

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze

A. Zielsetzung

1. Begrenzung der Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften bei beschränkt haftenden Unternehmen.
2. Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte.
3. Ausschluß der einkommensmindernden Wirkung einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung oder eines ausschüttungsbedingten Veräußerungsverlustes.
4. Sicherstellung der Einmalbesteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften in den Fällen der Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner.

B. Lösung

1. Durch den neu einzufügenden § 15 a EStG soll die Möglichkeit, Verluste mit anderen positiven Einkünften zu verrechnen, bei beschränkt haftenden Unternehmen grundsätzlich auf den Haftungsbetrag begrenzt werden. Weitergehende Verluste sollen in späteren Jahren nur mit Gewinnen aus der Einkunftsquelle verrechnet werden dürfen, aus der die Verluste stammen.
2. Durch die Änderung des § 34 c EStG und des § 26 KStG soll das geltende System einer Anrechnung der ausländischen

Steuer auf die entsprechende deutsche Steuer so geändert werden, daß die Doppelbesteuerung künftig wirkungsvoller als bisher gemildert werden kann.

3. Durch den neu einzufügenden § 50 c EStG (Ersatzvorschrift für § 39 KStG) soll im Falle des Erwerbs von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ein zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Anteilseigner von einem Nichtanrechnungsberechtigten erwirbt, dem Erwerber der Anteile die einkommensmindernde Wirkung einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung oder eines ausschüttungsbedingten Veräußerungsverlustes versagt werden.
4. Durch die Ergänzung des § 8 Abs. 3 KStG sollen gewinnabhängige Vergütungen, die die Kapitalgesellschaft ihren nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern für zur Verfügung gestelltes Fremdkapital gewährt, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und damit auf der Ebene der Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterworfen werden.

C. Alternativen

keine

D. Finanzielle Auswirkungen

Das Gesetz führt per Saldo zu Haushaltsminderbelastungen von + 300 Millionen DM. Vgl. im einzelnen die Ausführungen in der Begründung unter Nummer II.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
14 (44) — 522 00 — Ei 30/80

Bonn, den 8. Februar 1980

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze mit Begründung (Anlage 1) und Vorblatt. Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 480. Sitzung am 30. November 1979 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus der Anlage 2 ersichtlich Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Schmidt

Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes,
des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze**

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

Artikel 1**Einkommensteuergesetz**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Juni 1979 (BGBl. I S. 721), zuletzt geändert durch das Gesetz vom (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 2 Abs. 3 erhält folgende Fassung:

„(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Ausbildungsplatz-Abzugsbetrag und die nach § 34 c Abs. 2 und 3 abgezogene Steuer, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.“

2. § 7 a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 6 wird gestrichen.

b) Die bisherigen Absätze 7 bis 9 werden Absätze 6 bis 8.

3. Dem § 13 wird der folgende Absatz 5 angefügt:

„(5) § 15 a ist entsprechend anzuwenden.“

4. Hinter § 15 wird der folgende neue § 15 a eingefügt:

§ 15 a**Verluste bei beschränkter Haftung**

(1) ¹Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. ²Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, so können abweichend von Satz 1 Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Haftungsbetrags auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. ³Satz 2 ist nur anzuwenden, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird

und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

(2) Soweit der Verlust nach Absatz 1 nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(3) ¹Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. ²Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. ³Wird der Haftungsbetrag im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß. ⁴Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(4) ¹Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. ²Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs auszugehen. ³Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlusts der Gesellschaft zuständige Finanzamt. ⁴Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs sich verändert hat.

(5) Absatz 1 Satz 1, Absatz 2, Absatz 3 Satz 1 und 2 sowie Absatz 4 gelten sinngemäß für an-

dere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist."

5. Dem § 18 wird der folgende Absatz 5 angefügt:

„(5) § 15 a ist entsprechend anzuwenden.“

6. § 20 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 1 wird hinter Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes.“

b) In Nummer 4 wird der Strichpunkt gestrichen und folgender Halbsatz angefügt:

„oder daß es sich um Einnahmen im Sinne der Nummer 1 handelt;“.

c) In Nummer 8 wird der Strichpunkt durch einen Beistrich ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

„es sei denn, daß es sich um Einnahmen im Sinne der Nummer 1 handelt;“.

d) Der folgende Satz wird angefügt:

„Auf Anteile des stillen Gesellschafters am Verlust des Betriebs ist § 15 a sinngemäß anzuwenden.“

7. In § 21 werden dem Absatz 1 die folgenden Sätze angefügt:

„²Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil an negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft darf die Summe seiner Einkünfte nicht mindern und nicht nach § 10 d abgezogen werden, soweit der Anteil an den negativen Einkünften die tatsächlich geleistete Vermögenseinlage, vermindert um die bisher ausgeglichenen oder abgezogenen Anteile an den negativen Einkünften aus der Beteiligung, übersteigt. ³§ 15 a Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie Absatz 2 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden.“

8. § 34 c wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 erhält folgende Fassung:

„Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.“

b) Hinter Absatz 1 werden folgende neue Absätze 2 und 3 eingefügt:

„(2) Statt der Anrechnung (Absatz 1) ist die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen.“

(3) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen nach Absatz 1 nicht angerechnet werden kann, weil die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.“

c) Die bisherigen Absätze 2 und 5 werden gestrichen.

d) Die bisherigen Absätze 3 und 6 werden Absätze 5 und 7.

e) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird der Klammerzusatz „(Absatz 1, Absatz 6 Nr. 6)“ durch den Klammerzusatz „(Absätze 1 bis 3)“ ersetzt.

bb) Satz 2 erhält folgende Fassung:

„Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden.“

cc) Satz 6 erhält folgende Fassung:

„Die Sätze 1 und 3 bis 5 sind sinngemäß anzuwenden, wenn eigene oder gecharterte Schiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden eingesetzt werden.“

f) Hinter Absatz 5 wird folgender neuer Absatz 6 eingefügt:

„(6) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.
²Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Sätze 2 und 3 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden. ³Wird bei Einkünften aus einem ausländischen Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, nach den Vorschriften dieses Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder bezieht sich das Abkommen nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden."

- g) Der neue Absatz 7 wird wie folgt geändert:
- aa) Die Nummern 1, 5 und 6 werden gestrichen.
 - bb) Die bisherigen Nummern 2 bis 4 werden Nummern 1 bis 3.

9. Hinter § 34 c wird folgender § 34 d eingefügt:

„§ 34 d

Ausländische Einkünfte

Ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 bis 5 sind

1. Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 und 14) und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören;
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 und 16),
 - a) die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, und Einkünfte der in den Nummern 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören,
 - b) die aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat, oder
 - c) die durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen ausländischen oder von ausländischen zu inländischen Häfen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Ausland erstreckenden Beförderungsleistungen;

3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte der in den Nummern 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art, soweit sie zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören;

4. Einkünfte aus der Veräußerung von

- a) Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines Betriebs gehören, wenn die Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
- b) Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Gesellschaft Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat;

5. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die in einem ausländischen Staat ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein, in einem ausländischen Staat verwertet wird oder worden ist, und Einkünfte, die von ausländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden. Einkünfte, die von inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbahn und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, gelten auch dann als inländische Einkünfte, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist;

6. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20), wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist;

7. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21), soweit das unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe in einem ausländischen Staat belegen oder die Rechte zur Nutzung in einem ausländischen Staat überlassen worden sind;

8. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, wenn

- a) der zur Leistung der wiederkehrenden Bezüge Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat,
- b) bei Spekulationsgeschäften die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem ausländischen Staat belegen sind,
- c) bei Einkünften aus Leistungen einschließlich der Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat."

10. § 50 wird wie folgt geändert:

- a) Hinter Absatz 5 wird folgender Absatz 6 eingefügt:

„(6) § 34 c Abs. 1 bis 3 ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.“

- b) Der bisherige Absatz 6 wird Absatz 7.

11. Hinter § 50 b wird folgender § 50 c eingefügt:

„§ 50 c

Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen

(1) ¹Hat ein zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Steuerpflichtiger einen Anteil an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von einem nicht-anrechnungsberechtigten Anteilseigner erworben, sind Gewinnminderungen, die

1. durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder
2. durch Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils

im Jahr des Erwerbs oder in einem der folgenden neun Jahre entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Verlust ausschließlich durch Gewinnausschüttungen bedingt ist und die Gewinnminderungen insgesamt den Sperrbetrag im Sinne des Absatzes 4 nicht übersteigen. ²Als Erwerb im Sinne des Satzes 1 gilt nicht der Erwerb durch Erbanfall oder durch Vermächtnis.

(2) Setzt die Kapitalgesellschaft nach dem Erwerb des Anteils ihr Nennkapital herab, ist Absatz 1 sinngemäß anzuwenden, soweit für Leistungen an den Steuerpflichtigen verwendbares Eigenkapital im Sinne des § 29 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt.

(3) ¹Wird die Kapitalgesellschaft im Jahr des Erwerbs oder in einem der folgenden neun Jahre aufgelöst und abgewickelt, erhöht sich der hierdurch entstehende Gewinn des Steuerpflichtigen um den Sperrbetrag. ²Das gleiche gilt, wenn die Abwicklung der Gesellschaft unterbleibt, weil über ihr Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden ist.

(4) ¹Sperrbetrag ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Nennbetrag des Anteils. ²Hat der Erwerber

keine Anschaffungskosten, tritt an deren Stelle der für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebende Wert. ³Der Sperrbetrag verringert sich, soweit eine Gewinnminderung nach Absatz 1 nicht anerkannt worden ist. ⁴In den Fällen der Kapitalherabsetzung sowie der Auflösung der Kapitalgesellschaft erhöht sich der Sperrbetrag um den Teil des Nennkapitals, der auf den erworbenen Anteil entfällt und im Zeitpunkt des Erwerbs nach § 29 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes zum verwendbaren Eigenkapital der Kapitalgesellschaft gehört.

(5) ¹Wird ein Anteil an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zu Bruchteilen oder zur gesamten Hand erworben, gelten die Absätze 1 bis 4 sinngemäß, soweit die Gewinnminderungen anteilig auf anrechnungsberechtigte Steuerpflichtige entfallen. ²Satz 1 gilt sinngemäß für anrechnungsberechtigte stille Gesellschafter, die Mitunternehmer sind.

(6) ¹Wird ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner mit einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft anrechnungsberechtigt, sind die Absätze 1 bis 5 insoweit sinngemäß anzuwenden. ²Gehört der Anteil zu einem Betriebsvermögen, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert, mit dem der Anteil nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung in einer Bilanz zu dem Zeitpunkt anzusetzen wäre, in dem die Anrechnungsberechtigung eintritt.

(7) ¹Bei Rechtsnachfolgern des anrechnungsberechtigten Steuerpflichtigen, die den Anteil innerhalb des in Absatz 1 bezeichneten Zeitraums erworben haben, sind während der Restdauer dieses Zeitraums die Absätze 1 bis 6 sinngemäß anzuwenden. ²Das gleiche gilt bei jeder weiteren Rechtsnachfolge.

(8) ¹Die Absätze 1 bis 6 sind nicht anzuwenden, wenn die Anschaffungskosten der im Veranlagungszeitraum erworbenen Anteile höchstens 100 000 Deutsche Mark betragen. ²Hat der Erwerber die Anteile über ein Kreditinstitut erworben, das den Kaufauftrag über die Börse ausgeführt hat, sind die Absätze 1 bis 7 nicht anzuwenden.“

12. § 51 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 2 Buchstabe w wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 5 und 6 werden gestrichen.

bb) In dem neuen Satz 6 werden die Worte „und Satz 7“ gestrichen.

cc) In dem neuen Satz 7 werden die Worte „Sätze 1 bis 4 und Satz 7“ durch die Worte „Sätze 1 bis 5“ und die Worte „des Satzes 7“ durch die Worte „des Satzes 5“ ersetzt.

- b) Nummer 3 wird wie folgt geändert:

Die Worte „§ 34 c Abs. 6“ werden durch die Worte „§ 34 c Abs. 7“ ersetzt.

13. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Hinter Absatz 1 wird der folgende Absatz 1 a eingefügt:

„(1 a) § 2 Abs. 3 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.“

- b) Dem Absatz 9 wird der folgende Satz angefügt:

„§ 7 a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1979 (BGBl. I S. 721) ist letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15 a erstmals anzuwenden ist.“

- c) Dem Absatz 19 wird der folgende Satz angefügt:

„Für die erstmalige Anwendung des § 13 Abs. 5 und des § 18 Abs. 5 gilt Absatz 20 a sinngemäß.“

- d) Hinter Absatz 20 wird der folgende Absatz 20 a eingefügt:

„(20 a) ¹§ 15 a ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die in dem nach dem 10. Oktober 1979 beginnenden Wirtschaftsjahr entstehen.
²Dies gilt nicht

1. für Verluste, die in einem vor dem 11. Oktober 1979 eröffneten Betrieb entstehen; Sonderabschreibungen nach § 82 f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung können nur in dem Umfang berücksichtigt werden, in dem sie nach § 82 f Abs. 5 und Abs. 7 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. Dezember 1977 (BGBl. I S. 2443) zur Entstehung oder Erhöhung von Verlusten führen durften. Wird mit der Erweiterung oder Umstellung eines Betriebs nach dem 10. Oktober 1979 begonnen, so ist § 15 a auf Verluste anzuwenden, soweit sie mit der Erweiterung oder Umstellung oder mit dem erweiterten oder umgestellten Teil des Betriebs wirtschaftlich zusammenhängen und in nach dem 10. Oktober 1979 beginnenden Wirtschaftsjahren entstehen,

2. für Verluste, die im Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb einer in Berlin (West) belegenen Betriebsstätte des des Hotel- oder Gaststättengewerbes, die überwiegend der Beherbergung dient, entstehen,

3. für Verluste, die im Zusammenhang mit der Errichtung und der Verwaltung von Gebäuden entstehen, die mit öffentlichen Mitteln im Sinne des § 6 Abs. 1 oder nach § 88 des Zweiten Wohnungs-

baugesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. September 1976 (BGBl. I S. 2673), im Saarland mit öffentlichen Mitteln im Sinne des § 4 Abs. 1 oder nach § 51 a des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Juli 1976 (Amtsblatt des Saarlandes S. 758) gefördert sind,

4. für Verluste, soweit sie

- a) durch Sonderabschreibungen nach § 82 f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung,

- b) durch Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nach § 7 Abs. 2 von den Herstellungskosten oder von den Anschaffungskosten von in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworbenen Seeschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind,

entstehen; in den Fällen des Buchstaben a gilt Nummer 1 Satz 1 Halbsatz 2 entsprechend.

³§ 15 a ist erstmals anzuwenden

1. in den Fällen des Satzes 2 Nummern 1 und 2 auf Verluste, die in nach dem 31. Dezember 1984 beginnenden Wirtschaftsjahren entstehen; in den Fällen der Nummer 1 tritt an die Stelle des 31. Dezember 1984 der 31. Dezember 1989, soweit die Gesellschaft aus dem Betrieb von in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragenen Handelsschiffen Verluste erzielt und diese Verluste gesondert ermittelt,
2. in den Fällen des Satzes 2 Nummern 3 und 4 auf Verluste, die in nach dem 31. Dezember 1989 beginnenden Wirtschaftsjahren entstehen.

⁴Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muß, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16. ⁵In Höhe der nach Satz 4 als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze Verlustanteile anzusetzen. ⁶Bei der Anwendung des § 15 a Abs. 3 sind nur Verluste zu berücksichtigen, auf die § 15 a Abs. 1 anzuwenden ist.“

- e) Absatz 21 erhält die folgende Fassung:

„(21) § 20 Abs. 1 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.“

- f) Der bisherige Absatz 21 wird Absatz 21 a.
- g) Hinter dem neuen Absatz 21 a wird der folgende Absatz 21 b eingefügt:
- „(21 b) § 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.“
- h) Hinter Absatz 25 werden folgende Absätze eingefügt:
- „(25 a) § 34 c ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.
- (25 b) § 34 d ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.“
- i) Hinter Absatz 27 werden folgende Absätze eingefügt:
- „(27 a) § 50 Abs. 6 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.
- (27 b) ¹§ 50 c ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden. ²Die Anwendung setzt voraus, daß der anrechnungsberechtigte Steuerpflichtige den Anteil in einem nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft erworben hat. ³Hat der Steuerpflichtige den Anteil in einem vor dem 1. Januar 1980 abgelaufenen Wirtschaftsjahr erworben, ist Satz 1 nur anzuwenden, wenn zusätzlich die Voraussetzungen des § 39 des Körperschaftsteuergesetzes in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung erfüllt sind.
- (27 c) § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w und Nr. 3 sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden.“

Artikel 2

Körperschaftsteuergesetz

Das Körperschaftsteuergesetz vom 31. August 1976 (BGBl. I S. 2597), zuletzt geändert durch § 39 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 25. Juli 1978 (BGBl. I S. 1073), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 8 Abs. 3 werden folgende Sätze angefügt:
- „³Gewährt eine Kapitalgesellschaft einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner oder einer Person, die einem Anteilseigner nahesteht, Gewinnanteile für eine Beteiligung als stiller Gesellschafter, Zinsen für partiarische Darlehen oder gewinnabhängige Vergütungen für sonstige Kapitalforderungen, gelten diese Leistungen als verdeckte Gewinnausschüttung. ⁴Satz 3 gilt nicht, wenn die Leistungen einer nahestehenden Person gewährt werden, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist. ⁵Die Sätze 3 und 4 gelten nicht für gewinnabhängige Vergütungen aus Gewinnobli-

gationen und Genußscheinen im Sinne des § 43 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes, die vor dem 1. Oktober 1979 ausgegeben worden sind.“

2. § 26 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 erhält folgende Fassung:

„(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt.“

- b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

In Satz 1 werden die Worte „eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb gewerblicher Art einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts“ durch die Worte „eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ und die Worte „vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgeblichen Abschlußstichtag“ durch die Worte „vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums“ ersetzt.

- c) In Absatz 6 wird der bisherige Satz 1 durch folgende Sätze ersetzt:

„¹Vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 sind die Vorschriften des § 34 c Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2 bis 7 und des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ²§ 34 c Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes ist nicht bei Einkünften anzuwenden, für die ein Antrag nach Absatz 2 oder 5 gestellt wird.“

3. In § 28 Abs. 1 wird die Zahl „39“ durch die Zahl „38“ ersetzt.
4. § 39 wird aufgehoben.
5. In § 47 Abs. 1 werden
 - a) hinter der Nummer 2 der Beistrich durch einen Punkt ersetzt und
 - b) die Nummer 3 gestrichen.
6. § 54 wird wie folgt geändert:
 - a) In Absatz 1 werden die Worte „Dieses Gesetz“ durch die Worte „Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes“ ersetzt.

b) Folgende Absätze werden angefügt:

„(9) ¹§ 8 Abs. 3 Sätze 3 bis 5, § 26 Abs. 1, 2 und 6, § 28 Abs. 1 und § 47 Abs. 1 sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980 anzuwenden. ²Endet das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr einer Kapitalgesellschaft im Veranlagungszeitraum 1980, ist § 8 Abs. 3 Sätze 3 und 4 bei der Ermittlung des Einkommens für dieses Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden.

