

Anrechnungsverfahren und Halbeinkünfteverfahren

1. Anrechnungsverfahren

Bis einschließlich 2000 wurde das Anrechnungsverfahren angewendet. Dies besagte, dass die auf allen Gewinnausschüttungen lastende Körperschaftsteuer beim Anteilseigner angerechnet werden konnte und somit eine Doppelbesteuerung vermieden wurde.

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft wurden die Vermögensmehrungen zunächst nach den allgemeinen Vorschriften der Körperschaftsteuer belastet mit 40 % (Tarifbelastung). Wurden die Vermögensmehrungen hingegen ausgeschüttet, wurde die Steuerbelastung um 10 % gemindert, weil auf ausgeschüttete Gewinne lediglich die Ausschüttungsbelastung von 30 % angewendet werden durfte. Es kam somit zu einer Körperschaftsteuererstattung. Es wurden daher mehrere Konten des *verwendbaren Eigenkapitals* angelegt um nachvollziehen zu können mit welchem Körperschaftsteuersatz die Vermögensmehrung vorbelastet war.

Dabei musste das verwendbare Eigenkapital in folgende „EK-Töpfe“ gegliedert werden:

- EK₄₀: grundsätzlich alle Gewinne
- EK₄₅: grundsätzlich alle Gewinne (Körperschaftsteuersatz 1994 bis 1998 i.H.v. 45 %)
- EK₃₀: alle ausländischen Gewinne. Die Belastung wurde fiktiv mit 30 % umgerechnet
- EK₀₁: steuerfreie ausländische Gewinne durch DBA
- EK₀₂: steuerfreie inländische Vermögensmehrungen
- EK₀₃: verwendbares Eigenkapital, das zum 31.12.1976 entstanden ist
- EK₀₄: Einlagen der Anteilseigner (jetzt: steuerliches Einlagekonto)

Je nachdem, aus welchem Topf ausgeschüttet wurde, ergab sich im Falle einer Gewinnausschüttung eine Erstattung oder Nachzahlung, weil die Ausschüttungsbelastung immer 30 % betrug. Das Anrechnungsverfahren war jedoch mit den Grundsätzen des EG-Vertrages nicht vereinbar und wurde deshalb abgeschafft.

2. Halbeinkünfteverfahren:

Beim jetzigen Halbeinkünfteverfahren werden alle Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner zur Hälfte besteuert. Im Gegenzug sind jedoch nur 50 % der Ausgaben anzuerkennen. Eine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer erfolgt nicht. Dafür beträgt der Körperschaftsteuersatz unabhängig davon, ob ausgeschüttet wird oder thesauriert wird, nur noch 25 %. Für die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag gilt dies jedoch nicht.

Zusammenfassend ist das Halbeinkünfteverfahren auf folgende Fälle anzuwenden:

- § 3 Nr. 40a EStG: Veräußerung von Anteilen des Betriebsvermögen
- § 3 Nr. 40b EStG: Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen i.S.v. § 21 UmwStG im Betriebsvermögen
- § 3 Nr. 40c EStG: Veräußerung von Anteile im Privatvermögen
- § 3 Nr. 40d EStG: Gewinnausschüttungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG
- § 3 Nr. 40e EStG: Bezüge aus Kapitalherabsetzungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG
- § 3 Nr. 40f EStG: Entgelte und Vorteile i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- § 3 Nr. 40g EStG: Verkauf von Dividendenscheinen i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 2a EStG
- § 3 Nr. 40h EStG: Abtretung von Dividendenscheinen gem. § 20 Abs. 2 S. 2 EStG
- § 3 Nr. 40i EStG: Bezüge i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG

Rechnerische Gegenüberstellung der beiden Verfahren:

a) auf Ebene der Kapitalgesellschaft:

	Anrechnungsverfahren	Halbeinkünfteverfahren
Gewinn vor Steuern	100	100
- KSt (bzw. Tarifbelastung)	<u>- 40</u>	<u>- 25</u>
= Gewinn nach Steuern	60	75
- KSt-Minderung bei Vollausschüttung	<u>- 10</u>	<u>- 0</u>
= Gewinnausschüttung (Bardividende)	70	75
= zu zahlende KSt	30	25

b) auf Ebene des Anteilseigners:

