

## II. Besteuerung der Kapitalgesellschaften

- I. Rückkehr zur klassischen Körperschaftsteuer kombiniert mit Halbeinkünfteverfahren (Fallbesprechung)
  - a) Besteuerung offener Ausschüttungen nach dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG)

### Fall I (Dr. Hey)

A, B und C sind zu gleichen Teilen an der X-GmbH beteiligt. B hält seine Beteiligung im Betriebsvermögen. Der individuelle Einkommensteuersatz des A beträgt 0%, des B 30% und des C 48,5%.

Im Jahr 2001 wird ein Gewinn der GmbH nach Gewerbesteuer von 300.000 DM erwirtschaftet. Im Mai 2002 beschließt die Gesellschafterversammlung, den gesamten Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001 an die Gesellschafter auszuschütten.

Welche steuerlichen Folgen hat die Ausschüttung?

**Schrifttum:** BAREIS, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, 133; BAUER/EGGERS, Zum Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Unternehmenssteuerreform, StuB 2000, 459; DÖTSCH/PUNG, Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung, DB 2000 Beilage Nr. 4; GROTHERR, Das neue Körperschaftsteuersystem mit Anteilseignerentlastung bei der Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen, BB 2000, 833; FLEISCHMANN, Mögliche Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens auf die Anlageentscheidung des privaten Investors, StuB 2000, 615; HARLE, Die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften nach der Unternehmenssteuerreform 2001, SteuerStud 2000, 104; MATTERICH/SEMMER, Kritische Anmerkungen zur geplanten Substitution des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems durch das sogenannte „Halbeinkünfteverfahren“ im Zuge des Steuersenkungsgesetzes, BB 2000, 1377; PEZZER, Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, StuW 2000, 144; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001 – Erste Analyse des Regierungsentwurfs aus Beratersicht, DSIR 2000, 353; SCHIFFERS, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner nach dem Regierungsentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 205; VAN LISHAUI, Der kleine Aktionär in der großen Unternehmensteuerreform, FR 1999, 938; DFRS., Die Reform der Unternehmensbesteuerung aus Gesellschaftersicht, StuW 2000, 182

## Lösungshinweise:

### I. Grundzüge des Halbeinkünfteverfahrens

#### 1. Einordnung des Systems

Auf Vorschlag der Brühler Empfehlungen (BMF-Schriftenreihe Heft 66) vollzieht das StSenkG den Wechsel vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystem zum sog. Halbeinkünfteverfahren. Hierbei handelt es sich um ein klassisches Körperschaftsteuersystem der Doppelbelastung mit partieller Entlastung auf der Ebene des Anteilseigners. Grundidee ist es, durch die Kombination einer niedrigen Körperschaftsteuer und einer niedrigen (halben) Einkommensteuer eine ertragsteuerliche Einmalbelastung herzustellen, die zumindest annäherungsweise den Belastungswirkungen des substituierten Vollanrechnungssystems entsprechen soll. Der niedrige Körperschaftsteuersatz von 25% ist damit nicht nur Maßnahme zur Entlastung thesaurierter Gewinne der Kapitalgesellschaft, sondern auch Systembestandteil der Dividendenbesteuerung. Ähnliche – auch als „Shareholder-Relief-Systeme“ bezeichnete – Körperschaftsteuersysteme werden in Luxemburg und Österreich (Halbsatzverfahren) zur Anwendung gebracht.

Hauptgrund für den Systemwechsel war die in den letzten Jahren laut gewordene Kritik am Anrechnungsverfahren (Kompliziertheit, Mißbrauchsanfälligkeit, fehlende Europarechtstauglichkeit). Daneben dient die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens auch der Gegenfinanzierung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes.

