG. Einen einheitlichen Steuersatz gibt es nicht, vielmehr hat jede Gemeinde das Recht, die Höhe der Gewerbesteuer durch Festsetzung eines Hebesatzes für ihr Gemeindegebiet zu bestimmen, § 16 Abs. 1 GewStG.⁴¹

a) Gegenstand der Gewerbesteuer

Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder Gewerbebetrieb als solcher. Aus dieser Anknüpfung an einen Gegenstand, den Gewerbebetrieb, ohne Bezug zur Leistungsfähigkeit einer Person, ergibt sich ihr Charakter als **Objekt-** bzw. **Realsteuer.**⁴² Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gelten nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG mit ihrer gesamten Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb. Die für sie ermittelte Gewerbesteuer wird allerdings nach §§ 28 ff. GewStG im Wege der Zerlegung auf die Gemeinden verteilt, in denen Betriebsstätten unterhalten werden.

⁴⁰ Dazu Bozza-Bodden, S. 82 ff.; Zweck ist die Förderung der Ausstattung mit Eigenkapital. Zu Einschränkungen der „Dual Income Tax“ ab 2002 vgl. Lobis, IStR 02, Heft 21, S. 2. Zu anderen Maßnahmen (Steuersatzsenkungen bzw. Steuerbefreiungen) zur Förderung von Investitionen („Visco-Gesetz“, „Tremonti-Gesetz“) vgl. Mayr/Frei, IWB 02, 229 ff.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 56 ff.; Napolitano, IStR 99, Heft 13, S. 3.

⁴¹ Allerdings fließt ein Teil der Einnahmen aus der Gewerbesteuer an den Bund und die Länder (Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG); Beispiele gemeindlicher Hebesätze bei Glanegger/Güroff, § 1 Rn 34.

⁴² Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1121; Glanegger/Güroff, § 1 Rn 14; zum Begriff der Realsteuer Lang, in Tipke/Lang, § 8 Rn 21 (Gegensatz: Personalsteuer, die die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt).

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, § 7 Satz 1 GewStG.⁴³ Grundlage dafür ist der nach dem EStG bzw. KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser ist durch gewisse Modifikationen und durch die ausdrücklichen gesetzlichen **Hinzurechnungen und Kürzungen** nach § 8 und § 9 GewStG so zu verändern, dass der Zweck der Gewerbesteuer, die Erfassung der „objektiven Ertragskraft“ des Gewerbebetriebes, losgelöst von den Beziehungen des Unternehmers zum Betrieb, erreicht wird.⁴⁴ Daher bezwecken diese Vorschriften im Wesentlichen die Gleichstellung des Einsatzes von Eigenkapital und Fremdkapital.⁴⁵ So sind bspw. die Zinsen für Fremdkapital, das der dauerhaften Stärkung des Gewerbebetriebes dient (Dauerschuldzinsen), im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht nicht abziehbar, sondern nach § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzuzurechnen (allerdings nur zur Hälfte).⁴⁶ Ebenso sind nach § 8 Nr. 7 GewStG Miet- und Pachtzinsen und Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen (wiederum nur zur Hälfte, und nur wenn sie nicht beim Vermieter von der Gewerbesteuer erfasst werden).⁴⁷ Als Beispiel für eine Kürzung bleibt für Wohnungsunternehmen (auch für partiell steuerpflichtige Wohnungsgenossenschaften), die ausschließlich eigenen Grundbesitz nutzen und verwalten, der darauf entfallende Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steuerfrei („erweiterte Kürzung“ gegenüber Satz 1).⁴⁸

Insgesamt ist die Umsetzung der eingangs beschriebenen Grundidee in den Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nur unvollkommen gelungen: Bei hohem Einsatz von Fremdkapital oder fremden Wirtschaftsgütern besteht die Gefahr einer Substanzbesteue-

⁴³ Genauer: der Gewerbesteuermessbetrag (§ 14 GewStG), der sich aus dem Produkt aus Gewerbeertrag und Steuermesszahl (für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften stets 5 %) ergibt und auf den der Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG) angewendet wird; vgl. Montag, in Tipke/Lang, § 12 Rn 17, 39.

⁴⁴ Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1157 ff., 1170 ff.; Montag, in Tipke/Lang, § 12 Rn 19, 22 ff.

⁴⁵ Glanegger/Güroff, § 8 Rn 1, § 9 Rn 1; zu einzelnen Vorschriften ders., § 8 Nr. 7 Rn 1, § 8 Nr. 1 Rn 1.

⁴⁶ Krit. dazu Birk, Steuerrecht Rn 1159. Zur Berechnung der Dauerschulden bei Kreditinstituten vgl. § 19 GewStDV.

⁴⁷ Der EuGH BStBl. II 99, 851 (26.10.1999) hat den Verstoß dieser Norm gegen Art. 49 EGV (Dienstleistungsfreiheit) festgestellt, weil die Gewerbesteuerpflicht des Vermieters und damit die Unterlassung der Hinzurechnung nur im Falle eines inländischen Vermieters eintreten kann und damit Verträge mit ausländischen Vermietern diskriminiert werden; laut Art. 4 Nr. 3 des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages v. 21.2.2003 soll künftig in allen Fällen eine Hinzurechnung von ¼ der Mietzinsen erfolgen.

⁴⁸ Ziel ist die Gleichstellung von nur kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit vermögensverwaltenden, nicht-gewerblichen Personengesellschaften; dazu Glanegger/Güroff, § 9 Nr. 1 Rn 1, 17 ff.

nung, andererseits können gewinnstarke Unternehmen von der Gewerbesteuer weitgehend verschont bleiben.⁴⁹

b) Gegenwärtige Probleme der Gewerbesteuer

Die Probleme der Gewerbesteuer gehen zum einen auf ihre zweifelhafte Rechtfertigung zurück: Als zusätzliche Steuerbelastung nur für Gewerbebetriebe soll sie Ausgleich sein für die Lasten, die den Gemeinden durch Gewerbebetriebe entstehen (**Äquivalenzprinzip**).⁵⁰ Die Ungleichbehandlung durch die einseitige Belastung gewerblicher Einkünfte und damit die Verschonung der Freiberufler und der Landwirte legt indes einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des **Art. 3 Abs. 1 GG** nahe.⁵¹

Die Gewerbesteuer steht **nach der Körperschaftsteuerreform** (dazu S. 26 ff.) im Kontext der Herstellung einer vergleichbaren Steuerbelastung zwischen Personenunternehmen und Körperschaften: Im Gegenzug für die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes können Personenunternehmer nach § 35 GewStG⁵² ihre Gewerbesteuer pauschal auf ihre Einkommensteuer anrechnen. Auch infolgedessen hat die Gewerbesteuer ihren Charakter als Objektsteuer verloren und ist zu einer reinen Ertragsteuer geworden⁵³, zu einem „Rechnungsposten“ für die Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden⁵⁴, deren Belastungswirkungen zudem noch ungleich verteilt sind, ohne dass sich dafür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund benennen ließe.

⁴⁹ Zu diesem Ergebnis gelangt Glanegger/Güroff, § 8 Rn 1 f. und § 9 Rn 1; krit. auch Montag, in Tipke/Lang, § 12 Rn 22.

⁵⁰ Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1127; vgl. zur Kritik daran Montag, in Tipke/Lang, § 12 Rn 1 und Glanegger/Güroff, § 1 Rn 11 f., nach dem das Äquivalenzprinzip durchaus als Rechtfertigung einer erweiterten Gewerbesteuer dienen könnte; abl. dazu Hey, StuW 02, 314, 319.

⁵¹ So ausdrücklich FG Niedersachsen v. 23.7.1997, FR 1997, 864, 868 ff., und v. 24.6.1998, FR 1998, 1041, 1047 ff. in zwei Vorlagebeschlüssen nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zum Bundesverfassungsgericht, die von diesem jeweils nicht zur Entscheidung angenommen wurden; krit. dazu auch Birk, Steuerrecht Rn 1128 und Glanegger/Güroff, § 1 Rn 18 mit dem Beispiel des (gewerbesteuerpflichtigen) Handelsvertreters ohne Angestellte im Gegensatz zur (gewerbesteuerfreien) Freiberufler-Großkanzlei.

⁵² Dazu krit. Wendt, FR 00, 1173; Birk, Steuerrecht Rn 568.

⁵³ Zur veränderten Bedeutung der Gewerbesteuer Montag, in Tipke/Lang, § 12 Rn 1, 3, nach dem ihr Objektsteuercharakter „gänzlich weggefallen“ sein soll; nach Glanegger/Güroff, § 1 Rn 14 soll sie eine reine Ertragsteuer geworden sein, deren Objektsteuercharakter sich nicht mehr auf den Besteuerungsgegenstand, sondern nur noch auf die Besteuerungsmaßstäbe bezieht; Hey, StuW 02, 314, 316 qualifiziert sie als eine Art „kommunale Sondersteuer für Kapitalgesellschaften“.

⁵⁴ So Birk, Steuerrecht Rn 1132.

Hinzu tritt noch die Abhängigkeit der Gewerbesteuer(einnahmen) von der Konjunktur und den – häufigen Reformen unterliegenden – Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sie für die Gemeinden zu einer unsicheren Einnahmequelle macht.⁵⁵ Die Gewerbesteuer ist daher seit Jahren in der **politischen Diskussion**, eine von der Bundesregierung eingesetzte Kommission soll in 2003 Reformvorschläge vorlegen.⁵⁶ Sie kann wegen der verfassungsrechtlichen Garantie in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG zugunsten der Gemeinden nicht ersatzlos abgeschafft werden. Die Stimmen in der gegenwärtigen Diskussion reichen von einer Reform der Gewerbesteuer unter Beibehaltung des Objektsteuercharakters bis hin zu ihrer Ersetzung durch einen prozentualen Zuschlag auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zugunsten der Gemeinden.⁵⁷ Immerhin ist ihr Aufkommen zur Zeit deutlich höher als das der Körperschaftsteuer.⁵⁸

2. Italien: IRAP

Die IRAP („regionale Steuer auf produktive Tätigkeiten“, Grundlage: D.Lgs. 446/1997) ist eine **Realsteuer**, eine Besteuerung der **Wertschöpfung** unternehmerischer Tätigkeiten in Produktion, Handel und Dienstleistungen.⁵⁹ Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind nach Art. 3 Abs. 2 lit. a) D.Lgs. 446/1997 steuerpflichtig. Der Ertrag der IRAP steht den italienischen Regionen zu.

Bemessungsgrundlage der IRAP (Art. 4 D.Lgs. 446/1997) soll gemäß ihrem Charakter als Wertschöpfungssteuer nicht der Gewinn, sondern der „Nettoproduktionswert“ der jeweiligen Steuerperiode sein. Im Gegensatz zu den Ertragsteuern wird daher der Aufwand für Personal und Fremdkapital nicht als abziehbar anerkannt.⁶⁰ Diese Kosten sind nach der Konzeption des Gesetzes Teil der zu besteuernenden Wertschöpfung. Der **Steu-**

⁵⁵ Hey, StuW 02, 314, 315.

⁵⁶ Vgl. zum letzten Stand der Bemühungen z. B. F.A.Z. vom 14.2.2003, S. 4.

⁵⁷ Überblick über die Reformmodelle bei Glanegger/Güroff, § 1 Rn 50 ff. Vgl. z. B. den Vorschlag einer Kombination aus einer kommunalen Bürger- und Wirtschaftssteuer in einer Studie der Bertelsmann-Stiftung, F.A.Z. vom 12.2.2003, S. 11.

⁵⁸ Vgl. unter www.bundesfinanzministerium.de.

⁵⁹ Frascarelli, S. 414; Lobis, in Mennel/Förster Rn 177; Napolitano, IStR 99, 27, 28.

⁶⁰ Moschetti, S. 46; Frascarelli, S. 415; Lobis, in Mennel/Förster Rn 184; für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vgl. Art. 5 D.Lgs. 446/1997; die entsprechenden Wertansätze werden der Handelsbilanz (Art. 2425 C.C.) entnommen.

ersatz liegt nach Art. 16 Abs. 1 D.Lgs. 446/1997 bei 4,25 %. Die Regionen können ihn nach Art. 16 Abs. 3 D.Lgs. 446/1997 um einen Prozentpunkt erhöhen.⁶¹

Die IRAP wird vor allem wegen der Ausgestaltung ihrer Bemessungsgrundlage (Nicht-abziehbarkeit der Personal- und Kreditkosten) in der italienischen Literatur stark kritisiert. Nach *Moschetti*⁶² führt sie für gewerbliche Körperschaften annähernd zu einer Besteuerung der Brutto-Einkünfte. Er hält sie daher als Verstoß gegen das Verfassungsgebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Art. 53 Abs. 1 Cost. für verfassungswidrig.⁶³ Im Zuge der geplanten großen Steuerreform ist ihre Abschaffung vorgesehen, für 2003 gilt sie allerdings mit kleinen Änderungen fort.⁶⁴

III. Steuerbelastung der Körperschaften

Die Gesamtsteuerbelastung mit Ertragsteuern setzt sich für **deutsche** Körperschaften zusammen aus der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und dem Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beträgt die Gewerbesteuerbelastung unter Berücksichtigung der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage ca. 16,67 % des Gewerbeertrages.⁶⁵ Weil die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe auch von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abziehbar ist, beträgt die effektive Gewerbesteuerbelastung noch ca. 12,27 %.⁶⁶ Daraus ergibt sich also eine Gesamtbelastung der einbehaltenen Gewinne mit Ertragsteuern von ca. 37,27 %, die sich zuzüglich des Solidaritätszuschlages, der nach §§ 4 Satz 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG 5,5 % der Summe der Körperschaftsteuer beträgt, auf ca. 38,65 % erhöht.⁶⁷

Die Steuerbelastung **italienischer** Körperschaften setzt sich aus der Körperschaftsteuer i. H. v. 34 % und der IRAP zusammen. Deren Steuersatz beträgt 4,25 - 5,25 %, so dass

⁶¹ Lobis, in Mennel/Förster Rn 190. Zu Sondersteuersätzen für bestimmte Sektoren bzw. Genossenschaften vgl. Frascarelli, S. 415 ff.; Gavelli, fisco 98, 7880, 7888; Napolitano, IStR 99, 27, ~~M~~oschetti, S. 46.

⁶² Moschetti, S. 49; Gavelli, fisco 98, 7880, 7888 bezeichnet sie als Steuer von „bizzarer Natur“.

⁶³ Lobis, IStR 02, Heft 17, S. 2.

⁶⁴ Scheffler, S. 229.

⁶⁵ Scheffler, S. 249.

⁶⁶ Scheffler, S. 249; die Gesamtbelastung liegt wegen des erhöhten Körperschaftsteuersatzes in 2003 etwas höher. Nach Broer, DStZ 02, 441, 443 liegt Deutschland mit seiner nominellen Steuerbelastung im oberen Mittelfeld, hinsichtlich seiner effektiven Steuersätze im Mittelfeld vergleichbarer Länder.

sich rechnerisch eine Gesamtbelastung von 38,25 - 39,25 % ergibt. Im Gegensatz zur deutschen Gewerbesteuer ist die IRAP nicht als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer abziehbar.⁶⁸ Indes ist wegen der erheblich verbreiterten Bemessungsgrundlage der italienischen IRAP ihr hier zugrunde gelegter Steuersatz rechnerisch nicht mit dem Körperschaftsteuersatz vergleichbar; die Addierung ist daher wenig aussagekräftig.⁶⁹

B. Systeme zur Vermeidung der Doppelbelastung⁷⁰

I. Italienisches Anrechnungsverfahren von 1998⁷¹

1. Funktionsweise

Das italienische Anrechnungsverfahren löst das Problem der Doppelbelastung⁷² ausgeschütteter Gewinne, indem die von der Körperschaft gezahlte Körperschaftsteuer auf die von den Anteilseignern zu zahlende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet wird. Dazu werden den Anteilseignern bei der Ausschüttung mit Körperschaftsteuer vorbelasteter Gewinne entsprechende Steuergutschriften erteilt. Ausgeschüttete Gewinne werden dann im Ergebnis (nur) mit den jeweiligen persönlichen Steuersätzen der Gesellschafter versteuert. Die Körperschaftsteuerbelastung der Körperschaft ist in diesem System lediglich eine **vorläufige**, gleichsam vorweggenommene Besteuerung der Gesellschafter.⁷³ Das Anrechnungsverfahren geht daher auf ein grundlegend verändertes Verständnis von der Besteuerung der Körperschaft zurück, indem über deren rechtliche Selbständigkeit hinweg der „Durchgriff“ auf die Gesellschafter erfolgt.⁷⁴

⁶⁸ Napolitano, IStR 99, 27, 29; krit. dazu Falsitta, S. 227; nach Meinung von Gaffuri, S. 178 verfassungswidrig.

⁶⁹ Darauf verweist speziell mit Blick auf die italienische IRAP Broer, DStZ 02, 441, 444; dort auch allgemein zur Problematik internationaler Steuerbelastungsvergleiche.

⁷⁰ Überblick über die verschiedenen Körperschaftsteuersysteme in Europa bei Kellersmann/Treisch, S. 95 ff.

⁷¹ Vgl. dazu Bozza-Bodden, S. 167 ff. (Stand 2001); Überblick auch bei Lobis, in Menzel/Förster Rn 156 ff. (Stand 2002).

