



Alles rund ums Halbeinkünfteverfahren

Informationen zur Sendung

vom
28. März 2002

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	2
2.	Der Grundaufbau des Halbeinkünfteverfahrens	2
3.	Dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einnahmen	4
3.1.	Gewinnausschüttungen	4
3.2.	Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen	4
3.2.1	Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Personenernehmens	4
3.2.2	Beteiligungen im Privatvermögen	5
3.3.	Leistungen von Vereinen und Stiftungen	6
3.4.	Einnahmen aus Kapitalherabsetzung	7
3.5.	Weitere Einnahmen-Ersatztatbestände	8
4.	Mit den Einnahmen im wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Kosten	8
4.1.	Anschaffungskosten	8
4.2.	Veräußerungskosten	9
4.3.	Sonstige Betriebsausgaben	9
4.4.	Sonstige Werbungskosten	9
5.	Die erstmalige Anwendung	10
6.	Auswirkungen auf den Sparer-Freibetrag	11
7.	Auswirkungen auf die Kapitalertragsteuer	12
7.1.	Kapitalertragsteuerabzug auf die volle Dividende	12
7.2.	Freistellungsauftrag	13
8.	Schluss	13
9.	Weiterführende Literatur	14

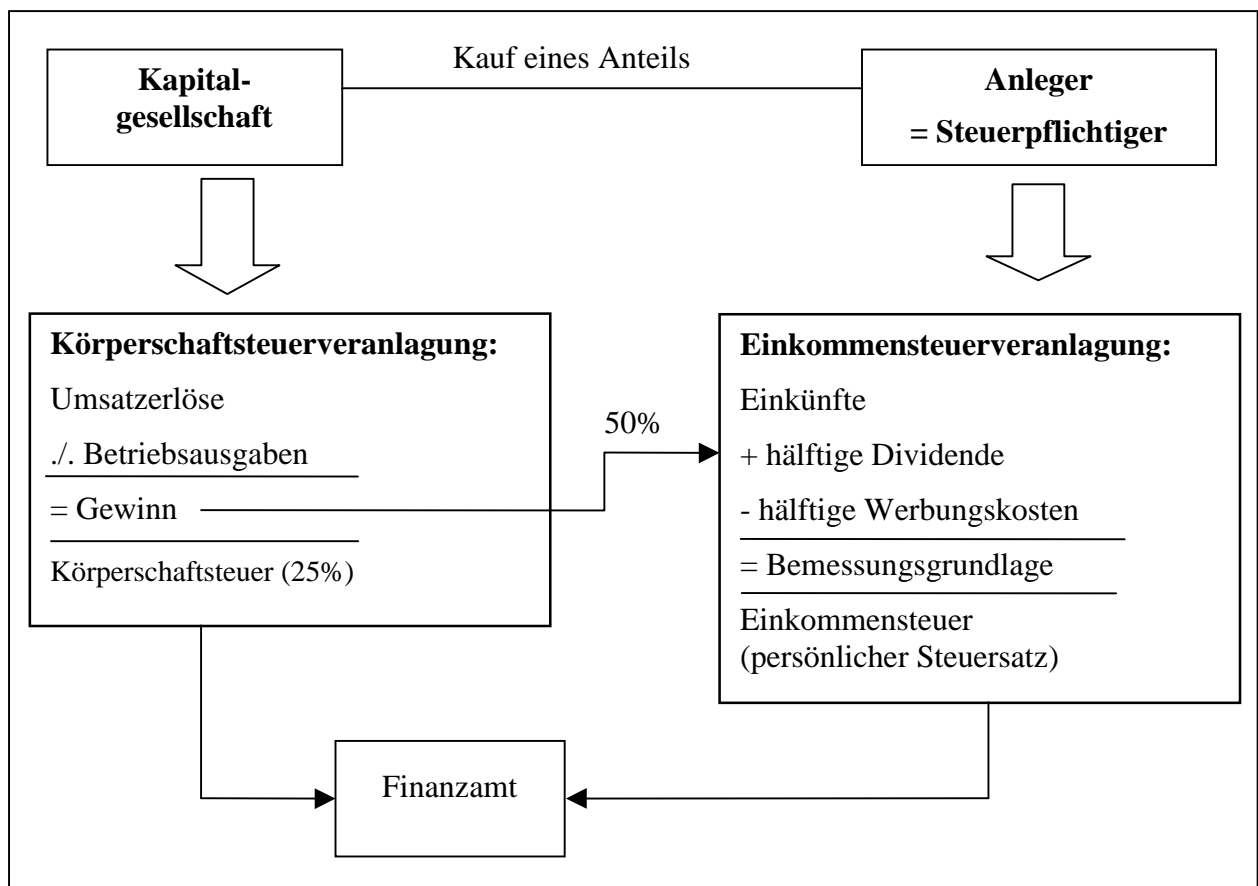
1. Einleitung

Mit der Reform der Unternehmenssteuer im Jahre 2000 hat sich die Besteuerung der Kapitalgesellschaften mit Wirkung zum 1.1.2001 grundlegend geändert. Das bisher bei der Besteuerung von Gewinnen und Dividenden einer Kapitalgesellschaft anzuwendende Anrechnungsverfahren wurde durch ein klassisches Körperschaftsteuersystem ersetzt. Danach unterliegen die von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % und bei Ausschüttung dieser Gewinne nochmals auf der Ebene der Gesellschafter der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, je nachdem, ob es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person oder eine weitere Kapitalgesellschaft handelt. Sofern der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft ist, bleiben zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die von ihr vereinnahmten Dividenden steuerfrei, § 8b Abs. 1 KStG.

