

Wöhe, Günter

Article — Digitized Version

Zur Reform der Körperschaftsteuer

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Wöhe, Günter (1972) : Zur Reform der Körperschaftsteuer, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 52, Iss. 8, pp. 409-415

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/134432>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Zur Reform der Körperschaftsteuer

Günter Wöhe, Saarbrücken

Die seit Jahren geplante und durch Gutachten, Referentenentwürfe und Regierungsentwürfe (bisher nur zu den einheitswertabhängigen Steuern) vorbereitete große Steuerreform muß vorerst als gescheitert angesehen werden, wenn man unter dem Begriff „große Steuerreform“ eine umfassende, in allen Bereichen aufeinander abgestimmte Reform des gesamten Steuersystems zu einem Zeitpunkt und nicht eine sich in mehreren Etappen vollziehende Verbesserung einzelner Vorschriften der geltenden Steuergesetze versteht.

Die unabhängige Steuerreformkommission, die ihr Gutachten im Frühjahr 1971 vorgelegt hat, hat vor einem solchen Stückwerk ausdrücklich gewarnt, denn es hat notwendigerweise zur Folge, daß aus haushaltspolitischen Gründen die Reform der Steuerarten, die erhebliche Steuerausfälle zur Folge hat, zunächst unterbleibt und auf spätere Jahre zurückgestellt wird. Eine isolierte Reform dieser Steuern zu einem späteren Zeitpunkt wird aber am Fehlen entsprechender Mehreinnahmen aus anderen Steuern scheitern, weil diese Mehreinnahmen zwar bei der Reform dieser Steuern erzielt werden, aber dann längst in die Planung des ordentlichen Haushalts eingegangen sind und nicht mehr zur Kompensation von Steuerausfällen im Rahmen eines späteren Teils der Gesamtreform zur Verfügung stehen.

Sonderstellung der Körperschaftsteuer

So haben bisher nur die Reformüberlegungen für die einheitswertabhängigen Steuern den Status von Regierungsentwürfen erreicht. In Verbindung mit den zum 1. 1. 1974 in Kraft tretenden neuen

Einheitswerten für den Grundbesitz werden diese Steuern zu einer erheblichen Mehrbelastung führen. Dabei wird es nicht zu vermeiden sein, daß die höhere Grundsteuerbelastung auf die Mietpreise überwälzt wird. Die geplante Senkung des Vermögenssteuersatzes für natürliche Personen von 1 % auf 0,7 % wird im wesentlichen dadurch kompensiert, daß die Vermögensteuer auch von natürlichen Personen nicht mehr bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens als Sonderausgabe abgezogen werden darf.

Die Regierungsentwürfe für die Einkommen- und Körperschaftsteuer 1974 sind für den Herbst dieses Jahres angekündigt. Die derzeitige innenpolitische Situation läßt aber den Schluß zu, daß dieser Termin nicht eingehalten und mit einem Wirksamwerden wenigstens eines Teils der Steuerreform zum 1. 1. 1974 nicht mehr gerechnet werden kann.

Die Reform der Körperschaftsteuer nimmt im Rahmen der Reformüberlegungen eine Sonderstellung ein. Nachdem die Gewerbesteuerreform von der Bundesregierung zurückgestellt worden ist, ist die Körperschaftsteuer die einzige Steuer, bei der nicht nur einzelne Vorschriften des geltenden Rechts (Tarif, Freibeträge, Bemessungsgrundlagen) geändert werden sollen, sondern bei der ein völlig anderes System angewendet werden soll. Da die dadurch ausgelösten Steuerausfälle

Prof. Dr. Günter Wöhe, 48, ist Direktor der Institute für Vergleichende Betriebswirtschaftslehre und für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Saarbrücken.

sich in relativ engen Grenzen halten, ist die Körperschaftsteuerreform vom Gelingen einer großen Steuerreform unabhängig.

Notwendigkeit der Reform

Die Notwendigkeit einer Reform des Körperschaftsteuersystems ergibt sich aus den Mängeln des geltenden Rechts, die fast alle eine Folge der Tatsache sind, daß die in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne im Gegensatz zu den in Personengesellschaften erzielten Gewinnen einer doppelten steuerlichen Belastung unterliegen, und zwar zunächst als „Einkommen“ der juristischen Person der Körperschaftsteuer und dann bei der Ausschüttung an die Gesellschafter als Einkommen natürlicher Personen der Einkommensteuer.

