

Unternehmensteuerreform und ihre unternehmerischen Konsequenzen

**Dr. Gerhard Maus
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater**

- Unternehmensteuern als Objekt der Unternehmenssteuerung
- Warum überhaupt Unternehmensteuerreform (Ziele)?
- Welche Änderungen gibt es? Auswirkungen auf Steuerhöhe?
(kurze Darstellung der unabänderlichen Konsequenzen)
- Gestaltungsspielräume kennen! Wie können vorteilhafte Gestaltungen genutzt und nachteilige Konsequenzen vermieden werden? Was kann/sollte/muss noch in 2007 getan werden?
- *Exkurs*: Jahressteuergesetz 2008
bevorstehende Erbschaftsteuerreform

Rechts- und Informationsstand: 06. November 2007

- Unternehmensteuern stellen bei den üblichen monetären Unternehmenszielen negative Zielerreichungsgrade dar.
- Durch folgende unternehmerische Entscheidungen können die Unternehmensteuern beeinflusst werden:
 - **Sachverhaltsgestaltungen** (z. B. Kauf eines Anlagengutes; Betriebsaufspaltung; Gründung einer Auslandstochter)
 - **Ausübung steuerlicher Wahlrechte** (z. B. Bildung einer Thesaurierungsrücklage; Investitionsabzugsbetrag)
- Die Unternehmensteuerreform hat sowohl Einfluss auf den Bereich der Sachverhaltsgestaltungen als auch auf die Möglichkeit der Ausübung steuerlicher Wahlrechte

Warum überhaupt Unternehmensteuerreform?

Ziele:

- Steuerliche Entlastung der Unternehmen in Deutschland
- dadurch: Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland
- Herstellung einer größeren Finanzierungs- und Belastungsneutralität der unterschiedlichen Unternehmensrechtsformen
- aber auch: nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis u.a. durch: Verhinderung/Erschwerung der Verlagerung von Besteuerungsgrundlagen und Steuersubstrat in (niedrig besteuertes) Ausland; (häufigerer) Verlustuntergang bei Mantelkauf etc.; Verstetigung des Gewerbesteueraufkommens

Veränderung des Steueraufkommens

Volle Jahreswirkungen der **Steueränderungen** (im Mio €)*:

Gewerbesteuer	+ 205
Einkommensteuer	– 2.990
Körperschaftsteuer	– 1.855
Kapitalertragsteuer	– 100
Solidaritätszuschlag	– 275
Gesamt	– 5.015

* Quelle: BMF

Wirkung der Körperschaftsteuersatzsenkung

- Rückgang des Steuersatzes von 25 % auf 15 % entspricht 40 %
- Isolierte Auswirkung der Senkung des Steuertarifs*: - 11.900 Mio €
- Da die prognostizierte Verminderung des Steueraufkommens der Körperschaftsteuer aber nur 1.855 Mio € beträgt, werden rd. 10 Mrd. € durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wieder „aufgezehrt“.

* Quelle: BMF

Wie vermindert sich die Steuerbelastung von Gewinnen bei Kapitalgesellschaften ?

- Die Körperschaftsteuer sinkt von 25% auf 15% bzw. unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags von 26,38% auf 15,83%.
- Die Gewerbesteuer ist nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig,
- dafür sinkt die Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5%.

Im Ergebnis sinkt die prozentuale Gewerbesteuer-Belastung bei einem Hebesatz von 400% von 16,67% auf 14,00%. Damit hat die Gewerbesteuer in etwa das gleiche Gewicht wie die Körperschaftsteuer (bezogen auf die Steuersätze!).

Die prozentuale Gesamtsteuerbelastung sinkt damit bei einem Hebesatz von 400% von 38,65% auf 29,83%.