(10) ¹§ 39 ist letztmals anzuwenden bei der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zum Schluß des letzten Wirtschaftsjahrs, das vor dem 1. Januar 1980 endet, und bei Gewinnausschüttungen, für die dieses Eigenkapital als verwendet gilt. ²Im ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1979 endet, sind die in dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 enthaltenen Beträge, die aus einer Umgliederung nach § 39 stammen, den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals zuzuführen, in denen sie vor der Umgliederung enthalten waren.“

Artikel 3

Berlinförderungsgesetz

Das Berlinförderungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Dezember 1978 (BGBl. 1979 I S. 1), geändert durch das Gesetz zur Änderung des Berlinförderungsgesetzes vom 20. April 1979 (BGBl. I S. 477), wird wie folgt geändert:

1. § 14 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 6 wird gestrichen.
 - b) Der bisherige Absatz 7 wird Absatz 6.
2. § 14 a Abs. 8 wird gestrichen.
3. § 14 b Abs. 4 wird gestrichen.
4. § 15 Abs. 6 wird gestrichen.
5. Hinter § 15 wird der folgende § 15 a eingefügt:

„§ 15 a

Verluste bei beschränkter Haftung

¹§ 15 a des Einkommensteuergesetzes gilt nicht, soweit Verluste auf der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach den §§ 14, 14 a, 14 b oder 15 beruhen. ²Scheidet ein Mitunternehmer, dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von nach Satz 1 ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht aus-

gleichen muß, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes. ³In Höhe der nach Satz 2 als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze Verlustanteile anzusetzen.“

6. In § 31 wird hinter Absatz 8 der folgende Absatz 8 a eingefügt:

„(8 a) ¹Die Vorschrift des § 15 a ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die in dem nach dem 10. Oktober 1979 beginnenden Wirtschaftsjahr entstehen. ²Die Vorschriften des § 14 Abs. 6, des § 14 a Abs. 8, des § 14 b Abs. 4 und des § 15 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Dezember 1978 (BGBl. 1979 I S. 1) sind letztmals für das nach dem 9. Oktober 1979 endende Wirtschaftsjahr anzuwenden.“

Artikel 4

Zonenrandförderungsgesetz

§ 3 des Zonenrandförderungsgesetzes vom 5. August 1971 (BGBl. I S. 1237), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 30. Oktober 1978 (BGBl. I S. 1693), wird wie folgt geändert:

1. Absatz 3 wird gestrichen.
2. Die bisherigen Absätze 4 bis 7 werden Absätze 3 bis 6.
3. In dem neuen Absatz 5 werden die Worte „Absätze 1 bis 5“ durch die Worte „Absätze 1 bis 4“ ersetzt.
4. In dem neuen Absatz 6 werden die Worte „Absätze 1 bis 6“ durch die Worte „Absätze 1 bis 5“ ersetzt; der folgende Satz wird angefügt:

„§ 3 Abs. 3 in der vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom ... (BGBl. I S. ...) geltenden Fassung ist letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15 a des Einkommensteuergesetzes erstmals anzuwenden ist.“

Artikel 5

Entwicklungsländer-Steuergesetz

Das Entwicklungsländer-Steuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Mai 1979 (BGBl. I S. 564) wird wie folgt geändert:

1. § 1 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 7 wird gestrichen.
 - b) Der bisherige Absatz 8 wird Absatz 7.
 - c) In dem neuen Absatz 7 werden die Worte „Absätze 1 bis 7“ durch die Worte „Absätze 1 bis 6“ ersetzt.
2. § 2 Abs. 2 wird gestrichen.
3. In § 3 Abs. 4, § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 5 Abs. 4 werden jeweils die Worte „§ 1 Abs. 8“ durch die Worte „§ 1 Abs. 7“ ersetzt.
4. § 7 Abs. 2 Satz 2 wird gestrichen.
5. § 11 wird wie folgt geändert:
 - a) In Absatz 1 werden die Worte „Absätze 2 und 3“ durch die Worte „Absätze 2 bis 4“ ersetzt.
 - b) Der folgende Absatz 4 wird angefügt:

„(4) ¹Die Vorschriften des § 1 Abs. 7 und 8, § 2 Abs. 2, § 3 Abs. 4, § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 5 Abs. 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Mai 1979 (BGBl. I S. 564) sind letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15 a des Einkommensteuergesetzes erstmals anzuwenden ist. ²Die Vorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 2 ist letztmals auf den Bewertungsstichtag anzuwenden, der dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15 a des Einkommensteuergesetzes erstmals anzuwenden ist.“

Artikel 6

Außensteuergesetz

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 8 Abs. 1 Nr. 3 wird folgender Halbsatz angefügt:

„es sei denn, die Geschäfte werden überwiegend mit unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nach § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, oder solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Personen betrieben.“
2. § 13 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
 - a) Satz 1 Nr. 1 erhält folgende Fassung:

„1. eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse und“.

- b) In Satz 2 werden die Worte „vor dem für die Ermittlung des Gewinns maßgeblichen Abschlußstichtag“ durch die Worte „vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums“ ersetzt.
3. Dem § 14 wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) ¹Soweit einem Hinzurechnungsbetrag Zwischeneinkünfte zugrundeliegen, die einer ausländischen Gesellschaft (Obergesellschaft) nach den Absätzen 1 bis 3 zugerechnet worden sind, können die Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 10 Abs. 5 nur dann angewandt werden, wenn sie auch bei direkter Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Untergesellschaft, bei der diese Einkünfte entstanden sind, anzuwenden wären; § 13 Abs. 4 gilt entsprechend. ²Ausschüttungen der Obergesellschaft, die auf Grund solcher Abkommen steuerbefreit sind, berechtigen nicht zur Kürzung dieses Teils des Hinzurechnungsbetrags (§ 11 Abs. 1) oder zur Erstattung von auf Hinzurechnungsbeträge entrichteten Steuern (§ 11 Abs. 2). ³Schüttet die Untergesellschaft die Zwischeneinkünfte an die Obergesellschaft aus, so begründet dies nicht die Steuerpflicht nach § 7 Abs. 1 und berechtigt nicht zur Kürzung nach Absatz 2. ⁴Steuern, die im Staat der Unter- gesellschaft und der Obergesellschaft von diesen Ausschüttungen erhoben werden, sind im Zeitpunkt der Ausschüttung nach § 10 Abs. 1 abzuziehen oder nach § 12 anzurechnen.“

4. § 20 Abs. 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die §§ 8, 13 und 14 sind erstmals anzuwenden

1. für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 1980,
2. für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum 1980.“

Artikel 7

Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft

Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18. August 1969 (BGBl. I S. 1211, 1214), geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 21. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3656), wird wie folgt geändert:

1. § 2 Abs. 1 erhält folgende Fassung:

„(1) ¹Sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit von der Einkommensteuer oder Körperschaft-

steuer zu befreien, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei diesen Einkünften ergibt und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom Steuerpflichtigen ausgeglichen oder abgezogen werden könnte, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer zu befreien wären, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte insoweit abzuziehen, als er nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebstätten übersteigt. ²Soweit der Verlust dabei nicht ausgeglichen wird, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 d des Einkommensteuergesetzes der Verlustabzug zulässig. ³Der nach Satz 1 abgezogene Betrag ist, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. ⁴Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann."

2. § 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 3 erhält der erste Satzteil folgende Fassung:

"Die Rücklage darf für das Wirtschaftsjahr des Steuerpflichtigen, in dem der Verlust der ausländischen Tochtergesellschaft entstanden ist, bis zur Höhe des Teils des Verlustes gebildet werden, der dem Verhältnis der neu erworbenen Anteile zum Nennkapital dieser Gesellschaft entspricht;"

- b) Absatz 2 Nr. 4 erhält folgende Fassung:

"4. die Voraussetzungen der Nummern 2 und 3 durch Vorlage sachdienlicher Unterlagen, insbesondere Bilanzen und Ergebnisrechnungen und etwaige Geschäftsberichte der ausländischen Tochtergesellschaft, nachgewiesen werden; auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle vorzulegen,".

- c) Dem Absatz 3 Nr. 1 wird folgender Halbsatz angefügt:

"soweit er die Verlustteile, die bei der Bildung der Rücklage nach Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz und Satz 4 unberücksich-

tigt geblieben sind, oder den Auflösungsbeitrag im Sinne der Nummer 2 übersteigt,".

3. § 7 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden die Worte „des Absatzes 2“ durch die Worte „der Absätze 2 bis 4“ ersetzt.

- b) Die folgenden Absätze 3 und 4 werden angefügt:

„(3) Die Vorschrift des § 2 Abs. 1 ist erstmals auf Verluste anzuwenden, die in dem nach dem 10. Oktober 1979 beginnenden Wirtschaftsjahr entstehen.

(4) Die Vorschriften des § 3 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 3 Nr. 1 sind erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1979 endet."

Artikel 8

Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften

Das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Januar 1970 (BGBl. I S. 127), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. September 1976 (BGBl. I S. 2641), wird wie folgt geändert:

1. § 40 Abs. 4 wird wie folgt geändert:

- a) Satz 3 erhält folgende Fassung:

"Der Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuern ist für die Ausschüttungen aus jedem einzelnen Wertpapier-Sondervermögen zusammengefaßt zu berechnen."

- b) Folgender Satz 5 wird angefügt:

"§ 34 c Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes ist sinngemäß anzuwenden."

2. § 41 Abs. 1 Nr. 5 erhält folgende Fassung:

"5. den Betrag der nach § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren und nach § 34 c Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes abziehbaren ausländischen Steuern, der auf die in den Ausschüttungen enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 40 Abs. 4 entfällt."

3. Dem § 43 wird folgender Absatz 5 angefügt:

"(5) Die Vorschriften des § 40 Abs. 4 sind erstmals anzuwenden für Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Wertpapier-Sondervermögen, die nach dem 31. Dezember 1979 zufließen, und für die nicht zur Kostendeckung oder Ausschüttung verwendeten Einnahmen des Wertpapier-Sondervermögens erstmals für das Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1979 endet."

Artikel 9

Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen

Das Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen vom 28. Juli 1969 (BGBl. I S. 986), zuletzt geändert durch Artikel 73 des Gesetzes vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341), wird wie folgt geändert:

1. Dem § 19 Abs. 1 wird folgender Satz 4 angefügt:
„Auf Abzugsteuern im Sinne des Satzes 1 ist § 34 c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes sinngemäß anzuwenden.“
2. In § 20 Abs. 2 Satz 2 wird die Jahreszahl „1976“ durch die Jahreszahl „1979“ ersetzt.

Artikel 10

Umwandlungssteuergesetz

Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 6. September 1976 (BGBl. I S. 2641, 2643) wird wie folgt geändert:

1. § 5 Abs. 3 erhält folgende Fassung:
„(3) Der Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft erhöht sich in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Vermögen nach § 2 als übergegangen gilt, um die nach § 12 anzurechnende Körperschaftsteuer und um einen Sperrbetrag im Sinne des § 50 c des Einkommensteuergesetzes.“
2. § 15 Abs. 2 wird wie folgt geändert:
 - a) Hinter Satz 2 wird folgender Satz 3 eingefügt:
*„Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50 c des Einkommensteuergesetzes nicht anerkannt worden ist.“
 - b) Die bisherigen Sätze 3 und 4 werden Sätze 4 und 5.
3. Dem § 16 wird folgender Absatz 4 angefügt:
„(4) In den Fällen der Absätze 1 bis 3 ist § 50 c des Einkommensteuergesetzes auch auf die Anteile anzuwenden, die an die Stelle der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft treten.“

4. § 28 erhält folgende Fassung:

„§ 28

(1) Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes ist vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 auf den

Übergang von Vermögen anzuwenden, dem als steuerlicher Übertragungsstichtag ein nach dem 31. Dezember 1976 liegender Tag zugrunde gelegt wird. In den Fällen des Dritten Teils ist die vorstehende Fassung dieses Gesetzes bereits für steuerliche Übertragungsstichtage vor dem 1. Januar 1977 anzuwenden, wenn der Stichtag in ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft fällt, das nach dem 31. Dezember 1976 abläuft.

(2) § 5 Abs. 3 ist erstmals anzuwenden, wenn der steuerliche Übertragungsstichtag nach dem 31. Dezember 1979 liegt.

(3) § 15 Abs. 2 und § 16 Abs. 4 sind erstmals anzuwenden, wenn der steuerliche Übertragungsstichtag in ein Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft fällt, das nach dem 31. Dezember 1979 abläuft.

(4) § 23 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14. August 1969 (BGBl. I S. 1163), geändert durch das Einführungsgesetz zum Einkommensteuereinführungsgesetz vom 21. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3656), ist in den Fällen weiter anzuwenden, in denen der Vertrag über die Geschäftsveräußerung in der Zeit vom 9. Mai 1973 bis 30. November 1973 abgeschlossen worden ist.“

Artikel 11

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. Dezember 1977 (BGBl. I S. 2443), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 27. November 1978 (BGBl. I S. 1829), wird wie folgt geändert:

1. § 68 b wird aufgehoben.
2. § 68 f wird aufgehoben.
3. § 68 g wird aufgehoben.
4. In § 84 wird hinter Absatz 2 der folgende Absatz 2 a eingefügt:
„(2 a) § 68 b, § 68 f und 68 g sind letztmals für den Veranlagungszeitraum 1979 anzuwenden.“

Artikel 12

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes auch im Land Berlin. Rechtsverordnungen, die auf Grund dieses Gesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.

Artikel 13

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

I. Allgemeiner Teil

Der Gesetzentwurf sieht einige bedeutsame und dringende Änderungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vor, die mit Folgeänderungen in anderen Steuergesetzen verbunden sind.

Bei zwei Änderungsvorhaben geht es darum, besonderen Gestaltungsmöglichkeiten entgegenzuwirken, durch die in erheblichem Umfang ungerechtfertigte Steuervorteile erzielt werden können. Durch die Änderungen werden sonst zu erwartende Steuermindereinnahmen großen Ausmaßes verhindert.

Zum einen handelt es sich um die Begrenzung der Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften bei beschränkt haftenden Unternehmen. Die Verrechnungsmöglichkeit mit anderen positiven Einkünften soll in diesen Fällen grundsätzlich auf den Haftungsbetrag begrenzt werden. Weitergehende Verluste dürfen in späteren Jahren nur mit Gewinnen aus der Einkunftsquelle verrechnet werden, aus der die Verluste stammen.

Zum anderen handelt es sich um die Ausdehnung des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner. Um die Einmalbesteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften sicherzustellen und der übermäßigen Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Gesellschafter entgegenzuwirken, sollen gewinnabhängige Vergütungen, die die Kapitalgesellschaft ihren nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern für zur Verfügung gestelltes Fremdkapital gewährt, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und damit auf der Ebene der Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterworfen werden. Dies geschieht durch eine Ergänzung des § 8 Abs. 3 KStG.

Auch bei einer weiteren Änderung geht es um die steuerliche Beurteilung besonders gelagerter Sachverhalte, durch die es zu ungerechtfertigten Steuervorteilen kommen kann, und zwar auf Grund des neuen Körperschaftsteuersystems. Sie betrifft den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ein anrechnungsberechtigter Anteilseigner von einem Nichtanrechnungsberechtigten erwirbt. Bleibt in diesen Fällen der Veräußerungsgewinn des Nichtanrechnungsberechtigten steuerfrei, so wird ohne eine gesetzliche Sonderregelung die nach der Systematik des neuen Körperschaftsteuerrechts gebotene volle Einmalbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns der Kapitalgesellschaft in Höhe der vom Erwerber mitbezahlten Rücklagen der Kapitalgesellschaft nicht erreicht. Deshalb schließt § 39 KStG

für diese Fälle eine Entlastung von der Körperschaftsteuer aus. Die Vorschrift weist jedoch Mängel auf, die es als notwendig erscheinen lassen, sie aufzuheben. Da die ersatzlose Aufhebung zur Folge haben könnte, daß das für bestimmte Gruppen von Anteilseignern bestehende Anrechnungsverbot umgangen wird, soll dem Erwerber der Anteile durch die Einfügung eines neuen § 50 c EStG die einkommensmindernde Wirkung einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung oder eines ausschüttungsbedingten Veräußerungsverlustes versagt werden.

Bei dem letzten Änderungsvorhaben geht es um die Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beim Bezug ausländischer Einkünfte. Die zunehmende Ausländstätigkeit der deutschen Wirtschaft und die gleichzeitige Ausweitung des Steuerzugriffs in bestimmten Entwicklungsländern machen es erforderlich, das geltende System einer Anrechnung der ausländischen Steuer auf die entsprechende deutsche Steuer durch eine Änderung des § 34 c EStG und des § 26 KStG so zu ändern, daß die Doppelbesteuerung künftig wirkungsvoller als bisher gemildert werden kann. Mit diesen Maßnahmen werden einige andere außensteuerliche Änderungsvorhaben von geringerer Bedeutung verbunden.

II. Finanzielle Auswirkungen

— grobe Schätzung —

Lfd. Nr.	Maßnahme	Haushaltsmehr- (—)/ Haushaltsminderbelas- tung (+) Entstehungsjahr 1980/81 in Millionen DM
1	Begrenzung der Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften bei beschränkt haftenden Unternehmen auf den Haftungsbetrag (negatives Kapitalkonto), (§ 15 a EStG)	+ 500 ¹⁾
2	Steuerliche Behandlung gewinnabhängiger Vergütungen einer Gesellschaft an nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner als verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG)	. ²⁾

Lfd. Nr.	Maßnahme	Haushalts- mehr- (—)/ Haushalts- minderbelas- tung (+) Entstehungs- jahr 1980/81 in Mil- lionen DM
3	Steuerliche Nichtanerkennung von Gewinnminderungen durch ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen oder ausschüttungsbedingte Veräußerungsverluste (§ 50 c EStG, § 39 KStG)	. ³⁾
4	Verbesserung der Berücksichtigung ausländischer Steuern bei der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 34 c EStG, § 26 KStG)	—200
5	Finanzielle Auswirkungen insgesamt	+300
	Davon entfallen:	
	auf die Länder ...	+131
	auf die Gemeinden ...	+41

¹⁾ Steuermindereinnahmen, die entfallen, wenn die Verlustverrechnung bei negativen Kapitalkonten eingeschränkt wird.

²⁾ Vermeidung von Steuermindereinnahmen bei verstärkter Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsbedingte Anteilseigner.

³⁾ Vermeidung von Steuermindereinnahmen.

III. Einzelbegründung

Zu Artikel 2 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 2 Abs. 3 EStG)

Die Änderung wurde wegen der Neufassung des § 34 c Abs. 2 und 3 EStG erforderlich. § 34 c Abs. 2 und 3 EStG sieht einen Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte vor. Durch die Änderung des § 2 Abs. 3 EStG soll sichergestellt werden, daß sich die ausländische Steuer auch im Rahmen des Verlustabzugs auswirkt.