Es kann heute als herrschende Meinung angesehen werden, daß die Doppelbelastung der Gewinne der Kapitalgesellschaften, die die kleine GmbH mit einem Mindest-Stammkapital von 20 000 DM ebenso trifft wie die größte Aktiengesellschaft mit vielen Millionen Grundkapital, gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt und deshalb beseitigt werden muß, und zwar nicht nur bei den kleinen Kapitalgesellschaften, sondern auch bei den großen. Es ist eine falsche, meist auf Emotionen beruhende Vorstellung, daß Millionengewinne stets ein Zeichen einer größeren ökonomischen Leistungsfähigkeit sind. Sie sind es nur, wenn sie einer oder wenigen Personen zufließen. Dann sind diese Personen steuerlich besonders leistungsfähig, nicht aber die Betriebe. Folglich werden die Gesellschafter von der Einkommensteuerprogression entsprechend ihrer höheren Leistungsfähigkeit getroffen. Eine Vorbelastung dieser Gewinne durch die Körperschaftsteuer trifft aber — völlig zu Unrecht — auch kleine Anteilseigner mit geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

Aus einer Untersuchung der Deutschen Bundesbank über die Kapitalstruktur und die Ertragsverhältnisse der Unternehmen ¹⁾ geht hervor, daß eine eindeutige Ertragsüberlegenheit von Aktiengesellschaften nicht besteht, sondern die Eigenkapitalrentabilität von Personenunternehmungen in vielen Fällen höher liegt. Trotz dieser bereits in früheren Jahrzehnten festgestellten Tendenz verbindet sich mit der Tatsache, daß große Aktiengesellschaften, insbesondere wenn sie in Konzernen zusammengeschlossen sind, einen wirtschaftlichen Machtfaktor darstellen, seit fast einem Jahrhundert — unabhängig von der jeweiligen Wirtschaftsordnung — die Vorstellung, daß sie wegen dieser besonderen Position in der Ge-

samtwirtschaft einer Sonderbelastung unterliegen müßten.

Dieses meist emotional und nicht rational begründete Vorurteil läßt sich — wie die Erfahrung zeigt — nur schwer mit rationalen Argumenten abbauen. Die wirtschaftliche Macht ist aber u. E. keine Steuerbemessungsgrundlage. Durch wirtschaftliche Macht begründete Marktpositionen, Vorteile in der Beschaffungs-, Preis-, Absatz- und Finanzierungspolitik, größere Krisenfestigkeit u. a. sind Komponenten, die sich im Gewinn niederschlagen und folglich bei den Anteilseignern der Besteuerung unterliegen. Sollen wirtschaftliche Marktpositionen aus politischen Überlegungen eingeschränkt werden, so ist eine steuerliche Sonderbelastung dazu kein geeignetes Instrument, wenn man sonst eine Besteuerung nach dem Prinzip der Gleichmäßigkeit anstrebt. Abgesehen davon zeigt die Erfahrung, daß die heutige Form der Besteuerung nicht geeignet ist, die Bildung wirtschaftlicher Marktpositionen einzuschränken.

Wirkungen der Doppelbelastung

Die Doppelbelastung der in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne hat im wesentlichen folgende Wirkungen: ²⁾

- ☐ Sie ist ein Verstoß gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von in Betrieben erzielten Gewinnen und damit gegen das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung.
- ☐ Sie beeinflusst die Wahl der Rechtsform und hat zum Zwecke der Steuervermeidung zur Bildung von Rechtsformen geführt (GmbH & Co., AG & Co., Doppelgesellschaften), die im Gesellschaftsrecht nicht vorgesehen sind und in der Regel nur aus steuerlichen Überlegungen gegründet werden.
- ☐ Sie beeinflusst negativ den Wechsel der Rechtsform, insbesondere die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, soweit das Körperschaftsteuerrecht eine gewinnerhöhende Auflösung stiller Rücklagen bei der Umwandlung verlangt.
- ☐ Sie benachteiligt die Eigenfinanzierung, da sie die Verzinsung des Eigenkapitals als Gewinn besteuert, während die Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben abgezogen werden. Dadurch können negative Auswirkungen auf die Kapitalstruktur und über die Rendite der Beteiligungspapiere auf das Kapitalangebot entstehen.

²⁾ Vgl. dazu folgende Beiträge des Verfassers zur Steuerreform: Möglichkeiten und Grenzen einer großen Steuerreform, DStR 1971, S. 199 ff.; Zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Teil I: Die Körperschaftsteuer, DStR 1971, S. 263 ff.; Grundprobleme der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerreform, ZfB 1971, S. 502 ff.; Die GmbH in der Körperschaftsteuerreform, GmbH-Rundschau 1971, S. 245 ff.

