Bundesrat Drucksache 238/87

03.06.87

Gesetzesantrag

des Landes Nordrhein-Westfalen

Entwurf eines Gesetzes zum Ausschluß ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen

A. Zielsetzung

Das ab 1977 eingeführte Anrechnungsverfahren für die Körperschaftsteuer hat zwar die Doppelbesteuerung der von Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne beseitigt, will aber eine einmalige Besteuerung sicherstellen. Spektakuläre Veräußerungsfälle haben nun die Befürchtungen - die bei den Beratungen zur Einführung des Anrechnungsverfahrens insbesondere vom Land NRW vorgetragen wurden - bestätigt, daß im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften Gestaltungen möglich sind, die von Kapitalgesellschaften erzielte Gewinne im Ergebnis völlig steuerfrei lassen oder aber nur einer sehr ermäßigten Steuer (halber Steuersatz) unterwerfen. Darüber hinaus führt der ausschüttungsbedingte Ansatz eines niedrigeren Teilwerts im Zusammenwirken mit der Kürzungsvorschrift von § 9 Nr. 2 a GewStG im Ergebnis dazu, daß ein im Bereich einer Kapitalgesellschaft erzielter Gewinn nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Ziel dieses Gesetzentwurfs ist es, auch bei Veräußerungsfällen sicherzustellen, daß der Gewinn einer Kapitalgesellschaft zumindest einmal der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterworfen wird.

Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 08 21, 5300 Bonn 2
ISSN 0720-2946

B. Lösung

Der Gesetzentwurf schließt die Geltendmachung von ausschüttungsbedingten Gewinnminderungen bei der Einkommensteuer - und damit auch bei der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer - aus. Er bedient sich dabei der seit dem Veranlagungszeitraum 1980 in das EStG eingefügten Vorschrift von § 50 c EStG, die sich in den vergangenen Veranlagungszeiträumen bewährt hat. Die den Gesetzentwurf zugrunde liegende Zielsetzung wird dadurch erreicht, daß die Anwendung des § 50 c EStG durch Streichung der Worte "von einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner" auf alle Erwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften ausgedehnt wird.

C. Alternativen

Keine.

Änderungen im Bereich der §§ 17 und 34 EStG können eine lückenlose einmalige Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften nicht sicherstellen. Da eine Erfassung aller Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf der Ebene des Erwerbers - d.h. auch eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht wesentlich Beteiligter - weder technisch möglich noch vertretbar ist, bleibt bei der Veräußerung von Anteilen nicht wesentlich Beteiligter der Gewinn der Kapitalgesellschaft im Ergebnis unversteuert, soweit stille Reserven im Kaufpreis vergütet werden.

Änderungen im Bereich der §§ 17 und 34 EStG können auch die ungerechtfertigten Steuervorteile bei der Gewerbesteuer nicht verhindern.

D Kosten

Eine Quantifizierung der Entlastungswirkung auf die öffentlichen Haushalte ist nicht möglich, weil hier die Veräußerungsabsichten der Anteilseigner - die von den steuerlichen Regeln sicherlich beeinflußt werden - bedeutsam sind. Durch die vorgeschlagenen Neuregelungen werden jedenfalls - ohne das Verwaltungskosten entstehen - weitere Steuerausfälle verhindert.

Bundesrat

Drucksache 238/87

03.06.87

Gesetzesantrag

des Landes Nordrhein-Westfalen

Entwurf eines Gesetzes zum Ausschluß ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen

DER MINISTERPRÄSIDENT DES
LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN
I A 3 - (576/15)

Düsseldorf, den 1. Juni 1987

An den
Präsidenten des Bundesrates

Die Landesregierung des Landes Nordrhein-Westfalen hat beschlossen, dem Bundesrat den als Anlage mit Begründung beigefügten

"Entwurf eines Gesetzes zum Ausschluß ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen"

mit dem Antrag zuzuleiten, seine Einbringung beim Deutschen Bundestag zu beschließen.