#### 2. Belastungswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens

Als klassisches System zieht das Halbeinkünfteverfahren für einen Großteil der Anteilseigner im Vergleich mit dem Anrechnungssystem Mehrbelastungen nach sich. Entgegen der Gesetzesbegründung führt das Halbeinkünfteverfahren nur für Anteilseigner mit hohem individuellen Einkommensteuersatz zu einer weitgehenden Vermeidung der Doppelbelastung in „pauschaler Form“. Exakt entspricht die Belastung durch das Halbeinkünfteverfahren dem Anrechnungsverfahren nur bei einem Einkommensteuersatz von 40%. Dagegen werden Dividendenbezieher mit niedrigem Einkommensteuersatz deutlich höher belastet als bisher; Dividendenbezieher mit individuellem Einkommensteuersatz über 40% erhalten einen Vorteil gegenüber der bisherigen Rechtslage. Aufgrund des bis zum Jahr 2005 auf 42% sinkenden Einkommensteuersatzes nimmt der relative Vorteil von Dividendeneinkünften jedoch auch für Dividendenbezieher mit hohem Einkommen in den nächsten Jahren deutlich ab. Im Endzustand der Reform 2005 beträgt er nur noch maximal 1,25 Prozentpunkte.

Am deutlichsten macht sich der Systemwechsel im Anwendungsbereich des Sparerfreibetrags (§ 20 Abs. 4 EStG) bemerkbar. Zwar kommt es wegen der nur hälftigen Einbeziehung der Dividende in die Bemessungsgrundlage zu einer „Verdoppelung“ des Sparerfreibetrags. Damit bleiben Dividenden trotz der Halbierung des Freibetrags durch das StEntlG 1999/2000/2002 weiterhin in Höhe von 6000 DM im Rahmen der Einkommensteuer steuerfrei. Anders

als zuvor wird jedoch die Körperschaftsteuer in Höhe von 25% definitiv. Dies gilt auch für Anteilseigner mit Verlustverrechnungspotentialen.

I. Ebene der Kapitalgesellschaft								
1. Gewinn vor KSt.		100						
2. KSt.		25						
II. Ebene des Anteilseigners								
3. Persönlicher EStSatz		0%	15%	20%	30%	40%	45%	48,5%
4. Dividendeneinkünfte		75	75	75	75	75	75	75
5. Bemessungsgrundlage ESt. (1/2 Dividendeneinkünfte)		37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5	37,5
6. Einkommensteuerschuld		0	5,6	7,5	11,25	15	16,9	18,2
III. Steuerlast								
7. Steuer insgesamt		25	30,6	32,5	36,25	40	41,9	43,2
8. Nettodividende		75	69,4	67,5	63,75	60	58,1	56,8
9. Effektiver Steuersatz		25%	30,6%	32,5%	36,25%	40%	41,9%	43,2%
10. Mehr-/Minderbelastung im Verh. zur regulären EStBelastung ((9-3)-3)			104%	62,5%	20,8%	0%	-6,9%	-10,9%

## II. Zeitlicher Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens

Der zeitliche Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens ist in § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG gesetzestechnisch mit der in § 34 Abs. 10a KStG geregelten letztmaligen Anwendung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens verknüpft. Das Halbeinkünfteverfahren findet für solche Ausschüttungen Anwendung, für die auf der Ebene der KapGes. die Ausschüttungsbelastung nach §§ 27 ff. KStG aF nicht mehr herzustellen ist. Demnach gilt § 3 Nr. 40 EStG bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr für alle Ausschüttungen, die ab dem VZ 2002 vorgenommen werden (§ 34 Abs. 10a S. 1 Nr. 1 iVm Abs. 1 KStG). Ausschüttungen in 2001, die auf einem Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr beruhen, unterliegen noch dem Anrechnungsverfahren. Für „andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen“ (Vorabausschüttungen, vGA), die im VZ 2001 vorgenommen werden, gilt hingegen bereits das Halbeinkünfteverfahren (§ 34 Abs. 10a S. 1 Nr. 2 KStG). Bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ist das Halbeinkünfteverfahren erstmals für Ausschüttungen im Wirtschaftsjahr 2002/2003 anzuwenden (§ 34 Abs. 10a S. 1 Nr. 1 iVm § 34 Abs. 1a KStG), d.h. Ausschüttungen im Wirtschaftsjahr 2001/2002 für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 unterliegen noch dem Anrechnungsverfahren.