Handelt es sich bei dem Anteilseigner dagegen um eine natürliche Personen, unterliegt die Dividende als Kapitalertrag der Einkommensteuer. Damit kommt es zu einer Doppelbesteuerung, die jedoch dadurch abgemildert wird, dass der Anteilseigner diese in der Regel ab dem 1.1.2002 nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG nur zur Hälfte versteuern muss (Näheres zur Anwendbarkeit vgl. 5.). Dies wird gemeinhin auch als Halbeinkünfteverfahren bezeichnet. Doch das Halbeinkünfteverfahren findet nicht nur bei Dividenden Anwendung. Auch bestimmte Veräußerungsgewinne unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren.

2. Der Grundaufbau des Halbeinkünfteverfahrens

Beim Halbeinkünfteverfahren handelt es sich um ein modifiziertes klassisches Körperschaftsteuersystem mit Anteilseignerentlastung (sog. „Shareholder-Relief-System“). Das folgende Schaubild verdeutlicht die Funktionsweise des Halbeinkünfteverfahrens:



Auf der **Ebene der Kapitalgesellschaft** (insbesondere Aktiengesellschaft und GmbH) führt die sog. Definitivbesteuerung dazu, dass der Gewinn in der Regel ab 1.1.2001 (vgl. 5.) mit 25 % Körperschaftsteuer belastet wird (§ 23 Abs. 1 KStG). Anders als im Anrechnungsverfahren wird bei der Gewinnverwendung nicht mehr zwischen dem Steuersatz bei Einbehalten der Gewinne (40 % Körperschaftsteuersatz) und deren Ausschüttung (30 % Körperschaftsteuersatz) differenziert. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung im Anrechnungsverfahren wirkt sich die Steuerbelastung definitiv aus, d.h. sie mindert den ausschüttungsfähigen Gewinn der Gesellschaft und ist nicht mehr auf Ebene des Anteilseigners anrechenbar.

Handelt es sich bei dem **Anteilseigner** um eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter wiederum natürliche Personen sind, wird der ausgeschüttete Gewinn ohne Hinzurechnung der dazugehörigen Körperschaftsteuer im Rahmen der Einkommensteuer erfasst. Allerdings wird der ausgeschüttete Gewinn nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Abmilderung der hierdurch entstehenden steuerlichen Doppelbelastung nur zur Hälfte berücksichtigt (§ 3 Nr. 40 EStG). Dabei kann auch nur die Hälfte der mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehenden Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern (§ 3c Abs. 2 EStG).

Im Ergebnis stellt das Halbeinkünfteverfahren eine typisierende bzw. generalisierende Regelung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden dar.

Beispiel (ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags):

Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft	
Gewinn	100,00 €
Körperschaftsteuer	- 25,00 €
Dividenden	= 75,00 €

Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters	
Dividende	75,00 €
Davon die Hälfte	37,50 €
Einkommensteuer (48,5% - Spitzensteuersatz 2001 und 2002)	18,18 €
Netto nach Steuern	56,82 €

In der Gesamtschau soll der Gewinn der Kapitalgesellschaft nach dem Willen des Gesetzgebers letztlich auf der Ebene des Anteilseigners, soweit dieser eine natürliche Person ist, in etwa der regelmäßigen Einkommensbesteuerung unterliegen, was durch den reduzierten Körperschaftsteuersatz von 25 % und der hälftigen Einkommensbesteuerung der Erträge erreicht werden soll. Im Anrechnungsverfahren wurde dieses Ergebnis dadurch erzielt, dass der ausgeschüttete Gewinn beim Anteilseigner in voller Höhe einschließlich der bereits von der Kapitalgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer erfasst wurde. Allerdings war diese Körperschaftsteuer vergleichbar einer Steuervorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners anrechenbar. Im Ergebnis unterlag damals der ausgeschüttete Gewinn dem individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners.

Im Halbeinkünfteverfahren wird das gleiche Ergebnis nur in den seltensten Fällen erreicht. Dies folgt daraus, dass es sich bei dem Körperschaftsteuertarif um einen feststehenden Tarif handelt und durch die hälftige Berücksichtigung der Erträge auf Ebene des Anteilseigners die Steuerentlastung in Abhängigkeit mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners steht. Berechnungen haben ergeben, dass Steuerpflichtige, deren **persönlicher Steuersatz weniger als 40 v.H. beträgt**, durch die Einführung des Halb-einkünfteverfahrens **stärker belastet** werden als nach dem Anrechnungsverfahren.

3. Dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Einnahmen

Die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einnahmen werden in § 3 Nr. 40 EStG abschließend aufgezählt. Hierunter fallen allgemein die Einnahmen, die aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zufließen einschließlich des Gewinns bei Veräußerung der Beteiligung.

3.1. Gewinnausschüttungen

Das Hauptanwendungsgebiet des Halbeinkünfteverfahrens bildet die Besteuerung von Gewinnanteilen, insbesondere von Dividenden und Gewinnausschüttungen einer GmbH, die an unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen oder Unternehmen (Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften) fließen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG).