Ich bitte, den Gesetzentwurf gemäß § 36 Abs. 2 der Geschäftsordnung in die Tagesordnung der Bundesratsplenarsitzung am 26. Juni 1987 aufzunehmen.

Rau

Anlage

Gesetz zum Ausschluß ausschüttungsbedingter Gewinnminderungen

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 (BGBl I S. 657) wird wie folgt geändert:

1. In § 50 c Abs. 1 Satz 1 werden die Worte "von einem nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner" gestrichen.

2. In § 52 Abs. 26 wird die Jahreszahl "1980" durch die Jahreszahl "1988" ersetzt.

Artikel 2

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin.

Artikel 3

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

Begründung:

I Allgemeiner Teil

Der Gesetzentwurf sieht die Änderung des § 50 c EStG vor mit dem Ziel, ungerechtfertigte Steuerausfälle durch ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen zu verhindern und sicherzustellen, daß Gewinne von Kapitalgesellschaften zumindest einmal der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen.

Der Entwurf soll das Problem der Ausschüttung "bezahlter" Rücklagen - das leider bei der Körperschaftsteuer-Reform 1977 letztlich offen geblieben ist - in einem befriedigenden Maße regeln. Es geht um die steuerlichen Folgen der Ausschüttungen von Gewinnen, die von einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftet worden sind, bevor der Empfänger der Ausschüttung die Anteile erworben hat. Wer Anteile an einer Kapitalgesellschaft kauft, muß regelmäßig den vollen Wert bezahlen. Dementsprechend sind auch offene und stille Rücklagen der Gesellschaft in den Anschaffungskosten des Erwerber enthalten. Haftet an der Kapitalgesellschaft wegen bisher versteuerter Gewinne ein sog. Anrechnungsguthaben, wird der Erwerber auch dieses Anrechnungsguthaben jedenfalls dann vergüten, wenn es ihm nach geltender Rechtslage bei einer Ausschüttung verfügbar ist.

Nur im Idealfall kommt es jedoch in Veräußerungsfällen durch die Kombination der Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim bisherigen Anteilseigner und der Besteuerung der von der Kapitalgesellschaft nach der Veräußerung ausgeschütteten "gekauften" Rücklagen beim Erwerber zu der gebotenen Einmalbelastung mit deutscher Steuer zum Normalsteuersatz. Die "gekauften" Rücklagen werden vielmehr jedenfalls dann, wenn der Veräußerer seine Anteile im Privatvermögen, der Erwerber sie

jedoch im Betriebsvermögen hält, entweder überhaupt nicht oder nur ermäßigt besteuert. Dies ergibt sich bei der gegenwärtigen Rechtslage daraus, daß im Privatvermögen erzielte Veräußerungsgewinne - wenn man von der Besteuerung von Spekulationsgewinnen (§ 23 EStG) absieht - grundsätzlich nicht besteuert werden. Nur wenn eine wesentliche Beteiligung (§ 17 EStG) veräußert wird, unterliegt der Veräußerungsgewinn einer - ermäßigten - Besteuerung. Demgegenüber ergibt sich beim neuen Anteilseigner, wenn er die Anteile im Betriebsvermögen hält, im Ergebnis nicht nur keine Belastung mit Ertragsteuern, sondern sogar wegen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 a GewStG eine ungerechtfertigte Minderung der Belastung mit Gewerbesteuer. Diese Besteuerungslücke wird dadurch verursacht, daß der Erwerber der Anteile nach der Ausschüttung "gekaufter" Rücklagen gewinnmindernd eine sog. ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vornehmen kann. Wenn die Kapitalgesellschaft nämlich die im Erwerbspreis mitbezahlten Rücklagen an den neuen Anteilseigner ausschüttet, muß der Erwerber zwar die Ausschüttung - unter Anrechnung der Körperschaftsteuer - als Kapitalertrag versteuern. Da die Ausschüttung jedoch regelmäßig den Wert der Anteile um den Ausschüttungsbetrag mindert, sind die Anteile zu Lasten des Gewinns mit diesem niedrigerem (Teil-) Wert anzusetzen. Ähnlich ist die Rechtsfolge dann, wenn die Anteile nach der Ausschüttung mit dem sich dann zwangsläufig ergebenden Verlust veräußert werden. In der Fachliteratur werden demgemäß eine Reihe von Steuersparmodellen beschrieben, die die beschriebene Rechtslage zur Erzielung von ungerechtfertigten Steuerersparnissen umfunktionieren.