## III. Sachlicher Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens:

Das Halbeinkünfteverfahren gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehalten wird. Auch soweit die Ka-

pitalerträge im Rahmen der Gewinneinkünfte anfallen, sind sie nur zu Hälfte bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens anzusetzen (§ 3 Nr. 40 S. 2 EStG). Ferner ist das Halbeinkünfteverfahren nicht auf Dividenden beschränkt, sondern erfasst alle Formen des Gewinntransfers zwischen Körperschaft- und Einkommensteuerebene, bei denen es zu wirtschaftlichen Doppelbelastungen kommen kann.

Außer für Dividenden (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG) findet das Halbeinkünfteverfahren für Bezüge aufgrund einer Kapitalherabsetzung oder nach Liquidation (Buchst. e), besondere Entgelte oder Vorteile iS von § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 (Buchst. f), die Veräußerung von Dividendenscheinen (Buchst. g), Abtretung von Dividendenansprüchen (Buchst. h) und Bezüge nach § 22 Nr. 1 S. 2 EStG (Buchst. i) Anwendung sowie auf Gewinne aus der Entnahme oder Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (s. hierzu unten Fall 3).

## IV. Dividendenbesteuerung

### 1. Besteuerung auf Gesellschaftsebene

Auf Gesellschaftsebene unterliegt der Gewinn der Körperschaft unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung gemäß § 23 Abs. 1 KStG der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag.

**Steuerliches Einlagekonto:** Eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals findet für ab dem VZ 2001 erwirtschaftete Gewinne nicht mehr statt, da eine Ausschüttungsbelastung nicht mehr hergestellt werden muß. Lediglich nicht in das Nennkapital geleistete (verdeckte) Einlagen werden auch in Zukunft auf einem gesonderten steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) festgehalten, um bei Rückgewähr eine Besteuerung zu verhindern (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Das steuerliche Einlagekonto entspricht dem bisherigen EK 04, das im Zuge der Umstellung in das steuerliche Einlagekonto überführt wird (§ 39 KStG). Wie bisher gilt die Verwendungsfiktion, daß eine Rückgewähr verdeckter Einlagen erst dann angenommen wird, wenn keine anderweitigen Rücklagen mehr für eine Ausschüttung zur Verfügung stehen. Leistungen der Körperschaft mindern das steuerliche Einlagekonto nur, wenn die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluß des Wirtschaftsjahrs ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen dem um das Nennkapital verminderten steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft und dem Bestand des Einlagekontos übersteigt (§ 27 Abs. 1 S. 3 KStG).

Da das verwendbare Eigenkapital nicht mehr gesondert aufgezeichnet wird, läßt sich nur anhand folgender Rückrechnung ermitteln, ob die sonstigen Rücklagen verbraucht sind und deshalb auf das steuerliche Einlagekonto zurückgegriffen wird:

- 1.) Eigenkapital laut Steuerbilanz  
 ./ Nennkapital  
 ./ Anfangsbestand stl. Einlagekonto  
 = offene Rücklagen
- 2.) Summe der Leistungen im Wj.  
 ./ Rücklagen  
 = Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

Das steuerliche Einlagekonto wird gesondert festgestellt und entsprechend der Ab- und Zugänge fortgeschrieben (§ 27 Abs. 2 KStG). Soweit für Leistungen das steuerliche Einlagekonto verwendet wurde, muß die ausschüttende Körperschaft eine entsprechende Bescheinigung ausstellen, für deren Richtigkeit sie haftet (§ 27 Abs. 3 iVm Abs. 5 KStG).

