

## Körperschaftsbesteuerung in den Niederlanden mit grenzüberschreitenden Aspekten

### - Bericht zum Vortrag von Prof. Dr. Gerard Meussen am 28.6.2006 in Münster -

Am 28.6.2006 hielt Prof. Dr. Gerard Meussen von der Universität Nimwegen an der Universität Münster einen Vortrag zum Thema „Körperschaftsbesteuerung in den Niederlanden mit grenzüberschreitenden Aspekten“. Der Vortrag im Rahmen der Veranstaltungsreihe des Westfälischen Steuerkreises fand im Karl-Bender-Saal der juristischen Fakultät statt. Er setzte sich mit der geplanten „großen“ Körperschaftsteuerreform in den Niederlanden auseinander.

Zunächst stellte Prof. Dr. Dieter Birk, Direktor des Instituts für Steuerrechts an der Universität Münster und Vorstandsvorsitzender des Westfälischen Steuerkreises, kurz den Referenten vor und gab einen Ausblick auf das Vortragsthema. Dabei verwies er vor allem auf die aktuell auch in Deutschland geführte Diskussion um eine Senkung der Steuerbelastung für Unternehmen vor dem Hintergrund eines zunehmenden Steuerwettbewerbs innerhalb der EU.

### 1. Einleitung

Mit einem Überblick zum **europäischen Steuerwettbewerb** leitete auch Prof. Meussen seinen Vortrag ein. Er nannte die Steuersätze für Kapitalgesellschaften in den wichtigsten europäischen Staaten: Hier liegen Deutschland mit 38,6 % (inkl. Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) und Frankreich und 34,8 % an der Spitze, Irland mit 12,5 % am unteren Ende. Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in der EU beträgt 25,5 %.

Die Niederlande planen, ab 2007 die Belastung für Unternehmen deutlich zu senken. Dabei soll das geltende **Steuersystem** als solches erhalten bleiben: **Personengesellschaften** werden, wie auch in Deutschland, nicht selbst besteuert, vielmehr werden die Einkünfte den Gesellschaftern zugerechnet und dort steuerlich erfasst (sog. Transparenzprinzip). Bei **Kapitalgesellschaften** werden Gewinne hingegen einmal auf der Ebene der Gesellschaft und die Gewinnausschüttungen (Dividenden) zusätzlich auf Ebene der Gesellschafter besteuert (sog. Trennungsprinzip). Anders als im deutschen Recht (Halbeinkünfteverfahren) kommt es dabei also faktisch zu einer doppelten wirtschaftlichen Belastung ausgeschütteter Gewinne durch Einkommen- und Körperschaftsteuer.<sup>1</sup> Kennzeichnend für das noch geltende System wie auch für die geplante Reform

---

<sup>1</sup> Zum geltenden niederländischen Körperschaftsteuersystem vgl. *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Hrsg.), *Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan*, zu: Niederlande, Rdnr. 301 ff.

ist die **Rechtsformneutralität** der Besteuerung: Die addierte Belastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern entspricht in etwa der von Personenunternehmern.

## 2. Kernelemente der geplanten Reform

### a) Senkung des Körperschaftsteuersatzes

Ziel der geplanten Reform, deren Realisierungschancen Prof. Meussen positiv einschätzte, ist zunächst eine **deutliche Entlastung auf Ebene der Kapitalgesellschaften**. Der Körperschaftsteuersatz soll von 34,5 % (bisheriger Normalsatz) auf 25,5 % gesenkt werden. Ebenfalls gesenkt wird der Steuersatz für Dividenden (niedrigster Satz: 15 %, gestaffelt nach Höhe des Ausschüttungsbetrags). Infolge dessen werden Steuermindereinnahmen i.H.v. 730 Mio. € erwartet. Diese sollen allerdings durch Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert werden. Bereits hier merkte Prof. Meussen kritisch an, dass sich die Niederlande durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes an einem „**race to the bottom**“ beteiligten, also an einem Wettbewerb zwischen den Staaten um die niedrigsten Steuersätze, dessen Ende nicht abzusehen sei.