Anders als im Anrechnungsverfahren ist als zugeflossene Einnahme lediglich die Gewinnausschüttung zu erfassen, nicht jedoch die von der ausschüttenden Gesellschaft bereits gezahlte Körperschaftsteuer.

Beispiel:

	Anrechnungsverfahren	Halbeinkünfteverfahren
Gewinn der Kapitalgesellschaft	100 €	100 €
Körperschaftsteuer	30 €	25 €
Brutto-Dividende	70 €	75 €
Einnahmen des Anteilseigners	100 €	75 €
Steuerpflichtiger Teil	100 €	37,5 €
anrechenbare Steuern	30 €	0 €

Für die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist es unerheblich, ob die Gewinnausschüttungen im Betriebs- oder Privatvermögen vereinnahmt werden. Befinden sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft, so erhöht die Gewinnausschüttung zwar den Gewinn aus Gewerbebetrieb; aus § 3 Nr. 40 Satz 2 i. V. m. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG ergibt sich jedoch, dass trotzdem die hälftige Steuerbefreiung zum Zuge kommt.

3.2. Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Durch das Halbeinkünfteverfahren werden auch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur zur Hälfte der Einkommensteuer unterworfen, soweit zunächst der Veräußerungsgewinn einkommensteuerpflichtig ist und gemäß § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte von der Besteuerung freigestellt wird. Ob nun Veräußerungsgewinne der Einkommensteuer unterliegen, hängt wesentlich davon ab, ob die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten werden.

3.2.1 Beteiligungen im Betriebsvermögen eines Personunternehmens

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, die im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens gehalten werden, erhöhen den laufenden Gewinn des Unternehmens und unterliegen somit der Einkommensbesteuerung. Allerdings stellt hier § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG die Hälfte des Gewinns steuerfrei. Gleiches gilt für Einnahmen aus der Auflösung oder der Kapitalherabsetzung einer Kapitalgesellschaft.

Auch die Einnahmen, die im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen oder Geschäftsaufgabe einer Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft entfallen, werden steuerlich nur zur Hälfte berücksichtigt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG).

Handelt es sich bei den Kapitalgesellschaftsanteilen, die unmittelbar oder mittelbar veräußert werden, um sog. einbringungsgeborene Anteile, entfällt im Grundsatz die hälftige Steuerbefreiung. Einbringungsgeborene Anteile gemäß § 21 UmwStG entstehen, wenn Anteile einer Kapitalgesellschaft durch die Einlage von Wirtschaftsgütern erworben werden und hierbei die eingelegten Wirtschaftsgüter mit einem Wert unter dem sog. Teilwert angesetzt wurden. Der Teilwert ist regelmäßig mit dem Verkehrswert eines Wirtschaftsguts vergleichbar. Die hälftige Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns aus einbringungsgeborenen Anteilen kommt ausnahmsweise zur Anwendung, wenn die Veräußerung sieben Jahre nach der Einbringung erfolgt.

Beispiel:

Einzelunternehmer E, der zunächst zwei Möbelhäuser betreibt, legt eines dieser Möbelhäuser in eine GmbH ein und erhält hierfür 50 % der Gesellschaftsanteile an der GmbH. Das Umwandlungssteuergesetz erlaubt ihm, den Teilbetrieb „Möbelhaus“ zu einem Wert unter dem sog. Teilwert in die GmbH einzulegen (§ 20 Abs. 1 und 2 UmwStG). Der Teilwert entspricht regelmäßig dem Verkehrswert, also dem tatsächlichen Wert eines Wirtschaftsgutes. E kann folglich das Möbelhaus zum Buchwert einlegen und hat durch die Entnahme und Einlage des Möbelhauses keinen Entnahmegewinn zu versteuern.

Veräußert nun E die GmbH-Anteile innerhalb von sieben Jahren nach Einbringung des Möbelhauses, ist der erzielte Veräußerungsgewinn in voller Höhe steuerpflichtig (§ 3 Nr. 40 Satz 4 EStG). Bei einem Verkauf der Gesellschaftsanteile nach Ablauf der Sieben-Jahres-Frist wird der Veräußerungsgewinn jedoch wieder gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG hälftig von der Einkommensteuer befreit.

Bei der Veräußerung des Betriebs, des gesamten Anteils an einer Personengesellschaft oder der im Betriebsvermögen gehaltenen 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zählt der Veräußerungsgewinn zu den außerordentlichen Einkünften gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die grundsätzlich mit der sog. Fünftelregelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG bzw. dem hälftigen Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 EStG einer günstigeren Besteuerung unterliegen. Wurde nun der Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise durch die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielt und sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Begünstigungen des § 34 EStG gegeben, käme es für den Steuerpflichtigen hinsichtlich des auf die Kapitalgesellschaftsanteile entfallenden Gewinns zu einer Doppelbegünstigung. Zum einen würde dieser nach § 3 Nr. 40 EStG nur hälftig steuerlich erfasst und zum anderen könnte darauf noch die Begünstigungen des § 34 EStG angewendet werden. Um diese Doppelbegünstigung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber bestimmt, dass der auf die Kapitalgesellschaftsanteile entfallende und somit dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Gewinn von den Begünstigungen des § 34 EStG ausgenommen wird.