¹⁾ Vgl. Kapitalstruktur und Ertragsverhältnisse der Unternehmen, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, April 1970, S. 22.

☐ Sie führt in Verbindung mit dem gespaltenen Körperschaftsteuersatz zu einem Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Anteilseignern und zwischen verschiedenen Gruppen von Anteilseignern. Da durch Ausschüttung der Gewinne die Körperschaftsteuerbelastung vermindert wird, sind Gesellschafter mit geringen durchschnittlichen Einkommensteuersätzen für hohe Ausschüttungen und gegen eine Thesaurierung von Gewinnen, selbst wenn diese vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt dringend erforderlich wäre.

Gesellschafter mit hohen durchschnittlichen Steuersätzen sind in der Regel trotz des höheren Körperschaftsteuersatzes für die Bildung hoher Rücklagen — selbst wenn die Gesellschaft eine Selbstfinanzierung in diesem Umfang nicht wünscht —, um die Einkommensteuerbelastung hinauszuschieben. Im Falle privaten Besitzes — außer bei wesentlicher Beteiligung innerhalb der letzten 5 Jahre oder im Falle von Spekulationsgewinnen — werden Kurssteigerungen durch Rücklagenbildung der Barausschüttung auch deshalb vorgezogen, weil Veräußerungsgewinne beim Verkauf von Anteilen einkommensteuerfrei sind.

☐ Sie behindert eine breit gestreute Vermögensanlage in Beteiligungspapieren infolge der durch die doppelte Steuerbelastung eintretenden Schmälerung der Nettoerndite und des Interessengegensatzes zwischen der Gesellschaft und kleinen Anteilseignern.

Erhebliche Komplizierung des Steuerrechts

Die Doppelbelastung muß durch eine Anzahl von Sonderregelungen sichergestellt werden. Das hat eine erhebliche Komplizierung des Steuerrechts zur Folge. Die wichtigsten Sonderregelungen sind

☐ der durch die Rechtsprechung entwickelte Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung, der zu umfangreichen Auseinandersetzungen der Betriebe mit der Finanzverwaltung führt, und

☐ die Erfassung bisher nicht versteuerter Vermögensmehrungen (stille Rücklagen) durch die Körperschaftsteuer vor Wegfall der subjektiven Steuerpflicht, z. B. bei der Umwandlung, der Fusion, der Liquidation und der Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland.

Das geltende Körperschaftsteuerrecht ist auch dadurch besonders kompliziert und unübersichtlich geworden, daß die Doppelbelastung in einigen Fällen, in denen sie entweder in allzu krassem Gegensatz zu betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen steht oder sich Gruppeninteressen durchsetzen konnten, durch Sonderregelungen gemildert wird. Die wichtigsten dieser Regelungen sind:

☐ ermäßigte Steuersätze für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen;

☐ Sondertarif für personenbezogene Kapitalgesellschaften;

☐ Sondertarife für Genossenschaften, Kreditinstitute u. a.;

☐ Schachtelprivileg und Organschaft zur Vermeidung der zwei- oder mehrfachen Körperschaftsteuerbelastung von Gewinnen aus Beteiligungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften;

☐ Umwandlungssteuergesetze zur Erleichterung der Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften. Diese Umwandlungen werden dann steuerlich behindert oder unmöglich gemacht, wenn die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft zuvor ihre stillen Rücklagen noch der Körperschaftsteuer unterwerfen muß.

Ein weiterer Mangel des geltenden Rechts besteht darin, daß ausländische Anteilseigner an inländischen Kapitalgesellschaften infolge des gespaltenen Körperschaftsteuertarifs steuerlich besser gestellt werden als inländische Anteilseigner (begünstigender Ausländereffekt).

Ersatzlose Beseitigung nicht möglich

Die Konsequenz dieses Katalogs negativer Auswirkungen müßte die Abschaffung der Körperschaftsteuer sein. Eine ersatzlose Beseitigung der Körperschaftsteuer mit dem Hinweis, daß die in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne dann ebenso wie die in Personengesellschaften angefallenen Gewinne der Einkommensteuer bei den Gesellschaftern unterliegen würden und damit die Gleichbehandlung erreicht wäre, ist technisch nicht möglich, weil die Gewinne nur dann von der Einkommensteuer erfaßt werden können, wenn

BIBLIOGRAPHIE DER WIRTSCHAFTSPRESSE

Herausgeber: HWWA - Institut für Wirtschaftsforschung - Hamburg
Quellennachweis mit Legende zu Aufsätzen aus ausländischen Fachzeitschriften (monatlich rd. 350 Titel)

Jahresbezugspreis DM 180,—

VERLAG WELTARCHIV GMBH · 2 HAMBURG 36 · NEUER JUNGFERNSTIEG 21

— wie im geltenden Recht bei den Personengesellschaften — eine einheitliche Gewinnfeststellung in der Unternehmung und eine Zurechnung der Gewinnanteile auf die Gesellschafter möglich ist. Die zugerechneten Gewinne unterliegen — unabhängig ob sie entnommen oder im Betriebe belassen werden — bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer. Die Gesellschaft ist nicht einkommensteuerpflichtig.