Eine Einmalbesteuerung der von Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne bei der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer kann letztlich nur durch den Ausschluß der oben beschriebenen ausschüttungsbedingten Gewinnminderungen erreicht werden. Änderungen im Bereiche der §§ 17 und 34 EStG können der Problembereich zwar entschärfen, ungerechtfertigte Steuervorteile bei der Gewerbesteuer jedoch nicht verhindern. Darüber

hinaus kommt die Unterwerfung der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter die Vorschriften der §§ 17 und 34 EStG wirtschaftlich einer Unterwerfung des normalen Körperschaftsgewinns unter diese Vorschriften gleich, wenn ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen steuerlich wirksam vorgenommen werden können. Dies ist nach der dem Anrechnungsverfahren zugrundeliegenden Gesetzessystematik nicht hinnehmbar.

Der vorgesehene Ausschluß der ausschüttungsbedingten Gewinnminderungen führt auch nicht in vollem Umfang zu einer systemwidrigen Doppelbelastung, weil nach der Gesetzesänderung kein Anreiz mehr besteht, das Anrechnungsguthaben im Kaufpreis der Anteile zu berücksichtigen. Im übrigen führt auch die gegenwärtige Rechtslage zu einer zweimaligen Besteuerung des Körperschaftsgewinns, wenn Anteile aus einem Betriebsvermögen oder einer im privaten Bereich gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einen privaten Kleinaktionär veräußert werden. Diese Folge wird gegenwärtig ohne größere Bedenken hingenommen. Es erscheint daher vertretbar, gewisse Mehrbelastungen wegen des vorrangigen Ziels hinzunehmen.

II. Einzelbegründung

Zu Artikel 1

Zu Nr. 1 (§ 50 c Abs. 1 Satz 1 EStG)

Durch die Änderung wird erreicht, daß ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen nicht - wie bisher - nur bei Anteilserwerben von nicht anrechnungsberechtigten Anteilseignern, sondern bei jedem Erwerb ausgeschlossen werden. Dies bedeutet, daß die Anteile nach der Ausschüttung in der Bilanz zwar mit dem niedrigeren Teilwert auszuweisen sind, die Teilwertminderung jedoch für die steuerliche Gewinnermittlung

wieder zuzurechnen ist. Der auf diese Weise bereinigte Gewinn ist dann der Einkommensermittlung und der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legen. Verluste aus der Veräußerung oder der Entnahme der betroffenen Anteile sind entsprechend dem Gewinn hinzuzurechnen oder - in Fällen des § 17 EStG - bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt zu lassen.

Die mit dem Ausschluß der ausschüttungsbedingten Gewinnminderung verbundenen weiteren Probleme sind in § 50 c EStG eingehend geregelt. Mit der Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereichs auf alle Anteilserwerbe sind keine weiteren Änderungen der insoweit bewährten Regelung erforderlich.

Zu Nr. 2 (§ 52 Abs. 26 EStG)

Es wird bestimmt, daß die im Gesetz vorgesehene Änderung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1988 anzuwenden ist. Von der Möglichkeit, einen zulässigen Zeitpunkt vor dem 01.01.1988 anzusetzen, wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung kein Gebrauch gemacht.

Zu Artikel 2 (Berlin-Klausel)

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.