Zu Nummer 2 (§ 7 a Abs. 6 EStG)

Die durch das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl. I S. 1769) eingefügte allgemeine Verlustklausel sollte verhindern, daß Abschreibungsvergünstigungen zu Verlustzuwei-

sungen insbesondere an beschränkt haftende Unternehmer führen (vgl. die Begründung zu Artikel 1 § 167 Abs. 7 des Entwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes — BT-Drucksache 7/1470). Mit der Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten durch § 15 a EStG (vgl. Nummer 4) ist der Grund für die einschränkende Regelung entfallen. § 7 a Abs. 6 EStG kann deshalb gestrichen werden. Die Streichung bewirkt auch eine Steuervereinfachung.

Zu Nummer 3 (§ 13 Abs. 5 EStG)

Auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist es aus den in der allgemeinen Begründung zu Nummer 4 dargelegten Gründen nicht gerechtfertigt, bei nur beschränkt haftenden Unternehmern Verluste im Entstehungsjahr unbegrenzt mit anderen Einkünften verrechnen zu lassen. § 15 a EStG soll deshalb entsprechend angewendet werden.

Zu Nummer 4 (§ 15 a EStG)

A. Allgemeines

Die derzeitige Besteuerungspraxis geht auf Grund von Formulierungen in der älteren BFH-Rechtsprechung (Urt. v. 13. März 1964, BStBl III S. 359; v. 19. November 1964, BStBl 1965 III S. 111; v. 25. August 1966, BStBl 1967 III S. 69) — die allerdings in keinem Fall entscheidungserheblich waren — davon aus, daß die handelsrechtliche Begrenzung der Verlustbeteiligung eines Kommanditisten auf den Betrag seiner Einlage (§ 167 Abs. 3 HGB) durch den Gesellschaftsvertrag abbedungen werden kann und daß eine von § 167 Abs. 3 HGB abweichende Vereinbarung auch steuerlich anerkannt werden müsse. Gegen diese Besteuerungspraxis werden seit längerer Zeit gewichtige Bedenken vorgebracht. Die Steuerreformkommission 1971 hat deshalb in ihrem Gutachten (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen Heft 17, Abschn. V Tz. 333 ff.) vorgeschlagen, die Verlustzurechnung bei beschränkt haftenden Gesellschaftern auf den Haftungsbetrag zu begrenzen. Auch der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 8. März 1973 — IV R 77/72 — (BStBl 1973 II S. 398) Zweifel daran geäußert, ob die derzeitige Besteuerungspraxis Rechtsens ist. Der Bundesrat hat die Bundesregierung durch eine Entschliebung vom 3. Juni 1977 (BR-Drucksache 694/76) aufgefordert, „einen Gesetzentwurf vorzulegen, durch den die steuerliche Anerkennung eines negativen Kapitalkontos bei Mitunternehmern von Personengesellschaften, die nur beschränkt haften, grundsätzlich ausgeschlossen wird.“

Der vorliegende Gesetzentwurf trägt den rechtlichen Bedenken gegen die derzeitige Besteuerungspraxis bei der Zurechnung von Verlusten an beschränkt haftende Unternehmer Rechnung und stellt klar, daß Verluste nur ausgeglichen oder abgezogen werden dürfen, soweit die Haftung reicht. Kernstück der vorgeschlagenen Regelung ist ein neuer § 15 a des Einkommensteuergesetzes, durch den bei Kommanditisten und anderen Steuer-

pflichtigen, deren Haftung aus einer unternehmerischen Tätigkeit beschränkt ist, die Verlustverrechnung mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf den Haftungsbetrag begrenzt wird; weitergehende Verluste sollen nur mit späteren Gewinnen aus derselben Tätigkeit verrechnet werden können. Diese Begrenzung entspricht dem der Einkommensbesteuerung zugrunde liegenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; denn Verluste, die über den Haftungsbetrag hinausgehen, belasten den Steuerpflichtigen im Jahr der Entstehung des Verlusts im Regelfall weder rechtlich noch wirtschaftlich. Eine wirtschaftliche Belastung entsteht nur aufschiebend bedingt, wenn und soweit später Gewinne entstehen.

Dieser Grund macht es erforderlich, die vorgeschlagene Regelung nicht nur auf beschränkt haftende Gesellschafter von Personengesellschaften anzuwenden, sondern auch auf Steuerpflichtige auszudehnen, bei denen Verluste aus einer Tätigkeit entstehen, hinsichtlich deren die Haftung rechtlich oder tatsächlich beschränkt ist.

Die vorgeschlagene Regelung soll auch die Betätigungsmöglichkeiten von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften einschränken. Diese Einschränkung ist wirtschaftlich gerechtfertigt; denn vielfach werden durch derartige Gesellschaften Beteiligungen angeboten und gezeichnet, bei denen ein volkswirtschaftlicher Nutzen und realistische Gewinnaussichten nicht erkennbar sind. Hinzu kommen nicht selten eine zu geringe Eigenkapitalquote sowie eine Aufblähung der Anlaufkosten, um die aus steuerlichen Gründen erwünschten hohen Verlustquoten zu erzielen. Die Einschränkung der Betätigungsmöglichkeiten von sog. Verlustzuweisungsgesellschaften ist auch steuerpolitisch geboten; insoweit wird auf die Begründung der Entschließung des Bundesrates vom 3. Juni 1977 (BR-Drucksache 694/76) verwiesen, der sich die Bundesregierung anschließt. Die derzeitigen Gestaltungsmöglichkeiten führen zu Konsequenzen, die auch unter dem Gesichtspunkt des Anlegerschutzes nicht länger hingenommen werden können. Ähnliche Probleme bei der Zuweisung von Verlusten wie in der Bundesrepublik Deutschland gab es in den USA. Der US-amerikanische Gesetzgeber hat im Tax Reform Act 1976 und in einem weiteren Gesetz aus dem Jahr 1978 zur Begrenzung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten Regelungen getroffen, die dem vorgeschlagenen § 15 a EStG (Artikel 1 Nr. 4 des Entwurfs) vergleichbar sind.

Die einzige Ausnahme von der Grundsatzregelung des § 15 a EStG ist in einem § 15 a des Berlinförderungsgesetzes vorgesehen. Diese Ausnahmeregelung, die auf Verluste aus den Abschreibungsvergünstigungen nach dem Berlinförderungsgesetz beschränkt ist, ist wegen der besonderen Bedeutung der Berlinpräferenzen für die wirtschaftliche Entwicklung Berlins gerechtfertigt. Ausnahmen für andere Bereiche erscheinen nicht vertretbar, weil jede weitere Ausnahmeregelung zu Berufungen führen würde. Eine Regelung mit zahlreichen Ausnahmen jedoch wäre ohne Sinn; sie würde

insbesondere die Betätigungsmöglichkeiten der sog. Verlustzuweisungsgesellschaften nicht nennenswert beeinträchtigen und außerdem zu einer unverhältnismäßigen weiteren Komplizierung des Steuerrechts führen.

B. Zu der Vorschrift des § 15 a EStG im einzelnen

§ 15 a EStG begrenzt bei Kommanditisten und bei anderen nur beschränkt haftenden Unternehmern die Verlustverrechnung im Jahr der Entstehung des Verlusts betragsmäßig grundsätzlich auf ihre geleistete Einlage. Wegen der grundsätzlichen Erwägungen für die Einführung der Vorschrift wird auf die allgemeine Begründung unter A verwiesen.

Absatz 1 bestimmt die Grenze, bis zu der ein Kommanditist seinen Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft mit positiven anderen Einkünften ausgleichen darf. Nach Satz 1 der Vorschrift ist der Verlustausgleich grundsätzlich nicht möglich, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Das Kapitalkonto des Kommanditisten umfaßt außer seiner Einlage in das Gesellschaftsvermögen auch diejenigen Wirtschaftsgüter, die als sogenanntes Sonderbetriebsvermögen in den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich der Gesellschaft einzubeziehen sind, einschließlich etwaiger Darlehen, die der Kommanditist der Gesellschaft gewährt. Die Begrenzung gilt auch, wenn im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist, daß dem Kommanditisten Verluste ohne betragsmäßige Begrenzung zugerechnet werden können. Die Begrenzung gilt nicht für Aufwendungen und Verluste, die im Rahmen des sogenannten Sonderbetriebsvermögens des Kommanditisten entstehen.

Nach Absatz 1 Satz 2 kann der Kommanditist ausnahmsweise auch Anteile am Verlust der Gesellschaft ausgleichen oder abziehen, wenn durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Voraussetzung ist u. a., daß der Kommanditist auf Grund namentlicher Eintragung im deutschen Handelsregister den Gläubigern der Gesellschaft unmittelbar haftet (§ 15 a Abs. 1 Satz 3 EStG). Im Einzelfall kann die Finanzverwaltungsbehörde nicht von sich aus feststellen, ob und ggf. in welchem Umfang beim Vorhandensein eines negativen Kapitalkontos eine Haftung des Steuerpflichtigen gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft wegen Nichteinzahlung der Einlage oder wegen Entnahmen unter den Voraussetzungen des § 172 Abs. 4 HGB besteht; deshalb wird die erweiterte Verlustverrechnung von einem entsprechenden Nachweis abhängig gemacht (§ 15 a Abs. 1 Satz 3).

Um Mißbräuche zu verhindern, wird durch Absatz 1 Satz 3 die erweiterte Verlustverrechnung ausgeschlossen, wenn das Haftungsrisiko durch einen Versicherungsvertrag oder andere Vereinbarungen ausgeschlossen worden ist oder wenn eine Vermögensminderung zwar nicht durch solche Vereinbarungen ausgeschlossen ist, aber doch nach der Art und Weise des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft unwahrscheinlich ist. Diese zusätzliche Voraussetzung ist erforderlich, weil Verlust-

zuweisungsmodelle bekanntgeworden sind, deren Attraktivität insbesondere auf einer durch Handelsregistereintragung begründeten Haftung nicht mit einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Risiko verbunden war.

Eine Erweiterung der Verlustausgleichsmöglichkeiten auf Grund einer nicht durch handelsregisterliche Eintragung dokumentierten Haftung ist nach Auffassung der Bundesregierung nicht vertretbar. Das gilt insbesondere für das Haftungsrisiko auf Grund einer vom Kommanditisten für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft übernommenen Bürgschaft. Die Anerkennung der Bürgschaft als Grundlage für eine erweiterte Verlustverrechnung würde es nach Auffassung der Bundesregierung den Verlustzuweisungsgesellschaften ermöglichen, nach wie vor Steuerersparnisse zu vermitteln, die den Betrag weit übersteigen, mit dem der Kommanditist im unternehmerischen Risiko steht. Es kann nicht ausgeschlossen werden, daß die Kommanditisten solcher Gesellschaften pro forma Bürgschaften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernehmen, obgleich nach den gesamten Umständen des Falles eine tatsächliche Inanspruchnahme aus den Bürgschaften so gut wie ausgeschlossen ist. Auch Gesichtspunkte der Steuervereinfachung sind zu beachten. Es müßte bei grundsätzlicher Anerkennung der Bürgschaft zunächst in jedem Einzelfall geprüft werden, ob und in welcher Höhe der Bürge im Falle einer Inanspruchnahme Rückgriffsansprüche, insbesondere gegen seine Mitgesellschafter, hat. Übernehmen z. B. alle Kommanditisten die Bürgschaft für eine Verbindlichkeit der KG, so wäre es nicht zu vertreten, die dann bestehenden Rückgriffsrechte außer Betracht zu lassen, die jeder Kommanditist im Falle seiner Inanspruchnahme haben würde. Ließe man solche Rückgriffsrechte außer Betracht, wäre die gesetzliche Regelung für die Tätigkeit der Verlustzuweisungsgesellschaften so gut wie ohne Bedeutung. Das wird deutlich, wenn man bedenkt, daß bei einer Verlustzuweisungsgesellschaft mit z. B. 500 Kommanditisten die Übernahme der Bürgschaft für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft in Höhe von 20 000 DM zu einem zusätzlichen Verlustzuweisungsvolumen von insgesamt 10 Millionen DM führen würde, falls jeder Kommanditist für diese 20 000 DM bürgt. Für den einzelnen Kommanditisten wäre die Übernahme der Bürgschaft problemlos, da zu der Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme noch hinzukommt, daß er Rückgriffsansprüche gegen seine Mitgesellschafter haben würde. Außerdem müßte geprüft werden, ob der Bürge nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem er Verluste über den Betrag seiner Einlage hinaus steuermindernd verrechnet hat, aus der Bürgschaft entlassen worden ist. Ist das der Fall, müßte grundsätzlich die frühere Verlustverrechnung wieder rückgängig gemacht werden. Ohne eine komplizierte Regelung über die Rückgängigmachung der früheren Verlustverrechnung wäre die Regelung nach Auffassung der Bundesregierung wirkungslos. Die Kommanditisten von Verlustzuweisungsgesellschaften könnten nämlich Bürgschaften übernehmen, aus denen sie kurz nach

Ablauf des Jahres der Verlustverrechnung wieder entlassen werden. Die Bundesregierung ist deshalb der Auffassung, daß im Interesse einer wirksamen und praktikablen Regelung dem Anliegen, die Bürgschaft unabhängig von der Höhe der geleisteten Einlage und von der tatsächlichen Inanspruchnahme auf Grund der Bürgschaft als Grundlage für erweiterte Verlustverrechnungsmöglichkeiten anzuerkennen, nicht Rechnung getragen werden kann.

Nach Absatz 2 kann der Anteil am Verlust der KG, den der Kommanditist nach Absatz 1 im Entstehungsjahr nicht mit positiven Einkünften ausgleichen oder abziehen konnte, mit Gewinnen verrechnet werden, die der Kommanditist in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung erzielt. Dazu gehören auch Gewinne, die der Kommanditist im Rahmen seines Sonderbetriebsvermögens erzielt. Eine zeitliche Begrenzung für die Verrechnung mit späteren Gewinnen ist nicht vorgesehen.

Absatz 3 sieht vor, daß frühere Verlustverrechnungen rückgängig gemacht werden, wenn der Kommanditist seine Einlage oder seine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung verringert. Die Regelung ist erforderlich, weil andernfalls durch kurzfristige Einlagen oder kurzfristige Eintragung von Haftsummen in beliebiger Höhe Verlustverrechnungsmöglichkeiten geschaffen werden könnten; eine vergleichbare Regelung enthält auch das US-amerikanische Recht in section 465 des Internal Revenue Code. Verfahrenstechnisch wird die Rückgängigmachung der früheren Verlustverrechnung in der Weise durchgeführt, daß dem Kommanditisten ein entsprechender Betrag wie ein Gewinn zugerechnet wird. Dieser Betrag steht dann wieder zur Verrechnung mit späteren Gewinnen zur Verfügung (Absatz 3 Satz 4). Die Anwendung des Absatzes 3 wird im Interesse der Praktikabilität auf die Rückgängigmachung von Verlustverrechnungen begrenzt, welche im Jahr der Einlage- oder Haftungsminderung und in den zehn davorliegenden Jahren erfolgt sind.

Absatz 4 schreibt aus Gründen der Rechtssicherheit und der Praktikabilität vor, daß der noch nicht verrechnete Verlust durch als Steuerbescheid geltenden Feststellungsbescheid gesondert festgestellt wird.

Nach Absatz 5 gelten die Regelungen in Absatz 1 Satz 1, Absatz 2, Absatz 3 Satz 1 und 2 sowie Absatz 4 sinngemäß auch für andere Unternehmer, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist. Im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, aber auch mit Rücksicht darauf, daß in großem Umfang auch andere Unternehmensformen als Verlustzuweisungsinstrumente eingesetzt werden, wäre es nicht vertretbar, die Neuregelung auf Kommanditgesellschaften zu beschränken. Dies ist insbesondere für die sog. atypische stille Gesellschaft von Bedeutung. Bei Gesellschaften des bürgerlichen Rechts haften grundsätzlich alle Gesellschafter für die gemeinschaftlichen Schulden auch mit ihrem Privatvermögen. Es sind jedoch Verlustzuwei-

sungsmodelle bekanntgeworden, denen die Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zugrunde liegt, bei denen jedoch durch bestimmte Vertragskonstruktionen, insbesondere Einschaltung einer nach außen im eigenen Namen, aber für Rechnung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelnden Kapitalgesellschaft, sichergestellt ist, daß die Gesellschafter kein Haftungsrisiko über den Betrag ihrer Vermögenseinlage hinaus tragen. Abgesehen von diesen Fällen ist die Haftung eines Unternehmers (wirtschaftlich) derjenigen eines Kommanditisten auch dann vergleichbar, wenn der Gläubiger nur auf ein oder mehrere Wirtschaftsgüter oder die Erlöse aus der Auswertung dieser Wirtschaftsgüter zugreifen kann. Wird z. B. das Auswertungsrecht an einem Film, einem Tonwerk oder einem Buch oder eine Bohrkonzession erworben und wird der vereinbarte Kaufpreis mit der Maßgabe gestundet, daß er nur aus einem Teil der Erlöse aus der Auswertung des Rechts zu bezahlen ist, so besteht für den Erwerber des Rechts kein Risiko, über den Betrag der anfallenden und an den Veräußerer des Rechts abzuführenden Erlöse hinaus mit seinem sonstigen Vermögen für die Zahlung des gestundeten Kaufpreises in Anspruch genommen zu werden. Werden die anfallenden Erlöse vereinbarungsgemäß zur Tilgung des gestundeten Kaufpreises verwendet, so hat der Gläubiger keine weitergehenden Rechte, die zu einer Vollstreckung in das sonstige Vermögen des Unternehmers führen können. Fallen Auswertungserlöse nicht an, so hat der Veräußerer von vornherein keinen Anspruch gegen den Unternehmer, den er durch Vollstreckung in das sonstige Vermögen des Unternehmers befriedigen könnte. Die Haftungssituation des Unternehmers, der die anfallenden Auswertungserlöse vereinbarungsgemäß zur Tilgung des gestundeten Erwerbspreises verwendet, ist somit wirtschaftlich derjenigen eines Kommanditisten gleichzusetzen, der seine Einlage erbracht hat und infolgedessen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr haftet. Es handelt sich um ein sog. haftungsloses Darlehen (englisch: non recourse loan), das auch nach amerikanischem Recht (section 465 des Internal Revenue Code) nicht als Grundlage für Verlustverrechnungen über den Betrag der tatsächlich geleisteten Einlage hinaus anerkannt wird. Nach Auffassung der Bundesregierung können Verlustzuweisungsmodelle, deren Attraktivität auf der Vereinbarung haftungsloser Darlehen beruht, steuerlich schon auf der Grundlage des geltenden Handels- und Bilanzsteuerrechts nicht anerkannt werden. Gleichwohl erscheint es im Hinblick auf im Fachschrifttum vertretene abweichende Auffassungen aus Gründen der Rechtssicherheit geboten, durch die Regelung des Absatzes 5 sicherzustellen, daß haftungslose Darlehen nicht als Verlustzuweisungsinstrument ausgenutzt werden können. Die bilanzielle Behandlung der haftungslosen Darlehen wird dadurch nicht berührt.

