
Prof. Dr. Johanna Hey

Institut für Steuerrecht
Universität zu Köln



Institut für Steuerrecht, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

Stellungnahme

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung

„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009“

unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesrats (BR-Drucks. 545/98)

Behandelte Themenkomplexe

- Änderungen für Familienstiftungen (§ 15 Abs. 6 u. 7 AStG-E)
- Prüfauftrag des Bundesrats zu § 8c KStG
- Geplante Besteuerung von Streubesitzdividenden

A. Vorbemerkung: JStG 2009 als Reparaturgesetz – zu spät und unübersichtlich

Das Jahressteuergesetz 2009 enthält eine Vielzahl – zum Teil dringlicher – Korrekturen des geltenden Rechts, dies gilt insbesondere für die Anpassungen des nationalen Steuerrechts an die Vorgaben des EG-Vertrages.

Unabhängig davon, dass zahlreiche dieser Änderungen unausweichlich sind, trägt die seit Jahren praktizierte **gesetzgeberische „Aufräumarbeit“ in Jahressteuergesetzen zur Unübersichtlichkeit des Steuerrechts** bei. Einerseits beschränkt sich der Gesetzgeber nicht auf *ein* Änderungsgesetz pro Jahr (siehe nur das zeitgleich behandelte Steuerbürokratieabbaugesetz, BT-Drucks. 16/10188). Andererseits sind die Jahressteuergesetze Kompilate zahlloser, ohne erkennbaren Plan zusammengefasster Einzeländerungen. Dies erschwert der Beratungspraxis den Überblick über die Änderungen. Erneut wird zudem das dringliche Petium der Praxis missachtet, Gesetzesänderungen mit **hinreichendem Vorlauf** im Bundesgesetzblatt zu verkünden. Das Jahressteuergesetz 2009 mit seiner kaum überschaubaren Fülle an sehr heterogenen Einzeländerungen wird wiederum erst kurz vor Jahresende 2008 in Kraft treten, muss aber größtenteils bereits ab 1. 1. 2009 befolgt werden.

Gleichzeitig werden evidente, bereits bei dessen Verabschiedung bekannte **Fehler des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008** nicht angegangen. Dies gilt insbesondere für die überzogenen, in vielen Punkten nicht anwendbaren Regelungen der Zinsschranke sowie die Nachfolgeregelung zum Mantelkaufs in § 8c KStG (zu dem diesbezüglichen Prüfauftrag des Bundesrats s. unter C). **Der Gesetzgebungsprozess hinkt dem Erkenntnisprozess hinterher.** Die abwartende Haltung ist vor allem vor dem Hintergrund der Finanzkrise, die Finanzierungs- und Umstrukturierungsbedarf auslösen wird, verfehlt. Unabhängig davon, dass man sich hinsichtlich der Zinsschranke eine Evaluationsphase verordnet hat, sollte der Gesetzgeber mit den dringend erforderlichen Nachbesserungen nicht abwarten, um den Unternehmen die Anpassung an veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen nicht durch drohende Steuernachteile zu verbauen. Andernfalls besteht die Gefahr irreversibler Schäden.

B. Ausländische Familienstiftungen § 15 Absatz 6 und 7 AStG-E

§ 15 Abs. 1 AStG ordnet die Hinzurechnung des Einkommens von im Ausland ansässigen Familienstiftungen zu unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern bzw. bezugs- oder anfallsberechtigten Personen an. Die Vorschrift soll der Verlagerung von Vermögen und Einkommen ins Ausland entgegenwirken. Die Hinzurechnung ist nach Auffassung der EU-Kommission europarechtswidrig, da sie nicht Missbräuche beschränkt ist. Dies hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 die Absätze 6 und 7 anzufügen.

I. § 15 Abs. 6 AStG-E

Empfehlung: § 15 Abs. 6 AStG-E ist unter **Streichung von Nr. 2** einzufügen.

Begründung:

Die in § 15 Abs. 6 AStG-E vorgesehene Nichtanwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf in EU- und EWR-Staaten ansässige ausländische Familienstiftungen ist als notwendige Reaktion auf die Rüge der EU-Kommission (Pressemitteilung IP/07/1151 v. 23. 7. 2007) und das drohende Vertragsverletzungsverfahren geboten. Die Änderung ist damit grundsätzlich zu begrüßen.