⁷² Dieses Problem ist durch die Einführung der Körperschaftsteuer als Hauptertragsteuer für Körperschaften im Zuge der großen Steuerreform 1971/1973 verschärft worden, mit negativen Auswirkungen auf die Kapitalausstattung der Gesellschaften, dazu Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 256).

⁷³ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257); vgl. auch Knobbe-Keuk, S. 565.

⁷⁴ Vgl. Knobbe-Keuk, S. 565 f.

Kennzeichnendes Merkmal des aktuellen, seit 1998 geltenden italienischen Anrechnungsverfahrens ist die flexible **Anpassung** der dem Anteilseigner gewährten **Steuer-gutschrift** an die von der Körperschaft tatsächlich gezahlte **Körperschaftsteuer**.⁷⁵ Da-gegen war im Vorgängermodell (1984-1997)⁷⁶ und dem deutschen Anrechnungsverfahren (1977-2001) wegen der stets gleich hohen Steuergutschrift für den Anteilseigner die Anpassung der Körperschaftsteuervorbelastung der Gesellschaft an die Steuergutschrift erforderlich. Dies erfolgte in Deutschland durch die Herstellung der „Ausschüttungsbe-lastung“ i. H. v. 30 % und in Italien bis 1997 durch die Ausgleichssteuer (maggiorazzi-one di conguaglio).⁷⁷ Letztere entfällt zwar im neuen Anrechnungsverfahren, am Erfor-dernis der Abdeckung der Steuergutschrift durch eine vorangegangene Körperschafts-teuerzahlung wurde aber festgehalten (**Deckungsprinzip**).⁷⁸ Dieses Deckungsprinzip kannte das erste italienische Anrechnungsverfahren (1978-1983) nicht, das Anrechnun-gen ohne Sicherstellung einer Vorbelastung bei der Gesellschaft ermöglichte und da-durch zu Missbräuchen Anlass gab.⁷⁹ Ziel der letzten, „radikalen Veränderung“ des An-rechnungsverfahrens war die Vereinfachung und Rationalisierung des Steuerrechts.⁸⁰

Die **Steuergutschrift** (credito d'imposta) nach Art. 14 Abs. 1 TUIR wird dem Anteils-eigner bei Gewinnausschüttungen zusätzlich zur Nettodividende gewährt. Vorausset-zung ist, dass die Gutschrift im Einzelfall durch entsprechende Körperschaftsteuerzah-lungen der Gesellschaft gedeckt ist, die sich in den beiden „Körperschaftsteuerspei-chern“ (Korb A und Korb B) befinden (Steuerguthabenmodell).⁸¹ Die Steuergutschrift korrespondiert mit dem jeweiligen Körperschaftsteuersatz, um so die Körperschaftsteu-

⁷⁵ Bozza-Bodden, S. 187; Lobis, IStR 99, 673, 674 f.; Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257), Art. 105 Nr. 1 (S. 1437).

⁷⁶ Dazu Hüttemann, StuW 94, 163, 164 ff.; Bozza-Bodden, S. 139 ff.; Fantozzi, AG 92, 258, 263.

⁷⁷ Art. 105 TUIR a. F. In Deutschland wurde dazu die Thesaurierungsbelastung (zuletzt 40 %) abge-senkt bzw. bei nicht vorbelasteten Gewinnrücklagen heraufgeschleust. In Italien war (bzw. ist) der Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne dagegen einheitlich, steuerfreie Gewinn-rücklagen mussten durch die Ausgleichssteuer entsprechend nachbelastet werden, ohne die sich we-gen der zahlreichen Steuerbefreiungen Lücken aufgetan hätten, Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257), Art. 105 Nr. 1 (S. 1436).

⁷⁸ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 105 Nr. 1 (S. 1436).

⁷⁹ Dazu Hüttemann, StuW 94, 163, 164; Bozza-Bodden, S. 142 ff.; Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257); Fantozzi, AG 92, 258, 262 f.

⁸⁰ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 105 Nr. 1 (S. 1436).

⁸¹ Dazu Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257); Bozza-Bodden, S. 35 ff.; 167 ff.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 156 ff.; ders., IStR 99, 673, 674 ff.

ervorbelastung exakt zu neutralisieren⁸²; sie beträgt bei einem Steuersatz von 34 % (Art. 91 TUIR) ab 2003 51,51 % der Nettodividende, vgl. Art. 14 Abs. 1 TUIR.⁸³

Auf der **Ebene der Gesellschaft** ist daher nicht mehr die Steuerbelastung der Rücklagen, sondern die gezahlte Körperschaftsteuer zu ermitteln und aufzuzeichnen, die bei der Ausschüttung von Gewinnen eine Steuergutschrift vermitteln kann:⁸⁴ Korb A (Art. 105 Abs. 1 lit. a) TUIR) enthält die von der Körperschaft tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer, für die das Mitglied bei der Gewinnausschüttung eine vollwertige Steuergutschrift erhält.⁸⁵ In Korb B (Art. 105 Abs. 1 lit. b) TUIR) dagegen wird gleichsam fiktive Körperschaftsteuer gespeichert.⁸⁶ Hieraus werden (beschränkte) Steuergutschriften weitergereicht, obwohl die Gesellschaft auf solche Gewinne keine oder nur eine reduzierte Körperschaftsteuer entrichtet hat. Zweck dieser „ungedeckten“ Steuergutschriften (aus Korb B) ist die Weiterleitung steuerlicher Vorteile über die Gesellschaft hinaus auf die Anteilseigner, die ohne solche fiktiven Steuergutschriften durch die Besteuerung bei den Gesellschaftern wieder aufgehoben würden.⁸⁷ Die Fälle, in denen eine fiktive Steuergutschrift in Korb B eingestellt wird, sind in Art. 105 Abs. 4 TUIR abschließend aufgelistet. Dies betrifft z. B. (teilweise) Steuerbefreiungen aufgrund der „Dual Income Tax“ (siehe dazu S. 13 f.), der Ersatzsteuer auf Veräußerungsgewinne (imposta sostitutiva, siehe S. 41), der Mutter-Tochter-Richtlinie, der Südtalilien-Förderung.⁸⁸

Der **Anteilseigner** erhält dann bei der Gewinnausschüttung – je nach Deckung durch von der Gesellschaft gezahlte und in den Körben A und B gespeicherte Steuerguthaben – eine Steuergutschrift vermittelt.⁸⁹ Diese wird mit seiner persönlichen Ertragsteuerschuld verrechnet. Die Verrechnungsmöglichkeit ist bei Steuergutschriften aus Korb B

⁸² Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257).

⁸³ I. d. F. des Art. 4 Abs. 1 L. 289/2002.

⁸⁴ Vgl. Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 105 Nr. 1 (S. 1437, 1439). Gesondert festzuhalten sind noch Rücklagen, die aus Gesellschaftereinlagen stammen und deren Rückgewähr daher nicht steuerpflichtig ist, vgl. Bozza-Bodden, S. 168.

⁸⁵ Valacca, Art. 105 Abs. 2 Nr. 1; Bozza-Bodden, S. 168 ff.

⁸⁶ Bozza-Bodden, S. 171 ff.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 158; ders. IStR 99, 673, 675 f.

⁸⁷ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257), Art. 94 Nr. 2 (S. 1377), Art. 105 Nr. 1 (S. 1437), Nr. 4 (S. 1442); Lobis, in Mennel/Förster Rn 158.

⁸⁸ Dazu Bozza-Bodden, S. 171 f.; Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 105 Nr. 4 (S. 1442).

⁸⁹ Zu den Regeln über die Verwendungsreihenfolge der Körbe vgl. Bozza-Bodden, S. 174 f.; die Gesellschaft bescheinigt dem Anteilseigner den steuerlichen Status der Dividende (mit oder ohne Steuergutschrift aus Korb A oder B) bei der Ausschüttung.

allerdings eingeschränkt.⁹⁰ Die Steuergutschrift kommt dagegen nicht zum Tragen, wenn im Einzelfall die Dividende anstelle des Anrechnungsverfahrens einer Quellensteuer mit Abgeltungswirkung unterliegt.⁹¹

Hauptzweck des Anrechnungsverfahrens ist nach italienischem Verständnis die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen; Aspekte der Rechtsform- oder der Gewinnverwendungsneutralität, die ebenfalls für das Anrechnungsverfahren ins Feld geführt werden, sollen nur eine untergeordnete Rolle spielen.⁹²

2. Alternative: Quellensteuer mit Abgeltungswirkung

Das italienische System der Dividendenbesteuerung kennt als Alternative zum Anrechnungsverfahren die Quellensteuer mit Abgeltungswirkung (*ritenuta a titolo d'imposta*). Die Quellenbesteuerung der Dividenden ist 1998 reformiert worden⁹³ und in Art. 27 D.P.R. 600/1973 geregelt. Eine allgemeine Kapitalertragsteuer auf Dividenden wie in Deutschland, die bei Ausschüttung als vorläufige Quellensteuer erhoben und dann bei der Einkommensteuer angerechnet wird, gibt es in Italien seitdem nicht mehr.⁹⁴ Bei Vorliegen bestimmter, in Art. 27 Abs. 1 D.P.R. 600/1973 genannter Voraussetzungen kommt dagegen anstelle des Anrechnungsverfahrens eine definitive **Quellensteuer** i. H. v. 12,5 % mit **Abgeltungswirkung** (*cedolare secca*) zur Anwendung.⁹⁵ Im Gegensatz zur vorläufigen Kapitalertragsteuer muss der Anteilseigner die erhaltene Dividende dann nicht mehr in seine Einkommensteuererklärung einbeziehen. Dafür erhält er im Gegenzug keine Steuergutschrift mehr, die er nach Art. 14 TUIR auf seine Einkommensteuer anrechnen kann. Es entfällt also nicht nur die Einkommensteuer-Erklärungspflicht der Dividende für den Anteilseigner, sondern auch die Pflicht der aus-

⁹⁰ Ein sich nach Abzug der Gutschrift ergebender negativer Betrag wird im Gegensatz zu einer Gutschrift aus Korb A nicht erstattet und darf nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden, vgl. Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 1 (S. 257), Art. 94 Nr. 2 (S. 1378); Lobis, in Menzel/Förster Rn 159; ders., IStR 99, 673, 674.

⁹¹ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 3.1 (S. 259).

⁹² Zu diesem Ergebnis gelangt Bozza-Bodden, S. 134 ff.

⁹³ Durch D. Lgs. 461/1997.

⁹⁴ Bis 1998 wurde eine Kapitalertragsteuer auf Dividenden i. H. v. 10 % erhoben, die auf die Einkommensteuer anrechenbar war (Art. 27 Abs. 1 D.P.R. 600/1973 a. F.); dazu Bozza-Bodden, S. 162, 189; Lobis, IStR 99, 673, 674. Gesellschafter börsennotierter Gesellschaften konnten aufgrund einer Sonderregelung seit 1994 alternativ zu einer definitiven Quellensteuer mit Abgeltungswirkung i. H. v. 12,5 % optieren, vgl. Bozza-Bodden, S. 162 f.

⁹⁵ Seit 1.7.1998, dazu Nanneti, EC Tax Review 01, 187 f.; Bozza-Bodden, S. 188; Lobis, IStR 99, 673, 674.

schüttenden Gesellschaft zur Erklärung, ob und ggf. in welchem Umfang die ausgeschüttete Dividende mit einer Steuergutschrift verbunden ist.⁹⁶ Allerdings werden auch bei Anwendung der Quellensteuer die Steuerguthaben der Gesellschaft (Körbe A und B) verbraucht, obwohl der Dividendenempfänger in diesem Falle von der Steuergutschrift keinen Gebrauch macht, vgl. Art. 105 Abs. 5 TUIR.⁹⁷ Dadurch wird sichergestellt, dass die Körperschaftsteuerbelastung definitiv wird und nicht mehr zur Anrechnung gelangen kann.

Als **Voraussetzung** für die Anwendung der Quellensteuer muss der Anteilseigner eine natürliche Person sein, deren Beteiligung an der Gesellschaft nicht qualifiziert⁹⁸ ist und nicht zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes (impresa)⁹⁹ gehört. Außerdem muss er in Italien ansässig sein, für ausländische Anteilseigner gilt nach Art. 27 Abs. 3 D.P.R. 600/1973 eine höhere Quellensteuer mit Abgeltungswirkung i. H. v. 27 %.¹⁰⁰ Nicht anwendbar ist die Quellensteuer daher für folgende Anteilseigner: Natürliche Personen mit qualifizierten oder gewerblichen Beteiligungen und für alle Gesellschaften (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Personengesellschaften).

3. Verhältnis Anrechnungsverfahren – Quellensteuer / Bewertung

Die genannten Voraussetzungen für die Abgeltungssteuer erfüllen typischerweise Privatpersonen mit einer (relativ) geringfügigen Beteiligung. Sie sind jedoch nicht darauf festgelegt. Das Gesetz räumt ihnen im Ergebnis ein **Wahlrecht** zwischen der abgeltenden Quellensteuer und dem Anrechnungsverfahren (mit Steuergutschrift) ein, vgl. Art. 27 Abs. 5 Satz 2 D.P.R. 600/1973. Um in den Genuss der Quellensteuer zu kom-

⁹⁶ Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 19.

⁹⁷ Valacca, Art. 105 Abs. 5 Nr. 1.

⁹⁸ Die Beteiligung ist nach Art. 81 Abs. 1 lit. c) Satz 1 TUIR nicht qualifiziert, wenn in börsennotierten Gesellschaften nur bis zu 5 % der Gesellschaftsanteile und bis zu 2 % der Stimmrechte, in anderen Gesellschaften bis zu 25 % der Anteile und bis zu 20 % der Stimmrechte gehalten werden.

⁹⁹ Unschädlich ist daher, wenn der Gesellschafter Einzelunternehmer (imprenditore individuale) oder Landwirt ist, solange seine Beteiligung nicht zu einem Gewerbebetrieb gehört, vgl. Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 18. Das richtet sich nach Art. 77 Abs. 1 TUIR, wonach Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes eines Einzelunternehmers neben den betriebsnotwendigen Anlagegütern (beni strumentali) die im Inventar (Art. 2217 C.C.) aufgeführten Vermögensgegenstände sind. Bei Personengesellschaften sind nach Art. 77 Abs. 2 TUIR alle Vermögensgegenstände Betriebsvermögen.

¹⁰⁰ Soweit sie in Italien keine Betriebsstätte unterhalten. Bei (Doppel)Besteuerung der Dividende im Ausland besteht die Möglichkeit zur Erstattung von 4/9 der Quellensteuer, vgl. Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 20.

men, müssen sie ihrer Gesellschaft einmal bestätigen, deren Voraussetzungen einzuhalten (nicht gewerbliche, nicht qualifizierte Beteiligung).¹⁰¹ Nur dann erhebt die Gesellschaft auf die Gewinnausschüttung die Quellensteuer i. H. v. 12,5 %. Trotzdem kann der Anteilseigner weiterhin bis zur Auszahlung der Dividende zur Anwendung des Anrechnungsverfahrens (mit Steuergutschrift) optieren,¹⁰² vgl. Art. 27 Abs. 5 Satz 2 D.P.R. 600/1973.

Welche Wahl für den Anteilseigner **günstiger** ist, hängt von seiner persönlichen steuerlichen Situation ab, aber auch davon, ob und in welcher Höhe die Gesellschaft ihm (bei Option für das Anrechnungsverfahren) eine Steuergutschrift vermitteln kann.¹⁰³ Die Quellensteuer belastet die Nettodividende mit 12,5 %. Wegen der fehlenden Steuergutschrift wird jedoch die Körperschaftsteuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft definitiv und kann nicht mehr in die Einkommensteuer des Anteilseigners „integriert“ und dadurch auf dessen persönlichen Einkommensteuersatz hin „neutralisiert“ werden. Insgesamt unterliegt dann der ausgeschüttete Gewinn bei einem Körperschaftsteuersatz von 34 % und einem IRAP-Steuersatz von 4,25 % einschließlich der Quellensteuer einer **Gesamtbelastung** von ca. 46 %. Liegt der persönliche Einkommensteuersatz, mit dem die Dividende zu versteuern wäre, niedriger, führt die Anwendung der Quellensteuer zu einer Mehrbelastung. Da der Einkommensteuersatz (ab einem zu versteuernden Einkommen von 70.000 €) ab 2003 bei 45 % liegt (Art. 11 Abs. 1 lit. e) TUIR i.d.F. des Art. 2 Abs. 1 lit. c) L. 289/2002), ist das Anrechnungsverfahren regelmäßig günstiger, insbesondere für Steuerpflichtige mit durchschnittlichem Einkommen.¹⁰⁴ Andererseits wird im Falle der Quellensteuer Verwaltungsaufwand für die Gesellschaft und den Anteilseigner vermieden,¹⁰⁵ auch bleibt dieser mit seinen Dividendeneinkünften gegenüber der Finanzverwaltung anonym.

Dies wirft die Frage auf, welches System im Rahmen der Wahlmöglichkeit für die privaten Anteilseigner vom Gesetzgeber als **Grundsystem** der Dividendenbesteuerung betrachtet wird. Zunächst ist im Einkommensteuerrecht nur das Anrechnungsverfahren

¹⁰¹ Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 3.1 (S. 259); Nanneti, EC Tax Review 01, 187 f.; Bozza-Bodden, S. 188 Anm. 192; Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 18.

¹⁰² Leo/Monacchi/Schiavo, Art. 14 Nr. 3.1 (S. 259); Lobis, IStR 99, 673, 674.