Absatz 5 hat schließlich auch Bedeutung für die Fälle der Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen ist. Ist die Haftung auf

Grund der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft mit derjenigen eines Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft deutschen Rechts vergleichbar, sind mithin die in Absatz 5 bezeichneten Vorschriften zu beachten. Das gleiche gilt bei Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem DBA-Staat, wenn ein Antrag nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Auslandsinvestitionsgesetzes vom 18. August 1969 (BGBl I S. 1211, 1214) — AuslInvG — nicht gestellt wird. In den Fällen, in denen bei Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft in einem DBA-Staat ein Antrag nach § 2 AuslInvG gestellt wird, können auf Grund der vorgeschlagenen Änderung dieser Vorschrift (vgl. Artikel 7 Nr. 1) Verluste ebenfalls nur in dem sich aus § 15 a EStG ergebenden Umfang bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

Z u N u m m e r 5 (§ 18 Abs. 5 EStG)

Auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ist es aus den in der allgemeinen Begründung zu Nummer 4 dargelegten Gründen nicht gerechtfertigt, bei nur beschränkt haftenden Unternehmern Verluste im Entstehungsjahr unbegrenzt mit anderen Einkünften verrechnen zu lassen. § 15 a EStG soll deshalb entsprechend angewendet werden.

Z u N u m m e r 6 (§ 20 Abs. 1 EStG)

Buchstaben a bis c

Die Ergänzung stellt klar, daß die bei einer Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes hinzuzurechnenden Leistungen auch bei den Anteilseignern als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sind.

Buchstabe d

Für stille Gesellschafter mit Einkünften aus Kapitalvermögen soll die für atypische stille Gesellschafter geltende Regelung (vgl. § 15 a Abs. 5 EStG und die Begründung zu Nummer 4) sinngemäß gelten.

Z u N u m m e r 7 (§ 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG)

Anders als bei einer gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft ist es bereits nach geltendem Recht nicht zulässig, bei nicht oder nur beschränkt haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, als Anteil am Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen einen höheren Betrag als den Betrag der Einlage zu berücksichtigen. Diese Auslegung hat im BMF-Schreiben vom 2. Januar 1975 — IV B 2 — S 2241 — 27/74, IV B 4 — S 2253 — 172/74 — und den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder ihre Ausprägung gefunden.

Durch den neuen § 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG werden im Interesse der Rechtseinheitlichkeit für

Kommanditisten, die aus ihrer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, die Regelungen des § 15 a EStG übernommen. Das bedeutet u. a., daß abweichend von der bisherigen Rechtslage Anteile an den negativen Einkünften aus der Beteiligung, die im Veranlagungszeitraum nicht ausgeglichen oder abgezogen werden können, nicht dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Diese negativen Einkünfte sind entsprechend § 15 a Abs. 2 EStG mit Überschüssen aus der Beteiligung, die später erzielt werden, zu verrechnen. Die in § 15 a Abs. 3 EStG angesprochenen Sachverhaltsgestaltungen sind auch möglich bei Kommanditgesellschaften, deren Gesellschafter aus der Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen; auch diese Vorschrift ist deshalb sinngemäß anzuwenden. Die Verfahrensvorschrift des § 15 a Abs. 4 EStG ist anzuwenden.

Die Regelung kann nicht auf negative Einkünfte von Kommanditisten aus ihrer Beteiligung an der Kommanditgesellschaft beschränkt werden, da auch andere Rechtsformen als Instrument zur Erzielung von Verlustzuweisungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet werden. Deshalb ist auch § 15 a Abs. 5 EStG sinngemäß anzuwenden (vgl. hierzu die Begründung zu Nr. 4).

Zu Nummer 8 (§ 34 c EStG)

A. Allgemeines

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert grundsätzlich die Erfassung sämtlicher Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person (sog. Welteinkommensprinzip). In Fällen, in denen die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, kann dies zu Doppelbesteuerungen führen, da auch der ausländische Staat häufig für sich ein Besteuerungsrecht geltend macht. Regelungen zur Behebung von Doppelbesteuerungen im Staat der Ansässigkeit einer Person stellen bei Steuersystemen, die das gesamte Welteinkommen erfassen, eine notwendige Konsequenz dar, um eine nicht gerechtfertigte Überbesteuerung zu vermeiden.

Hiervon ausgehend wurden schon frühzeitig Überlegungen angestellt, auf welche Weise die Doppelbesteuerung behoben werden könnte. Das Ergebnis dieser Überlegungen fand seinen Niederschlag im § 34 c EStG und in der entsprechenden Bestimmung des Körperschaftsteuergesetzes.

Die heutige Fassung des § 34 c EStG ist durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 5. Oktober 1956 (BGBl. I S. 781) in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden. Bis zum Veranlagungszeitraum 1956 wurde die Doppelbesteuerung in Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht anzuwenden war, nur dadurch gemildert, daß ausländische Steuern vom Betrag der steuerpflichtigen Einkünfte abgezogen wurden. Daneben bestanden als sog. übergeleitetes Recht RdF-

Erlasse, die in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung der ausländischen Einkünfte vorsahen. Die jetzige Fassung des § 34 c EStG und der entsprechenden Bestimmung des § 26 KStG, wonach die Doppelbesteuerung im wesentlichen durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die entsprechende deutsche Steuer behoben wird, wurde beeinflusst von Gesetzesregelungen in ausländischen Staaten, insbesondere in den anglo-amerikanischen Staaten, welche die Behebung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die entsprechende inländische Steuer schon seit langem kannten.

Die zunehmende Auslandstätigkeit der Wirtschaft und die dazu parallel laufende Ausweitung des Steuerzugriffs in gewissen Entwicklungsländern machen in einigen Bereichen wirtschaftlicher Tätigkeit ein Bedürfnis für die Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Behebung von Doppelbesteuerungen deutlich.

Während der Anteil der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuer nach dem Verhältnis der ausländischen Einkünfte (d. h. nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten) zum Gesamtbetrag der Einkünfte bestimmt wird, werden die ausländischen Steuern häufig in Form von Abzugsteuern nach den Einnahmen bemessen oder auf der Grundlage eines fiktiven Gewinns berechnet. Dies führt in vielen Fällen zu einem Überhang ausländischer Steuern, der bei der Anrechnung auf die entsprechende deutsche Steuer nicht berücksichtigt werden kann. Besonders deutlich wird die Wirkungsweise der jetzigen Gesetzesregelung in Verlustjahren. Die ausländische Steuer findet in diesem Falle keine Berücksichtigung bei Festsetzung der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Das gilt auch für den Verlustabzug nach § 10 d EStG und die entsprechende Regelung des Körperschaftsteuergesetzes. Soweit die ausländische Steuer nicht angerechnet wird, stellt sie für den Steuerzahler eine zusätzliche Belastung dar.

Außerdem kann nach den gegenwärtigen Vorschriften eine ausländische Steuer nur auf solche Einkünfte angerechnet werden, die als ausländische Einkünfte im einzelnen in einer Durchführungsverordnung zu § 34 c EStG aufgeführt sind. Gewinne aus Lieferungen in das Ausland werden danach nicht als ausländische Einkünfte angesehen. Besonders im Bereich von sog. Montagelieferungen hat diese Regelung zu Härten geführt; denn die ausländischen Staaten besteuern hier zunehmend nicht nur den Montagegewinn, sondern auch den Liefer- und Produktionsgewinn. Bisher konnte nur die ausländische Steuer auf den sog. Montagegewinn bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Erhebt der ausländische Staat darüber hinaus eine Steuer auf den Liefer- und Produktionsgewinn, so kann diese weder auf die deutsche Steuer angerechnet werden noch bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen werden. Auf die ausländische Steuer, die betriebswirtschaftlich Aufwand darstellt, wird somit eine zusätzliche deutsche Ertragsteuer erhoben. Wegen

der Wettbewerbslage auf den Auslandsmärkten ist es den Unternehmen nur in begrenztem Umfang möglich, diese hohe Steuerbelastung über den Preis auf den ausländischen Abnehmer abzuwälzen.

Hier in diesen Punkten Abhilfe zu schaffen, ist das Ziel des vorgelegten Entwurfs. Dabei sind sowohl die Belange der im Ausland tätigen Steuerpflichtigen als auch die berechtigten Interessen der Bundesrepublik Deutschland zu berücksichtigen. Dies wird deutlich in der Konzeption des Gesetzesentwurfs, der qualitativ abgestuft zur Behebung oder Milderung der Doppelbesteuerung neben der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer alternativ den Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vorsieht. Ausschlaggebend für diese Gestaltung waren folgende Überlegungen:

Eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer wird in den Fällen als gerechtfertigt angesehen, in denen ein ausländischer Staat eine der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsprechende Steuer auf Einkünfte erhebt, die aus diesem ausländischen Staat stammen. Erhebt der ausländische Staat auch Steuer auf Einkünfte, die außerhalb seines Gebietes angefallen sind, so erscheint eine Anrechnung dieser ausländischen Steuer auf die entsprechende deutsche Steuer nicht gerechtfertigt; denn in diesem Falle steht primär der Bundesrepublik Deutschland als dem Staat, in dem die Einkünfte erwirtschaftet worden sind, das Besteuerungsrecht zu. Eine Anrechnung der ausländischen Steuern auf inländische Produktions- bzw. Liefergewinne würde in Grenzfällen dazu führen, daß der Bundesrepublik Deutschland für in ihrem Gebiet erwirtschaftete Gewinne von Unternehmen, die ausschließlich oder überwiegend im Ausland tätig sind, überhaupt keine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer mehr verbleibt. Ein solcher Steuerverzicht ließe sich nicht rechtfertigen.

Während einerseits die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer in diesen Fällen als unangemessen anzusehen ist, würde andererseits eine gänzliche Nichtbeachtung der im Ausland tatsächlich erhobenen Steuern bei der Festsetzung der deutschen Steuer den Belangen der Steuerpflichtigen nicht in gebotenem Maße gerecht; denn die in diesem Fall erhobene ausländische Steuer stellt für den Steuerpflichtigen eine Belastung dar, die er nicht zu vertreten hat. Als Milderungsmaßnahme sieht der Gesetzesentwurf in diesem Fall den Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor.

Ein Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ist darüber hinaus in gewissen anderen Fällen möglich (siehe Einzelbegründung).

Ein Vergleich der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Bestimmungen mit entsprechenden Regelungen in anderen Industriestaaten zeigt, daß die Bundesrepublik Deutschland mit dem Gesetzesentwurf auch der internationalen Rechtsentwicklung gerecht wird. Zwar mag es in anderen Staaten Einzelrege-

lungen geben, die in bestimmten Sonderfällen eine weitergehende Entlastung vorsehen; dem stehen jedoch meist im Recht dieser ausländischen Staaten Einschränkungen gegenüber, welche die Anrechnungsregelungen des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes nicht enthalten. Darüber hinaus sind bei einem internationalen Rechtsvergleich die Bestimmungen nicht außer acht zu lassen, die neben der Anrechnung bei Auslandsbeziehungen zum Tragen kommen. Ein aussagefähiger Rechtsvergleich muß daher das gesamte Außensteuerrecht berücksichtigen. In der Bundesrepublik Deutschland sind hierbei namentlich die Regelungen über die Pauschalierung der Steuern für ausländische Einkünfte (geregelt im sog. Pauschalierungs- und im sog. Montageerlaß), die auch nach diesem Gesetzesentwurf beibehalten werden sollen (§ 34 c Abs. 5 EStG), das innerstaatliche Schachtelprivileg über die Grenze, die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Sondergesetze für Auslandsinvestitionen (Auslandsinvestitionsgesetz, Entwicklungsländer-Steuergesetz und Auslandsinvestmentgesetz) zu berücksichtigen. Vergleichbare Regelungen in ausländischen Industriestaaten sehen häufig keine entsprechenden oder, soweit es ähnliche Bestimmungen gibt, weniger weitgehende Vergünstigungen vor.

Nicht zu verkennen bleibt, daß innerstaatliche Maßnahmen zur Behebung von Doppelbesteuerungen keine Optimallösung darstellen können. Dies ist darauf zurückzuführen, daß keine Abstimmungsmöglichkeiten zwischen dem Wohnsitzstaat und dem sog. Quellenstaat bestehen. Diese Möglichkeit bieten nur zwischenstaatliche Verträge zur Behebung der Doppelbesteuerung. Gegen zu weitgehende innerstaatliche Maßnahmen spricht neben den vorerwähnten sachlichen Gesichtspunkten die Tatsache, daß die deutsche Verhandlungsposition bei Steuervertragsverhandlungen mit dem Ausland, die eine Milderung der Quellenbesteuerung und damit die weitestgehende Behebung von Doppelbesteuerungen zum Ziel haben, geschwächt würde.

Der Gesetzesentwurf schließt an eine Reihe begünstigender gesetzgeberischer Maßnahmen in der Vergangenheit auf dem Gebiet des Außensteuerrechts an. Er läßt das Bemühen der Bundesregierung erkennen, unter Beachtung des Allgemeininteresses Hindernisse bei wirtschaftlicher Tätigkeit im Ausland auf steuerlichem Gebiet zu beheben. Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang namentlich das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz vom 18. August 1969 — BGBl. I S. 1211, 1214), das Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713) mit seinen Regelungen über die steuerliche Behandlung von Schachtelbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung von privaten Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (Entwicklungsländer-

Steuergesetz) in der Fassung vom 21. Mai 1979 (BGBl. I S. 564) sowie die zahlreichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welche in den letzten Jahren vornehmlich mit Entwicklungsländern abgeschlossen wurden und die regelmäßig gezielte Investitionsanreize durch Steuerverzichte der Bundesrepublik Deutschland (beispielsweise die sog. fiktive Steueranrechnung) geben.

Bei Beurteilung des durch die Änderung der Anrechnungsbestimmungen verursachten Steuerminderaufkommens ist zu beachten, daß es sich um eine Maßnahme handelt, die den wirtschaftspolitischen Interessen der Bundesrepublik Deutschland als Ganzes dient.

B. Zu den Änderungen im einzelnen

Buchstabe a

Absatz 1 Satz 1 legt fest, in welchen Fällen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden kann. Voraussetzung ist hiernach, daß es sich um eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer auf ausländische Einkünfte handeln muß. Die Anrechnung ist auf die deutsche Einkommensteuer möglich, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Bei der Anrechnung ist auf die ausländischen Einkünfte abzustellen, die auf jeweils einen ausländischen Staat entfallen (per-country-limitation). Der Katalog der ausländischen Einkünfte wird aus der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in das Gesetz übernommen (siehe unter Nummer 9).

Buchstabe b

Alternativ zur Anrechnung nach Absatz 1 sieht Absatz 2 den Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor. Nach Absatz 2 kann der Steuerpflichtige in Fällen, in denen es für ihn günstiger ist, statt der Anrechnung einheitlich für alle Einkünfte aus einem Staat den Abzug der ausländischen Steuer beantragen.

Durch die Ansiedlung des Abzugs der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ist sichergestellt, daß sich dieser Abzug auch im Rahmen des § 10 d EStG auswirkt.

Nach Absatz 3 ist die ausländische Steuer vom Einkommen in den Fällen, in denen die Anrechnung nicht möglich ist, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen. Einen derartigen Abzug der ausländischen Steuer sieht das Gesetz in den folgenden drei Fällen vor:

- es handelt sich um eine ausländische Steuer vom Einkommen, die nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht (beispielsweise gewisse Schemata-Steuern),
- die ausländische Steuer vom Einkommen wird nicht von dem Staat erhoben, aus dem die Einkünfte stammen (beispielsweise Steuern eines Drittstaates auf Einkünfte, die über eine Betriebsstätte in dem Staat bezogen werden, aus dem die ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34 d EStG stammen),

— es liegen keine ausländischen Einkünfte vor. Angesprochen sind damit die Fälle, in denen ein ausländischer Staat eine Steuer auf Einkünfte erhebt, die wirtschaftlich in der Bundesrepublik Deutschland angefallen sind (beispielsweise Produktions- und Liefergewinne bei Montagelieferungen).

Buchstabe c

Der bisherige Absatz 2 wird in den neuen Absatz 6 aufgenommen. Der bisherige Absatz 5 wird gestrichen, weil bei der Anrechnung nicht mehr auf die Staatsangehörigkeit abgestellt werden soll.

Buchstabe d

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Einfügung des neuen Absatzes 3 ergeben. Der bisherige Absatz 4 wurde nicht umgestellt, weil er sich in der Zitierweise eingebürgert hat.

Buchstabe e

Doppelbuchstabe aa

Es handelt sich um Folgeänderungen.

Doppelbuchstaben bb und cc

Die Neufassungen der Sätze 2 und 6 dienen der Klarstellung. Die Vergünstigung des § 34 c Abs. 4 EStG wird danach nur bei Schiffen gewährt, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik Deutschland führen.

Buchstabe f

Der Absatz regelt das Verhältnis des innerstaatlichen Rechts zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Satz 1 stellt klar, daß die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen den Regelungen des innerstaatlichen Rechts vorgehen.

Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung beboben wird, gelten für die Anrechnungsmodalitäten die Regelungen des innerstaatlichen Rechts entsprechend. Der Begriff „entsprechend“ stellt klar, daß die Regelungen des Einkommensteuergesetzes nur insoweit bei der Anrechnung nach den Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind, als sie mit dem Abkommensmechanismus vereinbar sind. Das gilt insbesondere für das Abstellen der Abkommen auf bestimmte Einkünfte im Gegensatz zur pro-Land-Begrenzung nach innerstaatlichem Recht. Führt die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Anrechnung zu einem ungünstigeren Ergebnis als der Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, so kann auf Antrag auch hier der Abzug gewählt werden. Der Antrag auf Abzug kann nur für sämtliche Einkunftsarten und nach dem Abkommen anrechenbare Steuern gestellt werden.

Satz 3 stellt sicher, daß in den Fällen, in denen nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Doppelbesteuerung nicht beboben wird, die Doppelbesteuerung in

entsprechender Anwendung des innerstaatlichen Rechts behoben wird. Angesprochen sind damit vornehmlich die alten Abkommen mit Österreich und Italien, die bei gewissen Einkünften keine Regelung zur Behebung der Doppelbesteuerung vorsehen. Entsprechend ist zu verfahren in den Fällen, in denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf eine Steuer vom Einkommen des ausländischen Vertragsstaats anzuwenden ist. Die Gesetzesneufassung bringt in diesem Punkte eine Verbesserung gegenüber der bisherigen Rechtslage, nach der lediglich der Abzug der ausländischen Steuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgesehen war.

Buchstabe g

Doppelbuchstabe aa

Es handelt sich um Streichungen, die sich aus den vorhergehenden Gesetzesänderungen ergeben.

Doppelbuchstabe bb

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Streichung der Nummern 1, 5 und 6 ergeben.

Z u N u m m e r 9 (§ 34 d EStG)

Der Begriff der ausländischen Einkünfte war bisher auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung durch Rechtsverordnung geregelt. Wegen der weitreichenden rechtlichen Wirkungen der Einstufung als ausländische Einkünfte erscheint die Aufnahme des Katalogs in das Gesetz angezeigt. Der nunmehr in das Gesetz eingefügte Katalog der ausländischen Einkünfte entspricht im wesentlichen dem bisherigen Recht. Erweitert wurde der Katalog unter Nummer 2 Buchstabe b um Bürgschafts- oder Avalprovisionen. Unter den Nummern 3 und 5 wird klargestellt, daß Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird, in den Fällen, in denen diese zugleich in einem ausländischen Staat auf Grund der Zahlung als verwertet gilt, nicht zu den ausländischen Einkünften zählen.

