

## Halbeinkünfteverfahren und Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG

Der Bundesgesetzgeber hat durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000 (BGBl. S. 1433) das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) und die Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrags (§ 35 EStG) eingeführt. Im Zusammenhang mit einer Umstellung des Besteuerungssystems bei den Kapitalgesellschaften werden ab 2001 die Dividendenerträge nach § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte von der Einkommensteuer befreit; die Gewerbesteuer fällt im wirtschaftlichen Ergebnis weg, weil sich durch die pauschalierte Anrechnung die Einkommensteuer ermäßigt.

Eine Verringerung des Kirchensteueraufkommens wegen dieser Systemumstellung im Einkommensteuerrecht war vom Bundesgesetzgeber nicht gewollt. Er hat deshalb durch das Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern vom 21.12.2000 (BGBl. I S. 1978) die Vorschrift des § 51a Abs. 2 EStG geändert und die Grundlage dafür geschaffen, dass die Minderung der Einkommensteuer sowohl aufgrund der Umstellung der Dividendenbesteuerung auf das Halbeinkünfteverfahren als auch aufgrund der Möglichkeit der Gewerbesteueranrechnung bei der Berechnung der Kirchensteuer nicht zum Tragen kommt.

Der bei der Besteuerung von Dividendeneinkünften erfolgte Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hätte ohne Änderung des § 51a EStG bei der Kirchensteuerberechnung zu gleichheitswidrigen Verzerrungen geführt. Ohne Änderung hätte der Dividendenempfänger Kirchensteuer auf 37,5 % der Dividende entrichtet, während beim Arbeitnehmer 100 % des Lohns zur Kirchensteuer herangezogen worden wären. Dass hier eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr gegeben war, ergibt sich aus dem Steuersenkungsgesetz selbst, nämlich aus dem neuen § 2 Abs. 5a EStG, denn dort wird bereits für Leistungsgesetze des Bundes das Halbeinkünfteverfahren rückgängig gemacht.

Die Kirchensteuer bemisst sich im Allgemeinen nach der Einkommensteuer, teilt somit deren Schicksal. Durch diese Anbindung entspricht sie der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Durch das Unternehmensteuerreformgesetz wäre dieser Grundsatz aufgehoben und Kirchensteuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkunftsarten aber gleicher Leistungsfähigkeit ungleich mit Kirchensteuer belastet worden. Die nachstehenden Vergleichsberechnungen nach dem Anrechnungs- bzw. Halbeinkünfteverfahren werden zeigen, dass die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewahrt geblieben sind. Insbesondere ist durch die Änderung des § 51a EStG keine versteckte Erhöhung der Kirchensteuer erfolgt. Um eine zutreffende Relation zur Kirchensteuer herzustellen, reicht es nicht aus, nur die im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Größen miteinander zu vergleichen. Entscheidend ist der Vergleich der Gesamtbelastung von Ertragsteuer (Körperschaftsteuer und Einkommensteuer) sowie Kirchensteuer.

Wie nachstehende Berechnungen zeigen, beträgt die Kirchensteuer bei Gewinnausschüttungen im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nur noch 75 % gegenüber der Kirchensteuer beim früheren Anrechnungsverfahren.

<b>Anrechnungsverfahren</b>		<b>Halbeinkünfteverfahren</b>	
Berechnung der Kirchensteuer <b>bis 31.12.2000</b>		Berechnung der Kirchensteuer <b>ab 01.01.2001</b>	
Gewinn *	100,00	Gewinn	100,00
Körperschaftsteuer 30 %	30,00	Körperschaftsteuer 25 %	25,00
Dividende	70,00	Dividende *	75,00
Körperschaftsteueranrechnung	30,00		
zu versteuern	100,00	zu versteuern die Hälfte	37,50
Einkommensteuer z.B. 40 %	40,00	Einkommensteuer z.B. 40 %	15,00
Bemessungsgrundlage für Kirchensteuer	40,00	Bemessungsgrundlage für Kirchensteuer = Einkommensteuer ohne Berücksicht. des Halbeinkünfteverfahrens (75,00 x 40 %)	30,00
Kirchensteuer 8 %	3,20	Kirchensteuer 8 %	2,40
Steuerbelastung beim Staat	40,00	Steuerbelastung beim Staat (Körperschaft- und Einkommensteuer)	40,00

\* = Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer

Beim Staat ist die Steuerbelastung gleich geblieben. Würde man das Halbeinkünfteverfahren zum Zwecke der Ermittlung der Kirchensteuerbemessungsgrundlage nicht rückgängig machen, würde die Kirchensteuer ab dem 01.01.2001 im vorliegenden Beispielsfall nur noch 1,20 DM betragen. Jedoch zeigt das Beispiel auch, dass sich infolge des Systemwechsels bei der Besteuerung von Dividenden die kirchensteuerliche Belastung gegenüber der nach dem Vollarrechnungsverfahren um ca. 25 % reduziert. Dies folgt daraus,

dass die Dividende auf der Ebene der nicht kirchensteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft einer körperschaftsteuerlichen Definitivbelastung in Höhe von 25 % unterliegt. Dieser Betrag fließt anders als nach dem bisherigen körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungsverfahren nicht mehr in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage ein. Daraus folgt, dass die kirchensteuerliche Bemessungsgrundlage um 25 % niedriger ist als vor dem Systemwechsel. Durch die Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer beträgt diese zumindest immer noch 75 % der Kirchensteuer, die vor dem Systemwechsel zu zahlen gewesen wäre. Wenn dagegen das Halbeinkünfteverfahren auch für kirchensteuerliche Zwecke gelten würde, betrüge die Kirchensteuer sogar nur 37,5 % ( 1,20 DM zu 3,20 DM ) der Kirchensteuer vor dem Systemwechsel.

Die Ermittlung der Kirchensteuer-Berechnungsgrundlage ist Ihrem Einkommensteuerbescheid „Erläuterung zur Bemessungsgrundlage für Kirchensteuer“ zu entnehmen. Ihrem zu versteuernden Einkommen wurden die steuerfreien Halbeinkünfte zugezählt, negative Halbeinkünfte werden ggf. in Abzug gebracht. Dieses fiktiv zu versteuernde Einkommen ist Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kirchensteuer.