

ALBERT-LUDWIGS-UNIVERSITÄT FREIBURG IM BREISGAU

Prüfungsausschuss für Diplom-Volkswirte

Vergleich der Besteuerungssysteme Deutschland und China

Diplomarbeit

vorgelegt bei
StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

von
Qiuling Jiang
aus Freiburg
Matr.Nr.: 1500994

Beginn: 14.05.2007
Abgabe: 28.08.2007

	I
Inhaltsverzeichnis.....	I
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
Abbildungsverzeichnis.....	IX
Tabellenverzeichnis.....	X
1. Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit.....	2
2. Das deutsche Besteuerungssystem.....	3
2.1 Überblick über das deutsche Steuersystem.....	3
2.2 Ertragbesteuerung.....	5
2.2.1 Regelung zur Einkommensbesteuerung.....	5
2.2.1.1 Das aktuelle Einkommensteuersystem.....	5
2.2.1.2 Problemfelder und Reformansätze.....	9
2.2.2 Regelung zur Körperschaftbesteuerung.....	12
2.2.2.1 Das aktuelle Körperschaftsteuersystem.....	13
2.2.2.2 Problemfelder und Reformansätze.....	14
2.2.3 Regelung zur Gewerbebesteuerung.....	17
2.2.3.1 Das aktuelle Gewerbebesteuersystem.....	17
2.2.3.2 Problemfelder und Reformansätze.....	18
2.2.4 Regelung der Ertragbesteuerung im Rahmen der Fremdfinanzierung.....	20
2.3 Umsatzbesteuerung.....	22
2.3.1 Allgemeine Charakterisierung, Steuerbarkeit und Erhebung.....	22
2.3.2 Problemfelder.....	24

	II
3. Das chinesische Besteuerungssystem.....	25
3.1 Überblick über das chinesische Steuersystem.....	25
3.2 Ertragbesteuerung.....	28
3.2.1 Regelung zur Einkommensbesteuerung.....	28
3.2.1.1 Das aktuelle Einkommensteuersystem.....	28
3.2.1.2 Problemfelder und Reformansätze.....	30
3.2.2 Regelung zur Körperschaftsbesteuerung.....	32
3.2.2.1 Das aktuelle Körperschaftsteuersystem.....	32
3.2.2.2 Problemfelder und Reformansätze.....	34
3.3 Umsatzbesteuerung.....	39
3.3.1 Allgemeine Charakterisierung, Steuerbarkeit und Erhebung.....	39
3.3.2 Problemfelder und Reformansätze.....	41
4. Die Besteuerungssystematik im Vergleich.....	44
4.1 Vergleich der Besteuerungssysteme.....	44
4.1.1 Vergleich der Steuerpflicht.....	44
4.1.2 Vergleich der Einkunftsermittlung.....	45
4.1.3 Vergleich der Regelungen zur Fremdfinanzierung.....	48
4.1.4 Vergleich der Umsatzbesteuerung.....	49
4.2 Vergleich der Steuerbelastung.....	50
4.2.1 Vergleich der Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall.....	51
4.2.2 Vergleich der Gesamtsteuerbelastung im Vollentnahmen- bzw. Ausschüttungsfall.....	51
4.3 Analyse.....	54
5. Schlussfolgerungen.....	58

Anhang: Abbildungen und Tabellen.....	XII
Literaturverzeichnis.....	XXXIV
Rechtsquellenverzeichnis.....	XLV
Rechtsprechungsverzeichnis.....	XLIX
Verzeichnis der sonstigen Quellen.....	L
Versicherung gem. § 20 Abs. 8 DPO.....	LV

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
abzgl.	abzüglich
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bfai	Bundesagentur für Außenwirtschaft
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
Bst.	Buchstabe
BT-Drs.	Bundestag-Drucksachen
BV	Betriebsvermögen
bzgl.	bezüglich
ChEStG	Law of the People's Republic of China on Individual Income Tax
ChEStR	Regulations for the Implementation of the Individual Income Tax Law of the People's Republic of China
ChFKStG	Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises

ChGStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Provisional Regulation of the People's Republic of China on Business Tax
ChGStR	Provisional Regulations of the People's Republic of China on Business Tax
ChKStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Provisional Regulation of the People's Republic of China on Enterprises Income Tax
ChKStG	Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China
ChKStR	Provisional Regulations of the People's Republic of China on Enterprises Income Tax
ChMwStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Provisional Regulation of the People's Republic of China on Value-added Tax
ChMwStR	Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-added Tax
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EBITDA	Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbSt	Erbschaftsteuer
Erg. Lfg.	Ergänzungslieferung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsordnung

EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EU	Europäische Union
f.	folgende
FE	Foreign Enterprise
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FIE	Foreign Investment Enterprise
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStG-E	Gewerbsteuergesetz-Entwurf
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbHStB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GrS	Große Senat
GrSt	Grundsteuer
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. H. d.	in Höhe des
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des

i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStG-E	Körperschaftsteuergesetz-Entwurf
LSt	Lohnsteuer
MwSt	Mehrwertsteuer
nat.	natürlich
o.V.	ohne Verfasser
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
p.a.	pro anno
PersG	Personengesellschaft
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)

PV	Privatvermögen
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RMB	Ren Min Bi (Chinesische Währung)
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SAT	State Administration of Taxation
SolZ	Solidaritätszuschlag
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
Vgl.	Vergleiche
zw.	zwischen
zzgl.	zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Steuerneinteilung.....	XIII
Abbildung 2:	Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2006 im internationalen Vergleich in Prozent (nominal).....	XIV
Abbildung 3:	Einkommen- / Lohnsteuerbelastung von Arbeitnehmern 2005 (in v. H. des Bruttoarbeitslohns).....	XV
Abbildung 4:	Allgemeine Umsatzsteuersätze in der EU 2006.....	XVI
Abbildung 5:	Bestimmung der Einkommensteuerpflicht.....	XVII
Abbildung 6:	Synthetische Einkommensermittlung nach deutschem Recht.....	XVIII
Abbildung 7:	Merkmale der Einkünfte auf Gewerbebetrieb.....	XVIII
Abbildung 8:	Ermittlung der KSt.....	XIX
Abbildung 9:	Abgrenzung von MwSt und Geschäftssteuer beim gemischten Verkauf.....	XX

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Verteilung des Steueraufkommens 2006 in Deutschland.....	XXI
Tabelle 2:	Verteilung des Steueraufkommens 2005 in China.....	XXII
Tabelle 3:	Ausgewählte nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG.....	XXIII
Tabelle 4:	Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit.....	XXIV
Tabelle 5:	Zusammenfassung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften.....	XXV
Tabelle 6:	Änderungen zur Hinzurechnung nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008.....	XXVI
Tabelle 7:	Steuersätze für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Anlage 1 ChEStG.....	XXVII
Tabelle 8:	Steuersätze für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Anlage 2 ChEStG.....	XXVII
Tabelle 9:	Steuervergünstigungen für Körperschaftsbesteuerung in China.....	XXVIII
Tabelle 10:	<i>Debt-Equity Ratio</i> in China.....	XXIX
Tabelle 11:	Geschäftssteuersätze nach Anlage ChGStR.....	XXIX
Tabelle 12:	Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Personengesellschaften in Deutschland.....	XXX
Tabelle 13:	Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Kapitalgesellschaften in Deutschland.....	XXX
Tabelle 14:	Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Personengesellschaften in China.....	XXX

Tabelle 15: Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Kapitalgesellschaften in China.....	XXXI
Tabelle 16: Gesamtsteuerbelastung im Vollentnahmenfall bei Personengesellschaften in Deutschland.....	XXXI
Tabelle 17: Gesamtsteuerbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräußerungsfall bei Kapitalgesellschaften in Deutschland.....	XXXII
Tabelle 18: Gesamtsteuerbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräußerungsfall bei Kapitalgesellschaften in China.....	XXXIII

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Globalisierung hat in den letzten Jahren zu einer zunehmenden Kapitalmobilität geführt. Vor diesem Hintergrund versucht jeder souveräne Staat mittels geeigneter Maßnahmen einzugreifen und wirtschaftsfördernde internationale Investitionen anzulocken. Als Haupteinnahmequelle des Staats hat sich die Steuerpolitik seit langer Zeit lediglich auf der Sicherung des Steueraufkommens konzentriert. Mit zunehmender Marktöffnung wird die Steuerpolitik jedoch auch als ein unentbehrliches Instrument zur Erhöhung der Standortattraktivität begriffen. Bedingt durch die wachsende grenzüberschreitende Mobilität können Investoren Standortentscheidungen zunehmend frei treffen. Hierbei zählt neben der Finanz- und Sozialpolitik gerade die effektive Steuerbelastung zu einem der wichtigsten Standortfaktoren.

Als weltweit zwei der größten Empfänger ausländischer Direktinvestitionen¹ stehen die Bundesrepublik Deutschland gemeinsam mit der Volksrepublik China jeweils vor einer großen Reform zur jeweiligen Unternehmensbesteuerung.² Während sich die Bundesregierung Deutschlands die Aufgabe gestellt hat durch eine Senkung des Unternehmenssteuersatzes die internationale Wettbewerbsposition heimischer Unternehmen zu erhöhen und gleichzeitig ausländische Investitionen anzuziehen, liegt die wesentliche Zielsetzung der Volksrepublik Chinas darin, durch ein einheitliches Unternehmensteuergesetz eine Gleichstellung zwischen lokalen Gesellschaften und ausländisch investierten Unternehmen zu schaffen. So sollen heimische Unternehmen im Weltmarkt wettbewerbsfähiger werden. Für potentielle Investoren unabdingbar ist folglich die Kenntnis über die Auswirkung der Reformen auf der Ebene des Unternehmensteuerrechts – nur so lässt sich dieser Standortfaktor adäquat in das Entscheidungskalkül bei der Standortwahl einbeziehen.

Aufgrund der in beiden Ländern anstehenden Steuerreformen macht dies in den jeweiligen Steuersystemen einen Vergleich der geltenden Regelungen mit den absehbaren Reformen notwendig.

¹ Nach dem UNCTAD-Ranking belegten China und Deutschland in 2005 den dritten bzw. den achten Platz, vgl. *UNCTAD* (Hrsg.), *Investment*, 2006, 4.

² Zu den Reformansätzen vgl. Kap. 2 und 3 der vorliegenden Arbeit.

1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit dem Vergleich der Besteuerungssystematik zwischen Deutschland und China³. Die Zielsetzung besteht darin, durch einen Systemvergleich sowohl individuelle als auch unternehmerische steuerliche Handlungsspielräume darzulegen. Dies macht eine Darstellung der Situation *de lege lata*, aber auch *de lege ferenda* notwendig.

In Kapitel 2 werden nach einer kurzen Darstellung des Steuersystems Deutschlands die vier aufkommensstärksten Steuerarten – Einkommensteuer (ESt), Körperschaftsteuer (KSt), Gewerbesteuer (GewSt) und Umsatzsteuer (USt)⁴ – problematisiert. Trotz ihres hohen Steueraufkommens nicht in die Untersuchung einbezogen wird die Mineralölsteuer, die in erster Linie eine Lenkungsfunktion erfüllt. Für einen potentiellen Investor scheint diese nicht in gleichem Maße entscheidungserheblich zu sein. Im Anschluss soll eine Analyse zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 die absehbare Situation nach zukünftigem Recht darstellen.

Das chinesische Steuersystem wird in Kapitel 3 behandelt, wobei ebenfalls nach einem kurzen Überblick über das chinesische Steuerrecht die vier aufkommensstärksten Steuerarten diskutiert werden. Im chinesischen Steuerrecht können diese vier aufkommensstärksten Steuerarten⁵ mit den Begriffen „Individualeinkommensteuer (ESt)“, „Unternehmenseinkommensteuer (KSt)“, „Mehrwertsteuer (MwSt)“ und „Geschäftssteuer“ übersetzt werden.⁶

In Kapitel 4 erfolgt der Vergleich beider Steuersysteme. Das angewandte methodische Vorgehen zielt darauf ab, Ergebnisse von unmittelbarer praktischer Relevanz zu gewinnen. Deshalb werden sowohl die persönlichen als auch die unternehmerischen Steuerbelastungen anhand von

³ Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird ausschließlich das Steuersystem vom Mainland China behandelt. Auf das Besteuerungssystem in Hongkong, Macao und Taiwan, die als Sonderverwaltungszone Chinas jeweils über ein eigenständiges Steuersystem verfügen, wird nicht eingegangen.

⁴ Die jeweiligen Anteile am gesamten Steueraufkommen werden in der *Tabelle 1* dargestellt.

⁵ Zu den jeweiligen Anteilen am gesamten Steueraufkommen vgl. *Tabelle 2*.

⁶ Eine in Deutschland vergleichbare GewSt existiert in China nicht. Die sog. Geschäftssteuer (Business Tax) ist den Umsatzsteuern zuzurechnen.

Praxisbeispielen untersucht und hinsichtlich der Vor- und Nachteile bewertet.

Abschließend dient das letzte Kapitel einer Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse und der Einbringung daraus abgeleiteter neuer Vorschläge.

2. Das deutsche Besteuerungssystem

2.1 Überblick über das deutsche Steuersystem

Die Bundesrepublik Deutschland gehört zu den Hochsteuerländern und weist ein äußerst komplexes Steuersystem auf.⁷ Wie in *Abbildung 1* ersichtlich kann eine Klassifizierung der Steuerarten nach unterschiedlichen Kriterien erfolgen. Nach dem Merkmal der Überwälzbarkeit⁸ der Steuerlast wird zwischen direkten und indirekten Steuern unterschieden, wobei bei direkten Steuern (z. B. ESt) eine Identität zwischen dem Steuerschuldner und dem Steuerträger vorherrscht. Hiervon sind die indirekten Steuern (z. B. USt) zu unterscheiden, bei denen diese Identität regelmäßig nicht vorliegt. Wird der Besteuerungsgegenstand als Einteilungskriterium betrachtet, erfolgt eine Differenzierung zwischen Subjekt- bzw. Personensteuern und Objekt- bzw. Sachsteuern. Wird die Leistungsfähigkeit natürlicher bzw. juristischer Personen berücksichtigt, liegen Personensteuern (z. B. ESt, KSt, ErbSt) vor, andernfalls handelt es sich um Sachsteuern (z. B. GewSt, GrSt).⁹

Die Große Steuerreform 1969 hat das steuerliche Verhältnis zwischen Bund und Ländern neu geordnet, aufgebaut wurde ein System mit Bund-, Länder-, Gemeinden- und Gemeinschaftsteuern.¹⁰ Die gegenwärtigen Steuerhoheiten werden in dem Grundgesetz (Art. 105-108 GG) geregelt. Die Gesetzgebungshoheit (Art. 105 GG) lässt sich wie folgt aufteilen:

⁷ Zum Stand 19.09.2003 umfasst das Steuer- und Abgabenrecht Deutschlands 118 Gesetze, 87 Rechtsverordnungen sowie Tausende von BMF-Schreiben, vgl. *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 24.*

⁸ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 25.* Jedoch ist die Überwälzbarkeit ein unsicheres Kriterium, da diese zudem von der Wettbewerbsintensität sowie den Ausweichungsmöglichkeiten der Beteiligten abhängt, vgl. *Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 13, 97 ff.*

⁹ Vgl. *Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 13 f.;* *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 25 f.*

¹⁰ Vgl. im Detail *Baumann, Finanzreform, 1980, 77 ff.*

- Dem Bund steht die Gesetzgebungskompetenz über die „Zölle und Finanzmonopole“ zu.
- Den Ländern ist hingegen diejenigen über die „örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern“ zugewiesen.¹¹

Nach dem Merkmal der Ertragshoheiten werden die deutschen Steuerarten nach Art. 106 GG zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt. *Tabelle 1* veranschaulicht die wichtigsten deutschen Steuerarten und zeigt auf, welchen Gebietskörperschaften diese zusteht. Während die ESt und die GewSt als Gemeinschaftsteuern bestimmt sind, teilen sich Bund und Ländern die KSt und die USt. Ausschließlich vorbehalten sind dem Bund die Verbrauchsteuern (z. B. Mineralölsteuer) sowie der Solidaritätszuschlag (SolZ), den Ländern die sonstigen Verkehrsteuern (z. B. Kraftfahrzeugsteuer) und den Gemeinden die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern (z. B. GrSt). Darüber hinaus lässt sich an dieser Tabelle auch deutlich ablesen, dass die drei Gemeinschaftsteuern (ESt, KSt und USt) zusammen mit der GewSt gut drei Viertel des Gesamtaufkommens erbringen. Die sonstigen Steuerarten dienen eher Lenkungs Zwecken und können – wiederum von der Mineralölsteuer abgesehen – nur geringe Beiträge zum Gesamtsteueraufkommen leisten.¹²

Das Bundesministerium der Finanzen sieht aufgrund der im Vergleich zu den anderen OECD-Ländern deutlich höheren Steuerbelastung auf Unternehmensebene in der Bundesrepublik Deutschland nun einen dringenden Reformbedarf. *Abbildung 2* zeigt sich deutlich, dass die nominale Gewinnbesteuerung auf der Unternehmensebene (Kapitalgesellschaft) in Deutschland in 2006 mit 38,65 % weit über dem OECD-Durchschnitt liegt. Nach dem neuen Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹³ soll diese Steuerbelastung auf 29,83 % gesenkt werden und

¹¹ Vgl. *Schreiber*, Unternehmen, 2004, 2 f.

¹² Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 18 f.; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 31.

¹³ Am 14.03.2007 wurde der „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“ durch dem Kabinettsbeschluss veröffentlicht, vgl. BT-Drs. 16/4841; BT-Drs. 16/5377. Am 25.05. 2007 hat der Deutsche Bundestag das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 verabschiedet, vgl. BT-Drs. 16/5452; BT-Drs. 16/5491. Die Zustimmung des Bundesrates erfolgt am 06.07.2007, vgl. BR-Drs. 384/07. Ab dem 01.01.2008 soll das neue Gesetz in Kraft treten.

befindet sich dann auf einem international üblichen Niveau.¹⁴

Aus Sicht der natürlichen Person ist die Steuerlast ebenfalls erheblich. Wird auf das Durchschnittseinkommen eines Alleinstehenden ohne Kinder abgestellt sind gut 20 % des Einkommens an das Finanzamt abzuführen. Wie in *Abbildung 3* ersichtlich ist die Steuerquote damit deutlich höher als die in den meisten OECD-Ländern. Es sind jedoch noch keine Anzeichen für Bestrebungen der Bundesregierung hinsichtlich einer Steuerentlastung ersichtlich. Dennoch wird es durch das Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 zu einigen Erleichterungen bei Personengesellschaften kommen. Hierzu zählen unter anderem die Thesaurierungsbegünstigungen als auch die erhöhte GewSt-Anrechnung.

Erfreulicherweise hat der gerade in diesem Jahr angehobene Umsatzsteuersatz die Wirtschaftsaktivitäten geringer belastet als zuvor erwartet.¹⁵ Da der ursprüngliche Umsatzsteuersatz von 16 % im Vergleich zu anderen EU-Ländern auf einem niedrigen Niveau¹⁶ lag, bewirkte die Anhebung des Regelsatzes um 3 v. H. auf 19 v. H. lediglich eine Angleichung an den europäischen Durchschnitt.¹⁷

2.2 Ertragbesteuerung

2.2.1 Regelung zur Einkommensbesteuerung

2.2.1.1 Das aktuelle Einkommensteuersystem

Die ESt ist eine der wichtigsten Steuerarten in Deutschland, deren Rechtsgrundlage sich im Einkommensteuergesetz findet. Steuersubjekt ist gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG die natürliche Person.¹⁸ Zur Veranschaulichung wird in *Abbildung 5* ein Prüfungsschema für die Steuerpflicht dargestellt. Generell setzt die unbeschränkte Steuerpflicht einen inländischen¹⁹ Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt voraus

¹⁴ Nach derzeitigem Recht ist die GewSt auf die KSt anrechenbar. Es wird ein Gewerbesteuerhebesatz von 400 % unterstellt, vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 523 f.

¹⁵ Vgl. BMF, Monatsbericht v. 23.05.2007, 22, 22.

¹⁶ Vgl. BMF, Vergleich, 2006, 51.

¹⁷ Vgl. auch *Abbildung 4*.

¹⁸ Die Steuerpflichten von Minderjährigen oder geschäftsunfähigen Personen ist durch deren gesetzlichen Vertreter wahrzunehmen, vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 41.

¹⁹ Der Begriff des „Inland“ vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG.

und knüpft an das Welteinkommen²⁰ an, während bei der beschränkten Steuerpflicht nur die inländischen Einkünfte der ESt unterliegen.²¹

Als Steuerobjekt sind gem. § 2 Abs. 1 EStG sämtliche steuerpflichtigen Einkünfte in sieben Einkunftsarten zu unterteilen.²² Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit gehören zu den Gewinneinkünften. Die anderen steuerpflichtigen Einkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte) sind den Überschusseinkünften zuzuordnen.²³ Grundsätzlich werden die Nebeneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-4 EStG) den Haupteinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5-7 EStG) untergeordnet (sog. „Subsidiarität“). Beispielsweise werden die während der Betriebszeit entstehende Mieteinnahmen nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen.²⁴ Nicht einkommensteuerpflichtig sind solche Einkünfte, welche aus Liebhaberei²⁵, Lotteriegewinnen, Erbschaften oder Schenkungen stammen.²⁶

Gegenwärtig existiert in Deutschland ein sog. synthetisches Einkommensteuersystem.²⁷ Zunächst werden Einkünfte, die aus verschiedenen Einkunftsarten stammen, nach Minderung abzugsfähiger Aufwendungen²⁸ bzw. nach der Gewährung eventueller Entlastungsbeträge, zu einem Gesamtbetrag zusammengefasst. Ist der resultierende Betrag

²⁰ Ausgenommen können Fälle sein, die einem DBA unterliegen.

²¹ Bei der Bestimmung der Steuerpflicht ist die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen irrelevant, vgl. *Rose, Ertragsteuern, 2004, 33.*

²² Vgl. *Abbildung 6.*

²³ Sog. „duale Einkunftsermittlung“, vgl. *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 28.*

²⁴ Vgl. *Rose, Ertragsteuern, 2004, 55 f.; Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 52 f.*

²⁵ Der Begriff der Liebhaberei wurde durch den BFH, Urteil v. 25.06.1984, GrS 4/84, BStBl II 1984, 751 eingeführt. Zwangsläufig ist hier nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht anzugehen. Zur Begründung der Liebhaberei ausreichend sind dauerhafte Verluste, vgl. *Littwin, BB 1996, 243, 244; Rose, Ertragsteuern, 2004, 59.* Aus der Rechtsprechung vgl. z. B. zur Pferdezucht, BFH, Urteil v. 15.11.1984, IV R 139/81, BStBl II 1985, 205.

²⁶ Das Subsidiaritätsprinzip begründet keine Steuerpflicht bei nicht einkommensteuerpflichtigen Einkünften, vgl. *Rose, Ertragsteuern, 2004, 58 f.; Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 27.*

²⁷ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 54.*

²⁸ Abzugsfähig sind solche Aufwendungen, die betrieblich oder beruflich veranlasst sind oder deren überwiegende Teil betrieblich oder beruflich veranlasst ist. Ist eine Trennung zwischen betrieblicher bzw. beruflicher und privater Sphären nicht möglich, bleiben die Aufwendungen ganz außer Ansatz, vgl. *Tipke, StuW 1979, 193, 193; Rose, Ertragsteuern, 2004, 78 f.; Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 86.* Zu den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG vgl. *Tabelle 3* sowie *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 59 f.*

der Einkünfte negativ, kann eventuell noch ein Verlustvor- bzw. rücktrag vorgenommen werden.²⁹ Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte positiv, kann dieser – abhängig von der jeweiligen persönlichen Situation – um Freibeträge, Sonderausgaben oder eventuell auch außergewöhnliche Belastungen gemindert werden. Als Ergebnis ergibt sich das zu versteuernde Einkommen. Das Ermittlungsschema ist in *Abbildung 6* dargestellt.

Zur Einkünfteermittlung sind zwei Methoden zulässig. Bei Gewinneinkünfte erfolgt die Ermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Hierbei ist eine strikte Trennung zwischen der betrieblichen und privaten Sphäre des Steuerpflichtigen zu beachten weshalb Entnahmen bzw. Einlagen den Gewinn nicht mindern bzw. erhöhen dürfen. Für Kleingewerbetreibenden³⁰ sowie für Freiberufler ist die Einnahmen-Überschuss-Rechnung anzuwenden. Hierbei erfolgt keine Periodisierung, vielmehr ist das Zufluss-Abfluss-Prinzip³¹ maßgeblich, d. h. die Einkünfte sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Maßgeblich ist also das Veranlassungsprinzip.³²

Da die gewerbliche Tätigkeit der GewSt unterliegt, ist eine klare Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte von den anderen Einkunftsarten notwendig. Diese Differenzierung erfolgt durch eine Prüfung der sog. positiven bzw. negativen Merkmale.³³ Als klassischer Grenzfall begründet beispielsweise eine Profisportlerische Tätigkeit weder Liebhaberei noch selbständige Arbeit, sondern ist als ein Gewerbebetrieb anzusehen.³⁴

²⁹ Vgl. Kap. 2.2.1.2 der vorliegenden Arbeit.

³⁰ Vgl. § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG.

³¹ Abweichungen existieren z. B. für periodisch wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben, die kurz vor oder nach dem betreffenden Kalenderjahr zugeflossen sind, vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 EStG.

³² Vgl. Rose, Ertragsteuern, 2004, 69 ff.; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 69 ff.

³³ Vgl. *Abbildung 7*. Zur Abgrenzung von der bloßen Vermögensverwaltung vgl. *Tabelle 4*. Problematisch ist im Einzelfall auch die Abgrenzung von der selbstständigen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 EStG. Soweit der Steuerpflichtige leitend und eigenverantwortlich auf der Basis eigener Fachkenntnisse tätig ist, liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor, vgl. *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 710.

³⁴ Vgl. *Enneking/Denk*, DStR 1996, 450, 451; *Klimmer*, Sportler, 2004, 88 ff..

Private Aufwendungen sind grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen. Jedoch bietet der Gesetzgeber in Anbetracht sozial- bzw. wirtschaftspolitischer Erwägungen die Möglichkeit Sondersausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen, die weder zu Betriebsausgaben noch zu Werbungskosten gehören, zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage zuzulassen. Bei Sondersausgaben handelt sich um Lebensführungskosten (z. B. Versicherungsbeiträge oder Vorsorgeaufwendungen) unbeschränkt Steuerpflichtiger. Beschränkt Steuerpflichtige sind zum Sondersausgabenabzug aber nicht berechtigt. Ein Abzug wird nur gestattet, wenn der Bezugsperson die Aufwendungen „selbst schuldet und entrichtet“³⁵. Außergewöhnliche Belastungen sind den Sondersausgaben vergleichbare Aufwendungen, stehen diesen jedoch in der Abzugsfähigkeit nach. Hierunter fallen z. B. Krankheitskosten sowie Unterhaltskosten, die den Steuerpflichtigen wirtschaftlich, zwangsläufig, und außergewöhnlich belasten.³⁶

Da eine Personengesellschaft bzgl. der ESt kein rechtlich eigenständiges Steuersubjekt darstellt, unterliegt deren Gesellschafter mit seinem Betriebsgewinn der ESt (Transparenzprinzip).³⁷ Zu Personengesellschaften zählen Einzelunternehmen wie auch Mitunternehmen. Eine Mitunternehmerschaft liegt vor, wenn die Merkmale wie Gesellschafterstellung, Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative erfüllt werden.³⁸ Eine Sonderregelung ordnet einige Wirtschaftsgüter, die dem Mitunternehmer gehören, den Sonderbetriebsvermögen zu, sofern sie dem Betrieb der Gesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen II) dienen.³⁹ Deshalb dürfen sie den erzielten Gewinn, der gem. § 15 EStG den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind, nicht mindern.

³⁵ BFH, Urteil v. 19.04.1989, X R 2/84, BStBl II 1989, 683.

³⁶ Die Zwangsläufigkeit ist durch Notwendigkeit und Angemessenheit charakterisiert, vgl. BFH, Urteil v. 17.04.1980, IV R 207/75, BStBl II 1980, 639; Zur Außergewöhnlichkeit vgl. *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 179 ff.; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 84.

³⁷ Vgl. *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 35.

³⁸ Anders als die Gesellschafterstellung sind die Merkmale des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative obligatorisch, vgl. BFH, Beschluss v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 449; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 52 ff.; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 193 f.

³⁹ BFH, Urteil v. 06.07.1989, IV R 62/86, BStBl II 1989, 890; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 69.

Nach dem Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs ist das zu versteuernde Einkommen zur Veranlagung. Das EStG versteuert mittels eines linear-progressiv ausgestalteten Tarifs. Derzeit liegt der Eingangssteuersatz bei 15 % und der Spitzensteuersatz bei 45 %⁴⁰. Im Gegensatz zu Alleinstehenden haben Verheiratete nach § 26b EStG ein Wahlrecht zur Zusammenveranlagung und sind so bei Anwendung eines Splittingtarifs begünstigt.⁴¹ Darüber hinaus existieren in Deutschland neben der Steuererklärungspflicht auch andere Methoden der Erhebung der ESt. Hierzu zählen z. B. die im Voraus abgezogene Lohnsteuer (LSt) bei der nichtselbständigen Arbeit oder die Kapitalertragsteuer (KapESt) bzw. der Zinsabschlag bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen. Die abgeführten LSt bzw. KapESt können bei der ESt angerechnet werden.⁴²

2.2.1.2 Problemfelder und Reformansätze

Sofern bei einzelnen Einkunftsarten ein Verlust entsteht, ist dieser zunächst mit den positiven Einkünften derselben, dann mit denen der anderen Einkunftsarten im gleichen Veranlagungszeitraum auszugleichen (horizontaler bzw. vertikaler Verlustausgleich). Jedoch ist der Verlustausgleich in einzelnen Fällen nur noch beschränkt möglich, z. B. sind private Veräußerungsgeschäfte vom vertikalen Verlustausgleich ausgeschlossen.⁴³ Verbleibt auch dann noch ein Verlust ist dieser nach § 10d Abs. 1 EStG bis auf 511.500 € im vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen (Verlustrücktrag). Wird der Rücktrag nicht wahrgenommen bzw. reicht dieser zur Verlustberücksichtigung nicht aus, kann der Verlustbetrag gem. § 10d Abs. 2 EStG unbefristet vorgetragen werden, und zwar i. H. d. Sockelbetrags von 1.000.000 € unbegrenzt, darüber hinaus zu 60 %.⁴⁴ Dieser Sockelbetrag wurde zum Schutz des Mit-

⁴⁰ Die sog. „Reichensteuersatz“ tritt ab 01.01.2007 in Kraft, vgl. StÄndG 2007, v. 24.07.2006, BGBl I 2006, 1652. Für Gewinneinkunftsarten gilt sie jedoch erst ab 01.01.2008, BMF, Fragen, 2007, 4.