3.2.2 Beteiligungen im Privatvermögen

Gewinne aus dem Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen, die im Privatvermögen gehalten werden, unterliegen, von den folgenden Ausnahmen abgesehen, grundsätzlich nicht der Besteuerung.

a) Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung

Eine Ausnahme besteht für solche Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn der Anteilseigner innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Verkauf mindestens zu einem Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 17 Abs. 1 EStG). Die Veräußerungsgewinne dieser im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, obwohl keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Auch diese Gewinne unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren und sind somit nur zur Hälfte zu besteuern (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG).

Bisher wurden auch Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung von mindestens einem Prozent gemäß § 17 EStG durch die Fünftelregelung und den hälftigen Steuersatz begünstigt, soweit die Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG vorlagen. Da die Gewinne aus der Veräußerung einer mindestens einprozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aber regelmäßig ab dem 1.1.2002 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen und hierdurch bereits ermäßigt besteuert werden, gehören diese Einkünfte anders als bisher nicht mehr zu den durch Fünftelregelung und hälftigen Steuersatz begünstigten Einkünften. Hierdurch soll eine Doppelbegünstigung vermieden werden (vgl. 3.2.1).

b) Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften

Eine Besteuerung privater Veräußerungsgewinne findet gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG ferner statt, wenn die Veräußerungsgegenstände innerhalb eines Jahres nach deren Anschaffung wieder verkauft werden (Spekulationsgeschäft). Allerdings sind die Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, die den Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum Gegenstand haben, in der Regel ab dem 1.1.2002 steuerlich nur zur Hälfte zu berücksichtigen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG). Alle anderen, unter die privaten Veräußerungsgewinne fallenden Geschäfte (wie z.B. Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken oder aus Termingeschäften), unterliegen dagegen weiterhin der vollen Besteuerung.

Sofern sämtliche Veräußerungsgewinne nur aus Veräußerungen von Wertpapieren resultieren, hat die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens auf diese Verkäufe insoweit auch Auswirkungen auf die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG in Höhe von 512 €. Diese bewirkt, dass nur Spekulationsgewinne, die 512 € und mehr betragen, besteuert werden.

Beispiel:

A veräußert in 2002 Aktien, die er innerhalb eines Jahres vor dem Verkaufstag erworben hat, und erzielt hierbei einen Gewinn von 1.000 €.

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 EStG	1.000 €
Steuerpflichtiger Gewinn, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG	500 €
Freigrenze, unterhalb derer Gewinne steuerfrei bleiben	512 €
Zu versteuernde Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in 2002	0 €

Bei der Ermittlung, ob die Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften die Freigrenze von 512 € übersteigen, wird auf den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns abgestellt. Insoweit kommt es faktisch zu einer Verdoppelung der Freigrenze für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, da die Freigrenze erst nach der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens berücksichtigt wird. Alle anderen Spekulationsgewinne (z. B. solche aus der Veräußerung von Grundstücken) sind in voller Höhe zu berücksichtigen, so dass hier die Freigrenze überschritten wird, sobald der tatsächlich erzielte Gewinn 512 € beträgt.

3.3. Leistungen von Vereinen und Stiftungen

Nicht nur Gewinnausschüttungen von unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften unterliegen bei dem Anteilseigner zur Hälfte der Einkommensbesteuerung. Auch einer Gewinnausschüttung vergleichbare Leistungen von nicht körperschaftsteuerbefreiten Vereinigungen werden in gleicher Weise behandelt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG). Hierunter fallen:

- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG),
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts (rechtsfähige Vereine, Stiftungen und Anstalten) und
- nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts.

Werden von diesen Vereinigungen Leistungen erbracht, unterliegen die ab 1.1.2001 erbrachten Leistungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Einkommensbesteuerung, wobei allerdings infolge der Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens ab 1.1.2002 nur die Hälfte der Einnahmen steuerlich erfasst wird (vgl. 5.).

Das Halbeinkünfteverfahren ist sowohl in den Fällen anwendbar, in denen die Beteiligung an der Vereinigung sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen gehalten wird (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).

3.4. Einnahmen aus Kapitalherabsetzung

Ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen die Einnahmen aus der Kapitalherabsetzung einer Kapitalgesellschaft (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e EStG), soweit hierbei Beträge ausgezahlt werden, die aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen in Nennkapital stammen (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Folglich muss hier zuvor eine Erhöhung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft stattgefunden haben, die aus Gewinnrücklagen finanziert wurde. Wird nun das Nennkapital wieder herabgesetzt und entsprechend der Betrag, um den das Nennkapital gemindert wurde, an die Anteilseigner ausgeschüttet, so handelt es sich letztlich für die Anteilseigner um eine Ausschüttung von in früheren Jahren erwirtschafteten Gewinnen.

Beispiel:

Die X-GmbH mit den jeweils hälftig beteiligten Anteilseignern A und B (beide sind natürliche Personen) verfügt zum 1.1.2002 über ein Stammkapital von 25.000 €. In der Bilanz werden Gewinnrücklagen von 100.000 € ausgewiesen. Die Gesellschafter A und B beschließen eine Kapitalerhöhung um 25.000 € zum 1.2.2002, die aus den Gewinnrücklagen finanziert werden soll. Da sich nun die Pläne der X-GmbH geändert haben, wird eine Kapitalherabsetzung und Ausschüttung der Herabsetzungsbetrags zum 1.3.2002 an die Gesellschafter beschlossen.

A und B erhalten jeweils 12.500 € ausgezahlt. Die Einnahmen unterliegen gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. e EStG nur zur Hälfte der Einkommensbesteuerung.