Der **Ausnahmetatbestand** ist jedoch **zu restriktiv** gefasst, so dass die Europarechtswidrigkeit nicht beseitigt wird:

- **Europarechtlich zulässig** ist es, dem Steuerpflichtigen die **Beweislast** dafür zuzuweisen, dass das Stiftungsvermögen den Stiftern und Destinatären rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Dies ist in § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG-E vorgesehen.

Dabei muss die in § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG-E normierten Escapeklausel entgegen § 21 Abs. 18 Satz 1 AStG-E nicht erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009, sondern zugunsten der Steuerpflichtigen auch für zurückliegende Veranlagungszeiträume zur Anwendung gebracht werden, da der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit rückwirkend zu beseitigen ist.

- Die zusätzliche in **Nr. 2** normierte Bedingung der Auskunftserteilung auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie oder eines entsprechenden DBA ist dagegen von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs **nicht** gedeckt. Sie ist angesichts der in Nr. 1 angeordneten Beweislastumkehr **nicht erforderlich** und somit **unverhältnismäßig**. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, dass als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips auch dort, wo die Amtshilferichtlinie keine Anwendung findet, dem Steuerpflichtigen **andere Nachweismöglichkeiten** eröffnet werden müssen (EuGH v. 28. 1. 1992 C-204/90 Bachmann, EuGHE1992, I-249 Rz. 20; EuGH v. 8. 7. 1999 Rs. C-254/97 Baxter, EuGHE 1999, I-4809 Rz. 20; EuGH v. 10. 5. 2005 Rs. 39/04 Laboratoires Fournier, EuGHE 2005, 2057 Rz. 25; EuGH v. 30. 1. 2007 Rs. C-150/04 Kommission/Dänemark, EuGHE 2007, I-1163). Die Mitgliedstaaten sind nicht gehindert, qualifizierte Nachweispflichten zu statuieren. Sie sind berechtigt an die Nichterfüllung des geforderten Nachweises steuerliche Nachteile zu knüpfen. Es darf aber nicht von vornherein unterstellt werden, dass der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist, anderweitige Belege vorzulegen, anhand derer sich zweifelsfrei nachprüfen lässt, dass er keine Steuerumgehung oder –hinterziehung zu begehen versucht. Die Normierung einer zusätzlichen, vom Steuerpflichtigen zudem nicht beeinflussbaren Bedingung der Auskunftserteilung auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie oder entsprechender DBA ist folglich nicht zu rechtfertigen.

Die Europarechtswidrigkeit der Nr. 2 besteht sowohl im Verhältnis zu EU-Staaten als auch im Verhältnis zu den nicht in die Amtshilferichtlinie einbezogenen EWR-Staaten. Die Bedingung der Nr. 2 kann mangels eines entsprechenden DBA insbesondere bei Ansässigkeit der Stiftung im EWR-Staat Fürstentum Luxemburg nicht erfüllt werden. Für die EG-rechtliche Würdigung der Benachteiligung von EWR-Sachverhalten gelten indes dieselben Anforderungen wie gegenüber EU-Staaten. Eine Rechtfertigung scheidet somit auch im Verhältnis zum Fürstentum Luxemburg aus.

II. § 15 Abs. 7 AStG-E

Empfehlung: § 15 Abs. 7 AStG-E ist **ersatzlos zu streichen**.

Begründung:

1. Europarechtswidrigkeit von § 15 Abs. 7 AStG-E

Unabhängig von der Frage, ob § 15 Abs. 6 AStG-E in der Lage ist, den bestehenden Verstoß gegen das Europarecht zu beseitigen, begründet der Ausschluss der Zurechnung negativer Hinzurechnungsbeträge durch § 15 Abs. 7 AStG-E einen neuen eigenständigen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und ist seinerseits **europarechtswidrig**

§ 15 Abs. 7 AStG-E stellt einen zusätzlich zur Hinzurechnung hinzutretenden Nachteil für im Ausland ansässige Stiftungen dar, der als Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit seinerseits gerechtfertigt werden muss. Zwar können auch Inlandsstiftungen aufgrund der Abschirmwirkung Verluste nicht unmittelbar auf der Ebene der Stifter/Destinatäre verrechnen. Gerade die Abschirmwirkung der juristischen Person wird aber durch § 15 Abs. 1 AStG durchbrochen.

