

31. 12. 2006, sondern zu einem späteren Zeitpunkt enden, sind die Lieferungen des gesamten Abrechnungszeitraums grundsätzlich dem neuen Steuersatz von 19 v.H. zu unterwerfen. Etwas anderes gilt nur, wenn nach den Liefer- und Vertragsbedingungen zum 31. 12. 2006 gesondert abgerechnet wird.

5. Personenbeförderungen

Der Steuersatz von 16 v.H. ist noch bis zum Ablauf des letzten Betriebstages anzuwenden. Da im Bereich der Personenbeförderung ein „Betriebstag“ in vielen Fällen erst nach 24 Uhr endet, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn bis zum Ablauf des Betriebstages noch der Steuersatz von 16 v.H. angewandt wird. Gleiches gilt für die Nachtschicht im Taxiverkehr.

6. Gaststättenumsätze

Auch im Gaststättengewerbe wird es nicht beanstandet, wenn für Umsätze in der Nacht vom 31. 12. 2006 auf den 1. 1. 2007, sofern sie dem allgemeinen Steuersatz unterlie-

gen, noch der Steuersatz von 16 v.H. angewandt wird. Dies gilt jedoch nicht für Beherbergungen und damit zusammenhängende Leistungen.

7. Umtausch von Gegenständen

Wird ein Gegenstand umgetauscht, so erfolgt eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung, an deren Stelle eine neue Lieferung tritt. Somit ergeben sich keine Übergangsprobleme. Auch wenn die rückgängig gemachte Lieferung vor dem 1. 1. 2007 ausgeführt wurde, so unterliegt sie dennoch dem Steuersatz von 19 v.H., wenn sie nach diesem Stichtag rückgängig gemacht wird.

H.a.a.S.-Quintessenz

Das Bundesministerium für Finanzen hat in seinem BMF-Schreiben einige Vereinfachungsregelungen für den leichteren Übergang auf den neuen allgemeinen Steuersatz geschaffen. Diese sollten für jeden Unternehmer individuell geprüft werden.



Unternehmensteuerreform

Dr. Christian Rödl und Franz Lindner, Nürnberg*

Unternehmensteuerreform 2008 – ein Überblick

Seit 5. 2. 2007 liegt der Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vor. Der Entwurf umfasst 43 Seiten und wird von einer 87 Seiten starken Begründung begleitet. Am 14. 3. 2007 hat das Bundeskabinett eine nochmals in zahlreichen Punkten geänderte Version des Reformentwurfs als Gesetzentwurf beschlossen – einschließlich Begründung handelt es sich hierbei um 156 Seiten. Für den Rechtsanwender sind die Neuregelungen in ihrem Gehalt in der Kürze der Zeit kaum zu überblicken, wie so oft liegt auch hier der Teufel im Detail. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungsgebiete herausgegriffen und kurz dargestellt. Paragrafen aus dem Entwurf werden mit dem Zusatz „-E“ zitiert (z. B. EStG-E).

I. Kernpunkte der Reform

Herzstück der Reform ist die Senkung des Steuerniveaus für Kapitalgesellschaften und die Einführung eines besonderen Steuersatzes für thesaurierte Gewinne bei Personengesellschaften, mit dem Systematik der Besteuerung und Gesamtsteuerbelastung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften angenähert werden sollen. Außerdem sollen mittelständische Unternehmen durch Investitionsab-

zugsbeträge und Sonderabschreibungsmöglichkeiten Steuerstundungen im Investitionsfall gewährt bekommen. Darüber hinaus sind wesentliche Änderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geplant, verbunden mit der Einführung eines gesonderten Steuertarifs und einer Abgeltungssteuer.

II. Wesentliche Änderungen im Bereich der Einkommensteuer

1. Begünstigung für thesaurierte Gewinne, § 34a EStG-E

§ 34a EStG-E sieht ab 2008 die Möglichkeit vor, auf Antrag einen günstigeren Steuersatz von pauschal 28,25% für nicht

* Dr. Christian Rödl, LL.M., Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Geschäftsführender Partner von Rödl & Partner. Er berät international tätige Familienunternehmen im Bereich des deutschen und internationalen Steuerrechts. Zu seinen Spezialgebieten gehören die steuerrechtliche Betreuung grenzüberschreitender Transaktionen, steuerrechtliche Strukturierungen und die Unternehmensnachfolge. Franz Lindner, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist in der Steuerstrukturabteilung von Rödl & Partner in Nürnberg tätig. Neben der steuerorientierten Gestaltung von Unternehmensgruppen liegen seine Schwerpunkte in der außergerichtlichen und gerichtlichen Durchführung von steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren sowie der Gesellschafterfremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften.

entnommene Gewinne aus Gewinneinkunftsarten in Anspruch zu nehmen (Thesaurierungssteuersatz). Bei Mitunternehmenschaften kann der Antrag vom Steuerpflichtigen nur gestellt werden, wenn sein Anteil am Gewinn mehr als 10% beträgt oder 10000 EUR übersteigt. Der begünstigte Gewinn („Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums“), vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung, wird zum „nachversteuerungspflichtigen Betrag“. Dieser wird jährlich unter Berücksichtigung der nachversteuerungspflichtigen Beträge des Vorjahres gesondert festgestellt. Werden Entnahmen hieraus getätigt, erfolgt eine Nachversteuerung in Höhe von 25%.

§ 34a Abs. 6 EStG-E regelt eine Nachversteuerungspflicht bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe, Rechtsformwechsel in eine Kapitalgesellschaft, Wechsel der Gewinnermittlungsart weg vom Betriebsvermögensvergleich sowie auf Antrag des Steuerpflichtigen. In Einzelfällen besteht hier die Möglichkeit, eine Nachversteuerung über mehrere Jahre zu strecken. Gerade die Nachversteuerungspflicht beim Rechtsformwechsel schmerzt in der Strukturberatung. Hier wird in vielen Fällen ein kaum überwindliches Umstrukturierungshindernis geschaffen.

Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 S. 1–3 EStG führt nach dem Entwurf dagegen nicht als Entnahme zur sofortigen Nachversteuerung, wenn beantragt wird, einen nachversteuerungspflichtigen Betrag mit dem Wirtschaftsgut auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

Die Inanspruchnahme des begünstigten Thesaurierungssteuersatzes nicht für Gewinne aus Veräußerungsvorgängen möglich, wenn der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wurde. Eine Doppelbegünstigung soll hier vermieden werden.

Die Regelung des § 34a EStG-E ist gut gemeint und bietet einen steuersystematisch interessanten Ansatz. Im Einzelnen zeigt die derzeitige Entwurfsfassung jedoch noch erhebliche Schwächen:

Im Regelfall ist der Einzelunternehmer oder Mitunternehmer darauf angewiesen, zumindest die auf den thesaurierten Gewinn entfallende Steuerbelastung aus dem aktuellen Gewinn zu entnehmen. Eine tatsächliche Chance, 100% des entstandenen Gewinns zu thesaurieren, besteht kaum. Unter Berücksichtigung wenigstens der notwendigen Steuerentnahmen müsste der Thesaurierungssatz auf etwa 22% gesenkt werden, um die gewünschte Angleichung mit Kapitalgesellschaften auf der Besteuerungsebene vor Ausschüttungen/Entnahmen zu erreichen. Der Steuersatz für die Entnahme müsste zur Erreichung einer zum Steuerregime bei Kapitalgesellschaften vergleichbaren Gesamtsteuerbelastung (einschließlich Nachversteuerung der Thesaurierung) dann folgerichtig nach oben angepasst werden.

Problematisch ist auch die Tatsache, dass der Entwurf eine Verwendungsfiktion vorgibt. Sind begünstigt besteuerte (und somit nachversteuerungspflichtige) Beträge im Unternehmen vorhanden, gelten diese im Entnahmefall als vor-

rangig entnommen, mit der Folge der Nachversteuerung. Dies ist selbst dann der Fall, wenn noch vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform voll versteuerte Altgewinne im Unternehmen thesauriert wurden. Eine gezielte (steuerfreie) Entnahme dieser Altgewinne ist nach der derzeitigen Entwurfsfassung nicht vorgesehen. Besondere Brisanz hat diese Problematik in einem Übergangszeitraum zur neuen Besteuerung. Mehrsteuern aufgrund Betriebsprüfungen, die in den Jahren ab 2008 anfallen, werden eine Zeit lang auf hochbesteuerten Gewinnen vor 2008 beruhen, die in die thesaurierten Altgewinne eingehen.

Unklar lässt die Vorschrift, wann genau nach der Konzeption eine zur Nachversteuerung führende schädliche Entnahmebehandlung anzunehmen sein soll. Sollte eine Gutschrift auf dem Gesellschafterverrechnungskonto bereits als Entnahme anzusehen sein, wäre die Rechtspraxis genötigt, von den überkommenen gesellschaftsrechtlichen Überlegungen abzurücken und Gesellschaftsverträge anzupassen. Sinnvoll wäre u.E. eine Nachversteuerung nur in solchen Fällen, in denen Mittel tatsächlich in die Privatsphäre eines Gesellschafters überführt werden.

Hinsichtlich mehrstöckiger Mitunternehmenschaften bleibt zu hoffen, dass eine Konkretisierung der in § 34a Abs. 1 S. 2 EStG-E niedergelegten Antragsanforderungen erfolgt. Der Wortlaut der Vorschrift lässt derzeit offen, ob der unmittelbare Mitunternehmer (Personengesellschaft) antragsberechtigt ist oder der mittelbare Mitunternehmer (natürliche Person bzw. Körperschaft), der Besteuerungssubjekt der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer ist.

2. Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG-E

Die bisherige Vorschrift des § 7g EStG zu den Anparabschreibungen entfällt zugunsten einer inhaltlich an diese angelehnten Neuregelung. Wie bisher sind ausschließlich kleine und mittlere Betriebe begünstigt. Hinsichtlich der Obergrenzen erfolgten Betragsglättungen durch Aufrundung. Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, gelten nicht mehr per se als begünstigt, sondern nur bis zu einer Gewinngrenze von 100000 EUR. Anders als bisher sind in § 7g EStG-E sämtliche abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigungsfähig, nicht nur solche, die neu sind.

§ 7g EStG-E, der für Wirtschaftsjahre gelten soll, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung enden, besteht aus mehreren Bausteinen. Nach Abs. 1 kann der Steuerpflichtige, der beabsichtigt das Wirtschaftsgut in den zwei Folgejahren anzuschaffen oder herzustellen und dieses bis zum Ende des auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres ausschließlich oder fast ausschließlich¹ betrieblich zu nutzen, für die künftige Anschaffung oder Herstellung einen gewinnmindernden Abzug in Höhe von bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. Die Summe der im Abzugsjahr und den beiden Vorjahren insgesamt abgezogenen und nicht

¹ Der Referentenentwurf sah noch eine „überwiegende“, d. h. zu mehr als 50%, betriebliche Nutzung als ausreichend vor.

nach Abs. 2 wieder hinzugerechneten Beträge darf je Betrieb 200 000 EUR nicht übersteigen. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts kann der Steuerpflichtige dann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu 40% gewinnmindernd reduzieren, wobei zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag nach Abs. 1 wieder hinzugerechnet wird. Die Hinzurechnung ist dabei begrenzt auf 40% der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Unterbleibt die geplante Investition, ist nach Ablauf der Investitionsfrist die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages rückgängig zu machen, wofür Abs. 3 die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen schafft.

Die Abschreibung des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts erfolgt auf Basis einer gekürzten Bemessungsgrundlage (tatsächliche Kosten korrigiert um Abzüge nach Abs. 1 und 2 sowie die Hinzurechnung aufgrund der ursprünglichen Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags). Der Steuerpflichtige kann zusätzlich nach § 7g Abs. 5 EStG-E eine Sonderabschreibung vornehmen, die insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausmachen darf.

Die Sonderabschreibung ist bereits im Erstjahr möglich oder auf dieses und die vier Folgejahren verteilt. Die regulären Abschreibungsmöglichkeiten bleiben unbenommen. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung setzt ein Verbleiben des Wirtschaftsguts im Erstjahr und im Folgejahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs voraus, ebenso wie eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung.

3. Aus „Halbeinkünfteverfahren“ wird „Teileinkünfteverfahren“

Aus der hälftigen Steuerfreistellung wird nach § 3 Nr. 40 EStG-E ab 2009 eine Steuerfreistellung von 40%. Korrespondierend hierzu sieht § 3c Abs. 2 EStG vor, Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Teileinkünfteverfahren zukünftig zu 60% steuerlich zu berücksichtigen. Der Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zum Teileinkünfteverfahren steht im Zusammenhang mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes und damit der steuerlichen Gesamtbelastung.

Das Teileinkünfteverfahren gilt zukünftig nur noch für dem Betriebsvermögen zugewiesene Einkünfte aus Kapitalvermögen. Wurden Wertpapiere im Privatvermögen vor dem 1. 1. 2009 angeschafft, gilt für diese der derzeitige Rechtsstand weiter (Halbeinkünfteverfahren).

4. Kapitalerträge, Sondersteuersatz, Kapitalertragsteuer und Abgeltungswirkung

Nach derzeitiger Rechtslage unterfallen bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen, z. B. Dividenden, beim Anleger dem Halbeinkünfteverfahren, unabhängig ob die Anteile im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten werden. An diesem Rechtsstand soll bis einschließlich 2008 festgehalten werden. Ab 2009 ergeben sich jedoch maßgebende Änderungen.

Dividenden, die aus im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen zufließen, unterliegen danach nicht mehr dem in ein Teileinkünfteverfahren modifizierten Halbeinkünfteverfahren (vgl. vorstehend 3.). Das Teileinkünfteverfahren soll zukünftig nur noch für Kapitaleinkünfte anwendbar sein, die im betrieblichen Bereich von Personengesellschaften und Einzelunternehmen anfallen. Für Dividenden aus Beteiligungen im Privatvermögen greift der Sondersteuersatz von 25% gem. § 32 d Abs. 1 EStG-E, verbunden mit bestimmten Ermäßigungen bei anrechenbaren ausländischen Steuern sowie bei Kirchensteuerpflicht. Der Steuerpflichtige kann beantragen, anstelle des Sondertarifs von 25% eine Veranlagung mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz vorzunehmen, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt (Günstigerprüfung). Der Antrag hat einheitlich für sämtliche Kapitalerträge zu erfolgen, bei zusammenveranlagten Ehegatten einheitlich nur für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten (§ 32 d Abs. 6 EStG-E).

Haben die Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer unterlegen (zukünftig – abgesehen von Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 b) und c) EStG – regelmäßig einheitlich 25% des Kapitalertrags, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG-E), ist die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug abgegolten, es sei denn, die Kapitalerträge sind Gewinneinkunftsarten oder Einkünften aus Vermieten und Verpachtung zuzurechnen. Die Möglichkeit der Günstigerprüfung bleibt unberührt. Die Abgeltungssteuer soll erstmals für Zinsen und Dividenden gelten, die nach dem 31. 12. 2008 zufließen.

Zu beachten sind § 20 Abs. 6 EStG-E, nach dem dezidierte Verlustverrechnungsbeschränkungen vorgesehen sind, sowie auch § 20 Abs. 9 EStG-E, insbesondere Sätze 1–4, nach denen über einen Sparer-Pauschbetrag von 801,00 EURO (entspricht bisheriger Pauschbetrag nach § 9a Nr. 2 EStG zzgl. Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG) hinaus ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen ist. Der Werbungskostenabzug über den Pauschbetrag hinaus ist – völlig systemwidrig und dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zuwiderlaufend – auch im Falle der Veranlagung mit dem individuellen Steuersatz ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 EStG-E).

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Privatvermögen, die keine wesentlichen Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG darstellen, unterliegen zukünftig ebenfalls den Vorschriften der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG-E); auch hier gilt der Sondersteuersatz von 25% nach § 32 d EStG-E sowie ggf. die Kapitalertragsteuerpflicht und die Abgeltungswirkung (Ausnahme: Kapitalerträge gehören zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Eine Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz kann beantragt werden. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E gilt für solche Beteiligungen und Wertpapiere, die nach dem 31. 12. 2008 angeschafft wurden. Erfolgte ein Erwerb vor dem 1. 1. 2009, gilt die bisherige Rechtslage weiter, d. h. eine Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wertpapieren unterfällt nur dann der Steuerpflicht, wenn entweder die einjährige Spekulationsfrist nicht eingehalten ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG) oder die veräußerte Beteiligung als wesentliche Beteiligung dem § 17 EStG unterfällt.

Für Dividenden aus im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen bleibt es bei der Systematik des Teileinkünfteverfahrens (ehem. Halbeinkünfteverfahren). Anteilsveräußerungen aus dem Betriebsvermögen sowie Veräußerungen wesentlicher Beteiligungen aus dem Privatvermögen (§ 17 EStG) unterliegen ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E ist hier auf Grund der Subsidiaritätsklausel in § 20 Abs. 8 EStG-E nicht anwendbar. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG-E, der seinem Wortlaut nach Beteiligungsveräußerungen ebenfalls umfasst, tritt nach § 23 Abs. 2 EStG-E bereits gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen zurück.

5. Entfallen der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer

Nach § 4 Abs. 5 b) EStG-E sind Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen zukünftig nicht mehr steuerlich abzugsfähig. Dies gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31. 12. 2007 enden. Um keine wesentlich abweichende Definitivbelastung auszulösen, sieht der Referentenentwurf flankierend eine Absenkung der Steuermesszahl für den Gewerbeertrag von 5% auf 3,5% vor, § 11 Abs. 2 GewStG-E. Bei § 35 EStG ist in Fällen der Gewerbesteueranrechnung zukünftig nicht mehr vom 1,8-Fachen, sondern vom 3,8-Fachen des (anteiligen) Gewerbesteuer-Messbetrags auszugehen. Der Steuerermäßigungsbeitrag wird auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt (§ 35 Abs. 1 S. 2 EStG-E).

6. Zinsschranke

Der Rechtsgedanke des bisherigen § 8a KStG, dass durch gezielte Finanzierungsmaßnahmen Steuersubstrat nicht innerhalb einer Unternehmensgruppe verlagert können werden soll, wird durch § 4h EStG-E auch auf das Einkommensteuerrecht übertragen.

Die Vorschrift ist wie folgt konzipiert:

Zukünftig ist vorab zu prüfen, ob die Höhe der Zinsaufwendungen jene der Zinserträge desselben Wirtschaftsjahres überschreitet. Ist dies nicht der Fall, ist der Abzug des Zinsaufwandes unproblematisch möglich. Bei Überschreiten des Zinsertrages dagegen können übersteigende Zinsaufwendungen lediglich bis zur Höhe von 30% des um Zinseinflüsse korrigierten Gewinns („EBIT“) abgezogen werden.

Die Zinsabzugsbeschränkung gilt nicht, wenn der die Zinserträge übersteigende Zinsaufwand geringer ist als 1 Mio. EUR. Es handelt sich bei diesem Betrag um eine Freigrenze, d. h. bei Überschreitung kommt der gesamte Umfang als steuerschädlich in Betracht. Ebenso wenig greift die Zinsschranke, wenn der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört, was dann der Fall sein soll, wenn weder nach IFRS noch nach HGB oder nach US-GAAP eine Konsolidierung mit einem oder mehreren anderen Betrieben möglich ist. Liegt dagegen ein Konzern in diesem Sinne vor, ist die Eigenkapitalquote des Betriebs mit der des Konzerns zu vergleichen. Ist eine Eigenkapitalquote darstellbar, die diejenige des Konzerns übersteigt oder um höchstens einen Prozentpunkt unterschreitet², bleiben Zinsaufwendungen weiterhin abzugsfähig (sog. „Escapeklausel“).

Für den Eigenkapitalquotenvergleich sind der Konzernabschluss, der den Betrieb umfasst, sowie der Abschluss des Betriebs maßgeblich. Ausweislich der Begründung zu § 4h Abs. 2 EStG-E ist dem Konzernabschluss zu testieren, der Abschluss des Betriebs (bzw. im Falle der Verwendung unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards einer Überleitungsrechnung) ist einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen und auf Verlangen der Finanzbehörde zu prüfen (Testat). Bei unzutreffend ausgewiesenen Eigenkapitalquoten greift die Zinsschranke des § 4h Abs. 1 EStG-E; zusätzlich können Strafsteuern festgesetzt werden.

Spezialregelungen gelten für Fälle, in denen Körperschaften unmittelbar oder mittelbar an einer Personengesellschaft beteiligt sind. Hier gelten § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG-E entsprechend (vgl. dazu unten III. 2.).

Nichtberücksichtigungsfähige Zinsaufwendungen sind gesondert festzustellen und auf die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Ein solcher Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen der zukünftigen Wirtschaftsjahre, folglich ist in diesen Jahren nur ein geringerer tatsächlicher Zinsaufwand ohne Notwendigkeit weiterer Prüfungsschritte und Ausnahmeregelungen zulässig. Im Fall der Betriebsaufgabe oder der Betriebsübertragung geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag unter. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers führt zum anteiligen Untergang des Zinsvortrags.

Die Vorschriften über die Zinsschranke sind jeweils erstmals für solche Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Datum des Kabinettsbeschlusses beginnen und nicht vor dem 1. 1. 2008 enden.

Der geplante § 4h EStG-E ist – ebenso wie sein derzeitiges Gegenstück im Körperschaftsteuerrecht, § 8a KStG, – rechtspolitisch problematisch. Die Zinsschranke führt zu einer Besteuerung der Substanz, insbesondere in Krisenzeiten, in denen regelmäßig ein erhöhter Finanzierungsbedarf besteht.

Die Begrifflichkeit „Zinsaufwendungen eines Betriebs ...“ (§ 4h Abs. 1 EStG-E) ist klärungsbedürftig. Mit „Betrieb“ könnte der steuerpflichtige Rechtsträger oder die einzelne operative Einheit angesprochen sein. Die Entwurfsbegründung ist zur Auslegung des Betriebsbegriffs nicht eindeutig. So wird in der Begründung zu § 4h Abs. 3 EStG-E, dort dritter Absatz, ausgeführt, dass ein nicht konzerngebundenes Einzelunternehmen mehrere Betriebe umfassen könne. An anderer Stelle ist vom „Einzelabschluss des Betriebes“ die Rede, sowie von „Betriebsteilen im Ausland“, was wiederum dafür spräche, dass mit Betrieb das Steuersubjekt gemeint ist. Auch der Begriff der „Rückgriffsberechtigung“ wird zur Verwirrung führen. „Rückgriff“ i. S. d. Entwurfs ist nach der Begründung anders zu verstehen als nach den Erlassen vom 15. 7. 2004³ und vom 22. 7. 2005⁴ zu § 8a KStG derzeitige Fassung. Ausreichend für einen Rückgriff soll nunmehr bereits ein

2 Beispiel nach Entwurfsbegründung: hat der Konzern eine Eigenkapitalquote von 50%, kann sich der einzelne Betrieb eine solche von 49% erlauben.

3 BStBl. I 2004, S. 593; dort Tz. 18 ff.

4 BStBl. I 2005, S. 829

„faktisches“ Entstehen sein. Dies dürfte in den meisten Konzern-Fällen gegeben sein. Konzernklausel und Escapeklausel werden dadurch entwertet.

Inhaltlich problematisch sind die hohen Anforderungen für die Inanspruchnahme der Escapeklausel. Die für den Eigenkapitalvergleich maßgeblichen Abschlüsse sind in jedem Fall auf Konzernebene und ggf. auch auf Ebene des inländischen Betriebs zu testieren. Somit entsteht für nicht prüfungspflichtige Gesellschaften eine Prüfungspflicht. Die Beweislastverteilung bürdet dem Steuerpflichtigen Nachweise auf, die er in der wirtschaftlichen Realität in vielen Fällen zu erbringen nicht in der Lage ist. Beispielsweise hat eine inländische GmbH als Konzerngesellschaft eines ausländischen Konzerns keinerlei Möglichkeiten, Konzernzahlen vorzulegen, oftmals besteht nicht einmal Kenntnis von der Konzernstruktur im Einzelnen.

7. Abschreibungsregelungen

Bislang konnten bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils 410 EUR nicht überstiegen, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2007 enden, wird zukünftig bei Gewinneinkünften dieses Wahlrecht zum Zwang („... sind ... abzusetzen ...“). Der Sofortabzug kann (und muss) nur noch bis zur Grenze von 100 EUR Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgenommen werden. Darüber hinaus ist in § 6 Abs. 2a EStG-E für Gewinneinkunftsarten künftig eine Poolbewertung vorgesehen: Alle Zugänge innerhalb eines Jahres mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von zwischen 100 EUR und 1000 EUR werden in einem Sammelposten erfasst und unabhängig von eventuellen Veräußerungen oder Entnahmen über fünf Jahre abgeschrieben.

Des Weiteren geht der Kabinettsbeschluss von einer Abschaffung des Wahlrechts zur degressiven AfA aus (Streichung des § 7 Abs. 2 und 3 EStG). Degressive AfA ist nur noch für solche Wirtschaftsgüter möglich, die vor dem 1. 1. 2008 hergestellt oder angeschafft wurden.

8. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG

Die Systematik privater Veräußerungsgeschäfte erfährt insbesondere in einem Punkt eine wesentliche Änderung:

Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist unterfallen nach der Neukonzeptionierung nicht mehr der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft. Zwar sieht § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zukünftig weiterhin eine Steuerpflicht von innerhalb eines Jahres nach Erwerb veräußerten „anderen Wirtschaftsgütern“ vor (bei Nutzung als Einkunftsquelle sogar Verlängerung der Frist auf 10 Jahre). Unter diesen Wortlaut könnten damit auch Kapitalgesellschaftsbeteiligungen gefasst werden. Allerdings postuliert § 23 Abs. 2 EStG-E eine Subsidiarität der privaten Veräußerungsgeschäfte hinter andere Einkunftsarten, so dass §§ 15 und 17 EStG sowie § 20 Abs. 2 EStG-E vorrangig anzuwenden sind. Die Regelung gilt für nach dem 31. 12. 2008 geschlossene Kaufverträge.

III. Wesentliche Änderungen bei der Körperschaftsteuer

1. Körperschaftsteuersatz

Der Körperschaftsteuersatz wird ab 2008 von 25 % auf 15 % gesenkt, § 23 Abs. 1 KStG-E. Der Körperschaftsteuersatz in Deutschland soll auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau abgesenkt werden.

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % führt in Verbindung mit der neuen Nichtabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer und der damit in Zusammenhang stehenden Absenkung der Gewerbesteuermesszahl auf 3,5 % zu einer Gesamtsteuerbelastung 2008 für Kapitalgesellschaften von 29,83 %:

	Entwurfssfassung	bisherige Rechtslage
Gewinn	100,00	100,00
Bemessungsgrundlage Gewerbesteuer	100,00	83,33
Gewerbesteuer bei Hebesatz 400 %	14,00	16,67
Bemessungsgrundlage KSt	100,00	83,33
Körperschaftsteuer	15,00	20,83
Solidaritätszuschlag	0,83	1,15
Gesamtsteuerbelastung	29,83	38,65

Die politische Vorgabe, die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften auf unter 30 % abzusenken, wird bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % damit erreicht. Die Entlastung der Körperschaft gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand um nominal 8,82 % dürfte sich aber durch die Änderung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen für Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer deutlich reduzieren.

2. Gesellschafter-Fremdfinanzierung / Zinsschranke bei Körperschaften

Die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung in der derzeit bekannten Fassung wird weitgehend aufgegeben. Auch für Kapitalgesellschaften wird im Grundsatz § 4h EStG-E übernommen. Hinzu kommen Begrenzungen einer Finanzierung durch den Gesellschafter. Diese weichen vom bisherigen Konzept des § 8a KStG allerdings ab und basieren im wesentlichen auf Beschränkungen der Konzernklausel sowie der Escapeklausel in § 4h EStG.

Bei Körperschaften soll allein das Fehlen einer Konzernzugehörigkeit nicht automatisch zur Steuerunschädlichkeit von Zinszahlungen führen. Vielmehr ist nachzuweisen, dass die Vergütungen für Fremdkapital an einen wesentlich beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahestehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten nicht mehr als 10 % der „die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen“ beträgt. Die Darlegungslast hierfür trägt die finanzierte Körperschaft. Die Escapeklausel des § 4h Abs. 2 lit. c) EStG-E (Eigenkapitalquotenvergleich) führt nur dann zum Erfolg, wenn die im Wirtschaftsjahr an den Anteilseigner, eine diesem nahestehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten geleisteten Zinszahlungen nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen ausma-

chen. Nach einer erst im Rahmen des Kabinettsbeschlusses eingefügten Änderung gilt Letzteres auch dann, wenn eine andere Konzerngesellschaft gegen die 10%-Grenze verstößt. Im Konzernabschluss wegzukonsolidierende Intercompany-Verbindlichkeiten bleiben außer Betracht, § 8 a Abs. 3 S. 2 KStG-E.

Die Formulierung „die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen“ als Basis für die Berechnung der 10%-Grenze ist unklar. Folgende Lesarten sind denkbar:

- gemeint sind die *vollen* Zinsaufwendungen, *falls* diese die Zinserträge des Jahres übersteigen (sinngemäß Wiederholung eines der Tatbestandsmerkmale des § 4 h Abs. 1 EStG-E); oder
- gemeint sind die Zinsaufwendungen, *soweit* diese die Zinserträge des Jahres übersteigen (Überhang der Zinsaufwendungen über die Zinserträge).

Die diesbezügliche Auslegung ist von wesentlicher Bedeutung, betrifft sie doch Höhe und Planbarkeit einer zulässigen Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Im Falle der Lesart (1) könnte über eine fremdfinanzierte zinsbringende Kapitalanlage der Umfang einer zulässigen Finanzierung durch den Gesellschafter beeinflusst werden. Bei Auslegung (2) könnten bereits Zinszahlungen an Gesellschafter usw. oberhalb von 100 000 EUR zur Schädlichkeit führen (darunter greift Freigrenze des Abs. 2 lit. a) bzw. die 10%-Schwelle ist nicht überschritten). Der Text der Begründung zur mit Kabinettsbeschluss vom 14. 3. 2007 gebilligten Gesetzesvorlage bietet hier keine weitere Hilfestellung. Die Begründung des Referentenentwurfs sprach noch für eine Auslegung i. S. d. Alternative (1) („... nicht mehr als 10% der Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen ...“). Verlässlich scheint dies aber nicht.

Auf den Problemkreis der Auslegung der Begrifflichkeit „Rückgriffsberechtigung“ wurde bereits oben II. 6. hingewiesen.

Die Freigrenze von 1 Mio. EUR (§ 4 h Abs. 2 lit. a) EStG-E) findet auch auf Kapitalgesellschaften uneingeschränkte Anwendung; ob eine Finanzierung durch den Gesellschafter vorliegt, ist hier irrelevant.

Bei einer Organgesellschaft ist die Zinsschranke nicht anzuwenden. Organträger und Organgesellschaften gelten als ein Betrieb. Die Zinsaufwendungen und Zinserträge sind für die Anwendbarkeit des § 4 h EStG-E beim Organträger mit zu berücksichtigen (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG-E).

3. Verlustabzug bei Körperschaften

§ 8 Abs. 4 KStG derzeitige Fassung untersagt bei Wegfall der wirtschaftlichen Identität eine zukünftige Verlustnutzung. Die Vorschrift knüpft hierfür maßgeblich an die Übertragung von mehr als 50% der Anteile bei zusätzlicher Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens innerhalb von fünf Jahren an. Zukünftig soll eine Verlustnutzung der Körperschaft unabhängig vom Wegfall der wirtschaftlichen Identität beurteilt werden. § 8 c KStG-E, der § 8 Abs. 4 KStG ersetzt, setzt die Grenze, ab der ein (teilweiser) Wegfall des Verlustvortrags in Betracht kommt, auf eine Veräußerung von 25% der Anteile herab. Für die Prüfung dieser Schädlichkeitsschwelle ist neuerdings die Person des Erwer-

bers relevant. Ob neues Betriebsvermögen zugeführt wird, ist künftig unerheblich.

Das Konzept des § 8 c KStG-E ist zweistufig. Werden an einen Erwerber bzw. eine diesem nahestehende Person innerhalb von fünf Jahren mehr als 25% der Anteile übertragen, entfällt der Verlust anteilig, bei Übertragung von mehr als 50% vollständig. Nach § 8 c KStG-E sollen auch mittelbare Übertragungen schädlich sein. Dies ist als Reaktion auf die jüngere Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 KStG zu werten, die eine Relevanz mittelbarer Übertragungen im Hinblick auf den aktuellen Wortlaut der Vorschrift verneinte⁵.

Die Neuregelung zum Mantelkauf findet nach § 34 Abs. 7 b KStG-E erstmals Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. 12. 2007. § 34 Abs. 6 KStG-E sieht eine Übergangsfrist für die letztmalige Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG in der derzeitigen Fassung vor. Bei Anteilsübertragungen bis zum 31. 12. 2007 von mehr als der Hälfte der Anteile ist eine Zuführung überwiegenden Betriebsvermögens schädlich, wenn diese bis zum 31. 12. 2009 erfolgt. Damit können in der Übergangsphase unschädliche Anteilsübertragungen vorgenommen werden, wenn diese noch in 2007 erfolgen, vorausgesetzt eine Zuführung von Betriebsvermögen in schädlichem Umfang erfolgt nicht oder nicht vor 2010.

IV. Wesentliche Änderungen bei der Gewerbesteuer

Wesentlich ist die Neuregelung der Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer. Eine hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage entfällt zukünftig ebenso wie die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 2, 3 u. 7 GewStG. An deren Stelle tritt ein neu formulierter § 8 Nr. 1 GewStG.

Nach diesem ist in einem ersten Schritt die Summe zu bilden aus

- (a) betrieblichen Schuldzinsen (laut Begründung zu § 4 h EStG-E kommen nur solche in Betracht, die nicht schon aufgrund der Anwendung der Zinsschranke, § 4 h EStG-E, als nichtabzugsfähig beurteilt werden) einschließlich des Aufwands aus gewährten Skonti oder vergleichbaren Sachverhalten,
- (b) bestimmten betrieblichen Renten und dauernder Lasten,
- (c) Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters,
- (d) einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- (e) drei Viertel der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie
- (f) eines Viertels bestimmter Lizenz- und Konzessionszahlungen.

Übersteigt die Summe aus a) bis f) den Betrag von 100 000 EUR (Freibetrag), so ist ein Viertel des Überhangs der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Im

⁵ BFH vom 20. 8. 2003, Az. I R 61/01.

Ergebnis führt das beispielsweise zu einer Hinzurechnung von Lizenzzahlungen im Umfang von einem Sechzehntel.

Der Freibetrag von 100 000 EUR darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich bei dieser Besteuerung von pauschalierten Finanzierungsbestandteilen um eine gewinnunabhängige Besteuerung aus der Substanz des Unternehmens heraus handelt. Gerade in Krisenzeiten kommt es zu einer zusätzlichen Belastung.

Nachteile gegenüber der bisherigen Regelung ergeben sich insbesondere in Fällen, in denen bislang keine Hinzurechnungen erfolgt sind (z. B. bei lediglich kurzfristigen Fremdkapitalüberlassungen) und soweit eine Kompensation über die Einkommensteuer nach § 35 EStG nicht erfolgt. Auch Betriebsaufspaltungen werden zusätzlich belastet. Mieten und Pachten unterliegen nach der Neuregelung der Gewerbesteuer auf der Ebene der Besitzgesellschaft. Gleichzeitig werden die Miet-Erträge auf Ebene der Besitzgesellschaft gewerbsteuerlich erfasst, nachdem die Kürzung beim Vermieter nach dem Kabinettsbeschluss wegfällt. Es kommt hier zu einer Doppelbelastung.

V. Wesentliche Änderungen des Außensteuergesetzes

§ 1 Abs. 3 AStG-E schreibt gesetzlich fest, wie der maßgebliche Fremdvergleichspreis zu errechnen ist. Vorrangig soll mit der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufsmethode oder der Kostenaufschlagsmethode gearbeitet werden, hilfsweise sind eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte zu ermitteln. Sind mehrere Werte im letzteren Sinne feststellbar, ist die Bandbreite zu ermitteln und nach der „Interquartils“-Methode „einzuengen“. Liegt der vom Steuerpflichtigen verwendete Wert außerhalb dieser eingengten Bandbreite, gilt der mediane Wert⁶. Sind weder Fremdvergleichspreise noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festzustellen, ist auf den hypothetischen Fremdvergleich abzustellen.

Neu sind die Regelungen über die „Funktionsverlagerung“.

Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (= Legaldefinition der Funktionsverlagerung, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG-E), ist der Einigungsbereich zwischen den Preisvorstellungen der beteiligten Parteien auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes („Transferpaket“) zu bestimmen. Grundlage für die Verrechnungspreisermittlung sollen laut Gesetzesbegründung die Gewinnauswirkungen der Funktionsverlagerung sowohl auf das abgebende als auch auf das aufnehmende Unternehmen sein. Allerdings bleibt unklar, weshalb Vorteile, die im Ausland erst nach Verlagerung zum Tragen kommen, generell im Inland zu versteuern sind. Hier sollte im Einzelfall genau analysiert werden, wodurch der Vorteil im Ausland nach der Verlagerung entstanden ist, zumal betroffene andere Staaten einem Entzug von Erfolgsbeiträgen aus ihrer lokalen Besteuerung sicherlich argwöhnisch gegenüberstehen.

VI. Zusammenfassung

Mit der Gesetzesvorlage des Kabinetts vom 14. 3. 2007 wird ein Schritt in die richtige Richtung vollzogen. Dennoch kann zum gegenwärtigen Zeitpunkt festgestellt werden, dass der „große Wurf“ mit der derzeitigen Fassung nicht gelingen wird. Zu groß sind noch die Ungereimtheiten beim Thesaurierungssteuersatz nach § 34a EStG-E bei Mitunternehmensschaften, einem der zentralen Reformpunkte. Es bleibt zu hoffen, dass im weiteren Gesetzgebungsprozess praxisnahe Überlegungen angestellt und umgesetzt werden, um die für eine grundsätzlich begrüßenswerte Thesaurierungsvergünstigung erforderlichen Anpassungen der derzeitigen Entwurfsfassung vorzunehmen.

Auch ist bedauerlich, dass der Gesetzentwurf einen Teil der durchaus wünschenswerten Körperschaftsteuersenkung sowie der durch einen gespaltenen Steuersatz für thesaurierte und entnommene Gewinne bei Personengesellschaften erzielten Effekte durch in der Tendenz überschießende Gegenfinanzierungsmaßnahmen opfert. Angesprochen sind hier explizit die in der Praxis mit erheblichem (unnötigen) administrativen Aufwand für den Steuerpflichtigen verbundene Zinsschranke sowie die Ausweitung der gewerbsteuerlichen Zurechnungsvorschriften, die der von der Politik proklamierten⁷ Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zuwiderläuft. Die im Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005 angestrebte Rechtsform- und Finanzierungsneutralität kann mit dem Gesetzentwurf sicherlich nicht erreicht werden. Dennoch stellen die Überlegungen zum begünstigten Thesaurierungssteuersatz bei Personengesellschaften durchaus einen bemerkenswerten Schritt in Richtung der Besteuerungssystematik bei Kapitalgesellschaften mit der Zweiteilung Besteuerung (1) einbehaltener Gewinne und (2) an den Anteilseigner weitergegebene Gewinne dar.

Der derzeit avisierte Zeitplan zielt auf eine Verabschiedung im Bundestag am 25. 5. 2007 (2./3. Lesung), der Bundesrat könnte voraussichtlich am 8. 6. 2007 entscheiden. Damit ist positiv zu vermerken, dass, anders als in vielen anderen jüngeren Gesetzgebungsverfahren, der Steuerpflichtige nicht extrem kurzfristig zum Jahresende bzw. gar rückwirkend mit neuen Steuerregelungen konfrontiert wird, sondern die Politik im Fall der Unternehmensteuerreform 2008 weitgehend mit angemessenem Vorlauf agiert – auch wenn die Regelungen im Einzelnen wie so oft nach derzeitigem Stand noch nicht in allen wesentlichen Facetten zu Ende gedacht erscheinen.

6 Die Rechtsprechung ist bislang dagegen beim Vorliegen einer Bandbreite von Preisen bei der Berechnung der VgA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis ausgegangen, vgl. BFH I R 22/04 vom 6. 4. 2005.

7 Eckpunktepapier vom 12. 7. 2006.