Gleiches gilt im Fall der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn den Anteilseignern ebenfalls Beträge ausgezahlt werden, die aus der vorgehenden Umwandlung von Gewinnrücklagen in Nennkapital stammen.

Auch hier findet das Halbeinkünfteverfahren Anwendung und zwar unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird.

Der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegt jedoch nur das Nennkapital, welches aus umgewandelten Gewinnrücklagen entstanden ist. Aus diesem Grunde ist hier zu differenzieren, wenn nicht lediglich der Betrag ausgezahlt wird, der zunächst aus der Gewinnrücklage in Nennkapital umgewandelt wurde, sondern darüber hinaus die Kapitalgesellschaft das Nennkapital selbst und nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen an die Anteilseigner ausschüttet. Befindet sich die Beteiligung im Privatvermögen des Anteilseigners, ist dieser Betrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG grundsätzlich steuerlich nicht zu berücksichtigen. Besteht allerdings eine mindestens einprozentige Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre und ist somit ein Fall des § 17 EStG gegeben, ist zu prüfen, ob

die Auszahlung des Nennkapitals und der Einlagen, soweit sie nicht wie oben geschildert als Kapitaleinkünfte zu behandeln sind, die Kosten der Anschaffung übersteigen. Ist dies zu bejahen, so wird der Gewinn von der Bestimmung des § 17 Abs. 4 EStG erfasst und unterliegt wiederum dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG). Handelt es sich um eine Beteiligung im Betriebsvermögen des Anteilseigners, ist wie unter 3.2.1 zu verfahren.

3.5. Weitere Einnahmetatbestände

Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. f bis h EStG fallen auch die Einnahmen aus bestimmten weiteren Tatbeständen des § 20 Abs. 2 EStG unter das Halbeinkünfteverfahren.

Hierzu gehören nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG besondere Entgelte, die neben Gewinnausschüttungen oder an deren Stelle gewährt werden, z. B. Bonus, der neben einer Dividende gezahlt wird oder eine Dividendengarantie.

Auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sind zu nennen. Allerdings wird hier nur die Veräußerung zukünftiger Gewinnansprüche erfasst. Die Veräußerung von bereits entstandenen Gewinnansprüchen durch den Anteilseigner wird entsprechend dem direkten Erhalt von Gewinnausschüttungen behandelt.

Schließlich unterliegen auch die Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG dem Halbeinkünfteverfahren.

4. Mit den Einnahmen im wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Kosten

Die im Einkommensteuergesetz festgelegte hälftige Berücksichtigung der oben beschriebenen Einnahmen wird flankiert von der hälftigen Berücksichtigung der damit in Verbindung stehenden **Anschaffungskosten, Veräußerungskosten, sonstigen Betriebsausgaben** oder **Werbungskosten**.

Diese können gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte steuerlich berücksichtigt werden. Maßgeblich für die hälftige Berücksichtigung ist allein, dass die Kosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den hälftig zu berücksichtigenden Einnahmen stehen.

4.1. Anschaffungskosten

Wird ein Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielt, so sind der hälftige Veräußerungspreis und als Pendant die hälftigen Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Befinden sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen, so ergeben sich die Anschaffungskosten durch den Bilanzausweis der Gesellschaftsanteile. Außerbilanziell sind zur Ermittlung der Einkommensteuerbelastung sowohl der Veräußerungspreis als auch die Anschaffungskosten um die Hälfte zu mindern.

Befinden sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Privatvermögen, ist ähnlich zu verfahren. Hier werden zur Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen jeweils der hälftige Veräußerungspreis und die hälftigen Anschaffungskosten herangezogen.

Sind darüber hinaus Kosten für den An- und Verkauf der Aktien angefallen (z. B. Maklercourtage), werden diese Kosten zudem hälftig berücksichtigt und mindern den steuerpflichtigen Gewinn entsprechend. Die Maklercourtage für den Ankauf erhöht hierbei die Anschaffungskosten.

4.2. Veräußerungskosten

Unter den Begriff der Veräußerungskosten fallen insbesondere die Maklercourtage und Bankprovisionen für den Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen. Diese werden ebenso nur zur Hälfte steuerlich berücksichtigt.

Je nach dem, ob sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebs- oder Privatvermögen des Anteilseigners befinden, stellen die Veräußerungskosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar.

4.3. Sonstige Betriebsausgaben

Befinden sich Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen, so können die Betriebsausgaben, die mit der Finanzierung und Verwaltung dieser Beteiligungen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur zur Hälfte steuerlich berücksichtigt werden.

Beispiel:

A, Einzelunternehmer, hält in seinem Betriebsvermögen eine GmbH-Beteiligung, die er in voller Höhe durch ein Bankdarlehen finanziert. Es fallen jährlich 500 € Zinsaufwendungen an. Darüber hinaus nimmt A jährlich an der Gesellschafterversammlung teil. In 2002 betragen seine Reisekosten zu dieser Gesellschafterversammlung 300 €. A erhält im März 2002 von der GmbH eine Dividende in Höhe von 1.000 € für das Wirtschaftsjahr 2001 (1.1.2001 bis 31.12.2001).