Keiner der vom EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründe ist in der Lage, den Ausschluss der unmittelbaren Hinzurechnung von Verlusten zu legitimieren. Insbesondere kann sich der Gesetzgeber insofern nicht auf das Interesse an der **Vermeidung von Missbrauch** und Steuerumgehungen berufen. Dieser Rechtfertigungsgrund trägt bei Fehlschlagen des Nachweises gemäß § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG-E zwar die Durchbrechung des Trennungsprinzips, nicht aber die einseitige Beschränkung auf die Hinzurechnung positiver Beträge. **Ebenso wenig** besteht eine **Gefahr doppelter Verlustnutzung**, denn im Ausland wird nur die Stiftung steuerlich erfasst, nicht aber die hinter der Stiftung stehenden Personen, die nach dem AStG Hinzurechnungsobjekte sind. Schließlich kann sich die Bundesrepublik Deutschland diesbezüglich auch nicht auf die **gerechte Aufteilung der Steuerquellen** berufen. Diese rechtfertigt zwar unter bestimmten Umständen den Ausschluss der Berücksichtigung ausländischer Verluste (s. EuGH v. 15. 5. 2008 Rs. C-414/06 Lidl Belgium, www.curia.eu), jedoch nur bei Anwendung der Freistellungsmethode, d.h. nur dann, wenn auch auf die Besteuerung positiver Ergebnisse verzichtet wird. Die einseitige Hinzurechnung der positiven Ergebnisse lässt sich folglich nicht auf die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsquellen stützen, sondern verstößt gerade gegen diesen Grundsatz.

Die Europarechtswidrigkeit von § 15 Abs. 7 AStG-E besteht sowohl im Verhältnis zu EU- als auch EWR-Staaten. Desweiteren ist auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des EuGH davon auszugehen, dass der Ausschluss der Verlustzurechnung unter Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit auch von in Drittstaaten ansässigen Stiftungen angegriffen werden kann. Der EuGH hat die Geltung der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten auch für das Steuerrecht anerkannt und einer grundsätzlich restriktiveren Auslegung widersprochen (EuGH v. 18. 12. 2007 Rs. C-101/05 „A“ Rz. 37).

2. Verfassungswidrigkeit von § 15 Abs. 7 i.V.m. § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG-E

Darüberhinaus verstößt § 15 Abs. 7 AStG-E in Verbindung mit der Anwendungsregelung in § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG-E gegen **das verfassungsrechtliche Verbot rückwirkender belastender Gesetzesänderungen**. Gemäß § 21 Abs. 18 Satz 2 AStG-E soll § 15 Abs. 7 AStG-E in allen Fällen anzuwenden sein, „**in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist**“. Der Regelung kommt unbegrenzte Vergangenheitswirkung zu. Damit handelt es sich unzweifelhaft um eine **echte Rückwirkung**, die nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur in eng begrenzten Ausnahmefällen zulässig ist.

Von den seitens des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Ausnahmetatbeständen greift vorliegend keiner ein. Die vom Gesetzgeber angestrebten **Mehreinnahmen** begründen **kein zwingendes Gemeinwohlinteresse** an der Rückwirkung (BVerfG v. 5. 2. 2002 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, [45]). Ansonsten könnte jedes rückwirkend die Steuerlast verschärfende Steuergesetz gerechtfertigt werden.