### b) Weitere Entlastungsmaßnahmen

Im Folgenden ging der Referent auf weitere flankierende Maßnahmen ein, durch die eine Entlastung der Unternehmen erreicht werden soll. Im Körperschaftsteuerrecht soll ein „**Schedulensystem**“ eingeführt werden.<sup>2</sup> In diesem Zusammenhang beschrieb Prof. Meussen die „Patentbox“ und die „Gruppenzinsbox“. Bei der „**Patentbox**“ haben die Steuerpflichtigen die Wahl, durch die Entwicklung immaterieller, als Patent angemeldeter Wirtschaftsgüter veranlasste Aufwendungen entweder sofort als Betriebsausgaben abzuziehen oder aber das Wirtschaftsgut in der Bilanz zu aktivieren. In letzterem Fall wird der aktivierte Betrag dann erstmals versteuert zu 25,5 %, für spätere Einkünfte „aus“ diesem Wirtschaftsgut gilt ein Steuersatz von 10 %. Prof.

---

<sup>2</sup> Eine Schedulessteuer unterwirft die unterschiedlichen Arten der zu versteuernden Einkünfte jeweils gesonderten Tarifen. Dazu werden die zu versteuernden Einkünfte nach Art ihrer Einkunftsquellen auf mehreren Listen (*schedules*) erfasst. Das **niederländische Einkommensteuergesetz** sieht bereits drei unterschiedlich besteuerte Einkommensarten vor, die sog. **Boxen** (Box 1: progressiv bis 52 % besteuertes Einkommen aus Arbeit und Wohneigentum, Box 2: einheitlich mit 25 % besteuertes Einkommen aus wesentlichen Beteiligungen, Box 3: Einkommen aus Ersparnissen und Kapitalanlagen: 30 % auf Pauschalbetrag von 4 % des Vermögens).

Der dem deutschen Steuerrecht grundsätzlich zugrunde liegende synthetische Einkommensbegriff hingegen unterstellt das Einkommen einem einheitlichen Tarif, es wird also eine gemeinsame Bemessungsgrundlage gebildet, vgl. zum Ganzen Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rdnr. 1.

Meussen wies darauf hin, dass es sich hierbei um eine steuerliche Subvention handele, welche der Zustimmung der EU-Kommission bedürfe. Die „**Gruppenzinsbox**“ betrifft die Gewährung von Darlehen innerhalb sog. Gruppenfinanzierungsgesellschaften. Für entsprechende Zinseinkünfte soll ein Steuersatz von 5 % gelten. Auch hierzu bedarf es nach Einschätzung von Prof. Meussen der Zustimmung der EU-Kommission.

### c) Besteuerung „verflochtener“ Gesellschaften

Durch die Reform weitgehend unverändert bleiben soll die **Besteuerung „verflochtener“ Gesellschaften**.

Es gilt zunächst weiter das sog. „**Schachtelprivileg**“: Die Einkünfte von Muttergesellschaften aus den Beteiligungen an (in- und ausländischen!) Tochtergesellschaften, darin eingeschlossenen Veräußerungsgewinnen, sind von den Steuern auf diese Einkünfte (v.a. Dividenden und Liquidationserträge) befreit. Dazu wird grds. die *Freistellungsmethode*, ausnahmsweise die *Verrechnungsmethode* angewandt. Die mit den steuerfreien Schachteldividenden verbundenen Betriebsausgaben der Muttergesellschaft dürfen nicht berücksichtigt werden, abzugsfähig sind jedoch Liquidationsverluste (was im Ergebnis zu einem „Import“ etwa bei einer deutschen Tochtergesellschaft angefallenen Verluste in die niederländische Bemessungsgrundlage führt). Bislang gelten für in anderen EU-Staaten ansässige Tochtergesellschaften teilweise unterschiedliche Regelungen; diese sollen nun aufgehoben werden. Prof. Meussen unterstrich, dass man sich aufgrund der Steuerfreistellung auch ausländischer Gewinne bereits nach geltendem Recht grds. im Einklang mit europarechtlichen Vorgaben befunden habe.

Gänzlich unverändert bleiben soll die Besteuerung sog. „**fiskalischer Einheiten**“ (*fiscale eenheid*, vergleichbar mit der deutschen Organschaft): Dabei wird der Gewinn von Tochter- und Muttergesellschaften auf Grundlage einer *konsolidierten Bilanz* ermittelt, was insbesondere dazu führt, dass Gewinne und Verluste innerhalb der Gruppe miteinander ausgeglichen werden können. Voraussetzung dafür ist allerdings die **Ansässigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaft im Inland**. Der niederländische Gesetzgeber sähe sich durch die „Marks & Spencer“ – Entscheidung des EuGH darin bestätigt, die Verluste ausländischer Gesellschaften nicht zu berücksichtigen.