Ein solche Zurechnung des gesamten Gewinns ist auch bei Kapitalgesellschaften nur möglich, wenn die Gesellschafter den Veranlagungsbehörden namentlich bekannt sind, so daß eine Erfassung ihrer Gewinnanteile im Rahmen der Einkommensteuer sichergestellt ist. Anonyme Anteilseigner von Aktiengesellschaften können nur in dem Umfange zur Einkommensteuer herangezogen werden, in dem sie Gewinnanteile erhalten haben. Die auf Rücklagen überführten Gewinne würden erst bei einer u. U. nach Jahren oder Jahrzehnten erfolgenden Auflösung der Rücklagen der Besteuerung unterworfen werden. Das verstößt eindeutig gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da bei Unternehmungen, bei denen eine einheitliche Gewinnfeststellung möglich ist, die Gesellschafter auch auf die nicht ausgeschütteten Gewinnanteile sofort Einkommensteuer entrichten müssen, während die Selbstfinanzierung der Gesellschaften mit anonymen Gesellschaftern außerordentlich begünstigt würde, da auch die offene Form der Selbstfinanzierung aus noch un versteuerten Gewinnen erfolgen könnte. Es muß deshalb ein Verfahren gefunden werden, das auch die thesaurierten Gewinne der Besteuerung in einer Weise unterwirft, daß im Endergebnis der gesamte erzielte Gewinn nur der Einkommensteuer, und zwar mit dem individuellen Steuersatz jedes einzelnen Anteilseigners unterliegt.

Allein praktikierbares Anrechnungssystem

Zur Reform der Körperschaftsteuer ist eine Anzahl von Vorschlägen gemacht worden (Teilhabersteuer, Dividendenabzugsverfahren, Anrechnungssystem). Die Steuerreformkommission hat sie im einzelnen geprüft und ist zu dem Ergebnis gekommen, daß allein das Anrechnungssystem, wenn es in bestimmter Weise gestaltet wird, praktikierbar ist, während die beiden anderen Systeme teils an ihrer Kompliziertheit für die Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen, teils an dem Umstand scheitern, daß sie wegen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und den darin praktizierten Regeln, die nicht einseitig aufgegeben werden können, zu einer Verstärkung des begünstigenden Ausländereffekts führen.

Die Bundesregierung ist dem Vorschlag der Steuerreformkommission im Grundsatz gefolgt

und hat in ihren Beschlüssen zur Steuerreform und über die steuerlichen Eckwerte das Anrechnungssystem im Prinzip akzeptiert und an dieser Auffassung bisher festgehalten, obwohl der Parteitag der SPD zur Steuerreform dieses Körperschaftsteuersystem aus ideologischen Gründen abgelehnt hat. Noch liegt zwar kein Regierungsentwurf vor, jedoch basiert der Referentenentwurf eines KStG 1974 auf dem Anrechnungssystem, wenn er sich auch in manchen Details von den Vorschlägen der Steuerreformkommission unterscheidet.

Behandlung der thesaurierten Gewinne

Beim Anrechnungssystem wird der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft — unabhängig davon, ob er ausgeschüttet oder thesauriert wird — einer proportionalen Körperschaftsteuer unterworfen. Soweit der Gewinn ausgeschüttet wird, wird der auf die Ausschüttung entfallende Teil der Körperschaftsteuer den Anteilseignern als Vorauszahlung auf ihre persönliche Einkommensteuerschuld angerechnet. In diesem Umfange wird folglich die Doppelbelastung der Gewinne sofort vermieden. Die von der Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtete Körperschaftsteuer ist wie die Kapitalertragsteuer eine Steuervorauszahlung für die Gesellschafter. Ist der individuelle Einkommensteuersatz eines Anteilseigners niedriger als der Körperschaftsteuersatz, so hat der Anteilseigner in Höhe der Differenz beider Steuersätze einen Anrechnungs- oder Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt; die Rendite seines Anteils ergibt sich also aus der Barausschüttung und der Differenz zwischen Steuergutschrift und tatsächlicher Einkommensteuerbelastung.