**Kapitalertragsteuer:** Die bei Ausschüttung auf die Dividende zu entrichtende Kapitalertragsteuer wurde von 25% auf 20% gesenkt (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 i. Alt. iVm § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

## 2. Besteuerung auf Gesellschafterebene

Die in § 3 Nr. 40 S. 1 EStG aufgeführten Einkünfte werden im Hinblick auf die körperschaftsteuerliche Vorbelastung zur Hälfte von der Einkommenssteuer freigestellt. Dabei kommt es auf das tatsächliche Ausmaß der Vorbelastung nicht an (zur Ausnahme des § 10 Abs. 2 S. 2 AStG s. Fallkomplex VI).

**Kein Progressionsvorbehalt:** Die hälftige Freistellung der Dividende wirkt sich auf das Eingreifen der Progression aus. So kommt der Einkommensteuerspitzenatz (Tarif 2001/2002) erst für Dividendeneinkünfte ab 215.134 DM, bei Zusammenveranlagung ab 430.268 DM zur Anwendung. Entgegen ursprünglicher Pläne (§ 32 b Abs. 1 Nr. 4 EStG-E in der Fassung des Entwurfs des StSenkG v. 25. 2. 2000, BT-Drucks. 14/2683) wurde das Halbeinkünfteverfahren nicht mit einem Progressionsvorbehalt verbunden. Die Abstandnahme vom Progressionsvorbehalt ist insofern sachgerecht, als die Freistellung der Hälfte der Dividende der Berücksichtigung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung dient und keine Vergünstigung darstellt. Zudem wären vom Progressionsvorbehalt in erster Linie Anteilseigner mit mittleren Einkommen (bei Zusammenveranlagung 50.000 – 200.000 DM zu versteuerndes Einkommen) betroffen gewesen, die ohnehin schon durch das Halbeinkünfteverfahren Mehrbelastungen ausgesetzt sind.

**Anrechnung/Erstattung der Kapitalertragsteuer:** Auf die nach dem Halbeinkünfteverfahren ermittelte Einkommensteuerschuld wird die von der Körperschaft einbehaltene Kapitalertragsteuer in voller Höhe angerechnet (§ 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 1 EStG), obwohl der Beteiligungsertrag nur zur Hälfte einkommensteuerpflichtig ist. Die volle Anrechnung resultiert daraus, daß die Kapitalertragsteuer weiterhin auf die gesamte Dividende entrichtet wird,

obwohl diese beim Anteilseigner nur zur Hälfte der Einkommensteuer unterliegt. Daher war eine Absenkung der Kapitalertragsteuer von 25% auf 20% notwendig, um Kapitalertragsteuerüberhänge, die dem Sicherungscharakter der Kapitalertragsteuer nicht gerecht würden, zu verhindern. Im Höchstfall werden auf die Dividende 24,25% (2001) bzw. 21% (2005) Einkommensteuer geschuldet. Anteilseigner mit individuellem Einkommensteuersatz unter 40% erhalten folglich eine Kapitalertragsteuererstattung, bzw. können diese mit der auf andere Einkünfte geschuldeten Einkommensteuer verrechnen.

**Zuschlagsteuern (SolZ/KiSt):** Das Halbeinkünfteverfahren wirkt sich auch auf die Höhe des SolZ aus. So ergibt sich für Anteilseigner im EStSpitzenatz gegenüber anderweitigen Einkünften ein geringfügiger weiterer Vorteil von 0,3 Prozentpunkten. Sehr viel größer ist der Vorteil im Rahmen der Kirchensteuer, weil sich diese im Halbeinkünfteverfahren nur noch anhand der nach der Halbierung der Bemessungsgrundlage verbleibenden RestEStSchuld bemißt. Hier wird jedoch von den Kirchen Nachbesserung verlangt.