	Anrechnungsverfahren			Halbeinkünfteverfahren		
Gewinnausschüttung (Bardividende)	70,0	70,0	70,0	75,0	75,0	75,0
+ KSt-Anrechnungsguthaben 3/7	<u>+ 30,0</u>	<u>+ 30,0</u>	<u>+ 30,0</u>	<u>+ 0,0</u>	<u>+ 0,0</u>	<u>+ 0,0</u>
	100,0	100,0	100,0	75,0	75,0	75,0
- hälftiger Betrag	<u>- 0,0</u>	<u>- 0,0</u>	<u>- 0,0</u>	<u>- 37,5</u>	<u>- 37,5</u>	<u>- 37,5</u>
= steuerpflichtige Einkünfte	100,0	100,0	100,0	37,5	37,5	37,5
ESt (45 % 40 % 35 %)	45,0	40,0	35,0	16,9	15,0	13,1
- Anrechenbare KSt	<u>- 30,0</u>	<u>- 30,0</u>	<u>- 30,0</u>	<u>- 0,0</u>	<u>- 0,0</u>	<u>- 0,0</u>
= zu zahlende ESt	15,0	10,0	5,0	16,9	15,0	13,1

Es ergibt sich im Vergleich folgende Gesamtbelastung des Gewinns:

Gesamtbetrachtung	Anrechnungsverfahren			Halbeinkünfteverfahren		
Bei Kapitalgesellschaft (KSt)	30,0	30,0	30,0	25,0	25,0	25,0
Bei Gesellschafter (ESt 45 % 40 % 35 %)	+ 15,0	+ 10,0	+ 5,0	+ 16,9	+ 15,0	+ 13,1
Gesamtbelastung des Gewinns	45,0	40,0	35,0	41,9	40,0	38,1

Insgesamt sind beim Halbeinkünfteverfahren die Gesellschafter im Vorteil, deren individueller Einkommensteuersatz mehr als 40 % beträgt und somit die Besserverdiener.

Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals

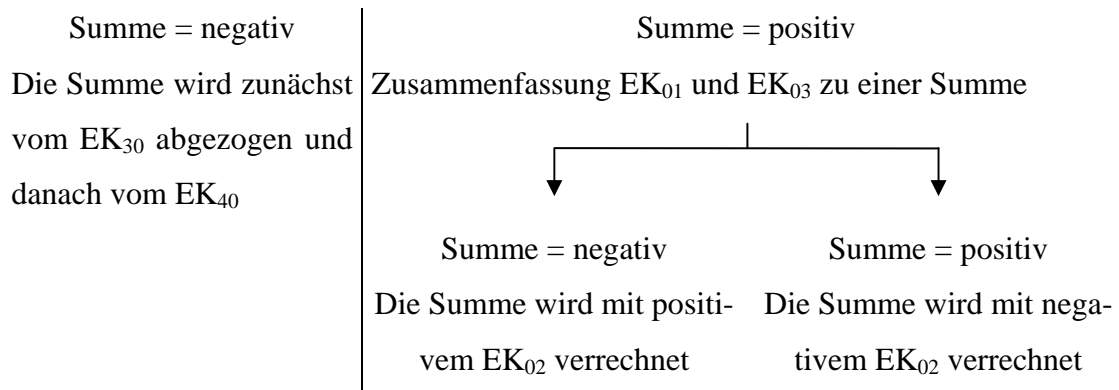
Mit dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren im Jahr 2001 entfiel die Aufgliederung der einzelnen „EK-Töpfe“ nach § 30 KStG a.F. Daher wurden die einzelnen Endbestände der Töpfe festgestellt und zum Teil zusammengefasst nach § 36 KStG n.F.

Das EK₄₀ (Tarifbelastung) wurde bei der Zusammenfassung mit dem EK₄₅ (Tarifbelastung mit altem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 45 %) um 27/22 des EK₄₅ erhöht und das EK₀₂ um 5/22 des EK₄₅ gemindert um einen Ausgleich in der Bilanz zu schaffen gem. § 36 Abs. 3 KStG n.F. Ebenfalls wurden die EK₀-Bestände zusammengefasst, so dass letztlich nur das EK₄₀ und das EK₀₂ übrig blieben. Diese Bestände werden ab 2001 jährlich gesondert festgestellt, weil es im Falle einer Ausschüttung im Anrechnungsverfahren zu einer Minderung der Körperschaftsteuer i.H.v. 10 % kam und dies auch weiterhin für die Altbestände der Fall sein soll. Daher ist gem. § 37 Abs. 1 KStG n.F. auf den 31.12.2001 ein Körperschaftsteuerguthaben zu ermitteln, welches 1/6 des Endbestandes des EK₄₀ beträgt und im Rahmen der Körperschaftsteuerminderung i.S.v. § 37 KStG abgeschöpft wird.