Soweit die Gewinne thesauriert werden, bleibt die Belastung mit Körperschaftsteuer zunächst bestehen. Eine Anrechnung auf die Einkommensteuer der Anteilseigner erfolgt erst, wenn die Rücklagen zu einem späteren Zeitpunkt als Gewinne ausgeschüttet oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln aufgelöst werden oder wenn das Unternehmen liquidiert wird. Auf die Gesamtlebensdauer eines Unternehmens bezogen wird die während dieser Zeit insgesamt entrichtete Körperschaftsteuer in vollem Umfange auf die Einkommensteuerschuld der Anteilseigner angerechnet. Eine Doppelbelastung kann also nicht eintreten, der in einer Kapitalgesellschaft erzielte Totalgewinn wird nach den gleichen Prinzipien besteuert wie der in einer Personengesellschaft erzielte Totalgewinn.

Je größer der thesaurierte Teil der Gewinne ist, desto stärker wirkt sich beim Anrechnungssystem

allerdings die zeitliche Verzögerung der Anrechnung der auf die nicht ausgeschütteten Gewinne entrichteten Körperschaftsteuer für die Anteilseigner aus, deren durchschnittlicher Einkommensteuersatz unter dem Körperschaftsteuersatz liegt. Die Anteilseigner haben deshalb ein Interesse an möglichst hohen Ausschüttungen, da die Rendite ihrer Anteile durch die Steuergutschrift vergrößert wird, und zwar in um so größerem Maße, je niedriger ihr Einkommensteuersatz ist. Die Folge ist ein echter Interessengegensatz zwischen Anteilseigner und Verwaltung.

Im Anrechnungsverfahren wird das Schachtelprivileg entbehrlich. Gleiches gilt für die Organschaft, soweit sie die Doppel- oder Mehrfachbelastung von Beteiligungsgewinnen betrifft. Da sie aber außerdem die Aufgabe hat, innerhalb von Konzernen einen Verlustausgleich zu ermöglichen, sollte sie beibehalten werden.

Der Steuertatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung wird weitgehend entschärft, da die Körperschaftsteuer auf Gewinnausschüttungen voll angerechnet wird und folglich eine Minderung des Gewinns durch überhöhte Betriebsausgaben (z. B. überhöhte Gehälter geschäftsführender Gesellschafter [Lohnsteuer]) teilweise überflüssig macht.

Auch Sonderregelungen zur Sicherung der körperschaftsteuerlichen Erfassung stiller Rücklagen bei Umwandlung, Fusion und Liquidation werden überflüssig, da die Doppelbelastung beseitigt ist.

Auswirkungen auf die Wahl der Rechtsform

Die trotz genereller Beseitigung der Doppelbelastung eintretende temporäre Körperschaftsteuerbelastung der thesaurierten Gewinne hat zwar zur Folge, daß die im geltenden Recht bestehende Diskriminierung der Eigenfinanzierung der Kapitalgesellschaften im Vergleich zur Fremdfinanzierung grundsätzlich vermieden wird, daß aber im Gegensatz zur Teilhabersteuer bei der steuerlichen Belastung der zur Selbstfinanzierung zurückbehaltenen Gewinne keine völlige Gleichbehandlung erreicht wird. Das gilt insbesondere für solche Gesellschaften, deren Gesellschafter einen wesentlich unter dem Spitzensatz liegenden Einkommensteuersatz haben, der bei Personengesellschaften auch auf die nicht entnommenen Gewinne angewendet wird.

Da dieser Unterschied sich insbesondere bei kleineren und mittleren Unternehmen auswirken wird, werden seine Folgen für die Wahl der Rechtsform davon abhängen, ob auf Grund des Verhältnisses der Gesellschafter zueinander eine Vollausschüttung der Gewinne und eine teilweise Wiedereinlage zur Finanzierung möglich ist. Soweit dieses

Verfahren nicht funktioniert — und das wird häufig der Fall sein — verliert die GmbH & Co. auch im Anrechnungssystem ihre Attraktivität nicht. Der Vorteil dieser Rechtsform, die auf die Kommanditeinlagen entfallenden Gewinne auch im Falle der Thesaurierung nur dem individuellen Einkommensteuersatz der Gesellschafter unterwerfen zu müssen, dennoch aber die Haftung aller natürlichen Personen, die an der Gesellschaft beteiligt sind, auf die Einlagen zu beschränken, bleibt also erhalten. Das Anrechnungssystem mildert zwar den Einfluß der Besteuerung auf die Wahl der Rechtsform, beseitigt ihn aber nicht.

