

DIE UMSTELLUNG DER DIVIDENDENBESTEUERUNG VOM ANRECHNUNGS- AUF DAS HALBEINKÜNFTEVERFAHREN

Erkenntnisse für künftige Reformvorhaben im Steuerrecht

Ausgangslage: Diskussion über systemverändernde Reformen im Steuerrecht in den letzten Jahren nicht verflacht; Reformbedarf besteht fort

Daher: Rückblick auf die letzte große Reform des Ertragsteuerrechts → Welche Erkenntnisse lassen sich für zukünftige Reformen gewinnen?

Eliminierung körperschaftsteuerlicher Vorbelastung bei Beteiligungseinkünften (nicht: Kapitalertragsteuer)

Anrechnungsverfahren (1977 bis 2000)

- Feststellung der Vorbelastung ausgeschütteter Kapitalteile bei der ausschüttenden Gesellschaft (Gliederungsrechnung)
- Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung durch Minderung/Erhöhung der bisherigen Belastung im Ausschüttungsfall
- Bezüge auf Anteilseignerebene grundsätzlich voll steuerpflichtig
- Pauschale Anrechnung der Ausschüttungsbelastung
- Keine Anrechnung für Rücklagen bei Veräußerung der Anteile
- Beachte ab 1994 § 8b KStG bei Auslandseinkünften

Halb-/Teileinkünfteverfahren (seit 2001)

- Körperschaftsteuerliche Vorbelastung des ausgeschütteten Kapitals besteht auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft unverändert fort
- Berücksichtigung der Vorbelastung durch pauschale Freistellung auf Anteilseignerebene:
 - Einkommensteuer: Halb-/Teileinkünfteverfahren
 - Körperschaftsteuer: grundsätzlich vollständige Freistellung (§ 8b KStG)
- Veräußerungsgewinne ebenfalls begünstigt

Zentrale Argumente für die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens

Unvereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten

Komplexität

Missbrauchsanfälligkeit

Haben sich diese Annahmen aus heutiger Sicht bestätigt?

Unvereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten

- **EuGH „Manninen“, „Meilicke I“ und „Meilicke II“:**
Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, aber: begrenzt auf die deutsche Steuerbelastung der Dividende → Keine Erstattung ausländischer Steuern
- **EuGH „Kronos International“:**
Anrechnungs- und Freistellungsverfahren (§ 8b KStG) für in- bzw. ausländische Dividenden nebeneinander zulässig
- **EuGH „Burda“:**
Ausschluss ausländischer Anteilseigner vom Anrechnungsverfahren zulässig
- **EuGH „Keller Holding“:**
Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen (§ 8b Abs. 7 KStG a.F.) bereits vor 2001 unionsrechtswidrig, aber: keine Verbesserung durch StSenkG (§ 8b Abs. 5 KStG 2000 ebenso europauntauglich)
- **Ergebnis:** Außerhalb des offensichtlichen (aber behebbaren) Verstoßes gegen die Grundfreiheiten durch den Ausschluss von Auslandsdividenden aus dem Anrechnungsverfahren haben sich die Befürchtungen im Nachhinein nicht bestätigt.

Komplexität

- Wegfall Gliederungsrechnung wirkte erheblich vereinfachend
- Aber: (teilweise) Kompensation durch Übergangsvorschriften und steuerliches Einlagekonto
- Darüber hinaus Auswirkungen auf das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht insgesamt?
→ Beispiel § 8b KStG:
 - Über 20 Änderungen seit 2001
 - Wesentliche Änderungen unmittelbar durch Freistellungssystem veranlasst
 - Umfassende Freistellung an mehreren Stellen wegen praktischer/fiskalischer Hindernisse gescheitert
 - Größere Bedeutung von § 8b KStG im Freistellungssystem führt zu höherem Reformdruck bei bereits vor 2001 bestehenden Problemen
- **Ergebnis:** Insgesamt keine Verbesserung, sondern eher Verschlechterung des Zustands → Übertragbarkeit auf weitere Vorschriften des KStG und des EStG?

Missbrauchsanfälligkeit

- Bisher noch nicht abschließend behandelt
- Im Anrechnungsverfahren insbesondere sog. „Dividendenstripping“ (Realisierung von Anrechnungsguthaben durch nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner über steuerfreie Veräußerungen an anrechnungsrechtlich berechnungsberechtigte Anteilseigner - § 50c EStG)
- Im Freistellungssystem Ersatz, insb. von Zins- durch Dividendeneinkünfte zur Inanspruchnahme von § 8b KStG
- Kontroverse um die Behandlung EK-ersetzender Gesellschafterdarlehen als Folge der fehlenden Möglichkeit zur Berücksichtigung verlustbedingter Teilwertabschreibungen auf Gesellschaftsanteile (§ 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG)
- Phänomen Wertpapierleihe (§ 8b Abs. 10 KStG) als Folge der Durchbrechung der grundsätzlichen Befreiung von Dividendeneinkünften auf Gesellschaftsebene im Finanzsektor
- **Zwischenergebnis:** Durch weitgehende, aber nicht konsequente Freistellung insb. auf Gesellschaftsebene Schaffung von Anreizen für (missbräuchliche) Gestaltungen auch im Zusammenhang mit Gewinnminderungen

Erkenntnisse/Thesen

- Beurteilung des nationalen Rechts durch EuGH ist schwer zu antizipieren. Reformbedürftige Rechtsmaterie ist differenzierter zu betrachten und ggf. nur in tatsächlich und offensichtlich kritischen Bereichen nachzubessern.
- Insgesamt keine wesentliche Vereinfachung der Dividendenbesteuerung durch das StSenkG. Punktuelle „Reparatur“ ist als Alternative zu vermeintlich vereinfachendem Systemwechsel zu evaluieren. Funktionierende und in der Praxis bewährte Regelungsbestände sind so weit wie möglich zu erhalten.
- Beseitigung von bestehendem und bekanntem Missbrauchspotenzial anstatt Schaffung bislang unbekannter Probleme durch „Sprung in den Systemwechsel“.