⁴¹ Erforderlich sind das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht und gemeinsame Lebensverhältnisse, vgl. Rose, Ertragsteuern, 2004, 38; Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 126, 165.

⁴² Vgl. Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 121; Rose, Ertragsteuern, 2004, 160 ff.

⁴³ Hierbei ist ein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten nicht möglich, vgl. Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 2004, 32, 975.

⁴⁴ Bei beschränkter Haftung finden weder Verlustausgleich noch Verlustabzug Anwendung, vielmehr wird der Verlust gem. § 15a EStG verrechnet, vgl. Rose, Ertragsteuern, 2004, 94 f.; Grobshäuser/Maier/Kies, Gesellschaften, 2005, 191.

telstands eingerichtet. Darüber hinaus sollen aber auch solche Steuer-
gestaltungen vermieden werden, bei denen durch den Verlustbetrag
eine drastische Gewinnminderung erzielt werden soll. In diesem Sinne
kann durch die eingeschränkte Verlustverrechnung der Verlust des
Steuerpflichtigen im Regelfall im Verlustjahr noch berücksichtigen wer-
den, ansonsten lässt er sich zeitlich verteilen.⁴⁵

Da bei Personengesellschaften der progressive Einkommensteuertarif
anzuwenden ist, ist deren Steuerbelastung bei der Thesaurierung im
Vergleich zu Körperschaften mit deren 25 %igen Körperschaftsteuerbe-
lastung wesentlich höher. Um den Nachteil gegenüber Kapitalgesell-
schaften auszugleichen, wird ab 2008 Personengesellschaften eine
Thesaurierungsvergünstigung gewährt.

Laut dem Gesetzentwurf sind zukünftig nicht entnommene Gewinne mit
einem ermäßigten Pauschalsteuersatz i. H. v. 28,25 % zu versteuern,
soweit der Anteil des Steuerpflichtigen am ermittelten Gewinn mehr als
10 % beträgt, oder der Gewinn den Betrag von 10.000 € übersteigt.⁴⁶
Werden die begünstigten Gewinne später entnommen, ist dies einer
Dividendenausschüttung gleichzustellen.⁴⁷ Gem. § 34a Abs. 4 EStG-E
erfolgt eine Nachversteuerung mit der 25 %igen Abgeltungsteuer. Eine
Nachversteuerung findet auch statt, wenn der Betrieb veräußert oder
ein Wirtschaftsgut übertragen wird. Zu beachten ist aber, dass eine Ver-
lustverrechnung nur mit solchen positiven Einkünften zulässig ist, wel-
che im vorangegangenen Veranlagungszeitraum keiner Thesaurie-
rungsbegünstigung unterlagen.

Nach derzeitigem Recht sind private Veräußerungsgewinne (z. B. bei
der Wertpapierveräußerung) nur innerhalb der einjährigen Spekulati-
onsfrist steuerpflichtig.⁴⁸ War der Anteilseigner innerhalb von den letz-
ten 5 Jahren zu mindestens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt,

⁴⁵ Grundsätzlich geht der Verlustrücktrag dem Verlustvortrag vor. Jedoch kann der
Steuerpflichtige auf Antrag vom Verlustrücktrag abzusehen. Der zu verrechnete
Betrag verdoppelt sich bei zusammenveranlagten Ehegatten, vgl. *Zenthö-
fer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 23, 231 ff.; *Frotscher*, Körper-
schaftsteuer, 2004, 74 f.; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 129 ff..

⁴⁶ Vgl. § 34a Abs. 1 EStG-E.

⁴⁷ Vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 526.

⁴⁸ Vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Spekulationsfrist bei unbeweglichen Wirt-
schaftsgütern beträgt hingegen 10 Jahre.

unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG der ESt.⁴⁹ Umstritten ist hierbei die Mindestbeteiligungsquote i. S. d. § 17 EStG. Die ursprüngliche Beteiligungsgrenze lag bis 1998 noch auf 25 % und die Zielsetzung lag darin, die thesaurierten Gewinne bzw. die stillen Reserven zu besteuern. Jedoch sank diese von 1999 bis 2001 auf 10 %. Ab 2002 ist diese weiter auf 1 % gesunken. Somit kann die 1 %-Schwelle nicht als aussagekräftig hinsichtlich des mitunternehmerähnlichen Charakters betrachtet werden.⁵⁰ Sie scheint willkürlich.

Da die erzielte Gewinne aus der Veräußerung i. S. d. §§ 17, 23 EStG sowie die Dividenden sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft als auch auf Ebene des Anteilseigners der Steuer unterliegen, besteht die potentielle Gefahr einer Doppelbesteuerung für dieselben Gewinne. Um solche wirtschaftshemmende Doppelbelastung zu vermeiden hat Deutschland im Veranlagungszeitraum 2001 das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt.⁵¹ Seither werden sowohl die Hälfte der Gewinneinkünfte als auch die Hälfte der damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerfrei gestellt.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wird die sog. Abgeltungsteuer i. H. v. 25 % für Kapitaleinkünfte aus privaten Veräußerungsgewinnen oder für im Privatvermögen gehaltene Dividenden eingeführt.⁵² Nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 unterliegen in Zukunft private Veräußerungsgewinne nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E ungeachtet ihrer Haltedauer vollständig der Abgeltungsteuer. Ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist künftig nicht mehr zulässig. Stattdessen kommt nach § 20 Abs. 9 EStG-E ein Sparer-Pauschbetrag i. H. v. 801 € zur Anwendung.⁵³ Der Steuerpflichtige hat jedoch ein Wahlrecht weiterhin die Veranlagung zu wählen, was regelmäßig dann sinnvoll ist, wenn

⁴⁹ Innerhalb der Spekulationsfrist geht der § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dem § 17 EStG vor, vgl. § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die verdeckte Einlage ist einer Veräußerung gleichzustellen, vgl. *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 119 ff. Bei § 17 EStG handelt sich um im Privatvermögen gehaltene Anteile. Bei der Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen kommen §§ 15, 16 EStG zur Anwendung, vgl. *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 669.

⁵⁰ Vgl. *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 670; *Djani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 89 f.

⁵¹ Vgl. BT-Drs. 14/3366, 1, 3; BT-Drs. 14/3760, 1, 2; *Van Lishaut/Förster*, GmbHR 2000, 1121, 1121; BMF-Schreiben v. 06.11.2003, IV A 2 – S 1910 – 156/03, BStBl I 2003, 575.

⁵² Vgl. § 32d Abs. 1 EStG-E.

⁵³ Bei Zusammenveranlagung verdoppelt sich dieser entsprechend.

sein persönlicher Einkommensteuersatz niedriger als der Abgeltungssteuersatz ist.⁵⁴

In Zukunft soll zudem das Halbeinkünfteverfahren durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt werden. Bei Veräußerungsgewinnen i. S. d. § 17 EStG sowie bei im Betriebsvermögen gehaltene Kapitaleinkünften werden diese künftig nur noch zu 40 % steuerfrei gestellt, d. h. für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sind gem. § 3 Nr. 40 Bst. c, d i. V. m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG-E 60 % der Gewinneinkünfte abzgl. 60 % der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen anzusetzen. Da diese Einkünfte den gewerblichen Einkünften zuzuordnen sind, findet die Abgeltungsteuer keine Anwendung. Somit ist auf Ebene des Steuerpflichtigen der jeweilige persönliche Einkommensteuersatz anzusetzen.⁵⁵

Zur Verbreitung der Bemessungsgrundlage hat das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 weitere Änderungen eingeführt. Hier zählen u. a. die Abschaffung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie die Einschränkung der Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Wert von 410 € Ab 2008 ist bei der Abschreibung zu unterscheiden, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Grenzwert von 150 € übersteigen. Eine Sofortabschreibung ist künftig nur noch bis zu dem Grenzwert möglich.⁵⁶ Für Wirtschaftsgüter mit einem Wert zwischen 150 € und 1.000 € ist ein Sammelposten zu bilden, der über ein 5-Jahreszeitraum mit jährlich 20 % abzuschreiben ist (Pool-Abschreibung).⁵⁷ Jedoch ist diese Pool-Bewertung für manche Wirtschaftsgüter wie z. B. Laptops mit einem Wert unter 1.000 € nachteilig, da diese ansonsten nach alter Regelung über 3 Jahren abgeschrieben werden könnten.⁵⁸ Ein Wahlrecht ist nämlich nicht vorzusehen.

2.2.2 Regelung zur Körperschaftbesteuerung

⁵⁴ Die Abgeltungsteuer gilt auch für Anteilsveräußerungsgeschäfte, soweit sie nicht unter § 17 EStG fallen, vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 524.

⁵⁵ Vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 524.

⁵⁶ Vgl. BT-Drs. 16/5452, 1, 4 i. V. m. § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E. Jedoch findet die neue Regelung nur bei Gewinneinkunftsarten Anwendung, bei den Überschusseinkunftsarten gilt die Altregelung unverändert weiter.

⁵⁷ Vgl. BT-Drs. 16/5452, 1, 4 i. V. m. § 6 Abs. 2a EStG-E.

⁵⁸ Vgl. *Pinne*, Eingabe, <http://www.dstv.de/waswirwollen/s2007-04-19-7.pdf>, 19.04.2007, 7.

2.2.2.1 Das aktuelle Körperschaftsteuersystem

Die KSt stellt die bedeutendste Steuer für Körperschaften dar, ihre Rechtsgrundlage befindet sich im Körperschaftsteuergesetz. Im Gegensatz zu natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften sind Kapitalgesellschaften⁵⁹ rechtlich selbständig und unterliegen daher als ein eigenständiges Steuersubjekt der KSt (Trennungsprinzip).⁶⁰ Die Körperschaftsteuerpflicht knüpft an den Sitz der Gesellschaft bzw. an den Sitz der Geschäftsleitung an. Befindet sich dieser im Inland, so sind die Körperschaften mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig.

Angesichts der eigenständigen Rechtspersönlichkeit ist eine getrennte steuerliche Behandlung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner erforderlich. Daher finden eng mit den persönlichen Merkmalen des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehende vergleichbare Regelungen des EStG wie Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen keine Anwendung bei Kapitalgesellschaften. Allerdings können zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern schuldrechtliche Verträge wie Darlehens- oder Dienstverhältnisse abgeschlossen werden, die dadurch entstehenden Aufwendungen wie Geschäftsführergehälter sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzuziehen.⁶¹

Im Hinblick auf das Körperschaftsteuerrecht ist jedoch eine Prüfung der Erfolgsneutralität dieser schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen erforderlich. Da der Steuerbilanzgewinn regelmäßig durch beispielsweise nicht abzugsfähige Aufwendungen gemindert wird, erachtet der Gesetzgeber eine Modifikation für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für notwendig.⁶² Allerdings ist zu beachten, dass eine außerbilanzielle Hinzurechnung bzw. Kürzung nur dann vorgenommen

⁵⁹ Andere Formen der Körperschaften werden wegen ihrer Minderwertigkeit in der vorliegenden Arbeit nicht eingegangen.

⁶⁰ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 193.

⁶¹ Vgl. *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 191; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 207 ff..

⁶² Vgl. *Abbildung 8*.

werden kann, wenn der jeweilige Betrag bereits erfolgswirksam als Aufwand bzw. Ertrag bilanziert wurden.⁶³

Aufgrund des Trennungsprinzips ist im Ausschüttungsfall eine Doppelbesteuerungskonstellation desselben Gewinns auf Ebene der Gesellschaft und des Anteilseigners möglich.⁶⁴ Um diese Doppelbelastung zu mindern, werden die Dividendeneinkünfte sowie die Beteiligungsaufwendungen für den einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner nach Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte und für den Körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner sogar nach § 8b KStG zu 100 % steuerfrei gestellt. Hierbei wird die Anteilsveräußerung einer Gesamtausschüttung gleichgestellt.⁶⁵ Allerdings werden gem. § 8b Abs. 3 und 5 KStG 5 % des begünstigten Teils als nicht abziehbare Betriebsausgaben betrachtet, was im Endeffekt eine 95 %ige Freistellung bewirkt.⁶⁶

Aufgrund der Zuordnung sämtlicher Gewinne zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist eine Verlustverrechnung nur noch interperiodisch möglich. Gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 10d EStG sind die Regelungen der ESt für den Verlustrücktrag bzw. –vortrag anzuwenden.⁶⁷ Derzeit beträgt der Körperschaftsteuersatz auf 25 %. Die einbehaltenen KapESt bzw. Zinsabschläge können auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden.

2.2.2.2 Problemfelder und Reformansätze

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sollen nicht nur offene sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen berücksichtigt werden. Eine gesetzliche Definition liegt für die verdeckten Gewinnausschüttungen zwar nicht vor, jedoch wird sie in Rechtsprechung und Literatur wie folgt ausgelegt: Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt insoweit vor, als dass sich die Vorteilsbeträge im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses einerseits zugunsten des Gesellschafters und an-

⁶³ Vgl. *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 183; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 219.

⁶⁴ Es kann jedoch noch zur Mehrfachbelastung führen, wenn die Dividenden durch körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner weiter ausgeschüttet werden, vgl. *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 3 f., 235.

⁶⁵ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 230.

⁶⁶ Die 5 %ige „Schachtelstrafe“ gilt jedoch nur für die Auslandsbeteiligung. Benachteiligt werden also diejenigen, bei denen geringere Betriebsausgaben angefallen sind, gegenüber Steuerpflichtigen mit höheren Beteiligungsaufwendungen, vgl. *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 240.

⁶⁷ Vgl. bereits Kap. 2.2.1.2 der vorliegenden Arbeit.

dererseits durch eine Vermögensminderung bzw. eine verhinderte Vermögensmehrung zulasten der Gesellschaft auswirken.⁶⁸

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in vielfältigen Gestaltungen denkbar. Beim Geschäftsführergehalt kann z. B. eine überhöhte Vergütung zur Minderung der KSt bzw. der GewSt auf der Gesellschaftsebene genutzt werden. So kann der eigentlich nicht als Betriebsausgaben abziehbare Ausschüttungsgewinn doch als eine abziehbare Vergütung „ausgeschüttet“ werden. Soweit unter gleichen Bedingungen die überhöhte Vergütung nicht an eine fremde dritte Person ausgezahlt würde (Fremdvergleich), wird der überhöhte Teil als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wieder dem Gewinn hinzugerechnet. Zu beachten, ist hierbei steuerrechtlich lediglich die Bedeutung von Aufdeckung zu verstehen, nicht aber als eine Missbrauchsgestaltung zu behandeln.⁶⁹ Jedoch sieht das deutsche Steuergesetz eine Veräußerung zum niedrigen Preis durch die Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.⁷⁰

Vergleichbar der verdeckten Gewinnausschüttung wird auch die Angemessenheit der Einlagen geprüft. Ist der Übertragungsbetrag als unangemessen zugunsten der Kapitalgesellschaft oder zulasten des Gesellschafters anzusehen, liegen sog. verdeckte Einlagen vor. Hierunter zählt z. B. eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts vom Gesellschafter an die Gesellschaft. Es ist dann eine Kürzung des Steuerbilanzgewinns vorzunehmen.⁷¹

Eine weitere Problematik liegt in den Gestaltungen durch Mantelkauf. Nach der Auffassung des deutschen Gesetzgebers sollen solche missbräuchliche Gestaltungen zur Nutzung von Verlustverrechnungsmög-

⁶⁸ BFH, Urteil v. 03.02.1971, I R 51/66, BStBl II 1971, 408; BFH, Urteil v. 22.02.1989, I R 44/85, BStBl II 1989, 475; vgl. auch *Schuhmann*, FR 1994, 309, 310; *Westerfelhaus*, GmbHR 1994, 224, 228; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 190 f.

⁶⁹ U. U. kann ein fremder Dritter auch mittelbar durch den begünstigten Gesellschafter Vorteile erlangen, vgl. *Tillmann*, GmbHR 1993, 466, 466; *Wassermeyer*, DB 1994, 1105, 1105; *Westerfelhaus*, GmbHR 1994, 224, 224; *Wichmann*, DB 1994, 2101, 2101; *Janssen*, BB 1997, 1177, 1177; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 190 ff.

⁷⁰ Vgl. *Rödter/Wochinger*, FR 2001, 1253, 1260; *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 237; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 386 ff.

⁷¹ Vgl. *Schneeloch*, BB 1987, 481, 481; *Kussmaul/Klein*, DStR 2001, 189, 189; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 181; *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 219; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 432 f.

lichkeiten verhindert werden.⁷² Den Ausgangspunkt des Mantelkaufs bildet der schädliche Beteiligungserwerb. Gem. § 8 Abs. 4 KStG gilt ein Beteiligungserwerb als schädlich, sofern die wirtschaftliche Identität der zu übertragenen Kapitalgesellschaft nicht mehr vorliegt, d. h., sofern „mehr als die Hälfte der Anteile übertragen werden“ und die „Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt“. Eine Verlustverrechnung ist dann zu untersagen.⁷³

Nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 soll künftig verschärfte Regelung für den Mantelkauf greifen. Zudem wird der bisherige Anknüpfungspunkt der wirtschaftlichen Identität nicht mehr von Bedeutung sein. Vielmehr soll nunmehr geprüft werden, ob eine schädliche Anteilsübertragung vorliegt.⁷⁴ Gem. § 8c KStG-E wird ein Beteiligungserwerb als schädlich bezeichnet, wenn der Erwerb von mehr als 25 % der Anteile an einer Verlustgesellschaft durch einen Erwerber oder einer ihm nahe stehende Personengruppe innerhalb von 5 Jahren vorgenommen wurde. Zudem wird eine 50 %-Schwelle eingefügt. Unterhalb dieser Schwelle erfolgt ein anteiliger Untergang des Verlustabzugs, während bei einer Überschreitung der 50 %-Schwelle ein vollständiger Untergang bewirkt wird.

Der Abzugsbeschränkung unterliegen nicht nur entgeltliche Anteilserwerbe, sondern auch unentgeltlichen Vorgänge wie Verschmelzungen, Spaltungen oder Kapitalerhöhungen. Da der Gesetzgeber hier keine Ausnahme für Konzerne vorsieht, könnte somit eine Anteilsübertragung innerhalb des Konzerns auch als schädlich betrachtet werden.⁷⁵ Eine Sanierungsklausel soll nach der neuen Fassung nicht mehr zur Anwendung kommen. Mögliche Ausnahmeregelung dürfen aber für Wagniskapital vorgenommen werden.⁷⁶

⁷² Vgl. *Neyer*, BB 2001, 173, 173; *Rombey/Imschweiler*, DStR 2007, 321, 322. Jedoch im Laufe der Zeit geht die ursprüngliche Zielsetzung zur Missbrauchsbekämpfung verloren. Ob eine Missbrauchsabsicht vorliegt, sieht das Steuerrecht nunmehr als irrelevant, vgl. *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 76 f.; *Dörfler/Wittkowski*, GmbHR 2007, 513, 516.

⁷³ Ausgenommen sind Sanierungsfälle, vgl. *Neumann*, FR 1999, 682, 683; *Neyer*, BB 2001, 173, 173; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 201; *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 85.

⁷⁴ Vgl. *Neyer*, BB 2007, 1415, 1415.

⁷⁵ Vgl. *Neyer*, BB 2007, 1415, 1415.

⁷⁶ Vgl. Protokoll der Plenarsitzung v. 25.05.2007; *Neyer*, BB 2007, 1415, 1416 f.

Die gegenwärtige Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung finden nach § 8a KStG nur bei Kapitalgesellschaften Anwendung. Da Schuldzinsen im Rahmen eines Gesellschafter-Darlehens als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, erachtet der Gesetzgeber eine Angemessenheitsprüfung im Hinblick auf vermuteten verdeckten Gewinnausschüttungen als notwendig. Zinsen sind als unangemessen zu qualifizieren, sofern die Vergütungen für Fremdkapital über einen Grenzwert von 250.000 € liegen oder beim Überschreiten des „safe haven“⁷⁷ durch einen zu mehr als 25 % beteiligten Anteilseigner (wesentliche Beteiligung) oder einer ihm nahe stehenden Person⁷⁸ bzw. rückgriffsberechtigten Dritten⁷⁹ zur Verfügung gestellt werden. Ist dies der Fall wird der unangemessene Teil der Zinsen dem ermittelten Gewinn wieder hinzugerechnet und der Steuer unterworfen.⁸⁰

Ab 2008 soll die Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung durch die Zinsschranke abgelöst werden. Nach der Auffassung des Finanzministeriums soll dadurch inländisches Steuersubstrat gesichert werden.⁸¹

2.2.3 Regelung zur Gewerbebesteuerung

2.2.3.1 Das aktuelle Gewerbesteuersystem

Die GewSt ist eine Gemeindesteuer, deren Rechtsgrundlage sich im Gewerbesteuergesetz findet. Das Steuersubjekt der GewSt ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Unternehmer. Als Unternehmer gelten nicht nur Kapitalgesellschaften sondern auch Personengesellschaften, so dass – im Gegensatz zur ESt – sowohl ein Einzelunternehmen wie auch ein Mitunternehmen einen Steuerschuldner darstellen. Freiberufler und Land- und Forstwirte sind von der Gewerbesteuerpflicht ausgeschlossen.

Gegenstand der GewSt sind alle im Inland gewerblich betriebenen Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform. Den Ausgangspunkt bei der

⁷⁷ Der *safe haven* für Zinsen beträgt 1 : 1,5 (Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital), vgl. *Pflüger*, PStB 2001, 74, 74; *Frotscher*, Körperschaftsteuer, 2004, 201 ff.

⁷⁸ Vgl. § 1 Abs. 2 AStG.

⁷⁹ Vgl. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG.

⁸⁰ Zur Problematik vgl. *Prinz zu Hohenlohe/Heurung/Rautenstrauch*, BB 2004, 1931, 1931; *Watermeyerung/Brauer*, GmbHStB 2005, 343, 343.

⁸¹ Zu den Details vgl. Kapitel 2.2.4 der vorliegenden Arbeit.

Ermittlung der GewSt bildet die Bestimmung der Bemessungsgrundlage: der Gewerbeertrag. Hierfür erfolgt zunächst eine Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften des EStG oder des KStG, vermehrt bzw. verkürzt um bestimmte Beträge (Hinzurechnungen und Kürzungen).⁸² Bis Ende 2007 ist die GewSt noch als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Da sämtliche Einkünfte als Gewinne aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, ist ein vertikaler Verlustausgleich nicht möglich. Jedoch sieht das Gesetz auch weder einen horizontalen Verlustausgleich noch einen Verlustrücktrag vor. Sinn und Zweck ist es nämlich, kleinere Gemeinden mit geringem Gewerbesteueraufkommen zu schützen, welche ansonst ggf. beträchtliche GewSt zu erstatten hätten.⁸³

Um die Zusatzbelastung mit der GewSt bei Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften auszugleichen, wird die GewSt gem. § 35 EStG mit dem 1,8-fachen des GewSt-Messbetrages auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Somit kann eine weitgehend rechtsformneutrale Belastung mit Ertragsteuern erreicht werden.⁸⁴

2.2.3.2 Problemfelder und Reformansätze

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 ist die GewSt gem. § 4 Abs. 5b EStG-E nicht mehr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Um die künftige Mehrbelastung mit der GewSt für alle Gewerbebetriebe auszugleichen sieht das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vielmehr eine Senkung der Steuermesszahl auf 3,5 %⁸⁵ und eine Anhebung der Anrechnungsfaktor auf 3,8 %⁸⁶ vor. Der bisherige Staffeltarif für Personengesellschaften wird nicht mehr zur Anwendung kommen.

Hinzu kommen künftig verschärfte Regelungen hinsichtlich der Hinzurechnungen bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage.⁸⁷ Im Unterschied zu den bisherigen Vorschriften sollen ab

⁸² Für eine Zusammenfassung der derzeitigen Vorschriften vgl. *Tabelle 5*.

⁸³ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 276.

⁸⁴ Vgl. BT-Drs. 14/2683, 1, 6; BMF-Schreiben v. 15.05.2002, IV A 5 – S 2296 a – 16/02, BStBl I 2002, 533; vgl. auch *Korezkij*, BB 2001, 333, 331; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 164; *Zenthöfer/Schulze zur Wiesche*, Einkommensteuer, 2004, 171; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 229; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 281.

⁸⁵ Vgl. § 11 Abs. 2 GewStG-E.

⁸⁶ Vgl. § 35 EStG-E.

⁸⁷ Vgl. *Tabelle 6*.

2008 25 % der Summe aus bestimmten Aufwendungen bzw. Gewinn- und Zinsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG-E wieder hinzugerechnet werden. Daher werden Unternehmen mit hohen Dauerschulden bevorzugt. Benachteiligt sind solche Unternehmen, welche nur kurzfristige Verbindlichkeiten aufweisen.⁸⁸ Zu begrüßen ist hingegen die Einräumung eines Freibetrags i. H. v. 100.000 €, so dass die kleinen und mittleren Unternehmen erheblich entlastet werden können.⁸⁹

Zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hat sich der Gesetzgeber im Beschlussverfahren auf die Anhebung der Beteiligungsgrenze für das Schachtelprivileg verständigt. So werden gem. § 9 Nr. 2a GewStG-E Dividendeneinkünfte beim Empfänger künftig nur dann vom Gewerbeertrag gekürzt, sofern die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft zu Beginn des Erhebungszeitraumes mindestens 15 % betrug. Ansonsten ist gem. § 8 Nr. 5 GewStG-E eine Hinzurechnung der nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 5 und 10 KStG-E außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile erforderlich.

Politisch ist die Erhebung der GewSt seit Jahren heftig umstritten.⁹⁰ Problematisch erscheint insbesondere die Doppelbelastung der gewerblichen Einkünfte sowohl mit der ESt (für Gesellschafter der Personengesellschaften) bzw. der KSt (für Kapitalgesellschaften) wie auch mit der GewSt.⁹¹ Deshalb plädieren viele Wissenschaftler seit Jahren für eine Abschaffung der Gewerbesteuer.⁹² Aus Sicht der örtlichen Gemeinde ist die GewSt als Haupteinnahmequelle jedoch unantastbar und wird heftig verteidigt. Eine weitere Problematik liegt darin, dass der anzurechnende 3,8-fache GewSt-Messbetrag höher als die ESt ist (Anrechnungsüberhang), welche z. B. durch einen hohen Verlustvortrag zustande kommen kann.⁹³ Fraglich ist, ob in Zukunft unter bestimmten Voraussetzungen die Anrechnungsüberhänge doch noch vorgetragen

⁸⁸ Vgl. *Kracht*, GStB 2006, 419, 420.

⁸⁹ Vgl. *Kracht*, GStB 2006, 419, 419.

⁹⁰ Zur Rechtfertigungsproblematik vgl. *Wendt*, FR 2000, 1173, 1173; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 258 f.

⁹¹ Vgl. *Wendt*, FR 2000, 1173, 1173; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 164.

⁹² Vgl. *Wendt*, FR 2000, 1173, 1174; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192, 1192.

⁹³ Zur Problematik vgl. *Wendt*, FR 2000, 1173, 1173; *Rose*, Ertragsteuern, 2004, 164. Zu den Gründen der Anrechnungsüberhänge vgl. *Förster*, DB 2007, 760, 761.

werden können,⁹⁴ da diese nach derzeitigem Recht nicht mehr in die nächsten Anrechnungsperioden verrechnet werden dürfen.⁹⁵

2.2.4 Regelung der Ertragbesteuerung im Rahmen der Fremdfinanzierung

Da nach derzeitigem Recht Schuldzinsen grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, greifen insbesondere internationale große Konzerne wie z. B. *IKEA*⁹⁶ zu einer Steuergestaltung über Schuldzinszahlungen um Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Um das inländische Steuersubstrat zu sichern⁹⁷ wird ab dem Veranlagungszeitraum 2008 eine neue Zinsschrankenregelung für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften zur Anwendung kommen. Demnach werden Zinsaufwendungen, welche den Zinsertrag übersteigen, in Zukunft nur noch beschränkt abzugsfähig sein.

Grundsätzlich ist ein Zinsabzug bis zur Höhe von 30 % des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) erlaubt.⁹⁸ Übersteigen diese Aufwendungen die Größe von 30 % des EBITDAs, ist ein Abzug aber nur dann zulässig, sofern eine der drei Ausnahmen des § 4h Abs. 2 EStG-E greift:

- der den Zinsertrag übersteigender Betrag der Zinsaufwendungen liegt unter 1 Mio. € (Freigrenze) oder
- der Betrieb gehört zu keinem Konzern (Konzernklausel) oder
- die Eigenkapitalquote des Betriebs ist im Vergleich nicht niedriger als die Eigenkapitalquote des Konzerns (Escape-Klausel⁹⁹).

⁹⁴ Zu den Verbesserungsvorschlägen vgl. *Wendt*, FR 2000, 1173, 1174; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192, 1196; *Förster*, DB 2007, 760, 761; *Herzig/Lochmann*, DB 2007, 1037, 1044.

⁹⁵ FG München, Urteil v. 22.11.2005, 12 K 2318/04, EFG 2007, 260, Rev. BFH, X R 32/06.

⁹⁶ *IKEA*-Deutschland machte zwar 300 Mio. € Gewinn (vor Schuldzinsen und Lizenzgebühren) in 2003, musste jedoch wegen einer hohen Fremdkapitalquote (1,3 Mrd. € Fremdkapital gegenüber 3 Mio. € Eigenkapital) massive Schuldzinsen sowie Lizenzgebühren ins Ausland zahlen. Daher verblieb bei *IKEA* in Deutschland nur noch ein geringer Gewinn, vgl. *Unkelbach/Schneppner*, Ursachen, http://www.unkelbach-treu-hand.de/download/hotspots/Aufsatz_europe_business_and_lifestyle_Unternehmen_ssteuerreform.pdf, 11.2006, 2 f..