	Gesamtbetrag	Steuerlich wirksam
Dividendeneinnahmen 2002	1.000 €	500 €
Zinsaufwendungen 2002	500 €	250 €
Reisekosten 2002	300 €	150 €
Einkünfte	200 €	100 €

Sollte im Jahr 2003 keine Gewinnausschüttung erfolgen, dürfen trotzdem die mit den Dividendenerträgen in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nur zur Hälfte berücksichtigt werden. Soweit dagegen in 2001 nur ordentliche Gewinnausschüttungen und keine Vorweg- oder verdeckten Gewinnausschüttungen erfolgten, können die dort anfallenden Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Kapitalgesellschaftsbeteiligung in der Einkommensteuererklärung noch in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden, da die Betriebsausgabenbeschränkung nach dem Halbeinkünfteverfahren gemäß § 52 Abs. 8a EStG hier zum ersten Mal in 2002 Anwendung findet.

4.4. Sonstige Werbungskosten

Die sonstigen Werbungskosten sind mit den sonstigen Betriebsausgaben vergleichbar. Der Werbungskostenabzug wird relevant, wenn die Kapitalgesellschaftsanteile im Privatvermögen gehalten werden und der Anteilseigner neben den Anschaffungskosten und etwaigen Veräußerungskosten sonstige Werbungskosten hat. Insbesondere Finanzierungs- und Verwaltungskosten dürften auch hier eine Rolle spielen (vgl. 4.3.). Die Dividendeneinnahmen und entsprechend die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten werden jeweils nur zur Hälfte herangezogen, um die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu ermitteln.

Kann der Steuerpflichtige keine oder nur geringe Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Kapitaleinkünften nachweisen, wird automatisch der **Werbungskosten-Pauschbetrag** von 51 € berücksichtigt (§ 9a Nr. 2 EStG). Nachdem tatsächlich angefallene Werbungskosten nur zur Hälfte steuerlich berücksichtigt werden, ist seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens der Werbungskosten-Pauschbetrag dann anzusetzen, wenn die tatsächlich angefallenen Werbungskosten weniger als 102 € betragen.

5. Die erstmalige Anwendung

Die erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist in § 52 Abs. 4a und 8a EStG geregelt. Hierbei wird kein festes Datum der erstmaligen Anwendung bestimmt, sondern die erstmalige Anwendung in Abhängigkeit des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft gestellt, die den Gewinn ausschüttet bzw. deren Anteile veräußert werden.

Im ersten Schritt ist zwischen inländischen und ausländischen Kapitalgesellschaften zu differenzieren. Schüttet eine **ausländische Kapitalgesellschaft** ihre Gewinne aus bzw. werden Anteile an dieser Gesellschaft veräußert, so dürften diese Einnahmen und damit im Zusammenhang stehende Kosten bereits ab 1. Januar 2001 dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Begründet wird dies damit, dass bei der Ermittlung der erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Anwendbarkeit des Körperschaftsteuerrechts in der Fassung laut StSenkG abgestellt wird. Da nun aber eine ausländische Kapitalgesellschaft, soweit sie keine inländischen Einkünfte erwirtschaftet, nicht dem deutschen Körperschaftsteuergesetz unterliegt, sind die Regeln des Halbeinkünfteverfahrens u. E. bereits ab 2001 anzuwenden.

Handelt es sich hingegen um eine inländische Kapitalgesellschaft, ist im nächsten Schritt nach dem Wirtschaftsjahr dieser Gesellschaft zu unterscheiden. **Entspricht das Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft dem Kalenderjahr**, wird das Halbeinkünfteverfahren erstmals auf ordentliche Gewinnausschüttungen für das Jahr 2001 angewandt, die in 2002 erfolgen. Diese Gewinne unterliegen nämlich auf der Ebene der Kapitalgesellschaft erstmalig dem definitiven Körperschaftsteuersatz von 25 %. Fließen dem Anteilseigner Vorabausschüttungen und verdeckte Gewinnausschüttungen zu, wird auf diese bereits ab 2001 das Halbeinkünfteverfahren angewendet. Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an Kapitalgesellschaften, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprechen, sind zur Hälfte einkommensteuerpflichtig, wenn sie nach dem 31.12.2001 erzielt wurden.

Weicht hingegen das Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft vom Kalenderjahr ab, verschiebt sich die Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens. Ordentliche Gewinnausschüttungen unterliegen dem Halbeinkünfteverfahren, wenn sie ab dem Wirtschaftsjahr 2002/2003 erfolgen. Vorabausschüttungen und verdeckte Gewinnausschüttungen sind bereits ab dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 nur zur Hälfte einkommensteuerpflichtig. Gleiches gilt für die Veräußerungsgewinne. Grundsätzlich unterliegen diese ab dem Wirtschaftsjahr 2002/2003 der Kapitalgesellschaft dem Halbeinkünfteverfahren. Abweichungen können nachfolgender Tabelle entnommen werden:

Beginn/Ende des Wirtschaftsjahres	Ordentliche Gewinnausschüttungen / Veräußerungsgewinne an Kapitalgesellschaften können hälftig steuerfrei vereinnahmt werden ab dem
1. Januar – 31. Dezember	1. Januar 2002
1. Februar – 31. Januar	1. Februar 2002
1. März - 28. Februar	1. März 2002
1. April – 31. März	1. April 2002
1. Mai – 30. April	1. Mai 2002
1. Juni – 31. Mai	1. Juni 2002
1. Juli – 30. Juni	1. Juli 2002
1. August – 31. Juli	1. August 2002
1. September – 31. August	1. September 2002
1. Oktober – 30. September	1. Oktober 2002
1. November – 31. Oktober	1. November 2002
1. Dezember – 30. November	1. Dezember 2002

Nimmt eine Kapitalgesellschaft innerhalb des Kalenderjahres 2001 ihre Tätigkeit auf, sieht aber trotzdem ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr vor, wird für das erste Geschäftsjahr ein sog. Rumpfwirtschaftsjahr gebildet. Das Halbeinkünfteverfahren ist in diesem Fall bereits ab dem 1. Januar 2002 anwendbar.