### 3. Berechnungsbeispiel und Lösung des Grundfalls

Eine Vollausschüttung zieht in Zukunft folgende Besteuerungsfolgen nach sich:

#### *Ebene der Kapitalgesellschaft*

Gewinn vor Steuern	120,0
./. Gewerbesteuer (Hebesatz 400%)	20,0
= Gewinn nach Gewerbesteuer	100,0
./. Körperschaftsteuer (25%)	25,0
./. Solidaritätszuschlag (5,5%)	1,4
Gewinn nach Steuern = Dividende	73,6
(Gesamtbelastung Körperschaft)	38,6 %
./. Kapitalertragsteuer (20%)	14,7
./. SolZ auf KapErtrSt.	0,8

#### *Ebene des Gesellschafters*

Nettodividende	58,1		
Bruttodividende	73,6		
	Steuersatz	Steuersatz	Steuersatz
	0%	30%	48,5 %
ESt von BMG	36,8	0	11,0
SolZSchuld		0	0,6
./. anrechenbare KapErtrSt.		14,7	14,7
./. anrechenbarer SolZ		0,8	0,8
EStZahlung/Erstattung		- 15,5	- 3,9
Dividende nach Steuern		73,6	62
<b>Gesamtbelastung</b>		<b>38,6%</b>	<b>48,3%</b>
			<b>54,3%</b>

### b) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren

#### Fall 2 (Dr. Hey)

Wie Grundfall

A vermietet der X-GmbH zu einem – wie sich bei einer nachfolgenden Betriebsprüfung herausstellt – um 1000 DM überhöhten Mietzins Büroräume. C erhält von der X-GmbH ein Darlehen von 100.000 DM zu einem Zinssatz von 5%; marktüblich wären 9%.

Welche Folgen hat die Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und bei den Anteilseignern?

**Schrifttum:** NEUMANN, Der Übergang zum neuen KStSystem, Sonderheft zu EStB/GmbH-StB 2000, 3; SEEGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung und das Halbeinkünfteverfahren, StuB 2000, 667; SCHIFFERS, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner nach dem Regierungsentwurf eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 205.

#### Lösungshinweise:

#### I. Bedeutung der vGA im Halbeinkünfteverfahren

Auch im Halbeinkünfteverfahren wird die verdeckte Gewinnausschüttung eines der zentralen Themen der Betriebsprüfung bleiben. Tendenziell dürfte ihre Bedeutung sogar noch wachsen. Leistungsvergütungen führen auch im Halbeinkünfteverfahren gegenüber Gewinnausschüttungen zu einer Reduktion der Steuerlast. Die Vorteilhaftigkeit resultiert wie im Anrechnungsverfahren zunächst aus der Minderung des Gewerbeertrags. Darüber hinaus errechnet sich die Vorteilhaftigkeit von Leistungsvergütungen in Abhängigkeit zum individuellen Einkommensteuersatz. Je niedriger der individuelle Steuersatz des Anteilseigners, desto günstiger ist die Leistungsvergütung gegenüber einer Dividendenzahlung. Für Anteilseigner mit Einkommensteuersatz unter 40% sind Leistungsvergütungen unabhängig von der Gewerbesteuer stets günstiger als Gewinnausschüttungen. Für Anteilseigner mit Steuersatz zwischen 40 und 48,5% ergeben sich durch das Halbeinkünfteverfahren zwar einkommensteuerliche Vorteile der Dividende gegenüber Leistungsvergütungen. Diese Vorteile bleiben aber regelmäßig hinter der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung der Dividende zurück. Bezieht man die gewerbesteuer-

erliche Vorbelastung mit ein, so kommt es stets, d.h. auch für Dividendenbezieher im Einkommensteuerspitzenatz, zu Mehrbelastungen gegenüber anderweitigen Einkünften, und zwar auch gegenüber den nun durch § 35 EStG von der Gewerbesteuer entlasteten gewerblichen Einkünften.