¹⁰³ Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 19.

¹⁰⁴ Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 19.

¹⁰⁵ Chiusoli, Cooperative e consorzi 01, 15, 19.

vorgesehen, vgl. Art. 14 TUIR. Die Spezialnorm zur Quellenbesteuerung von Dividenden, Art. 27 D.P.R. 600/1973, postuliert in Abs. 1 die Quellensteuer als Grundfall. Für deren Anwendung genügt zwar die entsprechende Erklärung des Anteilseigners, ohne diese gilt aber im Ausgangsfall das Anrechnungsverfahren. Die Erklärung des Anteilseigners ist jedoch nicht mehr als eine technisch notwendige Voraussetzung. Denn die ausschüttende Gesellschaft muss wissen, für wen sie die Quellensteuer einbehalten oder wem sie mit der Ausschüttung eine Steuergutschrift bescheinigen muss. Die Quellensteuer soll offensichtlich für diejenigen Dividendenempfänger, für die sie typischerweise in Frage kommt, das Besteuerungsverfahren vereinfachen, also für Kleinaktionäre (in Publikumsgesellschaften) und sonstige Privatpersonen mit nichtunternehmerischen Beteiligungen. Das sind die Fälle, in denen die Beteiligung an der Gesellschaft nicht aus unternehmerischen, sondern aus Gründen der Kapitalanlage erfolgt. Für die Quellensteuer spricht also ihre Praktikabilität. Die Option zum Anrechnungsverfahren wird dagegen wohl deshalb zugelassen, um diese Anteilseigner im Vergleich zu den qualifiziert oder gewerblich beteiligten nicht zwingend schlechter zu stellen. Damit wird zudem verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die (ungleiche) Wirkung der Quellensteuer begegnet.

Beachtlich ist jedoch, dass der Gesetzgeber für diese **Vereinfachungseffekte** auf die stringente Anwendung des Anrechnungsverfahrens verzichtet, obwohl hinter diesem doch die klare Logik steht, die punktgenaue Integration der Körperschaftsteuerbelastung in die Einkommensbesteuerung der Anteilseigner zu gewährleisten. Dieser tragende Grundgedanke müsste doch für alle Anteilseigner gelten, gerade auch für die privat und geringfügig Beteiligten. Dies sieht der Gesetzgeber – insofern mehr pragmatisch orientiert – jedoch offensichtlich anders. Die abgeltende Quellensteuer ist in Italien ohnehin weiter verbreitet,¹⁰⁶ während sie in Deutschland eher als Fremdkörper in einem auf dem synthetischen Einkünfteverständnis aufbauendem Einkommensteuerrecht verstanden wird.¹⁰⁷ Die geplante große Steuerreform in Italien (siehe S. 49) und die neuere Absicht der deutschen Bundesregierung, eine Zinsabschlagsteuer mit Abgeltungswirkung einzuführen (siehe Anm. 172), würden jedoch für den Bereich der privaten Kapitaleinkünfte

¹⁰⁶ Vgl. die Quellensteuer mit Abgeltungswirkung für Kapitaleinkünfte allgemein, die von Privatpersonen bezogen werden, Art. 26 Abs. 4 D.P.R. 600/1973. Vgl. dazu den Überblick bei Lobis, in Menzel/Förster Rn 125 ff.; ders., IStR 98, Heft 13, S. 2.

¹⁰⁷ Siehe Anm. 225.

zu einer erheblichen Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Abgeltungssteuer und zu ihrer Etablierung im Steuersystem (und nicht nur in Randbereichen) beitragen.

II. Deutsches Halbeinkünfteverfahren von 2001

Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 ist mit Wirkung ab 2001 (für die Anteilseigner ab 2002) das Halbeinkünfteverfahren geschaffen worden. Dieses hat das seit 1977 geltende Vollenrechnungsverfahren¹⁰⁸ abgelöst, das ähnlich funktionierte wie das italienische Anrechnungsverfahren vor der Steuerreform von 1998. Allerdings galt in Deutschland ein gespaltener Körperschaftsteuersatz: Die Belastung thesaurierter Gewinne betrug zuletzt 40 %, diejenige ausgeschütteter Gewinne stets 30 % (Ausschüttungsbelastung).¹⁰⁹

1. Funktionsweise

Die Leitidee des Halbeinkünfteverfahrens ist, die Gesamtsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne auf Körperschaft und Anteilseigner so **aufzuteilen** („hälftig“), dass eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden und eine Gewinnausschüttung in der Summe einmal steuerlich belastet wird, auch wenn sie von zwei Steuerpflichtigen versteuert wird. Dies wird gesetzestechnisch durch eine Reihe auf das Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz verteilter Rechtsnormen erreicht, insbesondere durch § 3 Nr. 40 EStG.

a) Trennungsprinzip

In Abkehr vom Anrechnungsverfahren führt das Halbeinkünfteverfahren zurück zur **Trennung** zwischen der Besteuerung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner (wie im klassischen Körperschaftsteuersystem). Die Körperschaftsteuer als definitive Steuer der Gesellschaft und die Besteuerung der Gesellschafter sind formal unabhängig voneinander. Daher muss zwischen der Besteuerung beider Ebenen auch keine exakte Korres-

¹⁰⁸ Dazu im Überblick Birk, Steuerrecht Rn 1098 ff; Frotscher, § 36 KStG Rn 1 ff.

¹⁰⁹ Die Tarifspreizung war vor Einführung des Anrechnungsverfahrens bis 1976 noch deutlicher: 51 % für einbehaltene und 15 % für ausgeschüttete Gewinne, vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1044; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 2; allerdings ohne Berücksichtigung dieser Vorbelastung beim Dividendenempfänger (klassisches System).

pondenz (mehr) hergestellt werden wie im deutschen Anrechnungsverfahren, wo mit Blick auf die Steuergutschrift eine einheitliche Körperschaftsteuervorbelastung aller ausgeschütteten Gewinne erforderlich war, oder wie im italienischen Anrechnungsverfahren von 1998, wo eine Steuergutschrift nur bei entsprechender Vorbelastung erteilt wird. Vielmehr wird die nötige Abstimmung durch den Gesetzgeber **pauschaliert**: Mit Blick auf die beim Anteilseigner nachfolgende Besteuerung wird der Körperschaftsteuersatz auf 25 % (in 2003 26,5 %) statt vorher 40 % festgelegt. Die Tarifbelastung von der Körperschaft zu versteuernden Gewinne ist daher unabhängig von Thesaurierung oder Ausschüttung gleich. Zudem müssen steuerfreie Gewinne im Ausschüttungsfall nicht mehr auf die Ausschüttungsbelastung hochgeschleust werden. Damit wird auch die Gliederung des Eigenkapitals nach seiner jeweiligen Körperschaftsteuerbelastung überflüssig. Lediglich die über das Nennkapital hinaus von den Anteilseignern erbrachte Einlagen sind auf dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) gesondert auszuweisen, da ihre Rückzahlung beim Anteilseigner keine Steuerbelastung auslösen soll.

Beim **Anteilseigner** erfolgt dann gleichsam der **zweite steuerliche Zugriff** auf die Gewinne, der ihre Steuerbelastung komplettieren soll. Die Vorbelastung auf der Ebene der Körperschaft wird pauschal dadurch berücksichtigt, dass die erhaltene Gewinnausschüttung nur noch zur Hälfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage eingeht und zur anderen Hälfte steuerfrei bleibt, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d), Satz 2 EStG (für Dividenden an private wie betrieblich beteiligte Anteilseigner). Ein Grundsatz im neuen Körperschaftsteuersystem ist daneben die Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und **Veräußerungsgewinnen** aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen.¹¹⁰ Daher sind auch Veräußerungsgewinne nur zur Hälfte einkommensteuerpflichtig, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a) bis c), j) EStG. Denn auch der durch sie verkörperte Vermögenszuwachs beim Anteilseigner soll auf Wertsteigerungen zurückgehen, die bereits bei der Gesellschaft besteuert wurden, wie z. B. die mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinnrücklagen der Gesellschaft; zur Problematik dieser Annahme sogleich auf S. 28.

Die Regel der hälftigen Besteuerung gilt allerdings nur für einkommensteuerpflichtige Anteilseigner, also für natürliche Personen, auch als Gesellschafter von Personengesell-

¹¹⁰ Vgl. Crezelius, DB 01, 221, 225; HHR-Steuerreform/Watermeyer, § 8b KStG Rn R 10, wonach der Veräußerungsgewinn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer antizipierten Gewinnausschüttung bzw. einer Totalausschüttung entspricht.

schaften. Für **Körperschaften als Anteilseigner** normieren § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG die vollständige Freistellung der Gewinnausschüttungen und der Veräußerungsgewinne. Grund dafür ist, dass die von Körperschaften vereinnahmten Dividenden bei Weiterausschüttung an deren (einkommensteuerpflichtige) Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert werden. Daher erfolgt der zweite Steuerzugriff immer erst bei der Ausschüttung an einkommensteuerpflichtige, natürliche Personen. Die Steuerfreistellung wird daher nicht als Steuervergünstigung, sondern als für eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung der Körperschaften gebotene Konsequenz der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bewertet.¹¹¹ Sie ermöglicht die Durchschüttung von Gewinnen durch Körperschaften in Beteiligungsketten ohne Steuerakkumulation.¹¹²

b) Behandlung der Veräußerungsgewinne

Von Körperschaften erzielte Veräußerungsgewinne bleiben nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Daran wird wiederum der beabsichtigte Gleichlauf hinsichtlich der Vermeidung steuerlicher Doppelbelastungen von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen deutlich.¹¹³ Auf deren sofortige Versteuerung wird verzichtet, da die in der veräußerten Gesellschaft vorhandenen offenen Gewinnrücklagen bereits vorbelastet und die stillen Reserven weiterhin steuerverstrickt sind.¹¹⁴ Mit dem Veräußerungspreis werden nämlich regelmäßig auch die in der Gesellschaft vorhandenen **stillen Reserven** vergütet. Diese haben zwar noch keine steuerliche Vorbelastung durch Körperschaftsteuer erfahren. Jedoch bleiben die Wirtschaftsgüter, die den Wert dieser stillen Reserven ausmachen, in der Gesellschaft steuerverstrickt: Ihre künftige Veräußerung durch die Gesellschaft würde einen für diese steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auslösen, der bei seiner Weiterausschüttung an eine natürliche Person dann vollständig steuerlich erfasst würde.

¹¹¹ Frotscher, § 8b KStG Rn 3 f.; Crezelius, DB 01, 221, 224 ff. Gegen die zweifache Besteuerung der Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren und für ihre völlige Steuerfreiheit für alle Anteilseigner Schreiber, WPg. 02, 557, 565.

¹¹² HHR-Steuerreform/Watermeyer, § 8b KStG Rn R 10; Crezelius, DB 01, 221, 224; allerdings mit Einschränkungen für Streubesitzdividenden hinsichtlich der Gewerbesteuer, vgl. § 8 Nr. 5 GewStG. Diese nicht in das neue System der Dividendenbesteuerung passende Hinzurechnungsvorschrift wurde erst Ende 2001 wohl aus fiskalischen Motiven eingeführt; vgl. Glanegger/Güroff, § 8 Nr. 5 Rn 1; HHR-2002/Altendorf, § 8b KStG Rn J 01-4.

¹¹³ Vgl. Kanzler, FR 03, 1, 7; vgl. auch Nachweise in Anm. 110.

¹¹⁴ Kanzler, FR 03, 1, 7 f.; Birk, Steuerrecht Rn 1062a; Schreiber, WPg. 02, 557, 567; Blümich/Menck, § 8b KStG Rn 21 unter Verweis auf die Gesetzesbegründung, die u. a. auf die steuerliche Erleichterung der Schaffung betriebswirtschaftlich vernünftiger Beteiligungsstrukturen und die Entflechtung der „Deutschland AG“ abzielt.

Dieser von der Gesellschaft erzielbare Veräußerungsgewinn ist jedoch nur ein künftiger, potentieller Gewinn, dessen tatsächliches Eintreten ungewiss ist. Die Besteuerung ist dadurch auf einen künftigen Zeitpunkt hinausgeschoben und zudem nicht sichergestellt. Daher hat sich an der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG starke **Kritik**¹¹⁵ entzündet: Der Veräußerungsgewinn der veräußernden Körperschaft bleibe als ein auch nach GoB tatsächlich realisierter Gewinn unversteuert und seine spätere Besteuerung daher offen; die Nichtbesteuerung bei der veräußernden Körperschaft verstoße gegen das Subjektprinzip und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz.¹¹⁶ Außerdem bleibe in dem Gesetzesmodell unberücksichtigt, dass der Veräußerungsgewinn auch auf ganz andere Faktoren als auf die Vergütung offener und stiller Reserven zurückgehen könne, wie z. B. auf den Geschäftswert oder (Börsen)Werterwartungen, die womöglich niemals steuerlich erfasst würden.¹¹⁷ Für die Steuerbefreiung wird dagegen ihre Praktikabilität vorgebracht, mit der sie Doppelbesteuerungen auf einfache Weise verhindert; außerdem fügt sie sich systemgerecht und in jedem Falle europarechtskonform in das vom Gesetzgeber reformierte Körperschaftsteuerrecht ein.¹¹⁸

c) Abzugsverbot für Aufwendungen

Kehrseite der vollständigen bzw. hälftigen Freistellung der Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne ist die korrespondierende Einschränkung der Abziehbarkeit der auf die Beteiligung entfallenen Aufwendungen, vgl. § 3c Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG. Dieses zunächst konsequent erscheinende Abzugsverbot¹¹⁹ wird heftig **kritisiert** und für einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gehalten, da bei der im Halbeinkünfteverfahren gebotenen Ge-

¹¹⁵ Vgl. Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 3; Hey, DStJG 24, 155, 200 f.; Pezzer, DStJG 25, 25, 56 f.; van Lishaut, StuW 00, 182, 192 f.; Bareis, StuW 00, 133, 142.

¹¹⁶ Hey, DStJG 24, 155, 200; Wochinger, FR 01, 1253, 1256; Pezzer, DStJG 25, 25, 56 f. sieht darin ein ungerechtfertigtes Steuerprivileg.

¹¹⁷ Van Lishaut, StuW 00, 182, 192 f.; Pezzer, DStJG 25, 25, 56 f.; Bareis, StuW 00, 133, 142; nach Hey, DStJG 24, 155, 200 besteht überhaupt keine zwingende Korrelation zwischen dem Veräußerungsgewinn und den stillen Reserven; HHR-Steuerreform/Raupach, Einf. Rn R 16 weist zudem darauf hin, dass damit auch entschieden sei, sämtliche in der Vergangenheit mittels einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften gebildeten stillen Reserven steuerfrei zu belassen; sollte damit eine Lenkungsabsicht verfolgt werden, wäre dies nach Raupach eine Ungleichbehandlung gegenüber Personenunternehmen.

¹¹⁸ Vgl. Kanzler, FR 03, 1, 8 f.

¹¹⁹ Vgl. den allgemeinen Grundsatz in § 3 Abs. 1 EStG (kein Abzug der Aufwendungen bei steuerfreien Einnahmen).

sambetrachtung von Körperschaft und Anteilseignern keine endgültige Steuerfreistellung der Einnahmen gegeben ist.¹²⁰ Die Gesamtsteuerbelastung wird vielmehr gerade mit Hilfe der Steuerfreistellungen so auf die beteiligten Subjekte aufgeteilt, dass sich insgesamt eine annähernd einmalige Belastung ergibt. Daher müssten auch die zur Erzielung dieser Einnahmen gemachten Aufwendungen vollständig abziehbar sein, unabhängig davon, bei welchem Steuersubjekt in der Beteiligungskette sie anfallen.¹²¹ Zu einer Gesetzeskorrektur ist es jedoch bislang nicht gekommen.¹²²

d) Behandlung der Altrücklagen

Für die Ausschüttung von Altgewinnen, die aus der Zeit vor dem Systemwechsel stammen und noch mit dem damaligen höheren Thesaurierungssteuersatz (von zuletzt 40 %) vorbelastet sind, gilt ebenfalls das Halbeinkünfteverfahren und keine Steuergutschrift mehr. Doch führt ihre Ausschüttung in einer **Übergangszeit** von 15 Jahren zu einer Reduzierung der Körperschaftsteuervorbelastung auf 30 % und zu einer Erstattung der Differenz an die Gesellschaft.¹²³ Die Nutzung dieser „**Körperschaftsteuerguthaben**“ hat dazu beigetragen, dass das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer im Jahr 2001 negativ (!) war. Daher plant die Bundesregierung, die Nutzungsmöglichkeiten dieser Körperschaftsteuerguthaben einzuschränken.¹²⁴ Dies könnte **verfassungsrechtliche Probleme** aufwerfen¹²⁵ und zu Verfassungsbeschwerden der betroffenen Körperschaft-

¹²⁰ Vgl. Kirchhof/von Beckerath, § 3c Rn 29 f.; HHR-Steuerreform/Haep/Nacke, § 3c EStG Rn R3; Schön, FR 01, 381, 385; Frotscher, DStR 01, 2045, 2048; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 6; Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rn 143; Schreiber, WPg. 02, 557, 565.

¹²¹ Anderenfalls kommt es nach Kessler/Schmalz/Schmidt, DStR 01, 1865, 1871 zu einer Besteuerung von Aufwand und einer Rückgängigmachung der Steuerfreistellung.