Z u N u m m e r 10 (§ 50 EStG)

Buchstabe a

Bezieht ein beschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so werden für Einkünfte im Sinne von § 34 c Abs. 1 und 3 EStG, die Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind, die Begünstigungen des § 34 c Abs. 1 bis 3 EStG ebenfalls gewährt. Das gilt nicht, wenn diese Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, in dem der beschränkt Steuerpflichtige in einem der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang besteuert wird. Angesprochen ist damit der Fall, daß ein beschränkt Steuerpflichtiger aus seinem Wohnsitzstaat Einkünfte bezieht, die Betriebseinnahmen des inländischen Betriebs sind. In diesem Falle obliegt es dem Wohnsitzstaat, die Doppelbesteuerung zu beheben, und nicht dem

Staat, in dem der beschränkt Steuerpflichtige einen Betrieb unterhält.

Buchstabe b

Es handelt sich um eine Folgeänderung.

Z u N u m m e r 11 (§ 50 c EStG)

A. Allgemeines

Bei dem neu in das Einkommensteuergesetz einzufügenden § 50 c handelt es sich um eine Vorschrift, die an die Stelle des § 39 des Körperschaftsteuergesetzes treten soll. Die letztgenannte Vorschrift betrifft ein Problem, das entsteht, wenn beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Höhe des Kaufpreises durch das Vorhandensein von Rücklagen beeinflusst worden ist und die Rücklagen später von der Kapitalgesellschaft an den Erwerber ausgeschüttet werden. In der Begründung des Regierungsentwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes (BT-Drucksache 7/1470, S. 375) ist hierzu u. a. folgendes ausgeführt:

„Für den Erwerber ist die Ausschüttung bezahlter Rücklagen eine Vermögensumschichtung, denn einerseits erhöht sich sein Geldbestand und andererseits verlieren die Anteile im gleichen Umfang an Wert. Steuerlich werden die ausgeschütteten Rücklagen zwar als Ertrag behandelt; die dadurch bedingte Erhöhung der Einkünfte des Erwerbers wird aber durch eine Teilwertabschreibung oder bei der späteren Veräußerung durch einen entsprechend geringeren Veräußerungsgewinn ausgeglichen. Die Entlastung von der Körperschaftsteuer ist daher bei Ausschüttung bezahlter Rücklagen nur gerechtfertigt, wenn die Rücklagen bei dem Veräußerer der Anteile als sein Veräußerungsgewinn besteuert werden.“ In zahlreichen bedeutsamen Fällen ist die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht gewährleistet, insbesondere wenn ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner Anteile an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft an einen anrechnungsberechtigten Anteilseigner veräußert. Um in diesen Fällen die einmalige Besteuerung des Gewinns zu gewährleisten, versagt § 39 KStG dem Erwerber die Entlastung von der Körperschaftsteuer, die auf den bezahlten Rücklagen liegt.

Inzwischen hat sich jedoch herausgestellt, daß die Vorschrift des § 39 KStG Mängel aufweist, die es als notwendig erscheinen lassen, die Vorschrift aufzuheben. Für die Aufhebung sprechen insbesondere volkswirtschaftliche Erwägungen. Der Erwerb von Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften durch Steuerinländer, die von einem Steuerausländer kaufen, muß in manchen Fällen unterbleiben, wenn die auf den Rücklagen der Kapitalgesellschaft lastende Körperschaftsteuer definitiv ist. Diese Wirkung kann die weitere Entwicklung der Wirtschaft in manchen Bereichen stark beeinträchtigen. Hinzu kommt, daß bei Börsengeschäften nicht festgestellt werden kann, ob die Voraussetzungen des § 39 KStG erfüllt sind. Schließlich ist die Vorschrift verhältnismäßig leicht umgehbar.

Die Bundesregierung hat daher zunächst erwogen, die ersatzlose Streichung des § 39 KStG vorzuschlagen. Sie hält jedoch den ersatzlosen Wegfall nicht für vertretbar, weil er die Gefahr mit sich bringen würde, daß nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner sich anläßlich des Verkaufs von Anteilen an anrechnungsberechtigte Anteilseigner die auf den Rücklagen lastende Körperschaftsteuer mindestens teilweise bezahlen lassen. Die Unterscheidung zwischen anrechnungsberechtigten und nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern, die dem Anrechnungssystem immanent ist, würde dann in vielen Fällen im wirtschaftlichen Ergebnis nicht bestehen. Mit dieser Gestaltung des Kaufpreises müßte insbesondere in den Fällen gerechnet werden, in denen ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner mehrere inländische Tochtergesellschaften beherrscht und die Anteile an der einen Tochtergesellschaft an die andere Tochtergesellschaft verkauft.

Die Ersatzlösung des § 50 c EStG soll solchen Umgehungen des Anrechnungsverbots entgegenwirken. Der Vorschrift liegt damit eine engere Zielsetzung zugrunde als dem § 39 KStG, der die Einmalbesteuerung des vor dem Anteilserwerb erzielten Gewinns der Kapitalgesellschaft gewährleisten sollte.

Auch die Wirkungsweise des § 50 c EStG unterscheidet sich von der des § 39 KStG. Während die letztgenannte Vorschrift zu dem Ergebnis führt, daß die Körperschaftsteuer, die auf den ausgeschütteten bezahlten Rücklagen lastete, definitiv wird, unterbindet der geplante § 50 c EStG die Minderung der Körperschaftsteuer nach § 27 KStG und die Anrechnung der Ausschüttungsbelastung von 36 v. H. nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht. Dementsprechend soll auch die nach § 39 KStG erforderliche Umgliederung innerhalb des verwendbaren Eigenkapitals unterbleiben. Der neuen Vorschrift liegt die folgende Konzeption zugrunde:

Werden an den anrechnungsberechtigten Anteilseigner von ihm mitbezahlte Rücklagen der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet und setzt er danach die Anteile nur noch mit dem niedrigeren Teilwert an, soll die durch die Teilwertabschreibung entstandene Gewinnminderung steuerlich nicht anerkannt werden. Der durch eine Teilwertabschreibung entstehenden Gewinnminderung stehen nach dem Entwurf diejenigen Gewinnminderungen gleich, die darauf zurückzuführen sind, daß wegen der Ausschüttung bezahlter Rücklagen bei der Weiterveräußerung oder Entnahme der Anteile aus diesem Geschäftsvorfall ein Verlust entsteht.

Entsprechend dem Ziel des § 50 c EStG, die Umgehung des Anrechnungsverbots zu vermeiden, soll die geschilderte Wirkung jedoch nur eintreten, soweit die Gewinnminderung ausschließlich durch eine Gewinnausschüttung bedingt ist. Soweit die Gewinnminderung mit anderen Gründen, beispielsweise mit Verlusten der Kapitalgesellschaft oder mit einer Verringerung ihrer stillen Reserven, erklärt werden kann, soll die Vorschrift nicht eingreifen. Eine weitere Einschränkung ergibt sich daraus, daß § 50 c EStG nur für Gewinnminde-

rungen gelten soll, die im Jahr des Erwerbs oder in einem der folgenden neun Jahre entstehen.

Infolge der andersartigen Zielrichtung deckt sich auch der Anwendungsbereich des § 50 c EStG nicht mit dem des § 39 KStG. Diese Vorschrift greift nur ein, wenn der nichtanrechnungsberechtigte Veräußerer der Anteile zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten 5 Jahre zu mehr als einem Viertel oder mit Anteilen, deren Nennbetrag 1 Million DM übersteigt, an der Gesellschaft beteiligt war. Die befürchtete Umgehung des Anrechnungsverbots ist aber auch möglich, wenn der Veräußerer in geringerem Maße an der Gesellschaft beteiligt war. In den § 50 c EStG ist deshalb die erwähnte Einschränkung nicht übernommen worden. Auch die neue Vorschrift soll jedoch nur gelten, wenn die Anschaffungskosten der im Veranlagungszeitraum erworbenen Anteile mehr als 100 000 DM betragen.

Fallengelassen wurde ferner die in § 39 KStG enthaltene Voraussetzung, daß der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Inland nicht steuerpflichtig ist. Hierfür war ausschlaggebend, daß gerade diese Einschränkung zu Umgehungen geführt hat. Sie kamen dadurch zustande, daß der nichtanrechnungsberechtigte Veräußerer die Anteile an eine ihm nahestehende Gesellschaft in einem Staat übertragen hat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Diese Gesellschaft hat alsdann die Anteile zu demselben Preis an den anrechnungsberechtigten Anteilseigner weiterveräußert. Nach dem Wortlaut des § 39 KStG ist die Vorschrift bei dieser Gestaltung nicht anwendbar, obwohl der Gewinn des ersten Veräußerers im Inland nicht besteuert werden kann. Die Bundesregierung ist der Ansicht, daß bei der Vorschrift des § 50 c EStG, deren Ziel es ist, Umgehungen auszuschalten, eine solche Gestaltungsmöglichkeit nicht in Kauf genommen werden kann. Sie sieht es deshalb trotz der dadurch in einzelnen Fällen entstehenden Doppelbelastung des Gewinns als geboten an, die nachteiligen steuerlichen Wirkungen des § 50 c EStG ohne Rücksicht darauf eintreten zu lassen, ob der Veräußerungsgewinn im Inland steuerpflichtig ist. Die Bundesregierung hält es auch nicht für möglich, die Rechtsfolgen des § 50 c EStG nur eintreten zu lassen, soweit der Erwerber mit dem Kaufpreis für die Anteile Rücklagen bezahlt hat, die während der Besitzzeit des Veräußerers gebildet worden sind. Eine derartige einschränkende Regelung wäre wegen der damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten nicht praktikabel.

B. Zu der Vorschrift des § 50 c EStG im einzelnen

Absatz 1 des § 50 c EStG regelt den Hauptanwendungsfall der Vorschrift, nämlich den Erwerb eines Anteils an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft durch einen zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Steuerpflichtigen von einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner. Die Vorschrift verbietet für die Dauer von zehn Jahren nach dem Erwerb Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren

Teilwerts oder durch Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme des erworbenen Anteils entstehen. Betroffen vom Verbot der steuerlichen Berücksichtigung sind nur solche Gewinnminderungen, die ausschließlich durch ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen oder Verluste bedingt sind. Soweit der Steuerpflichtige den Umfang der Gewinnminderung mit anderen Ursachen als mit einer vorausgegangenen Gewinnausschüttung erklären kann, ist die Gewinnminderung anzuerkennen. Kommen mehrere Gründe für die Teilwertabschreibung oder den Verlust in Betracht, soll davon ausgegangen werden, daß die Gewinnminderung vorrangig auf andere Gründe als auf eine Gewinnausschüttung zurückzuführen ist. Die Vorschrift greift nicht ein, soweit die Gewinnminderung höher ist als der in Absatz 4 bezeichnete Sperrbetrag.

Gewinnminderungen im Sinne der Vorschrift sind neben der Minderung des Gewinns im Sinne des § 4 EStG auch die Minderung des Veräußerungsgewinns im Sinne des § 17 EStG und des § 23 EStG.

Absatz 2 erweitert den Anwendungsbereich des Absatzes 1 auf Leistungen aus einer Kapitalherabsetzung nach dem Erwerb der Anteile, soweit für diese Leistungen Nennkapital als verwendet gilt, das nach § 29 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes zum verwendbaren Eigenkapital der Kapitalgesellschaft rechnet. Hierbei handelt es sich um Nennkapital, das durch die Umwandlung von Rücklagen der Kapitalgesellschaft entstanden ist, die aus dem Gewinn eines nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs gebildet worden sind. Absatz 2 macht die Einschaltung des für die Körperschaftsteuerveranlagung der Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamts erforderlich. Diese Regelung ist notwendig, weil anderenfalls die Anwendung des § 50 c EStG dadurch umgangen werden könnte, daß die Kapitalgesellschaft vor der Anteilsveräußerung ihre offenen Rücklagen in Nennkapital umwandelt und nach der Anteilsveräußerung das Nennkapital unter Auszahlung an die Anteilseigner wieder herabsetzt.

Absatz 3 spricht insbesondere die Liquidation der Kapitalgesellschaft an und bestimmt, daß der hierdurch beim Steuerpflichtigen entstehende Gewinn um den gesamten noch nicht verbrauchten Sperrbetrag zu erhöhen ist. Die Regelung dient — ebenso wie diejenige des Absatzes 2 — dazu, Umgehungen zu verhindern.

Absatz 4 enthält die Legaldefinition des Sperrbetrags, der die Obergrenze für nicht berücksichtigungsfähige Gewinnminderungen darstellt. Der Sperrbetrag entspricht der Summe der im Kaufpreis des Anteils mitbezahlten offenen Rücklagen und stillen Reserven der Kapitalgesellschaft. Im Regelfall kann der Sperrbetrag im Besteuerungsverfahren des Anteilserwerbers ermittelt werden. Lediglich in den Fällen der Kapitalherabsetzung, der Liquidation und der Umwandlung der Kapitalgesellschaft, in denen sich der Sperrbetrag um den Teil des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft erhöht, der gemäß § 29 Abs. 3 des Körperschaft-

steuergesetzes zu deren verwendbarem Eigenkapital gehört, ist es erforderlich, zur Ermittlung des Sperrbetrags das für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft zuständige Finanzamt einzuschalten. Ist eine Gewinnminderung nach Absatz 1 nicht anerkannt worden, verringert sich der Sperrbetrag um den nicht anerkannten Betrag.

Nach Absatz 5 ist die Vorschrift des § 50 c EStG sinngemäß in den Fällen anzuwenden, in denen ein Anteil an der Kapitalgesellschaft zu Bruchteilen oder zur gesamten Hand erworben wird, also insbesondere dann, wenn eine Personengesellschaft die Anteile erwirbt. In diesen Fällen ist § 50 c EStG bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft anzuwenden, und zwar entsprechend der Höhe der Beteiligung ihrer anrechnungsberechtigten Mitunternehmer.

Absatz 6 entspricht dem früheren § 39 Abs. 6 KStG. Er dehnt die Rechtsfolgen des Absatzes 1 auf die Fälle aus, in denen ein bisher steuerbefreiter Anteilseigner steuerpflichtig wird oder in denen ein bisher beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner unbeschränkt steuerpflichtig wird. Wie bisher werden darunter auch die Fälle erfaßt, in denen ein nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner den Anteil

- in seine inländische Betriebsstätte,
- in seinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder
- in seinen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art

einlegt. Satz 2 stellt klar, daß für die Ermittlung des Sperrbetrags der Buchwert an die Stelle der Anschaffungskosten tritt, wenn der Anteil zu einem Betriebsvermögen gehört.

Absatz 7 bestimmt, daß die Vorschrift des § 50 c EStG innerhalb des in Absatz 1 bezeichneten Zeitraums von zehn Jahren auch bei späteren Rechtsnachfolgern des Erwerbers anzuwenden ist. Die Anwendung der Vorschrift beim Rechtsnachfolger beschränkt sich auf die Restdauer der in Absatz 1 genannten Zeit und auf den restlichen Sperrbetrag. Die Anwendung des Absatzes 7 setzt voraus, daß der Erwerber oder das Finanzamt dem Rechtsnachfolger die für die Besteuerung erforderlichen Daten mitteilt.

Die in Absatz 8 enthaltene Einschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschrift auf Erwerbsfälle mit Anschaffungskosten über 100 000 DM entspricht dem früheren § 39 Abs. 5 KStG und dient der Vereinfachung. Die Herausnahme der Erwerbe über die Börse aus dem Anwendungsbereich des § 50 c EStG trägt der Tatsache Rechnung, daß die Vorschrift in diesem Bereich nach den Gegebenheiten der Praxis nicht vollziehbar ist. Die Gefahr, daß nach Inkrafttreten des § 50 c EStG sog. Paketverkäufe zur Vermeidung des Sperrbetrags über die Börse abgewickelt werden, dürfte gering sein, weil bei Börsengeschäften die Gefahr der Zersplitterung eines Aktienpakets besteht.

Zu Nummer 12 (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w EStG)

Die Änderungen des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w EStG sind durch die Streichung der sog. Verlustklausel (vgl. Nummer 2) bedingt.

Zu Nummer 13 (§ 52 EStG)

Die Änderungen des § 52 EStG enthalten die erforderlichen Anwendungsvorschriften.

Buchstabe a (§ 52 Abs. 1 a EStG)

Absatz 1 a regelt die erstmalige Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG.

Buchstabe b (§ 52 Abs. 9 EStG)

Durch Ergänzung des Absatzes 9 wird angeordnet, daß die Verlustklausel des § 7 a Abs. 6 EStG noch in den Wirtschaftsjahren anzuwenden ist, für die die Begrenzung der Verlustverrechnung durch § 15 a EStG noch nicht gilt.

Buchstabe c (§ 52 Abs. 19 EStG)

Absatz 19 regelt die erstmalige Anwendung des § 13 Abs. 5 und des § 18 Abs. 5 EStG durch Verweisung auf die Anwendungsvorschrift zu § 15 a EStG. Vgl. dazu die Begründung zu Buchstabe d.

Buchstabe d (§ 52 Abs. 20 a EStG)

Absatz 20 a regelt die erstmalige Anwendung des § 15 a EStG.

Nach der Grundsatzregelung in Absatz 20 a Satz 1 ist § 15 a EStG erstmals auf Verluste anzuwenden, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, welches nach dem 10. Oktober 1979 beginnt. Dieser Stichtag stellt auf die Beschlußfassung durch die Bundesregierung ab. Diese Regelung bedeutet, daß die eingeschränkte Verlustverrechnung bereits für Betriebe gilt, die nach dem 10. Oktober 1979 eröffnet werden und deren erstes Wirtschaftsjahr somit nach diesem Stichtag beginnt. Die Regelung ist erforderlich, um den Ankündigungseffekt so gering wie nur irgend möglich zu halten und dadurch eine Gründungswelle, die vermutlich zu erheblichen Steuerausfällen geführt hätte, zu verhindern. Bestehende Gesellschaften werden in ihren laufenden Dispositionen nicht berührt. Siehe dazu im einzelnen die nachstehenden Ausführungen zu den Sonderregelungen für bestimmte Bereiche.

Satz 2 enthält in Verbindung mit Satz 3 eine Reihe von Sonderregelungen, durch die für die jeweils erfaßten Fälle die erstmalige Anwendung des § 15 a EStG auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben wird.

Satz 2 Nr. 1 bezieht sich auf Verluste von Gesellschaften, die ihren Betrieb bereits vor dem in Satz 1 bezeichneten Stichtag eröffnet haben. Um übergangslose Eingriffe in die Dispositionen dieser Unternehmen zu vermeiden, soll die neue Regelung für sie erstmals im Jahr 1985 gelten (vgl. Satz 3 Nr. 1); für den Schiffahrtsbereich ist unter bestimmten Voraussetzungen die erstmalige An-

wendung sogar erst für das Jahr 1990 vorgesehen (vgl. hierzu auch die Begründung zu Satz 2 Nr. 4). Während dieses Zeitraums muß in diesen Fällen, wie sich aus der Anwendungsvorschrift zu § 7 a EStG in Artikel 1 Nr. 13 Buchstabe b des Entwurfs ergibt, die Verlustklausel gemäß § 7 a Abs. 6 EStG 1979 beachtet werden. Dementsprechend dürfen ggf. auch Sonderabschreibungen auf Schiffe gemäß § 82 f EStDV nur in dem nach jetzigem Recht zulässigen Ausmaß in Anspruch genommen werden.