Darüber hinaus dient das Rumpfwirtschaftsjahr bspw. dazu, von einem kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr oder umgekehrt überzugehen.

Rumpfwirtschaftsjahr	Beginn/Ende darauffolgenden Wirtschaftsjahre	der Ordentliche Gewinnausschüttungen / Veräußerungsgewinne an Kapitalgesellschaften können häufig steuerfrei vereinnahmt werden ab dem
1.1.2001 – 31.1.2001	1. Februar – 31. Januar	1. Februar 2001
1.1.2001 – 31.3.2001	1. April – 31. März	1. April 2001
1.1.2001 – 30.6.2001	1. Juli – 30. Juni	1. Juli 2001

6. Auswirkungen auf den Sparer-Freibetrag

Befinden sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Privatvermögen des Anteilseigners und erzielt er Dividendenerträge oder einen entsprechenden Einnahmen-Ersatz (vgl. 3.5.), hat er diese Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG zu versteuern. Gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG kann er hierbei den sog. Sparer-Freibetrag abziehen. Dieser beträgt 1.550 € bei Singles und entsprechend das Doppelte (3.100 €) bei Ehegatten. Zur Ermittlung, ob nun die Kapitaleinkünfte den Sparer-Freibetrag übersteigen, wird nun zunächst auf die Einkünfte das Halbeinkünfteverfahren angewendet. Daraus folgt letztlich, dass ab dem Zeitpunkt der Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens doppelt so viel Dividendeneinkünfte erzielt werden können als zuvor, ohne eine Einkommensteuerbelastung hervorzurufen. Allerdings gilt dies nur in dem Fall, in dem der Sparer-Freibetrag nicht etwa durch andere Kapitaleinkünfte, für die das Halbeinkünfteverfahren nicht gilt, z. B. Zinsen aus Sparguthaben, aufgebraucht wird.

Beispiel:

Der Single S bezieht in 2002 aus seinen privat gehaltenen Aktien Dividenden in Höhe von 3.000 €. Die Depotgebühr beträgt 20 €. Weitere Kosten im Zusammenhang mit dem Aktienbesitz sind nicht angefallen.

	Gesamtbetrag	Steuerlich zu berücksichtigen
Dividendeneinnahmen 2002	3.000 €	1.500 €
Werbungskosten (Ansatz des Pauschbetrags)		51 €
Sparer-Freibetrag (max. 1.550 €)		1.449 €
Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte		0 €

Abwandlung:

S erzielt neben den Dividenden in 2002 noch Zinsen aus Sparguthaben in Höhe von 1.000 €.

	Gesamtbetrag	Steuerlich zu berücksichtigen
Dividendeneinnahmen 2002	3.000 €	1.500 €
Zinseinnahmen 2002		1.000 €
Werbungskosten (Ansatz des Pauschbetrags)		51 €
Sparer-Freibetrag		1.550 €

Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte		899 €
--	--	--------------

7. Auswirkungen auf die Kapitalertragsteuer

7.1. Kapitalertragsteuerabzug auf die volle Dividende

Schüttet eine Kapitalgesellschaft eine Dividende an ihre Anteilseigner aus, hat sie gemäß §§ 43 Abs. 1, 44 Abs. 1 Satz 1 EStG Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen. Dividenden einer GmbH werden etwa in dieser Weise behandelt. Erfolgt die Dividendenauszahlung über ein Kreditinstitut, wie dies insbesondere bei Aktiengesellschaften mit einer Vielzahl von Anteilseignern der Fall ist, behält das Kreditinstitut die Kapitalertragsteuer ein und führt diese an dessen zuständiges Finanzamt ab. Die Kapitalertragsteuer beträgt hierbei **20 % des gesamten Ausschüttungsbetrags**, also einschließlich des gemäß dem Halbeinkünfteverfahrens steuerfrei bleibenden Anteils (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Obwohl im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nur die Hälfte der Dividenden versteuert werden muss, ist für Zwecke der Kapitalertragsteuer die Dividende in voller Höhe der Kapitalertragsteuer von 20 % zu unterwerfen. Dies bedeutet, dass auf Grund des bei der Ermittlung der Einkommensteuer anzuwendenden Halbeinkünfteverfahrens die Dividende einer Vorbelastung von 40 % unterliegt.

Der Anteilseigner kann die Kapitalertragsteuer, soweit er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen, so dass sich der von der Gesellschaft durchgeführte Abzug wie eine Vorauszahlung des Anteilseigners auf seine Einkommensteuerschuld auswirkt (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG). Hierzu muss der Anteilseigner eine Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 EStG vorlegen, die von der ausschüttenden Gesellschaft oder dem die Ausschüttung durchführenden Kreditinstitut ausgestellt worden ist.

Nachfolgendes Beispiel zeigt die technische Vorgehensweise hinsichtlich des Einbehalts von Kapitalertragsteuer und der entsprechenden Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die individuelle Einkommensteuer des Anteilseigners. Zudem wird nochmals ein Vergleich zwischen der Steuerbelastung von Dividendenerträgen nach dem früheren Anrechnungsverfahren und dem nun anzuwendenden Halbeinkünfteverfahren gezogen.

