

§ 40

Ausnahmen von der Körperschaftsteuererhöhung

idF des KStG 1991 v. 11. 3. 91 (BGBl. I S. 638; BStBl. I Sonder-Nr. 1/1991 S. 135),
geändert durch das StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774)

Die Körperschaftsteuer wird nach § 27 nicht erhöht, soweit

1. für die Ausschüttung der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 als verwendet gilt;
2. ... Text wie 1. auf weißen Blättern;
3. ... Text wie 2. auf weißen Blättern.

²Nummer 3 gilt nicht, soweit die Gewinnausschüttung auf Anteile entfällt, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art.

Autor: Friedrich **Wrede**, Oberfinanzpräsident aD, Freiburg
Gesamtverantwortlicher Herausgeber:
Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1:
Wegfall der KStErhöhung bei Verwendung von EK 01**

Änderung: Nach der *durch das StandOG v. 13. 9. 93* (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) eingefügten neuen Nr. 1 erhöht sich die KSt. auch nicht, wenn EK 01 als für die Ausschüttung verwendet gilt.

Grund und Bedeutung der Einfügung: Der Wegfall der KStErhöhung bei Verwendung von EK 01 ist eine Folgerung aus der neuen Vorschrift des § 8 b Abs. 1, die das Anrechnungsverfahren im Bereich der zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichteten Körperschaften durch die Freistellungsmethode ersetzt, soweit EK 01 als für eine Ausschüttung oder für eine sonstige Leistung iSd. § 41 verwendet gilt. Gilt dieser Teilbetrag als verwendet, bleiben die Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG insoweit bei der Ermittlung des Einkommens der empfangenden Körperschaft außer Ansatz. Auf diese Weise soll insbesondere die Gründung inländischer Holdinggesellschaften mit Auslandsbeteiligungen erleichtert werden (vgl. die Begr. des RegE zum StandOG, BTDrucks. 12/4487 S. 41).

Mit der Regelung des § 8 b Abs. 1 wurde der Erhöhung der KSt. nach § 27 die Grundlage entzogen. Das Anrechnungsverfahren ist dadurch gekennzeichnet, daß die KSt. der ausschüttenden Körperschaft durch die Steuer der Anteilseigner ersetzt wird. Bleiben die Gewinnanteile bei der empfangenden Körperschaft aber stfrei, so besteht insoweit kein Anlaß, ihre KSt. anzurechnen und bei der ausschüttenden Körperschaft kein Grund für eine KStErhöhung. Gilt

für eine Gewinnausschüttung neben EK 01 auch anderes Eigenkapital als verwendet, entfällt die KStErhöhung und die KStAnrechnung bei den Anteilseignern nur für den Teil der Gewinnausschüttung oder sonstigen Leistung iSd. § 41, der aus dem EK 01 stammt.

Erstmalige Anwendung: Es gilt die gleiche Regelung wie für die erstmalige Anwendung der geänderten Fassung des § 27. Vgl. Erl. zu § 27 auf grünen Blättern.

Anmerkungen:

Verhältnis zur Besteuerung beim Ausschüttungsempfänger

§ 40 Nr. 1 regelt die Behandlung ausländischer Einkünfte bei der ausschüttenden unbeschr. stpfl. KapGes. oder sonstigen Körperschaft iSd. § 43, genauer gesagt den Verzicht auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (KStErhöhung), wenn für eine Ausschüttung (aus stfreien ausländischen Einkünften gespeistes) EK 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1) als verwendet gilt (§ 28 Abs. 3).

Auf der Ebene des Ausschüttungsempfängers ist zu unterscheiden: Ist der Ausschüttungsempfänger

- ▷ eine unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 6 KStG, so sind Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG körperschaftsteuerfrei (§ 8 b Abs. 1 KStG);
- ▷ eine natürliche Person, dann fehlt eine dem § 8 b KStG entsprechende Befreiungsvorschrift; die Folge ist, daß die Ausschüttungen voll der ESt. unterliegen, ohne daß eine KStAnrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG erfolgen könnte.

Das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht erlaubt also auch nach dem StandOG nicht die stfreie „Durchschüttung“ stfreier ausländischer Einkünfte an natürliche Personen als Gesellschafter, wie sie die Wirtschaft seit langem fordert (vgl. *Wohlschlegel*, FR 1976 S. 243; *Mayer-Wegelin*, BB 1976 S. 1599; *Brezing*, AG 1979 S. 244; *Ritter*, BB 1983 S. 325; *ISFuSt*. Brief Nr. 249). Eine solche Durchleitung wurde nicht zugelassen, weil man in dem Standort Deutschland dadurch Kapitalflucht fürchtete (vgl. *Zeitler/Krebs*, DB 1993 S. 1051, 1052).

Folgende alternative Möglichkeiten wurden erwogen:

- ▷ eine pauschale Anrechnung ausländischer Steuern beim Anteilseigner (in Höhe von $\frac{3}{7}$ der Dividende): auch dabei ließe sich die Förderung von Direktinvestitionen in Niedrigsteuereändern nicht vermeiden (vgl. *Zeitler/Krebs* aaO), oder
- ▷ eine Einbeziehung ausländischer Steuern in das Anrechnungsverfahren in Anlehnung an § 26 KStG
 - durch Einstellung von Auslandsgewinnen in das EK 30/EK 45,
 - durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die ausl. Steuer wie für deutsche KSt. und
 - durch Anrechnung auf die Steuer des Anteilseigners, soweit EK 30/EK 45 als für die Ausschüttung verwendet gilt (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG).

Diesem Vorschlag folgte eine Beschlußempfehlung des FinAussch. des BT (BTDrucks. 12/5016 S. 95), die aber im Vermittlungsausschuß scheiterte (BTDrucks. 12/5341). Aufgrund einer gemeinsamen Entschließung von BR und BT soll das Vorhaben der Beseitigung der Doppelbelastung auch für natürliche Personen weiter verfolgt werden (Plenarprotokoll der 659. Sitzung des BR v. 9. 7. 93; vgl. *Zeitler*, BB 1993 S. 1704, 1707 Fn. 15; *Dötsch*, DB 1993 S. 1790; *Wolff*, *ISr* 1993 S. 454).