Satz 2 Nr. 2 sieht im Hinblick auf die derzeitige besondere Situation im Berliner Beherbergungsgewerbe vor, daß die Neuregelung für Verluste, die in Zusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb einer in Berlin (West) belegenen und überwiegend der Beherbergung dienenden Betriebstätte des Hotel- und Gaststättengewerbes entstehen, erstmals im Jahr 1985 gilt.

Satz 2 Nr. 3 enthält eine besondere Anwendungsvorschrift für Verluste, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Verwaltung von im sozialen Wohnungsbau errichteten Wohnhäusern entstehen. Projekte in diesem Bereich werden besonders langfristig konzipiert. Für diesen Bereich ist es deshalb vertretbar, die erstmalige Anwendung des § 15 a EStG für das Jahr 1990 vorzusehen (vgl. Satz 3 Nr. 2).

Satz 2 Nr. 4 enthält eine besondere Anwendungsvorschrift für Verluste, soweit sie auf Sonderabschreibungen auf Schiffe gemäß § 82 f EStDV oder auf degressiven Absetzungen für Abnutzung von den Herstellungskosten oder von den Anschaffungskosten von in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworbenen Seeschiffen beruhen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind. Auch in diesem Bereich werden Projekte besonders langfristig konzipiert, so daß die erstmalige Anwendung des § 15 a EStG auf die bezeichneten Abschreibungsverluste für das Jahr 1990 vertretbar ist (vgl. Satz 3 Nr. 2).

Absatz 20 a Satz 4 sieht vor, daß dann, wenn ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft ausscheidet, der Betrag als Gewinn gilt, den der Ausscheidende nicht durch Zahlungen an die Gesellschaft ausgleichen muß; das gleiche gilt, wenn die Gesellschaft insgesamt ohne Ausgleichsverpflichtung des Kommanditisten aufgelöst wird. Diese Regelung ist erforderlich, weil ein Kommanditist, der ohne Ausgleichsverpflichtung mit negativem Kapitalkonto aus der Gesellschaft ausscheidet, den Betrag des negativen Kapitalkontos als Gewinn versteuern muß, soweit ihm zuvor mit steuerlicher Wirkung Verluste zugerechnet worden sind, die zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt haben. Die Erfassung dieses Betrags als Gewinn ist als Ausgleich dafür anzusehen, daß der Kommanditist zuvor die zum negativen Kapitalkonto führenden Verluste steuermindernd verrech-

net hat, obwohl er durch den Verlust im Jahre seiner Entstehung rechtlich und wirtschaftlich nicht belastet war. Diese Rechtsfolge hat schon bisher der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung gezogen (vgl. die BFH-Urteile IV 455/61 U vom 19. November 1964 — BStBl 1965 III S. 111, IV 307/65 vom 25. August 1966 — BStBl 1967 III S. 69 und IV R 77/72 vom 8. März 1973 — BStBl II S. 398). Diese Rechtsauffassung wird jedoch zum Teil in Zweifel gezogen. Deshalb soll durch § 52 Abs. 20 a Satz 4 EStG für die Fälle, in denen negative Kapitalkonten bei beschränkt haftenden Mitunternehmern noch steuerliche Konsequenzen haben, eine klare gesetzliche Grundlage für die Besteuerung bei „Wegfall“ des negativen Kapitalkontos geschaffen werden. Die Vorschrift hat nicht nur für die Fälle Bedeutung, in denen auf Grund der Übergangsregelung in § 52 Abs. 20 a Sätze 2 und 3 EStG für einen Übergangszeitraum Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei beschränkt haftenden Unternehmern auch bei negativem Kapitalkonto zulässig sind; sie gilt auch für die Fälle, in denen nach bisheriger Besteuerungspraxis negative Kapitalkonten steuerlich „anerkannt“ worden sind. Entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der langjährigen Besteuerungspraxis sind für den als Gewinn zu erfassenden Betrag die für Veräußerungsgewinne bestehenden Vergünstigungen, insbesondere die Besteuerung mit dem halben Steuersatz gemäß den §§ 16, 34 EStG, vorgesehen.

Buchstabe e (§ 52 Abs. 21 EStG)

Die Vorschrift regelt die erstmalige Anwendung des § 20 Abs. 1 EStG.

Buchstabe f (§ 52 Abs. 21 a EStG)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, die durch die Neufassung des § 52 Abs. 21 EStG bedingt ist.

Buchstabe g (§ 52 Abs. 21 b EStG)

Die Vorschrift regelt die erstmalige Anwendung des § 21 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

Buchstabe h (§ 52 Abs. 25 a und 25 b EStG)

Die Absätze 25 a und 25 b regeln die erstmalige Anwendung der §§ 34 c und 34 d EStG.

Buchstabe i (§ 52 Abs. 27 a, 27 b und 27 c EStG)

Absatz 27 a regelt die erstmalige Anwendung des § 50 Abs. 6 EStG.

Absatz 27 b regelt die erstmalige Anwendung des § 50 c EStG. Die Regelung schließt an die letztmalige Anwendung des § 39 KStG an. Soweit bei Ausschüttungen an den anrechnungsberechtigten Erwerber noch die Rechtsfolgen des § 39 KStG eintreten (vgl. Artikel 2 Nr. 6), greift § 50 c EStG nicht ein.

Absatz 27 c regelt die erstmalige Anwendung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe w und Nummer 3 EStG.

Zu Artikel 2 (Körperschaftsteuergesetz)

Z u N u m m e r 1 (§ 8 Abs. 3 KStG)

Die vorgesehene Vorschrift erweitert den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung. Gewinnabhängige Vergütungen von Kapitalgesellschaften an nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechnete Anteilseigner oder einem Anteilseigner nahestehende Personen, die nicht voll der deutschen Steuer unterliegen, für die Überlassung von Fremdkapital, insbesondere Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen oder Zinsen aus partiarischen Darlehen, sollen als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden. Dementsprechend sind diese Vergütungen bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft künftig nicht mehr abziehbar, und ist die Ausschüttungsbelastung in Höhe von 36 v. H. herzustellen. Auf diese Weise wird die Einmalbesteuerung ausgeschütteter Gewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft sichergestellt.

Nach der Beseitigung der Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Steuern vom Einkommen durch die Körperschaftsteuerreform gilt nunmehr der Grundsatz, daß Gewinnausschüttungen einmal, und zwar entweder bei der Körperschaft oder bei dem Anteilseigner, einer Steuer vom Einkommen unterliegen müssen. Ist der Anteilseigner voll einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig, erfolgt die Besteuerung auf Grund des Anrechnungsverfahrens letztlich nur bei ihm. Unterliegen die ausgeschütteten Gewinne dagegen bei dem Anteilseigner nicht einer Steuer vom Einkommen oder ist die Steuerpflicht bei ihm mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer abgegolten, so verbleibt es bei der Körperschaftsteuerbelastung der ausschüttenden Körperschaft.

Ist der Anteilseigner nicht voll der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen, kann er die vom Gesetz gewollte Körperschaftsteuerbelastung der an ihn ausgeschütteten Gewinne bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft dadurch umgehen, daß er sie, anstatt sich als Gesellschafter durch Einlagen an ihr zu beteiligen, wie ein fremder Dritter durch die Überlassung von Fremdkapital finanziert und sich dafür vom Gewinn der Kapitalgesellschaft abhängige Vergütungen gewähren läßt. Die an den Anteilseigner gewährten Vergütungen mindern als Betriebsausgaben den handelsrechtlichen Gewinn der Kapitalgesellschaft und sind deshalb bei ihr ohne eine besondere Regelung steuerlich nicht zu erfassen.

Ist der Anteilseigner unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig, sind Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital bei ihm selbst voll zu einer Steuer vom Einkommen heranzuziehen. Bei einem anrechnungsberechtigten Anteilseigner wird also der Grundsatz der Einmalbesteuerung durch eine Fremdfinanzierung der Kapitalgesellschaft, an der der Anteilseigner beteiligt ist, nicht verletzt. Ist der Anteilseigner dagegen nur beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig oder ist er persönlich von der Körperschaftsteuer befreit und hält er die Anteile nicht in

einer inländischen Betriebsstätte oder in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist seine Steuer vom Einkommen bereits durch den Abzug der Kapitalertragsteuer abgegolten. Die bei einer Gewinnausschüttung vorgeschriebene Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft wird dann durch die Fremdfinanzierung vermieden.

Seit der Körperschaftsteuerreform ist von dieser Möglichkeit durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner in weit stärkerem Maße als vorher Gebrauch gemacht worden. Insbesondere haben sich nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner als stille Gesellschafter an der von ihnen beherrschten Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Bundesregierung hat diese Entwicklung zunächst aufmerksam verfolgt. Inzwischen wird die beabsichtigte Gewinnbesteuerung in den erwähnten Fällen in einem solchen Maße unterlaufen, daß die Bundesregierung eine gesetzliche Regelung für erforderlich hält, die den Abzug von gewinnabhängigen Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital an Kapitalgesellschaften ausschließt, wenn diese Vergütungen einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person gewährt werden, die nicht voll der deutschen Steuer unterliegt. Da nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft die Finanzierungsform frei wählen können, so daß die Annahme eines Mißbrauchs im Sinne des § 42 AO auch bei ungewöhnlich krassem Mißverhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital nicht in Betracht kommt, ist eine Gesetzesänderung der einzige Weg, die unerwünschten Folgen übersteigter Fremdfinanzierung durch nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner auszuschalten.

Um eine steuerliche Gleichbehandlung der Eigenfinanzierung und der Fremdfinanzierung gegen gewinnabhängige Vergütungen in jedem Fall zu gewährleisten, sollen gewinnabhängige Vergütungen, die einem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner oder der einem Anteilseigner nahestehenden Person, die nicht voll der deutschen Steuer unterliegt, für die Überlassung von Fremdkapital gewährt werden, künftig steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden. Dabei sollen nur vom Gewinn abhängige Vergütungen in die Regelung einbezogen werden, weil diese Vergütungen den Gewinnausschüttungen am ehesten vergleichbar sind und sich bei ihnen daher, wie die Erfahrungen seit der Umstellung des Körperschaftsteuersystems zeigen, die Gefahr eines Mißbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ergeben hat.

Der dem § 8 Abs. 3 KStG neu angefügte Satz 3 hebt die wichtigsten Fälle der Fremdfinanzierung gegen gewinnabhängige Vergütung, nämlich die stille Gesellschaft und das partiarische Darlehen, wegen ihrer Bedeutung besonders hervor. Ist der Anteilseigner ausnahmsweise als Mitunternehmer der Kapitalgesellschaft anzusehen, greift der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung nicht

ein, so daß die neue Regelung insoweit nicht anwendbar ist.

Neben gewinnabhängigen Vergütungen an nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner bezieht § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG auch gewinnabhängige Vergütungen an Personen ein, die einem Anteilseigner nahestehen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Anteilseigner, dem der Empfänger der Vergütung nahesteht, anrechnungsberechtigt ist oder nicht. Der dem § 8 Abs. 3 KStG neu angefügte Satz 4 stellt jedoch klar, daß nur Vergütungen an solche nahestehende Personen erfaßt werden, die nicht voll einer deutschen Steuer vom Einkommen unterliegen. Gewährt die Kapitalgesellschaft gewinnabhängige Vergütungen an nahestehende Personen von Anteilseignern, gelten diese Leistungen nach den allgemeinen Grundsätzen, die von der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen entwickelt worden sind, als verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner, dem der Empfänger der Vergütungen nahesteht. Der Anteilseigner erbringt in Höhe der Leistung eine verdeckte Einlage an die ihm nahestehende Person, wenn diese einen Betrieb unterhält.

Zu den gewinnabhängigen Vergütungen aus sonstigen Kapitalforderungen gehören auch gewinnabhängige Vergütungen aus Gewinnobligationen und aus solchen Genußscheinen, die nicht unter § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG fallen, weil mit ihnen das Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft nicht verbunden ist. Der neu angefügte Satz 5 nimmt jedoch gewinnabhängige Vergütungen aus Gewinnobligationen und Genußscheinen aus, die vor dem 1. Oktober 1979 ausgegeben worden sind. Der Grund dafür liegt darin, daß eine Berücksichtigung der geänderten steuerrechtlichen Behandlung bei diesen Papieren nicht möglich ist.

Der Bundesregierung sind in letzter Zeit in vermehrtem Maße Versuche bekanntgeworden, die Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer durch andere, kompliziertere Gestaltungen zu umgehen. Deshalb wird die Bundesregierung prüfen, inwieweit auch diesen Versuchen entgegengewirkt werden muß.

Zu Nummer 2 (§ 26 KStG)

Buchstabe a

Der Absatz ist an die Neufassung von § 34 c Abs. 1 EStG angepaßt.

Buchstabe b

Das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg über die Grenze wurde mit dem Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713) Bestandteil des innerstaatlichen Rechts. Der Kreis der vom Schachtelprivileg über die Grenze begünstigten Steuerpflichtigen war mit dem Personenkreis identisch, für den nach altem Körperschaftsteuerrecht das innerstaatliche Schachtelprivileg galt. Nachdem

durch das Körperschaftsteuergesetz 1977 wegen der Einführung des Anrechnungssystems das innerstaatliche Schachtelprivileg überflüssig wurde, besteht nunmehr für das Schachtelprivileg über die Grenze kein Zusammenhang mehr zu einer vergleichbaren Regelung im innerstaatlichen Bereich. Die jetzige Gesetzesfassung stellt sicher, daß Körperschaften jedweder Art die Begünstigung des Schachtelprivilegs in Anspruch nehmen können, sofern sie im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Die weitere Änderung des Satzes 1 ergibt sich aus der Erweiterung des begünstigten Personenkreises, wonach nunmehr auch Körperschaften begünstigt sind, die andere Einkünfte als Gewinn haben.

Buchstabe c

Satz 1 enthält eine Folgeänderung, die sich aus der Änderung des § 34 c EStG ergibt. Hinsichtlich des vollen oder teilweisen Schachtelprivilegs über die Grenze (§ 26 Abs. 2, 3 und 5 KStG) soll sich gegenüber der bisherigen Rechtslage keine Änderung ergeben. Dies wird durch die Einfügung von Satz 2 in Absatz 6 erreicht. Hiernach ist bei der sog. indirekten Steueranrechnung ein Abzug der ausländischen Körperschaftsteuer, wie ihn § 34 c Abs. 2 und 3 EStG vorsieht, nicht möglich. Damit ist sichergestellt, daß insoweit das Schachtelprivileg über die Grenze nach innerstaatlichem Recht nicht über den Begünstigungsrahmen der Schachtelprivilegien der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hinausgeht.

Zu Nummer 3 (§ 28 Abs. 1 KStG)

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung.

Zu Nummer 4 (§ 39 KStG)

Die Vorschrift wird aufgehoben.

Zu Nummer 5 (§ 47 Abs. 1 KStG)

§ 47 Abs. 1 KStG ist an die Aufhebung des § 39 KStG angepaßt.

Zu Nummer 6 (§ 54 KStG)

Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich.

Der in § 54 KStG neu einzufügende Absatz 10 regelt die letztmalige Anwendung des § 39 KStG auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals und auf die Verwendungsfiktion des § 28 KStG. Die Vorschrift schreibt des weiteren eine Rückgliederung der aus einer Umgliederung nach § 39 KStG entstandenen, im Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG enthaltenen Beträge vor. Dadurch soll erreicht werden, daß beim Anteilseigner die Rechtsfolgen des § 39 KStG, soweit sie nicht bereits eingetreten sind, vermieden werden.

Zu Artikel 3 (Berlinförderungsgesetz)

Zu Nummern 1 bis 4 (§§ 14 Abs. 6, 14 a Abs. 8, 14 b Abs. 4, 15 Abs. 6 BerlinFG)

In § 14 Abs. 6, § 14 a Abs. 8, § 14 b Abs. 4 und § 15 Abs. 6 BerlinFG ist angeordnet, daß die Verlustklausel des § 7 a Abs. 6 EStG auf die erhöhten Absetzungen nach diesen Vorschriften nicht anzuwenden ist. Nach Streichung des § 7 a Abs. 6 EStG (vgl. Artikel 1 Nr. 2) können diese Ausnahmeregelungen ebenfalls gestrichen werden.

Zu Nummer 5 (§ 15 a BerlinFG)

Der neue § 15 a BerlinFG enthält eine Ausnahme von der Regelung in § 15 a EStG. Entsprechend dem Vorschlag des Bundesrats in der Entscheidung vom 3. Juni 1977 (BR-Drucksache 694/76) sollen Verluste, soweit sie durch die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach den genannten Vorschriften des Berlinförderungsgesetzes entstehen, von den beschränkt haftenden Unternehmern auch ausgeglichen oder abgezogen werden können, soweit durch diese Verluste ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die Regelung über die Erfassung und Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in Satz 2 entspricht der in Artikel 1 Nr. 13 (§ 52 Abs. 20 a Satz 4 EStG).

Zu Nummer 6 (§ 31 BerlinFG)

Die Änderung des § 31 BerlinFG enthält die erforderliche Anwendungsvorschrift.

Zu Artikel 4 (Zonenrandförderungsgesetz)

Zu Nummern 1 bis 3 (§ 3 Abs. 3 bis Abs. 7 ZRFG)

Die Verlustklausel in § 3 Abs. 3 des Zonenrandförderungsgesetzes (ZRFG) sollte ebenso wie die allgemeine Verlustklausel in § 7 a Abs. 6 EStG verhindern, daß die Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 und 2 ZRFG zu Verlustzuweisungen insbesondere an beschränkt haftende Gesellschafter von sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften führen (vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf — BT-Drucksache VI/1548). Mit der Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei beschränkt haftenden Unternehmern durch § 15 a EStG (vgl. Artikel 1 Nr. 4) ist der Grund für die einschränkende Regelung entfallen. § 3 Abs. 3 ZRFG kann deshalb gestrichen werden. Die Änderungen bei den bisherigen Absätzen 4 bis 7 sind redaktionelle Folgeänderungen, die sich aus der Streichung des Absatzes 3 ergeben.

Zu Nummer 4 (§ 3 Abs. 6 ZRFG)

§ 3 Abs. 6 ZRFG wird um eine durch die Streichung des § 3 Abs. 3 ZRFG erforderlich gewordene Anwendungsvorschrift ergänzt.