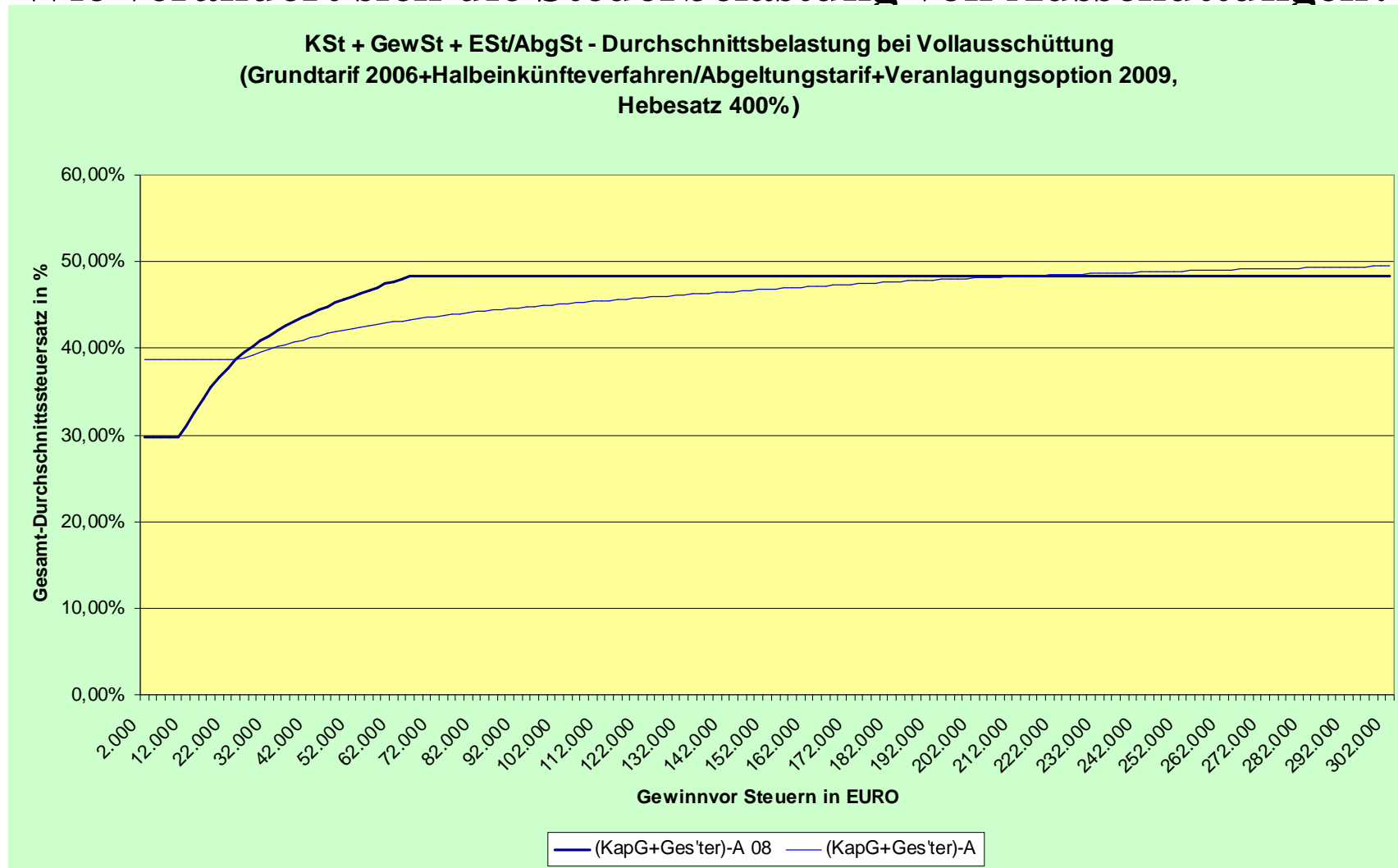
Änderungen: Steuersätze - Kapitalgesellschaften

Wie verändert sich die Steuerbelastung von Ausschüttungen? (ab 2009)

- Gewinnausschüttungen an natürliche Personen unterliegen nicht mehr dem Halbeinkünfteverfahren (= 50%-ige Besteuerung), sondern
- wenn es sich um Anteile im Privatvermögen handelt - grundsätzlich der Abgeltungsteuer (aber: Veranlagungsoption!)
- wenn es sich um Anteile im Betriebsvermögen handelt (z.B. bei Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, Betriebsaufspaltung oder gewerblicher Mutter-Personengesellschaft) dem Teileinkünfteverfahren (= 60%-ige Besteuerung)

Die Steuerbelastung der Gesellschaft und ihres Anteilseigners entwickelt sich bei Vollausschüttung der Gewinne daher wie folgt:

Wie verändert sich die Steuerbelastung von Ausschüttungen?



Sollen Ausschüttungen vorgezogen werden?