¹²² Vgl. zu den Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung des Abzugsverbots Rödder, FR 01, 1253, 1268; HHR-Steuerreform/Haep/Nacke, § 3c EStG Rn R 14.

¹²³ Vgl. dazu Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 2; die Absenkung erfolgt, indem der Gesellschaft ein Sechstel des ausgeschütteten Betrages erstattet wird, was zu einer Senkung der Ausschüttungsbelastung von 40 % auf 30 % führt. Die Altgewinne bleiben aber höher belastet als „neue“ Gewinne, die nur mit 25 % (2003: 26,5 %) Körperschaftsteuer belastet werden, krit. dazu HHR-Steuerreform/Hey, vor § 36 KStG Rn R 27 ff.

¹²⁴ Nach § 37 Abs. 2 KStG i. d. F. des Art. 3 Nr. 6 des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages v. 21.2.2003 sollen die Guthaben nur noch auf die Übergangszeit verteilt in gleich hohen Jahresbeträgen genutzt werden können.

¹²⁵ Nach HHR-Steuerreform/Hey, vor § 36 KStG Rn R 25 sind die Körperschaftsteuerminderungsansprüche der Gesellschaften wie Steuererstattungsansprüche oder öffentlich-rechtliche Anwartschaften „**eigentumsrechtlich verfestigte Rechtspositionen**“ und damit Eigentum i. S. v. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG. Die Einschränkung ihrer Nutzbarkeit müsste sich dann als Inhalts- und Schrankenbestimmung nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG verfassungsrechtlich rechtfertigen lassen, also insbesondere verhältnismäßig sein. Ob es sich dagegen auch um Eigentumsrechte der Gesellschafter handelt, ist sehr zweifelhaft, doch soll nach Hey aaO der Wegfall der Anrechnungsmöglichkeit für die Gesellschafter „wie eine Enteignung“ wirken. Eine verfassungsrechtliche Grenze für die Einschrän-

ten führen. Schon jetzt kann eine gewohnt restriktive Ausschüttungspolitik innerhalb der Übergangsphase bis 2015 bei vergleichsweise hohen Gewinnrücklagen dazu führen, dass die Guthaben „verfallen“ und es daher (auch im späteren Ausschüttungsfalle) bei einer Körperschaftsteuerbelastung von 40 % verbleibt.

e) Kapitalertragsteuer

In Deutschland wird auf ausgeschüttete Dividenden eine Kapitalertragsteuer i. H. v. 20 % der gesamten Ausschüttung sowohl an natürliche Personen wie auch an Körperschaften erhoben, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.¹²⁶ Diese von der ausschüttenden Gesellschaft abgeführte Summe wird dem Anteilseigner auf seine persönliche (Einkommen)Steuer **angerechnet**, § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG. Es handelt sich mithin um eine vorläufige Quellensteuer mit nachfolgender Anrechnung. Eine solche Kapitalertragsteuer gibt es dagegen in Italien seit 1998 nicht mehr (siehe S. 22/23).

2. Bewertung

Das Halbeinkünfteverfahren arbeitet nach einem einfachen und **pauschalen** Mechanismus. Die Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung erfolgt gleichsam durch eine schlichte „**Halbierung**“ der jeweiligen Steuerlasten: Für die Körperschaft durch einen reduzierten Steuersatz, für die einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner durch Halbierung der steuerpflichtigen Einnahmen. Jede zwischengeschaltete Körperschaft wird konsequent nicht besteuert. Diese Lösung wird auf Veräußerungsgewinne übertragen. Ein Ausgleichssystem zwischen den Gliedern der Ausschüttungskette wie im Anrechnungsverfahren ist nicht mehr nötig. Das Halbeinkünfteverfahren ist daher im Grunde ein **klassisches (Doppelbesteuerungs-)System**, in dem der Gesetzgeber jedoch die Steuerbelastung der beteiligten Subjekte abgesenkt hat. Durch deren Addition wird im Ergebnis eine Einmalbelastung der Gewinnausschüttung und damit ihre annähernde Gleichbehandlung zu anderen Einkünften sichergestellt.¹²⁷

kung der Nutzungsmöglichkeit der Anrechnungsguthaben will HHR-Steuerreform/Hey, vor § 36 KStG Rn R 22 ff. aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes herleiten, der zumindest eine angemessen lange Übergangsfrist verlangt. Diese fordert auch Frotscher, § 36 KStG Rn 5, der den Minderungsanspruch als einen Vermögenswert ansieht, dessen Beseitigung „materiell enteignende Wirkung“ hätte.

¹²⁶ Vgl. Frotscher, § 23 KStG Rn 9 und 19.

¹²⁷ Vgl. HHR-Steuerreform/Watermeyer, § 8b KStG Rn R10.

3. Europarechtliche Probleme

Politischer **Grund** für den Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren war zum einen der Wille zur Absenkung des (Thesaurierungs-)Steuersatzes für deutsche Körperschaften zur Stärkung ihrer Eigenkapitalausstattung und ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit.¹²⁸ Außerdem wurde dem Anrechnungsverfahren fehlende „**Europatauglichkeit**“ vorgeworfen, da es die Anrechnungsmöglichkeit nur inländischen Steuerpflichtigen bei Ausschüttungen von inländischen Gesellschaften zugestand.¹²⁹ Dadurch konnte die Doppelbelastung für ausländische Anteilseigner und für inländische Anteilseigner ausländischer Gesellschaften nicht beseitigt werden. Dies begünstigte für Inländer die Beteiligung an deutschen Gesellschaften, während sie für Ausländer erschwert wurde. Das rief Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den im EGV normierten Grundfreiheiten der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 43 und 56 EGV) hervor.¹³⁰

Das Halbeinkünfteverfahren vermeidet jedenfalls aus der Sicht inländischer Anteilseigner diese Problematik, indem es für ausländische Dividenden die gleichen Regeln gelten lässt wie für inländische.¹³¹ Dabei wird pauschal eine entsprechende ausländische Steuervorbelastung unterstellt.¹³² Das Halbeinkünfteverfahren ist insgesamt also „europatauglicher“ und vermeidet Schwächen des alten Anrechnungsverfahrens.¹³³

¹²⁸ Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1105 ff.; zudem noch die Vermeidung von Missbräuchen und die Steuervereinfachung; krit. zu den Gründen Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 4; HHR-Steuerreform/Staringer, vor § 20 EStG Rn R 20 ff.

¹²⁹ Vgl. Frotscher, vor § 1 KStG Rn 62.

¹³⁰ Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1106; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 4.

¹³¹ Kirchhof/von Beckerath, § 20 Rn 42; HHR-Steuerreform/Watermeyer, § 8b KStG Rn R 10.

¹³² HHR-Steuerreform/Watermeyer, § 8b KStG Rn R 10; Raupach, DStJG 25, 9, 33; Blümich/Menck, § 8b KStG Rn 88 (fehlt diese, kann es zur Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG kommen); Frotscher, vor § 1 KStG Rn 86 ff. verweist darauf, dass die ausländische Vorbelastung nicht immer 25 % beträgt.

¹³³ Frotscher, vor § 1 KStG Rn 82; HHR-Steuerreform/Staringer, § 20 Rn R 26, 63; aA Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 4; dass ausländische Anteilseigner vom Halbeinkünfteverfahren ausgeschlossen bleiben, ist nach Raupach, DStJG 25, 9, 33 nicht zu beanstanden, da dies mit allgemeinen Prinzipien für die Aufteilung der Dividendenbesteuerung zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat vereinbar sei. Lehner, IStR 01, 329, 334 kritisiert dagegen die Besteuerung inländischer Dividenden an nichtansässige Anteilseigner durch eine Quellensteuer mit Abgeltungswirkung i. H. v. 20 % auf die gesamte (Netto)Dividende (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG) als europarechtswidrig und fordert eine konsequente Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unter Verzicht auf Quellensteuern; so auch Kellersmann/Treisch, S. 189.

Das Problem hätte auch durch eine **grenzüberschreitende Anrechnung** der Körperschaftsteuer gelöst werden können. Dazu wurde vorgeschlagen, die Lösung des grenzüberschreitenden Anrechnungsproblems dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zu überlassen: Dieser solle die ausländische Körperschaftsteuer für seine inländischen Anteilseigner anrechnen, nicht jedoch ausländische Anteilseigner in sein Anrechnungsverfahren einbeziehen.¹³⁴ Die grenzüberschreitende Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer hat Italien nach der Reform seines Anrechnungsverfahrens ab 1998 für bestimmte Fälle ermöglicht, nämlich bei der Durchschüttung ausländischer Dividenden durch eine inländische Kapitalgesellschaft.¹³⁵ Italien kennt auch bilaterale Anrechnungsvereinbarungen in seinen Doppelbesteuerungsabkommen.¹³⁶

Die grundsätzliche Verweigerung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer durch einen Staat mit Anrechnungsverfahren ist dann kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV, wenn diese Ungleichbehandlung durch den Rechtfertigungsgrund der „**Kohärenz** des nationalen Steuerrechts“ gerechtfertigt werden könnte.¹³⁷ Die jüngste, eher strenge **Rechtsprechung des EuGH** legt jedoch den Schluss der Europarechtswidrigkeit eines Anrechnungsverfahrens ohne grenzüberschreitende Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nahe.¹³⁸ Danach ist die nachteilige Behandlung einer Auslandsdividende im Vergleich zu einer Inlandsdividende als Verstoß gegen die **Kapitalverkehrsfreiheit** nicht mit dem Argument der fehlenden inländischen Körperschaftsteuervorbelastung (der Auslandsdividende) zu rechtfertigen. Für die Beurteilung der steuerlichen Behandlung der Dividende beim Anteilseigner ist nämlich eine Gesamtbetrachtung der Steuerbelastung von Körperschaft und Anteilseigner nicht zulässig, da nach den Anforderungen des EuGH für die Rechtfertigung einer Diskriminierung der begünstigende Vorteil (durch Anwendung des Anrechnungsverfahrens) *unmittelbar* und bei der *gleichen* Person mit einem Nachteil (inländische Körperschaftsteuerbelastung) verbunden sein muss. Das ist hier nicht der Fall.

¹³⁴ HHR/Hey, Einf. KStG Rn 217; Bozza-Bodden, S. 349 f.; vgl. auch Raupach, DStJG 25, 9, 33; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 4.

¹³⁵ Bozza-Bodden, S. 285 ff.; darauf weist HHR/Hey, Einf. KStG Rn 303 als positiven Ansatz ausdrücklich hin.

¹³⁶ Entsprechende Vereinbarungen bestehen z. B. in den DBA zwischen Italien und Frankreich sowie Italien und Großbritannien, vgl. Bozza-Bodden, S. 263, 268 ff.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 167.

¹³⁷ Der Grundsatz der Kohärenz des nationalen Steuerrechts soll grenzüberschreitende Diskriminierungen rechtfertigen können; umfassend dazu Wernsmann EuR 99, 754 ff.; vgl. auch von Wilmowsky, § 12 Rn 18; HHR/Hey, Einf. KStG Rn 174; M. Lang, IWB 02, 191, 192 f.

¹³⁸ Vgl. insbesondere EuGH v. 6.6.2000, BB 00, 2343 („Verkooijen“). Dazu von Wilmowsky, § 12 Rn 19; Kellersmann/Treichs, S. 164, 346 f.; Bozza-Bodden, S. 311 f.; Nanneti, EC Tax Review 01, 187.

Daraus müsste sich auch die Europarechtswidrigkeit der entsprechenden italienischen Regelung ableiten, die Dividenden von ausländischen Gesellschaften schlechterstellt.¹³⁹ Nach Auffassung von *J. Lang*¹⁴⁰ zwingt der EuGH mit dieser Rechtsprechung die Mitgliedstaaten zur „Desintegration von Körperschaft- und Einkommensteuer“, mit anderen Worten also zur Abstandnahme vom Anrechnungsverfahren. Allerdings ist das Vollanrechnungsverfahren in Europa nicht sehr verbreitet¹⁴¹, schließlich plant auch Italien seine Abschaffung.¹⁴²

4. Verfassungsrechtliche Probleme des Halbeinkünfteverfahrens

a) Ungleichbehandlung der Anteilseigner

Das Halbeinkünfteverfahren macht wegen seines pauschalen Mechanismus die exakte Vermeidung der Doppelbelastung wie im Anrechnungsverfahren durch Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne allein nach dem **persönlichen Einkommensteuersatz** des Anteilseigners unmöglich. Trotz der Trennung zwischen Körperschaft und Anteilseignern ist die Steuerbelastung auch im Halbeinkünfteverfahren aus der Sicht des einzelnen Gesellschafters zu beurteilen, unter Einschluss der Körperschaftsteuer auf der Ebene der Gesellschaft.¹⁴³ Die definitive Körperschaftsteuerbelastung i. H. v. 25 % (bzw. 26,5 % in 2003) benachteiligt daher tendenziell Anteilseigner, deren persönlicher Einkommenssteuersatz gering ist.¹⁴⁴ Denn auch bei fehlender Einkommensteuerpflicht bleibt es bei dieser Vorbelastung ohne eine Erstattung der Körperschaftsteuer wie im Anrechnungsverfahren. Entlastet werden hingegen Anteilseigner mit Grenzsteuersätzen von über 40 %, bei denen die Gesamtbelastung der Dividende im Ergebnis unterhalb ihres persönlichen Einkommensteuersatzes bleibt.¹⁴⁵ Diese Art der Ungleichbehandlung wird

¹³⁹ Nanneti, EC Tax Review 01, 187, 188. Nach M. Lang, IWB 02, 191, 192 ff. ist daher auch die österreichische Besteuerung von Auslandsdividenden europarechtswidrig, da für diese die Regelung über die steuerliche Entlastung von Inlandsdividenden (Halbsatzverfahren bzw. Endbesteuerung) nicht anwendbar sind; dieser Auffassung war auch der Generalanwalt beim EuGH; der EuGH musste jedoch aus formalen Gründen nicht in der Sache entscheiden.

¹⁴⁰ Lang, in Tipke/Lang, § 2 Rn 57.

¹⁴¹ Vgl. die Übersicht bei Kellersmann/Treich, S. 99.

¹⁴² Siehe S. 49.

¹⁴³ Seer, DStJG 23, 87, 109 f.

¹⁴⁴ Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 6; HHR-Steuerreform/Staringer, § 20 EStG Rn R 30.

¹⁴⁵ Seer, DStJG 23, 87, 108; HHR-Steuerreform/Staringer, § 20 EStG Rn R 30.

daher auch als Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG angesehen.¹⁴⁶

Aus **Art. 3 Abs. 1 GG** folgt für das Einkommensteuerrecht, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlicher steuerlicher Leistungsfähigkeit (hier also Dividendenempfänger mit unterschiedlichen sonstigen Einkünften) auch unterschiedlich steuerlich belastet werden müssen (**vertikale Steuergerechtigkeit**), was vor allem durch den progressiven Einkommensteuersatz verwirklicht wird.¹⁴⁷ Gegen die Verfassungswidrigkeit der Wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens spricht indes, dass der Gesetzgeber sich mit der nur pauschalen Beseitigung der Doppelbelastung noch im Rahmen seines verfassungsrechtlich zulässigen Spielraums gehalten hat, weil er nicht zwingend gehalten ist, das Problem der Doppelbelastung durch eine exakte Integration der Körperschaftsteuervorbelastung in die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner zu lösen.¹⁴⁸ Mit anderen Worten: Das Grundgesetz verpflichtet den Steuergesetzgeber nicht auf das Anrechnungsverfahren, dieses hat keinen Verfassungsrang.¹⁴⁹

b) Ungleichbehandlung thesaurierter Gewinne

Ein anderer Angriffspunkt der Kritik ist der relativ geringe Körperschaftsteuersatz i. H. v. 25 % (bzw. 26,5 % in 2003).¹⁵⁰ Im Falle der Thesaurierung der Gewinne ist die Steuerbelastung daher im Vergleich zu derjenigen von Personenunternehmen geringer, die auch im Unternehmen belassene Gewinne stets mit den persönlichen Einkommenssteuersätzen ihrer Gesellschafter versteuern müssen, die bis zu 48,5 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) betragen können.¹⁵¹ Befürchtet wird daher ein „**lock-in**“

¹⁴⁶ Hey, DStJG 24, 155, 195, 198, die im Halbeinkünfteverfahren eine zu grobe und daher unverhältnismäßige Typisierung sieht, die nicht mehr der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspreche; Bedenken äußert auch Frotscher, vor § 1 KStG Rn 85.

¹⁴⁷ Birk, Steuerrecht Rn 155, 1112 f.; ders., StuW 01, 328, 335.

¹⁴⁸ Vgl. Birk, Steuerrecht Rn 1112 f.; Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rn 143; so i. E. auch Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 6 und ders., StuW 00, 144, 146 f., der zwar von einem „rechtssystematischen Rückschritt“ gegenüber dem Anrechnungsverfahren spricht, aber anerkennt, dass der Gesetzgeber im Rahmen seines Spielraums der Herstellung der Europatauglichkeit ein höheres Gewicht geben wollte.

¹⁴⁹ Vgl. Birk, StuW 00, 328, 333; dies wird grds. auch von Hey, DStJG 24, 155, 195 anerkannt, die jedoch angesichts des Dualismus von Körperschaft- und Einkommensteuer das Anrechnungsverfahren zwecks Gleichbehandlung der Einkünfte für geboten hält.