<b>Vorteil des Halbeinkünfteverfahren gegenüber dem Einkommensteuerspitzenatz (Betrachtung von KSt. und ESt.)</b>			
	<b>2001</b>	<b>2003</b>	<b>2005</b>
Einkommensteuerspitzenatz	48,5%	47%	42%
Dividendenbelastung nach dem Halbeinkünfteverfahren (KSt. + ½ ESt.)	43,2%	42,6%	40,75%
Steuervorteil	5,3%	4,4%	1,25%
<b>Nachteil bei Einbeziehung der Gewerbesteuervorbelastung bei einem Hebesatz von 400%</b>			
Dividendenbelastung (GewSt., KSt., ½ ESt.)	52,7%	52,2%	50,6%
Steuernachteil	4,2%	5,2%	6,6%

Andererseits nimmt für Anteilseigner, deren individueller Einkommensteuersatz über der Thesaurierungsbelastung liegt, generell das Interesse daran ab, Gewinne aus der Gesellschaft herauszuziehen, sei es nun in Form von Leistungsvergütungen oder Dividenden. Doch darf dieser Effekt nicht überschätzt werden, da es bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400% erst ab Gewinnen von rd. 250.000 bzw. 500.000 DM zu einem Vorteil der Thesaurierungsbelastung gegenüber dem individuellen Einkommensteuersatz kommt. Zudem bedingt die letztlich nur relativ geringe Steuersatzspreizung lange Thesaurierungsperioden, um eine spätere Mehrbelastung von Gewinnausschüttungen – insbesondere durch die Gewerbesteuer – zu kompensieren.

Gleichzeitig besteht aufgrund der Steuersatzspreizung ein Interesse, Konsumausgaben unter Ausnutzung des niedrigen Körperschaftsteuersatzes zu finanzieren, soweit der persönliche Einkommensteuersatz des Anteilseigners über dem Thesaurierungssatz liegt. Daher ist mit einer Zunahme von vGA zu rechnen, bei denen der Gesellschafter für eine Leistung der Gesellschaft (z.B. ein Darlehen) eine unangemessen niedrige Gegenleistung erbringt (vGA in der Variante der verhinderten Vermögensmehrung).

## II. Besteuerungsfolgen

Mit dem Systemwechsel ändern sich auch die steuerlichen Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung.

**Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft** kommt es gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu einer Hinzurechnung der vGA zum Einkommen der Körperschaft in Höhe des nicht angemessenen Teils der Vergütung. Hieraus resultiert eine entsprechende Erhöhung der Gewerbe-, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. Soweit die Kapitalgesellschaft Leistungen zu unangemessen niedrigem Entgelt erbringt, liegt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte verhinderte Vermögensmehrung vor, die ebenfalls nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu einer Erhöhung des Einkommens und der hierauf entfallenden Steuern der Körperschaft führt.

Anders als unter dem Anrechnungsverfahren kommt es im Halbeinkünfteverfahren auf die Unterscheidung zwischen vGA, die zu einem Mittelabfluß führen, und solchen, die sich lediglich bilanziell auswirken (z.B. überhöhte Pensionsrückstellung), nicht mehr an, weil die Ausschüttung keinen Einfluß auf die Höhe der Körperschaftsteuer nimmt. Weiterhin differenziert werden muß jedoch, soweit die Körperschaft über vor der Systemumstellung erwirtschaftete Altgewinne verfügt (s. hierzu II. 2 u. 3 [Prinz]).

**Auf der Ebene des Anteilseigners** erfolgt eine Umqualifizierung der Leistungsvergütung in eine Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Damit greift das Halbeinkünfteverfahren ein. Der Anteilseigner erlangt folglich gegenüber der Leistungsvergütung bei isolierter Betrachtung einen Vorteil insoweit, als er nur die Hälfte der Bezüge der Einkommensteuer unterwerfen muß. Er erhält eine Steuererstattung in Höhe der zu viel gezahlten ESt.

**Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften** führen, soweit beide unbeschränkt steuerpflichtig sind, grds. nur zu einer personellen Verschiebung, jedoch – abgesehen von unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätzen – nicht zu einer Erhöhung der Steuerlast. Während das Einkommen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG um die vGA zu erhöhen ist, mindert sich das Einkommen der empfangenden Körperschaft entsprechend, da Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

## III. Vermögensverschiebungen aufgrund der vGA

Auch unter dem Halbeinkünfteverfahren kommt es durch die vGA zu Vermögensverschiebungen zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene bzw. zwischen den Gesellschaftern. Während unter dem Anrechnungsverfahren das Problem darin bestand, daß der Gesellschafter neben der bar gezahlten Vergütung durch die Aufdeckung der vGA auch den Anrechnungsanspruch nach § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG erwarb, für den in gleicher Höhe die Gesellschaft die Ausschüttungsbelastung herzustellen hatte (§ 27 Abs. 3 S. 2 KStG), besteht im Halbeinkünfteverfahren der Vorteil des Gesellschafters darin, daß sich aufgrund der Umqualifikation in einen Beteiligungsertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG seine Einkommensteuer halbiert (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Auf der Gesellschaftsebene kommt es dagegen zu Mehrbelastungen durch die Nachrichtung von GewSt, KSt. und SolZ (zu den Konsequenzen dieser Vermögensverschiebung s. auch SCHIFFERS, GmbHR 2000, 211 f.).

## IV. Berechnungsbeispiel

Vergleich der Besteuerungsfolgen einer vGA unter dem Anrechnungs- und im Halbeinkünfteverfahren (ohne Gewerbesteuer)

	Anrechnungs- verfahren	Halbeinkünfte- verfahren
<i>Ebene der Gesellschaft</i>		
zu versteuerndes Einkommens der Körperschaft, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	1000 DM	1000 DM
Tarifbelastung	./ 400 DM	./ 250 DM
KStMinderung (10/60 von 600 DM)	+ 100 DM	
KStErhöhung (3/7 von 300 DM)	./ 128 DM	
Gesamtbelastung KSt.	428 DM	250 DM
<i>Ebene des Gesellschafters</i>		
zunächst		
Einkünfte aus VuV (§ 21 EStG)	1000 DM	1000 DM
ESt. (48,5%)	./ 485 DM	./ 485 DM
Einkommen nach Steuern	515 DM	515 DM
nach Aufdeckung der vGA		
Einkünfte aus Kapitalvermögen iSv § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	1000 DM	1000 DM
anrechenbare KSt. (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	+ 428 DM	–
stpfl. Einkünfte	1428 DM	500 DM
ESt. (48,5%)	693 DM	242 DM
Anrechnung KSt.	./ 428 DM	–
Einkommen nach Steuern	735 DM	758 DM
EStErstattung	220 DM	243 DM

## c) Ausgabenabzug im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 3c Abs 2 EStG)

**Fall 3 (Dr. Staringer)**

Ausgangssachverhalt wie im Grundfall.

Die Gesellschafter A, B und C haben die Anschaffung ihrer Anteile an der X-GmbH (Anschaffungskosten jeweils 1 Million DM) zur Gänze durch Bankdarlehen fremdfinanziert. Für die Darlehen fallen jährlich Fremdkapitalzinsen in Höhe von jeweils DM 60.000,- an.

Wie ist die steuerliche Behandlung der Fremdkapitalzinsen? Wie wirken sich die Fremdkapitalzinsen auf die steuerliche Belastung der Anteilseigner aus?

**Schrifttum:**

*Pezzer*, Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, *StuW* 2000, 144; *Siglösch*, Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, *StuW* 2000, 160; *Schon*, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, *StuW* 2000, 151; *Krawitz*, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, *DB* 2000, 1721;

**Lösungshinweise:****1. Verankerung eines Halbabzugsverfahrens**

Gem. § 3c Abs 2 erster Satz EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden.

Auf diese Weise wird durch § 3c Abs 2 EStG für Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die mit dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einkünften (Dividenden oder Veräußerungsgewinne) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, ein Halbabzugsverfahren verankert. Korrespondierend zur hälftigen steuerlichen Erfassung der Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne nach dem Halbeinkünfteverfahren läßt das Halbabzugsverfahren Aufwendungen im Zusammenhang mit den genannten Einnahmen ebenfalls nur zur Hälfte zum steuerlichen Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu.