



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Gruner Str. 33
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Unternehmensteuerreform 2008: Alle Details zum beschlossenen Gesetzespaket

Stand: 04.06.2007

Inhaltsverzeichnis

| | |
|------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Einführung | 3 |
| 2. Die geplanten Änderungen im Überblick | 5 |
| Das Vorhaben aus Sicht der Bundesregierung: | 5 |
| Steuersenkende Maßnahmen..... | 6 |
| Gegenfinanzierung | 7 |
| Die einzelnen Punkte zu EStG und KStG | 7 |
| Die einzelnen Punkte zur GewStG | 10 |
| Weitere Gesetze..... | 11 |
| Die Berechnung der künftigen Belastung von 29,83 Prozent | 12 |
| 3. Gewinnthesaurierung bei Personenunternehmen | 14 |
| 4. Änderungen bei der Ansparabschreibung | 15 |
| Ausgangslage..... | 15 |
| Regelung ab 2008 | 16 |
| Regeln zur Auflösung | 17 |
| Beispiel zum Unterschied zwischen alter und neuer Regelung | 18 |
| Sonder-AfA..... | 18 |



| | |
|------------------------------------------------------|----|
| Anwendungszeitpunkt | 19 |
| 5. Die geplante Funktionsverlagerung..... | 19 |
| 6. Neuregelung des Mantelkaufs § 8 Abs. 4 KStG | 21 |
| 7. Die Zinsschranke | 22 |
| 8. Wertpapierleihe | 23 |
| Die Ausgangslage | 23 |
| Lösung: Betriebsausgabenabzugsverbot..... | 24 |
| 9. Der neue Zinsbegriff bei der Gewerbesteuer..... | 24 |
| Auswirkung auf Leasing..... | 25 |
| Nachfrageseitige Effekte..... | 26 |
| Angebotsseitige Effekte..... | 26 |



Unternehmensteuerreform 2008: Alle Details zum betrieblichen Einkommen

1. Einführung

Der Bundestag hatte den Gesetzentwurf zur Reform der Unternehmensteuer in Deutschland (vom 27.3.2007, BT Drs. 16/4841 und vom 30.7.2007, BR Drs. 220/07) in erster Lesung am 30.3.2007 zur weiteren Beratung an die Fachausschüsse verwiesen. Das 163 Seiten starke Papier basiert im Wesentlichen auf den Ergebnissen der Arbeitsgruppe unter der Leitung von Finanzminister Peer Steinbrück und Hessens Ministerpräsident Roland Koch (Referentenentwurf vom 5.2.2007). Damit ist das formale Gesetzgebungsverfahren eingeleitet.

Das gesamte Gesetzespaket soll dann anschließend bis zur Sommerpause 2007 abgeschlossen sein:

- Am 25.4. und 7.5.2007 fanden Anhörungen der Sachverständigen statt.
- Am 9.5.2007 soll die Beratung im Finanzausschuss erfolgen.
- Am Gesetzentwurf hatten die Steuerexperten der Großen Koalition am 14.5.2007 noch Korrekturen vorgenommen.
- Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme vom 11.5.2007 ebenfalls noch Änderungsbedarf angemeldet.
- Die Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses vom 23.5.2007 beinhalten die Vorgaben der Großen Koalition und auch viele Wünsche des Bundesrates. Die Änderungen (BT Drs. 16/5377 vom 18.5.2007) sind in den nachfolgenden Kapiteln eingearbeitet.
- Der Bundestag hat am 25.5.2007 in zweiter und dritter Lesung dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Unternehmenssteuerreform 2008 zugestimmt (BT Drs. 16/5452 vom 23.5.2007).
- Die Zustimmung des Bundesrats wird vermutlich noch nicht am 8.6., sondern erst am 6.7.2007 erfolgen.

In die letzte Gesetzesfassung, die vom Bundestag am 25.5.2007 beschlossen wurde, sind neben kleineren Korrekturen noch fünf gravierende Änderungen eingebaut worden:

1. Die Ausgangsgröße für den Abzug der Zinsaufwendungen im Rahmen der so genannten Zinsschranke wird um Abschreibungen erweitert (EBITDA anstelle von EBIT). Abschreibungen sind AfA-Beträge nach § 7 EStG sowie die als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge für GWG und Abschreibungen auf den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG. Dies führt insbesondere bei Unternehmen mit hohen Investitionen zu Erleichterungen.
2. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern wird die Wertgrenze für die Sofortabschreibung von 100 auf 150 Euro angehoben. Die Wertobergrenze für die Wirtschaftsgüter, die in den neuar-



tigen Abschreibungspool fallen, bleibt bei 1.000 Euro. Dabei wird ein Gleichklang von Steuer- und Handelsbilanz hergestellt.

3. Anpassungen zum neuen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG

- ✓ Die neue Vorschrift ist bereits für Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes in 2007 enden. Bei Investitionen vor 2008, für die noch die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG zum Tragen kommt, sind jedoch die Sonderabschreibungen nach den Grundsätzen der bisherigen Ansparabschreibung vorzunehmen
- ✓ Die Betriebsgrößengrenze für die Inanspruchnahme des neuen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG wird auf 235.000 Euro angehoben. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ist künftig der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen sowie in den neuen Ländern der Ersatzwirtschaftswert von 125.000 Euro maßgebend.
- ✓ Die Frist für den neuen Investitionsabzugsbetrags verlängert sich auf einen Ansparzeitraum von drei Jahren. Dabei ist es nicht mehr erforderlich, das jeweilige Wirtschaftsgut individuell genau zu bezeichnen. Es reicht aus, das geplante Investitionsgut seiner Funktion nach zu benennen.
- ✓ In § 7g Abs. 2 EStG wird sichergestellt, dass die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu 40 Prozent nicht höher ist als der tatsächlich in Anspruch genommene jeweilige Investitionsabzugsbetrag.
- ✓ Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern und bei der Bildung eines Sammelpostens sind die Herabsetzung der Investitionskosten um bis zu 40 Prozent die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend zu verringern. Sinken hierdurch die Anschaffungskosten unter 150 Euro, ist ein Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 EStG vorzunehmen

4. Der zuvor auf thesaurierte Gewinne gebildete nachversteuerungspflichtige Betrag ist auch in den Fällen des Formwechsels von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zwingend aufzulösen.
5. Bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen bleiben im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gewährte Skonti oder wirtschaftlich vergleichbare Vorteile im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit sowie die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen unberücksichtigt. Die Hinzurechnung erfolgt aber, soweit die Erlösschmälerung ihre Grundlage in einer nicht geschäftsüblichen Vereinbarung hat, etwa ein Skonto bei einem unüblichen langen Zahlungsziel.
6. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von einem Viertel der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten entfällt bei Honoraren an Künstler und Publizisten.
7. Beim Mantelkauf gilt als ein Erwerber auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen. Damit soll verhindert werden, dass vier einander nicht nahe stehende Erwerber zu gleichen Anteilen von je 25 Prozent eine Verlustgesellschaft erwerben, um eine Anwendung des § 8c KStG zu vermeiden. Voraussetzung ist, dass der Erwerb der Anteile aufgrund gleichgerichteter Interessen erfolgt, etwa wenn die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird.



8. Die Beteiligungsgrenze in § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Dividendenerträgen aus Streubesitz im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften wird von jetzt 10 auf künftig 15 Prozent erhöht. Hierdurch wird die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nach § 8 Nr. 5 GewStG verbreitert. Die Anhebung der Beteiligungsgrenze gilt nicht für Gewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft, die die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen und bei der die Mindestbeteiligungsgrenze zehn Prozent beträgt.

Neben diesen unmittelbar finanzwirksamen Änderungen wurden zu einer ganzen Reihe weiterer Punkte Klarstellungen zum Gesetzeswortlaut vereinbart.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass Kapitalgesellschaften ihre Gewinne künftig nur noch mit 29,83 statt wie bisher mit knapp 39 Prozent versteuern müssen. Diesen Steuersatz zahlen auf Antrag auch natürliche Personen als Unternehmer, Freiberufler oder Landwirt sowie Beteiligte an einer Personengesellschaft für laufende Gewinne, die im Unternehmen verbleiben und reinvestiert werden.

Zur Gegenfinanzierung soll vor allem die Gewerbesteuer nicht länger als Betriebsausgabe abgezogen, eine Begrenzung für den steuerlichen Abzug von Finanzierungskosten eingeführt, das Potential des GWG gekürzt und die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter abgeschafft werden.

Nachfolgend die wesentliche Punkte, die auf Unternehmen ab dem Jahreswechsel voraussichtlich zukommen werden.

Hinweis: Der Entwurf zur Unternehmensteuerreform beinhaltet neben den Änderungen für Wirtschaftsjahre/VZ ab 2008 auch die Pläne für die 2009 geplante Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge sowie Änderungen zu privaten Veräußerungsgeschäften und zum Kontenabruf. Hierzu wird es gesonderte Beiträge geben.

2. Die geplanten Änderungen im Überblick

Das Vorhaben aus Sicht der Bundesregierung:

In Deutschland wegen der guten allgemeinen Standortqualität und trotz der hohen nominalen Steuerbelastung investierende Unternehmen versuchen, ihre in Deutschland erwirtschafteten Erträge z.B. durch grenzüberschreitende Kreditvergabe ins niedriger besteuerte Ausland zu verlagern. Auch bei privaten Haushalten besteht die Gefahr, dass Kapital ins Ausland transferiert wird, um der Besteuerung in Deutschland auszuweichen.

Hauptziel der Unternehmensteuerreform ist deshalb neben der Erhöhung der Standortattraktivität die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats. Durch positive und negative Anreize soll die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland, vor allem durch Unternehmen aber auch durch private Haushalte, gebremst werden. Schon mittelfristig werden daher die Einnahmen der Körperschaft- und der Gewerbesteuer über dem derzeitigen Niveau liegen. Die steuerliche Attraktivität des Standortes Deutschland soll für in- und ausländische Investoren erhöht werden. Dies soll unabhängig von der Rechtsform gelten.



Die Steuerbelastung für Körperschaften wird um rund 9 Prozentpunkte auf unter 30% und damit um fast ein Viertel gesenkt. Der Unternehmensstandort Deutschland ist damit steuerlich international wieder wettbewerbsfähig:

- *Die Belastung mittelständischer Unternehmen wird noch weiter verringert.*
- *Die Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften wird im Ergebnis weitgehend erreicht.*
- *Die Finanzbasis der Kommunen bleibt erhalten.*
- *Es besteht auch für große internationale Konzerne ein verstärkter Anreiz, in Deutschland erarbeitete Gewinne auch in Deutschland zu versteuern.*
- *Mit der Abgeltungssteuer wird Deutschland ein attraktiver und übersichtlicher Platz für internationale Kapitalanleger, was für die Entwicklung des Finanzplatzes Deutschland von großer Bedeutung ist.*

Die geplanten Maßnahmen zur Entlastung der deutschen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen sowie die neue Abgeltungssteuer haben ein Gesamtvolumen von rund 30 Milliarden Euro, von denen rund 25 Milliarden Euro durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und höhere Anreize, Gewinne in Deutschland zu versteuern, gegenfinanziert werden. Die Reform wird somit die beabsichtigten ökonomischen Effekte erreichen, ohne durch die Steuerausfälle von rund 5 Milliarden Euro die gerade in Sanierung befindlichen öffentlichen Haushalte zu überlasten.

Steuersenkende Maßnahmen

| |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Minderung des Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 Prozent ab dem VZ 2008 |
| Entsprechende Minderung des Solidaritätszuschlags |
| Senkung der Gewerbesteuermesszahl auf 3,5 Prozent |
| Anhebung des Anrechnungsfaktors der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer von 1,8 auf 3,8 |
| Gewinnthesaurierung für bilanzierende Unternehmen zu einem Einkommensteuersatz von 28,25 Prozent |
| Umgestaltung des § 7g EStG bei Sonderabschreibung und Ansparrücklage |
| Einführung einer Abgeltungssteuer mit Veranlagungsoption in Höhe von 25 Prozent ab 2009 auf private Kapitalerträge |
| Finanzierungsaufwand bis 100.000 Euro pro Wirtschaftsjahr wird der Gewerbesteuer nicht Gewinn erhöhend zugeschlagen |
| Teilweise verbesserte lineare Abschreibung bei Wirtschaftsgütern mit Preisen zwischen 410 und 1.000 Euro |



Gegenfinanzierung

Die Reichensteuer von 45 Prozent bei Einkommen oberhalb von 250.000 Euro gilt auch für die Gewinneinkünfte, da § 32c EStG nur bis 2007 angewendet wird (§ 52 Abs. 44 EStG)

Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer

Wegfall des Staffeltarifs bei der Gewerbesteuer für Personenunternehmen

Hinzurechnung aller Zinsen (Dauerschuld- und Kurzfristzinsen) und von Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Gewerbesteuer unter Ansatz eines Freibetrags von 100.000 Euro

Zinsschranke von 30 Prozent mit einer Freigrenze von einer Mio. Euro

Verschärfung der Mantelkaufregelung durch eine Neuregelung in § 8c KStG.

Abschaffung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter

Begrenzung der Sofortabschreibung für GWG im betrieblichen Bereich auf 150 Euro. Bei Kosten bis 1.000 Euro gibt es eine Poolbewertung. Bei den Überschusseinkünften bleibt es bei den 410 Euro.

Einschränkung bei der Wertpapierleihe

Neuregelung der Besteuerung grenzüberschreitender Geschäfte (Funktionsverlagerungen und Verrechnungspreise)

Erhöhung der Hinzurechnungsgrenze für Streubesitzdividenden bei der Gewerbesteuer von 10 auf 15 Prozent

Begrenzung der Verlustverrechnung bei Aktienverkäufen

Die einzelnen Punkte zu EStG und KStG

- Der **Tarif bei der Körperschaftsteuer** sinkt von 25 auf 15 Prozent. Hinzu kommt wie bisher der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent, ab 2008 dann auf eine um 10 Prozent verminderte Bemessungsgrundlage. Diese Tarifabsenkung hat auch Auswirkungen auf die anschließenden Ausschüttungen der geringer besteuerten Gewinne:
 - √ Das Halbeinkünfteverfahren entfällt für ausgeschüttete Gewinne ab 2009, die im privaten Bereich zugleich der neuen **Abgeltungsteuer** von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer unterliegen. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nicht mehr als Werbungskosten absetzbar.
 - √ Im betrieblichen Bereich eines Personenunternehmens wird aus dem Halb- ab dem VZ 2009 ein **Teileinkünfteverfahren** mit 40prozentiger Steuerfreiheit und 60prozentigem Ansatz der entsprechenden Aufwendungen. Das gilt für Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften und auch Veräußerungserträge, sofern der entsprechende Erwerb nach 2008 erfolgt ist.
 - √ Sofern der Empfänger eine **Kapitalgesellschaft** ist, ändert sich fast nichts. Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne bleiben zu 95 Prozent steuerfrei. Die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind weiterhin voll als Betriebsaus-



gaben absetzbar. Die Dividenden werden dem gewerbsteuerlichen Gewinn bei einem Streubesitz von bis zu 15 (bisher 10) Prozent hinzugerechnet.

√ Bei **ausländischen Anteilseignern** wirkt sich nur die Tarifentlastung positiv aus, da die Steuerregeln jenseits der Grenze unverändert bleiben.

- Bei der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2008 werden die Tarifsenkungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer nur dann berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige auch Sachverhalte erklärt, die die Finanzierung betreffen.
- Nach § 4 Abs. 5a EStG sind die **Gewerbesteuer** und die darauf entfallenden Nebenleistungen wie etwa die auf Steuernachzahlungen entfallenden Zinsen nach § 233 a AO keine Betriebsausgaben mehr.
- Durch die Anhebung des **Anrechnungsfaktors** von 1,8 auf 3,8 bei der Steuerermäßigung von gewerblichen Einkünften nach § 35 EStG wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe künftig dem vollumfänglichen Abzugsverbot unterliegt. Zusätzlich wird die Gewährung der Steuerermäßigung auf einen Höchstbetrag begrenzt. Den bildet die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer des Unternehmens. Bei Mitunternehmerschaften sind neben dem Gewerbesteuer-Messbetrag auch die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer sowie der jeweils auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen.
- Die **Reichensteuer** von 45 Prozent bei Einkommen oberhalb von 250.000 Euro gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 auch für die Gewinneinkünfte, da § 32c EStG nur bis 2007 angewendet wird (§ 52 Abs. 44 EStG).
- Für Unternehmen mit **Zinsaufwendungen** von mehr als einer Millionen Euro soll eine neue Berechnungsgrundlage für den Gewinn (EBITDA) eingeführt werden machen, was einer Kreditsumme von etwa 20 Mio. Euro gleichkommt. Hierbei sollen Gewinn und Zinsausgaben ins Verhältnis gesetzt werden. Unternehmen, bei denen das Ergebnis 30 Prozent überschreitet, können die Ausgaben dann nicht mehr komplett absetzen (so genannte Zinsschranke).

Diese Schranke gilt nicht, wenn die Unternehmen nachweisen können, dass etwa ihre ausländischen Töchter eine ähnliche Finanzstruktur wie sie selbst aufweisen (so genannte Escape Klausel). Mit diesem „Zinsschranken und **Escape Klausel** – System“ soll verhindert werden, dass Unternehmen ihr Konzerngeflecht nutzen, um Gewinne in Niedrig-Steuer-Ländern anfallen zu lassen und Verluste in Hoch-Steuer-Ländern abzuschreiben. Die bisherigen Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung werden in der neuen Vorschrift berücksichtigt. Damit kommt es nicht – wie ursprünglich geplant – zu einer generellen Hinzurechnung von Zinsen für ertragssteuerliche Zwecke. Die geplante Freigrenze von Zinsaufwendungen in Höhe von einer Million Euro führt darüber hinaus dazu, dass Kleinbetriebe und viele Mittelständler von der Substanzbesteuerung ausgenommen werden.

- Personengesellschaften werden auch künftig maximal 42 (bei Reichensteuer 45) Prozent Einkommensteuer zahlen. Etwas anders soll aber für Gewinne gelten, die das Unternehmen investiert. Diese **thesaurierten laufenden Gewinne** sollen mit lediglich 28,25 Prozent plus Solidaritätszuschlag besteuert werden. Bei einer späteren Entnahme kommt es zu einer



Nachversteuerung in Höhe von 25 Prozent, wenn der Saldo aus Entnahmen und Einlagen des laufenden Wirtschaftsjahrs den in diesem Wirtschaftsjahr ermittelten Gewinn übersteigt.

Dies gilt auch, wenn die Entnahmen aus Zeiten vor der Reform im Unternehmen belassenen Gewinnen getätigt werden. Hierbei gilt das LiFo-Verfahren, wonach vorrangig die ab 2008 thesaurierten Gewinne maßgebend sind und die früheren erst anschließend ohne Nachversteuerung entnommen werden können.

- Mit der Abschaffung der **degressiven Abschreibung** nach § 7 Abs. 2 EStG können Unternehmen über die gesamte Nutzungsdauer hinweg nur noch den gleichen Anteil ihrer Investitionskosten absetzen und nicht wie bislang zunächst einen höheren und später einen niedrigeren Anteil. Das gilt für Wirtschaftsgüter ab Preisen oberhalb von 1.000 Euro, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden.
- Die derzeitige Sofortabschreibung für **geringwertige Wirtschaftsgüter** bis 410 Euro netto mindert sich auf 150 Euro für Unternehmen. Das gilt für Wirtschaftsgüter, die in nach dem 31.12.2007 endenden Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden. Im Gegensatz zur derzeitigen Regelung gibt es kein Wahlrecht mehr, der Sofortabzug ist Pflicht. Auf die bisher steuerrechtlich bestehenden Aufzeichnungspflichten (Aufnahme der Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis) wird komplett verzichtet.
- Bei Anschaffungskosten zwischen 151 und 1.000 Euro gibt es eine zwingende **Poolbewertung** für GwG mit einer einheitlichen und pauschalen Abschreibungsdauer von fünf Jahren. Dabei wird die Summe aller Zugänge eines Wirtschaftsjahres erfasst und der jahrgangsweise gebildete Sammelposten einheitlich abgeschrieben. Daran ändert sich auch nichts, wenn einzelne Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden. Die steuerrechtliche Dokumentation besteht ausschließlich in der einmaligen Erfassung des Wirtschaftsguts bei Zugang (Anschaffung). Im Vergleich zum geltenden Recht müssen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis zu 1.000 Euro steuerrechtlich nicht mehr einzeln in der Buchführung ausgewiesen werden (jedoch handelsrechtlich).

Bei den Überschusseinkunftsarten ist weiterhin der bisherige Höchstbetrag von 410 Euro maßgebend.

- Der Höchstbetrag für den neuen **Investitionsabzugsbetrag** (bisherige Ansparrücklage) wird von derzeit 154.000 Euro auf 200.000 Euro je Betrieb erhöht. Der Abzugsbetrag ist zudem auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig. Die Laufzeit, in der die begünstigte Investition erfolgen kann, beträgt künftig drei statt lediglich zwei Jahre.
- Der Abzugsbetrag nach § 7g EStG ist bei **4/3-Rechnern** nur noch bei Jahresgewinnen von bis zu 100.000 Euro zulässig. Eine Sonderregelung für Existenzgründer ist nicht mehr vorgesehen.
- Bei Nichtinanspruchnahme des Abzugsbetrags erfolgt eine rückwirkende Auflösung im Bildungsjahr mit einer Verzinsung nach § 233a AO.
- Einschränkungen bei der Wertpapierleihe sollen Steuergestaltungen ausschließen.
- Es kommt zu einer verschärften Mantelkaufregelung in § 8c KStG.



- Nach § 32 Abs. 3 S. 1 KStG unterliegen auch Entgelte dem Steuerabzug, wenn sie von einer inländischen steuerbefreiten Körperschaft stammen. Hierbei handelt es dann um Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG.
- Nach § 15 Nr. 3 KStG gilt ein Organkreis als ein Betrieb. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass innerhalb eines Organkreises Finanzierungsgestaltungen keine Bedeutung haben.
- Nach § 32 Abs. 3 KStG wird für Leihgebühr und Kompensationszahlung bei der Wertpapierleihe ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 % eingeführt, der abgeltende Wirkung hat.

Die einzelnen Punkte zur GewStG

- Die **Gewerbsteuer-Messzahl** soll von fünf auf 3,5 Prozent abgesenkt werden, aber nicht mehr als Betriebsausgabe abgesetzt werden können.
- Der bisherige **Staffeltarif** entfällt.
- Allerdings dürfen Personengesellschaften einen größeren Teil der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer verrechnen. Der entsprechende **Anrechnungsfaktor** erhöht sich von derzeit 1,8 auf 3,8.
- Derzeit wird bei der Gewerbesteuer die Hälfte der **Dauerschuldzinsen** zum Gewinn hinzugerechnet und mitbesteuert. Stattdessen werden künftig alle Zinsen zu 25 Prozent dem Gewinn hinzugerechnet, sofern sie nicht bereits wegen der Zinsschranke Bestandteil der steuerlichen Bemessungsgrundlage sind.

Bei Mieten, Pachten und Leasingraten wird nur der sog. **Finanzierungsanteil** hinzugerechnet. Dieser beträgt bei mobilen Wirtschaftsgütern pauschal 20 und bei immobilien Wirtschaftsgütern 75 Prozent. Von der Summe aus gezahlten Zinsen und den jeweiligen Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten, Leasingraten und unbefristete Lizenzen wird ein Freibetrag von 100.000 Euro abgezogen und erst der sich so ergebende Betrag wird dann zu einem Viertel der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer hinzugerechnet.

- Die pauschalierte Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes entfällt bei Betrieben, deren Grundbesitz von der **Grundsteuer** befreit ist.
- Die Beteiligungsgrenze für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von **Dividendenerträgen** aus Streubesitz im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften wird von jetzt 10 auf künftig 15 Prozent erhöht.
- Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Vermieters oder Verpächters von nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern kommt es derzeit in Höhe der vereinnahmten Mieten und Pachten zu einer **Kürzung**, soweit diese beim Gewerbeertrag des Mieters oder Pächters hinzugerechnet worden waren (Wechselwirkung der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG und der Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG).



Nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG ist die Hinzurechnung von Mieten und Pachten für abnutzbare Wirtschaftsgüter künftig unabhängig von der Behandlung beim Vermieter oder Verpächter. Daher wird die Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG aufgehoben.

Weitere Gesetze

- Durch das geänderte **UmwStG** gehen verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge sowie vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte oder ein Zinsvortrag nach nicht auf die übernehmende Gesellschaft über. Zudem führen Unternehmenseinbringungen nach § 20 UmwStG zum Untergang des Zinsvortrages. Das gilt für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen die Anmeldung zur Eintragung ins maßgebende öffentliche Register nach 2007 erfolgt ist. Für die übrigen Vorgänge ohne Eintragungspflicht gilt dies, wenn das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern nach 2007 übergegangen ist.
- Nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO sind Aufzeichnungen über **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** zeitnah zu erstellen und müssen – anders als Aufzeichnungen über andere Geschäftsvorfälle – bereits zu Beginn der Prüfung vorhanden sein. Hierbei wird die Vorlagefrist von 60 auf 30 Tage verkürzt.
- Über einen neuen § 162 Abs. 3 S. 3 AO darf die Betriebsprüfung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen schätzen, wenn **Auslandssachverhalte** bei Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflichten nicht ausreichend aufgeklärt werden können.
- Änderungen beim **Kontenabruf** im Bereich der steuerlichen und außersteuerlichen Bereiche. Hinzu kommen beispielsweise Abfragen im Zusammenhang mit dem Arbeitslosengeld II.
- Es kommt zu einer Änderung der **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung**
- Über § 5 Abs. 6 Finanzverwaltungsgesetz wird das **Quellensteueraufkommen** aus der EU-Zinsrichtlinie zwischen Ländern und Gemeinden anders verteilt.
- Die Änderung von § 102 Abs. 4 AO regelt, dass Rechts- und Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigte, vereidigte Buchprüfer sich hinsichtlich der Mitteilungsverpflichtungen aus der Zinsinformationsverordnung (ZIV) nicht auf ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 AO berufen können.

Eine Mitteilungspflicht besteht, wenn **Berufsgeheimnisträger** Zinszahlungen an im Ausland ansässige Mandanten erbringen, beispielsweise auf einem Notaranderkonto aufgelaufene Zinsen an den im Ausland ansässigen Berechtigten ausgekehrt werden oder ein Rechtsanwalt als Testamentsvollstrecker das Vermögen einer im Ausland ansässigen Erbengemeinschaft verwaltet und dabei aufgelaufene Zinsen an die Erbengemeinschaft auszahlt. Die Mitteilungen sind an das BZSt zu richten (§ 8 ZIV) und werden von diesem an den Ansässigkeitsstaat des wirtschaftlichen Eigentümers der Zinszahlung weitergeleitet.

- Anpassungen im Bereich des AStG zu den **Verrechnungspreisen**. Hierbei kommt es vorrangig zur Bestimmung durch Preisvergleichs-, Wiederkaufspreis- und Kostenaufschlagmethode. Dabei soll die Bandbreite des steuerlich anzuerkennenden Preises eingengt werden, was noch durch eine nachfolgende Durchführungsverordnung bestimmt wird.



- § 1 Abs. 3 S. 5 AStG enthält eine gesetzliche Definition der **Funktionsverlagerung**. Als Funktion ist ein organischer Teil eines Unternehmens anzusehen, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen müsste. Für den Regelfall wird angeordnet, dass das Entgelt für die Übertragung als Ganzes zu ermitteln ist (Transferpaket). Grundlage hierfür sind die Gewinnauswirkungen der Funktionsverlagerung für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen (Gewinnpotential). Der Einigungsbereich wird durch das Mindestentgelt des Verlagernden und den Höchstpreis des Übernehmenden begrenzt.

Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt aufgrund der DBA grundsätzlich in gleicher Weise für Funktionsverlagerungen ins Ausland wie für solche ins Inland. Funktionsverlagerungen ins Inland können deshalb aufgrund der Transferpaket-Betrachtung zur Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter führen. Dies hat zur Folge, dass es anschließend zu einer erfolgswirksamen Abschreibung kommen kann. Auch die Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Wege einer aufwandswirksamen Lizenzierung ist möglich. Diese steuerlichen Vorteile sollen Funktionsverlagerungen ins Inland attraktiv machen.

Die Finanzverwaltung darf eine Anpassung aber nur vornehmen, wenn die Unternehmen keine sachgerechte Anpassungsklausel vereinbart haben.

Anwendung der Änderungen

Generell erlangen die Regelungen der Unternehmensteuerreform ab dem Veranlagungszeitraum 2008 und somit erst mit Beginn des kommenden Wirtschaftsjahres ihre Gültigkeit.

- Bei vom Kalenderjahr **abweichendem Wirtschaftsjahr** müssen Unternehmen die Änderungen allerdings bereits im Wirtschaftsjahr 2007/2008 berücksichtigen.
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass einige Gegenfinanzierungsmaßnahmen und auch die Bildung des neuen **Investitionsabzugsbetrags** bereits am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten. Das wird voraussichtlich Ende Juli/Anfang August 2007 der Fall sein.
- Die Änderungen im Zusammenhang mit der Einführung der **Abgeltungsteuer** (siehe gesonderter Beitrag) auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne wirken grundsätzlich erst bei Zufluss ab dem 1.1.2009, mit Übergangsregelungen im Bereich der neuen Veräußerungsgewinnbesteuerung unter § 20 EStG.

Die Berechnung der künftigen Belastung von 29,83 Prozent

Die steuerliche Gesamtbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften beträgt nach geltender Rechtslage 38,65 Prozent und setzt sich aus der Körperschaftsteuer (25 Prozent) und des darauf zu erhebenden Solidaritätszuschlags (5,5 Prozent von 25 Prozent) sowie der Gewerbesteuer (Gewerbesteuermesszahl 5 Prozent, gewogener durchschnittlicher Hebesatz 400 Prozent) zusammen, die als Betriebsausgabe den steuerlichen Gewinn mindert.



Aktuelle Ausgangslage

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Gewinn vor Steuern | 100 |
| Gewerbsteuer: $100 * 5 \% * 400 \% = 20$ Auswirkung des Abzugs als Betriebsausgabe: $20 : 1,2$ | 16,67 |
| Gewinn nach Gewerbsteuer | 83,33 |
| Körperschaftsteuer $83,33 * 25 \%$ | 20,83 |
| Solidaritätszuschlag $20,83 * 5,5 \%$ | 1,15 |
| Gewerbsteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag insgesamt | 38,65 |
| Steuerliche Gesamtbelastung in Prozent des Gewinns vor Steuern | 38,65 % |

Belastung ab 2008

Durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 Prozent, die Reduzierung der Gewerbesteuermesszahl von 5 auf 3,5 Prozent und die Nichtabsetzbarkeit der Gewerbsteuer als Betriebsausgabe ergibt sich künftig eine steuerliche Gesamtbelastung für Kapitalgesellschaften in Höhe von 29,83 Prozent.

| | |
|------------------------------------------------------------------|---------|
| Gewinn vor Steuern | 100 |
| Gewerbsteuer $100 * 3,5 \% * 400 \% = 14$ | 14 |
| Körperschaftsteuer $100 * 15 \% = 15$ | 15 |
| Solidaritätszuschlag $15 * 5,5 \% = 0,83$ | 0,83 |
| Gewerbsteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag insgesamt | 29,83 |
| Steuerliche Gesamtbelastung in Prozent des Gewinns vor Steuern | 29,83 % |

Hinweis: Nicht nur auf Grund der EuGH-Entscheidung im Fall Cadbury Schweppes (12.9.2006, Rs. C-196/04, DStR 2006 S. 1686 und die hierzu ergangenen BMF-Schreiben vom 8.1.2007, IV B 4 - S 1351 -1/07, DStR 07, 112 sowie 13.4.2007, IV B 4 - S 1300/07/0020) steht die Hinzu-rechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG auf der Kippe. Mit der Absenkung der des Körperschaftsteuertarifs von 25 auf künftig 15 Prozent ist der Spielraum für eine Nacherhebung bei Niedrigsteuerländern deutlich geschrumpft.



3. Gewinnthesaurierung bei Personenunternehmen

Damit auch Personenunternehmen in vergleichbarer Weise wie Körperschaften von der Unternehmensteuerreform profitieren, wird ihnen über § 34a EStG die Möglichkeit eingeräumt, nicht ausgeschüttete (= thesaurierte) Gewinne einem besonderen Steuersatz zu unterwerfen (sog. Thesaurierungsbegünstigung). Die Steuerbelastung (einschließlich Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag) soll für diesen Teil der Gewinne bei ca. 29,8 % liegen und damit der Belastung nicht ausgeschütteter Gewinne bei Körperschaften (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag) entsprechen. Im Falle der späteren Entnahme erfolgt eine Nachbesteuerung mit 25 Prozent. Die Eckpunkte im Einzelnen:

- Für nicht entnommene laufende Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer auf Antrag ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent berechnet. Das gilt nicht für Veräußerungsgewinne gem. §§ 14, 16, 17 und § 18 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 3 EStG sowie bei Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.
- Der Antrag ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden VZ gesondert zu stellen.
- Bei Mitunternehmeranteilen ist der Antrag nur möglich, wenn der Anteil am Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder 10.000 Euro übersteigt.
- Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten VZ ganz oder teilweise zurückgenommen werden.
- Der nicht entnommene Gewinn ist der laufende steuerpflichtige Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen (ohne Erbschaftsteuer auf den unentgeltlichen Betriebsübergang) und Einlagen des Wirtschaftsjahres.
- Steuerfreie Gewinnanteile (Auslandserträge) fallen nicht unter § 34a EStG.

Der Begünstigungsbetrag ist der im VZ auf Antrag begünstigte Gewinn. Der nachversteuerungspflichtige Betrag berechnet sich anschließend wie folgt:

| | |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Begünstigungsbetrag des VZ |
| – | darauf entfallende Steuerbelastung |
| – | den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag |
| + | nachversteuerungspflichtiger Betrag des Vorjahres |
| + | den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 5 EStG übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag |
| – | positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres |
| = | Nachversteuerungspflichtiger Betrag |

Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den ermittelten laufenden Gewinn (= Nachversteuerungsbetrag), kommt es zu einer Nachversteuerung, soweit zum Ende des vorangegangenen VZ ein nach-



versteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent.

Darüber hinaus ist der nachversteuerungspflichtige Betrag aufzulösen und eine Nachversteuerung durchzuführen

- bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe,
- bei Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG oder eine Genossenschaft,
- in den Fällen des Formwechsels einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
- wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt wird oder
- wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

In den Fällen von Betriebsveräußerung und -aufgabe sowie Einbringung nach § 20 UmwStG und Formwechsel wird die Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos gestundet, wenn die sofortige Einziehung mit erheblichen Härten verbunden wäre. Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen.

Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden.

Die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer wird für Einkünfte aus Gewerbebetrieb beibehalten, auch soweit es sich um begünstigt zu steuernde thesaurierte Gewinne bzw. Gewinnanteile handelt. Damit ist für Personenunternehmen die Gewerbesteuer weiterhin grundsätzlich belastungsneutral.

4. Änderungen bei der Ansparabschreibung

Ausgangslage

Die verbesserte Begünstigung von Investitionen des Mittelstandes wird insbesondere durch die Erhöhung des Rücklagenhöchstbetrages auf 200.000 Euro und erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten erreicht. Diese deutlichen Erleichterungen machen die gesonderte Existenzgründerrücklage entbehrlich.

Nach derzeitigem Recht darf der Steuerpflichtige über § 7g EStG nur bei vorheriger Bildung einer Rücklage bei einer anschließenden Investition die Sonderabschreibungen in Höhe von 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch nehmen. Dafür müssen folgende Betriebsgrößenmerkmale erfüllt sein:

- bei Gewerbebetrieben und bilanzierenden Freiberuflern: Wert des Betriebsvermögens max. 204.517 Euro
- bei land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen: Einheitswert max. 122.710 Euro



- bei Steuerpflichtigen mit Einnahmeüberschussrechnung gilt das Betriebsgrößenmerkmal unabhängig von der Höhe des Gewinnes stets als erfüllt

Regelung ab 2008

Aus der Ansparabschreibung wird ein Investitionsabzugsbetrag. Den systematischen Wechsel begründet der Gesetzgeber mit dem BFH-Urteil vom 31.8.2006 (IV R 26/05, BStBl II 2006 S. 910), wonach die Bezeichnung der Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG als Ansparabschreibung missverständlich ist.

Selbstständige können künftig bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens außerbilanziell gewinnmindernd abziehen. Die bisherige buchungsmäßige Bildung von Rücklagen entfällt.

Die Inanspruchnahme ist nicht mehr auf neue bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt.

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn folgenden Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235.000 Euro (bisher 204.517 Euro).
- bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen oder in den neuen Ländern der Ersatzwirtschaftswert von 125.000 Euro.
- bei Einnahme- Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 EStG bei einem Gewinn von 100.000 Euro (bisher ohne Einschränkung).

Die Geltendmachung eines Abzugsbetrages setzt wie bisher die Absicht voraus, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei (bisher zwei) Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen (Investitionszeitraum). Ein Abzug im Wirtschaftsjahr der Investition ist somit nicht möglich.

Ein Investitionsabzugsbetrag kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut

- voraussichtlich mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Investition folgenden dritten Wirtschaftsjahres in der Bilanz einer inländischen Betriebsstätte aktiviert wird
- überwiegend (zu mehr als 50 %) betrieblich genutzt wird.

Investitionsabzugsbeträge können nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die geforderten Prognoseangaben dem Finanzamt in den nach § 60 EStDV einzureichenden Unterlagen zur Steuererklärung mitgeteilt werden. Der Höchstbetrag für die insgesamt am Stichtag abgezogenen Beträge wird auf 200.000 Euro erhöht.

Hinweis: Künftig ist es nicht mehr erforderlich, das jeweilige Wirtschaftsgut individuell genau zu bezeichnen. Es reicht aus, das geplante Investitionsgut seiner Funktion nach zu benennen. Erlaubt ist beispielsweise anstelle der geplanten Anschaffung eines Traktors der Kauf eines Mähdreschers oder Anhängers. In diesem Fall ist entsprechend der Funktionalität lediglich die Angabe „landwirtschaftliches Nutzfahrzeug“ erforderlich. Nicht begünstigt wäre dagegen die Inves-



tion in eine Melkmaschine, da dieses Wirtschaftsgut nicht der Gruppe „Nutzfahrzeuge“ zugeordnet werden kann. Entsprechendes würde beispielsweise gelten, wenn ein Gabelstapler als „Transportfahrzeug“ (Angabe bei Inanspruchnahme des § 7g EStG) angeschafft werden soll, dann aber ein Lkw oder Anhänger erworben wird. Die tatsächliche Anschaffung eines Personenkraftwagens wäre dagegen weiterhin steuerschädlich.

Regeln zur Auflösung

Sofern das Wirtschaftsgut anschließend **angeschafft wird**, ergeben sich folgende Auswirkungen:

1. Wird das begünstigte Wirtschaftsgut, für das ein Abzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, planmäßig angeschafft oder hergestellt, können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sofort um bis zu 40 Prozent gewinnmindernd reduziert werden. Die Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen vermindert sich entsprechend. Gleichzeitig ist der für dieses Wirtschaftsgut berücksichtigte Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 Prozent außerbilanziell gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung ist aber auf den abgezogenen Betrag für das begünstigte Wirtschaftsgut begrenzt.
2. Entsprechen die bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages prognostizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem tatsächlichen Investitionsaufwand, ergeben sich im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung keine Gewinnauswirkungen. Die außerbilanzielle gewinnerhöhende Hinzurechnung kann durch die gewinnmindernde Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des investierten Wirtschaftsgutes vollständig kompensiert werden.
3. Sind dagegen die tatsächlichen Kosten höher als der prognostizierte Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand, übersteigt die höchstmögliche gewinnmindernde Kürzung der Bemessungsgrundlage den hinzuzurechnenden, in einem Vorjahr berücksichtigten Abzugsbetrag. In Höhe der Differenz ergibt sich jedoch kein den Gewinn mindernder Aufwand, da § 7g Abs. 2 EStG bestimmt, dass die gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht höher ist als der tatsächlich in Anspruch genommene jeweilige Investitionsabzugsbetrag. Dadurch werden Gestaltungsmissbräuche vermieden. So ist es nicht möglich, für geplante Investitionen nur einen geringen Investitionsabzugsbetrag (z. B. 1 Euro) in Anspruch zu nehmen, bei Investition jedoch 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend zu machen.
4. Wurden die voraussichtlichen Kosten zu hoch geschätzt, kann ein maximal beanspruchter Investitionsabzugsbetrag nicht vollständig hinzugerechnet werden, da die Hinzurechnung auf 40 Prozent der geringeren Investitionskosten beschränkt ist. Der verbleibende Restbetrag ist spätestens nach Ablauf der Investitionsfrist rückwirkend gewinnerhöhend zu erfassen.
5. Auch bei geringwertigen Wirtschaftsgütern im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG und bei der Bildung eines Sammelpostens nach § 2 Abs. 2a EStG ist die Herabsetzung der Investitionskosten um bis zu 40 Prozent auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Dies wirkt sich auch auf die Anwendung der Regelungen in § 6 Abs. 2 und 2a EStG aus. Sinken



beispielsweise durch die Herabsetzung die Anschaffungskosten unter 150 Euro, ist ein Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 vorzunehmen

Beispiel zum Unterschied zwischen alter und neuer Regelung

Ein bewegliches Wirtschaftsgut soll im Jahr 02 für 100.000 Euro angeschafft werden, das eine Nutzungsdauer von fünf Jahren hat.

| | Investitionsabzug | Ansparrücklage |
|-----------------------------|-----------------------------|------------------------------|
| Jahr 01 | - 40.000 | - 40.000 |
| Auflösung 02 | + 40.000 | + 40.000 |
| Minderung AK | - 40.000 | - |
| Lineare AfA 02 | 20 % von 60.000 - 12.000 | 20 % von 100.000 - 20.000 |
| Sonder-AfA | - 12.000 | - 20.000 |
| Saldo Gewinnminderung 01/02 | - 64.000 | - 40.000 |

Sofern das Wirtschaftsgut anschließend **nicht angeschafft wird**, ergeben sich folgende Auswirkungen:

1. Die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages ist rückgängig zu machen und die Veranlagung des Wirtschaftsjahres des Abzugs entsprechend zu korrigieren. Damit wird der ursprüngliche Abzug in diesem VZ nicht mehr berücksichtigt, was zu einer entsprechenden Gewinnerhöhung führt. § 7g Abs. 3 EStG enthält eine entsprechende verfahrensrechtliche Änderungsvorschrift.
2. Als Folge kann sich eine Verzinsung der daraus resultierenden Steuernachforderungen gemäß § 233a AO ergeben. Die bisherige Verzinsung gemäß § 7g Abs. 5 EStG alt entfällt.

Sonder-AfA

Ein Betrieb, der am Ende des der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts vorangegangenen Jahres die Größenmerkmale nicht überschreitet, kann unabhängig davon, ob er für das Wirtschaftsgut den Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen hat, 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Sonderabschreibung geltend machen. Die Sonderabschreibungen können verteilt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren in Anspruch genommen werden. Dabei ist die Sonderabschreibung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich dem Investitionsabzugsbetrag vorzunehmen.

Hinweis: Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibung ist erstmals auch für nicht neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig.

Wird zusätzlich zum Investitionsabzugsbetrag eine Sonderabschreibung und die reguläre AfA von den bereits um bis zu 40 % verminderten Kosten im Investitionsjahr geltend gemacht, wird die Investition dadurch im Erstjahr nochmals vermindert. Die Gesamtabschreibung beträgt damit regelmäßig mindestens 52 Prozent (plus lineare AfA).



Hinweis: Die bisher bestehende Regelung, wonach die Sonderabschreibungen nur in Anspruch genommen werden können, wenn vorher eine entsprechende Ansparabschreibung gebildet wurde, besteht nicht mehr.

Weitere Besonderheiten:

- Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 dürfen künftige Investitionen nur noch bei einem Gewinn von bis zu 100.000 Euro berücksichtigt werden.
- Sonderabschreibungen sind nur zulässig, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen und in dem darauf folgenden Jahr in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebes verbleibt und in dieser Zeit im Betrieb des Steuerpflichtigen überwiegend betrieblich genutzt wird. Der bisherige Verbleibens- und Nutzungszeitraum wird um ein Wirtschaftsjahr erweitert, um Missbrauch vorzubeugen.
- Gleichzeitig wird anstatt einer betrieblichen Verwendung von mindestens 90 % eine betriebliche Verwendung von mindestens 50 % als ausreichend angesehen.
- Existenzgründerrücklagen gibt es nicht mehr.

Anwendungszeitpunkt

- Investitionsabzugsbeträge können erstmals in nach dem Tag der Verkündung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 im Bundesgesetzblatt endenden Wirtschaftsjahren und somit bereits in 2007 berücksichtigt werden.
- Bei Investitionen vor 2008, für die auch noch die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG zum Tragen kommt, ist die Sonderabschreibung nach den Grundsätzen des bisherigen § 7g EStG vorzunehmen. Damit wird z. B. vermieden, dass Unternehmen für Investitionen in 2007 ohne vorherige Bildung einer Ansparabschreibung die Sonderabschreibung in Höhe von 20 Prozent geltend machen können.
- Die vor diesen Wirtschaftsjahren gebildeten Ansparabschreibungen sind nach den bisherigen Regelungen des alten § 7g Abs. 3 EStG zu bilden und aufzulösen.
- Noch nicht gewinnerhöhend aufgelöste Ansparabschreibungen mindern den Höchstbetrag des § 7g Abs. 1 S. 4 EStG. Dadurch wird sichergestellt, dass die Höchstbeträge des alten und des neuen § 7g nicht nebeneinander gewährt werden. Wurden z. B. zulässigerweise Existenzgründerrücklagen bis zum Höchstbetrag von 307.000 Euro passiviert, können solange keine Investitionsabzugsbeträge geltend gemacht werden, bis die Existenzgründerrücklagen den Betrag von 200.000 Euro unterschreiten.

5. Die geplante Funktionsverlagerung

Internationale Konzerne verlagern betriebliche Funktionen wie etwa Produktion, Dienstleistung, Forschung und Entwicklung auf verbundene Unternehmen oder Betriebsstätten im Ausland aus, auch um ihre inländische Steuerlast zu minimieren. Bekannt sind beispielsweise Modelle, bei denen alle Ertrag versprechenden Tätigkeiten auf ein Unternehmen im niedrig besteuerten Ausland übertragen werden, während die übrigen Konzernunternehmen, anders als bisher nur noch Routinefunktionen mit niedrigen Gewinnchancen ausüben. Dies führt in Deutschland so-



wohl zum Verlust von Besteuerungssubstrat als auch von zum Teil hoch qualifizierten Arbeitsplätzen.

Eine große Rolle spielen (selbst geschaffene) immaterielle Wirtschaftsgüter, die häufig einen außergewöhnlich hohen Wert haben und für die ganz erhebliche Kosten aufgewendet und in Deutschland bei der Besteuerung abgezogen wurden. Ein ausländischer Konzern erwirbt das deutsche Unternehmen und versetzt einen Teil des Personals zu einer irischen Schwestergesellschaft. Kurz darauf meldet diese Gesellschaft ein Patent an und beginnt eine ertragreiche Produktion. Die Erträge könnten voraussichtlich nur in Irland und nicht in Deutschland besteuert werden. Eine angemessene Besteuerung in Deutschland kommt in Betracht (das Patent beruht nachweislich auf der deutscher Forschung), wenn die steuerlichen Fragen und praktischen Probleme der Funktionsverlagerungen gesetzlich geregelt werden.

Die deutsche Steuerverwaltung hat dafür zu sorgen, dass die aufgrund der Verlagerungen entstehenden Steueransprüche unter Anwendung des international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD durchgesetzt werden. Dieser Grundsatz verlangt, dass Vorgänge im Konzern steuerlich so behandelt werden, wie dies zwischen fremden Dritten der Fall gewesen wäre. Gelöst werden muss das praktische Problem einer gerichtsfesten Sachverhaltsermittlung und Bewertung.

Es soll ein BMF-Schreiben ergehen, das die steuerlichen Konsequenzen für Funktionsverlagerungen regelt. Das Schreiben soll insbesondere Begriffsdefinitionen enthalten und die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen nach geltendem Recht erläutern. Neben der aus anderen Gründen notwendigen gesetzlichen Neufassung und Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Ersatz für § 1 AStG) könnten im Hinblick auf Funktionsverlagerungen z.B. folgende Punkte gesetzlich neu geregelt werden, damit eindeutige Rechtsgrundlagen zur Verfügung stehen:

- Pflicht, für vorhandene und in Entwicklung befindliche immaterielle Wirtschaftsgüter laufend nachvollziehbare Aufzeichnungen zu erstellen und auf Anfrage vorzulegen (liegen dem Unternehmen regelmäßig aus betriebswirtschaftlichen Gründen vor).
- Verpflichtung, Ergebnisprognosen für die beteiligten Unternehmenseinheiten vorzulegen (in Fällen von Funktionsverlagerungen regelmäßig aus betriebswirtschaftlichen Gründen vorhanden), um den „Einigungsbereich“ ermitteln zu können.
- Bewertung des im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen übertragenen Gewinnpotentials mit dem mittleren Wert des errechneten Einigungsbereichs, soweit keine Gründe für einen anderen Wert erkennbar sind und vorgetragen werden.
- Korrektur der Bewertung von Funktionsverlagerungen bei erheblichen Abweichungen der später tatsächlich erzielten Gewinne von den prognostizierten Gewinnen, die der Ermittlung des Gewinnpotentials zu Grunde gelegt worden sind, um eine unzutreffende Bewertung (wegen der Unsicherheiten der Prognose) berücksichtigen zu können.

Sowohl das beabsichtigte BMF-Schreibens als auch die geplanten gesetzlichen Neuregelungen sollen der Finanzverwaltung das Instrumentarium an die Hand gegeben, insbesondere in Bezug auf die Sachverhaltsermittlung, um die Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter



entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz besteuern zu können. Damit soll die Funktionsverlagerung künftig angemessen besteuert werden ganz unterbleiben.

6. Neuregelung des Mantelkaufs § 8 Abs. 4 KStG

Die geltende Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG ist in der Praxis schwierig zu handhaben. Die Regelung ist kompliziert und gestaltungsanfällig. Zahlreiche Zweifelsfragen sind Gegenstand von Gerichtsverfahren. Nach der derzeitigen Regelung ist Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft die wirtschaftliche Identität zwischen der den Verlust erwirtschaftenden Körperschaft und der ihn verrechnenden oder vortragenden Körperschaft. Für den Verlust der wirtschaftlichen Identität sind ein Anteilseignerwechsel von mehr als 50 Prozent und die Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen erforderlich. Sanierungen sind unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich. § 8 Abs. 4 KStG wird gestrichen und durch eine Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c KStG ersetzt.

Die Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ wird aufgegeben. Maßgebliches Entscheidungskriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist künftig der Anteilseignerwechsel. Dabei wirkt die Verlustbeschränkung des § 8c KStG zweistufig:

1. Sie sieht einen quotalen Untergang des Verlustabzugs bei mittelbarer oder unmittelbarer Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren vor. Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 25 % überschritten wird, kommt es zu einem quotalen Verlustuntergang entsprechend der Höhe der schädlichen Anteilsübertragung.
2. Unabhängig davon kommt es im Falle der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte zum vollständigen Untergang des Verlustabzugs.
3. Beim Mantelkauf gilt als ein Erwerber auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen, etwa wenn die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird.

Neben dem festgestellten verbleibenden Verlustvortrag unterliegt auch der laufende Verlust im VZ bis zur schädlichen Anteilsübertragung der Abzugsbeschränkung.

Die alte Mantelkaufregelung findet letztmalige Anwendung, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraum von fünf Jahren, der vor dem 1.1.2008 beginnt, übertragen werden und die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft vor 2013 entfällt. Die bisherige Verwaltungspraxis (Tz. 33 des BMF-Schreibens vom 16. April 1999, BStBl I S. 455), wonach der Verlust mit Erfüllung der letzten Tatbestandsvoraussetzung (in der Regel die Zuführung von Betriebsvermögen im schädlichen Umfang) untergeht, gilt fort. Damit gilt § 8 Abs. 4 KStG abweichend vom Gesetzentwurf für Veräußerungen über 2007 hinaus fort. § 8c KStG findet demgegenüber nur auf Anteilserwerbe nach 2007 Anwendung. Innerhalb eines Übergangszeitraums kann es daher sowohl zum ganzen oder teilweisen Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG als auch zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 KStG bisheriger Fassung kommen. Fällt z.B. im Jahr 2009 der Verlustabzug nach § 8c KStG zu 30 % weg und entfällt die wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 4 KStG bisheriger Fassung in 2010, entfällt in 2010 der dann vorhandene Verlustabzug in voller Höhe.



7. Die Zinsschranke

Über die neuen §§ 4h EStG, 8a KStG wird der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen geregelt. Hiernach sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahres abziehbar, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns. Bezugsgröße für den Zinsaufwand ist der Gewinn vor Steuern und Zinsen (EBITDA). Durch die Zinsschranke soll die Möglichkeit deutscher Tochterunternehmen, sich über Kredite ihrer ausländischen Konzernmütter fremdzufinanzieren und die Zinsen in Deutschland steuerlich geltend zu machen, eingeschränkt werden.

Die Zinsschranke soll nur Erträge und Aufwendungen aus der vorübergehenden Überlassung von Geldkapital erfassen (BT Drs. 16/4835 vom 27.3.2007). Dazu zählten typischerweise die Gewährung oder Inanspruchnahme von Darlehen, nicht aber der Bezug von Dividenden. Zinsen auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis stellen keine Zinsen im Sinn von § 4h Abs.3 EStG-E dar. Auch Skonti und Boni unterliegen nicht der Anwendung der Zinsschranke. Demgegenüber werden Auf- und Abzinsungen des Fremdkapitals – im Gegensatz zu Rückstellungen – von der Zinsschranke erfasst.

Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn. Diese Regelung findet aber in folgenden Fällen keine Anwendung:

- Wenn der Betrag der Zinsaufwendungen weniger als eine Million Euro beträgt (Freigrenze)
- Wenn der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört
- Wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote zumindest gleich hoch ist als die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu 1 Prozent ist unschädlich.
- Bei nicht zu keinem Konzern gehörende Körperschaften, die nachweisen, dass Zinsaufwendungen im Rahmen einer Gesellschafterfremdfinanzierung nicht mehr als 10 Prozent der Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen. Eine Gesellschafterfremdfinanzierung liegt vor, wenn sie von einem zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner oder einer dieser nahe stehenden Person erfolgt.
- Bei konzerngebundenen Körperschaften ist eine Gesellschafterfremdfinanzierung dann schädlich, wenn sie von einem Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person erfolgt und die Verbindlichkeiten, mit denen die Zinsaufwendungen in Zusammenhang stehen, in der voll konsolidierten Konzernbilanz ausgewiesen. Dabei ist eine Gesellschafterfremdfinanzierung zulässig, wenn die Zinsaufwendungen hieraus nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen.
- Es liegt keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei einer Konzerngesellschaft vor.

Der Zinsvortrag ist gesondert festzustellen. Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebes geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Gesellschaft



aus, geht der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der er an der Gesellschaft beteiligt war.

Im Gegenzug wird § 8a KStG abgeschafft. **Die Verschärfung der bisherigen Regelung** zur Gesellschafterfremdfinanzierung soll durch die hohe Freigrenze und den Zinsvortrag abgemildert werden. Zudem sind die Gesellschafterfremdfinanzierungen in einem bestimmten Umfang zulässig und dürfen bei hohen Gewinnen abgezogen werden.

Nach § 15 Nr. 3 KStG gilt ein Organkreis als ein Betrieb. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass innerhalb eines Organkreises Finanzierungsgestaltungen keine Bedeutung haben. Die Freigrenze des § 4h Abs. 2a EStG gilt für den Organkreis nur einmal. **Ist** der Organkreis nicht Teil eines Konzerns, unterliegt er nicht der Zinsschranke. Ansonsten greift die Zinsschranke nur dann, wenn nachgewiesen wird, dass die Eigenkapitalquote des Organkreises nicht schlechter ist als die des Konzerns.

Die Zinsschranke ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag des Kabinettsbeschlusses beginnen.

8. Wertpapierleihe

Die Ausgangslage

Die Wertpapierleihe wird in weitem Umfang und in unterschiedlichen Gestaltungen genutzt, um steuerliche Vorteile aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Erträgen und Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen (Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG – Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG) zu erzielen.

Beispiel: Eine Bank verleiht Aktien, die sich bei ihr im Handelsbestand befinden (nur dann sind Dividenden bzw. Veräußerungsgewinne steuerpflichtig), an eine GmbH (Sachdarlehen). Die GmbH vereinnahmt später die Dividende. Die GmbH zahlt an die Bank eine Leihgebühr und eine Ausgleichszahlung für die erhaltene Dividende.

⇒ Der steuerliche Vorteil liegt bei der GmbH als Entleiher: Die Dividende ist bei ihr steuerfrei nach § 8b Abs. 1 KStG. 5 % der Dividende gelten nach § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben (werden also im Ergebnis versteuert). Die Leihgebühr und die Ausgleichszahlung können voll als Betriebsausgaben abgezogen werden. Es ergibt sich für die GmbH insgesamt ein steuerlicher Verlust aus dem Leihgeschäft. Den steuerlichen Vorteil teilt sich die GmbH wirtschaftlich mit der Bank über die Höhe der gezahlten Leihgebühr. Für die Bank als Verleiher ist der Vorgang steuerlich neutral. Bei ihr wäre die Dividende nach § 8b Abs. 7 KStG steuerpflichtig gewesen. An die Stelle der Dividende tritt jetzt die Ausgleichszahlung als steuerpflichtige Betriebseinnahme. Eine entsprechende Gestaltung ist auch möglich für Versicherungsunternehmen, für die Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 8 KStG steuerpflichtig sind.

Abwandlung: Es wird vereinbart, dass der Entleiher der Aktien (im Grundfall die GmbH) keine Kompensationszahlung im eigentlichen Sinne leisten muss, sondern im Gegenzug Schuldverschreibungen überlässt, deren Erträge dem Entleiher der Schuldverschreibungen (im Grundfall die Bank) zustehen. Kompensationszahlungen im eigentlichen Sinne werden ausdrücklich ausgeschlossen. Für den Fall eines Ungleichgewichts der Einnahmen wird regelmäßig ein Spitzenausgleich vereinbart.



Lösung: Betriebsausgabenabzugsverbot

Um die Gestaltung gezielt zu verhindern, wird eine Regelung eingeführt, nach der abweichend von § 8b Abs. 5 KStG bei der Wertpapierleihe alle Entgelte, die der Entleiher im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe leistet, nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind.

Im Abwandlungsfall, in dem als Gegenleistung ertragbringende Wirtschaftsgüter überlassen werden, gelten diese Erträge, auf die der Darlehensnehmer verzichtet, von ihm als bezogen und als Entgelt an den Darlehensgeber geleistet. Auf diese fingierte Leistung wird § 8b Abs. 10 Satz 1 angewendet, so dass auch hier das Betriebsausgabenabzugsverbot greift.

Die Regelung erfasst nicht nur Anteilsüberlassungen im Darlehensweg, sondern auch andere Überlassungen (z.B. Pacht, Verwahrung) sowie Wertpapierpensionsgeschäfte im Sinne des § 340b HGB.

Nach § 32 Abs. 3 KStG wird für Leihgebühr und Kompensationszahlung bei der Wertpapierleihe ein Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 % eingeführt. Dieser hat nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung.

9. Der neue Zinsbegriff bei der Gewerbesteuer

25 Prozent Hinzurechnung aller Finanzierungsaufwendungen statt 50 Prozent der Dauerschuldzinsen. So lautet die Botschaft der geplanten Unternehmensteuerreform, wobei es einen Freibetrag von jährlich 100.000 Euro geben soll. Belastet werden in der Regel Großkonzerne, während Mittelständler künftig sogar ohne eine Hinzurechnung davon kommen können. Belastend wirkt sich die Neuregelung vor allem auf Leasinggeschäfte aus, da es hier erstmalig zu einer Hinzurechnung der Zinsanteile kommt.

An die Stelle der derzeit definierten Dauerschulden treten Abzugsbegrenzungen für sämtliche Finanzierungsaufwendungen wie Zinsen aus

- kurzfristigen Verbindlichkeiten,
- Mieten, Pachten, Leasingraten, Lizenzen,
- erhaltene Anzahlungen und Lieferantenkredite und gleichgestellten Verträgen, jedoch ohne Skonti, Rabatte und wirtschaftlich vergleichbare Vorteile im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit,
- Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen.

Leasing von Anlagen wird durch das geltende Recht steuerlich gegenüber einer mittels langfristiger Kredite finanzierten Investition bevorzugt, da bisher nur die Dauerschuldzinsen von der Abzugsbegrenzung betroffen sind. Dies führt möglicherweise zu negativen Auswirkungen in der Leasingbranche. Dies nimmt der Gesetzgeber bewusst als eine Rücknahme der bisherigen steuerlichen Bevorzugung hin.



Die Regelungen des § 8 GewStG sieht wie folgt aus:

| | |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Entgelte für Schulden, die wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängen. Als Entgelt gilt nicht der Aufwand aus gewährten Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit sowie die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen |
| + | Renten und dauernden Lasten, nicht jedoch Pensionszahlungen auf Grund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage |
| + | Gewinnanteile des stillen Gesellschafters |
| + | 1/5 der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. |
| + | 3/4 der Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten für die Benutzung der nicht beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens |
| - | 1/4 der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich zum Weiterverkauf daraus abgeleiteter Rechte berechtigen). |
| = | Summe der Finanzierungsaufwendungen |
| ⇒ | Betrag liegt bei maximal 100.000 Euro: Es erfolgt keine Hinzurechnung |
| ⇒ | Betrag liegt über 100.000 Euro: Es erfolgt eine Hinzurechnung mit 25 Prozent aus (Summe – 100.000 Euro). |

- Die Hinzurechnung wird unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim Gläubiger der jeweiligen Entgelte vorgenommen.
- Aus dem Abzinsungsvorgang für Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ergeben sich keine Entgelte im Sinne des § 8 GewStG.

Durch die Senkung der Abzugsbegrenzung auf 25 Prozent ergeben sich überschlüssig folgende Auswirkungen:

- **Entlastung:** Unternehmen, die derzeit ausschließlich Dauerschuldzinsen neben Eigenkapital zur Unternehmensfinanzierung nutzen. Durch den neuen Freibetrag wird die belastende Wirkung der Abzugsbegrenzung gemildert.
- **Belastung:** Unternehmen, die derzeit langfristige Verbindlichkeiten vermeiden und deshalb kaum Dauerschuldzinsen aufweisen, etwa aufgrund des Einsatzes von Leasing oder kurzfristiger Verbindlichkeiten.

Auswirkung auf Leasing

Leasing ist in den letzten Jahren als Finanzierungsform der Unternehmen immer wichtiger geworden, vor allem bei kleinen und mittleren Unternehmen. Letzteres ist eine Folge der dort gegebenen geringeren Eigenkapitalquoten, die eine Kreditaufnahme verteuert. Für Leasing spre-



chen derzeit auch steuerliche Gründe. Während nach geltendem Recht die Schuldzinszahlungen auf langfristige Verbindlichkeiten von der 50%igen Abzugsbegrenzung der Gewerbesteuer betroffen sind, gilt dies nicht für gezahlte Leasingraten. Insofern kann langfristiges Leasing als ein auch steuergetriebenes Substitut für Dauerschuldzinsen angesehen werden. Um die Wirkung einer auch auf Leasingraten ausgeweiteten Abzugsbegrenzung beurteilen zu können, sind im Vergleich zur Kreditfinanzierung von Investitionen sowohl die anbieter- als auch die nachfragerseitigen Effekte einzubeziehen.

Nachfrageseitige Effekte

Nachfolgend wird zunächst die derzeitige steuerliche Belastung betrachtet. Ausgeblendet wird aus Vereinfachungsgründen, dass bei einer fremdfinanzierten Investition neben den Zinszahlungen auch Tilgungsleistungen zu erbringen sind und auch die Abschreibungen den Gewinn mindern. Ebenfalls unberücksichtigt bleibt, dass Leasing insoweit bei einer identischen Investitionssumme teurer sein müsste als die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, als der Leasinggeber seine Kosten sowie einen Gewinnaufschlag verdienen muss. Vereinfachend wird deshalb die gleiche nominale Höhe der Belastung für Leasing und Kreditfinanzierung unterstellt. Es zeigt sich, dass Leasing aus steuerlichen Gründen günstiger als Fremdfinanzierung mittels Dauerschuldzinsen ist. Dies ist auf die 50%ige Abzugsbegrenzung der gezahlten Dauerschuldzinsen nach geltendem Recht zurückzuführen.

Steuerlicher Vorteil des Leasings im geltendem Recht

| | Dauerschuldzins | Leasing |
|----------------------|-----------------|-----------|
| Ertrag | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Leasingraten (mobil) | 0 | 500.000 |
| Dauerschuldzinsen | 500.000 | – |
| Gewerbeertrag | 750.000 | 500.000 |
| GewSt | 125.025 | 83.350 |
| Gewinn | 374.975 | 416.650 |
| KSt+Soli | 98.900 | 109.891 |
| Gesamtbelastung | 223.925 | 193.241 |
| Gewinn nach Steuern | 276.075 | 306.759 |

Angebotsseitige Effekte

Auf der Anbieterseite ändert sich bei der Wettbewerbssituation zwischen Banken und Leasinggebern für den Fall nichts, dass der Leasinggeber die Leasinggüter mit Eigenkapital finanziert hat. Läuft die Finanzierung über langfristige Verbindlichkeiten, so verbessert sich sogar die Position des Leasinggebers. Beide Arten der Finanzierung dürften bei Leasinggütern, die längerfristig genutzt werden, vorliegen.



Falls die Leasinggüter hingegen mittels Aufnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten finanziert wurden, würde sich die Situation der Leasingunternehmen verschlechtern. Allerdings ist nicht abschätzbar, ob die mögliche Verschlechterung bei den Leasinggebern größer ist als der immer noch dem Leasingnehmer verbleibende steuerliche Vorteil. Heben sich diese beiden Differenzen zur Fremdkapitalfinanzierung auf, so ist es nur eine Frage der Marktmacht, wie die Belastung zwischen Leasingnehmer und –geber aufgeteilt wird.

Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft zu Fragen der Vermögensanlage:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de

Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs
Grunerstraße 33 – 40239 Düsseldorf
Fon: 0211/43 83 560
Fax: 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.