¹⁵⁰ Vgl. zur Problematik Birk, Steuerrecht Rn 1111; Frotscher, vor § 1 KStG Rn 97 ff.

¹⁵¹ Siehe S. 18/19.

Effekt“ für die thesaurierten Gewinne von Körperschaften.¹⁵² Die Ausgestaltung sei zudem ordnungspolitisch verfehlt und nehme keine Rücksicht auf betriebswirtschaftliche Aspekte der Corporate Governance von Körperschaften, insbesondere das Verhältnis von Management zu Anteilseignern.¹⁵³ Dem Unternehmenssteuerrecht wird daher **fehlende Thesaurierungsneutralität**¹⁵⁴ vorgeworfen.

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG leitet sich auch das Gebot zur steuerlichen Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeit ab (**horizontale Steuergerechtigkeit**).¹⁵⁵ Die Belastungsunterschiede der thesaurierten Gewinne in Körperschaften und Personenunternehmen sollen daher mangels sachlicher Rechtfertigung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.¹⁵⁶ Die Steuersatzunterschiede verringern sich jedoch bereits erheblich, wenn man die Gewerbesteuer berücksichtigt, die die Steuerlast der Körperschaften erhöht, während Einkommensteuerpflichtige sie nach § 35 EStG auf ihre Einkommensteuer anrechnen können.¹⁵⁷

¹⁵² Frotscher, vor § 1 KStG Rn 80, 97 ff.; krit. auch Raupach, StuW 00, 341, 361 f.

¹⁵³ Krit. aus ökonomischer Sicht Schreiber, WPg. 02, 557, 564 f. und Bareis, StuW 00, 133, 142. Crezelius, DB 01, 221, 224 weist darauf hin, dass die Regelung zwar **ordnungspolitisch** problematisch, steuerpolitisch hingegen zwecks Förderung der Reinvestition im Unternehmen gewollt sei. Wagner, StuW 00, 109, 120 sieht angesichts der hohen steuerlichen Belastung der Gewinnausschüttungen ökonomische Aspekte wie Prinzipal-Agent-Probleme, Informationsasymmetrien oder „Dividenden-Signaling“ völlig außer Acht gelassen; im Hinblick auf die **Corporate Governance** von Publikumskapitalgesellschaften sei eine Verselbständigung des Unternehmens und ein Konflikt zwischen Management und Anteilseignern zu befürchten, der gerade der gegenwärtigen Kapitalmarktorientierung der Gesellschaften („shareholder value“) widerspreche; in dieser Hinsicht sei eigentlich das Anrechnungsverfahren das modernere System. Ähnlich auch Bareis, StuW 00, 133, 142.

¹⁵⁴ HHR-Steuerreform/Staringer, § 20 EStG Rn R 28; Lang, in Tipke/Lang, § 8 Rn 86 fordert für die Unternehmensbesteuerung unabhängig von der Rechtsform strikte „Thesaurierungsneutralität“, hier liege daher ein Verstoß gegen die „horizontale Rechtsformneutralität“ vor; für Hey, DSTJG 24, 155, 186 folgt daraus, dass der Körperschaftsteuersatz dem Einkommensteuerspitzensatz angenähert sein müsse.

¹⁵⁵ Birk, Steuerrecht Rn 155, 1111.

¹⁵⁶ Hey, DSTJG 24, 155, 181 ff., 211 f.; Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 5; ders., StuW 00, 144, 147 ff.; Schön, StuW 00, 151, 152.

¹⁵⁷ Vgl. Birk, StuW 00, 328, 334 f.; Lang, in Tipke/Lang, § 8 Rn 71, 73, dem zufolge § 35 GewStG dafür Sorge, dass die Belastungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften nicht zu groß werden; Frotscher, vor § 1 KStG Rn 101 hält die Ausgestaltung unter Verweis auf den Ermessensspielraum des Gesetzgebers im Ergebnis für noch verfassungsgemäß.

c) Rechtsformabhängigkeit

Die unterschiedliche Steuerbelastung von Körperschaften einerseits und Personengesellschaften und Einzelunternehmern andererseits weist auf das vieldiskutierte Problem der Rechtsformabhängigkeit des Unternehmenssteuerrechts.¹⁵⁸ In diesem Zusammenhang kritisiert *Raupach*¹⁵⁹ die Kompliziertheit und die zahlreichen Planungsunsicherheiten der gegenwärtigen Rechtslage, die es nur bei Beachtung aller Besonderheiten des Einzelfalls ermöglichen, die günstigere Rechtsform zu bestimmen. Durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens hat die Rechtsformabhängigkeit des Unternehmenssteuerrechts noch zugenommen.¹⁶⁰ Zwar wird die Schaffung weit gehender **Rechtsformneutralität** des Unternehmenssteuerrechts als verfassungsrechtlich geboten angesehen.¹⁶¹ Der Steuergesetzgeber (nicht nur in Deutschland) knüpft indes regelmäßig an die unterschiedlichen **zivilrechtlichen Formen** an, in denen unternehmerische Betätigung stattfindet. Deren Verschiedenheiten, die gesellschaftsrechtlich gewollt und zweckmäßig sind, lassen sich jedoch steuerrechtlich nicht leicht nivellieren. So besteht bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften das Problem der Doppelbesteuerung von Gewinnen von vornherein nicht, so dass sich schon die Ausgangslage unterschiedlich darstellt.¹⁶² Außerdem macht die nach dem Umwandlungs(steuere)recht erleichterte Möglichkeit zu Unternehmensumwandlungen die steuerlich relevanten Sachverhalte für die Betroffenen beeinflussbar, weshalb ein großzügigerer Prüfungsmaßstab für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung anzulegen ist.¹⁶³ Daher ist eine abweichende steuerrechtliche Behandlung verschiedener Unternehmensrechtsformen in gewissen Grenzen auch nicht sachwidrig und keinesfalls zwingend eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁶⁴ Der Rechtsformbezug zahlreicher Be-

¹⁵⁸ Dazu Birk, *StuW* 00, 328, 333; Lang, in *Tipke/Lang*, § 8 Rn 82 ff.

¹⁵⁹ HHR-Steuerreform/*Raupach*, Einf. Rn R 16.

¹⁶⁰ Vgl. Lang, in *Tipke/Lang*, § 8 Rn 81; ders. aaO Rn 86 schließt daraus auf seine Verfassungswidrigkeit. Zur Rechtsformabhängigkeit des Steuersystems vor und nach der Unternehmenssteuerreform krit. *Raupach*, *StuW* 00, 341, 359 ff. Vgl. dazu die tabellarische Übersicht bei *Seer/Thulfaut*, *NWB* 03, 431, 432 ff.; vgl. als Beispiel auch *Schreiber*, *WPg.* 02, 557, 559, der die Grenzsteuerbelastung der Investitionen aus einbehaltenen Gewinnen, Beteiligungsfinanzierung und Fremdfinanzierung je nach Rechtsform untersucht.

¹⁶¹ HHR/*Hey*, Einf. KStG Rn 38; Lang, in *Tipke/Lang*, § 8 Rn 85 („Gebot der Besteuerung aller Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform nach ihrer objektiven Leistungsfähigkeit“); *Schön*, *StuW* 00, 151, 152: „zunehmend anerkanntes Gebot“ als Verfassungsprinzip; aus ökonomischer Sicht *Schreiber*, *WPg.* 02, 557, 563 ff.

¹⁶² Birk, *StuW* 00, 328, 335.

¹⁶³ Birk, *StuW* 00, 328, 335.

¹⁶⁴ Birk, *Steuerrecht* Rn 1111; *Frotscher*, vor § 1 KStG Rn 105; nach *Pelka*, *StuW* 00, 389, 396 f. gibt es kein verfassungsrechtliches Gebot einer rechtsformneutralen Unternehmenssteuer.

stimmungen des Unternehmenssteuerrechts geht vielmehr auf den grundsätzlichen Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer mit ihren jeweils unterschiedlichen Prinzipien zurück.¹⁶⁵

III. Gesamtsteuerbelastung bei Ausschüttung

Bei der Ausschüttung von Gewinnen tritt in **Deutschland** zu der Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft von ca. 38,65 %, (siehe S. 18) die Einkommensteuer auf die halbe Nettodividende hinzu. Dies erhöht die Gesamtsteuerbelastung bei Zugrundelegung des Einkommensteuerspitzensatzes von 48,5 % zzgl. Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer auf bis zu 55,6 %.¹⁶⁶

In **Italien** richtet sich die Gesamtsteuerbelastung der Gewinnausschüttung wegen der Wirkung des Anrechnungsverfahrens bei Unterstellung einer vollen Steuergutschrift nach dem Einkommensteuersatz des Anteilseigners, der in der Spitze bis zu 45 % (Art. 11 Abs. 1 TUIR¹⁶⁷) betragen kann. Zuzüglich der IRAP-Belastung der Gesellschaft, die wiederum mit allen Vorbehalten (siehe S. 18/19) mit 4,25 % beziffert werden soll, beläuft sich die Gesamtbelastung auf ca. 47,34 %. Bei Anwendung der definitiven Quellensteuer beträgt sie dagegen ca. 44,7 %.

IV. Exkurs: Halbsatzverfahren und Endbesteuerung in Österreich

Gleichsam eine nicht nur geographische **Mittelposition** zwischen Deutschland und Italien nimmt das österreichische System zur Vermeidung der Doppelbelastung von Dividenden ein, als Beispiel für eine Kombination von Elementen des deutschen und des italienischen Systems. In Österreich gilt das dem deutschen Halbeinkünfteverfahren ähnliche Halbsatzverfahren.¹⁶⁸ Danach wird die (gesamte) Dividende mit dem halben, durchschnittlichen Einkommensteuersatz versteuert. Der Körperschaftsteuersatz beläuft sich auf 34 %. Für Inlandsdividenden gilt jedoch das System der **Endbesteuerung**, das wie in Italien eine abgeltende Quellensteuer vorsieht: Danach wird die auf die Dividen-

¹⁶⁵ Pelka, StuW 00, 389, 398, nach dessen Meinung es innerhalb dieses Dualismus keine Rechtsformneutralität geben kann.

¹⁶⁶ Scheffler, S. 249.

¹⁶⁷ I. d. F. des Art. 2 Abs. 1 L. 289/2002.

¹⁶⁸ Vgl. zu den folgenden Ausführungen M. Lang, IWB 02, 191; Kellersmann/Treisch, S. 108 ff.

de zunächst vorläufig erhobene Kapitalertragsteuer von 25 % nicht auf die Einkommensteuer angerechnet, sondern zu einer definitiven Quellensteuer mit Abgeltungswirkung. Der Empfänger der Dividende muss diese dann nicht mehr in seine Einkommensbesteuerung einbeziehen. Stattdessen kann er aber auch eine Option zur Einbeziehung und Anwendung des Halbsatzverfahrens ausüben mit Anrechnung der Kapitalertragsteuer, was insbesondere für Steuerpflichtige mit geringeren Durchschnittssteuersätzen günstiger ist.

C. Die Besteuerung der Anteilseigner

I. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen

Gewinnausschüttungen an natürliche Personen, die ihre Beteiligung an der Körperschaft in ihrem **Privatvermögen** halten, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. Art. 41 Abs. 1 lit. e) TUIR. Neben den Gewinnausschüttungen gehören dazu auch Zahlungen infolge des Austritts aus der Gesellschaft, einer Kapitalherabsetzung oder der Liquidation der Gesellschaft.¹⁶⁹ Zu diesen Einkünften zählen schließlich nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die verdeckten Gewinnausschüttungen.¹⁷⁰

1. Deutschland

Im deutschen Einkommensteuerrecht werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich genauso behandelt wie die übrigen Überschusseinkunftsarten.¹⁷¹ Ihre Berechnung erfolgt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG durch Ermittlung des **Überschusses** der Einnahmen über die Werbungskosten, so dass grundsätzlich alle Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (z. B. Schuldzinsen) als Werbungskosten i. S. v. § 9 EStG abziehbar sind. Dabei ist jedoch bei Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch das (Halb-)Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu beachten. Eine

¹⁶⁹ Vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG; für Italien vgl. Kober, S. 73 f.

¹⁷⁰ Dazu Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 51 ff.; Schmidt/Heinicke, § 20 Rn 60 ff.; speziell für Genossenschaften vgl. BFH BStBl. II 93, 376.

¹⁷¹ Zu den Überschusseinkunftsarten zählen außerdem die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung und die Sonstigen Einkünfte (Gegensatz: Gewinneinkunftsarten).

Besonderheit der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist der vergleichsweise hohe Sparer-Freibetrag i. H. v. 1550 € vgl. § 20 Abs. 4 EStG.¹⁷²

Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt wie für alle Überschusseinkunftsarten das **Quellenprinzip**, nach dem steuerbare Einkünfte nur solche sind, die aus einer (fortbestehenden) Einkommensquelle hervorgehen, nicht aber aus Wertveränderungen der Quelle oder ihrem Verkauf resultieren, wie z. B. Verkehrswertsteigerungen oder realisierte Veräußerungserlöse.¹⁷³ Nach diesem Prinzip werden daher bislang z. B. Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und anderen Wirtschaftsgütern (als **private Veräußerungsgewinne**) im Gegensatz zu den Dividenden nicht von der Einkommensteuer erfasst. Eine Ausnahme gilt aber bereits für sogenannte Spekulationsgewinne, die aus Veräußerungen innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung erzielt werden, § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen gilt dann konsequent das Halbeinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. j) EStG. Nach einem Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 21.2.2003 sollen künftig jedoch alle (privaten) Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern (mit Ausnahme solcher des täglichen Gebrauchs) entgegen dem Quellenprinzip steuerbar sein, und zwar mit einem niedrigen, pauschalen Einkommensteuersatz.¹⁷⁴ Eine weitere Ausnahme gilt bereits für (private) Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. H. v. mindestens 1 %, die nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert und nach dem Halbeinkünfteverfahren hälftig erfasst werden, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) EStG.¹⁷⁵ Die zukünftige Ausgestaltung von § 17 EStG ist noch Gegenstand des laufenden Gesetzgebungsverfahrens.

¹⁷² Mit dessen Einführung relativiert der Gesetzgeber das Problem der **Vollzugsdefizite** bei der Zinsbesteuerung, beseitigt es aber nicht, krit. dazu Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rn 563. Neuerdings plant die Bundesregierung die Einführung einer „**Zinsabschlagsteuer**“, einer Quellensteuer mit Abgeltungswirkung von pauschal 25 % auf Zinseinkünfte; der Freibetrag soll erhalten bleiben und eine Wahlmöglichkeit zur Einbeziehung der Zinseinkünfte in die allgemeine Einkommensbesteuerung geschaffen werden, dazu unter www.bundesfinanzministerium.de. Trotzdem will die Bundesregierung zusätzlich auch Kontrollmitteilungen der Banken an die Finanzämter einführen, also das sogenannte „**Bankgeheimnis**“ abschaffen (vgl. die in Art. 10 Nr. 4 des Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestages vom 21.2.2003 vorgesehene Aufhebung des § 30a AO). Auf die Einführung grenzüberschreitender Kontrollmitteilungen haben sich am 21.1.2003 auch die EU-Finanzminister geeinigt.

¹⁷³ Birk, Steuerrecht Rn 541; Lang, in Tipke/Lang, § 9 Rn 50.

¹⁷⁴ Vgl. Art. 1 Nr. 15 des Beschlusses zum „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ (unter www.bundesfinanzministerium.de). Der Steuersatz soll 15 % (bzw. unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. g) EStG) 7,5 % bei Beteiligungsverkäufen) betragen; vgl. § 32a Abs. 7 EStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 18 des Gesetzesbeschlusses.

¹⁷⁵ Auf die Veräußerung von „Beteiligungen“ an Genossenschaften ist § 17 EStG nicht anwendbar, vgl. Schmidt/Weber-Grellet, § 17 Rn 25.

2. Italien

Das italienische Einkommensteuerrecht unterwirft Einkünfte aus Kapitalvermögen dagegen dem Prinzip der **Bruttobesteuerung**.¹⁷⁶ Aufwendungen zur Erzielung dieser Einkünfte sind daher nicht abzugsfähig, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 TUIR (kein Werbungskostenabzug). Dies beweist ein statisches Verständnis der Kapitaleinkünfte, das unter Vernachlässigung der einkünfteerzielenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen von einer gleichsam von selbst sprudelnden Einkünftequelle ausgeht.¹⁷⁷ Darin wird ein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Art. 53 Abs. 1 Cost.) gesehen.¹⁷⁸

Private **Veräußerungsgewinne** aus Beteiligungen sind in Italien in jedem Fall steuerpflichtig als „Sonstige Einkünfte“ (redditi diversi):¹⁷⁹ Im Falle nicht qualifizierter Beteiligungen (vgl. Anm. 98) wird auf den (Netto)Veräußerungsgewinn (vgl. Art. 82 Abs. 4 TUIR) eine Ersatzsteuer mit Abgeltungswirkung (imposta sostitutiva) i. H. v. 12,5 % angewandt, bei qualifizierten Beteiligungen erhöht sich die Ersatzsteuer auf 27 %.¹⁸⁰ Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen siehe ausführlich S. 19 ff.

II. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Betriebsvermögen

Halten Steuerpflichtige ihre Beteiligung im Betriebsvermögen, sind die Gewinnausschüttungen Teil der betrieblichen Einkünfte. Dies können in Deutschland Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 EStG), aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 EStG, „Freiberufler“) oder aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 1 EStG) sein.¹⁸¹ In

¹⁷⁶ Kober, S. 71; nach Gaffuri, S. 173 geht der Gesetzgeber davon aus, dass es regelmäßig keinen nennenswerten Aufwand gibt bzw. dieser nicht gerecht erfasst werden kann.

¹⁷⁷ Kober, S. 71 f.

¹⁷⁸ So Kober, S. 77 f.

¹⁷⁹ Für die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne aus Gründen der Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit Moschetti, S. 38.

¹⁸⁰ Bozza-Bodden, S. 375 f.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 67.

¹⁸¹ Zur Beurteilung, ob die Beteiligung eines Landwirtes an einer Bezugs- und Absatzgenossenschaft Betriebsvermögen ist, vgl. jüngst FG Niedersachsen v. 12.9.2001, EFG 02, 619. Danach sind Zinsen aus einem Darlehen eines Landwirts an die Genossenschaft nicht betriebliche, sondern (private) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wenn die gleichen Konditionen auch für Nichtmitglieder gelten und der Landwirt nicht seine ganz überwiegenden Wareneinkäufe bei dieser Genossenschaft durchführt. Auch Vergütungen auf freiwillig gezeichnete Genossenschaftsanteile sind Kapitaleinkünfte, während bei Pflichtanteilen eines Landwirtes eine tatsächliche Vermö-

Italien gilt dies nur, wenn die Beteiligung Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes ist (vgl. Art. 77 Abs. 1 TUIR). Dann sind die Dividenden Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Art. 51 Abs. 1 TUIR (redditi d'impresa). Für sie gilt immer das Anrechnungsverfahren, die Option zur definitiven Quellensteuer ist nicht möglich (siehe S. 23). Für Veräußerungsgewinne besteht die Möglichkeit zur Wahl der Ersatzsteuer (imposta sostitutiva) mit Abgeltungswirkung i. H. v. 27 %.¹⁸² In Deutschland hingegen ist – einschließlich der Veräußerungsgewinne – das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a) und d), Satz 2 EStG.

III. Körperschaften

Gewinnausschüttungen an körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften sind Teil ihrer gewerblichen Einkünfte. Für sie gilt in Italien das Anrechnungsverfahren, Art. 92 i. V. m. Art. 14 TUIR, die definitive Quellensteuer ist nicht anwendbar. In Deutschland sind sie nach § 8b Abs. 1 KStG stets steuerfrei. Damit werden in beiden Ländern Gewinne bei **Durchschüttungen** durch mehrere Körperschaften im Ergebnis nur einmal mit Körperschaftsteuer belastet, die empfangende Körperschaft kann die Nettodividende dank des Anrechnungsverfahrens auch in Italien steuerfrei vereinnahmen. Veräußerungsgewinne sind in Deutschland nach § 8b Abs. 2 KStG ebenfalls steuerfrei (siehe S. 28). In Italien kann dagegen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen wiederum die Ersatzsteuer i. H. v. 27 % zur Anwendung kommen.¹⁸³

Teil 3: Besonderheiten für Genossenschaften

Das hier dargestellte Besteuerungssystem für italienische und deutsche Körperschaften und ihre Gesellschafter gilt auch für Genossenschaften und deren Mitglieder. Hinzuweisen ist jedoch auf einige Besonderheiten für Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne, die insbesondere die italienischen Genossenschaften betreffen.

tung für die betriebliche Veranlassung derartiger Einnahmen besteht, vgl. BFH v. 4.2.1998, BB 98, 879.

¹⁸² Bozza-Bodden, S. 378.

¹⁸³ Bozza-Bodden, S. 372 f.

A. Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen italienischer Genossenschaften

Auch für Dividenden italienischer Genossenschaften kommt bei Vorliegen der Voraussetzungen die **Quellensteuer** mit Abgeltungswirkung i. H. v. 12,5 % nach Art. 27 Abs. 1 D.P.R. 600/1973 zur Anwendung (siehe S. 22 f.). Das Mitglied muss also eine in Italien ansässige natürliche Person sein, die eine nicht qualifizierte Beteiligung an der Genossenschaft hält, die zudem nicht zu einem Gewerbebetrieb gehört. Das Halten qualifizierter Beteiligungen ist wegen genossenschaftsrechtlicher Bestimmungen in gewöhnlichen Genossenschaften nicht möglich.¹⁸⁴ Daneben besteht trotz zweifelhafter Formulierung für die Mitglieder die **Option** zur Anwendung des Anrechnungsverfahrens nach Art. 27 Abs. 5 D.P.R. 600/1973.¹⁸⁵ Ausgeschlossen von der Quellensteuer sind damit folgende Mitglieder: Juristische Personen (z. B. andere Genossenschaften) und Personengesellschaften sowie Mitglieder, deren Beteiligung nach Art. 77 TUIR zum Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebes gehört; nicht ausgeschlossen sind daher Landwirte und Freiberufler.¹⁸⁶

Das anzuwendende Regime hängt aber nicht nur vom Status des Mitglieds, sondern auch von der Genossenschaft ab: Im Falle der vollständigen **Steuerbefreiung** der Genossenschaft, die nach Art. 10 und 11 D.P.R. 601/1973 für Agrar- und Produktivgenossenschaften in Frage kommt,¹⁸⁷ kann die Genossenschaft ihren Mitgliedern nie eine Steuergutschrift vermitteln; dann ist die Wahl der Abgeltungssteuer immer günstiger.¹⁸⁸ Empfängt eine steuerbefreite Genossenschaft dagegen Dividenden, unterliegen diese immer einer Abgeltungssteuer i. H. v. 27 % bei der ausschüttenden Gesellschaft.¹⁸⁹

¹⁸⁴ Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 18; Perrotti, S. 7. 20 % der Stimmrechte für eine Person sind wegen des Kopfstimmrechts (Art. 2532 Abs. 2 C.C.) und der Mindestmitgliederzahl nicht möglich (neun Mitglieder, Art. 22 Abs. 1 D.Lgs. 1577/1947, vgl. Cotronei, S. 27; für Raiffeisenbanken und Volksbanken 200 Mitglieder, vgl. Vecchi, S. 183). Etwas Anderes ist nur für die sogenannten „kleinen Genossenschaften“ mit drei bis acht Mitgliedern möglich. Für die Kapitalbeteiligung natürlicher Personen an mutualistischen Genossenschaften gelten gesetzliche Höchstgrenzen (Art. 3 L. 59/92), um ein Gleichgewicht unter den Mitgliedern zu erhalten, vgl. Vecchi, S. 134 f. Diese liegen bei 63.545 € (88.963 € bei Agrar- und Produktivgenossenschaften), vgl. Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 16. In Volksbanken dürfen einzelne Mitglieder nur bis zu 0,5 % der Kapitalanteile halten, Art. 30 Abs. 2 D.Lgs. 385/1993.

¹⁸⁵ Die ausdrückliche Erwähnung der Volksbanken, nicht aber der Genossenschaften allgemein, ist wohl mit der für diese früher geltenden Sonderbehandlung zu erklären und eigentlich überflüssig, Perrotti, S. 7.

¹⁸⁶ Vgl. Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 18.

¹⁸⁷ Teilweise eingeschränkt durch Art. 6 Abs. 4 L. 112/2002.

¹⁸⁸ Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 19.

¹⁸⁹ Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 21.

Für die steuerrechtliche Behandlung der Dividenden macht es keinen Unterschied mehr, ob die Genossenschaft mutualistisch i. S. d. italienischen Steuerrechts ist (dazu sogleich S. 45 f.). Vormalig waren Dividenden mutualistischer Genossenschaften insofern privilegiert, als sie von der früheren allgemeinen Kapitalertragsteuer befreit waren; bis zum 1.7.1998 galt für Dividenden an natürliche Personen stets eine Abgeltungssteuer i. H. v. (nur) 10 %.¹⁹⁰

Unerheblich für die Dividendenbesteuerung ist auch die Rechtsposition des Mitglieds als reguläres Nutzer-Mitglied oder „Investoren-Mitglied“ (socio sovventore / azionista di partecipazione cooperativa).¹⁹¹

B. Beschränkungen für Gewinnausschüttungen

I. Gesellschaftsrecht

Aus gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen folgen Einschränkungen für die Ausschüttung von Gewinnen insbesondere durch die Pflicht zur Zuführung eines Teils des Jahresüberschusses zur **gesetzlichen Rücklage**. Italienische Genossenschaften müssen nach Art. 2536 Abs. 1 C.C. 20 % ihres Jahresüberschusses in die gesetzliche Rücklage einstellen, ab 2004 wird dieser Betrag auf 30 % erhöht (Art. 2545-quater C.C. i. d. F. des Art. 8 D.Lgs. 6/2003 ab 2004). Wesentlich strengere Regeln gelten für die italienischen Raiffeisenkassen: Sie müssen nach Art. 37 Abs. 1 D.Lgs. 385/1993 70 % ihres Jahresüberschusses der gesetzlichen Rücklage zuweisen, die italienischen Volksbanken dagegen nach Art. 32 Abs. 1 D.Lgs. 385/1993 nur 10 %.¹⁹² Deutsche Genossenschaften müssen nach § 7 Nr. 2 GenG in ihrem Statut einen Mindestbetrag für die gesetzliche

¹⁹⁰ Vgl. dazu Mosconi, S. 169, 177. Art. 20 Abs. 7 L. 216/1974 wurde mit Wirkung ab 1.7.1998 abgeschafft, vgl. Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 17.

¹⁹¹ Chiusoli, *Cooperative e consorzi* 01, 15, 18; allerdings darf für die Investoren-Mitglieder die Dividende zwei Prozentpunkte höher sein, vgl. Perrotti, S. 9. Zu den zusätzlichen Arten von Mitgliedern, die im Zuge des Reformgesetzes L. 59/1992 geschaffen wurden und die Ausstattung der Genossenschaft mit Eigenkapital verbessern sollten, vgl. Vecchi, S. 141 ff.

¹⁹² In Italien gibt es zwei Arten von Genossenschaftsbanken: Die Raiffeisenbanken (*banche di credito cooperativo*, „Banken für Genossenschaftskredit“) erfüllen regelmäßig die steuerlichen Mutualitätskriterien, die Volksbanken (*banche popolari*) dagegen nicht. Für letztere gelten abweichende gesellschafts- und bankrechtliche Regelungen, die den genossenschaftlichen Charakter zu Gunsten der Bankfunktionen erheblich einschränken, so Merz, S. 372, 375 f.

Rücklage festlegen, der sie einen Teil ihres Jahresüberschusses zuweisen müssen und die ausschließlich der Deckung von Bilanzverlusten dient.¹⁹³

II. Steuerrecht

Ganz erhebliche Grenzen für Gewinnausschüttungen folgen aus dem italienischen Genossenschaftssteuerrecht, allerdings nur für diejenigen Genossenschaften, die im steuerrechtlichen Sinne **mutualistisch** sind.

1. Exkurs: Mutualität

Mutualität ist nach italienischem **Genossenschaftsrecht** das Wesensmerkmal einer Genossenschaft. Art. 2511 C.C. definiert die Genossenschaft als eine Gesellschaft mit mutualistischem Zweck (*scopo mutualistico*). Dieser Begriff wird jedoch nicht gesetzlich definiert; seine Bedeutung ist auch in Literatur und Rechtsprechung nicht geklärt und zudem einem Wandel unterlegen.¹⁹⁴ Unter Mutualität wird grundsätzlich die Erbringung wirtschaftlicher **Vorteile** durch die Genossenschaft für ihre Mitglieder zu **günstigeren Konditionen** (durch Ersparnis von Aufwand oder eine höhere Vergütung) verstanden.¹⁹⁵ Ihre konkrete Ausprägung hängt von der Art der Genossenschaft ab.¹⁹⁶ Die Beurteilung, ob eine Gesellschaft mutualistisch ist oder nicht, ist daher nicht in jedem Fall zweifelsfrei möglich. Besondere Bedeutung gewinnt die Eigenschaft der Mutualität durch die ausdrückliche Anerkennung von Gesellschaften mit mutualistischem Charakter durch die **italienische Verfassung** und den Staatsauftrag zu ihrer Förderung in Art. 45 Abs. 1 Cost. Diesem Verfassungsauftrag kommt der italienische Staat gerade auch durch steuerrechtliche Vergünstigungen nach. Dabei steht der Steuergesetzgeber jedoch vor der Aufgabe zu entscheiden, wann eine Genossenschaft mutualistisch und damit förderungswürdig ist. Um dies im Besteuerungsverfahren schnell und nachprüfbar entscheiden zu können, sind die sogenannten **Mutualitätsklauseln** geschaffen worden.

¹⁹³ Lang/Weidmüller/Metz, § 7 Rn 91 ff.

¹⁹⁴ Vgl. Bassi, S. 32 ff.; Vecchi, S. 14 ff.

¹⁹⁵ Cass. civile, Sez. I, v. 8.9.1999, n. 9513, *le società* 00, 43, 44; Bassi, S. 32 ff. und 81 ff.

¹⁹⁶ Cass. civile, Sez. I, v. 8.9.1999, n. 9513, *le società* 00, 43, 44; Bassi, S. 81 ff.; Mosconi, S. 55.

2. Die Mutualitätsklauseln

Die Mutualitätsklauseln finden sich in Art. 26 D.Lgs. 1577/1947.¹⁹⁷ Sie begrenzen insbesondere die Möglichkeit der Genossenschaft zu Gewinnausschüttungen an ihre Mitglieder. So sind **Gewinnausschüttungen** an die Mitglieder auf einen bestimmten Prozentsatz¹⁹⁸ beschränkt (Klausel Nr. 1) und dürfen nicht aus den Rücklagen vorgenommen werden (Klausel Nr. 2); außerdem muss das gesamte **Vermögen** der Genossenschaft (abzüglich eingezahltem Kapital) bei ihrer Auflösung einem sogenannten Mutualitätsfonds¹⁹⁹ gewidmet werden (Klausel Nr. 3). An diese Mutualitätsfonds müssen die Genossenschaften zudem 3 % ihres Jahresgewinns abführen, vgl. Art. 11 Abs. 4 L. 59/1992. Die Befolgung dieser Klauseln wird regelmäßig zur Voraussetzung für die Anwendbarkeit steuerlicher Sonderregelungen (insbesondere Vergünstigungen) für Genossenschaften gemacht, vgl. Art. 14 D.P.R. 601/1973 (i. V. m. Art. 11 Abs. 10 L. 59/1992). Danach gilt eine Genossenschaft für steuerrechtliche Zwecke als mutualistisch, wenn die Mutualitätsklauseln in ihrem Statut verankert sind und befolgt werden.

3. Steuerbefreiung für Rücklagen

Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang noch Art. 12 L. 904/1977. Danach sind Gewinne einer Genossenschaft, die die Mutualitätsklauseln befolgt, von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Gewinne in Rücklagen eingestellt werden, deren Ausschüttung an die Mitglieder ausgeschlossen ist („unteilbare Rücklagen“).²⁰⁰ Dies gilt daher auch für die gesetzliche Rücklage. Zwar ist die Rücklagenbildung für die Genos-

¹⁹⁷ Dieses sogenannte „Gesetz Basevi“ von 1947 ist ein Ergänzungsgesetz zum Genossenschaftsrecht des C.C. von 1942. Es enthält genossenschaftsrechtliche, aufsichtsrechtliche und steuerrechtliche Bestimmungen.

¹⁹⁸ Die Dividende darf danach nicht höher sein als die Verzinsung von Gesellschafterdarlehen (prestiti sociali). Deren Höhe richtet sich nach der (festgelegten) Verzinsung bestimmter Anleihen (buoni postali fruttiferi) zzgl. 2,5 Prozentpunkte (Art. 6-bis L. 891/1980). Die maximale Dividende beträgt daher gegenwärtig seit September 2002 8,25 %, vgl. Verordnung des Wirtschaftsministeriums vom 12.9.2002.

¹⁹⁹ Die Mutualitätsfonds sind gemeinnützige Körperschaften, die von den Genossenschaftsverbänden gegründet wurden und deren Zweck in der Förderung und Entwicklung des Genossenschaftswesens besteht, vgl. Art. 11 L. 59/1992.

²⁰⁰ Der Umfang dieser Steuerbefreiung ist durch Art. 6 Abs. 4 lit. a) L. 112/2002 vorübergehend für 2002/2003 auf 39 % (60 % für Agrargenossenschaften) der Rücklagenzuweisungen begrenzt worden.

senschaften nicht verpflichtend, wegen der Steuerfreiheit besteht jedoch ein sehr starker Anreiz, die Gewinne nicht auszuschütten, sondern zu thesaurieren.

Im Ergebnis ist daher das **Gewinnausschüttungspotential** mutualistischer Genossenschaften in Italien ganz erheblich reduziert. Die Tendenz zu restriktiven Ausschüttungen und zur Gewinnthesaurierung besteht indes auch in Deutschland. Zu anderen Möglichkeiten der Gewährung von Vorteilen an die Mitglieder vgl. S. 8)

C. Veräußerungsgewinne

Anteilseigner können aus ihrer Beteiligung an einer Gesellschaft nicht nur Vorteile in Form von Gewinnausschüttungen, sondern auch durch Veräußerungsgewinne erzielen. Auf deren steuerliche Besonderheiten wurde ausführlich eingegangen, wobei deutlich wurde, dass ihre Behandlung in den beiden Ländern und je nach Person des Anteilseigners sehr uneinheitlich ist.

Die Übertragung der Beteiligung an einer (deutschen) **Genossenschaft** ist jedoch nur als Übertragung des Geschäftsguthabens, nicht aber auch der Mitgliedschaft möglich (§ 76 Abs. 1 Satz 1 GenG). Zudem ist der Wert der Beteiligung aufgrund genossenschaftsrechtlicher Bestimmungen nicht mit dem einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vergleichbar. Aus der Übertragung der Beteiligungen an Genossenschaften lassen sich daher regelmäßig keine Veräußerungsgewinne erzielen.

Denn Veräußerungsgewinne beruhen auf einer **Vergütung** der offenen Rücklagen und der stillen Reserven oder gehen auf künftige Werterwartungen zurück (siehe S. 28). In Genossenschaften sind die Mitglieder jedoch aufgrund des spezifischen genossenschaftsrechtlichen Mitgliedschaftsverhältnisses nicht an den Rücklagen und stillen Reserven der Genossenschaft beteiligt. Denn bei ihrem Ausscheiden kommt es grundsätzlich nur zur Rückzahlung des Geschäftsguthabens, nicht aber zu einem Ausgleich der Wertsteigerungen des Betriebsvermögens der Genossenschaft, also zu keiner Beteiligung an den von der Genossenschaft während der Mitgliedschaft erwirtschafteten stillen

Reserven.²⁰¹ Zu einer Beteiligung an den stillen Reserven kommt es dagegen erst im Falle der Auflösung der Genossenschaft, bei der das verbleibende Vermögen an die Mitglieder verteilt wird. Bei der Auflösung einer italienischen Genossenschaft werden den Mitgliedern ihre Anteile (quote) entsprechend ihrem bilanziellen Ausweis zurückbezahlt, Art. 2529 C.C. Die mutualistischen italienischen Genossenschaften haben sich zudem in ihrem Statut verpflichtet, ihr Vermögen bei ihrer Auflösung an die Mutualitätsfonds zu überweisen.

In Genossenschaften gibt es zudem kein festgelegtes „**Stammkapital**“, das in eine bestimmte Zahl von Anteilen zerlegt ist. Die Mitgliedschaft in der Genossenschaft kann daher durch Eintritt und Einzahlung eines Geschäftsguthabens erworben werden, ohne dass bestehende Anteile von einem bisherigen Anteilseigner übernommen werden müssen.

D. Reform des italienischen Genossenschaftssteuerrechts

Im Zuge der Reform des Genossenschaftsrechts²⁰² kommt es auch zu einer Überprüfung des genossenschaftlichen Sondersteuerrechts. In Art. 6 L. 112/2002 sind für eine **Übergangszeit** (2002/2003) Modifizierungen der bislang geltenden Sonderregelungen vorgesehen, die u. a. zu einer quantitativen Einschränkung der bestehenden Steuerbefreiungen²⁰³ geführt haben. Gleichzeitig wurden dadurch aber auch Grundsätze des Sondersteuerrechts bekräftigt, so die (vorübergehend zwar eingeschränkte) Steuerbefreiung der nicht verteilbaren Rücklagen nach Art. 12 L. 904/1977,²⁰⁴ die steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen²⁰⁵ und die Möglichkeit zur steuerbegünstigten Verteilung

²⁰¹ Die Genossenschaft kann jedoch für die Fälle des Ausscheidens Zahlungen aus einem dafür eingerichteten Sonderfonds vorsehen, vgl. § 73 Abs. 3 GenG.

²⁰² Vgl. Art. 8 D. Lgs. 6/2003, der das Genossenschaftsrecht der Art. 2511 ff. C.C. mit Wirkung ab 1.1.2004 umfassend reformiert; die Reform geht zurück auf Art. 5 L. 366/2001 (Ermächtigungsgesetzes zur Reform des Gesellschaftsrechts, dazu allg. Buse, RIW 02, 676).

²⁰³ Das betrifft die Steuerbefreiungen für Agrar- und Produktivgenossenschaften in Art. 10 und Art. 11 D.P.R. 601/1973.

²⁰⁴ Vgl. Art. 6 Abs. 1 L. 112/2002, aber auch die quantitative Beschränkung in Abs. 4.

²⁰⁵ Vgl. Art. 6 Abs. 3 L. 112/2002 als Bestätigung der Regelungen in Art. 13 D.P.R. 601/1973, Art. 20 L. 216/1974; dazu Cotronei, S. 218 f.

von Rückvergütungen, die – verbunden mit einem Steueraufschub – auch zur Erhöhung der Geschäftsguthaben verwendet werden können.²⁰⁶

Teil 4: Aktuelle italienische Steuerreformplanungen²⁰⁷

In Italien laufen zur Zeit Vorbereitungen für eine große Steuerreform. In einem „**Ermächtigungsgesetz**“ (legge delega) soll die italienische Regierung beauftragt werden, durch den Erlass von Gesetzesdekreten (decreti legislativi)²⁰⁸ ein neues „Steuerbuch“ zu schaffen. Ein entsprechender Entwurf der Regierung Berlusconi für das Ermächtigungsgesetz wurde am 12.2.2003 leicht modifiziert vom Senat (zweite Kammer) angenommen und liegt nun erneut dem Abgeordnetenhaus vor.²⁰⁹ Mit dem Inkrafttreten der Reform ist nicht vor 2004 zu rechnen.²¹⁰

Kern des Reformprojektes ist neben der Reduzierung der Steuerarten auf nur noch fünf²¹¹ im Bereich der Körperschaftsteuer die **Abschaffung des Anrechnungsverfahrens** und seine Ersetzung durch ein mit dem deutschen Halbeinkünfteverfahren vergleichbares Teilentlastungssystem. Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die sehr weitreichenden Reformpläne gegeben.

²⁰⁶ Vgl. Art. 6 Abs. 2 L. 112/2002; bei Verwendung der Rückvergütungen für die Erhöhung der Geschäftsguthaben der Mitglieder gilt Art. 7 Abs. 3 L. 59/1992, der eine Besteuerung erst bei Auszahlung an das Mitglied mit einer Abgeltungssteuer i. H. v. 12,5 % vorsieht.

²⁰⁷ Überblick dazu bei Deidda/Grabbe, Intertax 02, 307, Mayr/Frei, IWB 02, 601; Lobis, IStR 02, Heft 3, S. 2; Jamieson/Ardigó, Tax Planning Review 02, 24.

²⁰⁸ Insbesondere bei komplexen Materien wie dem Steuerrecht ist es üblich, dass das Parlament in einem Ermächtigungsgesetz (legge di delega, Art. 77 Abs. 1 Cost.) die Regierung zum Erlass von Gesetzesverordnungen (decreti legislativi) ermächtigt, die aber den Status von (formellen) Gesetzen haben und als Verordnung des Präsidenten (decreto del presidente della Repubblica) erlassen werden; vgl. Kindler, S. 54 f.; Lobis, in Mennel/Förster Rn 7.

²⁰⁹ Gesetzesentwurf der Regierung vom 28.12.2001; beschlossen vom Abgeordnetenhaus am 8.5.2002; modifiziert beschlossen vom Senat am 12.2.2003 (Nummer S/1396); erneuter Beschluss des Abgeordnetenhauses steht noch aus (Nummer C/2144-B); vgl. dazu www.camera.it und www.senato.it.

²¹⁰ Lobis, IStR 02, Heft 17, S. 1. Zur Umsetzung sollen der Regierung nach Inkrafttreten des Ermächtigungsgesetzes zwei Jahre zur Verfügung stehen.

²¹¹ Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Steuer auf Dienstleistungen, Verbrauchsteuer, Art. 1. Die genannten Artikel beziehen sich auf die vom Senat am 12.2.2003 beschlossene (Nummer S/1396) und dem Abgeordnetenhaus zugeleitete Fassung des Gesetzesentwurfs, im Folgenden Senatsbeschluss genannt.

A. Die Ebene der Körperschaft

Für Körperschaften soll nur noch eine Körperschaftsteuer i. H. v. 33 %²¹² gelten; die IRAP als zweite Ertragsteuer entfällt.²¹³ Außerdem wird die Konzernbesteuerung völlig neu geregelt.²¹⁴ Für Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner nur andere Kapitalgesellschaften mit einer mindestens 10 %igen Beteiligung sind, ist eine Option zur transparenten Besteuerung wie bei Personengesellschaften vorgesehen.²¹⁵

B. Anteilseigner: Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne

I. Körperschaften

Für Gewinnausschüttungen an Körperschaften soll ein Freistellungsverfahren gelten, das die Ausschüttungen allerdings nur zu 95 % steuerfrei belässt (**Schachtelprivileg**).²¹⁶ Durchschüttungen von Gewinnen wären in Zukunft also nicht mehr völlig steuerfrei möglich.²¹⁷ Für Veräußerungsgewinne soll hingegen (wie in Deutschland in § 8b Abs. 2 KStG) eine völlige Steuerfreistellung gelten.²¹⁸ Zu beachten ist, dass als Kehrseite der Steuerfreistellung auch Aufwendungen (einschließlich Abschreibungen und Veräußerungsverluste) nur noch entsprechend eingeschränkt abgezogen werden können.²¹⁹

²¹² Art. 4 Abs. 2 (Senatsbeschluss). Der besondere Steuersatz von 19 % im Rahmen der Dual Income Tax (siehe S. 13/14) entfällt ebenso wie die Sondersteuersätze der Ersatzsteuer z. B. auf Veräußerungsgewinne, Art. 4 Abs. 1 lit. m) und q) (Senatsbeschluss).

²¹³ Art. 8 (Senatsbeschluss), die IRAP soll stufenweise entfallen, die Nichtabziehbarkeit der Personalkosten soll aber vorher noch beseitigt werden. Für 2003 bleibt sie noch anwendbar, vgl. Lobis, IStR 02, Heft 21, S. 2; Jamieson/Ardigó, Tax Planning International Review 02, 24, 25.

²¹⁴ Erstmalige Einführung einer Konzernbesteuerung mit einem Wahlrecht zur steuerlichen Konsolidierung auf Konzernebene, Art. 4 Abs. 1 lit. a) (Senatsbeschluss); darin sollen nach lit. b) auch nicht in Italien ansässige Gesellschaften einbezogen werden können.

²¹⁵ Art. 4 Abs. 1 lit. h) (Senatsbeschluss); ähnlich gefordert auch von Schreiber, WPg. 02, 557, 567.

²¹⁶ Art. 4 Abs. 1 lit. d) (Senatsbeschluss), dies gilt auch für ausländische Dividenden.

²¹⁷ Die 95 % - Regel orientiert sich offensichtlich an Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG v. 23.7.1990). Ihre Anwendung auf Inlandssachverhalte ist nicht nachvollziehbar und insoweit eine Verschlechterung gegenüber der gegenwärtigen Rechtslage.

²¹⁸ Art. 4 Abs. 1 lit. c) (Senatsbeschluss) nennt allerdings neben weiteren Voraussetzungen eine Mindestbeteiligungsdauer von einem Jahr.

²¹⁹ Art. 4 Abs. 1 lit. e) und f) (Senatsbeschluss), der eine entsprechende Neuformulierung des Art. 63 Abs. 1 TUIR und die Festlegung einer Rate der nichtabzugsfähigen Aufwendungen vorsieht.

II. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Betriebsvermögen oder mit qualifizierter Beteiligung

Für Anteilseigner mit Beteiligungen im gewerblichen **Betriebsvermögen** und Privatpersonen mit **qualifizierten Beteiligungen** soll eine Teilfreistellung der Dividenden sowie der Veräußerungsgewinne eingeführt werden.²²⁰ Dabei wird die Vorbelastung der Gewinnausschüttungen mit 33 % Körperschaftsteuer zu berücksichtigen sein.²²¹ Jedenfalls würde dieses System (wie das deutsche Halbeinkünfteverfahren) wegen der definitiven Körperschaftsteuer der Gesellschaft nur zu einer pauschalen und nicht wie das Anrechnungsverfahren zu einer exakten Beseitigung der Doppelbelastung führen. Denkbar wäre etwa, dass – wie in Deutschland – nur die Hälfte der Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne steuerpflichtig werden.

III. Natürliche Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen

Durch Schaffung der neuen Einkünftekatgorie „Einkünfte aus Kapitalanlagen“ (redditi di natura finanziaria; „investment income“) soll die bisherige Trennung zwischen Kapitaleinkünften (einschließlich Dividenden) und Sonstigen Einkünften (einschließlich privater Veräußerungsgewinne) abgeschafft werden.²²² Diese sollen offensichtlich in einem von der Einkommensbesteuerung **separierten Steuersystem** einer einheitlichen Abgeltungssteuer i. H. v. 12,5 % unterworfen werden.²²³

IV. Fazit

Die skizzierten Pläne würden zu einer grundlegenden Veränderung des italienischen Steuerrechts führen. Insbesondere die zuletzt beschriebene radikale Reform der Kapitaleinkünfte stünde den in Deutschland (noch) besonders betonten Prinzipien des **synthetischen Einkünftebegriffs**, der progressiven Besteuerung und des objektiven Nettoprin-

²²⁰ Art. 3 Abs. 1 lit. c) Nr. 5) und 6) (Senatsbeschluss). Die nähere Ausgestaltung und damit der Umfang der Teilfreistellung bleibt den Gesetzesdekreten überlassen.

²²¹ Der Entwurf spricht jedenfalls nur von einer teilweisen Einbeziehung in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage.

²²² Vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. d) (Senatsbeschluss); Deidda/Grabbe, Intertax 02, 307, 309.

²²³ Vgl. Deidda/Grabbe, Intertax 02, 307, 309.

zips diametral entgegen. Dadurch wird der ohnehin schon weite Anwendungsbereich (siehe S. 22 ff.) der **Quellensteuer mit Abgeltungswirkung** in Italien noch ausgedehnt. Eine solche Abgeltungssteuer zumindest für Zinseinkünfte wird jedoch neuerdings auch durch die deutsche Bundesregierung angestrebt (siehe Anm. 172). Auch nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts im Zinsurteil²²⁴ kann eine Definitivsteuer auf Kapitaleinkünfte als Typisierung des abziehbaren Aufwands und des Progressionsatzes in Betracht kommen. Sie kann insbesondere dazu beitragen, Vollzugsdefizite bei der Erhebung der Einkommensteuer und zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. In nordeuropäischen Staaten ist bereits jetzt ein Sonderregime für Kapitaleinkünfte bekannt.²²⁵

Dagegen wäre das **Anrechnungsverfahren** bei seiner Abschaffung in Italien europaweit weiter auf dem Rückzug.²²⁶ Immerhin ist Italien die letzte der wichtigen ausländischen Steuerrechtsordnungen, in denen ein wirkliches Vollarrechnungssystem gilt.²²⁷ Die italienische Regierung begründet ihre Reformabsichten mit dem Ziel der Annäherung an die in den wichtigsten Industriestaaten geltenden Steuersysteme für Kapitalgesellschaften, v. a. mit der Harmonisierung in der EU.²²⁸

Teil 5: Ausblick

Gegenstand dieser Arbeit ist die Darstellung der für die Besteuerung von Genossenschaften und ihrer Mitglieder geltenden Regelungen des Ertragsteuerrechts. In Bezug auf die Überschussverteilung mittels Gewinnausschüttungen bildet das jeweilige Körperschaftsteuersystem das Scharnier zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern. Dessen Funktionsweise wird exemplarisch am Beispiel der EU-Staaten Italien (Anrechnungsverfahren) und Deutschland (Halbeinkünfteverfahren) erläutert. Hier zeigt

²²⁴ BVerfGE 84, 239, 282 f.

²²⁵ Strikt gegen eine Sonderbehandlung und für die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in das Konzept der synthetischen Einkommensbesteuerung, das sich vom Prinzip der nachgelagerten Besteuerung leiten lassen müsste, Lang, in Tipke/Lang, § 8 Rn 78, 87. Ein Sonderregime für Kapitaleinkünfte ist nach dieser Auffassung verfassungswidrig; krit. auch ders., in Tipke/Lang, § 9 Rn 564 und HHR/Hey, Einf. KStG Rn 225, die darin einen „Rückfall in die Schemulenbesteuerung“ und einen schweren Verstoß gegen das Gebot der Lastengleichheit sieht.

²²⁶ Laut Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 1 ist die Tendenz zur „Wiedereinführung einer teilweisen Doppelbelastung“ auf den internationalen Steuerwettbewerb zurückzuführen.

²²⁷ So Pezzer, in Tipke/Lang, § 11 Rn 1; Lang, in Tipke/Lang, § 2 Rn 55; vgl. den Überblick über die Körperschaftsteuersysteme Europas bei Kellersmann/Treisch, S. 99.

²²⁸ Lobis, IStR 02, Heft 3, S. 2.

sich in jüngster Zeit in beiden Ländern eine erhebliche Dynamik. Treibende Kraft dahinter sind jeweils vor allem europäische Aspekte, politische wie die Stärkung der nationalen Wettbewerbsfähigkeit als auch gemeinschaftsrechtliche wie die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten des EGV. Der dadurch erzeugte Handlungsdruck wird durch die Schaffung der Europäischen Aktiengesellschaft und der Europäischen Genossenschaft verstärkt. Unsicher ist jedoch weiterhin, wann sich Fortschritte in Richtung einer weitergehenden europäischen Harmonisierung des Steuerrechts der Körperschaften einschließlich der Genossenschaften einstellen werden.