⁹⁷ Vgl. BT-Drs. 16/4841, 1, 1; *Hey*, BB 2007, 1303, 1305.

⁹⁸ Vgl. BT-Drs. 16/5452, 1, 4 i. V. m. § 4h EStG-E i. V. m. § 8a KStG-E.

⁹⁹ Eine Unterschreitung um 1 % ist jedoch unschädlich, vgl. § 4h Abs. 2 Bst. c EStG-E.

Die Freigrenze i. H. v. 1 Mio. € dient der Entlastung des Mittelstands. Da sich bei einem angenommenen Zinssatz von 5 % hieraus eine umgerechnete Kreditsumme i. H. v. 20 Mio. € ergibt, ist die Summe der kleinen und mittleren Gesellschaften von der Zinsschranke kaum betroffen.¹⁰⁰ Die nicht abgezogenen Zinsen können grundsätzlich gem. § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG-E vorgetragen und mit den Zinsaufwendungen folgender Jahre verrechnet werden.¹⁰¹ Somit löst die Zinsschranke lediglich eine zeitliche Streckung aus (Timing-Effekt). Jedoch ist eine endgültige Doppelbesteuerung angesichts der nicht abgezogenen Zinsaufwendungen durchaus denkbar. Falls der Betrieb in späterem Zeitpunkt veräußert oder umgewandelt wird, läuft ein Zinsvortrag nämlich ins Leere.¹⁰²

Bei Kapitalgesellschaften ist zudem prüfen, ob eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung i. S. d. § 8a Abs. 2 KStG-E vorliegt. Ist das der Fall, finden weder Konzernklausel noch Escape-Klausel Anwendung. Daher ist eine beschränkte steuerliche Berücksichtigung der Zinsaufwendungen nur noch bis zur Höhe der Zinserträge zzgl. 30 % des EBITDA möglich.¹⁰³

Eine Fremdfinanzierung ist dann als schädlich zu qualifizieren, wenn die zu betrachtende Kapitalgesellschaft mehr als 10 % des negativen Zinssaldos an einen wesentlich beteiligten Anteilseigner, einer ihm nahe stehenden Personen oder an einen rückgriffsberechtigten Dritte gewährt.¹⁰⁴ Auch bei einer fehlenden Konzernzugehörigkeit greift also die Zinsschranke z. B. falls die Kapitalgesellschaft ihrem Alleingesellschafter ein Gesellschafterdarlehen gewährt. Nachteilig ist dies für diejenigen, deren Einkommensteuersatz über dem Abgeltungsteuersatz liegt, da die Abgeltungsteuer keine Anwendung auf Zinsen aus dem Gesellschafterdarlehen findet.¹⁰⁵

¹⁰⁰ Vgl. *Kracht*, GStB 2006, 419, 419; *Middendorf/Stegemann*, INF 2007, 305, 305; *Töben/Fischer*, BB 2007, 974, 975.

¹⁰¹ Die Bemessungsgrundlage – EBITDA wird jedoch nicht durch den Zinsvortrag berührt.

¹⁰² Vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 528; *Middendorf/Stegemann*, INF 2007, 305, 306; *Hey*, BB 2007, 1303, 1305.

¹⁰³ Vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 529.

¹⁰⁴ Vgl. § 8a Abs. 2 KStG-E i. V. m. § 1 Abs. 2 AStG.

¹⁰⁵ Vgl. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E, vgl. auch *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 529.

Von der Zinsschranke ausgeschlossen sind die organschaftlichen Innenfinanzierungen. Jedoch ist ein solcher Nachweis zur Abwesenheit einer schädlichen Gegenfinanzierung in der Praxis nur schwer zu erbringen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendung auch nicht gerechtfertigt: Es verletzt nicht nur das Nettoprinzip und führt daher zur Doppelbelastung, sondern geht auch weit über das ursprüngliche Ziel zur Missbrauchsbekämpfung hinaus.¹⁰⁶ Stark betroffen sind marktübliche Finanzierungsstrukturen wie Bankendarlehen. Die Zinsschranke ist besonders nachteilig für Unternehmen, die überwiegend fremdfinanziert sind (z. B. bei Unternehmen in der Anlaufphase oder in einer Krise).¹⁰⁷

2.3 Umsatzbesteuerung

2.3.1 Allgemeine Charakterisierung, Steuerbarkeit und Erhebung

Die USt gehört zu den Verkehrsteuern und ist neben der ESt die größte Einnahmequelle des Staates. Ihre Rechtsgrundlage findet sich im UStG. Die Bundesrepublik Deutschland hat seit 1968 ein sog. Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug. Demnach unterliegt jede Wirtschaftsstufe grundsätzlich der USt (Allphasen), wobei der Vorsteuerabzug zur Vermeidung des Kaskadeneffekts sorgt (Netto). Daher trifft die USt im Endeffekt grundsätzlich nur den Endverbraucher.¹⁰⁸

Steuergegenstände sind gem. § 1 Abs. 1 UStG im Inland stattfindende Lieferungen und sonstige Leistungen, Einfuhren, sowie innergemeinschaftliche Erwerbe. Steuerschuldner ist gem. § 2 UStG der Unternehmer, soweit dieser gewerblich oder beruflich selbständig nachhaltig gegen Entgelt tätig ist.

Eine umsatzsteuerliche Leistung knüpft in erster Linie an das Erfüllungsgeschäft an. Das bürgerlich-rechtliche Verpflichtungsgeschäft alleine reicht nicht aus. Daher kann beispielsweise der Abschluss eines

¹⁰⁶ Vgl. *Kessler/Köhler/Knörzer*, IStR 2007, 418, 418.

¹⁰⁷ Vgl. BMF (Hrsg.), Stellungnahme, v. 13.10.2006, 1, 2 ff.; *Middendorf/Stegemann*, INF 2007, 305, 312; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2007, 256; *Kessler/Köhler/Knörzer*, IStR 2007, 418, 418 ff..

¹⁰⁸ Vgl. *Bunjes*, UR 1988, 307, 307; *Dziadkowski/Robisch/Sabitzer*, UR 1995, 429, 431; *Nieskens*, UR 2002, 577, 580; *Walkenhorst*, Steuer & Studium 2005, 1, 3; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 19; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 8 f.; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 6

Kauf- oder Dienstvertrags noch keine Leistung begründen.¹⁰⁹ Im Umsatzsteuerrecht sind wirtschaftliche Leistungen einheitlich¹¹⁰ zu betrachten, soweit sie wirtschaftlich im Zusammenhang stehen. Nebenleistungen wie beispielsweise Verpackungs- oder Beförderungskosten werden umsatzsteuerrechtlich der Hauptleistung zugeordnet.¹¹¹

Der USt unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG Lieferungen oder sonstigen Leistungen, soweit diese durch einen Unternehmer in Deutschland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens geleistet werden. Unter einer Lieferung versteht man die Verschaffung der Verfügungsmacht an körperlichen Gegenständen,¹¹² z. B. beim Warenverkauf. Dabei erfolgt grundsätzlich eine willentliche Übertragung vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum¹¹³ Neben Lieferungen werden auch sonstige Leistungen wie Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen der USt unterworfen.¹¹⁴ Erforderlich ist das Vorliegen eines Leistungsaustausches, d. h. die Erbringung einer Leistung und der Erhalt einer (meist entgeltlichen) Gegenleistung.¹¹⁵ Die entgeltlichen Leistungen sind nur dann steuerbar, wenn sie durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens, d. h. zum Geschäftszweck, durchgeführt werden.¹¹⁶

Unentgeltlichen Wertabgaben können gem. § 3 Abs. 1b und 9a UStG den entgeltlichen Leistungen gleichgestellt werden, sofern die Leistungen zum Privatzweck übertragen werden.¹¹⁷ Als erforderlich sieht das Gesetz jedoch ein Vorsteuerabzugsrecht bei den zu übertragenden Gegenständen oder ihren Bestandteilen vor. Eine gegen Entgelt gleich-

¹⁰⁹ Vgl. *Walkenhorst*, Steuer & Studium 2005, 1, 4; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 26; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 45 f.; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 29.

¹¹⁰ BFH, Urteil v. 19.12.1991, V R 107/86, BStBl. II 1992, 449; vgl. *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 66.

¹¹¹ Vgl. *Walkenhorst*, Steuer & Studium 2005, 1, 4 f.; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 66; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 56; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 30.

¹¹² Vgl. § 3 Abs. 1 UStG. Gleichgestellt werden beispielsweise elektrischer Strom, Wasserkraft, ein Firmenwert oder ein Kundenstamm, vgl. BFH, Urteil v. 21.12.1988, V R 24/87, BStBl. II 1989, 430. Die Übertragung von Rechten wird jedoch der sonstigen Leistung zugeordnet, vgl. *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 59; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 19.

¹¹³ Vgl. *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 45, 57; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 23; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 32.

¹¹⁴ Vgl. § 3 Abs. 9 UStG.

¹¹⁵ Vgl. *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 46f, 86; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 74.

¹¹⁶ Vgl. *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 53.

¹¹⁷ Vgl. StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.03.1999, VI R 26/82, BGBl I 1999, 402.

gestellte Lieferung kann beispielsweise die Entnahme eines zu mindestens 10 % betrieblich genutzten Betriebsgegenstands sein oder in Form einer unentgeltlichen Personalzuwendung mit einem geringen Wert von bis zu 40 € erbracht werden.¹¹⁸

Zur Bestimmung des Leistungsortes sind unterschiedliche Fallkonstellationen zu unterscheiden. Beim Leistungsaustausch gilt der Ort der Auslieferung als Ort der Lieferung.¹¹⁹ Hinsichtlich des Ortes der unentgeltlichen Lieferungen oder sonstigen Leistungen ist grundsätzlich auf das Unternehmenssitzprinzip abzustellen, d. h. unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen gelten an dem Ort als ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Jedoch gilt bei der Lieferung von dem Gas oder der Elektrizität das Empfängerortprinzip.¹²⁰

Die USt auf der Vorstufe sind nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich als Vorsteuern abzugsfähig.¹²¹ Eine besondere Regelung existiert für Kleinunternehmer, die zwar nicht der USt unterliegen, jedoch vom Optionsrecht zur Umsatzbesteuerung Gebrauch machen können und auch den korrespondierenden Anspruch auf Vorsteuerabzug erhalten.¹²²

Zum Jahreswechsel 2006/2007 wurde der Regelsteuersatz bereits auf 19 % angehoben.¹²³ Der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 UStG bleibt jedoch unverändert bei 7 %.¹²⁴

2.3.2 Problemfelder

¹¹⁸ Die Privatzwecke sind i. S. v. unternehmensfremden Zwecken zu verstehen, somit werden Zuwendungen an Kunden nicht einbezogen, vgl. Art. 5 Abs. 6 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG v. 17.05.1977, ABl. 1977, Nr. L 145, 1; BFH, Urteil v. 18.10.2001, V R 106/98, BStBl. II 2002, 551; *Widmann*, UR 2000, 19, 19; *Walkenhorst*, Steuer & Studium 2005, 1, 6 f.; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 90 ff.; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 125; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 24, 174.

¹¹⁹ Hiervon ausgenommen sind Versandlieferungen, bei diesen wird auf den Ort der Abnahme abgestellt.

¹²⁰ Vgl. Richtlinie 2003/92/EG v. 07.10.2003, ABl. 2003, Nr. L 128, 1 und § 3g UStG; vgl. *Walkenhorst*, Steuer & Studium 2005, 1, 13; *Vellen*, UR 2005, 133, 133; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 61 ff.

¹²¹ Vgl. *Dziadkowskil/Robisch/Sabitzer*, UR 1995, 429, 430.

¹²² Vgl. *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 210.

¹²³ BMF-Schreiben v. 11.08.2006, IV A 5 – S 7210 – 23/06, BStBl. I 2006, 477.

¹²⁴ Kleinunternehmer werden gem. § 19 Abs. 1 UStG von der USt befreit, wenn ihr Umsatz im Vorjahr weniger als 17.500 € betrug und im laufenden Jahr voraussichtlich weniger als 50.000 € beträgt.

Der Begriff Unternehmer orientiert sich an einer Tätigkeit.¹²⁵ So können eine natürliche oder juristische Person Unternehmer sein. Ein äußerliches Erscheinungsbild (z. B. als Händler) allein genügt nicht für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft, da ein Unternehmer auch selbständig auf eigene Rechnung oder Verantwortung tätig sein muss. Vielmehr muss auf das Motiv Einnahmenerzielungsabsicht abgestellt werden.¹²⁶ Jedoch lässt sich in der Praxis schwer festzustellen, ob eine Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt. Dies ist insbesondere bei Hobbytätigkeiten problematisch, z. B. bei gelegentlichen Versteigerungen auf dem Onlineportal „Ebay“.¹²⁷

In der Praxis weisen Leistungen oftmals sowohl den Charakter von Lieferungen als auch von sonstigen Leistungen auf (sog. gemischte Umsätze). Prinzipiell ist ein gemischter Umsatz aufzusplitteln und getrennt zu behandeln. Nur wenn eine Trennung unmöglich ist, bestimmt sich der Charakter des Gesamtumsatzes anhand der überwiegenden Elemente.¹²⁸ Deutlich wird dies beispielsweise bei der Werklieferung. Darunter versteht man die Bearbeitung oder Verarbeitung von einem Gegenstand durch den Unternehmer und mit der Verwendung von ihm selbst verschaffter Hauptstoffen, z. B. bei der Montage. Umsatzsteuerlich werden Werklieferungen jedoch stets als Lieferungen behandelt.¹²⁹

3. Das chinesische Besteuerungssystem

3.1 Überblick über das chinesische Steuersystem

Das Steuerrecht der Volksrepublik China basiert auf zahlreiche Steuergesetzen und Verwaltungsanweisungen. Die Gesetzgebungshoheit obliegt dem Nationalen Volkskongress, während der *State Council* zum Erlass von Verwaltungsanweisungen und Durchführungsverordnungen

¹²⁵ Vgl. Rose, Umsatzsteuer, 2006, 24.

¹²⁶ Nicht erforderlich ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG eine Gewinnerzielungsabsicht. Ebenso weniger ist die Nachhaltigkeit ausschlaggebend, vgl. *Bunjes*, UR 1988, 307, 307; *Dziadkowski*, UR 1989, 137, 138; *Giesberts*, UR 1989, 257, 257; *Giesberts*, UR 1993, 279, 282 f.; *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 25 ff.; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 134; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 17 ff.

¹²⁷ Vgl. *Bunjes*, UR 1988, 307, 308.

¹²⁸ Vgl. *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 79.

¹²⁹ BFH, Urteil v. 28.02.1980, V R 90/75, BStBl. II 1980, 535. Vgl. auch *Rose*, Umsatzsteuer, 2006, 80 f.; *Völkel/Karg*, Umsatzsteuer, 2006, 69; *Hoffrichter-Dahl/Moecker*, Umsatzsteuer, 2006, 55.

befugt ist, welche der Auslegung bzw. Ergänzung gesetzlicher Vorschriften dienen. Weiteren ergänzende Verwaltungsanweisungen, Richtlinien, Rundschreiben und sonstige Verfügungen werden durch das *Ministry of Finance* bzw. durch das *State Administration of Taxation* erlassen. Da das chinesische Steuergesetz nur allgemeine Vorschriften beinhaltet liegt die tatsächliche Steuergesetzgebung in den Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen.¹³⁰

Das heutige Steuersystem Chinas beruht auf der Steuerdezentralisierungsreform 1994, die Befugnisse und Ertragshoheiten auf zentrale und lokale Gebietskörperschaften verteilt. *Tabelle 2* zeigt die Verteilung des chinesischen Gesamtsteueraufkommens in 2005 auf die einzelnen Steuerarten. Konsumsteuern und Zölle fließen ausschließlich der zentralen Steuerbehörde zu, während die Vermögens-, Ressourcen- und Landwirtschaftssteuern den lokalen Gebietskörperschaften zustehen. Die aufkommensstärksten Steuern (MwSt, Geschäftssteuer, ESt und KSt) werden aufgeteilt. MwSt fließen zu 75 % der Zentrale zu und bleiben noch zu 25 % an den Lokalen. Geschäftssteuern fließen fast ausschließlich den Lokalen zu und nur ein kleiner Teil an der Zentrale.¹³¹

Um ausländische Investitionen anzulocken hat die chinesische Regierung vor Jahren ein duales Unternehmenssteuersystem eingeführt. Dieses System sieht sich jedoch vielseitiger heftiger Kritik ausgesetzt, da heimische Unternehmen gegenüber ausländisch investierten (FIE: Bei einer Beteiligung eines ausländischen Investors von mindestens 25 % wird das chinesische Unternehmen als FIE angesehen.) bzw. ausländischen Unternehmen (FE) benachteiligt werden. Während heimischen Investoren einem Körperschaftsteuersatz i. H. v. 33 % unterliegen und strengen Abzugsbeschränkungen unterworfen werden, profitieren FIE bzw. FE trotz eines gleich hohen nominalen Körperschaftsteuersatzes von erheblichen Steuervergünstigungen, woraus eine durchschnittliche effektive Körperschaftsteuerbelastung von ca. 15 % resultiert.¹³² Demgegenüber liegt diese bei chinesischen Unternehmen bei 25 %. Es kam also zu einer erheblichen Ungleichbehandlung. Die chinesische Regierung hat nun angesichts des WTO-Prinzips der

¹³⁰ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 1; *Wang*, Besteuerung, 2006, 25.

¹³¹ Vgl. National Bureau of Statistics of China (Hrsg.), Yearbook, 2006.

¹³² Vgl. *Jing* (Rede) v. 08.03.2007.

Nichtdiskriminierung ein Reformgesetz zur Vereinheitlichung des Unternehmensteuersystems verabschiedet. Hieraus resultiert eine Gleichstellung zwischen heimischen und ausländischen Investoren.

Hinsichtlich der individuellen Einkommensbesteuerung Chinas unterliegen in- und ausländische natürliche Personen zwar dem gleichen ChESTG, jedoch werden Ausländern i. d. R. großzügige Abzugsvergünstigungen als den Chinesen gewährt.¹³³ Im Unterschied zum deutschen Recht werden die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. So werden beispielsweise Sonderausgaben bei der Einkommensermittlung nicht beachtet. Ein dem deutschen Recht vergleichbares Ehegattensplitting ist im chinesische Gesetz nicht vorgesehen.¹³⁴

Das chinesische Umsatzsteuersystem beinhaltet die MwSt, Geschäftssteuer, Konsumsteuer und Zölle. Die MwSt als aufkommenstärkste Steuerart generiert jährlich mehr als ein Dritte (2005: 37,5 %¹³⁵) des Gesamtsteueraufkommens. Der Regelsteuersatz von 17 % befindet sich auf international üblichem Niveau. Die effektive Mehrwertsteuerbelastung steigt jedoch ggf. aufgrund eines Abzugsverbots der Vorsteuern bei Anlagevermögen.¹³⁶ Seit 2004 wurden einige Modellprojekte im Rahmen des Vorsteuerabzugs in Nordosten und (später auch) in Zentralchina eingeführt.¹³⁷ Die Zielsetzung besteht darin, durch die Erlaubnis zum Vorsteuerabzug beim Kauf von Anlagenvermögen die oben genannten Gebiete zu fördern und um eine zukünftige Einführung im ganzen China vorzubereiten.

Ebenfalls zu den aufkommenstarken USt zählt die Geschäftssteuer, worunter die USt auf Dienstleistungen verstanden wird. Im Gegensatz zur MwSt ist ein Vorsteuerabzug bei der Geschäftssteuer grundsätzlich unzulässig.¹³⁸

¹³³ Vgl. Kap. 3.2.1.1 der vorliegenden Arbeit.

¹³⁴ Vgl. *Pfaar/Salzmänn*, Besteuerung, 2005, 14.

¹³⁵ Vgl. *Tabelle 2*.

¹³⁶ Zu Details vgl. Kap. 3.3.2 der vorliegenden Arbeit.

¹³⁷ Die Modellprojekte in den 3 nordöstlichen Provinzen (Heilongjiang, Jilin, Liaolin) begannen zum 01.07.2004, vgl. CaiShui [2004] Nr. 156. Ab 01.07.2007 werden neue Projekte in weiteren 6 Provinzen in Zentralchina eingeführt, vgl. CaiShui [2007] Nr. 75.

¹³⁸ Ausgenommen ist der Finanzdienstleistungsbereich, vgl. *Pfaar/Salzmänn*, Besteuerung, 2005, 15.

3.2 Ertragbesteuerung

3.2.1 Regelung zur Einkommensbesteuerung

3.2.1.1 Das aktuelle Einkommensteuersystem

Die Rechtsgrundlage zur persönlichen Einkommensbesteuerung bilden das im Jahr 2005 verabschiedete EStG und die Einkommensteuerrichtlinien Chinas. Nach Art. 1 ChEStG knüpft die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ebenfalls an den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt¹³⁹ des Steuerpflichtigen an. Die natürlichen Personen unterliegen dann mit ihrem Welteinkommen der chinesischen ESt. Anderenfalls liegt nur eine beschränkte Einkommensteuerpflicht hinsichtlich der in China erwirtschafteten Einkünfte vor.

In China sind die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte nach Art. 2 ChEStG in 11 Einkunftsarten¹⁴⁰ zu unterteilen. Anders als in Deutschland unterliegen in China zufällige Gewinne (z. B. Lotteriegewinne) ebenfalls der ESt.

Die chinesische ESt folgt dem sog. Schedulensystem. Die einzelnen Einkunftsarten werden gesondert ermittelt und unterliegen unterschiedlichen Steuersätzen. Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb ist dieser progressiv nach einem sog. Stufenintervallsystem ausgestaltet, d. h. der Teil der Einkünfte des jeweiligen Intervalls wird mit dem jeweiligen Steuersatz dieses Intervalls besteuert.¹⁴¹ Bei allen anderen Einkunftsarten gilt hingegen ein Pauschalsteuersatz von 20 %.¹⁴²

Ursprünglich unterlagen Einzelunternehmen und Mitunternehmen der chinesische KSt (hier: Unternehmensteuer). Spätestens seit 2000 unterliegen diese Gesellschaften nicht mehr der KSt, vielmehr werden deren Gesellschafter der ESt unterworfen.¹⁴³ Eine Besonderheit liegt in

¹³⁹ Vgl. Art. 3 ChEStR.

¹⁴⁰ Einkünfte aus Löhnen und Gehältern, aus Gewerbebetrieb, aus Contracting oder Leasing von Unternehmen und Institutionen, aus Dienstleistungen, aus Honoraren, aus Lizenzen, aus Zinsen, Dividenden und Boni, aus Vermietung und Verpachtung, aus Übertragung von Vermögensgegenständen, Zufallseinkünfte sowie sonstige Einkünfte.

¹⁴¹ Vgl. *Tabelle 7* und *Tabelle 8*.

¹⁴² Vgl. *Sachs*, Vergleich, 1998, 69; *Hoereth/Loick*, in: Ernst & Young, 2002, 9; *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 184; *Wang*, Besteuerung, 2006, 26.

¹⁴³ Vgl. CaiShui [2000] Nr. 91.

den Rechtsformen des *Contractual* bzw. *Cooperative Joint Venture*.¹⁴⁴ Diesen werden nach Art. 7 ChFKStDV ein Optionsrecht zur Besteuerung als juristische Person gewährt. Erforderlich ist hierfür eine Einwilligung durch zuständige Behörden. Wird das Optionsrecht ausgeübt, ist der Gewinn auf der Gesellschaftsebene der KSt zu unterwerfen. Die Gesellschafter unterliegen mit dem ausgeschütteten Unternehmensgewinn der ESt. Jedoch wurde eine Genehmigung in der Praxis nur selten erteilt.¹⁴⁵

Das CaiShui [2000] Nr. 91 sieht für Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmen Abzugsbeschränkungen vor. Nicht abzugsfähig sind z. B. Gesellschaftervergütungen und generell Betriebsausgaben, soweit diese nur schwer von der Privatsphäre zu trennen sind. Im Rahmen der Fremdfinanzierung können Schuldzinsen bis einem banküblichen Zinssatzniveau vom Gewinn unbeschränkt abgezogen werden.¹⁴⁶

Bei der Ermittlung der zu versteuernden Einkommen ist zu beachten, dass eine Abzugsmöglichkeit der Werbungskosten bei nichtselbständiger Tätigkeit grundsätzlich nicht gegeben ist. Ausländische Arbeitnehmer werden erhebliche Vergünstigungen gewährt. Nach CaiShui [1994] Nr. 20 können folgende Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden: Erstattung oder Übernahme von Zuschüssen für Miete und Essen, Erstattung oder Übernahme der Kosten für Umzug und Wäsche, angemessene Zuschüsse für Geschäftsreisen, angemessene Kosten für Heimaturlaub, Sprachtraining und Schulbildung eigener Kinder.¹⁴⁷

Generell wird dem Arbeitnehmer ein Freibetrag i. H. v. monatlich 1.600 RMB gewährt. Für die ausländischen Arbeitnehmer erhöht sich der Freibetrag um monatlich 3.200 RMB.¹⁴⁸ Tätigt der Steuerpflichtige Spenden zur Förderung wissenschaftlicher und mildtätiger Zwecke sind die Spendenbeträge nach Art. 24 ChEStR voll abzugsfähig, jedoch maximal bis zu 30 v. H. des zu versteuernden Einkommens abzugsfähig.

¹⁴⁴ Es handelt sich um Personengesellschaften mit ausländischer Beteiligung.

¹⁴⁵ Vgl. Pfaar, IStR 2003, 692, 693; Pfaar/Salzmann, Besteuerung, 2005, 18; Wang, Besteuerung, 2006, 31.

¹⁴⁶ Vgl. Kap. 5 Art. 39 ZheDiShuiHan [2003] Nr. 378.

¹⁴⁷ Vgl. BBLP (Hrsg.), Investitionen, 2001, 114; Pfaar/Salzmann, Besteuerung, 2005, 183.

¹⁴⁸ Vgl. Art. 6 Nr. 3 ChEStG i. V. m. Art. 28, 29 ChEStR.

Weiterhin abzugsfähig sind nach Art. 25 ChEStR die vier bedeutenden persönlichen Aufwendungen – der sog. „3 Beiträge + 1 Fonds“¹⁴⁹.

Da das chinesische Steuerrecht weder das Ehegattensplitting noch den Familienleistungsausgleich kennt ist nur die Einzelveranlagung möglich. Natürliche Personen sind in China grundsätzlich nicht dazu verpflichtet bei den Finanzbehörden eine Einkommensteuererklärung abzugeben, es sei denn, das Jahreseinkommen des Steuerpflichtigen übersteigt die Summe von 120.000 RMB oder der Steuerpflichtige bezieht Einkünfte aus mehr als zwei Einnahmequellen oder er hat keine *withholding agent*, d. h. eine zuständige Stelle (z. B. Arbeitgeber) für die Einbehaltung von Quellensteuern ist nicht gegeben.¹⁵⁰

3.2.1.2 Problemfelder und Reformansätze

Eine Thesaurierungsbegünstigung sieht das chinesische Steuergesetz nicht vor. Die Besteuerung einer Personengesellschaft erfolgt also unabhängig davon, ob die erzielten Gewinne im Unternehmen reinvestiert werden oder durch ihre Gesellschafter entnommen werden. Der Einkommensteuertarif für gewerbliche Einkünfte weicht von demjenigen für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ab. Die Besteuerung erfolgt in fünf Stufen von 5 v. H. bis 35 v. H.¹⁵¹

Nach einer am 13.06.2005 erlassende Verwaltungsanweisung – CaiShui [2005] Nr. 102 – können chinesische Privatanleger in China erstmalig ihre erhaltenen Dividendeneinkünfte einer AG nur zur Hälfte der ESt mit 20 %¹⁵² unterliegen. Somit wurde ein bedeutender Schritt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁵³ getan. Diese Vergünstigungen werden dem Wortlaut der Verwaltungsanweisung folgend aber nur natürlichen Anteilseignern gewährt. Unklar bleibt es, ob eine Personengesellschaft als Anteilseigner auch von der Regelung profitieren kann. Nachteilig wirkt sich diese Neuerung zudem auf die Unternehmensform der GmbH aus: Erhalten Privatanleger Gewinnausschüttungen aus ei-

¹⁴⁹ Beiträge zu den Grundrenten-, Grundkranken- und Arbeitslosenversicherungen sowie öffentlichen *Housing Fund*. Nach CaiShui [2006] Nr. 10 ist der *Housing Fund* bis zur Höhe von insgesamt 12 v. H. der durchschnittlichen Monatslöhne des vorangegangenen Kalenderjahrs jeweiligen Arbeitnehmers abzugsfähig.

¹⁵⁰ Vgl. Art. 36 ChEStR.

¹⁵¹ Vgl. *Tabelle 8*.

¹⁵² Vgl. Art. 3 Nr. 5 ChEStG.

¹⁵³ Zur Doppelbesteuerungsproblematik vgl. Kap. 3.2.1.2 der vorliegenden Arbeit.

ner GmbH werden sie nach wie vor voll besteuert, da die Verwaltungsanweisung ausschließlich die Dividendenausschüttung der AG bevorzugt. Anders als chinesische Privatanleger sind ausländische Privatanleger gem. GuoShuiFa [1993] Nr. 45 von Anfang an von der Dividendenbesteuerung befreit.