Auch auf ein etwaiges **Klarstellungsinteresse** kann sich der Gesetzgeber **nicht berufen**. Die Rechtslage war entgegen der Gesetzesbegründung weder unklar noch lückenhaft. Bei der Berufung auf die Kommentierung von Wassermeyer handelt es sich um ein Fehlzitat, da die entsprechende Passage unvollständig wiedergegeben wurde. Auch Wassermeyer ging in der Vergangenheit davon aus, dass die Hinzurechnung des § 15 AStG sowohl positive als auch negative Ergebnisse erfasst (eindeutig Rz. 57 zu § 15, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, Kommentar, Loseblatt). Dies entspricht der ganz überwiegenden Auffassung im Schrifttum (*G. Felix*, DB 1972, 2275; *G. Vogt*, in Blümich, § 15 AStG Rz. 25 a. E. (2004); *F. Helmert*, Die Zurechnung nach § 15 AStG bei Verlusten, IStR 2005, 272 (273); *S. Bremer*, in S. Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2003, S. 1600; *B. Runge*, in Bre-

zing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, Kommentar, § 15 AStG Rz. 10; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, S. 576) und folgte sowohl aus dem eindeutigen Wortlaut, der Systematik der Hinzurechnung als auch einem Vergleich mit § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG. Diese Auffassung steht darüber hinaus in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH (v. 5. 11. 1992 I R 39/9, BStBl. II 1993, 388). Klarer kann eine Rechtslage demzufolge kaum sein, mag der Gesetzgeber sie nun auch für unbefriedigend halten. Dies berechtigt ihn aber nicht zu einer rückwirkenden Korrektur.

Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts besteht folglich **kein Zweifel an der Verfassungswidrigkeit** der rückwirkenden Versagung der Verlustzurechnung. Eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts würde zwingend mit ex tunc Wirkung ergehen, so dass etwaige Mehreinnahmen zurückzuerstatten sind.

C. Prüfauftrag des Bundesrats zu § 8c KStG

Das Prüfbegehren des Bundesrats (BR-Drucks. 545/08, S. 49) bezüglich der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführten Regelung des § 8c KStG ist kurzfristig aufzugreifen.

Empfehlung:

- § 8c KStG ist mit Rückwirkung auf den 1. 1. 2008 um eine Konzernklausel zu ergänzen.
- Zudem ist die in § 8c Abs. 2 KStG für Wagniskapitalgesellschaften vorgesehene erweiterte Verlustverrechnung allen Gesellschaften zu öffnen.
- In einem weiteren Schritt ist § 8c KStG konzeptionell grundlegend zu überarbeiten.

Der Ausschluss der Verlustverrechnung bei Anteilseignerwechsel ist nur als Missbrauchsvermeidungsnorm zu rechtfertigen und muss auf diesen Gesetzeszweck zurückgenommen werden. Ungeachtet der schwerwiegenden steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Bedenken, denen § 8c KStG begegnet, und die mit hoher Wahrscheinlichkeit eine verfassungsgerichtliche Klärung nach sich ziehen werden, birgt die Regelung die Gefahr, dass betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufe unterlassen werden. Dies bedingt umgehendes gesetzgeberisches Handeln.