Literaturverzeichnis

- Bareis, Peter
Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich
StuW 2000, S. 133
- Bassi, Amadeo
Società cooperative e mutue assicuratrici
Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale
1999
- Beuthien, Volker
Genossenschaftsgesetz
13. Aufl., München 2000
- Birk, Dieter
Steuerrecht
5. Aufl., Heidelberg 2002
(zit.: Birk, Steuerrecht)
- ders.
Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmens-
steuerreform
StuW 2000, S. 328
- Blümich
EStG, KStG, GewStG
Kommentar
München, Stand: 76. Ergänzungslieferung Oktober 2002
(zit.: Blümich/Bearbeiter)
- Bolkestein, Frits
The future of European Tax Policy
Speech as delivered in Rotterdam, 18 October 2001
EC Tax Review 2002, S. 19
- Bozza-Bodden, Nadya
Das deutsche und das italienische Körperschaftsteuersys-
tem im Europäischen Binnenmarkt
Berlin 2002; zugl. Diss. Köln 2001
- Brandt, Ulrich/
Scheifele, Matthias
Die Europäische Aktiengesellschaft und das anwendbare
Recht
DStR 2002, S. 547
- Broer, Michael
Internationale Steuerbelastungsvergleiche – Sind die Er-
gebnisse für Deutschland repräsentativ?
DStZ 2002, S. 441
- Buse, Michael
Reform des italienischen Gesellschaftsrechts
RIW 2002, S. 676
- Chiusoli, Roberto
Limiti di apporto di capitale e tassazione del dividendo in
capo ai soci percettori
Cooperative e Consorzi 2001, S. 15

Cotronei, Guido	Società cooperative 9. Aufl., Rom 2001
Crezelius, Georg	Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform DB 2001, S. 221
Deidda, Antonio/ Grabbe, Christian	The Reform of the Italian Tax System Intertax 2002, S. 307
Falsitta, Gaspare	Die Unternehmensbesteuerung in Italien in: Tipke, Klaus / Bozza, Nadya (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, Berlin 2000, S. 213
Fantozzi, Augusto	Körperschaftsteuer in Italien AG 1992, S. 258
Förster, Guido/ Lange, Carsten	Steuerliche Aspekte der Gründung einer Europäischen Aktiengesellschaft (SE) DB 2002, S. 288
Frascarelli, Mario	Società cooperative 7. Aufl., Mailand 1999
Frotscher, Gerrit/ Maas, Ernst	KStG / UmwStG Körperschaftsteuergesetz / Umwandlungssteuergesetz Freiburg, 69. Lieferung November 2002 (zit.: Frotscher, KStG)
Frotscher, Gerrit	Die Ausgabenabzugsbeschränkung nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen DStR 2001, S. 2045
Gaffuri, Gianfranco	Die objektive Netto-Besteuerung in Italien in: Tipke, Klaus / Bozza, Nadya (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, Berlin 2000, S. 171
Gavelli, Giorgio	Cambia il calcolo delle imposte delle società cooperative Il fisco 1998, S. 7880
Glanegger, Peter/ Güroff, Georg	Gewerbsteuergesetz 5. Aufl., München 2002 (zit.: Glanegger/Bearbeiter)

Großfeld, Bernhard/ Hannöver, Martin	Die Subventionierung landwirtschaftlicher Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung BB 1990, S. 1597
Herrmann, Carl/ Heuer, Gerhard/ Raupach, Arndt	Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Köln, 208. Ergänzungslieferung Dezember 2002 (zit.: HHR/Bearbeiter)
dies.	Steuerreformkommentierung Köln, 3. Ergänzungslieferung August 2001 (zit.: HHR-Steuerreform/Bearbeiter)
dies.	Jahresband 2002 Grundwerk Mai 2002 (zit.: HHR-2002/Bearbeiter)
Herzig, Norbert/ Griemla, Stefan	Steuerliche Aspekte der Europäischen Aktiengesellschaft / Societas Europaea StuW 2002, S. 55
Hey, Johanna	Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenz- prinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern StuW 2002, S. 314
dies.	Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität DStJG 24 (2001), S. 155
Hüttemann, Rainer	Die Körperschaftsteuererhöhung (maggiorazione di conguaglio IRPEG) im italienischen Anrechnungs- verfahren aus deutscher Sicht StuW 1994, S. 163
Jamieson, Colin R./ Ardigó, Roberta	Reform of Italian Tax System: Delegation of Authority to the Italian Government Tax Planning International Review 2002, S. 24
Kanzler, Hans-Joachim	Grundfragen der Besteuerung betrieblicher Veräußerungs- gewinne FR 2003, S. 1
Kellersmann, Dietrich/ Treisch, Corinna	Europäische Unternehmensbesteuerung Wiesbaden 2002
Kessler, Wolfgang/ Schmalz, Andrea/ Schmidt, Wolfgang	Die Verschärfung, Verbesserung und Verkomplizierung der Besteuerung von Beteiligungserträgen nach der geplanten Neufassung des § 8b KStG DStR 2001, S. 1865

Kindler, Peter	Einführung in das italienische Recht München 1993
Kirchhof, Paul	EStG, Kompaktkommentar 2. Aufl., Heidelberg 2002 (zit.: Kirchhof/Bearbeiter)
Knobbe-Keuk, Brigitte	Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht 9. Aufl., Köln 1993
Kober, Matthias	Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensbesteuerung in Italien Münster 2002, zugl. Diss. Augsburg 2002
Lang, Johann/ Weidmüller, Ludwig/ Metz, Egon/ Schaffland, Hans-Jürgen	Genossenschaftsgesetz Kommentar 33. Aufl., Berlin, New York 1997 (zit.: Lang/Weidmüller/Bearbeiter)
Lang, Michael	Diskriminierung von Auslandsdividenden und Rechtsschutzdefizite in Österreich IWB 2002, S. 191
Lehner, Morris	Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbe- steuerungsabkommen IStR 2001, S. 329
Leo, Maurizio/ Monacchi, Felice/ Schiavo, Mario	Le imposte sui redditi nel testo unico 6. Aufl., Mailand 1999
Lishaut, Ingo van	Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht StuW 2000, S. 182
Lobis, Eduard	Italien, in: Mennel, Annemarie / Förster, Jutta, Steuern in Europa, Amerika und Asien; Herne, Berlin, 48. Lieferung Dezember 2002 (zit.: Lobis, in Mennel/Förster)
ders.	Italien: Einschränkung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen und sonstige restriktive Regelungen IStR 2002, Heft 21, Länderbericht S. 1
ders.	Italien: Stand der Steuerreform – Sonstige Neuerungen IStR 2002, Heft 17, Länderbericht S. 1
ders.	Italien: Reform des Steuersystems IStR 2002, Heft 3, Länderbericht S. 2

- ders. Neues Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren in Italien nach der Steuerreform
IStR 1999, S. 673
- ders. Italien: Neuordnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und der sonstigen Einkünfte
IStR 1998, Heft 13, Länderbericht S. 2
- ders. Italien: Haushaltsgesetz 1998 und sonstige Neuerungen zum Jahresende
IStR 1998, Heft 3, Länderbericht S. 1
- Mayr, Siegfried/
Frei, Robert Steuerliche Investitionsförderung in Italien durch das sog. Tremonti-Gesetz
IWB 2002, S. 229
- dies. Reform der Unternehmensbesteuerung in Italien
IWB 2002, S. 601
- Merz, Sandro Manuale pratico delle società cooperative
Padua 1995
- Mössner, Jörg Manfred/
Seeger, Siegfert F. Körperschaftsteuergesetz
Kommentar
Herne, Berlin, 32. Ergänzungslieferung 2002
(zit.: Mössner/Seeger/Bearbeiter)
- Moschetti, Francesco Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit
in Tipke, Klaus / Bozza, Nadya (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, Berlin 2000, S. 33
- Mosconi, Romano Manuale della società cooperativa
2. Aufl., Mailand 1996
- Nanetti, Francesco The Italian rules governing the taxation on dividends are in contrast with the EC law
EC Tax Review 2001, S. 187
- Napolitano, Elia Investition über Kapitalgesellschaften in Italien
IStR 1999, S. 27
- ders. Italien: Steuerbegünstigung für Neuinvestitionen
IStR 1999, Heft 13, Länderbericht S. 3
- Pelka, Jürgen Rechtsformneutralität im Steuerrecht / Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzsenkung für Kapitalgesellschaften
StuW 2000, S. 389

Perrotti, Gian Paolo	Tassazione dei dividendi resi da società cooperative a soci persone fisiche Confcooperative Lombardia, Ausgabe Juli/August 2001, "inserto tecnico", S. 7
Pezzer, Heinz-Jürgen	Die Besteuerung des Anteilseigners DStJG 25 (2002), S. 37
ders.	Kritik des Halbeinkünfteverfahrens StuW 2000, S. 144
Raupach, Arndt	Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems DStJG 25 (2002), S. 9
ders.	Perspektiven für den Steuerstandort Deutschland StuW 2000, S. 341
Rödder, Thomas/ Wochinger, Peter	Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Kapitalgesellschaften / Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf § 8b Abs. 2 KStG FR 2001, S. 1253
Scheffler, Wolfram	Besteuerung von Unternehmen Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern 5. Aufl., Heidelberg 2002
Schmidt, Ludwig	Einkommensteuergesetz 21. Aufl., München 2002 (zit.: Schmidt/Bearbeiter)
Schön, Wolfgang	Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht FR 2001, S. 381
ders.	Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes StuW 2000, S. 151
Schrauß, Martin	Steuerliche Behandlung der Gesellschafterfremdfinanzierung ist europarechtswidrig Praxis Internationale Steuerberatung 2003, S. 28
Schreiber, Ulrich	Die Steuerbelastung der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften – Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung WPg. 2002, S. 557
Schulz, Andreas/ Petersen, Sven	Die Europa-AG: Steuerlicher Handlungsbedarf bei Gründung und Sitzverlegung DStR 2002, S. 1508

- Seer, Roman
Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen
DStJG 23 (2000), S. 87
- Seer, Roman/
Thulfaut, Kai
Die reformierte Unternehmensbesteuerung im tabellarischen Rechtsformvergleich ab 2003
NWB 2003, S. 431
- Tipke, Klaus/
Lang, Joachim
Steuerrecht
17. Auflage, Köln 2002
(zit.: Bearbeiter in Tipke/Lang)
- Valacca, Rodolfo
Codice del reddito d'impresa
Mailand 2001
- Vecchi, Rosa
Le società cooperative
Mailand 2001
- Wagner, Franz W.
Unternehmenssteuerreform und Corporate Governance
StuW 2000, S. 109
- Wendt, Michael
StSenkG: Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft und Organschaft
FR 2000, S. 1173
- Wernsmann, Rainer
Steuerliche Diskriminierungen und ihre Rechtfertigung durch die Kohärenz des nationalen Rechts – Zur Dogmatik der Schranken der Grundfreiheiten
Europarecht 1999, S. 754
- Wilmowsky, Peter von
§ 12, Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs in Ehlers, Dirk (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, Berlin 2003
- Wochinger, Peter
siehe Rödder/Wochinger
- Zülow, Kurt/
Schubert, Rolf/
Rosiny, Alex
Die Besteuerung der Genossenschaften
7. Aufl., München 1985

Arbeitspapiere des Instituts für Genossenschaftswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

- Nr. 1 *Holger Bonus*
Wirtschaftliches Interesse und Ideologie im Umweltschutz
August 1984
- Nr. 2 *Holger Bonus*
Waldkrise – Krise der Ökonomie?
September 1984
- Nr. 3 *Wilhelm Jäger*
Genossenschaftsdemokratie und Prüfungsverband –
Zur Frage der Funktion und Unabhängigkeit der Geschäftsführerprüfung
Oktober 1984
- Nr. 4 *Wilhelm Jäger*
Genossenschaft und Ordnungspolitik
Februar 1985
- Nr. 5 *Heinz Grosseckler*
Ökonomische Analyse der interkommunalen Kooperation
März 1985
- Nr. 6 *Holger Bonus*
Die Genossenschaft als Unternehmungstyp
August 1985
- Nr. 7 *Hermann Ribhegge*
Genossenschaftsgesinnung in entscheidungslogischer Perspektive
Februar 1986
- Nr. 8 *Joachim Wiemeyer*
Produktivgenossenschaften und selbstverwaltete Unternehmen –
Instrumente der Arbeitsbeschaffung?
September 1986
- Nr. 9 *Hermann Ribhegge*
Contestable markets, Genossenschaften und Transaktionskosten
März 1987
- Nr. 10 *Richard Böger*
Die Niederländischen Rabobanken – Eine vergleichende Analyse –
August 1987
- Nr. 11 *Richard Böger / Helmut Pehle*
Überlegungen für eine mitgliederorientierte Unternehmensstrategie
in Kreditgenossenschaften
Juni 1988
- Nr. 12 *Reimut Jochimsen*
Eine Europäische Wirtschafts- und Währungsunion –
Chancen und Risiken
August 1994

- Nr. 13 *Hubert Scharlau*
Betriebswirtschaftliche und steuerliche Überlegungen und Perspektiven
zur Unternehmensgliederung in Wohnungsbaugenossenschaften
April 1996
- Nr. 14 *Holger Bonus / Andrea Maria Wessels*
Genossenschaften und Franchising
Februar 1998
- Nr. 15 *Michael Hammerschmidt / Carsten Hellinger*
Mitgliedschaft als Instrument der Kundenbindung
in Genossenschaftsbanken
Oktober 1998
- Nr. 16 *Holger Bonus / Rolf Greve / Thorn Kring / Dirk Polster*
Der genossenschaftliche Finanzverbund als Strategisches Netzwerk –
Neue Wege der Kleinheit
Oktober 1999
- Nr. 17 *Michael Hammerschmidt*
Mitgliedschaft als ein Alleinstellungsmerkmal für Kreditgenossenschaften – Empiri-
sche Ergebnisse und Handlungsvorschläge
April 2000
- Nr. 18 *Claire Binisti-Jahndorf*
Genossenschaftliche Zusammenarbeit auf europäischer Ebene
August 2000
- Nr. 19 *Olaf Lüke*
Schutz der Umwelt –
Ein neues Betätigungsfeld für Genossenschaften?
September 2000
- Nr. 20 *Astrid Höckels*
Möglichkeiten der Absicherung von Humankapitalinvestitionen
zur Vermeidung unerwünschter Mitarbeiterfluktuation
November 2000
- Nr. 21 *José Miguel Simian*
Wohnungsgenossenschaften in Chile –
Vorbild für eine Politik der Wohneigentumsbildung in Deutschland?
Mai 2001
- Nr. 22 *Rolf Greve / Nadja Lämmert*
Quo vadis Genossenschaftsgesetz? –
Ein Überblick über aktuelle Diskussionsvorschläge
Christian Lucas
Von den Niederlanden lernen? – Ein Beitrag zur Diskussion um die Reform des
deutschen Genossenschaftsrechts
Mai 2001
- Nr. 23 *Dirk Polster (unter Mitarbeit von Lars Testorf)*
Verbundexterne Zusammenarbeit von Genossenschaftsbanken –
Möglichkeiten, Grenzen, Alternativen
November 2001

- Nr. 24 *Thorn Kring*
 Neue Strategien – neue Managementmethoden
 Eine empirische Analyse zum Strategischen Management von Genossenschaftsbanken in Deutschland
 Februar 2002
- Nr. 25 *Anne Kretschmer*
 Maßnahmen zur Kontrolle von Korruption –
 eine modelltheoretische Untersuchung
 Juni 2002
- Nr. 26 *Andrea Neugebauer*
 Divergierende Fallentscheidungen von Wettbewerbsbehörden –
 Institutionelle Hintergründe
 September 2002
- Nr. 27 *Theresia Theurl / Thorn Kring*
 Governance Strukturen im genossenschaftlichen Finanzverbund:
 Anforderungen und Konsequenzen ihrer Ausgestaltung
 Oktober 2002
- Nr. 28 *Cristian Rotter*
 Risikomanagement und Risikocontrolling
 in Wohnungsgenossenschaften
 November 2002
- Nr. 29 *Rolf Greve*
 The German cooperative banking group as a strategic network:
 function and performance
 November 2002
- Nr. 30 *Florian Deising / Angela Kock / Kerstin Liehr-Gobbers /
 Barbara Schmolmüller / Nina Tantzen*
 Die Genossenschaftsidee HEUTE: Hostsharing e.G. – eine Fallstudie
 Dezember 2002
- Nr. 31 *Florian Deising*
 Der Nitrofen-Skandal – Zur Notwendigkeit genossenschaftlicher
 Kommunikationsstrategien
 Januar 2003
- Nr. 32 *Gerhard Specker*
 Die Genossenschaft im Körperschaftsteuersystem Deutschlands und Italiens
 März 2003

Die Arbeitspapiere sind – sofern nicht vergriffen – erhältlich beim
 Institut für Genossenschaftswesen der Universität Münster, Am Stadtgraben 9, 48143 Münster,
 Tel. (02 51) 83-2 28 01, Fax (02 51) 83-2 28 04, E-Mail: info@ifg-muenster.de
 oder als Download im Internet unter www.ifg-muenster.de (Rubrik Forschung).