Insgesamt ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

1. Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zum 31.12.2000 gem. § 36 Abs. 1 KStG.
2. Herstellung der Ausschüttungsbelastung für Gewinnausschüttungen, die im Jahr 2001 beschlossen wurden für das Jahr 2000.
3. Zugang beim EK₄₅ oder EK₄₀ für von anderen Kapitalgesellschaften in 2001 erhaltene Gewinnausschüttungen zzgl. 3/7 Körperschaftsteuer und abzgl. der dafür anfallenden Körperschaftsteuer, wenn die Gewinnausschüttungen bei der leistenden Kapitalgesellschaft aus dem EK₄₅ oder EK₄₀ erfolgt gem. § 36 Abs. 2 S. 3 KStG.

4. Umgliederung des positiven EK_{45} in EK_{40} mit $27/22$ abzgl. EK_{02} mit $5/22$ des EK_{45} -Bestandes gem. § 36 Abs. 3 KStG.
5. Umgliederung der EK_0 -Bestände
 - a) Berechnung der Summe aus dem EK_{01} , EK_{02} und EK_{03} (§ 36 Abs. 4 KStG):



- b) Summe aus EK_{40} und EK_{30} ist negativ (§ 36 Abs. 5 KStG):

Die Summe wird zunächst vom positiven EK_{02} abgezogen und danach vom positiven EK_{01} und EK_{03} .

6. Die verbleibenden Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals sind getrennt auszuweisen und zum 31.12.2000 gesondert festzustellen gem. § 36 Abs. 7 KStG.

Es erfolgt die erste gesonderte Feststellung nach neuem Recht zum 31.12.2001 wie folgt:

1. Der auf den 31.12.2000 gesondert festgestellte EK_{40} -Bestand wird mit $1/6$ multipliziert und stellt fortan das Körperschaftsteuerguthaben dar, welches im Rahmen der Körperschaftsteuerminderung nach § 37 KStG abgeschöpft wird.
2. Das EK_{30} fällt weg.
3. Der auf den 31.12.2000 gesondert festgestellte EK_{02} -Bestand wird fortgeführt und gesondert festgestellt und im Rahmen der Körperschaftsteuererhöhung des § 38 KStG abgeschöpft.
4. Das EK_{01} und das EK_{03} fallen weg.
5. Der Endbestand des EK_{04} fällt weg. Er wird jedoch als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos i.S.v. § 27 KStG übernommen und gesondert festgestellt.

Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererminderung § 37 KStG

Bei offenen Gewinnausschüttungen (nicht bei verdeckten Gewinnausschüttungen) wird maximal 1/6 des Körperschaftsteuerguthabens mit der Tarifbelastung i.H.v. 25 % (bzw. 26,5 % im VZ 03) verrechnet gem. **§ 37 Abs. 2 S. 1 KStG**. Auf diese Weise soll das Körperschaftsteuerguthaben innerhalb von 18 Wirtschaftsjahren abgebaut werden und nicht sofort in Anspruch genommen werden nach **§ 37 Abs. 2 S. 3 KStG**.

Die Verrechnung des Körperschaftsteuerguthabens mit der Tarifbelastung i.H.v. 25 % erfolgt in dem Jahr, in dem die Gewinnausschüttung erfolgt; längstens jedoch bis zum Jahr 2019 gem. **§ 37 Abs. 2 S. 3 KStG**. Nach **§ 37 Abs. 2 S. 3 KStG** wird es jedes Jahr neu gesondert festgestellt. Der Gesetzgeber hat jedoch das Körperschaftsteuerguthaben eingefroren zwischen vom 11.04.03 bis zum 01.01.06 und kann daher nicht ausgezahlt werden nach **§ 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG** (sogenanntes Moratorium). Für die Zeit nach dem Moratorium ist die Höhe der Körperschaftsteuererminderung zusätzlich beschränkt, da das Körperschaftsteuerguthaben gleichmäßig bis zum 31.12.2019 verteilt werden soll nach **§ 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG**.

Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

1. Zeitraum prüfen ob Moratorium anzuwenden ist oder nicht **§ 37 Abs. 2a Nr. 1 KStG**

2. **§ 37 Abs. 2 S. 3 KStG** (Moratorium noch nicht angefangen):

Gewinnausschüttung · 1/6 = Körperschaftsteuererminderung

3. **§ 37 Abs. 2 S. 1 KStG i.V.m. § 37 Abs. 2a Nr. 2 KStG** (Moratorium ist weggefallen)

Körperschaftsteuerguthaben 31.12. Vorjahr

· 1 / (verbleibende Jahre bis 31.12.2019 – maximal 14 Jahre)

= Körperschaftsteuererminderung

4. Vergleich

1. und 2. vergleichen => kleinere Wert ist als Körperschaftsteuererminderung anzusetzen

Gewinnausschüttungen, die aufgrund **§ 8b Abs. 1 KStG** steuerfrei sind, würden das Körperschaftsteuerguthaben mindern und dies kann nicht Sinn der Vorschrift sein, so dass **§ 37 Abs. 3 KStG** diesem einen Riegel vorschiebt. Dabei wird das Körperschaftsteuerguthaben bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft gemindert und in entsprechender Höhe beim Anteilseigner erhöht.

Körperschaftsteuererhöhung § 38 KStG

Mit dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren war der Bestand des EK₀₂ auf den 31.12.2000 festzustellen. Sofern dieser positiv war ist er jährlich fortzuschreiben und zum Ende eines jeden Jahres gesondert festzustellen gem. **§ 38 Abs. 1 KStG**.

Gewinnausschüttungen aus dem EK₀₂ waren im Anrechnungsverfahren mit 30 % nachzuersteuern, weil keine Tarifbelastung im Vorfeld bestand. Dies soll auch weiterhin mit den Altbeständen geschehen und dies geschieht über die Körperschaftsteuererhöhung i.H.v. 3/7 der Dividende. Dies soll über einen Zeitraum bis zum 31.12.2019 erfolgen gem. **§ 38 Abs. 2 S. 3 KStG**. Danach hat eine Verwendung des EK₀₂ keine materiellen Folgen.

Der Bestand des EK₀₂ verringert sich, sofern dieser für Leistungen verwendet gilt gem. **§ 38 Abs. 1 S. 1 KStG**. Mit Leistungen sind dabei alle Gewinnausschüttungen gemeint und somit offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen nach **§ 38 Abs. 1 S. 3 KStG**. Eine Verwendung des EK₀₂ liegt also vor gem. **§ 38 Abs. 1 S. 4 KStG**, wenn die Gewinnausschüttung den ausschüttbaren Gewinn nach **§ 27 Abs. 1 S. 4 KStG** abzgl. des Bestands des EK₀₂ übersteigt.

- a) Übersteigt die Gewinnausschüttung den verminderten ausschüttbaren Gewinn, so liegt eine Verwendung des EK₀₂ vor nach **§ 38 Abs. 1 S. 4 KStG**, die zu besteuern ist. Es hat somit eine Körperschaftsteuererhöhung zu erfolgen nach **§ 38 Abs. 2 S. 1 KStG** i.H.v. 3/7 des EK₀₂.
- b) Sofern die Gewinnausschüttung den verminderten ausschüttbaren Gewinn nicht übersteigt, liegt keine Verwendung des EK₀₂ vor, so dass dieses nicht gemindert wird und auch nichts zu versteuern ist.

Nach **§ 38 Abs. 2 S. 2 KStG** wird der Bestand des EK₀₂ auf 2 Arten gemindert:

1. durch die Verwendung von Leistungen nach **§ 38 Abs. 1 S. 3 KStG**
2. durch die Körperschaftsteuererhöhung i.H.v. 3/7 nach **§ 38 Abs. 2 S. 1 KStG**

Die Verwendung des EK₀₂ und die Körperschaftsteuererhöhung mindern den Bestand des EK₀₂. Dieser darf jedoch nicht negativ werden, so dass die Verwendung nur in Höhe der Differenz zwischen dem Bestand des EK₀₂ und der Körperschaftsteuererhöhung angesetzt wer-