- Zum einen bedarf es einer **Konzernklausel**, die verhindert, dass Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns zum Untergang von Verlusten führen können. Die derzeitige Regelung, nach der auch der mittelbare Beteiligungserwerb schädlich ist, macht Umstrukturierungen nahezu unmöglich, sobald in nachgeschalteten Gesellschaften Verlustvorträge vorhanden sind, selbst wenn die Umwandlung die Verlustgesellschaft nicht unmittelbar betrifft. Die über den Wortlaut hinausgehende Anwendung von § 8c KStG auch auf Fälle der Verkürzung der Beteiligungskette durch BMF-Schreiben vom 4. 7. 2008 Tz. 12 verschärft das Problem noch. Findet die Umstrukturierung im Ausland statt, ergeben sich erhebliche Vollzugsdefizite, weil die deutsche Finanzverwaltung, insbesondere wenn der Vorgang über mehrere Konzernstufen hinweg stattfindet, hiervon kaum Kenntnis erlangen wird. Ausländischen Investoren sind die Rechtsfolgen des § 8c KStG zudem nicht zu vermitteln. Die Vorschrift hat standortschädigende Wirkung, die durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes zu dessen Gegenfinanzierung § 8c KStG beitragen sollte, nicht kompensiert wird.
- Aber auch außerhalb von Konzernen darf die Übertragung von Beteiligungen von mehr als 25% bzw. 50% an einen Erwerber nicht in dem von § 8c KStG vorgesehenen Umfang zum Untergang der Verluste führen. Hiervon sind gerade kleinere und mittelständische GmbHs betroffen. Verlustvorträge entstehen hier häufig in der Anfangsphase; ein Scheitern des Unternehmens kann nur durch Aufnahme neuer Gesellschafter gesichert werden. § 8c KStG bewirkt in diesen Fällen, dass der Verkäufer sich im Hinblick darauf, dass der Erwerber existierende Verlustvorträge nicht oder nur eingeschränkt nutzen kann, mit einem ermäßigten Kaufpreis zufrieden geben muss und hierdurch den Möglichkeit beraubt wird, seinen Arbeitseinsatz für die GmbH durch die Anteilsveräußerung zu realisieren.
- § 8c KStG stellt eine schwere Belastung für Unternehmenssanierungen dar. Zwar will die Finanzverwaltung insofern mit Billigkeitsmaßnahmen helfen, die finanzbehördliche Ausnahmeregelung für Sanierungsfälle (BMF-Schreiben vom 4. 7. 2008 Tz. 34 i. V. m. BMF Schreiben vom 27. 3. 2003) hat indes keine hinreichende gesetzliche Grundlage. Eine generalisierende verwaltungsbehördliche Sanierungsklausel geht über § 163 AO hinaus, weil es sich nicht mehr um Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall handelt. Die Billigkeitsvorschriften der AO bieten keine Grundlage für eine allgemeine Gesetzesreparatur durch die Finanzverwaltung. Hieraus folgt ferner, dass eine verwaltungsbehördliche Regelung weniger Sicherheit für die Steuerpflichtigen bietet. Gerade angesichts der in der Regel schwachen Verhandlungsposi-

tion des Verkäufers einer Verlustgesellschaft ist fraglich, ob er auf dieser unsicheren Basis die Vergütung der Verlustvorträge durch den Erwerber durchsetzen kann.

Wenigstens sollte daher die im MoRaKG vom 27. Juni 2008 für Wagniskapitalbeteiligungen vorgesehene **Ausnahmeregelung in § 8c Absatz 2 KStG**, nach der Verluste zumindest in dem Umfang vom Erwerber weiterhin verrechnet werden können, als stille Reserven vorhanden sind, **verallgemeinert** werden. Es ist nicht einzusehen, warum nur Wagniskapitalgesellschaften von dieser Regelung profitieren sollen.

D. Änderungsbedarf im Bereich der Streubesitzdividenden im Hinblick auf die EuGH-Rechtssachen Denkavit und Amurta

Im Gesetzentwurf der Bundesregierung ist die Körperschaftsteuerpflicht für Streubesitzdividenden nicht mehr enthalten. Trotzdem ist das Thema im Hinblick auf die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die EU-Kommission und den hierdurch unverändert bestehenden Handlungsdruck richtigerweise zum Gegenstand dieser Anhörung gemacht worden.

Das Problem entsteht dadurch, dass zwar gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowohl auf Dividendenzahlungen an inländische als auch an ausländische Körperschaften Kapitalertragsteuer erhoben wird, inländische Empfängerkörperschaften die bei der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Kapitalertragsteuer jedoch erstattet erhalten, während diese bei ausländischen Anteilseignern wegen der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG definitiv wird.

Die EU-Kommission sieht hierin im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen Denkavit (EuGH v. 14. 12. 2006 Rs C-170/05, EuGHE 2006, I-11949) und Amurta (EuGH v. 8. 11. 2007 Rs. C-379/05) einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten. Zwar ging es in den genannten Verfahren um die einseitige Erhebung eines Quellenabzugs nur gegenüber ausländischen Anteilseignern. Von den Belastungswirkungen her führt die deutsche Rechtslage jedoch in ähnlicher Weise zu einer Benachteiligung ausländischer Anteilseigner. Daher ist – auch wenn die EU-Kommission bei Einführung des Systems der Beteiligungsertragsbefreiung/Halbeinkünftebesteuerung – keine Bedenken geäußert hat, auf der Grundlage der neueren EuGH-Rechtsprechung davon auszugehen, dass Handlungsbedarf besteht.