Auswirkungen auf die Finanzierung

Der im geltenden Recht bestehende Interessengegensatz zwischen Anteilseignern mit hohem und Anteilseignern mit niedrigem persönlichen Einkommensteuersatz bei der Selbstfinanzierung wird abgeschwächt. Im geltenden Recht bevorzugen Anteilseigner mit hohem Einkommensteuersatz eine Selbstfinanzierung im Wege der Rücklagenbildung statt im Wege der Ausschüttung und Wiedereinlage, da sie beim erstgenannten Verfahren die Kumulation von Körperschaftsteuer und hohem Einkommensteuersatz vermeiden, während für Anteilseigner mit niedrigem persönlichen Einkommensteuersatz die zweite Methode vorteilhafter ist, wenn die Summe aus Körperschaftsteuer und niedrigem Einkommensteuersatz (plus Gesellschaftsteuer) geringer ist als der normale Körperschaftsteuersatz für zurückbehaltene Gewinne (die Grenze liegt einschließlich Ergänzungsabgabe zwischen 35 und 37 %).

Da im Anrechnungssystem eine Erstattung der Differenz zwischen Körperschaftsteuer und niedriger persönlicher Einkommensteuer nur für ausgeschüttete Gewinne erfolgt, haben alle Anteilseigner, deren Einkommensteuersatz unter dem Körperschaftsteuersatz liegt, grundsätzlich eine Präferenz für Ausschüttung und Wiedereinlage, wenn ein Teil des Gewinns zur Selbstfinanzierung verwendet werden soll.

Benachteiligung der Selbstfinanzierung nicht ausgeschlossen

Es ist jedoch festzustellen, daß das Anrechnungssystem eine Benachteiligung der Selbstfinanzierung derjenigen Unternehmungen nicht ausschließen kann, die den Weg der totalen Gewinnausschüttung (zum Zwecke der Anrechnung der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern) und der teilweisen Wiedereinlage durch die Anteilseigner nicht gehen können. Das sind zwar in erster Linie Gesellschaften mit anonymem Anteilsbesitz, zweifellos ist dieser Weg aber auch bei der GmbH um so schwieriger, je

größer der Kreis der Anteilseigner und je unterschiedlicher deren Interessenlage im Hinblick auf Ausschüttung und Thesaurierung von Gewinnen ist, es sei denn, im Gesellschaftsvertrag wird im Falle von Totalausschüttungen vorgesehen, daß die Geschäftsführung zum Zwecke der Unternehmensfinanzierung die Wiedereinlage bestimmter Gewinnanteile fordern kann.

Die Benachteiligung bei der Unternehmensfinanzierung durch Rücklagenbildung besteht darin, daß bei dem vorgesehenen Steuersatz von 56 % einer Gesellschaft nur 44 von 100 Gewinn verbleiben, während ein entsprechender Gewinn bei Personengesellschaften durch die Einkommensteuer in Höhe des individuellen Steuersatzes der Gesellschafter gekürzt wird. Dieser Satz liegt bei kleineren und mittleren Personengesellschaften in der Regel erheblich unter dem Einkommensteuerspitzensatz von 56 %. Würde eine GmbH, bei der der Weg der Vollausschüttung und Wiederaufführung von Gewinnanteilen nicht gangbar ist, über Rücklagen finanzieren, so wäre sie erheblich schlechter als eine Personengesellschaft gestellt, wenn sowohl die Gesellschafter der Personengesellschaft als auch der GmbH eine erheblich unter 56 % liegende Einkommensteuerbelastung hätten. Aber auch wenn die Vollausschüttung und Wiederaufführung praktiziert werden kann, ist dieser Weg nicht nur verwaltungsmäßig komplizierter als die einheitliche Gewinnfeststellung, sondern belastet auch die Liquidität der GmbH stärker als die einer vergleichbaren Personengesellschaft, da ja auf jeden Fall 56 % Körperschaftsteuer (und entsprechende Vorauszahlungen) zunächst einmal gezahlt werden müssen, bevor das Verfahren der Anrechnung bzw. Erstattung anläuft.

Diese Überlegungen sprechen für eine Herausnahme der GmbH aus der Körperschaftsteuerpflicht.

Behandlung von Kapitalerhöhungen

Der Nachteil, daß das Verfahren der Ausschüttung und Wiedereinlage von Gewinnen bei Publikumsgesellschaften mit anonymem Anteilsbesitz in der Regel nicht durchführbar ist, läßt sich im Anrechnungssystem dadurch vermeiden, daß Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln (Überführung von Rücklagen in Nennkapital und Ausgabe von Zusatz-[Gratis-]aktien) wie Ausschüttungen behandelt werden, so daß die Anteilseigner den Erwerb der Zusatzaktien zwar als Gewinn zu versteuern haben, aber eine entsprechende Steuergutschrift erhalten, so daß die von der Gesellschaft auf die Rücklagen entrichtete Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Anteilseigner angerechnet bzw. die Differenz erstattet wird, obwohl die Rück-

lagen nicht ausgeschüttet, sondern in Nennkapital umgewandelt werden.

Die Steuerreformkommission hat sich dafür ausgesprochen, daß Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln in dieser Weise behandelt werden, damit die Gesellschaften von Zeit zu Zeit die auf den Rücklagen lastende Körperschaftsteuer bei den Anteilseignern zur Anrechnung gelangen lassen können. Der Referentenentwurf schließt sich diesem Vorschlag nicht an, da nach Auffassung des BMWF sonst die Steuerausfälle so hoch würden, daß das Anrechnungsverfahren nicht eingeführt werden könnte. Dieses Argument ist nicht einleuchtend und erweckt den Verdacht, daß den anonymen Kapitalgesellschaften die mögliche Beseitigung der Doppelbelastung nicht voll zugute kommen soll, weil man sich scheinbar noch immer nicht von der Vorstellung freigemacht hat, daß die großen Publikumsaktiengesellschaften als „Unternehmungen an sich“ einer gesonderten Besteuerung unterliegen sollen. Damit wird ein von der Steuerreformkommission als unabdingbar angesehener Bestandteil aus dem Anrechnungssystem herausgebrochen und seine auf tendenzielle Beseitigung der Doppelbelastung gerichtete Zielsetzung aus gesellschaftspolitischen Überlegungen verwässert.

Die Anrechnung im Referentenentwurf eines EStG 1974

Ebenso wie bei der Umsatzsteuerreform beruht auch bei der Körperschaftsteuerreform der Systemwechsel zwar auf einem einfachen theoretischen Grundgedanken, erfordert aber bei der praktischen Durchführung die Lösung einer Anzahl komplizierter technischer Einzelprobleme, die im Endergebnis nicht zu einer Vereinfachung, sondern zu einer Komplizierung des Steuerrechts führt.

Die Reform der Körperschaftsteuer berührt das Einkommensteuergesetz mindestens ebenso stark wie das Körperschaftsteuergesetz, weil die entscheidende Systemänderung, nämlich die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld der Anteilseigner, im Einkommensteuergesetz geregelt werden muß. Die Anrechnung der Körperschaftsteuer erfordert zwei grundlegende Vorschriften im Einkommensteuergesetz:

□ Es muß bestimmt werden, daß bei der Ermittlung der Steuerschuld neben den Einkommensteuervorauszahlungen und den durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) auch die auf der Gewinnausschüttung einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft lastende Körperschaftsteuer anzurechnen ist. Eine entsprechende Regelung enthält § 121 Abs. 1 Ziff. 2 EStG 1974 (RE).

□ Es muß bestimmt werden, daß zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch die auf den Gewinnausschüttungen einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft lastende Körperschaftsteuer zählt, d. h. die Einkünfte aus Kapitalvermögen um die nach § 121 anrechenbare Körperschaftsteuer zu erhöhen sind. Die entsprechende Vorschrift findet sich in § 57 Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1974 (RE).

Die steuerlichen Eckwerte der Bundesregierung sehen für die Körperschaftsteuer einen einheitlichen Steuersatz von 56 % vor. Er entspricht dem Einkommensteuersatz.

Die anrechenbare Körperschaftsteuer ist folglich $\frac{100 \times 56}{100 - 56}$ v. H. der

Dividende, das sind 127,27 % oder 14/11 der Dividende. Hat ein Betrieb einen Gewinn von 100 000 DM erzielt, so hat er 56 000 DM Körperschaftsteuer zu zahlen. Schüttet er den Rest von 44 000 DM aus, so haben die Empfänger nicht nur diese Dividende von 44 000 DM, sondern auch die Körperschaftsteuer von 56 000 DM (= 14/11 von 44 000) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu deklarieren und können diese Körperschaftsteuer von ihrer Einkommensteuerschuld abziehen bzw. erhalten — soweit für sie ein niedrigerer Einkommensteuersatz in Betracht kommt — eine Erstattung in Höhe der Differenz zwischen der Steuergutschrift und der Einkommensteuerschuld auf die Dividende zuzüglich der Körperschaftsteuer.