Zu Artikel 5 (Entwicklungsländer-Steuergezet)

Zu Nummern 1 und 2 (§ 1 Abs. 7 und § 2 Abs. 2 EntwLStG)

Durch die Verlustklauseln in § 1 Abs. 7 und § 2 Abs. 2 des Entwicklungsländer-Steuergezet (EntwLStG) soll ebenso wie durch die allgemeine Verlustklausel in § 7 a Abs. 6 EStG verhindert werden, daß die Vergünstigungen dieses Gezetes zu Verlustzuweisungen insbesondere an beschränkt haftende Gesellschafter von sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften führen (vgl. die Begründung zum Regierungsentwurf des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1971 vom 10. August 1971 — BT-Drucksache VI/1901). Mit der Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei beschränkt haftenden Unternehmern durch § 15 a EStG (vgl. Artikel 1 Nr. 4) ist der Grund für die einschränkenden Regelungen entfallen. § 1 Abs. 7 und § 2 Abs. 2 EntwLStG können deshalb gestrichen werden.

Zu Nummer 3 (§ 3 Abs. 4, § 4 Abs. 2 Satz 2, § 5 Abs. 4 EntwLStG)

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen, die durch die Streichung des § 1 Abs. 7 (vgl. Nummer 1 Buchstabe a) bedingt sind.

Zu Nummer 4 (§ 7 Abs. 2 Satz 2 EntwLStG)

Die Streichung beruht auf der Streichung der Verlustklausel in § 1 Abs. 7 und § 2 Abs. 2 EntwLStG.

Zu Nummer 5 (§ 11 EntwLStG)

§ 11 EntwLStG wird um eine durch die Streichung des § 1 Abs. 2 EntwLStG und des § 2 Abs. 2 EntwLStG erforderlich gewordene Anwendungsvorschrift ergänzt.

Zu Artikel 6 (Außensteuergezet)

Zu Nummer 1 (§ 8 AStG)

Die Vorschrift sieht bisher vor, daß Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen in niedrig besteuerten Gebieten, die Bankgeschäfte oder Versicherungsgeschäfte betreiben, mit ihren Einkünften nicht der Zugriffsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG unterliegen. Dabei wurde davon ausgegangen, daß die Geschäfte nach Umfang und Diversifizierung so angelegt sind, wie dies bei in kaufmännischer Weise eingerichteten Banken oder Versicherungsunternehmen üblich ist. Die Ergänzung soll sicherstellen, daß die Tätigkeit von konzerneigenen — ausschließlich oder überwiegend Konzernzwecken dienenden — Kreditinstituten und Versicherungsgesellschaften, z. B. sog. „Captives“, in Niedrigsteuerländern nicht unter § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG

fällt und die Einkünfte damit von der Zugriffsbesteuerung erfaßt werden.

Zu Nummer 2 (§ 13 AStG)

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Neufassung des § 26 Abs. 2 des Körperschaftsteuergezetes ergeben.

Zu Nummer 3 (§ 14 AStG)

Die Neufassung des § 14 AStG schließt bestimmte Möglichkeiten aus, die sog. Zugriffsbesteuerung der §§ 7 bis 14 AStG zu umgehen. Niedrigbesteuerte Zwischeneinkünfte werden nach § 10 Abs. 5 AStG aus der sog. Hinzurechnungsbesteuerung herausgenommen, wenn mit dem Sitzland der Zwischengesellschaft ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das Dividenden der Zwischengesellschaft — z. B. auf Grund des sog. Schachtelprivilegs über die Grenze — von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland freigestellt. Diese Regelung gilt nach § 14 AStG auch, wenn der Gesellschaft in dem DBA-Land eine Zwischengesellschaft in einem niedrig besteuerten Land nachgeschaltet ist (Beispiel: einer niederländischen Gesellschaft ist eine Zwischengesellschaft in Liechtenstein nachgeschaltet); dies kann zu Steuervorteilen führen, weil die in der nachgeschalteten Zwischengesellschaft angesammelten und thesaurierten Einkünfte nicht in die Besteuerung des DBA-Landes (Beispiel: Niederlande) kommen. Diese Abschirmwirkung der DBA mit normalbesteuerten Ländern für Zwischeneinkünfte, die in Oasenländern steuergünstig angesammelt werden, ist sachlich nicht zu rechtfertigen und auch durch den Vertragszweck (Beseitigung doppelter Belastungen) nicht geboten.

Nach dem neuen § 14 Abs. 4 AStG ist deshalb in diesen Fällen die Vergünstigung des § 10 Abs. 5 AStG nur zu gewähren, wenn mit dem Sitzland der nachgeschalteten Zwischengesellschaft ebenfalls ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, nach dem — bei direkter Beteiligung — diese Vergünstigung zu gewähren sein würde (Satz 1). Satz 2 bestimmt, daß die Ausschüttungen der Obergesellschaft in solchen Fällen die Zurechnungseinkünfte nicht mindern (§ 11 Abs. 1 AStG); diese Bestimmung ist notwendig, weil eine deutsche Steuer von den Ausschüttungen wegen der Steuerbefreiung durch das Doppelbesteuerungsabkommen, wie dies § 11 Abs. 1 AStG als Regelfall voraussetzt, nicht erhoben wird. Aus diesem Grunde können Ausschüttungen der Obergesellschaft auch nicht zur Erstattung von auf Hinzurechnungsbeträge entrichteter Steuer führen (§ 11 Abs. 2 AStG).

Wenn die Untergesellschaft die Zwischeneinkünfte im Jahre des Entstehens ausschüttet, so begründet dies keine Hinzurechnungsbesteuerung. Die Steuern, die im Sitzstaat der Obergesellschaft, und die Steuern, die im Sitzstaat der Untergesellschaft von diesen Ausschüttungen erhoben werden, sind nach § 10 Abs. 1 AStG abzuziehen oder nach § 12 AStG anzurechnen.

Z u N u m m e r 4 (§ 20 AStG)

Buchstabe a

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Anfügung eines neuen Absatzes 5 ergeben.

Buchstabe b

Die Bestimmung regelt den Anwendungszeitraum.

Zu Artikel 7 (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft)

Z u N u m m e r 1 (§ 2 Auslandsinvestitionsgesetz)

Durch die Ergänzung des § 2 Auslandsinvestitionsgesetz (AuslInvG) wird sichergestellt, daß bei der Ermittlung des abziehbaren Betrags nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AuslInvG Verluste nicht berücksichtigt werden können, die — würde das Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingreifen — nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht ausgeglichen oder abgezogen werden könnten.

Beteiligt der Steuerpflichtige sich an einer Betriebstätte in einem DBA-Land, z. B. über eine Personengesellschaft, bei der seine haftungsrechtliche Stellung derjenigen eines Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft deutschen Rechts entspricht, z. B. im Rahmen einer limited partnership nach nordamerikanischem Recht, kann der Steuerpflichtige somit Verluste, die aus der Beteiligung auf ihn entfallen, nur bis zu dem Betrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehen, den er nach § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG ausgleichen oder abziehen könnte, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen nicht bestünde. Das gilt sowohl dann, wenn der Steuerpflichtige sich unmittelbar an der ausländischen Personengesellschaft beteiligt, z. B. als limited partner, als auch dann, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, die ihm eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft vermittelt. Wenn z. B. ein Steuerpflichtiger sich als (atypischer) stiller Gesellschafter an einer deutschen GmbH beteiligt, die GmbH sich als limited partner an einer limited partnership in den USA beteiligt, die ihrerseits im Rahmen eines joint venture mit Unternehmen in den USA zusammenarbeitet, so kann der Verlustanteil, der über das joint venture, die limited partnership und die als steuerliche Mitunternehmerschaft anzusehende GmbH + atypische stille Gesellschaft dem Steuerpflichtigen zuzurechnen ist, vom Steuerpflichtigen nur in dem sich aus § 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG ergebenden Rahmen abgezogen werden.

Eine weitere Änderung betrifft § 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Satz 3 AuslInvG. Der bisher in § 2 AuslInvG verwandte Ausdruck „Betriebstätte“ hat durch die Abgabenordnung 1977 eine Begriffserweiterung erfahren. Diese Begriffserweiterung hat

den Regelungsbereich von § 2 AuslInvG unberührt gelassen. Die Neufassung stellt ausdrücklich klar, daß nur solche Einkünfte aus einer ausländischen Betriebstätte von § 2 AuslInvG begünstigt sind, die aus einer gewerblichen Tätigkeit herrühren.

Z u N u m m e r 2 (§ 3 Auslandsinvestitionsgesetz)

Buchstabe a

Der Wortlaut der bisherigen Gesetzesfassung ließ nicht klar erkennen, daß eine Rücklage nur in dem Jahr gebildet werden kann, in dem der Verlust entstanden ist. Die Neufassung nimmt klarstellend den allgemeinen Bilanzierungsgrundsatz für den Zeitpunkt von Rücklagenbildungen in den Gesetzeswortlaut auf.

Buchstabe b

Voraussetzung für die steuerfreie Rücklage aus Verlusten von ausländischen Tochtergesellschaften war bisher u. a., daß der Steuerpflichtige bestimmte Prüfungsvermerke sowie Übersetzungen vorzulegen hatte. Diese Regelung hat in der Praxis zu Schwierigkeiten geführt. Die Neufassung schafft insoweit Erleichterung, als nur auf Verlangen der Finanzverwaltung bestimmte Unterlagen vorzulegen sind. Die Neufassung findet damit den Anschluß an vergleichbare Nachweisregelungen aus jüngster Zeit im Außensteuergesetz (§ 17), im Körperschaftsteuergesetz (§ 26 Abs. 4 KStG 1977) und in der Abgabenordnung (§ 82 AO 1977).

Buchstabe c

Steuerfreie Rücklagen für Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften sind gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die ausländische Tochtergesellschaft in einem auf das Verlustjahr folgenden Wirtschaftsjahr einen Gewinn erzielt. Es wird dabei nicht darauf abgestellt, in welcher Höhe sich der Verlust der Tochtergesellschaft tatsächlich bei der Bildung der steuerfreien Rücklagen ausgewirkt hat. Einschränkungen der Rücklagenbildung ergeben sich bei Teilwertabschreibungen auf die neu erworbenen Anteile (Absatz 1 Satz 3 2. Satzteil) sowie durch die Begrenzung des Anteilsansatzes auf die Werte in der Steuerbilanz (Absatz 1 Satz 4). Die Neuregelung sieht vor, daß sich der Gewinn in Zukunft nur insoweit auf die steuerfreie Rücklage auswirkt, als der Verlust bei Bildung der Rücklage tatsächlich steuerliche Berücksichtigung fand.

Z u N u m m e r 3 (§ 7 Auslandsinvestitionsgesetz)

Die Bestimmung regelt den Anwendungszeitraum.

Zu Artikel 8 (Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften)

Z u N u m m e r 1 (§ 40 Abs. 4 KAGG)

Durch die Ergänzung wird sichergestellt, daß auch der Anteilscheininhaber bei Ausschüttungen auf

Anteilscheine an Wertpapier-Sondervermögen beantragen kann, daß ausländische Steuern nicht angerechnet, sondern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Außerdem wird im Gesetzeswortlaut deutlicher zum Ausdruck gebracht, daß bei der Berechnung anzurechnender ausländischer Steuern nur auf die Ausschüttungen aus dem einzelnen Wertpapier-Sondervermögen abzustellen ist; das gilt — wie bisher — auch dann, wenn die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten stammen. Die gesonderte Berechnung für jedes einzelne Wertpapier-Sondervermögen ist auch dann vorzunehmen, wenn der Anteilscheininhaber außerdem ausländische Einkünfte bezieht, die nicht aus einem Wertpapier-Sondervermögen stammen.

Zu Nummer 2 (§ 41 Abs. 1 Nr. 5 KAGG)

Die Änderung erweitert die Bekanntmachungspflicht auf ausländische Steuern, die nach § 34 c Abs. 3 EStG abziehbar sind.

Zu Nummer 3 (§ 43 Abs. 5 KAGG)

Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich

Zu Artikel 9 (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen)

Zu Nummer 1 (§ 19 AuslInvestmG)

Durch die Ergänzung wird erreicht, daß auch bei Ausschüttungen auf ausländische Investmentanteile der Anteilscheininhaber alternativ zur Anrechnung ausländischer Abzugsteuern beantragen kann, daß diese bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

Zu Nummer 2 (§ 20 Abs. 2 AuslInvestmG)

Die Änderung regelt den Anwendungszeitraum.

Zu Artikel 10 (Umwandlungssteuergesetz)

Zu Nummer 1 (§ 5 Abs. 3 Umwandlungssteuergesetz)

Die Neufassung des Absatzes 3 dehnt die Anwendung des § 50 c EStG auf die Fälle der Umwandlung aus.

Zu Nummer 2 (§ 15 Abs. 2 Umwandlungssteuergesetz)

Die Neufassung des Absatzes 2 vermeidet, daß in Höhe des Sperrbetrags im Sinne des § 50 c EStG über § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine nochmalige Besteuerung eintritt.

Zu Nummer 3 (§ 16 Umwandlungssteuergesetz)

Der neue Absatz 4 stellt sicher, daß in den Fällen, in denen die erworbenen Anteile untergehen und an ihre Stelle Anteile an der übernehmenden Gesellschaft treten, § 50 c EStG auch auf die an die Stelle der untergegangenen Anteile tretenden Anteile anzuwenden ist.

Zu Nummer 4 (§ 28 Umwandlungssteuergesetz)

Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich.

Zu Artikel 11 (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)

Es handelt sich um Folgeänderungen, die sich aus der Änderung des § 34 c des Einkommensteuergesetzes ergeben.

Zu Artikel 12 (Berlin-Klausel)

Die Vorschrift enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 13 (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates

Zu Artikel 1 Nr. 8 und zu Artikel 1 a (neu)

1. Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt zu ändern bzw. zu ergänzen ist:

- a) Artikel 1 Nr. 8 Buchstabe a erhält folgende Fassung:

- „a) In Absatz 1 erhalten die Sätze 1 und 2 folgende Fassung:

„Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, daß die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) nach den §§ 32 a, 32 b, 34 und 34 b ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis der diesen ausländischen Einkünften zugrundeliegenden Einnahmen zum Gesamtbetrag der Einkünfte aufgeteilt wird.“

- b) Nach Artikel 1 wird folgender Artikel 1 a eingefügt:

„Artikel 1 a

Gewerbsteuergesetz

Das Gewerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. September 1978 (BGBl. I S. 1557), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

§ 9 wird wie folgt geändert:

- aa) In Nummer 8 wird am Ende der Punkt durch einen Strichpunkt ersetzt.

- bb) Nach Nummer 8 wird folgende neue Nummer 9 angefügt:

„9. die nach § 34 c des Einkommensteuergesetzes anzurechnende oder abzuziehende ausländische Steuer.“

Begründung

Vor dem Hintergrund einer sich erstmals seit 13 Jahren abzeichnenden Handelsdefizits, das in erheblichem Maß auf den starken ausländischen Konkurrenzdruck gegen die deutsche Exportin-

dustrie zurückzuführen ist, bedarf die derzeit unbefriedigende Regelung über die Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34 c EStG) einer entscheidenden Verbesserung.

Weder in der gegenwärtigen, noch in der Fassung des Regierungsentwurfs wird der Tatsache hinreichend Rechnung getragen, daß die im Ausland gezahlte Steuer regelmäßig Kostencharakter hat und wegen der Mehrfachbelastung der Erträge mit deutscher Gewerbe- und Einkommen-/Körperschaftsteuer zu einer verstärkten Belastung führt.

Die Einräumung des Abzugs der ausländischen Steuer ermöglicht zwar eine Berücksichtigung bei sog. Montagelieferungen (da es sich hier um inländische Einkünfte handelt) und über den Verlustvortrag nach § 10 d EStG auch dann, wenn keine Gewinne erzielt wurden. Ungelöst bleiben aber weiterhin die Fälle, in denen trotz Anrechnung ein „Überhang“ ausländischer Steuern verbleibt. Dieser „Überhang“ beruht darauf, daß die im Ausland oft vom Bruttobetrag erhobene Steuer nur im Verhältnis der ausländischen (Netto-)Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte auf die deutsche Einkommen-/Körperschaftsteuer angerechnet wird. Setzt man jedoch für die anteilige Anrechnung die ausländischen (Brutto-)Einnahmen — von denen die Steuer im Ausland berechnet und abgezogen wird — in Relation zum Gesamtbetrag der Einkünfte, so können die im Ausland gezahlten Steuern bei der deutschen Einkommensteuer stärker berücksichtigt werden. Dabei sind im Interesse einer einfachen und praktikablen Lösung die ausländischen Einnahmen einheitlich zu behandeln, d. h. unabhängig davon, ob die ausländische Steuer auf Brutto- oder auf Nettobasis errechnet wird.

Wegen der Bestimmung des § 26 Abs. 6 KStG wirkt sich die vorgeschlagene Änderung auch automatisch auf § 26 Abs. 1 KStG aus.

Über diese verbesserte Anrechnung oder den alternativen Abzug hinaus ist es geboten, die im Ausland gezahlte Steuer nicht nur bei der Ertragsteuer (Einkommensteuer) zu berücksichtigen, sondern auch bei der anderen Ertragsteuer, der Gewerbebesteuer. Durch eine Erweiterung von § 9 Gewerbsteuergesetz wird daher sichergestellt, daß der Gewerbeertrag für Zwecke der Gewerbebesteuer um die im Ausland gezahlte Steuer zu vermindern ist. Die Änderung trägt dem Äquivalenzprinzip bei der Gewerbebesteuer Rechnung, da mit ausländischen Einkünften für inländische öffentlichen Stellen keine Lasten verbunden sind.

§ 52 Abs. 27 b EStG regelt den erstmaligen Anwendungszeitraum der Neufassung von § 34 c.

Daß der Entwurf der Bundesregierung eine derartige Regelung nicht vorsieht, dürfte wohl ein redaktionelles Versehen sein.

Die Kosten der vorgeschlagenen Änderung dürften nach grober Schätzung bei höchstens 80 bis 100 Millionen DM liegen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß bei Beibehaltung des geltenden Rechts (Überhangbesteuerung) viele Aktivitäten im Ausland unterbleiben bzw. von ausländischen Tochtergesellschaften aus durchgeführt würden.

Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ist Artikel 8 Nr. 1 Buchstabe b anzupassen.

Zu Artikel 2

2. In Artikel 2 wird Nummer 1 wie folgt gefaßt:

1. Dem § 8 Abs. 3 werden folgende Sätze angefügt:

„³Als verdeckte Gewinnausschüttungen gelten bei Kapitalgesellschaften auch Aufwendungen für Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters und für Zinsen aus partiarischen und sonstigen Darlehen sowie aus Kapitalforderungen anderer Art, wenn der stille Gesellschafter, Darlehensgeber oder Gläubiger der sonstigen Kapitalforderung am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist und die Gewinnanteile oder Zinsen bei ihm nicht zur deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer heranzuziehen sind oder die Steuerpflicht mit dem Steuerabzug abgegolten ist. ⁴Für Zinsen aus sonstigen Darlehen und aus Kapitalforderungen anderer Art gilt das jedoch nur,

1. wenn die auf der Passivseite der Steuerbilanz auszuweisenden Verbindlichkeiten für die den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft insgesamt zustehenden stillen Beteiligungen, Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen zu irgendeinem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres das Eineinhalbfache des in der Steuerbilanz auszuweisenden Betriebsvermögens der Gesellschaft zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres überschreiten und
2. soweit die zugrundeliegenden Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen nach Berücksichtigung der von dem einzelnen Gläubiger der Kapitalgesellschaft insgesamt gegebenen stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen das Eineinhalbfache des Teils des in der Steuerbilanz auszuweisenden Betriebsvermögens der Gesellschaft zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres überschreiten, der dem Verhältnis des Nennbetrags seines Anteils zum gesamten Nennkapital zu diesem Zeitpunkt entspricht.