Dieser darf indes – entgegen der Formulierungshilfe des BMF vom 16. 5. 2008 (S 270a/08/10001) – nicht dahingehend interpretiert werden, der Gesetzgeber müsse nun auch Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen inländischer Anteilseigner von der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG ausnehmen. Im Hinblick auf die Veräußerungsgewinne fehlt es insofern bereits an einer europarechtlichen Vorgabe. Insgesamt würde es sich um einen schwerwiegenden Eingriff in das durch das geltende Körperschaftsteuersystem verwirklichte **Prinzip der Einmalbelastung** von Gewinnen auf Körperschaftsebene handeln. Werden Gewinne über mehrere Stufen hinweg ausgeschüttet, käme es zu Kaskadeneffekten mit der Folge erheblicher Mehrbelastungen. Dies provoziert Ausweichgestaltungen insbesondere durch Verlagerung von Beteiligungen ins Ausland, die aber etwa öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten und Pensionsfonds nicht offenstehen, so dass die Maßnahme höchst ungleich wirken würde.

Es kommen mehrere vorzugswürdige Alternativlösungen in Betracht:

- Die **systematisch richtige first best-Lösung** läge darin, die **Kapitalertragsteuerpflicht** sowohl für Ausschüttungen an inländische Körperschaften als auch an EU/EWR-Auslandsgesellschaften **aufzuheben**. Der Verzicht auf Kapitalertragsteuer – in der Regel nur in Höhe der doppelbesteuerungsrechtlich vereinbarten 15% – auf Streubesitzdividenden an ausländische Empfänger würde allerdings mit Steuermindereinnahmen einhergehen. Andererseits wäre der Verzicht auf die Kapitalertragsteuer ein deutlicher Beitrag zur Erhöhung der Standortattraktivität.
- Eine – zwar systematisch unbefriedigende, aber haushaltsschonendere – **Kompromisslösung** wäre es demgegenüber, die Körperschaftsteuerpflicht an die Stelle der Gewerbesteuerpflicht der Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5; 9 Nr. 2a GewStG) zu setzen. Durch die Einschränkung der gewerbesteuerrechtlichen Kürzungsvorschrift kommt es derzeit bei inländischen Empfängerkörperschaften je nach Hebesatz zu einer Belastung der Dividenden mit Gewerbesteuer in einer Höhe zwischen 7 und 17,15%. Aufgrund der systematischen Annäherung von Körperschaft- und Gewerbesteuer wäre es durchaus denkbar, dies im Vertragsverletzungsverfahren einzuwenden. Problematisch bleibt jedoch, dass aufgrund der hebesatzabhängig divergierenden Belastung im konkreten Einzelfall keine Gleichstellung erreicht wird. Insofern böte die einheitliche Belastung von Streubesitzdividenden ausschließlich mit Körperschaftsteuer europarechtlich größere Sicherheit. Ein Nebeneinander von Quellenabzug bei ausländischen Empfängern und Veranlagung inländischen Empfängern bei grundsätzlich gleich hoher Belastung ist nach Auffassung der General-

anwältin Kokott in den Schlussanträgen zu der Rechtssache Truck Center SA vom 18. 9. 2008, Rz. 56 ff. europarechtlich zu akzeptieren.

Empfehlung:

- Die Anordnung der Körperschaftsteuerpflicht für Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen für inländische Anteilseigner ist **europarechtlich nicht geboten, systematisch verfehlt** und wird gezwungenermaßen Ausweichgestaltungen nach sich ziehen.
- **Systematisch richtig, europarechtskonform und standortfördernd** wäre die Abschaffung der Kapitalertragsteuerpflicht für Ausschüttungen sowohl an inländische als auch an ausländische Körperschaften.
- Eine zwar systemwidrige, aber nicht mit Mindereinnahmen verbundene **Kompromisslösung** könnte in der Aufhebung der Gewerbesteuerpflicht für Streubesitzdividenden zugunsten einer Belastung mit Körperschaftsteuer liegen.

Johanna Hey

Johanna Hey

Köln, den 3. Oktober 2008

Prof. Dr. Johanna Hey