Der Referentenentwurf sieht vor, daß sämtliche steuerfrei vereinnahmten Gewinne³⁾, die zur Ausschüttung gelangen, einer sog. Ausgleichsteuer⁴⁾, d. h. einer Abgabe besonderer Art in Höhe des Körperschaftsteuersatzes, also in Höhe von 14/11 der Gewinnausschüttung unterworfen werden und somit jede Weiterleitung der Steuerbefreiungen der Kapitalgesellschaft an die Anteilseigner unterbunden wird.

Diese Ausgleichsteuer ist von der Gesellschaft zu entrichten. Dafür erhalten die Anteilseigner eine entsprechende Steuergutschrift. Der Vereinfachungseffekt dieser Ausgleichsteuer liegt darin, daß jede Gewinnausschüttung — unabhängig davon, ob sie aus versteuerten oder steuerbefreiten Gewinnen stammt — den Mechanismus der Anrechnung beim Anteilseigner auslöst, d. h. der Anteilseigner muß die für ihn von der Gesellschaft entrichtete Körperschaft- oder Ausgleichsteuer seinem Einkommen hinzurechnen und kann sie dann von seiner Steuerschuld abziehen.

Dieses Verfahren des Referentenentwurfs ist zwar vergleichsweise einfach, es stellt aber einen Sy-

stembruch dar, weil es die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft steuerlich nicht so stellt, wie die Gesellschafter einer Personengesellschaft. Es macht auch Gewinnausschüttungen einkommensteuerpflichtig, die — wenn sie aus einer Personengesellschaft bezogen worden wären — einkommensteuerfrei geblieben wären. Steuerbefreiungen haben bei Kapitalgesellschaften folglich nur so lange Bedeutung, wie die steuerbefreiten Gewinne thesauriert werden können. Sobald sie ausgeschüttet werden, erfolgt eine Nachversteuerung mit der Ausgleichsteuer, und die Steuerbefreiung geht nachträglich verloren.

Behandlung von Altrücklagen

Bei der Einführung des Anrechnungssystems ergibt sich — ähnlich wie beim Übergang vom Brutto- zum Netto-Umsatzsteuersystem das Problem der Behandlung der Altvorräte und Altanlagen — die Notwendigkeit einer Regelung der steuerlichen Behandlung der Gewinnausschüttungen aus Altrücklagen. Eine Anwendung des normalen Anrechnungsmechanismus erscheint nicht gerechtfertigt, weil sonst diejenigen Gesellschaften bevorzugt würden, die vor Inkrafttreten des Anrechnungssystems geringe Ausschüttungen und hohe Rücklagenbildung vorgenommen haben. Sie könnten dann die unter der Geltung des alten Körperschaftsteuerrechts gebildeten Rücklagen im Falle der Ausschüttung der Doppelbelastung entziehen, was bei sofortiger Ausschüttung der Gewinne nicht möglich gewesen wäre.

Um beim Anteilseigner für jede Gewinnausschüttung — unabhängig davon, ob sie aus versteuerten, unversteuerten oder ermäßigt besteuerten Vermögensmehrungen oder aus Altrücklagen stammt — das gleiche Verfahren der Anrechnung anwenden zu können, unterwirft der Referentenentwurf auch Gewinnausschüttungen aus Altrücklagen der Ausgleichsteuer von 14/11 der Ausschüttung.

Abschließend kann festgestellt werden, daß das Anrechnungsverfahren zwar eine Anzahl steuer-technischer Probleme enthält, durch die die Körperschaftbesteuerung im Verhältnis zum geltenden Recht nicht einfacher, insgesamt aber wohl auch nicht komplizierter wird, daß aber die Beseitigung der gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßenden Doppelbelastung der in Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne — auf kurze Sicht für die ausgeschütteten, auf lange Sicht für alle erzielten Gewinne — und der aufgezeigten Folgen der Doppelbelastung eine erhebliche Verbesserung gegenüber dem derzeitigen Rechtszustand darstellt und deshalb auf jeden Fall — und zwar auch unabhängig vom Schicksal der großen Steuerreform — durchgeführt werden sollte.

³⁾ Z. B. steuerfreie Zinsen (§ 3 a EStG), Sanierungsgewinne, steuerfreie Auslandseinkünfte, steuerfreie Investitionszulagen.

⁴⁾ Vgl. § 18 KStG 1974 (RE).