⁵Werden für die sonstigen Darlehen oder für die Kapitalforderungen anderer Art Zinsen nach unterschiedlichen Zinssätzen aufgewen-

det, ist von dem durchschnittlichen Zinssatz auszugehen. ⁶Ist die Kapitalgesellschaft am Nennkapital anderer unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften beteiligt, ist für die Ermittlung der in Satz 4 genannten Grenzen das Betriebsvermögen nach Abzug des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Wertes dieser Beteiligungen zugrunde zu legen. ⁷Den stillen Beteiligungen, Darlehen oder sonstigen Kapitalforderungen eines Gesellschafters stehen die stillen Beteiligungen, Darlehen oder sonstigen Kapitalforderungen einer Person gleich, die diesem Gesellschafter nahesteht. ⁸Die Sätze 3 bis 7 gelten bei anderen Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören, sinngemäß. ⁹Die Sätze 3 bis 8 gelten nicht für Teilschuldverschreibungen, Gewinnobligationen und Genußscheine, die vor dem 15. November 1979 ausgegeben wurden.“

Begründung

Die vorgeschlagene Fassung berücksichtigt auch die Fälle, in denen Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft gewinnunabhängige Darlehensforderungen oder sonstige gewinnunabhängige Kapitalforderungen zustehen und die Zinsen auf diese Forderungen nicht von der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer erfaßt werden. Ohne diese Ergänzung könnte die beabsichtigte Regelung in den meisten Fällen durch Gewährung eines Darlehens zu festem Zinssatz unterlaufen werden, sofern das Darlehen nicht durch ein inländisches Grundstück dinglich gesichert ist. Bei einer entsprechenden Höhe des Darlehens könnte praktisch das von der Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Ergebnis der deutschen Besteuerung völlig entzogen werden. Auf der Grundlage des geltenden Rechts und der im Entwurf vorgesehenen Regelung könnte dem nicht mit dem Institut der verdeckten Gewinnausschüttung begegnet werden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung, die eine Korrektur des steuerpflichtigen Einkommens ermöglicht, liegt nämlich nach geltendem Recht nur dann vor, wenn der vereinbarte Zinssatz unangemessen ist, nicht jedoch, wenn im Verhältnis zum Eigenkapital hohe Darlehen zu angemessenen Zinssätzen gewährt werden (eine Gestaltung, die dann gewählt werden dürfte, wenn die im Entwurf vorgesehene Regelung bestehen bliebe).

Das Darlehen zu festen Zinssätzen kommt dabei vor allem im Rahmen der sog. Holdingkonstruktion in Betracht. Dabei wird zwischen die tätige Kapitalgesellschaft (insbesondere Produktionsgesellschaft) und dem steuerfreien Anteilseigner eine Holdinggesellschaft geschaltet, die die Anteile an der tätigen Gesellschaft von dem steuerfreien Anteilseigner erwirbt und für den Erwerb von dem steuerfreien Anteilseigner ein Darlehen zu festem Zinssatz eingeräumt erhält. Entsprechen die an die Holdinggesellschaft von der

tätigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden den von der Holdinggesellschaft an den steuerfreien Anteilseigner zu zahlenden Darlehenszinsen, wird das von der tätigen Gesellschaft erwirtschaftete Ergebnis praktisch der deutschen Besteuerung entzogen; denn die Zinszahlungen unterliegen bei dem steuerfreien Anteilseigner nicht mehr der deutschen Steuer.

Der Nachteil eines Darlehens zu einem festen Zinssatz besteht zwar darin, daß die Zinsen auch dann zu zahlen sind, wenn die Kapitalgesellschaft kein Ergebnis erwirtschaftet und damit die Zinszahlung zu einer Überschuldung führen kann. Dies kann jedoch durch entsprechende Einlagen der Anteilseigner ausgeglichen werden, die allerdings der Kapitalverkehrsteuer (Steueratz 1 v. H.) unterliegen. Die Fremdfinanzierung über Darlehen zu einem festen Zinssatz hat jedoch gegenüber der stillen Beteiligung und den partiarischen Darlehen den Vorteil, daß die Zinsen nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen, während die Erträge aus der stillen Beteiligung und aus partiarischen Darlehen in vielen Fällen zu einem Kapitalertragsteuerabzug von 25 v. H. führen.

Die Umgehungsmöglichkeit, der durch die vorgelegte Fassung begegnet werden soll, wird auch in der Begründung des Gesetzentwurfes der Bundesregierung erkannt (vgl. Seite 27 rechte Spalte Mitte der BR-Drucksache 511/79), wo darauf hingewiesen wird, daß der Bundesregierung in der letzten Zeit in vermehrtem Maße Versuche bekanntgeworden seien, die Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer durch andere kompliziertere Gestaltungen zu umgehen. Der Hinweis, daß die Bundesregierung prüfen werde, inwieweit auch diesen Versuchen entgegenge wirkt werden muß, erscheint deswegen nicht verständlich, weil die Modelle, die anstelle der stillen Beteiligungen und der partiarischen Darlehen treten, bereits bekannt sind.

Bei der Umdeutung der an die nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner fließenden Vergütungen der Kapitalgesellschaft in verdeckte Gewinnausschüttungen wird zwischen gewinnabhängigen Vergütungen und sonstigen Vergütungen unterschieden. Stille Gewinnanteile und Zinsen aus partiarischen Darlehen sind offenen Gewinnausschüttungen so sehr vergleichbar, daß in diesen Fällen stets eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wird. Dagegen werden sonstige Darlehen und Kapitalforderungen nicht in jedem Fall als kapitaleretzend angesehen. Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist hier vielmehr, daß das von den Gesellschaftern insgesamt zur Verfügung gestellte Fremdkapital der Kapitalgesellschaft mehr als das Eineinhalbfache des Eigenkapitals ausmacht. Außerdem werden die Zinsen aus sonstigen Darlehen und Kapitalforderungen nur insoweit als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen, als das von dem einzelnen nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellte Fremdkapital das Eineinhalb-

fache des auf ihn entfallenden Anteils am Eigenkapital der Gesellschaft überschreitet. Maßgebend ist jeweils der höchste Stand der Fremdfinanzierung im Wirtschaftsjahr verglichen mit dem Wert des Betriebsvermögens am Anfang des Wirtschaftsjahres.

Um ein Hintereinanderschalten mehrerer Finanzierungsholdings und damit eine Vervielfachung des bei nichtpartiarischen Darlehen und sonstigen verzinslichen Geldleistungen vorgesehenen Freibetrags zu verhindern, wird in den Fällen, in denen die Kapitalgesellschaft am Kapital anderer Kapitalgesellschaften beteiligt ist, das Betriebsvermögen erst nach Abzug des Wertes dieser Beteiligungen zugrunde gelegt. Der Wert der Beteiligung ist voll abzuziehen, gleichgültig, ob die Beteiligung mit Eigen- oder mit Fremdmitteln angeschafft worden ist.

Satz 9 nimmt Teilschuldverschreibungen, Gewinnobligationen und Genußscheine von der Regelung aus, sofern sie vor dem 15. November 1979 (Beschluß des Finanzausschusses des Bundesrates) ausgegeben wurden. Der Grund dafür liegt darin, daß eine Berücksichtigung der geänderten steuerrechtlichen Behandlung bei diesen Papieren nicht möglich ist.

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob noch ein weitergehender Ausschuß von Mißbrauchsmöglichkeiten notwendig ist.

Zu Artikel 10 a (neu)

3. Nach Artikel 10 wird folgender Artikel 10 a (neu) eingefügt:

„Artikel 10 a

Abgabenordnung

Die Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613, ber. 1977 I S. 269), zuletzt geändert durch das Gesetz vom (BGBl. I S.), wird wie folgt geändert:

- 1 § 46 Abs. 6 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Satz 1 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluß darf nicht erlassen werden, bevor der Anspruch entstanden ist. Ein entgegen diesem Verbot erwirkter Pfändungs- und Überweisungsbeschluß ist nichtig.“

- b) Der bisherige Satz 2 wird Satz 3.

2. § 155 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Ein Steuerbescheid kann erteilt werden, auch wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde.“

- b) Die bisherigen Absätze 2 und 3 werden Absätze 3 und 4.

3. § 162 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) In den Fällen des § 155 Abs. 2 können die in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden.“

4. § 287 wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) Für die richterliche Anordnung einer Durchsuchung ist das Amtsgericht zuständig, in dessen Bezirk die Durchsuchung vorgenommen werden soll.“

Begründung zu Ziffer 1

Nach § 46 Abs. 6 Satz 1 ist eine Pfändung erst zulässig, wenn der Anspruch entstanden ist. Aus dem Wortlaut ergibt sich jedoch nicht, welche Rechtsfolge ein Verstoß gegen diese Bestimmung hat. Dies hat zu divergierenden Entscheidungen zur Frage geführt, ob ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluß, der vor Entstehen des Steueranspruchs erwirkt war, nach diesem Zeitpunkt durch Zeitablauf oder (erneute) Zustellung wirksam wird (vgl. hierzu OLG Köln und Frankfurt (NJW 1979 S. 1665 und 1978 S. 2397) einerseits, Düsseldorf und Hamm (NJW 1978 S. 2603 und 1979 S. 1663) andererseits sowie die dort aufgeführten weiteren Entscheidungen und Literaturhinweise). Mit der Neuregelung soll diese Rechtsunsicherheit beseitigt und klargestellt werden, daß vor Entstehen des Steueranspruchs ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluß nicht erlassen werden darf und eine entgegen diesem Verbot ausgebrachte Pfändung nichtig ist. Dieses Ergebnis entspricht dem mit dieser Vorschrift verfolgten Sinn und Zweck (BT-Drucksache VI/1982 zu § 215).

Begründung zu Ziffer 2

Bisher gingen Verwaltungspraxis, Rechtsprechung und Literatur davon aus, daß beim Erlaß von Grundlagenbescheiden und Folgebescheiden keine zeitliche Reihenfolge vorgegeben ist. Dies ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut des § 175 Satz 1 Nr. 1 AO 1977, wonach ein vorab erlassener Folgebescheid zu ändern ist, sobald ein Grundlagenbescheid erlassen wird, als auch aus der amtlichen Begründung zu dieser Vorschrift (BT-Drucksache VI/1982 zu § 156).

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BStBl. 1978 II S. 579) hat gleichwohl die Auffassung vertreten, es bestünden ernstliche rechtliche Zweifel, ob ein Folgebescheid vor einem notwendigen Grundlagenbescheid erlassen werden darf. In einem anderen Verfahren hat der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BStBl. 1978 II S. 584) entgegen den Bedenken des I. Senats den Erlass eines Einkommensteuerbescheids vor Ergehen eines erforderlichen Grundlagenbescheids grundsätzlich für zulässig erklärt.

Da bisher in der Praxis von den Finanzämtern beim Erlass von Folgebescheiden häufig mit geschätzten Werten gearbeitet wurde, wenn ein an

sich erforderlicher Grundlagenbescheid (z. B. über Verlustanteile, Einheitswerte usw.) noch nicht vorlag, ist mit erheblichen Verzögerungen bei der Steuerfestsetzung zu rechnen, wenn die rechtlichen Zweifel des I. Senats des BFH an der Zulässigkeit des bisherigen Verfahrens allgemein bestätigt würden. Dies hätte einerseits schwerwiegende Verzögerungen im Steuereingang und damit vorübergehende Einnahmeausfälle zur Folge. Andererseits könnten jedoch z. B. in vielen Fällen Steuerpflichtige mit Anspruch auf Abschreibungen nach § 7 b EStG nicht mehr zur Einkommensteuer veranlagt werden, bevor nicht der Einheitswert des Hauses festgestellt worden ist. Dies würde zu steuerpolitisch nicht vertretbaren Verzögerungen im Erstattungsverfahren führen.

Zur Behebung der bestehenden Rechtsunsicherheit bei Steuerzahlern, Steuerberatern und bei den Finanzbehörden ist eine gesetzliche Klarstellung erforderlich. Diese erfolgt aus systematischen Gründen in § 155, in dem die Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid geregelt ist.

Soweit gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen noch nicht festgestellt sind, kann die Finanzbehörde sie in einem Folgebescheid schätzen (vgl. die Neuregelung in § 162 Abs. 3).

Begründung zu Ziffer 3

Durch die Änderung des § 155 Abs. 2 ist klargestellt, daß ein Steuerbescheid auch dann erteilt werden kann, wenn in einem Grundlagenbescheid gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen noch nicht festgestellt sind. Korrespondierend damit mußte auch klarstellend geregelt werden, daß die Finanzbehörde — wie bisher in der Praxis — diese Besteuerungsgrundlagen schätzen kann.

Begründung zu Ziffer 4

Durch Beschluß vom 3. April 1979 — I BvR 994/76 — hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, daß Artikel 13 Abs. 2 GG auch bei der Zwangsvollstreckung nach § 758 ZPO, außer bei Gefahr im Verzug, eine besondere richterliche Anordnung für die Durchsuchung zum Zwecke der Pfändung beweglicher Sachen erfordert. Da § 758 ZPO dem § 287 AO entspricht, kann die bisher von der Finanzverwaltung vertretene gegenteilige Auffassung nicht mehr aufrechterhalten werden.

Nach § 33 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 FGO ist für die Anordnung der Durchsuchung der Finanzrechtsweg gegeben (BFH-Urteil vom 5. November 1976 — VII B 35/76 —). Da aber in den meisten Ländern nur ein Finanzgericht besteht, ist die räumliche Entfernung zwischen Ort der Durchsuchung und Gericht in der Regel sehr groß. Es bietet sich daher an, diese Aufgabe den Amtsgerichten zuzuweisen. Einmal handelt es sich bei derartigen Beschlüssen nicht um Entscheidungen typischer abgabenrechtlicher Angelegenheiten, zum anderen wird damit gewähr-

leistet, daß ein Richter in der Nähe des Ortes entscheidet, an dem die Durchsuchung vorgenommen werden soll. Damit wird auch der Hinweis des Bundesverfassungsgerichts in der vorerwähnten Entscheidung auf § 761 ZPO beachtet.

Darüber hinaus wird für die Anordnung von Durchsuchungen nach der Abgabenordnung eine einheitliche Handhabung mit der Durchsuchung durch den Gerichtsvollzieher nach § 758 ZPO gewährleistet.

Anlage 3

Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates

Die Bundesregierung nimmt zu den Änderungs- und Ergänzungsvorschlägen des Bundesrates (BR-Drucksache 511/79 — Beschluß) wie folgt Stellung:

Zu Artikel 1 Nr. 8 und zu Artikel 1 a (neu)

Zu Nummer 1 Buchstabe a der Stellungnahme des Bundesrates

Die Bundesregierung sieht sich schon aus systematischen Gründen außerstande, dem Vorschlag zu entsprechen, den Höchstbetrag für die Anrechnung ausländischer Steuern nicht mehr nach dem Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern nach dem Verhältnis der ausländischen Einnahmen zum Gesamtbetrag der Einkünfte zu berechnen.

Das deutsche Recht geht bei der Einkommensbesteuerung grundsätzlich von den Einkünften und nicht von den Einnahmen aus. Die Verwendung der Bezugsgröße des Gesamtbetrags der Einkünfte macht auch für die aus dem Ausland stammenden Teile eine Bezugnahme auf die Einkünfte und nicht auf die Einnahmen notwendig. Dies wird insbesondere in den keineswegs seltenen Fällen deutlich, in denen auch die ausländische Steuer bereits auf Netto- und nicht auf Bruttobasis errechnet wird.

Bei sehr hohen Abzugssteuern im Ausland, die bei Wahl der Anrechnung zu einem „Überhang“ führen würden, soll dem Steuerpflichtigen im übrigen künftig die Entscheidung für den Abzug dieser Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ermöglicht werden; diese Alternative ist — weil durch keine Höchstbetragsregelung eingeschränkt — je nach den Umständen des Einzelfalls bereits geeignet, den „Überhang“ wenn auch nicht völlig abzubauen, so doch zumindest weiter zu vermindern.

Zu Nummer 1 Buchstabe b der Stellungnahme des Bundesrates

Auch der Vorschlag, künftig den Gewerbeertrag um die ausländischen Steuern zu kürzen, die nach § 34 c EStG anzurechnen oder abzuziehen sind, begegnet nach Auffassung der Bundesregierung systematischen Bedenken.

Da der Gewerbeertrag nicht um inländische Einkommensteuern gekürzt werden darf, muß das gleiche auch für ausländische Einkommensteuern gelten. Es gibt keine sachgerechten Gründe, insoweit zwi-

schen inländischen und ausländischen Steuern zu unterscheiden. Der Hinweis des Bundesrates auf das Äquivalenzprinzip kann diese Bedenken schon deshalb nicht entkräften, weil der Darstellung, daß mit ausländischen Einkünften für inländische öffentliche Stellen keine Lasten verbunden seien, nicht gefolgt werden kann. Im übrigen unterliegen ausländische Einkünfte weitgehend nicht der Gewerbesteuer, so daß eine Kürzung des Gewerbeertrags schon aus diesem Grunde nicht gerechtfertigt ist.

Die Bundesregierung hält deshalb an der — bei den Vorberatungen des Gesetzentwurfs auch mehrheitlich von den Ländern geforderten — Beschränkung der Auswirkungen der geplanten Neuregelung in § 34 c EStG auf den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer fest.

Zu Artikel 2

Zu Nummer 2 der Stellungnahme des Bundesrates

Die Bundesregierung stimmt mit dem Bundesrat darin überein, daß Gestaltungen, die die vom Gesetzgeber gewollte Einmalbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften unterlaufen, durch gesetzliche Sonderregelungen bekämpft werden müssen. Deshalb hat die Bundesregierung eine Erweiterung des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung auf derartige Fälle vorgeschlagen. In der Begründung des Gesetzentwurfs wird bereits eine Prüfung der Frage angekündigt, wie die Umgehung der Besteuerung durch kompliziertere Gestaltungen vermieden werden kann, welche die verhältnismäßig einfache Regelung des Gesetzentwurfs nicht erfaßt. Die Bundesregierung wird den vom Bundesrat hierzu vorgelegten Lösungsvorschlag prüfen und das Ergebnis der Untersuchung bei den Beratungen des Gesetzentwurfs im Bundestag vorlegen.

Zu Artikel 10 a (neu)

Zu Nummer 3 der Stellungnahme des Bundesrates

Gegen die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen der Abgabenordnung bestehen aus der Sicht der Bundesregierung keine grundsätzlichen Bedenken. Einige Einzelfragen bedürfen allerdings noch der Überprüfung. Die Bundesregierung wird das Ergebnis dieser Prüfung ebenfalls bei den Beratungen des Gesetzentwurfs im Bundestag vorlegen.