Privatanteilseigner unterliegen mit ihren Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich der 20 %igen ESt.¹⁵⁴ Davon abweichend werden jedoch der Unternehmensform der AG erhebliche Vorteile gewährt, da private Veräußerungsgeschäfte von Wertpapieren durch eine Reihe von Verwaltungsanweisungen¹⁵⁵ der chinesischen Regierung temporär einkommensteuerbefreit sind. Angesichts des international üblichen Trends zur Kapitalertragbesteuerung scheint daher aus Sicht der Wissenschaftler die Einführung der KapESt nur eine Frage der Zeit.¹⁵⁶

Eine Verlustverrechnung ist nach dem chinesischen Einkommensteuerrecht nur bei solchen Verluste möglich, die aus den gewerblichen Einkünften entstehen. Daher ist eine natürliche Person mit nichtgewerblichen Einkünften von der Verlustverrechnung ausgeschlossen. Einzelunternehmen und Personengesellschaften werden einen Verlustvortrag gewährt. Der Verlustvortrag ist jedoch auf 5 Jahren beschränkt.¹⁵⁷ Da China grundsätzlich keine Konsolidierung von Steuern vorsieht, ist die Verlustverrechnung zwischen mehreren Personenunternehmen nicht möglich.¹⁵⁸

Eine weitere Problematik ergibt sich dem Schedulensystem der Einkommensbesteuerung. Da Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten unterschiedlichen Steuertarifen unterliegen, kommt es stets zu einer Diskriminierung zwischen den unterschiedlichen Einkunftsarten. Zudem wird die progressive Wirkung durch die gesonderte Ermittlung vermindert. Auch die Abzugsregelung weist Probleme auf. Da die persönlichen

¹⁵⁴ Vgl. Art. 3 Nr. 5 ChEStG.

¹⁵⁵ Vgl. CaiShui [1994] Nr. 40; CaiShui [1996] Nr. 12; CaiShui [1998] Nr. 61.

¹⁵⁶ Zu dieser Problematik vgl. *Chen*, Foreign Economics & Management 1994, 21, 22; *Lin*, International Taxation In China 1999, 41, 41; *Zhen*, Reformation & Strategy 2003, 110, 110; *Chen*, Macroeconomic Management 2005, 52, 52;

¹⁵⁷ Vgl. Anlage 1 Art. 14 CaiShui [2000] Nr. 91.

¹⁵⁸ Zwar wurden in der Praxis einzelne Ausnahmen zur Steuerkonsolidierung zugelassen, dies ergibt sich jedoch nicht aus dem Gesetzeswortlaut, vgl. *Süß*, RIW 1996, 2, 5; *Wang*, Besteuerung, 2006, 133, 167.

Umstände der Steuerpflichtigen gänzlich vernachlässigt werden, werden die Verheirateten den Alleinstehenden benachteiligt. Die Wissenschaft fordert deshalb die Ablösung des gegenwärtigen Schedulensystem durch das synthetische Einkommensteuersystem. Als weiterer Vorschlag steht die Einführung eines Splittingtarifs im Raum.¹⁵⁹

3.2.2 Regelung zur Körperschaftbesteuerung

3.2.2.1 Das aktuelle Körperschaftsteuersystem

In China ansässige Körperschaften unterliegen mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.¹⁶⁰ Vergleichbar dem deutschen Recht leitet sich in China die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz ab. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus dem betrieblichen Gewinn, vermehrt sich um betriebsfremde Einnahmen und gekürzt um betriebsfremde Ausgaben.

Gegenwärtig gelten für chinesische Körperschaften die ChKStR und die ChKStDV, während für FIEs bzw. FEs das ChFKStG und die ChFKStDV gelten. Der chinesische Regelsteuersatz i. H. v. 33 % gilt grundsätzlich für alle Körperschaften. Davon fließen 30 % der zentralen und 3 % den lokalen Gebietskörperschaften zu. Für Kleinunternehmen, deren jährlicher zu versteuernder Gewinn 30.000 RMB nicht übersteigt, ermäßigt sich der Steuersatz auf 18 %; liegt der Gewinn zwischen 30.000 und 100.000 RMB, ist ein 27 %iger KSt-Satz anzuwenden.¹⁶¹

Jedoch haben in der Praxis FIE und FE gegenüber ihren chinesischen Konkurrenten aufgrund der zahlreichen Steuervergünstigungen nur selten den vollen Körperschaftsteuersatz zu entrichten. Zu diesen Vergünstigungen zählen die sog. „2+3-Steuerferien“¹⁶², standort-¹⁶³ bzw. tätigkeitsbezogenen¹⁶⁴ Steuervergünstigungen sowie Reinvestition-

¹⁵⁹ Zur Problematik und Reformvorschlägen vgl. *Zhao*, Taxation and Economy 2004, 58, 59; *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 14; *Peng*, Group Economy Research 2005, 60, 61; *Liang/Zhang*, Value Engineering 2007, 139, 139; *Zhou/Zhang*, Market Modernization 2007, 379, 379; *Hou*, Economic Tribune 2007, 105, 105; *Zhang*, Times Finance 2007, 61, 62.

¹⁶⁰ Vgl. Art. 2 ChKStR.

¹⁶¹ Vgl. CaiShui [1994] Nr. 9.

¹⁶² Vgl. Art. 8 ChFKStG.

¹⁶³ Vgl. Art. 7 ChFKStG.

¹⁶⁴ Vgl. Art. 75 Nr. 7 und 8 ChFKStDV.

serstattungen^{165, 166} so dass die effektive Steuerbelastung nach Schätzung bei FIE bzw. FE höchstens 15 v. H. bis 24 v. H. beträgt.¹⁶⁷

Bei der derzeitigen Gewinnermittlung werden für den FIE bzw. FE großzügigere Abzugsmöglichkeiten als den rein chinesischen Investoren gewährt. Während chinesischen Unternehmen der Abzug von Lohn- und Gehalt aufwendungen, Spenden sowie Werbungskosten nur eingeschränkt möglich ist, können ausländische Unternehmen diese Aufwendungen problemlos voll abziehen.¹⁶⁸ Für chinesische Unternehmen sind Lohn- und Gehalt aufwendungen nach Art. 6 Nr. 2 ChKStR nur bis monatlich 1.600 RMB pro Arbeitnehmer abzugsfähig; Spenden mit gemeinnützigem Zweck sind nach Art. 6 Nr. 4 ChKStR bis zur Höhe von 3 % des jährlich zu versteuernden Gewinns abzugsfähig. Schulden Unternehmen Finanzierungszinsen können sie diese nach Art. 6 ChKStR und Art. 21 ChFKStDV von der Bemessungsgrundlage vollständig abziehen, soweit diese Zinsen als handelsüblich anzusehen sind. Dient die Finanzierung aber zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen, ist der Zinsabzug ausgeschlossen.¹⁶⁹ Zu beachten ist, dass die Fremdfinanzierungsquote in China beschränkt ist, d. h. die Fremdfinanzierung darf die entsprechende *Debt-Equity Ratio* (Verhältnis von registriertem Kapital zum Gesamtinvestment) nicht übersteigen. Das erlaubte Verhältnis von Eigen- zu Fremdkapital variiert mit der Höhe des Gesamtinvestments und ist in *Tabelle 10* dargestellt.

Eine Dividendenausschüttung in China setzt voraus, dass sämtliche Verlustvorträge aus vorangegangenen Jahren bereits abgebaut worden sind.¹⁷⁰ Werden Gewinne an Anteilseigner ausgeschüttet unterliegen sämtliche Dividenden der ESt (für einkommensteuerpflichtigen Anteilseigner) bzw. der KSt (für körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner).¹⁷¹ Hieraus resultiert eine Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne.

¹⁶⁵ Vgl. Art. 10 ChFKStG; Art. 81 ChFKStDV.

¹⁶⁶ Vgl. *Tabelle 9*.

¹⁶⁷ Vgl. *Jing (Rede)* v. 08.03.2007; *Becker/Loose*, PISb 2007, 127, 127.

¹⁶⁸ Vgl. Art. 19 Nr. 8 und Art. 24 ChFKStDV. Zu den Details vgl. *Heidrich/Hausmann*, in: Ernst & Young, 03.2007, 3.

¹⁶⁹ Vgl. *Pfaar*, IStR 2003, 692, 695.

¹⁷⁰ Vgl. *Pfaar*, IStR 2003, 692, 694.

¹⁷¹ Ausgenommen sind Fälle des CaiShui [2005] Nr. 102, vgl. hierzu Kap. 3.2.1.2 der vorliegenden Arbeit.

Ausländische Anteilseigner sind nach GuoShuiFa [1993] Nr. 45 von der Dividendenbesteuerung befreit.

Werden die Gewinne hingegen thesauriert, sind gem. GuoShuiFa [2000] Nr. 118 – neben der allgemeinen KSt von 33 % auf erzielter Gewinne – eventuell KapESt i. H. v. 33 % bei juristischen Anteilseignern oder 20 % bei natürlichen Anteilseignern abzuführen, allerdings nur soweit das beteiligte chinesische Unternehmen die nichtausgeschütteten Gewinne ins Unternehmen reinvestiert oder die Kapitalerträge aus der Rückstellung erzielt, und der anzuwendende Steuersatz des chinesischen Anteilseigners höher als der des beteiligten chinesischen Unternehmens ist. Dann sollen nach dem Wortlaut dieser Verwaltungsanweisung die einbehaltenen Erträge die Bemessungsgrundlage des Anteilseigners nicht mindern.¹⁷² Somit ist auch bei einbehaltenen Gewinnen eine Doppelbesteuerung möglich.

Werden Anteile, die sich im Betriebsvermögen einer chinesischen Gesellschaft befindet, veräußert, unterliegen die hieraus resultierenden Veräußerungsgewinne dem Regelsteuersatz von 33 %.¹⁷³ Zu beachten ist, sofern mehr als 95 % der Anteile übersteigen werden, erfolgt eine Herausrechnung offener Reserven, d. h. die einbehaltenden Gewinne werden aus dem Veräußerungsgewinn herausgerechnet. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird dieser herausgerechnete Teil einer Dividendenausschüttung gleichgestellt, erhöht aber die Bemessungsgrundlage des zu versteuernden Veräußerungsgewinns nicht.¹⁷⁴ Werden die Anteile von einem FIE gehalten/veräußert ermäßigt sich der Steuersatz je nach dem Standort oder der Tätigkeit der Gesellschaft.

Da der Gesetzgeber einem Verlustrücktrag nicht vorsieht, ist lediglich ein Verlustvortrag in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen möglich, allerdings nach auf einen Zeitraum von maximal 5 Jahren beschränkt.¹⁷⁵

3.2.2.2 Problemfelder und Reformansätze

¹⁷² Vgl. *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 23.

¹⁷³ Vgl. GuoShuiFa [2000] Nr. 118.

¹⁷⁴ Vgl. GuoShuiHan [2004] Nr. 390; *Pfaar/Salzmänn*, Besteuerung, 2005, 142.

¹⁷⁵ Vgl. Art. 11 ChKStR und Art. 11 ChFKStG.

Ursprünglich ging die chinesische Regierung davon aus durch eine gezielte Steuervergünstigung für ausländische Investoren den Einsatz modernster ausländischer Technologien zu forcieren und damit die chinesische Infrastruktur zu fördern. Infolge dessen litt jedoch die Wettbewerbsfähigkeit heimischer Unternehmen zusehend und wurde angesichts zunehmender ausländischer Konkurrenz infolge des *WTO*-Beitritt Chinas sogar noch stärker beeinträchtigt.¹⁷⁶

Ertragsteuerlich lassen sich mehrere Steuergestaltungen zur Minimierung der Steuerbelastung internationaler Konzerne beobachten. In der Praxis führen die zahlreichen Steuervorteile in China häufig zur Gewinnverlagerung. Einerseits werden ausländische Investoren, deren Herkunftsland eine höhere Ertragsteuerbelastung aufweist, die erwirtschafteten Gewinne mittels Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen nach China transferieren und dort mit einem niedrigen Steuersatz versteuern.¹⁷⁷

Gleichwohl sind auch Gewinnverschiebungen ins Ausland denkbar. Nicht wenige FIE oder FE nutzen die „2+3 Steuerferien“ zur Erwirtschaftung negativer Einkünfte, um sie mittels legalem Gewinntransfer aus verbundene Unternehmen ins Ausland und daher quasi gar nicht in China zur Körperschaftsbesteuerung kommen könnten. Da die Steuerferien erst ab dem ersten Gewinnjahr zur Anwendung kommen können FIE durch dauerhafte Verluste den Beginn der Steuerferien und folglich auch der anschließenden Besteuerung hinauszögern, um so die Steuerferien für die späteren gewinnstarken Perioden einzusetzen.¹⁷⁸ Zudem lässt sich der Schluss ziehen, dass manche FIE oder FE in Anbetracht der dargestellten Beschränkung der Verlustverrechnung zur Gewinnverschiebung ins Ausland neigen werden, falls dort hohe Verlustvorträge vorliegen oder Verlustvorträge zu verfallen drohen.¹⁷⁹

Eine weitere Problematik liegt darin, dass viele chinesische Unternehmen ein neues Unternehmen im Ausland registrieren und ihre Investitionen in China dann ausschließlich über dieses Unternehmen tätigen.

¹⁷⁶ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 32; *Jing* (Rede) v. 08.03.2007; *Bfai* (Hrsg.) v. 01.04.2007.

¹⁷⁷ Vgl. *Wang*, Besteuerung, 2006, 132.

¹⁷⁸ Vgl. *Pfaar/Süß*, IStR 1996, 514, 517; *Wang*, Besteuerung, 2006, 133.

¹⁷⁹ Vgl. *Kotschenreuther*, in: *Vögele*, Verrechnungspreise, 1997, Rz. A 1; *Wang*, Besteuerung, 2006, 133.

Sie können so rechtlich als FIE behandelt werden und profitieren von Steuervergünstigungen. Solche fiktiven ausländischen Investitionen betragen laut einer Untersuchung ein Drittel der tatsächlichen ausländischen Direktinvestitionen in China und haben das Steueraufkommen stark beeinträchtigt.¹⁸⁰

Angesichts der Doppelbesteuerungsfahr bei Gewinnausschüttungen werden Unternehmensentscheidungen der chinesischen Unternehmen stark belastet. Zudem kann die Doppelbesteuerung zur Rechtsformverzerrung führen. Zwar stellen Körperschaften aus volkswirtschaftlicher Sicht (z. B. hinsichtlich der Haftungsbeschränkung) eine vollkommenerere Unternehmensform als Einzel- bzw. Privatunternehmen dar, jedoch werden sie steuerlich stärker belastet.¹⁸¹ Auch Finanzierungsrisiken steigen dadurch erheblich. Da Schuldzinsen grundsätzlich unbeschränkt abzugsfähig sind bevorzugen Unternehmen eher die Kreditfinanzierung als eine Eigenkapitalerhöhung (sog. Unterkapitalisierungseffekt).¹⁸² Dies reduziert ebenfalls das inländische Steueraufkommen. Eine weitere Problematik liegt in der Kapitalertragsbesteuerung beispielsweise bei Reinvestitionen oder Anteilsveräußerungen. Da das chinesische Steuergesetz bislang noch keine entsprechende Befreiungsklausel vorsieht, gehen Unternehmen stets so vor, dass die erwirtschafteten Gewinne einfach einbehalten werden um Steuern zu ersparen. Daher führt bilanziell zu hohen Überschüssen und Rückstellungen (sog. Lock-in-Effekt).¹⁸³ Zudem wird hierdurch die Kapitalmobilität eingeschränkt und die Aktivität der Anleger gedämpft.

Ferner sind die standortbezogenen unterschiedlichen Steuersätze zu beachten. Der chinesische Gesetzgeber sieht weder der Gruppenbesteuerung vergleichbare Vorschrift noch die Bildung einer steuerlichen

¹⁸⁰ Vgl. *Mei*, Investition, <http://www.mofcom.gov.cn/aarticle/s/200510/20051000602426.html>, 20.10.2005; *Yu/Jiang*, Foreign Exchange 2006, 71; *Heidrich/Hausmann*, in: Ernst & Young, 01.2007, 1; *Jing* (Rede) v. 08.03.2007; *Li*, Tribune of Social Sciences 2007, 102, 104; *Becker/Loose*, PISStB 2007, 127, 128.

¹⁸¹ Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 346; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 246.

¹⁸² Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 341; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24 f.; *Li*, Market Modernization 2007, 370, 370; *Long/Qu/Liu*, Theoretical Investigation 2007, 95, 96;.

¹⁸³ Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 246.

Organschaft vor, somit ist eine Zusammenfassung der Gewinne bzw. der Verluste aus Tochter- bzw. Schwestergesellschaften grundsätzlich ausgeschlossen.

Die Zielsetzung der Unternehmenssteuerreform liegt zum einen darin, durch ein einheitliches Steuergesetz in- und ausländische Marktteilnehmer gleichzustellen und somit möglichst faire Wettbewerbsbedingungen zu schaffen. Zu anderen wird auch erwartet, durch die Abschaffung der Steuervergünstigungen für FIE bzw. FE sowie durch verschärfte Regelungen zur Fremdfinanzierung die Bemessungsgrundlage zu verbreitern, und damit das zukünftige Steueraufkommen zu erhöhen.¹⁸⁴

Mit dem Inkrafttreten der Steuerreform soll in China ab 2008 ein einheitliches Körperschaftsteuergesetz sowohl für heimische als auch für ausländische Unternehmen gelten. Zudem soll der Körperschaftsteuersatz künftig einheitlich auf 25 % gesenkt werden. Kleinen und gewinnschwachen Unternehmen soll gem. Art. 28 ChKStG ein ermäßigter Steuersatz von 20 % gewährt werden. Wie diese Unternehmen qualifiziert werden, ist jedoch noch offen.

Erstmals wird in China das Konzept zur steuerlichen Ansässigkeit einer Körperschaft eingeführt. Da bislang bei der Bestimmung der Steuerpflicht in China vorrangig auf den Ort des *head office*, nicht aber auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt worden ist. Da nach Auffassung der chinesischen Finanzverwaltung der Wortlaut von *head office* eher der bürgerlich-rechtlichen Bedeutung des Registrierungsortes entspricht,¹⁸⁵ wurden in der Vergangenheit nicht selten chinesische Unternehmen über eine faktische ausländische Holdinggesellschaft (z. B. Registrierung in einem *tax haven*) von der unbeschränkten Steuerpflicht in China verschont.¹⁸⁶ Nach dem neuen Gesetz soll sich die Ansässigkeit eines Unternehmens nach dem international üblichen Kriterium des tatsächlichen Verwaltungssitzes richten.¹⁸⁷

Künftig sollen die den ausländischen Unternehmen zugute kommenden Steuervergünstigungen wie „2+3 Steuerferien“, standortbezogene Vergünstigungen und auch die Reinvestitionsvorteile abgeschafft werden.

¹⁸⁴ Vgl. *Becker/Loose*, PStB 2007, 127, 132.

¹⁸⁵ Vgl. *CaiShuiXieZi* [1986] Nr. 15; *Wang*, Besteuerung, 2006, 128 f..

¹⁸⁶ Vgl. *Becker/Loose*, PStB 2007, 127, 128.

¹⁸⁷ Vgl. Art. 2 ChKStG.

Stattdessen werden in erster Linie branchenbezogenen Steuervergünstigungen zur Anwendung kommen. Hierzu zählen beispielsweise die Land- und Forstwirtschaft, Viehhaltung, Fischerei, Infrastruktur- oder Umweltschutzbetriebe, Unternehmen die sich mit Energieeinsparung beschäftigen sowie bestimmte Technologieunternehmen.¹⁸⁸ So sollen die Ansiedlung von High-Tech-Unternehmen durch einen landesweiten ermäßigten KSt-Satz i. H. v. 15 % weiter vorangetrieben werden.¹⁸⁹ Offen bleibt aber in dem neuen Gesetz, welche Qualifikationsmerkmale High-Tech-Unternehmen erfüllen müssen.

Der chinesische Gesetzgeber sieht allerdings eine Bestandschutzregelung vor.¹⁹⁰ Zudem sollen diejenigen Unternehmen, die bisher einem reduzierten Steuersatz unterlagen, ab 2008 eine fünfjährige Übergangsphase eingeräumt werden, in dem eine stufenweise Anpassung auf den neuen Satz von 25 % erfolgt.¹⁹¹ Für produzierende FIE können die „2+3 Steuerferien“ im Übergangszeitraum erhalten bleiben. Wurde von diesem Vorteil noch kein Gebrauch gemacht ist aber – ungeachtet einer eventuellen Verlustsituation – bereits im Veranlagungszeitraum 2008 mit dessen Inanspruchnahme zu beginnen. Hierdurch soll eine unbegrenzte Hinausschiebung des Steuervorteils verhindert werden.¹⁹²

Neben dem einheitlichen Steuersatz gelten für in- und ausländische Unternehmen künftig auch einheitliche Abzugsregelungen. Künftig sollen angemessene Lohn- und Gehaltsaufwendungen sowie Werbungskosten gem. Art. 8 ChKStG zum Abzug zugelassen werden. Nach Art. 9 ChKStG sind Spenden dann abzugsfähig, wenn die zu gemeinnützigen Zwecken erfolgen und die Höhe von insgesamt 12 v. H. des Gesamtbetrags der Gewinne nicht übersteigen.¹⁹³

Angesichts der in der Vergangenheit sehr umstrittenen Doppelbesteuerung von den Gewinnausschüttungen sieht das neue Gesetz nun einige

¹⁸⁸ Vgl. Art. 27 ChKStG.

¹⁸⁹ Vgl. Art. 28 ChKStG.

¹⁹⁰ Vgl. Art. 57 ChKStG.

¹⁹¹ Eine genauere Erklärung des Anpassungsweges fehlt bislang. Jedoch ist laut Aussage des chinesischen Finanzministers eine jährlich 2 %ige Anhebung denkbar, vgl. *Becker/Loose*, PIStB 2007, 127, 130.

¹⁹² Jedoch gilt die Übergangsregelung nur für solche Unternehmen, welche vor dem Erlass des neuen Gesetzes bereits gegründet wurden, vgl. *Bfai* (Hrsg.) v. 27.04.2007; *Becker/Loose*, PIStB 2007, 127, 130; *Sun*, International Taxation in China 2007, 20, 20.

¹⁹³ Vgl. *Becker/Loose*, PIStB 2007, 127, 132; *Heidrich/Hausmann*, in: Ernst & Young, 03.2007, 3; *Sun*, International Taxation in China 2007, 23, 23.

Klauseln zur Steuerreduzierung vor, so dass künftig unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerfreistellung von Dividendeneinkünften bei im Betriebsvermögen gehaltenen Unternehmensbeteiligungen in Betracht kommt.¹⁹⁴ Die Details der zu erfüllenden Voraussetzungen bleiben unklar, dürften aber in einer künftigen Durchführungsverordnung noch erklärt werden.

In dem neuen ChKStG sind auch Gegenmaßnahmen zu Steuervermeidungsgestaltungen geregelt. Nach dem Wortlaut des ChKStGs sind Schuldzinszahlungen an verbundene Unternehmen dann nicht mehr abzugsfähig, wenn die Fremdkapitalsquote eine bestimmte Grenze übersteigt.¹⁹⁵ Unklar ist bislang die Höhe der Grenze. Fraglich ist es jedoch, ob in China künftig auch ein *safe haven* eingeführt oder eine Angemessenheitsprüfung mittels Fremdvergleich vorgenommen wird.¹⁹⁶

3.3 Umsatzbesteuerung

3.3.1 Allgemeine Charakterisierung, Steuerbarkeit und Erhebung

Mit der großen Reform wurde im Jahr 1994 ein völlig neues USt-System bestehend aus MwSt, Geschäftssteuer, Konsumsteuer sowie Zöllen eingeführt. Seitdem liegt auch in China ein international übliches Allphasen-Netto-Mehrwertsteuersystem vor, wobei die MwSt grundsätzlich auf jeder Wirtschaftsstufe zu erheben sind.

Als Steuersubjekte der MwSt kommen nach Art. 1 ChMwStR alle *units* sowie *individuals* in Betracht, d. h. nach Art. 8 ChMwStDV zudem jegliche Unternehmen, Behörden, Institutionen und Organisationen (*units*) sowie Einzelunternehmern und natürlichen Personen (*individuals*) bestimmt werden, sofern sie steuerbare Umsätze in China erbringen.

Der MwSt unterliegen gem. Art. 1 ChMwStR in China getätigte Umsätze aus dem Warenverkauf, der Veredelung, den Reparatur- und Austauschdienstleistungen sowie dem Warenimport. Zu Waren zählen sämtliche materiellen, beweglichen Wirtschaftsgüter.¹⁹⁷ Grundsätzlich geht die Warenlieferung mit der Eigentumsübertragung einher. Daher

¹⁹⁴ Vgl. Art. 26 Nr. 2 ChKStG.

¹⁹⁵ Vgl. Art. 46 ChKStG.

¹⁹⁶ Vgl. *Becker/Loose*, PIStB 2007, 127, 132 f.. Zu den wissenschaftlichen Vorschlägen vgl. *Zhang*, *Economic Research Guide* 2007, 28, 29; *Long/Qu/Liu*, *Theoretical Investigation* 2007, 95, 97; *Cao*, *International Taxation in China* 2007, 43, 46.

¹⁹⁷ Gleichgestellt werden auch Elektrizität, Wärme und Gas.

fallen Miet- oder Pachtzahlungen sowie die vertragliche Abtretung von Rechten nicht unter der MwSt.¹⁹⁸ Gleichgestellt werden ihr beispielsweise bei Innenumsätzen¹⁹⁹, der Eigenverbrauch oder Schenkungen. Nach dem Wortlaut der Durchführungsordnung ist für das Vorliegen eines Umsatzes eine entsprechende Gegenleistung notwendig, welche sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich in Form des Tausches oder in der Gewährung von anderen Wirtschaftsvorteilen erfolgen kann.²⁰⁰

Bei der Ermittlung mehrwertsteuerpflichtiger Umsätze wird grundsätzlich der Vorsteuerabzug zugelassen. Daher ist die Bemessungsgrundlage eine Nettogröße. Für natürliche Personen bzw. Einzelunternehmer werden entsprechende Freigrenzen gewährt. Nach Art. 32 ChMwStDV liegt die Umsatzfreigrenze je nach dem Standort für den Warenverkauf bei monatlich 2.000 bis 5.000 RMB; für Dienstleistung bei monatlichen Umsätze i. H. v. 1.500 bis 3.000 RMB.²⁰¹ Der Regelsteuersatz beträgt 17 %. Für lebensnotwendige Güter existiert ein ermäßigter der Steuersatz von 13 %. Bei Kleinunternehmen²⁰² wird der Mehrwertsteuersatz auf 4 v. H. (für Handelsunternehmen) bzw. 6 v. H. (für Produktionsunternehmen) ermäßigt. Exportgeschäfte unterliegen nicht der MwSt.²⁰³

Die Geschäftssteuer unterliegen nach Art. 1 ChGStR alle *units* und *individuals*, sofern sie Dienstleistungen erbringen und/oder immaterielle oder unbewegliche Wirtschaftsgüter übertragen. Nach der Durchführungsverordnung werden Schenkungen von unbeweglichen Wirtschaftsgütern durch *units* sowie Übertragungen des beschränkten Eigentumsrechts oder des permanenten Nutzungsrechts dem Verkauf gleichgestellt. Da in China das Eigentumsrecht von unbeweglichen Wirtschaftsgütern ausschließlich dem Staat zusteht verfügen private Wirtschaftssubjekte zwangsläufig lediglich über das Nutzungsrecht.

¹⁹⁸ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 67 f..

¹⁹⁹ Ausgenommen sind Innenumsätze innerhalb derselben Niederlassung oder desselben Standort, vgl. Art. 4 Nr. 3 ChMwStR; vgl. auch *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 68; *Freiherr von dem Bongart*, IStR 2006, 812, 812.

²⁰⁰ Vgl. Art. 3 ChMwStDV.

²⁰¹ Die Freigrenze wurde im Laufe der Zeit mehrfach erhöht. Zum aktuellen Stand vgl. o. V., ChMwStDV, <http://www.chinatax.gov.cn/taxbook/all/62102.htm>, 2006.

²⁰² Als Kleinunternehmen werden Produktionsunternehmen mit jährlichen Umsätzen unter 1 Mio. RMB sowie Handelsunternehmen mit jährlichen Umsätzen unter 1,8 Mio. RMB betrachtet, soweit bei ihnen kein ordnungsmäßiges Buchhaltungssystem vorliegt. Vgl. Art. 14 ChMwStR i. V. m. Art. 24 ChMwStDV, vgl. auch *Freiherr von dem Bongart*, IStR 2006, 812, 815.

²⁰³ Vgl. Art. 2 Nr. 3 ChMwStR.

Vergleichbar der MwSt ist ebenfalls eine Gegenleistung in entgeltlicher oder unentgeltlicher Form zur Bejahung des steuerpflichtigen Umsatzes notwendig.²⁰⁴

Anders als bei der MwSt kennt die Geschäftssteuer in China kein Vorsteuerabzugsrecht, daher ist der Bruttoumsatz die Bemessungsgrundlage. Wie in *Tabelle 11* ersichtlich differieren die Steuersätze branchenabhängig und liegen zwischen 3 % und 20 %. Ein ermäßigter Steuersatz für Kleinunternehmer existiert nicht. Leistet derselbe Steuerpflichtige mehrere miteinander verbundene Dienstleistungen werden die einzelnen Leistungen getrennt den jeweiligen unterschiedlichen Geschäftssteuersätzen unterworfen. Ist eine Trennung nicht möglich ist der Gesamtumsatz mit dem höheren Satz zu versteuern.²⁰⁵

3.3.2 Problemfelder und Reformansätze

Seit 1994 ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der Mehrwertbesteuerung grundsätzlich erlaubt. Allerdings sieht das Gesetz eine Reihe von Ausnahmen vor. Der Vorsteuerabzug wird in erster Linie den Generalunternehmen²⁰⁶ gewährt. Kleinunternehmer sind hingegen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.²⁰⁷ Grundsätzlich soll der Vorsteuerabzug auch nur dann zulässig sein, wenn auch die Ausgangsumsätze der Steuer unterliegen, d. h., bei steuerfreien Umsätzen wie z. B. bei Exportgeschäften wird der Vorsteuerabzug untersagt. Abweichend von dieser Grundregel wird bei einigen Umsätzen wie z. B. beim Verkauf von landwirtschaftlichen Produkten trotz der Befreiung von der MwSt ein pauschaler Vorsteuerabzug gestattet.²⁰⁸ Vorsteuerüberhänge werden gem. Art. 4 ChMwStR nicht von Finanzbehörden zurückerstattet, können jedoch vorgetragen werden.

²⁰⁴ Vgl. Art. 4 ChGStDV.

²⁰⁵ Vgl. Art. 3 ChGStR.

²⁰⁶ Als Generalunternehmen werden Handelsunternehmen bei Überschreitung eines Jahresumsatzes von 1,8 Mio. RMB und Vorliegen eines ordnungsmäßigen Buchhaltungssystems betrachtet, vgl. CaiShuiZi [1998] Nr. 113. Produktionsunternehmen werden ungeachtet ihrer Umsätze als Generalunternehmen behandelt, soweit sie ordnungsmäßig die Buchhaltungspflichten erfüllen, vgl. Art. 14 ChMwStR.

²⁰⁷ Vgl. Art. 13 ChMwStR. Zur Problematik und Reformvorschlägen vgl. Wang/Yao, Taxation Research Journal 2002, 66, 66; Bi, Taxation Research Journal 2003, 26, 26; Shen/Song, Technoeconomics & Management Research 2005, 100, 100.

²⁰⁸ Vgl. Pfaar/Salzmann, Besteuerung, 2005, 78; Freiherr von dem Bongart, IStR 2006, 812, 815.

Umstritten ist jedoch die Versagung des Vorsteuerabzugs für die Anschaffung von Anlagevermögen. Nach Art. 19 ChMwStDV umfasst das Anlagevermögen Maschinen, Werkzeuge, Transportwagen und sonstige Anlagen, die eine betriebliche Nutzungsdauer von mehr als 1 Jahr haben. Dienen Wirtschaftsgüter nicht dem Produktionsbetrieb, muss ihre Nutzungsdauer größer als 2 Jahre sein und die Anschaffungskosten mindestens 2.000 RMB betragen. Ausländischen Unternehmen wird jedoch bei der Anschaffung von in China produzierten neuen Anlagenvermögen eine Vorsteuererstattung gewährt.²⁰⁹

Im Jahr 2004 wurde jedoch in den 3 nordöstlichen Provinzen Chinas ein Modellprojekt zum Vorsteuerabzug in den bestimmten Industriebranchen (z. B. Automobilbau) bei der Anschaffung von neuen Anlagevermögen eingeführt.²¹⁰ Ab 2007 sollen die weiteren mittleren Regionen Chinas bei der MwSt-Reform folgen. Nach Aussage des *Ministry of Finance* bzw. *SAT* sollen hierdurch Erfahrungen für später eine landesweite Einführung in China gesammelt werden.²¹¹

Im Gegensatz zur MwSt wird der Vorsteuerabzug bei der Geschäftssteuer grundsätzlich von Steuerbehörden untersagt, wodurch im Endeffekt eine Doppelbesteuerung bzw. Mehrfachbesteuerung der Umsätze resultiert.²¹² Jedoch sieht der Gesetzgeber für bestimmte Branchen Ausnahmen vor. Hierzu zählen z. B. Transportunternehmen, internationale Touristik wie auch Finanzdienstleistungen.²¹³

Die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern bedeutet eine Erhöhung der Anschaffungskosten und somit eine Mehrbelastung für die Unternehmen. Die Wirtschaftsgüter können jedoch planmäßig abgeschrieben werden und so zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage der KSt beitragen.²¹⁴

²⁰⁹ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 90.

²¹⁰ Zu den Details vgl. *Ernst & Young* (Hrsg.) v. 10.2004.

²¹¹ Vgl. CaiShui [2004] Nr. 156 und CaiShui [2007] Nr. 75.

²¹² Vgl. zur Problematik *Liu/Liu*, Taxation Research Journal 2001, 69, 69; *Bi*, Taxation Research Journal 2003, 26, 26; *Deng/Meng*, Taxation Research Journal 2006, 38, 39.

²¹³ Vgl. Art. 5 ChGStR.

²¹⁴ Vgl. CaiKuai [2000] Nr. 25 i. V. m. Art. 27 und 28 Accounting System for Business Enterprises; vgl. auch *Wang*, Besteuerung, 2006, 32; *Freiherr von dem Bongart*, IStR 2006, 812, 815.

In der Praxis kommt es häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen der MwSt und der Geschäftssteuern, und zwar typischerweise bei sog. gemischten Verkäufen.²¹⁵ Ein gemischter Verkauf liegt regelmäßig dann vor, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig eine Warenlieferung und eine Dienstleistung durchführt, und beide Geschäftsaktivitäten miteinander zusammenhängen bzw. als untrennbar anzusehen sind. Ob eine Verkaufsaktivität als gemischter Verkauf anzusehen ist, entscheidet die SAT. Erstreckt sich die Geschäftstätigkeit hauptsächlich auf die Warenproduktion oder auf Warenverkäufe im Groß- oder Einzelhandel und werden Dienstleistungen nur in untergeordnetem Maße erbracht teilen diese Umsätze das Schicksal der Hauptleistung und der Gesamtumsatz unterliegt der MwSt.²¹⁶ Nach CaiShuiZi [1994] Nr. 26 liegt der Gegenstand des Unternehmens überwiegend im Bereich der Produktion und des Verkaufs von Waren, soweit der Umsatz aus diesem Bereich mehr als 50 % des gesamten Jahresumsatzes beträgt.²¹⁷ Dies ist z. B. bei Elektrogeschäften der Fall, bei denen sowohl Waren verkauft (Lieferung) als auch Serviceleistungen wie Wartungen erbracht werden (Dienstleistung). Das Gesamtgeschäft unterliegt der MwSt.

Bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der Zuordnung des Gesamtumsatzes zur MwSt sind zwei Aspekte zu berücksichtigen: Die Geschäftssteuer ist zwar hinsichtlich des Abzugsverbots von Vorsteuern gegenüber der MwSt benachteiligt, gleichzeitig ist der Mehrwertsteuersatz mit 17 % jedoch wesentlich höher als der Geschäftssteuersatz. Zudem führt eine gemischte Aktivität häufig dazu, dass gleichartige Waren unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen können. Werden z. B. Zigaretten in einem Restaurant verkauft, unterliegt der Verkauf der Geschäftssteuer i. H. v. 5 %. Findet der Verkauf aber in einem Geschäft statt, unterliegen die Zigaretten der MwSt i. H. v. 17 %.²¹⁸

Insofern verwundern die Überlegungen zur Vereinheitlichung von MwSt und Geschäftssteuer nicht. Die Geschäftssteuer soll stufenweise in die MwSt integriert werden, so dass zukünftig auch Dienstleistungen der MwSt unterliegen. Folgerichtig soll dann auch der Vorsteuerabzug für

²¹⁵ Vgl. *Abbildung 9*.

²¹⁶ Vgl. Art. 5 ChMwStDV

²¹⁷ Vgl. *Hoereth/Loick*, in: Ernst & Young 2002, 16; *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 102; *Freiherr von dem Bongart*, IStR 2006, 812, 813.

²¹⁸ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 102 f.

den Dienstleistungsbereich und für die Anschaffung von Anlagevermögen zugelassen werden. Ferner soll auch das Ziel erreicht werden, das derzeitige produktionsbasierte Mehrwertsteuersystem Schritt für Schritt in ein konsumbasiertes System²¹⁹ umzuwandeln.²²⁰

4. Die Besteuerungssystematik im Vergleich

4.1 Vergleich der Besteuerungssysteme

4.1.1 Vergleich der Steuerpflicht

Die Körperschaftsteuerpflicht knüpft an die Ansässigkeit der Körperschaft an. Hierbei können unterschiedliche Begriffsauslegungen der jeweiligen Länder zu Qualifikationskonflikten und eventuell zur Doppelbesteuerung führen. Nach der deutschen Auslegung orientiert sich die Ansässigkeit einer Kapitalgesellschaft in erster Linie nach dem Ort der Geschäftsleitung zusätzlich nach dem Sitz. Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo die geschäftliche Oberleitung ihren Mittelpunkt für die maßgebliche Willensbildung hat und folglich die unternehmerisch notwendiger Maßnahmen trifft.²²¹

Im derzeitigen Steuerrecht Chinas ist der Ort des *head office* für die Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit der Unternehmen maßgeblich. Demzufolge wird nach chinesischer Auffassung der Ort des *head office* zum Unternehmenssitz erklärt.²²² Entscheidend ist nach chinesischer Auffassung also mehr das bürgerlich-rechtliche Element des Registrierungsortes, nicht aber die tatsächliche Ausübung des Geschäftswillens.²²³ Angesichts der daraus resultierenden Qualifikationskonflikte, im Sinne einer möglichen doppelten unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund der Doppelansässigkeit wird der chinesische Gesetzgeber in dem neuen ChKStG ein dem deutschen vergleichbares Konzept zur unter-

²¹⁹ Zu den Details vgl. Kap. 4.1 der vorliegenden Arbeit.

²²⁰ Zu den Reformvorschlägen vgl. *Pfähler/Schüller* in: Ahlheim/Wenzel/Wiegand, FS Rose, 2003, 617; *Pfaar*, IStR 2003, Länderbericht; *Bi*, Taxation Research Journal 2003, 26, 26; *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 16; *Wang*, Besteuerung, 2006, 37; *Deng/Meng*, Taxation Research Journal 2006, 38, 41.

²²¹ RFH, Urteil v. 23.06.1938, III 40/38, RStBl 1938, 949; BFH, Urteil v. 03.07.1997, IV R 58/95, BStBl II 1998, 86, vgl. *Kruse* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 2003, § 10 AO, Rz. 2a; *Kessler/Müller*, IStR 2003, 361, 363; *Grobshäuser/Maier/Kies*, Gesellschaften, 2005, 351; *Wang*, Besteuerung, 2006, 127.

²²² Vgl. *CaiShuiXieZi* [1986] Nr. 15; *Wang*, Besteuerung, 2006, 128 f..

²²³ Vgl. *Wang*, Besteuerung, 2006, 128 f.

nehmerischen Ansässigkeit einführen. So wird künftig auch in China der tatsächliche Verwaltungssitz der Gesellschaft als relevantes Kriterium zur Bestimmung der Steuerpflicht Anwendung finden.²²⁴

4.1.2 Vergleich der Einkunftsermittlung

Bei der Einkunftsermittlung werden in Deutschland und in China unterschiedliche Methoden angewandt. In Deutschland herrscht ein synthetisches System vor, d. h. sämtliche einkommensteuerpflichtigen Einkünfte werden zu einem Gesamteinkommen zusammenaddiert, und dann einem einheitlichen Steuersatz unterworfen. Anders als in Deutschland werden in China die einzelnen Einkunftsarten separat ermittelt und unterliegen einem jeweiligen separaten Steuertarif (Schedulensystem).²²⁵

Aus sozialpolitischem Aspekt werden in Deutschland auch persönliche Umstände durch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt. Ist der Steuerpflichtige verheiratet besteht zudem die Möglichkeit der Zusammenveranlagung. Da der Einkommensteuertarif progressiv verläuft ist eine Anwendung des Splittingverfahrens nach § 26b EStG für zusammen veranlagte Ehegatten tendenziell eher günstiger, sofern beide ein unterschiedlich hohes Einkommen erwirtschaften. Im Gegensatz zu Deutschland werden in China sämtliche persönlichen Merkmale bei der Einkommensteuerermittlung ignoriert. Steuermindernd wirkt sich lediglich der Freibetrag von monatlich 1.600 RMB (für Ausländer und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöht sich der Betrag auf 4.000 RMB).²²⁶

Da die Besteuerung von Kapitalgesellschaften dem Trennungsprinzip folgt werden Gewinne sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch bei der Ausschüttung auf Ebene der Anteilseigner der Besteuerung unterworfen. Inwieweit die auf der Gesellschaftsebene gezahlte KSt bei der Besteuerung auf der Gesellschafterebene berücksichtigt wird ist unterschiedlich.

²²⁴ Vgl. Art. 2 ChKStG.

²²⁵ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 54; *Wang*, Besteuerung, 2006, 26.

²²⁶ Vgl. Art. 6 Nr. 3 ChEStG i. V. m. Art. 28, 29 ChEStR.

- In China herrscht das sog. klassische System, d. h. es besteht keine Ermäßigung für Dividenden (mit Ausnahmen), was zu einer Doppelbesteuerung führen kann.
- Deutschland wendet das sog. Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren an. Hierdurch ist eine teilweise Steuerbefreiung der Dividenderträge möglich.²²⁷

Jedoch ist bei der Behandlung noch dazwischen zu unterscheiden, ob der Anteilseigner einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Ist der Anteilseigner einkommensteuerpflichtig, ist aus deutscher Sicht das Halbeinkünfteverfahren und ab 2008 das Teileinkünfteverfahren anzuwenden. Daher unterliegen beim Empfänger die Gewinne bis Ende 2008 nur zur Hälfte der ESt, wobei die damit in Zusammenhang stehenden Kosten ebenfalls nur hälftig berücksichtigt werden. Ab 2009 unterliegen Kapitalerträge beim Privatanleger höchstens der 25 %igen Abgeltungsteuer.²²⁸ Jedoch kann der Steuerpflichtige auf Antrag mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz versteuert werden, wenn dieser niedriger als der Abgeltungsteuersatz ist.²²⁹ Die im Betriebsvermögen anfallenden Kapitalerträge werden zu 60 % der individuellen ESt unterworfen. Beteiligungskosten sind im privaten Bereich ab 2009 nicht mehr abzugsfähig. Angesetzt wird stattdessen ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € (für die zusammen veranlagten Ehegatten verdoppelt dieser sich).²³⁰ Im betrieblichen Bereich werden sie noch zu 60 % berücksichtigt.

Im chinesischen Steuerrecht können Privatanleger Dividenderträge zur Hälfte einkommensteuerfrei beziehen. Diese hälftige Befreiung ist jedoch nur für Beteiligungseinkünfte aus AGs vorgesehen.²³¹ Sind die ausschüttenden Körperschaften keine AGs oder werden die Beteiligungen im Betriebsvermögen gehalten, so werden sämtliche Dividenderträge der vollen ESt unterworfen, woraus eine Doppelbesteuerung resultiert. Ausländische Anteilseigner werden in China mit ihren Dividen-

²²⁷ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 208; *Wei*, Taxation Research Journal 2006, 71, 72.

²²⁸ Vgl. § 32d Abs. 1 EStG-E.

²²⁹ Vgl. § 32d Abs. 6 EStG-E.

²³⁰ Vgl. § 20 Abs. 9 EStG-E

²³¹ Vgl. CaiShui [2005] Nr. 102.

deneinkünften einkommensteuerfrei gestellt.²³² Die Beteiligungskosten sind generell nicht abzugsfähig.

Bei körperschaftsteuerpflichtigen Empfängern sind die Dividenden nach deutscher Regelung von der KSt freigestellt.²³³ Bei internationalen Beteiligungen gelten aber 5 % der Einnahmen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (sog. Schachtelstrafe),²³⁴ so dass insgesamt nur 95 % der Gewinne steuerfrei sind. Bei nationalen Beteiligungen ist hingegen keine Schachtelstrafe zu entrichten, sämtliche Gewinne sind auf dieser Stufe steuerfrei.²³⁵ Nach dem chinesischen Recht ist bei Dividendenzahlungen an chinesische Unternehmen die volle chinesische KSt zu entrichten, was zu einer Doppelbesteuerung führt. Ausländische Anteilseigner werden in China mit ihren Dividendeneinkünften körperschaftsteuerfrei gestellt.²³⁶ Ein Abzug von Beteiligungskosten ist nicht vorgesehen.

Veräußert eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft, ist dies nach dem deutschen Gesetz einer Dividendenaus-schüttung gleichzustellen.²³⁷ So werden inländische Anteilseigner zu 100 % und ausländische Anteilseigner zu 95 % steuerfrei gestellt.²³⁸ In China hingegen sind sämtliche Veräußerungsgewinne körperschafts-steuerpflichtig.²³⁹

Eine Besonderheit besteht bei privaten Veräußerungsgeschäften von Wertpapieren. Aus deutscher Sicht unterliegt die private Aktienveräuße-rung innerhalb der einjährigen Haltedauer²⁴⁰ der ESt und ab 2009 un-geachtet der Haltefrist²⁴¹ der Abgeltungsteuer, während in China man-gels entsprechender Vorschriften bislang noch keine Besteuerung auf Kapitalerträge aus der privaten Wertpapierveräußerungen existiert.²⁴²

²³² Vgl. GuoShuiFa [1993] Nr. 45.

²³³ Die Mindestbeteiligungsquote bzw. die Haltedauer i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG wird im folgend vernachlässigt.

²³⁴ Vgl. § 8b Abs. 5 KStG.

²³⁵ Vgl. § 8b KStG

²³⁶ Vgl. GuoShuiFa [1993] Nr. 45.

²³⁷ Vgl. *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 230.

²³⁸ Vgl. § 8b Abs. 2 und 3 EStG.

²³⁹ Vgl. GuoShuiFa [1993] Nr. 45; GuoShuiFa [2000] Nr. 118.

²⁴⁰ Vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

²⁴¹ Vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E.

²⁴² Laut der Auffassung der SAT kommt die Erhebung von KapESt bei privaten Akti-enveräußerungen auf kurze Sicht nicht in Betracht, vgl. SAT, Pressemitteilung v. 11.07.2007.

In Deutschland unterliegen nicht nur offene, sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen der Steuer. In China dagegen bleiben Vorteilszuwendungen an Gesellschafter mangels entsprechender Regelungen immer noch außer Ansatz.²⁴³

Im Bereich der Verlustverrechnung ist die chinesische Regelung eher strenger als die deutsche anzusehen. Anders als in Deutschland sind chinesische natürliche Personen grundsätzlich nicht zur Verlustverrechnung berechtigt. Ausnahmen bestehen nur bei gewerblichen Einkünften. Jedoch ist im chinesischen Steuergesetz auch dann nur ein Verlustvortrag auf maximal 5 Jahre²⁴⁴ vorgesehen, während in Deutschland sowohl ein Vortrag als auch ein Rücktrag für die Verlustverrechnung möglich sind. In erster Linie werden Verluste vorgetragen. Ein Verlustvortrag ist in Deutschland zwar zeitlich unbefristet möglich, aber der Höhe nach begrenzt. Der den 1 Mio. € übersteigende Teil ist nur noch zu 60 % verrechenbar.²⁴⁵ Der Verlustvortrag ist jedoch unbegrenzt möglich. Neben dem Vortrag können in Deutschland auch vom Verlustrücktrag Gebrauch machen.²⁴⁶ Angesichts möglicher Steuergestaltungen wird der deutsche Gesetzgeber den Mantelkauf²⁴⁷ einschränken. Ähnlichen Regelungen finden sich in dem chinesischen Steuerrecht aber nicht.²⁴⁸

Ein weiterer ertragsteuerlicher Unterschied besteht darin, dass in Deutschland eine steuerliche Konsolidierung zwischen Tochter- bzw. Schwestergesellschaften möglich ist, während ein solcher in China generell unzulässig ist. Ein in Deutschland vergleichbares Gewerbesteuer-System existiert in China ebenfalls auch nicht.

4.1.3 Vergleich der Regelungen zur Fremdfinanzierung

Derzeit findet in Deutschland hinsichtlich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung ausschließlich der § 8a KStG Anwendung. Der unangemessene Teil der Schuldzinsen wird in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert. Ab 2008 wird der § 8a KStG durch die Zins-

²⁴³ Vgl. *Xiang*, China Economist 2004, 209, 209

²⁴⁴ Vgl. Anlage 1 Art. 14 CaiShui [2000] Nr. 91; Art. 11 ChKStR; Art. 11 ChFKStG.

²⁴⁵ Vgl. § 10d Abs. 2 EStG.

²⁴⁶ Vgl. § 10d Abs. 1 EStG.

²⁴⁷ Vgl. § 8c KStG-E.

²⁴⁸ Vgl. *PwC* (Hrsg.), Verlustberücksichtigung, 2006, 42, 85.

schranke²⁴⁹ ersetzt. Dadurch werden künftig nicht nur die Fremdfinanzierungen bei Kapitalgesellschaften, sondern auch die Gegenfinanzierungen bei Personengesellschaften Beschränkungen unterliegen. Sofern der den Zinsertrag übersteigende Zinsaufwand eine bestimmte Grenze (z. B. Freibetrag i. H. v. 1 Mio. €) überschreitet, oder der Betrieb zu einem Konzern gehört und deren Eigenkapitalverhältnis im Vergleich zu dem des Konzerns als schädlich anzusehen ist, greift die Zins-schranke. Die Zinsaufwendungen sind dann nur noch beschränkt abzugsfähig. Im Vergleich zu Deutschland ist in dem chinesischen Steuerrecht noch keine dem deutschen § 8a KStG vergleichbare Regelung existiert. Nach dem neuen ChKStG wird künftig Schuldzinsen aus verbundenen Unternehmen der Abzug untersagt, sofern die Eigenkapitalquote des schuldenden Unternehmens unter einer bestimmter Grenze liegt.²⁵⁰

4.1.4 Vergleich der Umsatzbesteuerung

Im Hinblick auf der Umsatzbesteuerung weist das chinesische Umsatzsteuersystem ein ganz anderes Konzept als das deutsche auf. Während in Deutschland sowohl Lieferungs- wie auch Dienstleistungsgeschäfte der USt unterworfen werden, unterliegen in China Warenlieferungen der MwSt, Dienstleistungen (außer Reparatur- und Austauschdienstleistungen) hingegen der Geschäftssteuer.

In Deutschland existiert ein konsumorientiertes Umsatzsteuersystem, d. h. die USt auf der Vorstufe sollen abzugsfähig sein, womit die USt lediglich den privaten Endverbraucher (Konsumenten) trifft. In China besteht zurzeit noch das sog. produktionsorientierte Mehrwertsteuersystem. Da der chinesische Gesetzgeber bislang den Vorsteuerabzug nur in beschränktem Umfang vorsieht trägt letztendlich neben dem privaten Verbraucher auch der Unternehmer einen Teil der Umsatzsteuerschuld (trifft auch die Produktion).²⁵¹ Vorsteuerabzugsfähig sind nach dem chinesischen Steuerrecht nur solche Wirtschaftsgüter, welche im Wertschöpfungsprozess weiterverarbeitet bzw. weiterveräußert werden.²⁵² Bei Dienstleistungsgeschäften oder bei denjenigen Wirtschaftsgütern,

²⁴⁹ Vgl. § 4h EStG-E; § 8a KStG-E.

²⁵⁰ Vgl. Art. 46 ChKStG.

²⁵¹ Vgl. Wang, Besteuerung, 2006, 33.

²⁵² Vgl. Wang, Besteuerung, 2006, 33 f..

die durch Verbrauch oder wegen außergewöhnlichen Verlusten nicht in der nächsten Wertschöpfungsstufe weitergegeben werden können, sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.²⁵³ Hierunter fallen in erster Linie die Eingangsumsätze für die Anschaffung von Anlagevermögen. Diese sind nicht abzugsfähig.

Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass das deutsche Umsatzsteuerrecht keine Umsatzsteuerpflicht für Kleinunternehmen vorsieht. Dementsprechend entfällt dann auch das Vorsteuerabzugsrecht. Jedoch bietet der deutsche Gesetzgeber den Kleinunternehmen ein Optionsrecht²⁵⁴, sodass die Kleinunternehmen selbst kalkulieren können, ob die Wahl der Option Vorteile mit sich bringt. Wird die Option ausgeübt, unterliegen diese Kleinunternehmen auch der USt, jedoch kann das Unternehmen die Vorsteuer geltend machen. Im Gegensatz dazu sind Kleinunternehmen in China auch mehrwertsteuerpflichtig. Da das chinesische Steuerrecht kein Optionsrecht für Kleinunternehmen vorsieht, werden sie durch die MwSt an den Eingangs- bzw. Ausgangsumsätzen doppelt belastet.

Anders als in Deutschland ist in China die Vorsteuerrückerstattung nicht zugelassen. Ist die abzugsfähige Vorsteuer höher als die USt in der Ausgangsrechnung, ist der nicht verrechenbare Vorsteuerüberhang auf die folgenden Veranlagungszeiträumen vorzutragen.²⁵⁵

Weiterhin finden dem deutschen Umsatzsteuerrecht vergleichbare Sonderregelungen für Versandlieferungen oder Reihengeschäfte keine Anwendung im chinesischen Umsatzsteuerrecht. In diesen Fällen ist der Generalnorm zu folgen.²⁵⁶

4.2 Vergleich der Steuerbelastung

Im Hinblick auf eine potentielle Investitionsentscheidung in Deutschland oder China scheint ein Vergleich der Gesamtsteuerbelastungen aufschlussreich. Sinnvollerweise ist hierbei zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zu unterscheiden. Eine weitere Differen-

²⁵³ Ausgenommen sind Betriebsstoffen. Zu den Unterschieden zwischen einem konsum- und produktionsorientierten Umsatzsteuersystem, vgl. *Yang/Zheshi*, *International Tax Journal* 2004, 46, 54 f.; *Wang*, *Besteuerung*, 2006, 33 f.

²⁵⁴ Vgl. § 19 Abs. 2 UStG.

²⁵⁵ Vgl. *Wang*, *Besteuerung*, 2006, 32.

²⁵⁶ Vgl. *Pfaar/Salzmann*, *Besteuerung*, 2005, 71.

zierung erfolgt hinsichtlich der Thesaurierung oder Ausschüttung bzw. Entnahme.

4.2.1 Vergleich der Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall

Werden erzielte Gewinne nicht ausgeschüttet sondern im Unternehmen einbehalten, ist für Personengesellschaften nach derzeitiger deutscher Regelung eine Gesamtsteuerlast i. H. v. 45,68 % (16,67 % GewSt + 27,5 % ESt + 1,51 % SolZ)²⁵⁷ zu entrichten. Für Kapitalgesellschaften sind hingegen nur 38,65 % (16,67 % GewSt + 20,83 % KSt + 1,15 % SolZ) zu entrichten. Bei der dargestellten Belastung für die Reinvestition ist die Rechtsform der Kapitalgesellschaft aufgrund des niedrigen Körperschaftsteuersatzes von 25 % gegenüber der Personengesellschaft deutlich im Vorteil.²⁵⁸

Nach neuer Rechtslage soll die Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland bis auf 29,83 % (14 % GewSt + 15 % KSt + 0,83 % SolZ) gesenkt werden. Zur Erreichung der Rechtsformneutralität hat der deutsche Gesetzgeber Personengesellschaften eine Thesaurierungsbegünstigung gewährt, so dass bei den in Zukunft nur noch eine 29,77 %ige Steuerlast (14 % GewSt + 14,95 % ESt + 0,82 % SolZ) im Falle der Thesaurierung anfällt.²⁵⁹

Da in China der derzeitige Regelsteuersatz für Kapitalgesellschaften mit 33 v. H. nahe am Spitzensteuersatz für Personenunternehmen mit 35 v. H. liegt, weist im Fall einer Gewinnthesaurierung die Rechtsform der Kapitalgesellschaft keinen deutlichen Vorteil gegenüber der Rechtsform der Personengesellschaft auf.²⁶⁰ Wird der allgemeine Körperschaftsteuersatz – wie geplant – künftig auf 25 % gesenkt ist bei der Grenzbesteuerung die Rechtsform der Kapitalgesellschaft bei der Thesaurierung günstiger als die Rechtsform der Personengesellschaft.²⁶¹

4.2.2 Vergleich der Gesamtsteuerbelastung im Vollentnahmen- bzw. Ausschüttungsfall

²⁵⁷ Soweit nicht anders vermerkt werden in allen Berechnungen ein GewSt-Hebesatz von 400 % und ein deutscher Spitzeneinkommensteuersatz von 42 % unterstellt.

²⁵⁸ Vgl. *Tabelle 12* mit *Tabelle 13*.

²⁵⁹ Vgl. *Tabelle 12* mit *Tabelle 13*. Jedoch ist die Gesamtbelastung i. H. v. 29,77 % aufgrund möglicher nichtabziehbaren Aufwendungen nur theoretisch erreichbar, vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 526.

²⁶⁰ Allerdings können ausländischen Unternehmen aufgrund vielfältiger Steuervergünstigungen von etwas niedriger als 24 %iger Steuerbelastung profitieren.

²⁶¹ Vgl. *Tabelle 14* mit *Tabelle 15*; vgl. auch *Pfaar/Salzmann*, Besteuerung, 2005, 135.

Angesichts des Transparenzprinzips bei deutschen Personengesellschaften sind die erwirtschafteten Gewinne auf Ebene der Anteilseigner der ESt zu unterwerfen, so dass nach derzeitigem Recht kein Unterschied zwischen der Thesaurierung und der Vollentnahme für Personenunternehmen besteht.²⁶² Die Gesamtsteuerbelastung bei Vollentnahmen liegt bei 45,68 %²⁶³, welche nach Unternehmensteuerreform 2008 auf 44,28 % (14 % GewSt + 28,7 % ESt + 1,58 % SolZ) weiter gesenkt werden soll.²⁶⁴

Werden Gewinne durch eine Kapitalgesellschaft an den Anteilseignern ausgeschüttet, muss danach unterscheiden werden ob der Empfänger einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig ist.²⁶⁵ Werden die Dividenden von einer natürlichen Person bzw. von einem Personenunternehmen gehalten, sind nach derzeitigem deutschem Recht neben der 38,65 %iger²⁶⁶ Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene auch die ESt auf Gesellschafterebene zu entrichten. Hier kommt das Halbeinkunftsverfahren zur Anwendung, so dass im Endeffekt eine Gesamtlast i. H. v. 52,24 % (38,65 % KapG + 13,59 % Anteilseigner) resultiert, was deutlich mehr als die von der Personengesellschaft ist. Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft unterliegen die Dividenden auf der Empfängerseite keiner KSt (mit der Ausnahme von 5 % nichtabziehbaren Betriebsausgaben für internationalen Empfänger), so dass im Endeffekt nur noch die 38,65 % auf der Gesellschaftsebene zu entrichten sind.

Nach den neuen, durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführten, Regelungen ist weiterhin danach zu differenzieren, ob sich die Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen befinden. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, unterliegen sämtliche Dividenden auf der Empfängerseite ab 2009 der 25 %igen Abgeltungsteuer, so dass die Gesamtsteuerbelastung auf 48,33 % (29,83 % KapG + 18,5 % Anteilseigner) gesenkt werden kann. Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten, unterliegen 60 % der Dividenden dem jeweiligen persönlichen Einkommensteuersatz. Bei einem unterstellten Spitzensteuersatz von

²⁶² Vgl. *Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 523, 525.

²⁶³ Vgl. *Tabelle 12*.

²⁶⁴ Vgl. *Tabelle 16*.

²⁶⁵ Vgl. *Tabelle 17*.

²⁶⁶ Vgl. *Tabelle 13*.

42 % liegt die Gesamtbelastung dann bei 48,49 % (29,83 % KapG + 18,66 % Anteilseigner). Die Regelung für den körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner bleibt weitgehend unverändert, die Gesamtbelastung sinkt aufgrund des gesunkenen Körperschaftsteuersatzes aber auf 29,83 %.²⁶⁷

Bei der Gewinnausschüttung durch eine chinesische Kapitalgesellschaft wird bei der Besteuerung zwischen dem privaten und dem unternehmerischen Anleger unterschieden. Beim Privatanleger werden die Dividenden zur Hälfte einkommensteuerfrei gestellt, so dass eine Gesamtbelastung von 39,7 % (33 % AG + 6,7 % Anteilseigner) resultiert. Da das Gesetz für unternehmerische Anteilseigner bislang noch keine Gegenmaßnahmen zur Doppelbesteuerung vorsieht, kommt es im Endergebnis zu einer kumulativen Belastung i. H. v. 55,11 % (33 % KapG + 22,11 % Anteilseigner), welche deutlich höher als die Vollentnahmebelastung bei der Personengesellschaft (mit höchstens 35 %²⁶⁸) ist. Nach der Senkung des Körperschaftsteuersatzes soll ab 2008 die Gesamtsteuerbelastung im Rahmen der Dividendenausschüttung bis auf 32,5 % (25 % AG + 7,5 % Anteilseigner) für den Privatanleger bzw. 43,75 % (25 % KapG + 18,75 % Anteilseigner) für den unternehmerischen Anleger gesenkt werden.²⁶⁹

Werden Gewinne im Unternehmen einbehalten wird in Deutschland bislang die Rechtsform der Personengesellschaft gegenüber der Rechtsform der Kapitalgesellschaft benachteiligt. Nach der Steuerreform sollen beide Rechtsformen quasi gleichgestellt werden. Nach dem derzeitigen chinesischen Steuerrecht weisen chinesische Kapitalgesellschaften bei der Thesaurierung keinen deutlichen Vorteil gegenüber Personengesellschaften auf. Nach der Steuerreform soll die Rechtsform der Kapitalgesellschaft bei der Thesaurierung günstiger als die Rechtsform der Personengesellschaft sein.

Werden Gewinne an Anteilseigner ausgeschüttet, ist danach zu unterscheiden, an wen diese Gewinne zufließen. Fließen Gewinne in die Hände des einkommensteuerpflichtigen Gesellschafters ist in Deutschland die Rechtsform der Personengesellschaft nach wie vor günstiger.

²⁶⁷ Vgl. *Tabelle 17*.

²⁶⁸ Vgl. *Tabelle 14*.

²⁶⁹ Vgl. *Tabelle 18*.

Werden Gewinne aber an einen körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner ausgeschüttet hat die Rechtsform der Kapitalgesellschaft in Deutschland eindeutig steuerliche Vorteile gegenüber der Rechtsform der Personengesellschaft.

In China sind dagegen die Sachverhalte etwas komplexer. Die Rechtsform der AG wird nach und nach günstiger, da einerseits Dividendenausschüttungen an einen Privatanleger lediglich zur Hälfte einkommensteuerpflichtig werden, andererseits private Aktienveräußerung bislang keiner ESt unterliegen. Ist dies nicht der Fall, d. h. fließen Gewinne aus anderen Rechtsformen der Körperschaft an den Privatanleger zu oder fallen Gewinne schließlich an den körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner, sind sämtliche Einkünfte sowohl auf der Gesellschaftsebene als auch auf der Anteilseignerebene der Steuer zu unterwerfen. Daher ist es hinsichtlich der Gewinnausschüttungen als günstiger anzusehen, eine Personengesellschaft zu etablieren.

4.3 Analyse

Durch den gezogenen Vergleich lassen sich interessante Ergebnisse beobachten. Ob das Besteuerungssystem in Deutschland oder China geeigneter ist, ist jedoch aus zweierlei Sicht zu beurteilen.

Im Hinblick auf der Einkommensermittlung ist das deutsche synthetische System im Vergleich zum chinesischen Schedulensystem wesentlich besser, da es die horizontale Gerechtigkeit zwischen verschiedenen Einkunftsarten einerseits und die vertikale Gerechtigkeit durch die progressive Wirkung andererseits berücksichtigt.²⁷⁰ Das chinesische Schedulensystem hingegen führt stets zur Ungleichbehandlungen zwischen Einkunftsarten. Da unterschiedliche Einkunftsarten in China unterschiedlichen Abzugsregelungen bzw. unterschiedlichen Einkommensteuertarifen unterliegen kommt es in der Praxis stets zu unterschiedlichen Steuerbelastungen. Dies kann weiterhin dazu führen, dass diejenigen, die Einkünfte ausschließlich aus einem Einkunftsart beziehen, mehr belastet werden als diejenigen, die zwar gleich hohe Einkünfte haben, diese aber aus mehreren Einkunftsarten beziehen.²⁷¹

²⁷⁰ Vgl. *Sachs*, Vergleich, Frankfurt am Main, 1998, 70.

²⁷¹ Vgl. *Sachs*, Vergleich, Frankfurt am Main, 1998, 70.

Bei der Einkommensteuererhebung zeigt sich Deutschland familienfreundlicher als in China, da in Deutschland beispielsweise Unterhaltungsleistungen oder Kinderbetreuungskosten der Steuerpflichtigen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. In China werden persönliche Umstände bei der Besteuerung vernachlässigt, folglich sind Steuerpflichtige mit schweren familiären Belastungen gegenüber denjenigen mit weniger familiären Belastungen benachteiligt. Es besteht in Deutschland zudem die Möglichkeit zur Zusammenveranlagung. Durch die Anwendung des Splitting-Tarifs kann die familiäre Steuerlast daher gesenkt werden. Da sich in China bislang noch kein Ehegattensplitting etabliert hat, ist die effektive Steuerbelastung derjenigen Familien, bei denen ein/-e Ehegatte/-in nur ein niedriges oder überhaupt kein Einkommen bezieht, höher.²⁷²

Im Vergleich zu dem chinesischen klassischen System zeigt das deutsche Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren eindeutige Vorteile auf. Zum einen führt es in unterschiedlichem Umfang zur Minderung der Doppel- oder Mehrbelastungen. Zum anderen kann die steuerliche Ungleichbehandlung zwischen Dividenden und Schuldzinsen neutralisiert werden und damit zu einer möglichst freien Wahl zwischen den Finanzierungsmethoden führen. Als nachteilig kann die mangelnde Rechtsformneutralität gewertet werden, die zu einer ungleichen Steuerbelastung führt. Ferner wird die Einbehaltung benachteiligt, soweit es steuerrechtlich keine Thesaurierungsvergünstigung gegeben ist. Da Reinvestitionen steuerlich gesehen nicht so günstig sein werden, wird somit die Unternehmensentwicklung dadurch eingeschränkt.²⁷³

Das klassische System Chinas führt vor allem zur Doppelbesteuerung ein und desselben steuerlichen Sachverhalts, was wiederum zur Verzerrung der Finanzierungsstruktur bzw. der Rechtsformneutralität führen kann.²⁷⁴ Da Schuldzinsen grundsätzlich von der Bemessungsgrund-

²⁷² Vgl. *Xiang*, China Economist 2004, 209, 209; *Zhao*, Taxation and Economy 2004, 58, 60; *Peng*, Group Economy Research 2005, 60, 61; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 171; *Liang/Zhang*, Value Engineering 2007, 139, 139; *Zhou/Zhang*, Market Modernization 2007, 379, 380.

²⁷³ Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 341 ff.; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 245 f.

²⁷⁴ Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 346; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 246.

lage abzugsfähig sind, präferieren Investoren eher die Finanzierung durch Kreditaufnahme als durch Emission neuer Aktien.²⁷⁵ Dadurch wird das Unternehmensrisiko erhöht, im schlimmsten Fall führt es zur Unterkapitalisierung.

Zweitens wird aufgrund der niedrigen Steuerbelastung bei der Thesaurierung gegenüber der Gewinnausschüttung die Thesaurierung bevorzugt (Lock-in-Effekt). Somit wird die Gewinnverwendung eingeschränkt und sogar die Kapitalmobilität beeinträchtigt. Weiterhin benachteiligt das klassische System die Rechtsform der Kapitalgesellschaften gegenüber des Einzel- oder Mitunternehmens. Obwohl Kapitalgesellschaften das Haftungsrisiko der Gesellschafter einschränken können, werden sich Investoren alleine aus steuerlichen Überlegungen heraus für Personengesellschaften entscheiden.²⁷⁶ Dies schränkt nicht nur das Unternehmenswachstum, sondern verzerrt auch die Ressourcendisposition.

Eine der Besonderheiten der chinesischen Ertragsbesteuerung besteht in der Nichtbesteuerung von Kapitalerträgen im Bezug auf die Aktienveräußerung. Dies ist zwar vorteilhaftig für die Anregung des Aktienmarkts, leistet jedoch keine Hilfe zur Abkühlung bei überhitzter Spekulation bzw. zum Bremsen der Polarisierung der Sozialschichten, da sowohl das Äquivalenzprinzip als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip dadurch verletzt werden.²⁷⁷

In Deutschland werden Veräußerungsgewinne von Wertpapieren ab 2009 ungeachtet der Haltedauer der Abgeltungsteuer unterliegen. Dies ist zugunsten der Lösung vom Lock-in-Problem, da Anleger ansonst erst nach der Spekulationsfrist ihre Anteile veräußern möchten, um so der Besteuerung zu entgehen. Zweitens, mit der Abgrenzung vom höchsten Steuersatz von 25 % wird die kumulative Wirkung durch progressiven Steuertarif abgeschwächt. Nachteil besteht jedoch darin, dass Kapitalträge auf lange Sicht durch Inflation ermöglicht werden

²⁷⁵ Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 341; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24 f.; *Li*, Market Modernization 2007, 370, 370; *Long/Qu/Liu*, Theoretical Investigation 2007, 95, 96;.

²⁷⁶ Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 341 ff.; *Qian/Lu*, Contemporary Finance & Economics 2002, 23, 24; *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 246.

²⁷⁷ Vgl. *Zhen*, Reformation & Strategy 2003, 110, 110.

können, ist daher eine Besteuerung über „Inflationserträge“ nicht aussagekräftig.²⁷⁸

In Deutschland werden bestimmte Vorteilszuwendungen an Gesellschafter durch detaillierte Regelungen als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert, um so der Einkommensgenerierung in der Grauzone einen Riegel vorzuschieben werden. In China sind ähnliche Regelungen bislang noch nicht vorgesehen. Da ein großer Teil des Einkommens in China in dieser Grauzone liegt, geht nicht nur ein großer Anteil an Steuereinnahmen verloren, sondern es fördert auch Steuerhinterziehungen.²⁷⁹

Im Rahmen der Verlustverrechnung werden die deutschen Regelungen als vollkommener im Vergleich zu den chinesischen Vorschriften angesehen. Da in China einerseits die Verlustverrechnung für natürliche Personen ausgeschlossen und andererseits der Verlustvortrag für Unternehmen lediglich auf 5 Jahren eingeschränkt wird, werden die Steuerbelastungen dadurch erheblich erhöht. Dies führt wiederum zu einer Verzerrung des Äquivalenz- bzw. Leistungsfähigkeitsprinzips. Die fehlenden Regelungen über Verlustmantel kann auch in China strategisch genutzt werden, um die Steuerlast zu mindern.

Das chinesische produktionsorientierte USt-System sichert zwar die Steuereinnahmen, beeinträchtigt jedoch die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen. Anders als in Deutschland unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen in China jeweils der MwSt bzw. der Geschäftssteuer. Dies führt zu einer diskriminierenden Behandlung aufgrund unterschiedlicher Steuertarife und Abzugsmöglichkeiten der Vorsteuer zwischen Produktions- bzw. Handelsunternehmen und Dienstleistungsunternehmen. Das Abzugsverbot der Vorsteuer insbesondere bei Anlagevermögen bzw. für die Dienstleistungsunternehmen im Rahmen der Geschäftssteuer verursacht eine Doppelbesteuerung im Bezug auf Ein- und Ausgangsumsätze und führt daher zu einer höheren Steuerbelastung der Unternehmen.²⁸⁰

²⁷⁸ Vgl. *Yang*, *Foreign Economies & Management* 1997, 27, 28.

²⁷⁹ Vgl. *Xiang*, *China Economist* 2004, 209, 209

²⁸⁰ Vgl. *Rong*, *International Taxation in China* 1997, 30, 32; *Zhang/Chen*, *Research on Financial and Economic Issues* 2000, 28, 30; *Pfaar*, *IStR* 2003, 692, 695; *Wang*, *Besteuerung*, 2006, 34.

Zwar können Kleinunternehmen in Deutschland auch nicht (ohne Option) in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen, jedoch werden diese dann auch von der Umsatzbesteuerung befreit. Im Vergleich zu Deutschland werden chinesische Kleinunternehmen umsatzsteuerlich mehr belastet. Ein weiterer Vorteil der deutschen Umsatzbesteuerung besteht in der Rückerstattung von Vorsteuerüberhangen. Da in China nur der Vortrag von Vorsteuerüberhangen möglich ist werden unternehmerische Steuerbelastungen erschwert.²⁸¹

5. Schlussfolgerungen

Der Vergleich der Steuersysteme ergibt dass sich in Deutschland und in China zwar zwei verschiedene Besteuerungssysteme etabliert haben, diese sich jedoch vor dem Hintergrund der Globalisierung der international üblichen Strömung weiter anpassen werden. Die Zielsetzung liegt nämlich darin, durch ständige Reformen ein besseres Rahmenwerk zu finden.

Im gegenwärtigen Steuerrecht Deutschlands sind die GewSt als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zur Entlastung der Personengesellschaften wird eine pauschalierte Anrechnung der GewSt gewährt. Für Körperschaften findet das Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Gewinnausschüttung bzw. Anteilsveräußerung zur Vermeidung der Doppelbelastung Anwendung. Zudem ist diese teilweise Steuerbefreiung sowohl für nationale als auch für internationale körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner anwendbar.

Nach der EU-Erweiterung droht Deutschland jedoch eine Kapitalausflucht aufgrund der effektiv zu hohen Steuerbelastung im Vergleich zu den anderen Nachbarländern. Um internationalen Investitionen wieder anzulocken hat sich die deutsche Regierung für eine Unternehmenssteuerreform 2008 entschieden. Der Kernpunkt besteht in der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 %. Um Personengesellschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften zu fördern, wird diesen eine Theaurierungsbegünstigung gewährt. Künftig wird das Halbeinkünftever-

²⁸¹ Vgl. *Rong*, International Taxation in China 1997, 30, 30; *Zhang/Chen*, Research on Financial and Economic Issues 2000, 28, 29.

fahren durch das Teileinkünfteverfahren abgelöst und die völlig neue Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte eingeführt. Weiterhin wird die GewSt künftig nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Um die dadurch resultierte Mehrbelastung auszugleichen, werden eine niedrigere Messzahl bzw. ein höherer Messbetrag angesetzt. Umstritten ist jedoch die neu eingeführte Zinsschrankenregelung. Unternehmer fürchten, dass ihr Finanzierungsweg künftig in großen Teilen „eingesperrt“ wird.

Nach der Steuerreform 1994 wurde das derzeitige chinesische Steuersystem aufgebaut, was hauptsächlich aus Verkehrs- und neben Einkommensteuern besteht. Zudem wurde die Umsatzbesteuerung in die MwSt und die Geschäftssteuer unterteilt und jeweils Lieferungen bzw. Dienstleistungen zugeordnet. Ursprünglich ging die chinesische Regierung davon aus, so ausländische Investitionen anzulocken. Um diese Entwicklung zu forcieren hat sie neben den chinesischen Vorschriften ein separates Körperschaftsteuergesetz für ausländische Investoren eingeräumt. Dieses System war der damaligen Wirtschaftslage Chinas angepasst. Im Laufe der Zeit treten jedoch nicht wenige Nachteile zu Tage.

Im Rahmen der Umsatzbesteuerung sind zwar Vorsteuern zum Abzug berechtigt, dennoch nicht bei der Anschaffung von Anlagevermögen und im Rahmen der Geschäftssteuer. Während chinesischen Unternehmen wegen harter Abzugsbeschränkungen bzw. aufgrund fehlender Gegenmaßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Gewinnausschüttung einer hohen Steuerbelastung unterliegen, können ausländische Unternehmen dank zahlreicher Steuervergünstigungen von einer effektiv niedrigen Steuerlast profitieren.

Nun ist eine Steuerreform in der Umsatzbesteuerung als auch in der Unternehmensbesteuerung geplant. Zum einen soll durch einige Modellprojekte allmählich der Vorsteuerabzug für Anlagevermögen zugelassen werden. Zu anderen soll ein einheitliches Unternehmensteuergesetz dazu dienen, die steuerlichen Wettbewerbsbedingungen in- und ausländischer Unternehmen zu vereinheitlichen.

Die Gemeinsamkeit beider Steuersysteme besteht darin, sich durch ständige Regulierungen dem international üblichen Besteuerungsni-

veau mit vergleichbaren Regelungen anzunähern. Zudem soll aus steuerpolitischer Sicht neben der Sicherung des nationalen Steuersubstrats noch die Rechtsform-, Finanzierungs-, Gewinnverwendungs- und Besteuerungsneutralität erreicht werden. Die Verzerrung der Neutralitätspostulate ist in der Praxis problematisch zu sehen. Dies kann nämlich dazu führen, dass die Rechtsform der Kapitalgesellschaft gegenüber der Rechtsform des Personenunternehmens bevorzugt oder benachteiligt wird. Denkbar ist auch, dass eine Fremdfinanzierung die Kapitalstruktur beeinträchtigt (z. B. Unterkapitalisierung). Ferner wird die Aktivität der Anteilseigner dadurch gedämpft, dass die erwirtschafteten Gewinne aus steuerlicher Erwägung einfach im Unternehmen eingesperrt werden und nicht aber auszuschütten sind.²⁸²

²⁸² Vgl. *Spengel*, DBW 1998, 348, 349; *Welling/Richter*, FR 2004, 243, 243; *Schreiber/Ruf*, BB 2007, 1099, 1099.

Anhang:
Abbildungen und Tabellen

Abbildungen

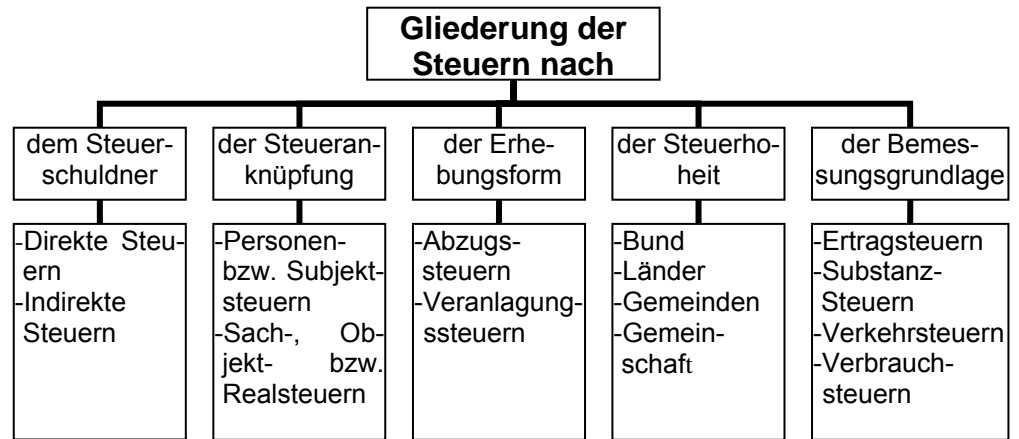


Abbildung 1: Steuerneinteilung

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 25.*

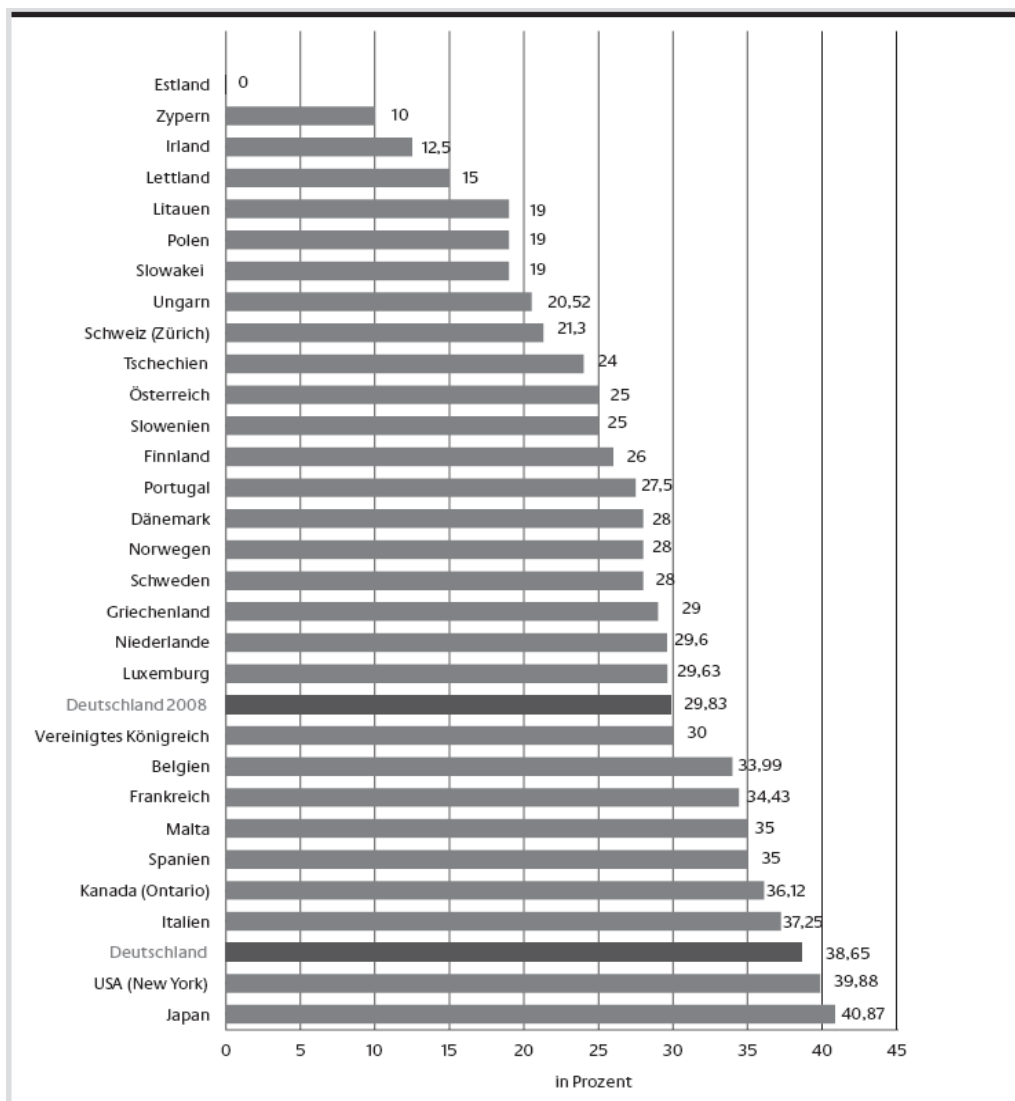


Abbildung 2: Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2006 im internationalen Vergleich in Prozent (nominal)²⁸³

Quelle: BMF (Hrsg.), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2006, 2006, 24.

²⁸³ Enthalten sind KSt, GewSt und SolZ.

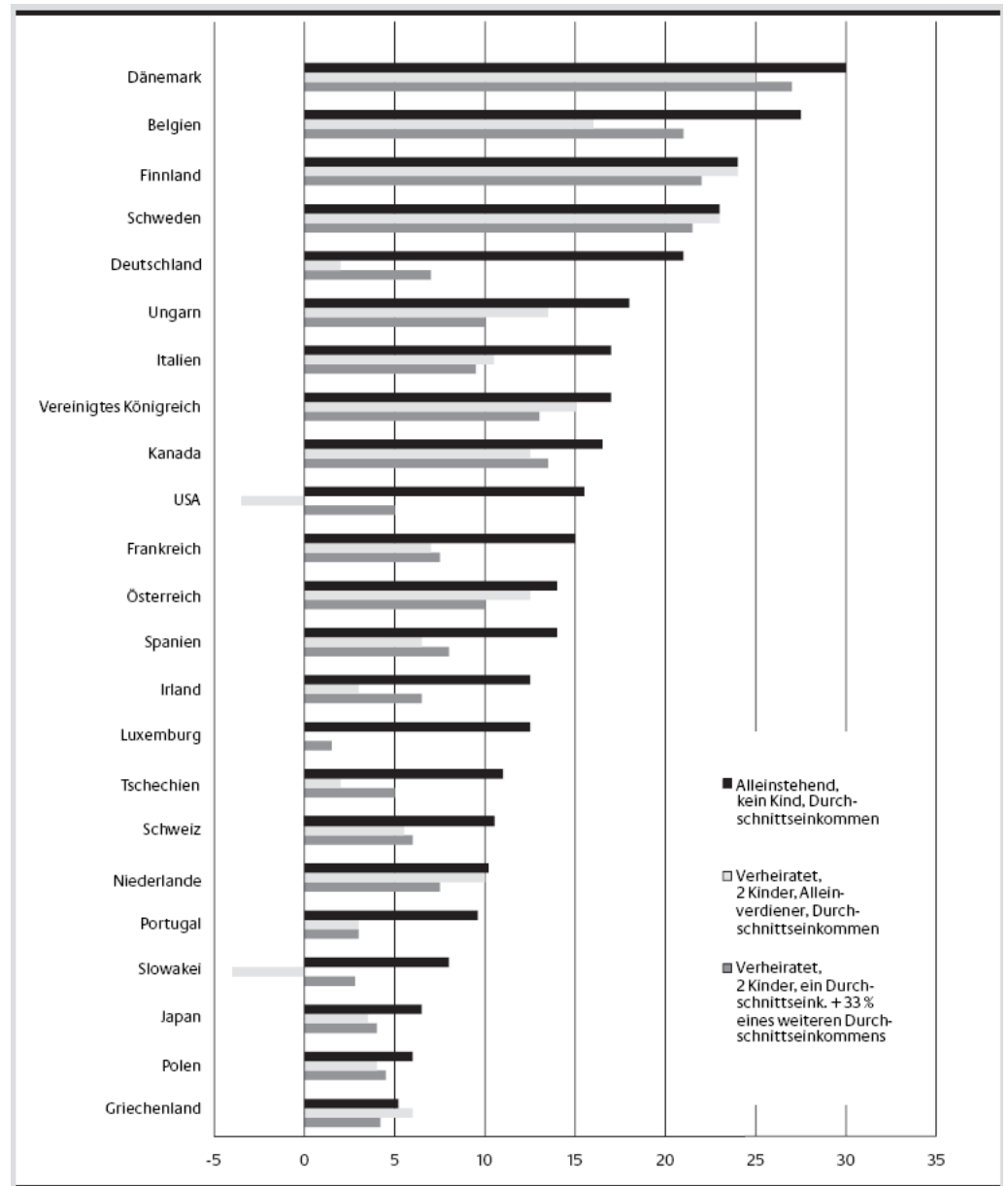


Abbildung 3: Einkommen- / Lohnsteuerbelastung von Arbeitnehmern 2005 (in v. H. des Bruttoarbeitslohns)
 Quelle: OECD (Hrsg.), Taxing Wages 2003-2005, Paris, 2006

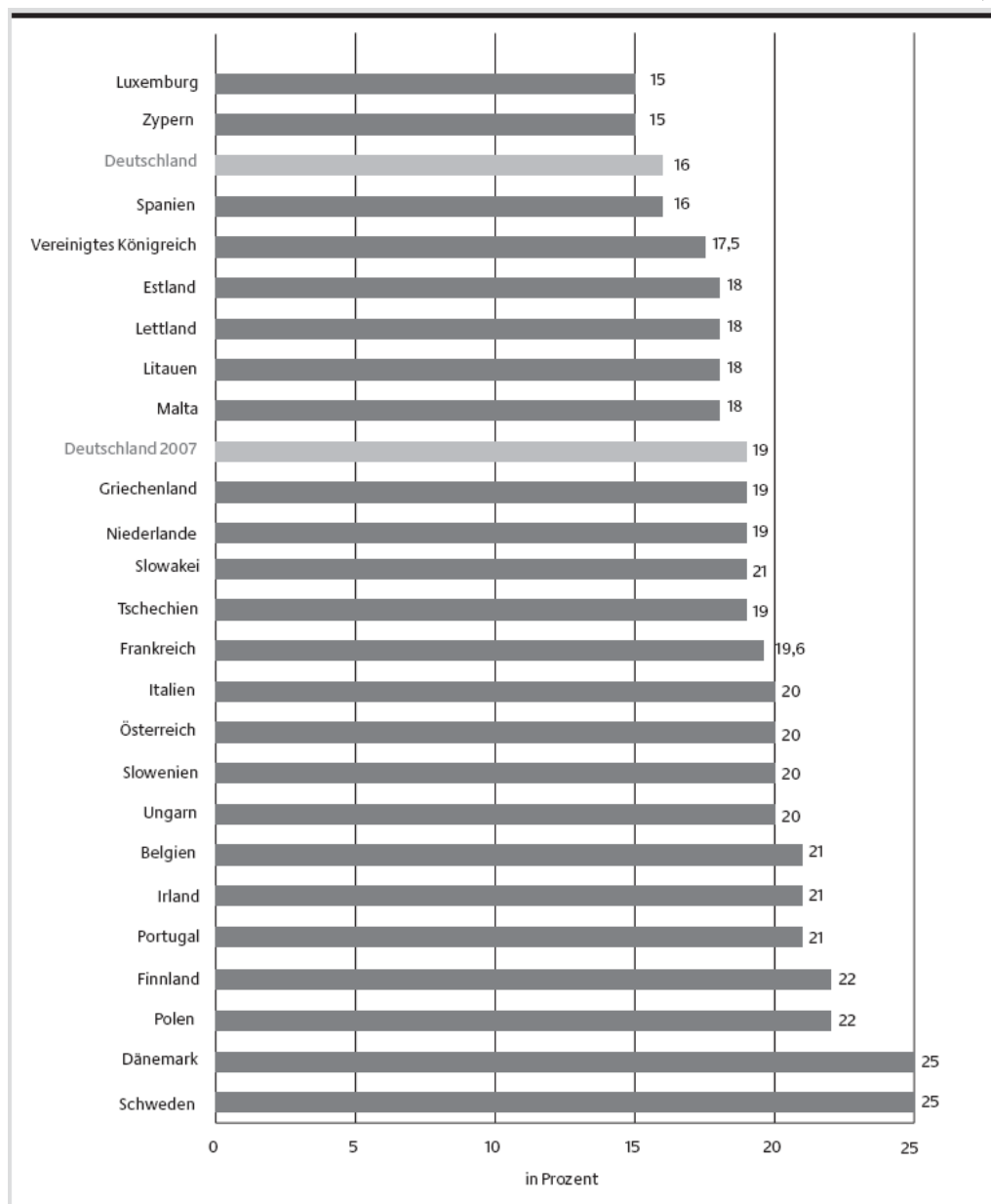


Abbildung 4: Allgemeine Umsatzsteuersätze in der EU 2006
 Quelle: BMF (Hrsg.), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2006, 2006, 53.

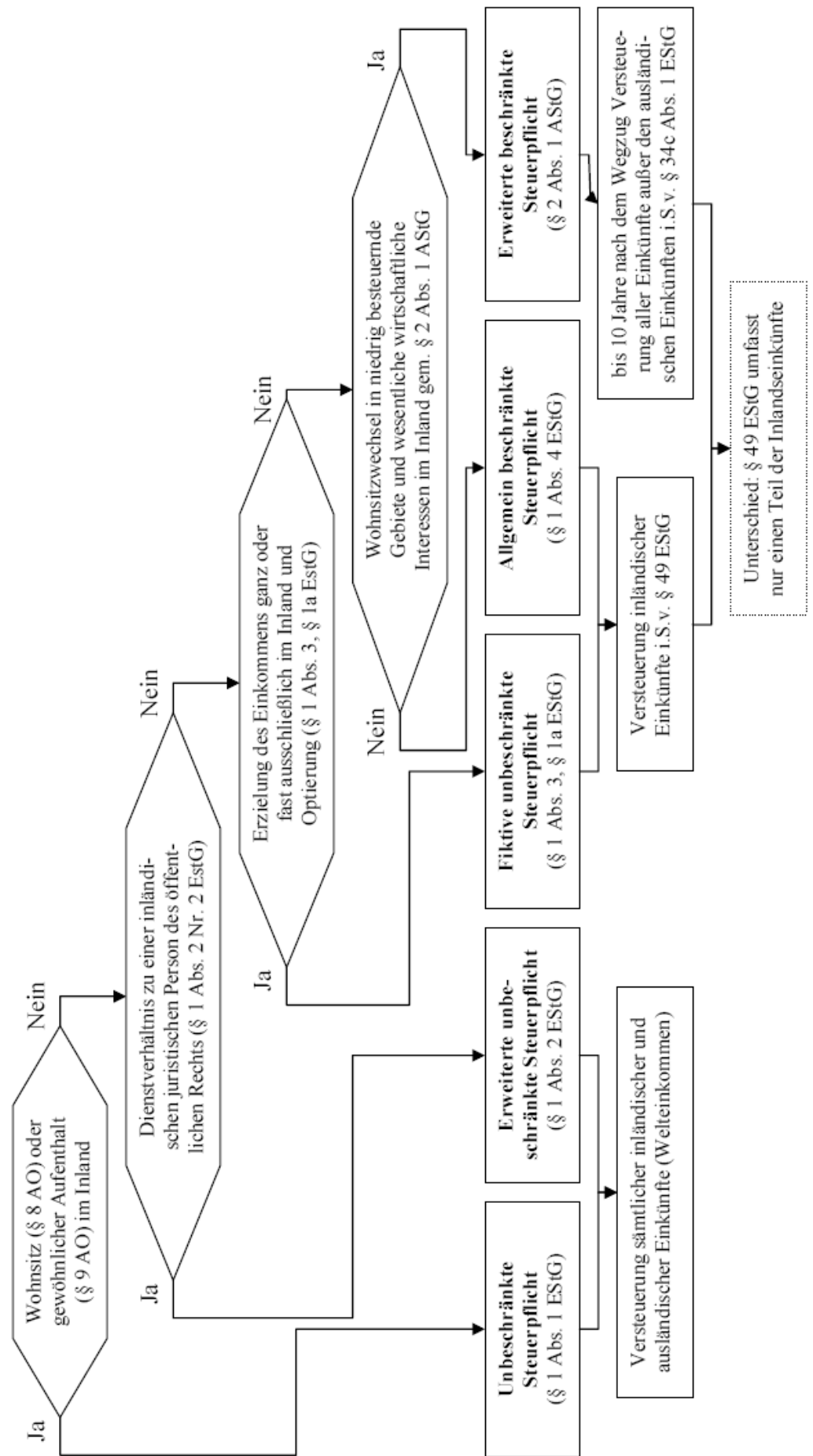


Abbildung 5: Bestimmung der Einkommensteuerpflicht

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 50.

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13)	} Gewinn- einkunfts- arten
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15)	
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18)	
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19)	} Über- schussein- kunftsarten
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20)	
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)	
7. Sonstige Einkünfte i. S. d. § 22	
= Summe der Einkünfte	
./ Altersentlastungsbetrag (§ 24a)	
./ Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)	
./ Abzug für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)	
= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3)	
./ Verlustabzug (§ 10d)	
./ Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c)	
./ Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33, 33a, 33b, 33c)	
= Einkommen (§ 2 Abs. 4)	
./ Kinderfreibetrag (§§ 31, 32 Abs. 6)	
= Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5)	

Abbildung 6: Synthetische Einkommensermittlung nach deutschem Recht

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 54.*

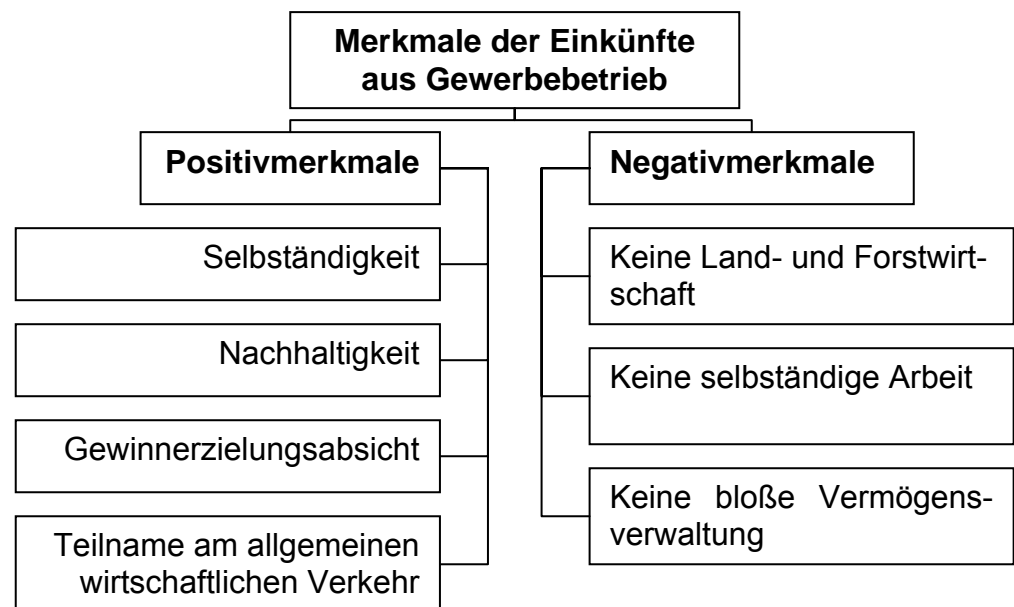


Abbildung 7: Merkmale der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 84.*

Handelsbilanzgewinn	
+/. .	Anpassungen durch besondere Vorschriften der steuerlichen Gewinnermittlung (§§ 4 -7k EStG, § 60 EStDV)
Steuerbilanzgewinn	
+	verdeckte Gewinnausschüttungen
./. .	verdeckte Einlagen
./. .	steuerfreie Beteiligungserträge gem. § 8b Abs. 1 KStG
+	nicht abzugsfähige Aufwendungen gem. § 10 KStG
	• Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (Nr. 1)
	• Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern (Nr. 2)
	• festgesetzte Geldstrafen (Nr. 3)
	• Hälfte der Vergütungen an Aufsichtsrat etc. (Nr. 4)
+	nicht abzugsfähige Aufwendungen gem. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8b Abs. 3, Abs. 5 KStG
+	Spenden (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG)
=	Summe der Einkünfte
./. .	abzugsfähiger Teil der Spenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
./. .	Verlustabzug (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG)
=	Einkommen
./. .	Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§§ 24, 25 KStG)
=	zu versteuerndes Einkommen
*	Tarifbelastung durch KSt gem. § 23 KStG
=	festzusetzende KSt
./. .	anzurechnende KSt
./. .	anzurechnende KapESt einschließlich Zinsabschlag
=	verbleibende KSt (Nachzahlung / Erstattung)

Abbildung 8: Ermittlung der KSt

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 216.*

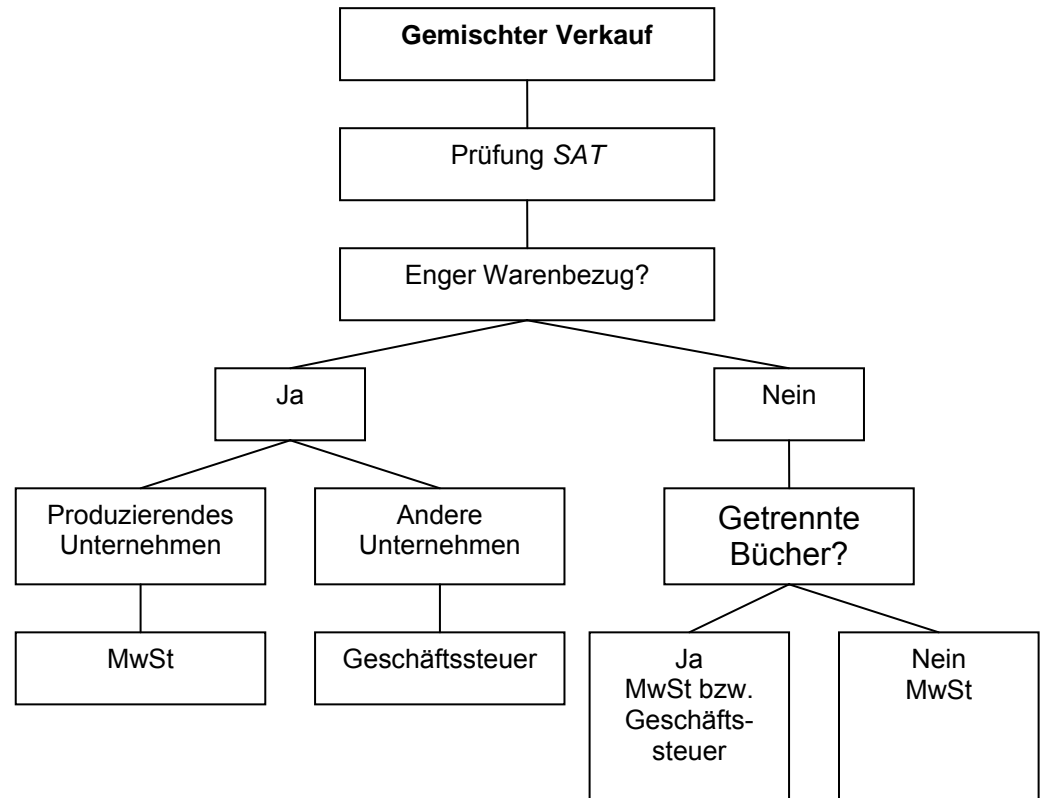


Abbildung 9: Abgrenzung von MwSt und Geschäftssteuer beim gemischten Verkauf

Quelle: Pfaar/Salzmann, Besteuerung, 2005, 101.

Tabellen

Steuerarten	Ertragsberechtigte Körperschaften	Betrag 2006 in Mrd. Euro	Anteil in v. H.
I. Gemeinschaftsteuern			
Einkommensteuer	Bund / Länder / Gemeinden	159,7	32,7
Körperschaftsteuer	Bund / Länder	19,5	4,7
Umsatzsteuer	Bund / Länder	146,7	30
II. Bundessteuern			
Mineralölsteuer	Bund	39,9	8,2
Tabaksteuer	Bund	14,4	2,9
Branntweinabgaben	Bund	2,2	0,4
Kaffeesteuer	Bund	0,9	0,2
Versicherungsteuer	Bund	8,8	1,8
Solidaritätszuschlag	Bund	11,3	2,3
Zölle	Bund / EU	3,9	0,8
III. Ländersteuern			
Kraftfahrzeugsteuer	Länder	8,9	1,8
Biersteuer	Länder	0,8	0,2
IV. Gemeindesteuern			
Gewerbsteuer	Bund / Länder / Gemeinden	38,4	7,9
Grundsteuer	Gemeinden	10,4	2,1
V. Steuereinnahmen	Insgesamt	488,4	100,0

Tabelle 1: Verteilung des Steueraufkommens 2006 in Deutschland²⁸⁴

Quellen: *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2000, 20; BMF, Steuereinnahmen nach Steuergruppen 2004 – 2006, 1.

²⁸⁴ Est einschließlich LSt, KapEst und Zinsabschlag. USt einschließlich Einfuhrumsatzsteuer. Differenzen durch Rundung und nicht aufgeführte Steuern.

Steuerarten	Ertragsberechtigte Körperschaften	Betrag 2005 in Mrd. RMB	Anteil in v. H.
I. Umsatzsteuern			
Mehrwertsteuer	zentral / lokal	1079,2	37,5
Geschäftssteuer	zentral / lokal	423,2	14,7
Konsumsteuer	zentral	163,3	5,7
Zölle	zentral	106,6	3,7
II. Einkommensteuern			
Individualeinkommensteuer (ESt)	zentral / lokal	209,5	7,3
Unternehmenseinkommensteuer (KSt)	zentral / lokal	436,3	15,2
Unternehmenseinkommensteuer für FIE und FE (KSt)	zentral / lokal	98	3,4
III. Vermögenssteuern			
Urkundensteuer	lokal	73,5	2,6
Landnutzungssteuer	lokal	13,7	0,5
IV. Ressourcensteuern			
Ressourcensteuern	lokal	14,2	0,5
Ackerlandsteuer	lokal	14,1	0,5
V. Landwirtschaftssteuern			
Landwirtschaftssteuer	lokal	5,9	0,2
VI. Lenkungssteuern			
Stadterhaltungs- und -entwicklungssteuer	zentral / lokal	79,5	2,8
Kfz-Erwerbssteuer	zentral	58,3	2,0
Stempelsteuer	zentral / lokal	6,7	0,2
Schiffs-Tonnagesteuer	zentral	1,4	0,05
Total		2877,8	100,0

Tabelle 2: Verteilung des Steueraufkommens 2005 in China²⁸⁵

Quelle: *National Bureau of Statistics of China* (Hrsg.): *China Statistical Yearbook – 2006*, Beijing 2006.

²⁸⁵ Umrechnungskurse am 16.06.2006: 1 EUR ≈ 10,2 RMB. Differenzen durch Rundung und nicht aufgeführte Steuern.

§ 4 Abs. 5	Inhalt	Grund für die Nichtabzugsfähigkeit
Nr. 1	Geschenke an Nichtarbeitnehmer	Freigrenze i. H. v. 35 € pro Empfänger p.a.. Vermeidung des Abzugs zu hoher Aufwendungen.
Nr. 2	Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass	30% der Bewirtungskosten stellen nichtabzugsfähige Aufwendungen dar, da unterstellt wird, dass sie der eigenen Verpflegung dienen. Vermeidung des Spesenmissbrauchs.
Nr. 3	Aufwendungen für den Unterhalt von Gästehäusern, wenn Nutzung nicht durch Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen erfolgt	Vermeidung der privaten Nutzung von Gästehäusern bei gleichzeitigem Abzug als Betriebsausgaben.
Nr. 4	Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, Segel- und Motorjachten	Aufwendungen, die eine starke Nähe zu einem privaten Hobby des Steuerpflichtigen aufweisen, sollen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.
Nr. 5	Verpflegungsmehraufwendungen	Pauschbeträge bei Inlands- und Auslandsdienstreisen, Begrenzung des Abzugs bei doppelter Haushaltsführung auf 3 Monate.
Nr. 6b	Häusliches Arbeitszimmer	Abzugsfähig, wenn Arbeitszimmer mehr als 50% betrieblich bzw. beruflich genutzt wird oder kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; Beschränkung auf 1.250 € p.a.
Nr. 7	Aufwendungen für die private Lebensführung	Grundsätzlich nicht abzugsfähig.
Nr. 8	Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwaltungsgelder	Bei Abzugsfähigkeit wurde der mit der Verhängung von Geldbußen verfolgte Strafcharakter abgemildert werden.
Nr. 10	Bestechungs- und Schmiergelder	Der Empfänger versteuert die erhaltenen Einnahmen nicht. Daher können sie vom Zahlenden nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Tabelle 3: Ausgewählte nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 60.

	Bloße Vermögensverwaltung	Gewerbliche Tätigkeit
Umfang der Tätigkeit	Reine Verwaltung eigenes Vermögen	Vermögensumschichtung steht im Vordergrund
Folgen für die Besteuerung	Nur die Früchte von Nutzung eigenes Vermögen werden besteuert	Sowohl die Früchte von Nutzung als auch die Realisierung von Wertsteigerung des Vermögens werden besteuert

Tabelle 4: Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel, Ertragsteuern, 2006, 85.*

	Gewährleistung des Objektsteuercharakters	Vermeidung von Mehrfacherfassungen bei Objektsteuern / keine Zusatzbelastung mit GewSt	Zuordnung zum Ort des wirtschaftlichen Einsatzes	Beschränkung auf inländischen Gewerbeertrag
Hinzurechnungen, § 8 GewStG	<p>Nr. 1: Hälfte der Entgelte für Dauerschulden</p> <p>Nr. 2: Gewinnanteile stiller Gesellschafter</p> <p>Nr. 9: Spenden</p>	<p>Nr. 5: die nach § 3 Nr. 40 EStG (zu 50%) oder § 8b Abs. 1 KStG (zu 100%) steuerfreien Dividenden wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft < 10% ist</p> <p>Nr. 8: Verlustanteile aus inländischen Mitunternehmern</p>	<p>Nr. 7: Hälfte bestimmter Miet- und Pachtzinsen beim Mieter / Pächter</p>	<p>Nr. 8: Verlustanteile aus ausländischen Mitunternehmern</p>
Kürzungen, § 9 GewStG	<p>Nr. 5: Spenden</p>	<p>Nr. 1: 1,2% des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke</p> <p>Nr. 2: Gewinnanteile aus inländischen Mitunternehmern</p> <p>Nr. 2a: Gewinne aus Anteilen an inländischen KapG, wenn Beteiligung \geq 10% ist (nationales Schachtelprivileg)</p>		<p>Nr. 2: Gewinnanteile aus ausländischen Mitunternehmern</p> <p>Nr. 3 : Anteile ausländischer Betriebsstätten am Gewerbeertrag</p> <p>Nr. 7: Gewinne aus Anteilen an ausländischen KapG, wenn die Beteiligung \geq 10% ist (internationales Schachtelprivileg)</p>

Tabelle 5: Zusammenfassung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften

Quelle: *Djanani/Brähler/Lösel*, Ertragsteuern, 2006, 272.

	Gewährleistung des Objektsteuercharakters	Vermeidung von Mehrfacherfassungen bei Objektsteuern / keine Zusatzbelastung mit GewSt	Zuordnung zum Ort des wirtschaftlichen Einsatzes	Beschränkung auf inländischen Gewerbebeitrag
Hinzurechnungen, § 8 GewStG-E	<p>Nr. 1: 25% der Entgelte für Schulden</p> <p>25% der Renten und dauernden Lasten</p> <p>25% der Gewinnanteile stiller Gesellschafter</p> <p>25% der Aufwendungen für Lizenzen</p> <p>Nr. 9: Spenden</p>	<p>Nr. 5: die nach § 3 Nr. 40 EStG (zu 50%) oder § 8b Abs. 5 und 10 KStG-E (zu 100%) steuerfreien Dividenden wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft < 10% ist</p> <p>Nr. 8: Verlustanteile aus inländischen Mitunternehmer-schaften</p>	<p>Nr. 1: 20% der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter</p> <p>75% der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter</p>	<p>Nr. 8: Verlustanteile aus ausländischen Mitunternehmer-schaften</p>
Kürzungen, § 9 GewStG-E	<p>Nr. 5: Spenden</p>	<p>Nr. 1: 1,2% des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke</p> <p>Nr. 2: Gewinnanteile aus inländischen Mitunternehmer-schaften</p> <p>Nr. 2a: Gewinne aus Anteilen an inländischen KapG, wenn Beteiligung \geq 15% ist (nationales Schachtelprivileg)</p>		<p>Nr. 2: Gewinnanteile aus ausländischen Mitunternehmer-schaften</p> <p>Nr. 3 : Anteile ausländischer Betriebsstätten am Gewerbebeitrag</p> <p>Nr. 7: Gewinne aus Anteile an ausländischen KapG, wenn die Beteiligung \geq 15% ist (internationales Schachtelprivileg)</p>

Tabelle 6: Änderungen zur Hinzurechnung nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008

Stufe	Monatliches steuerbares Einkommen	Steuersatz (in v. H.)
1	bis 500 RMB	5
2	der Teil von 501 bis 2.000 RMB	10
3	der Teil von 2.001 bis 5.000 RMB	15
4	der Teil von 5.001 bis 20.000 RMB	20
5	der Teil von 20.001 bis 40.000 RMB	25
6	der Teil von 40.001 bis 60.000 RMB	30
7	der Teil von 60.001 bis 80.000 RMB	35
8	der Teil von 80.001 bis 100.000 RMB	40
9	der Teil über 100.001 RMB	45

Tabelle 7: Steuersätze für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Anlage 1 ChESTG

Stufe	Monatliches steuerbares Einkommen	Steuersatz (in v. H.)
1	bis 5.000 RMB	5
2	der Teil von 5.001 bis 10.000 RMB	10
3	der Teil von 10.001 bis 30.000 RMB	20
4	der Teil von 30.001 bis 50.000 RMB	30
5	der Teil über 50.001 RMB	35

Tabelle 8: Steuersätze für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Anlage 2 ChESTG

2+3 Steuerferien	
<p>Produzierende Unternehmen mit einer Betriebsdauer von voraussichtlich mindestens 10 Jahren werden nach Eintritt in die Gewinnzone in den ersten 2 Jahren von der gesamten Körperschaftsteuerlast freigestellt, in den darauf folgenden 3 Jahren erfolgt eine hälftige Freistellung.</p> <p>Ist die Geschäftstätigkeit kürzer als zu Beginn angenommen sind die gewährten Vergünstigungen zurückzuzahlen.</p>	
standortbezogene Steuervergünstigungen	
ermäßigter Steuersatz i. H. v. 15 %	
Wirtschaftszone	Erforderliche Aktivität (alternativ)
Sonderwirtschaftszonen	nicht erforderlich
Hochtechnologiezonen	Hochtechnologie oder neue Technologie
Wirtschaftliche und Technologische Entwicklungszonen, Altstädte der Sonderwirtschaftszonen, Offene Küstenstädte:	Technologie- und Know-how-intensive Projekte Infrastrukturprojekte (Energie, Transport, Hafenbau) Projekte mit ausländischer Investition > 30 Mio. \$
Pudong New Area (Shanghai)	Produktion Konstruktion im Bereich Energie und Kommunikation
Andere vom Staatsrat definierte Gebiete:	<i>Equity Joint Ventures</i> im Bereich Kai- und Hafenbau Banken / Finanzinstitutionen mit Kapital > 10 Mio. \$ Andere förderungswürdige Projekte
ermäßigter Steuersatz i. H. v. 24 %	
Wirtschaftszone	Erforderliche Aktivität (alternativ)
Wirtschaftliche und Technologische Entwicklungszonen, Altstädte der Sonderwirtschaftszonen, Offene Küstenstädte:	Produktion
tätigkeitsbezogene Steuervergünstigungen	
Z. B. exportorientierte oder High-Tech-Unternehmen	
Reinvestitionserstattungen	
<p>Wenn ausländische Investoren die erwirtschafteten Gewinne für mindestens 5 Jahre im FIE reinvestieren oder ein neues FIE gründen können auf Antrag 40 % der auf die reinvestierten Gewinne entfallende KSt zurückerstattet werden.</p> <p>Handelt es sich um ein exportorientiertes oder High-Tech-Unternehmen kann der Rückerstattungsanspruch sogar bis zu 100 % betragen.</p>	

Tabelle 9: Steuervergünstigungen für Körperschaftsbesteuerung in China

Stufe	Gesamtinvestment	Verhältnis von registriertem Kapital zum Gesamtinvestment
1	bis 3 Mio. \$	7 : 10
2	von 3 bis 10 Mio. \$	1 : 2
3	von 10 bis 30 Mio. \$	2 : 5
4	über 30 Mio. \$	1 : 3

Tabelle 10: *Debt-Equity Ratio* in China

Quelle: Pfaar, IStR 2003, 692, 695.

Taxable items	Scope of Tax Collection	Tax Rates
1, Transport and communications	Land transportation, water transportation, air transportation, pipeline transportation, transshipping	3%
2, Industry Construction	Construction, installation, repairs, decoration and other engineering work	3%
3, Industry Finance and insurance industry		8%
4, Post, telephone, communication		3%
5, News industry Culture and sport industry		3%
6, Entertainment industry	Singing halls, dance halls, karaoke singing and dance halls, concert halls, billiards, golf, bowling	5%-20%
7, Service industry ²⁸⁶	Recreation Agency industry, hotel industry, catering industry, tourist industry, storage industry, rental industry, advertising industry and other service industries	5%
8, Transfer of intangible assets	Transfer of land use rights, patent rights, non-patented technology, brand names copyright goodwill	5%
9, Sales of immovable property	Sale of buildings and other land fixtures	5%

Tabelle 11: Geschäftssteuersätze nach Anlage ChGStR

²⁸⁶ Hierzu zählen auch Dienstleistungen von Repräsentanzen, sofern deren Leistungen der KSt unterliegen, vgl. BBLP (Hrsg.), Investitionen, 2001, 112.

Personengesellschaft	Vor Unternehmensteuerreform 2008 (in €)	Nach Unternehmensteuerreform 2008 (in €)
Gewinn	100	100
GewSt	16,67	14
Gewerbliche Einkünfte	83,33	100
ESt (42 % / 28,25 %)	35	28,25
Abzgl. GewSt-Anrechnung	7,5	13,3
ESt nach Anrechnung	27,5	14,95
SoLZ (5,5 %)	1,51	0,82
Gesamtbelastung	45,68	29,77

Tabelle 12: Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Personengesellschaften in Deutschland

Quelle: *Kessler/Ortmann-Babell/Zipfel*, BB 2007, 523, 526.

Kapitalgesellschaft	Vor Unternehmensteuerreform 2008 (in €)	Nach Unternehmensteuerreform 2008 (in €)
Gewinn	100	100
GewSt	16,67	14
Gewerbliche Einkünfte	83,33	100
KSt (25 % / 15 %)	20,83	15
SoLZ (5,5 %)	1,15	0,83
Gesamtbelastung	38,65	29,83

Tabelle 13: Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Kapitalgesellschaften in Deutschland

Personengesellschaft	in RMB				
	5 %	10 %	20 %	30 %	35 %
ESt-Satz					
Gewinn	100	100	100	100	100
ESt	5	10	20	30	35

Tabelle 14: Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Personengesellschaften in China

Kapitalgesellschaft	Vor Unternehmensteuerreform 2008 (in RMB)	Nach Unternehmensteuerreform 2008 (in RMB)
KSt-Satz	33 %	25 %
Gewinn	100	100
KSt	33	25

Tabelle 15: Gesamtsteuerbelastung im Thesaurierungsfall bei Kapitalgesellschaften in China

Personengesellschaft	Vor Unternehmensteuerreform 2008 (in €)	Nach Unternehmensteuerreform 2008 (in €)
Gewinn	100	100
GewSt	16,67	14
Gewerbliche Einkünfte	83,33	100
ESt (42 %)	35	42
Abzgl. GewSt-Anrechnung	7,5	13,3
ESt nach Anrechnung	27,5	28,7
SolZ (5,5 %)	1,51	1,58
Gesamtbelastung	45,68	44,28

Tabelle 16: Gesamtsteuerbelastung im Vollentnahmenfall bei Personengesellschaften in Deutschland

Quelle: *Kessler/Ortmann-Babell/Zipfel*, BB 2007, 523, 526.

Kapitalgesellschaft	Vor Unternehmensteuerreform 2008 (in €)		Nach Unternehmensteuerreform 2008 (in €)		
	an PersG/ nat. Person	an KapG	Anteil im PV	Anteil im BV	an KapG
Gewinn	100	100	100	100	100
ESt-Satz / KSt-Satz	42 %	25 %	25 %	42 %	15 %
Abzgl. Steuern auf Gesellschaftsebene	38,65	38,65	29,83	29,83	29,83
Gewinn nach Steuern = Dividenden	61,35	61,35	70,17	70,17	70,17
Steuerpflichtige Dividenden	30,67	0	70,17	42,11	0
ESt/KSt auf Anteilseignerebene	12,88	0	17,54	17,69	0
SolZ (5,5 %)	0,71	0	0,96	0,97	0
Gesamtbelastung	52,24	38,65	48,33	48,49	29,83

Tabelle 17: Gesamtsteuerbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräußerungsfall bei Kapitalgesellschaften in Deutschland²⁸⁷

Quelle: *Kessler/Ortmann-Babell/Zipfel*, BB 2007, 523, 525.

²⁸⁷ Ausländische Anteilseigner werden hier vernachlässigt.

Kapitalgesellschaft	Vor Unternehmens- steuerreform 2008 (in RMB)		Nach Unterneh- mensteuerreform 2008 (in RMB)	
	nat. Per- son	KapG	nat. Per- son	KapG
Steuersatz	20 %	33 %	20 %	25 %
Gewinn	100	100	100	100
Abzgl. Steuern auf Gesellschaftsebene	33	33	25	25
Gewinn nach Steuern = Dividenden	67	67	75	75
Steuerpflichtige Divi- denden	33,5	67	37,5	75
Steuern auf Anteils- eignerebene	6,7	22,11	7,5	18,75
Gesamtbelastung	39,7	55,11	32,5	43,75

Tabelle 18: Gesamtsteuerbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräuße-
rungsfall bei Kapitalgesellschaften in China²⁸⁸

²⁸⁸ Bei der Berechnung werden persönliche Dividendeneinkünfte aus AGs unterstellt, wobei es sich nicht um FIEs oder FEs handelt. Vernachlässigt werden auch privaten Aktienveräußerungen, bei denen der Wertzuwachs bislang noch nicht steuerpflichtig ist.

Literaturverzeichnis

- Baumann, Ernst-Adolf* (Finanzreform): Die Finanzreform 1969, München 1980, 77-92
- BBLP* (Hrsg.) (Investitionen): Investitionen in der Volksrepublik China, in: Internationale Schriftenreihe BBLP, Heft 2, 5. Auflage, 2001, 112-114
- Becker, Jan Dierk/Loose, Thomas*: China: Neues zur geplanten Unternehmensteuerreform, IStR 2007, Heft 6, III
- Becker, Jan Dierk/Loose, Thomas*: Chinesische Unternehmenssteuerreform ändert Rahmenbedingungen für deutsche Investoren, PIStB 2007, Heft 5, 127-134
- Bfai* (Hrsg.): Neues chinesisches Steuerrecht, 01.04.2007
- Bfai* (Hrsg.): Neues Steuerrecht kommt nicht unerwartet, 27.04.2007
- Bi, Qiu-Li*: Politische Vorstellungen über die Perfektionierung gegenwärtigen Mehrwertsteuersystems, Taxation Research Journal 2003, Heft 9, 26-29
- BMF (Hrsg.) (Fragen): Unternehmenssteuerreform 2008 – Häufige Fragen und Antworten (Teil 2), 14.03.2007, 1-6
- BMF (Hrsg.) (Monatsbericht): Konjunktorentwicklung aus Finanzpolitischer Sicht, 23.05.2007, 22-26
- BMF (Hrsg.) (Stellungnahme): Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Stellungnahme zu den Plänen der Bundesregierung zur Unternehmenssteuerreform 2008, 13.10.2006, 1-7
- BMF (Hrsg.) (Vergleich): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2006, 2006, 24, 51, 53
- BMF (Hrsg.): Steuereinnahmen nach Steuergruppen 2004 – 2006, 1
- Bunjes, Johann*: Zum subjektiven Element des Unternehmerbegriffs, UR 1988, Heft 10, 307-308

- Cao, Yang*: An international comparison of thin capitalization rules and their implications for China, *International Taxation in China* 2007, Heft 5, 43-47
- Chen, Bing*: Aufschluss aus amerikanischer Kapitalertragsteuer im Hinblick auf chinesischem Wertpapiermarkt, *Foreign Economies & Management* 1994, Heft 6, 21-22
- Chen, Ling*: In naher Zukunft kann die Kapitalertragsteuer eingeführt werden, *Macroeconomic Management* 2005, Heft 6, 52-53
- Deng, Wen-Yong/Meng, Qiang*: Reformvorstellung über gegenwärtiges Verkehrsteuersystem, *Taxation Research Journal* 2006, Heft 12, 38-41
- Djanani, Christiana/Brähler, Gernot/Lösel, Christian*: Ertragsteuern, 2. Auflage, Frankfurt am Main 2006, 24-281
- Dörfler, Harald/Wittkowski, Ansa*: Verschärfung der Verlustnutzung bei Kapitalgesellschaften: Wie § 8c KStG-E das Kinde mit dem Bade ausschüttet, *GmbHR* 2007, Heft 10, 513-518
- Dziadkowski, Dieter*: Zur Unternehmereigenschaft von Steuersubjekten, die nicht als „geborene Unternehmer“ zu qualifizieren sind: Zugleich Anmerkung zur jüngsten FG-Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft von Automobilwerken, *UR* 1989, Heft 5, 137-141
- Dziadkowski, Dieter/Robisch, Martin/Sabitzer, Grit*: Funktion des Vorsteuerabzugs im Mehrwertsteuersystem und seine Bedeutung bei „gespaltenen Erzeugern, Händlern oder Dienstleistenden“ sowie bei „erfolglosen Unternehmen“, *UR* 1995, Heft 11, 429-434
- Enneking, Felix/Denk, Cornelia*: Qualifikationsprobleme bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte von unbeschränkt steuerpflichtigen Sportlern, *DStR* 1996, 450-455
- Ernst & Young* (Hrsg.): *China Update*, 10.2004, 1-2
- Freiher von dem Bongart, Bongers*: Überblick über die Mehrwertsteuer in der Volksrepublik China, *IStR* 2006, Heft 23, 812-817

- Förster, Ursula*: Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommenssteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008, DB 2007, Heft 14, 760-764
- Frotscher, Gerrit*: Körperschaftsteuer, München 2004, 3-240
- Giesberts, Franz-Josef*: Der Unternehmer: Ein „Händler am Markt“?, UR 1989, Heft 09, 257-262
- Giesberts, Franz-Josef*: Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffs i. S. d. § 2 UStG als Typusbegriff: Versuch einer Konkretisierung, UR 1993, Heft 9, 279-284
- Grobshäuser, Uwe/Maier, Walter/Kies, Dieter* (Gesellschaften): Besteuerung der Gesellschaften, Stuttgart 2005, Band 7, 35-433
- Heidrich, Kerstin/Hausmann, Rainer*: China's new corporate income tax law – changes and recommendations, in: Ernst & Young (Hrsg.): Tax Alert, 03.2007, 1-3
- Heidrich, Kerstin/Hausmann, Rainer*: China's tax reform 2008 – impacts on foreign invested enterprises, in: Ernst & Young (Hrsg.): Tax Alert, 01.2007, 1-3
- Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe*: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer nach dem Entwurf zum Steuersenkungsgesetz, DB 2000, Heft 24, 1192-1202
- Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe*: Unternehmensteuerreform 2008: Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmen von der Gewerbesteuer, DB 2007, Heft 19, 1037-1044
- Hey, Johanna*: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, Heft 24, 1303-1309
- Hoereth, Ulrike/Loick, Eva*: Blick über die Grenze: Steuern in China, in: Ernst & Young (Hrsg.), 21.11.2002, 5-16
- Hoffrichter-Dahl, Gabriele/Moecker, Udo*: Umsatzsteuer, München 2006, 7. Auflage, 6-174

- Homburg, Stefan*: Allgemeine Steuerlehre, 2. Auflage, München 2000, 13-346
- Homburg, Stefan*: Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, München 2007, 256
- Hou, Jian*: Gegenwärtig bestehende Problematik und Gegenmaßnahme zur Individualeinkommensteuer, *Economic Tribune* 2007, Heft 4, 105-115
- Janssen, Bernhard*: Der Drittvergleich des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG, *BB* 1997, Heft 23, 1177-1181
- Jing, Ren-Qing* (Rede): Erklärung über „Entwurf des Unternehmensinkommensteuergesetzes des Volksrepublik Chinas“, in: 5. Sitzung der 10. *National People's Congress* am 08.03.2007
- Kessler, Wolfgang/Köhler, Stefan/Knörzer, Daniel*: Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, *IStR* 2007, Heft 12, 418-422
- Kessler, Wolfgang/Müller, Michael A.*: Ort der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nach nationalem und DBA-Recht – Bestandsaufnahme und aktuelle Entwicklungen, *IStR* 2003, Heft 11, 361-369
- Kessler, Wolfgang/Ortmann-Babel, Martina/Zipfel, Lars*: Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, *BB* 2007, Heft 10, 523-533
- Klimmer, Christian* (Sportler): Besteuerung international tätiger Sportler in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 2004, 88-92
- Korezkij, Leonid*: Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG: Überblick, Probleme, Zweifelsfragen und Korrekturvorschläge, *BB* 2001, Heft 7, 333-344
- Kotschenreuther, Heiko* (Verrechnungspreise): in: Vögele (Hrsg.), *Handbuch der Verrechnungspreise*, München 1997, Rz. A 1
- Kracht, Robert*: Darlehensgestaltung bei einer GmbH nach der Unternehmenssteuerreform 2008, *GStB* 2006, Heft 12, 419-422

- Kruse, Heinrich Wilhelm* in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: Kommentar, 112. Erg. Lfg., Köln 2007
- Kußmaul, Klein*: Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung? – Gleichzeitig Analyse der handels- und steuerrechtlichen Wirkungen von verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung, DStR 2001, Heft 6, 189-194
- Li, Chang-Jiang*: Analyse Vor- und Nachteile und Erforschung zur Umstrukturierung des Steuerbegünstigungssystems im Bezug auf der Einführung vom ausländischen Kapital, Tribune of Social Sciences 2007, Heft 5, 102-108
- Li, Yun*: Analyse multinationaler Konzernen durch Nutzung von Unterkapitalisierungsmethode zur Steuervermeidung, Market Modernization 2007, Heft 12, 370-371
- Liang, Wen-Taol/Zhang, Qing-Liang*: The problems and the reform direction of the personal income tax, Value Engineering 2007, Heft 5, 139-141
- Lin, En-Huan*: Internationaler Vergleich mit der Erhebung von Kapitalertragsteuern und politischer Auswahl Chinas, International Taxation In China 1999, Heft 7, 41-44
- Littwin, Frank*: Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht im Ertragsteuerrecht, BB 1996, Heft 5, 243-247
- Liu, Zhi-Cail/Liu, Rong*: Gegenwärtig bestehende Problematik der Geschäftssteuer und deren Reformrichtung, Taxation Research Journal 2001, Heft 6, 69-71
- Long, Jun/Qu, You-Shu/Liu, Zhi-An*: Steuer-Arrangement gegen Unterkapitalisierung: Theorie, Praxis und Analyse zur Gegenmaßnahme, Theoretical Investigation 2007, Heft 1, 95-97
- Mei, Xin-Yu* (Investition): Betrachten ausländischen Kapitals: Wohin führt die chinesische Politik zur ausländischen Investition, <http://www.mofcom.gov.cn/aarticle/s/200510/20051000602426.html>, 20.10.2005 (abgefragt am 29.07.2007)

- Middendorf, Oliver/Stegemann, Dieter*: Die Zinsschranke nach der geplanten Unternehmensteuerreform 2008 – Funktionsweise und erste Gestaltungsüberlegungen, INF 2007, Heft 8, 305-312
- National Bureau of Statistics of China* (Hrsg.) (Yearbook): China Statistical Yearbook – 2006, Beijing 2006
- Neumann, Ralf*: Verlustabzugsbeschränkung beim Mantelkauf: Auslegungsfragen zu § 8 Abs. 4 KStG mit Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 16.4.1999, FR 1999, Heft 12, 682-693
- Neyer, Wolfgang*: Verlustnutzung nach Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n. F., BB 2007, Heft 26, 1415-1420
- Neyer, Wolfgang*: Verlustnutzung nach Identitätswechsel: Zum Umfang des Verlustverwertungsverbots gemäß § 8 Abs. 4 KStG, BB 2001, Heft 4, 173-181
- Nieskens, Hans*: Umsatzsteuer im Spannungsfeld zwischen Systematik und Fiskalinteressen, UR 2002, Heft 12, 577-588
- OECD (Hrsg.): Taxing Wages 2003-2005, Auflage 2005, Paris, 2006
- O. V.: ChMwStDV, <http://www.chinatax.gov.cn/taxbook/all/62102.htm>, 2006 (abgefragt am 16.08.2007)
- Peng, Fei*: Reformgedanke über das synthetische Einkommensteuersystem basiert auf der Einheit – Familien, Group Economy Research 2005, Heft 12, 60-61
- Pfaar, Michael*: Geplante Reformen des chinesischen Steuersystems, IStR 2003, Länderbericht, Heft 3
- Pfaar, Michael*: Steuereffiziente Strukturierung deutscher Investitionen in der VR China, IStR 2003, Heft 20, 692-698
- Pfaar, Michael/Salzmann, Markus* (Besteuerung): Besteuerung ausländischer Unternehmen in China, München 2005, 1-184
- Pfaar, Michael/Süß, Rembert*: Die Behandlung von Verrechnungspreisen in China und ihre Vereinbarkeit mit Art. 9 OECD Musterabkommen, IStR 1996, Heft 5, 514-522

- Pfähler, Wilhelm/Schüller, Margot* (Steuerpolitik): Steuerpolitik in China – Stand und Perspektiven, in: Ahlheim/Wenzel/Wiegard (Hrsg.), Festschrift für Manfred Rose: Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis, 2003, 617
- Pflüger, Hansjörg*: Gesellschafter-Fremdfinanzierung und vGA nach der Unternehmenssteuerreform, PISStB 2001, Heft 3, 74
- Pinne, Jürgen* (Eingabe): Eingabe S 07/07 des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. zum Regierungsentwurf zur Unternehmenssteuerreform 2008, <http://www.dstv.de/waswirwollen/s2007-04-19-7.pdf>, 19.04.2007 (abgefragt am 14.08.2007), 1-17
- Prinz zu Hohenlohe, Franz/Heurung, Rainer/Rautenstrauch, Gabriele*: Aktuelle Zweifelsfragen im BMF-Schreiben zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung, BB 2004, Heft 36, 1931-1934
- PwC* (Hrsg.) (Verlustberücksichtigung): Verlustberücksichtigung über Grenzen hinweg, 1. Auflage, Frankfurt am Main 2006, 42, 85
- Qian, Sheng/Lu, Lin-Bo*: Probe into the problem of China's economic taxation repeat of income tax, Contemporary Finance & Economics 2002, 9. Ausgabe, 23-26
- Rödter, Thomas/Wochinger, Peter*: Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Kapitalgesellschaften: Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf § 8b Abs. 2 KStG, FR 2001, Heft 24, 1253-1270
- Rombey, U./Imschweiler, C.*: Erwerb von Beteiligungen durch Verlustgesellschaften – Grenzen des § 8 Abs. 4 KStG und Plädoyer für eine Neuregelung, DStR 2007, Heft 8, 321-326
- Rong, Hui-Liang*: Das deutsche Umsatzsteuersystem und der Aufschluss für uns, International Taxation in China 1997, Heft 2, 30-32
- Rose, Gerd*: Ertragsteuern, Wiesbaden 2004, 18. Auflage, 33-201
- Rose, Gerd*: Umsatzsteuer, Wiesbaden 2006, 16. Auflage, 19-113
- Sachs, Holger* (Vergleich): Einkommensbesteuerung in Deutschland und Frankreich – Ein Vergleich der Konzeptionen gleichmäßiger Besteuerung, Frankfurt am Main 1998, 69-70

- Schneeloch, Dieter*: Verdeckte Vorteilszuwendungen an Kapitalgesellschaften, BB 1987,481-491
- Schreiber, Ulrich* (Unternehmen): Besteuerung der Unternehmen, Berlin, Heidelberg 2004, 2-3
- Schreiber, Ulrich/Ruf, Martin*: Reform der Unternehmensbesteuerung: ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit, BB 2007, Heft 20, 1099-1105
- Schuhmann, Helmut*: Zum Verständnis des BFH von der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1994, Heft 10, 309-315
- Shen, Qil/Song, Xiao-Quan*: Debatte zum Vor- und Nachteil bzw. zur Reform der Besteuerungspolitik bei VAT-Kleinunternehmen, Technoeconomics & Management Research 2005, Heft 3, 100-101
- Spengel, Christoph*: Wettbewerbswirkungen der Körperschaftsteuer in Europa – Analyse und Reformvorschläge, DBW 1998, Heft 3, 348-368
- Sun, Long-Ying*: Mehrere Fragen zu den Übergangsregelungen des neuen Unternehmenseinkommensteuergesetzes, International Taxation in China 2007, Heft 6, 20-22
- Sun, Yu-Dong*: Vergleich der Abzugspolitik vor und nach der „Vereinheitlichung zweier Gesetze“, International Taxation in China 2007, Heft 6, 23-26
- Süß, Rembert*: Gründung einer Holding in China, RIW 1996, Beilage 2 Heft 6, 2-10
- Tillmann, Bert*: Unüblichkeit der Vereinbarung – ein neues Kriterium der verdeckten Gewinnausschüttung?, GmbHR 1993, Heft 8, 466-469
- Tipke, Klaus*: Zur Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, StuW 1979, 193-208
- Töben, Thomas/Fischer, Hardy*: Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, Heft 18, 974-978

- UNCTAD* (Hrsg.) (Investment): World Investment Report 2006, FDI from Developing and Transition Economies: Implications for Development, New York and Geneva 2006, 4
- Unkelbach, Peter/Schnepper, Hansen* (Ursachen): Ursachen und Eckpunkte der Unternehmenssteuerreform in Deutschland, http://www.unkelbach-treu-hand.de/download/hotspots/Aufsatz_europe_business_and_lifestyle_Unternehmenssteuerreform.pdf, 11.2006 (abgefragt am 14.07.2007), 2-3
- Van Lishaut, Ingo/Förster, Guido*: Steuersenkungsgesetz: Anteilsveränderungen im neuen Recht, GmbHR 2000, Heft 22, 1121-1128
- Vellen, Michael*: Umsatzbesteuerung der Lieferungen von Gas und Elektrizität, UR 2005, Heft 3, 133-142
- Völkel, Dieter/Karg, Helmut*: Umsatzsteuer, Stuttgart 2006, 19. Auflage, 8-210
- Walkenhorst, Ralf*: Gesamtdarstellung Umsatzsteuer, Steuer & Studium 2005, Beilage, 1
- Wang, Hui-Li* (Besteuerung): Besteuerung deutscher Direktinvestitionen in China, Berlin 2006, 25-167
- Wang, Xiao-Ping/Yao, Jia-Qiang*: Perfektionieren Besteuerungsregelungen und Verwaltungsmethode hinsichtlich VAT-Kleinunternehmen, Taxation Research Journal 2002, Heft 10, 66-68
- Wassermeyer, Franz*: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, Heft 22, 1105-1109
- Watermeyerund, Heinrich J./Brauer, Michael*: Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG), GmbHStB 2005, Heft 11, 343-347
- Wei, Zhi-Mei*: Internationaler Vergleich und Referenz über Integration von der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer, Taxation Research Journal, 2006, Heft 9, 71-74

- Welling, Berthold/Richter, Andreas*: 9. Berliner Steuergespräch: Besteuerungsneutralität, FR 2004, Heft 4, 243-246
- Wendt, Michael*: StSenkG: Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft und Organschaft, FR 2000, Heft 22, 1173-1182
- Westerfelhaus, Herwarth*: Die Definition der verdeckten Gewinnausschüttung – eine steuerrechtliche Studie mit Blick auf das Gesellschaftsrecht, GmbHR 1994, Heft 4, 224-232
- Wichmann, Gerd*: Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschafter?, DB 1994, Heft 42, 2101-2103
- Widmann, Werner*: Was sind unentgeltliche Zuwendungen i. S. v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG?, UR 2000, Heft 1, 19-23
- Xiang, Ping*: Aufschluss aus deutscher Einkommensbesteuerung zum Perfektionieren die Individualeinkommensbesteuerung unseres Landes, China Economist 2004, Heft 12, 209-210
- Yang, Gu*: Reform der amerikanischen persönlichen Kapitalertragsbesteuerung und Vorbildnehmen, Foreign Economies & Management 1997, Heft 9, 27-30
- Yang, James G. S./Zheshi, Robert*: Problems implementing the VAT in China, International Tax Journal 2004, Heft 30, 46-64
- Yu, Zhan-Ping/Jiang, Liang-Yue*: Unübersehbare Phänomen der „Reinvestition via Übersee“, Foreign Exchange 2006, Heft 6, 71
- Zenthöfer, Wolfgang/Schulze zur Wiesche, Dieter*: Einkommensteuer, 8 Auflage, Stuttgart 2004, 23-975
- Zhang, Hui-Fang*: Diskussion über Problematik und Perfektionieren des Individualeinkommensteuersystem unseres Landes, Times Finance 2007, Heft 4, 61-62
- Zhang, Wen-Chun/Chen, Kui*: International comparison and thinking of Value Added Tax, Research on Financial and Economic Issues 2000, Heft 3, 28-34
- Zhang, Zhao-Hui*: Thinking about the evolution of the capital weakening tax system, Economic Research Guide 2007, Heft 3, 28-30

Zhao, Hui-Min: Family tax – another choice for our individual income tax,
Taxation and Economy 2004, Heft 6, 58-60

Zhen, Bin: Diskussion über die Anwendbarkeit der Kapitalertragsteuer im
Wertpapiermarkt unseres Landes, Reformation & Strategy
2003, Heft Z1, 110-111

Zhou, Bei/Zhang, Shu-Yuan: Gedanke über das Perfektionieren der
Individualeinkommensteuer unseres Landes, Market Moderni-
zation 2007, Heft 14, 379-381

Rechtsquellenverzeichnis

EU-Recht

Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. 1977, Nr. L 145, 1

Richtlinie 2003/92/EG vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität, ABl. 2003, Nr. L 128, 1

Deutsches Recht

AO Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878)

AStG Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914)

EStDV Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782)

EStG Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210; 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 20. April 2007 (BGBl. I S. 554)

GewStG Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Be-

	kanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 28. August 2006 (BGBl. I S. 2034)
KStG	Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878)
StÄndG 2007	Steueränderungsgesetz 2007, v. 24.07.2006, BGBl I 2006, 1652
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, v. 24.03.1999, BGBl I 1999, 402
UStG	Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878)

Chinesisches Recht

ChEstG	Law of the People's Republic of China on Individual Income Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Oktober 2005 (Order [2005] Nr. 44)
ChEstR	Regulations for the Implementation of the Individual Income Tax Law of the People's Republic of China in der Fassung der Bekanntmachung

vom 19. Dezember 2005 (Order [2005] Nr. 452)

ChFKStDV	Detailed Rules for the Implementation of the Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Juni 1991 (Order [1991] Nr. 85)
ChFKStG	Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises in der Fassung der Bekanntmachung vom 09. April 1991 (Order [1991] Nr. 45)
ChGStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Provisional Regulation of the People's Republic of China on Business Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom (CaiFaZi [1993] Nr. 40)
ChGStR	Provisional Regulations of the People's Republic of China on Business Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Dezember 1993 (GuoWuYuanLing [1993] Nr. 136)
ChKStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Provisional Regulation of the People's Republic of China on Enterprises Income Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 04. Februar 1994 (CaiFaZhi [1994] Nr. 3)
ChKStG	Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. März 2007
ChKStR	Provisional Regulations of the People's Republic of China on Enterprises Income Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Dezember 1993 (Decree [1993] Nr. 137)
ChMwStDV	Detailed Rule for the Implementation of the Pro-

visional Regulation of the People's Republic of China on Value-added Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Dezember 1993 (Cai-FaZi [1993] Nr. 38)

ChMwStR

Provisional Regulations of the People's Republic of China on Value-added Tax in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Dezember 1993 (Gu-oWuYuanLing [1993] Nr. 134)

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
1. Bundesfinanzhof		
23.06.1938	III 40/38	RStBl 1938, 949
24.04.1964	VI 236/62 U	BStBl III 1964, 462
03.02.1971	I R 51/66	BStBl II 1971, 408
28.02.1980	V R 90/75	BStBl II 1980, 535
17.04.1980	IV R 207/75	BStBl II 1980, 639
25.06.1984	GrS 4/82	BStBl II 1984, 751
15.11.1984	IV R 139/81	BStBl II 1985, 205
21.05.1987	IV R 80/85	BStBl II 1987, 710
21.12.1988	V R 24/87	BStBl II 1989, 430
22.02.1989	I R 44/85	BStBl II 1989, 475
19.04.1989	X R 2/84	BStBl II 1989, 683
06.07.1989	IV R 62/86	BStBl II 1989, 890
19.07.1990	IV R 82/89	BStBl II 1991, 333
19.12.1991	V R 107/86	BStBl II 1992, 449
10.12.1992	IV R 118/90	BStBl II 1994, 381
03.07.1997	IV R 58/95	BStBl II 1998, 86
18.10.2001	V R 106/98	BStBl II 2002, 551
2. Finanzgerichte		
FG München		
22.11.2005	X R 32/06	EFG 2007, 260

Verzeichnis der sonstigen Quellen

1. Bundestags-Drucksachen

BT-Drs. 14/2683

BT-Drs. 14/3366

BT-Drs. 14/3760

BT-Drs. 16/4841

BT-Drs. 16/5377

BT-Drs. 16/5452

BT-Drs. 16/5491

2. Bundesrats-Drucksachen

BR-Drs. 384/07

3. Verwaltungsanweisungen

Deutsche Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben v. 15.05.2002, IV A 5 – S 2296 a – 16/02, Anwendungsschreiben zu der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, BStBl I 2002, 533

BMF-Schreiben v. 06.11.2003, IV A 2 – S 1910 – 156/03, Letztmalige Anwendung des Anrechnungsverfahrens und erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens; Übergangsregelungen (§§ 34 bis 38 KStG n.F.), BStBl I 2003, 575

BMF-Schreiben v. 11.08.2006, IV A 5 – S 7210 – 23/06, Anhebung des allgemeinen Steuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der Land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssätze (§ 24 Abs. 1 UStG) zum 1. Januar 2007, BStBl I 2006, 477

Chinesische Verwaltungsanweisungen

Datum	Fundstelle	Name
10.09.1986	CaiShuiXieZi [1986] Nr. 15	Notice of Ministry of Finance and Administration of Taxation on Interpretation of Implementing Several Articles of the Tax Treaties
21.07.1993	GuoShuiFa [1993] Nr. 45	Notice of State Administration of Taxation Concerning Taxation of Income from Stock (Share Right) Transactions and Dividends Received by Foreign Investment Enterprises, Foreign Enterprises and Foreign Nationals
05.05.1994	CaiShuiZi [1994] Nr. 26	Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Several Policy Regulations Concerning Value Added Tax and Business Tax
13.05.1994	CaiShui [1994] Nr. 20	Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Several Policy Issues Concerning the Individual Income Tax
13.05.1994	CaiShuiZi [1994] Nr. 9	Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Printing and Distributing the Several Policy Issues Concerning the Enterprise Income Tax
20.06.1994	CaiShui [1994] Nr. 40	Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning Temporary Exemption from Individual Income Tax on the Income from Stocks Transfer
09.02.1996	CaiShui [1996] Nr. 12	Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning Temporary Exemption from Individual Income Tax on the Income from Stocks

Transfer in 1996

- 30.03.1998 CaiShui [1998] Nr. 61 Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning continuing Temporary Exemption from Individual Income Tax on the Income from Stocks Transfer
- 12.06.1998 CaiShuiZi [1998] Nr. 113 Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning the Implementation of the Decision of State Council on perfecting the VAT-Policy for small-scale Commercial Enterprises
- 21.06.2000 GuoShuiFa [2000] Nr. 118 Notice of State Administration of Taxation on Several Issues Concerning the Income Tax Related to Equity Investment of Enterprises
- 19.09.2000 CaiShui [2000] Nr. 91 Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Printing and Distributing the Regulations Concerning the Levy of Individual Income Tax on Sole Individual Proprietorship Business and Partnership Business Investors
- 29.12.2000 CaiKuai [2000] Nr. 25 Notice of Ministry of Finance on Printing and Distributing the Accounting System for Business Enterprises
- 14.10.2003 ZheDiShuiHan [2003] Nr. 378 Notice of the Administration of Local Taxes of Zhejiang Province on Printing and Distributing the Measures for the Administration of Tax Deductions for Sole Individual Proprietorship, Partnership Business
- 14.09.2004 CaiShui [2004] Nr. 156 Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Printing

and Distributing the Regulations Concerning Several Issues on Expanding the Scope of Offset for Value Added Tax in the Northeast Region

- | | | |
|------------|------------------------------|--|
| 25.03.2005 | GuoShuiHan
[2004] Nr. 390 | Supplementary Notice on Issues Relating to Income Tax on the Transfer of Enterprise Equity Shares |
| 13.06.2005 | CaiShui [2005]
Nr. 102 | Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning some Policy on the Individual Income Tax for Dividends and Bonuses |
| 24.06.2005 | CaiShui [2005]
Nr. 107 | Supplementary Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning some Policy on the Individual Income Tax for Dividends and Bonuses |
| 27.06.2006 | CaiShui [2006]
Nr. 10 | Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation Concerning the Individual Income Tax Policy on the Basic Old-age Insurance Premiums, Basic Medical Insurance Premiums, Unemployment Insurance Premiums and Housing Accumulation Funds |
| 11.05.2007 | CaiShui [2007]
Nr. 75 | Notice of Ministry of Finance and State Administration of Taxation on Printing and Distributing the Interim Measures for Expanding the Scope of Offset for Value Added Tax in the Central Region |

4. Sonstige Quellen

Protokoll der Plenarsitzung (101. Sitzung): 25.05.2007, Rede v. Abgeordneten (CDU/CSU) *Bernhardt, Otto*

BMF (Hrsg.) (Referat I A 6): Steuereinnahmen nach Steuergruppen /
IST-Ergebnisse – in Mio. EURO, 24.04.2007

SAT, Pressemitteilung v. 11.07.2007:

<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480483/n480549/6168377.html>, 13. 07.2007 (abgefragt am 15.07.2007)

Versicherung gem. §20 Abs.8 DPO

Hiermit versichere ich, die vorliegende Arbeit ohne unerlaubte Hilfe und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt zu haben. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht.

Freiburg im Breisgau, 28.08.2007