Beispiel:

	€
Gewinn der Kapitalgesellschaft	100,00
./. Körperschaftsteuer 25 %	25,00
Brutto-Dividende	75,00
./. Kapitalertragsteuer 20 %	15,00
= Bar-Dividende	60,00
+ Kapitalertragsteuer	15,00
Dividende	75,00
Steuerfrei nach dem Halbeinkünfteverfahren	37,50
Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	37,50

Die Kapitalertragsteuer wird auf die persönliche Einkommensteuer - vergleichbar einer Steuervorauszahlung - angerechnet:

EST-Satz	0 %	19,9 %	30 %	40 %	48,5 %
Einkommensteuer	0,00	7,46	11,25	15,00	18,19
./. Anrechnung der Kapitalertragsteuer	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
= Steuererstattung	15,00	7,54	3,75	0,00	- 3,19
+ Bar-Dividende	60,00	60,00	60,00	60,00	60,00
= Netto-Dividende nach Steuern	75,00	67,54	63,75	60,00	56,81

Definitivbelastung nach HEV	25,00 %	32,46 %	36,25 %	40,00 %	43,19 %
Belastung nach dem Anrechnungsverfahren	0,00 %	19,9 %	30,00 %	40,00 %	48,5 %

Anders stellt sich dies für einen nur beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner dar, wenn dieser also keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat und nur mit den in Deutschland erzielten Einkünften der deutschen Einkommensbesteuerung unterliegt. Hier ist die Einkommensteuer durch den Steuerabzug in Form von Kapitalertragsteuer abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG), so dass die Steuerbelastung von 20 % für ihn auf den gesamten Ausschüttungsbetrag definitiv wird. Auf den ausländischen, beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner kommt angesichts des Kapitalertragsteuerabzugs das Halbeinkünfteverfahren somit nicht zur Anwendung. Ist der Anteilseigner durch ein Doppelbesteuerungsabkommen seines Wohnsitzstaates mit Deutschland von der Belastung mit deutscher Kapitalertragsteuer befreit bzw. ist in dem Abkommen ein geringer Prozentsatz vereinbart, so ist dennoch zunächst der Steuerabzug vorzunehmen. Der Anteilseigner wird gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG auf das Erstattungsverfahren verwiesen.

Seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wird diskutiert, ob die Regelungen der Kapitalertragsteuererhebung in Deutschland mit dem EU-Recht vereinbar sind, da in der Belastung von Dividendeneinnahmen beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner in Höhe von 20 % der gesamten Einnahmen eine Benachteiligung im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern bestehen könnte. Grundsätzlich ist durch das EU-Recht den einzelnen Staaten zwar nicht das Recht genommen, Kapitalertragsteuer zu erheben; allerdings dürfen ausländische Kapitalanleger nicht diskriminiert werden, da hierin eine Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs zu sehen wäre.

7.2. Freistellungsauftrag

Es besteht die Möglichkeit, dass der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft oder dem Kreditinstitut, je nach dem, wer Dividendenausschüttungen durchführt, einen **Freistellungsauftrag** gemäß § 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG vorlegt. Die Kapitalgesellschaft bzw. das Kreditinstitut kann zwar dann vom Abzug der Kapitalertragsteuer nicht gänzlich absehen, aber die Kapitalertragsteuer wird auf Grund eines Antrags an das Bundesamt für Finanzen erstattet und die Dividenden können im Ergebnis in voller Höhe ausgezahlt werden.

Der Freistellungsauftrag kann maximal auf einen Betrag in Höhe des Sparer-Freibetrags und des Werbungskosten-Pauschbetrags lauten. Er beträgt somit für Singles maximal 1.601 €, für Ehegatten maximal 3.202 €.

Auch hier wirkt sich das Halbeinkünfteverfahren für den Anteilseigner günstig aus. Denn da nur die Hälfte der Dividendenerträge der Einkommensteuer unterworfen werden, wird infolge des Freistellungsauftrags nun die Kapitalertragsteuer bis zu den Dividendeneinnahmen in Höhe von 3.202 € bei Singles und 6.404 € bei Ehegatten erstattet.

8. Schluss

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass das Halbeinkünfteverfahren nicht nur bei der Besteuerung von Dividenden zur Anwendung kommt, sondern u. a. auch auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person handelt. Dabei ist es unerheblich, ob diese Anteile im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten werden. Weiterhin ist zu beachten, dass aufgrund der nur hälftigen Berücksichtigung der Einnahmen (Dividenden, Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen) auch nur die Hälfte der damit im Zusammenhang stehenden Kosten steuerlich anerkannt werden. Nicht unter das Halbeinkünfteverfahren fallen hingegen Erträge aus Anleihen, Optionen oder ähnlichem.

9. Weiterführende Literatur

Ernst & Young (2001): Die Unternehmenssteuerreform – Informationen und Gestaltungsempfehlungen zum StSenkG, 2.Auflage, 2001, Bonn/Berlin, ISBN: 3-08-216302-5.

Ernst & Young (2002): Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform – Informationen, Analysen und Gestaltungsempfehlungen zum UntStFG, 2002, Bonn/Berlin, ISBN: 3-08-216401-3.