Zusammenfassend stellt Prof. Meussen fest, dass „ausländische“ Verluste in den Niederlanden grds. nur in zwei Fällen abzugsfähig seien: Eine Möglichkeit ist die Gründung sog. „**hybrid entities**“ im Ausland, d.h. nach dem jeweiligen ausländischen Recht als Kapitalgesellschaft anerkannter Gesellschaftsformen, die in den Niederlanden aber als („transparente“) Personengesell-

schaft qualifiziert würden. Außerdem können **Verluste ausländischer Betriebsstätten** die niederländische Bemessungsgrundlage verringern (es gibt jedoch eine „recapture rule“, wonach zukünftige Gewinne der Betriebsstätte erst freigestellt sind, wenn alle bislang angefallenen Verluste wieder ausgeglichen wurden).

### 3. Gegenfinanzierungsmaßnahmen

Finanziert werden sollen die geplanten Entlastungen durch verschiedene Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. U.a. sollen die **Verlustverrechnungsmöglichkeiten** sowohl im Bereich der Einkommensteuer als auch bei der Körperschaftsteuer stark eingeschränkt werden. Während das geltende Recht einen dreijährigen Verlustrücktrag und einen unbegrenzten Verlustvortrag vorsieht, sollen Verluste nun nur noch ein Jahr zurückgetragen und neun Jahre vorgetragen werden können. Außerdem sollen die **Abschreibungsmöglichkeiten** insbesondere bei Gebäuden stark begrenzt werden: Eine Abschreibung ist danach unzulässig, wenn der Buchwert und dem „Bodenwert“ liegt. Der „Bodenwert“ beträgt bei im Umlaufvermögen gehaltenen Gebäuden 50 % des Marktwertes, bei Gebäuden im Anlagevermögen entspricht der Bodenwert dem Marktwert. Ferner soll zur Finanzierung der Reform beitragen, dass bei **Bauprojekten** der Gewinn des Baubetreibers in Zukunft laufend zu ermitteln und zu versteuern sein soll und nicht, wie bislang, erst bei Beendigung des Auftrages bzw. Abnahme des Bauprojektes.

### 4. Abschließende Beurteilung des Referenten und Diskussion

Abschließend beurteilte Prof. Meussen die geplante „große“ Reform des niederländischen Körperschaftsteuerrechts insgesamt negativ. Er kritisierte, dass sich die niederländische Politik vom zunehmenden internationalen Steuerwettbewerb treiben lasse, dessen Ende nicht abzusehen sei. Zudem bewertete er – auf eine Frage des Diskussionsleiters Prof. Dr. Ehmke (Präsident des Finanzgerichtes Münster) – die Senkung des Körperschaftssteuersatzes auf 25,5 % als vor allem symbolischen Schritt. „Erkauft“ werde er durch teils einschneidende Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die zudem zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts führten. Auf die Frage des Präsidenten der Oberfinanzdirektion Münster, Herrn Grigat, ob denn nicht Ziel jeder Reform auch und gerade die Steuervereinfachung sein müsse, antwortete er, dass dies zwar erstrebenswert, nach seiner Erfahrung aber illusorisch sei. Er führte dies auf die Komplexität der zu regelnden Sachverhalte, vor allem aber auf die Kurzsichtigkeit und die rein fiskalischen Interessen der Politik zurück. Es gäbe daher im Steuerrecht „kein System“. Ähnlich nüchtern antwor-

tete Prof. Meussen auf die Frage nach der EU-Rechts-Konformität der Reform (insbesondere im Hinblick Anwendung der Verrechnungsmethode i.R.d. internationalen Schachtelprivilegs). Entgegen aller Bedenken werde man die Reform wohl einfach umsetzen und langwierige Verfahren vor dem EuGH in Kauf nehmen. Schließlich schloss Prof. Dr. Ehmke die Diskussion und lud zum anschließenden Umtrunk.

*Christian J. Müller*

*Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht der Universität Münster*