Ausschüttungen, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, weil sie betriebliche Einnahmen darstellen, wie z.B. Gewinnausschüttungen von Komplementär-GmbH von GmbH & Co. KG's und von Betriebs-GmbH im Rahmen von Betriebsaufspaltungen,

sollten in 2007 oder in 2008, ggf. in Form von Vorabausschüttungen, erfolgen,

da ab 2009 das Teileinkünfteverfahren (60% steuerpflichtig) anstelle des Halbeinkünfteverfahrens (50% steuerpflichtig) gilt.

Änderungen: Steuersätze - Kapitalgesellschaften

Gesellschafterdarlehen an Kapitalgesellschaften sollten - bei ausschließlich steuerorientierter Betrachtung – durch Bankdarlehen ersetzt werden, weil sie auf Anteilseignerebene zu Zinseinnahmen führen, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen.

Die Liquidität, die auf Anteilseignerebene durch Tilgung der Gesellschafterdarlehen anfällt, wird verzinslich angelegt, ohne jedoch der Bank als Sicherheit zu dienen, die dem Unternehmen Kredit gewährt (keine „back-to-back-Finanzierung“). Das führt zu Zinseinnahmen, die der Abgeltungsteuer unterliegen.

Es findet also eine Transformation von voll steuerpflichtigen in sonderentartete Zinsen statt („push-out-Effekt“ der Abgeltungsteuer).

Wie vermindert sich die Steuerbelastung von Gewinnen bei Einzelunternehmen/Personengesellschaften ?

- Die Gewerbsteuer ist nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig,
- die Staffelung der Gewerbesteuer-Messzahlen entfällt und wird durch eine Gewerbesteuer-Messzahl von 3,5% ersetzt. Im Ergebnis sinkt die prozentuale Gewerbesteuer-Belastung bei einem Hebesatz von 400% von 16,67% auf 14,00%. Der Freibetrag von € 24.500 bleibt bestehen.
- Die Anrechnung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die Einkommensteuer steigt von 180% auf 380%.

Die **prozentuale** Gesamtsteuerbelastung sinkt damit bei allen Einkommenshöhen.

Hebesatz: 410 %

bisher: effektiver Steuersatz: 17,01 %

künftig: Hebesatz 410 % x GewSt-Messzahl 3,5 % = 14,35 %

d.h. 2,66 Prozentpunkte **nominell** geringere Steuerbelastung.

Aber: Bemessungsgrundlage (BG) soll (und wird!) steigen!

steigt die BG um weniger als 18,54 % \Rightarrow weniger GewSt

steigt die BG um genau 18,54 % \Rightarrow gleich viel GewSt

steigt die BG um mehr als 18,54 % \Rightarrow mehr GewSt

Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer (§ 8 GewStG)

Hinzurechnungen	alte Rechtslage		neue Rechtslage
Erhebungszeitraum	(bis 2007)		(ab 2008)
Zinsen	50 % der Dauerschuldzinsen	100 %	der Schuldzinsen (ohne übliche Skonti)
Renten und dauernde Lasten	100 % der mit der Gründung/Erwerb des Betriebs zusammenhängenden Zahlungen, wenn diese <i>nicht beim Empfänger</i> gewerbesteuerpflichtig sind.	+100 %	der Rentenzahlungen (gilt nicht für Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage)
Gewinnanteile typischer stiller Gesellschafter	100 %, wenn Zahlungen <i>nicht beim Empfänger</i> gewerbesteuerpflichtig	+100 %	der Gewinnanteile
Miete/Pacht/Leasing bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	50 %, wenn Zahlungen <i>nicht beim Empfänger</i> gewerbesteuerpflichtig	+ 20 %	der Miet-, Pacht- und Leasingraten
Miete/Pacht/Leasing Immobilien des Anlagevermögens	-	+ 75 % (neu: 65 %)	der Miet-, Pacht- und Leasingraten <i>(Betriebsaufspaltung!)</i>
Lizenzentgelte	-	+ 25 %	der Lizenzentgelte (bei befristeter Überlassung)
abzgl. Freibetrag		./.	€ 100.000
Faktor		x	25 %

Was versteht man unter einer „Thesaurierungsrücklage“ und wie bildet man sie?

- Die „Thesaurierungsrücklage“ ist kein Bilanzposten, sondern ein Sondertarif für nicht entnommene Gewinne (positive Differenz aus Gewinn(anteil) und Entnahmen eines Geschäftsjahres = „Unterentnahme“).
- Der Steuersatz beträgt nominal 28,25% und erhöht sich durch den Solidaritätszuschlag auf 29,80%.
Wenn aber diese Steuer selbst und die Gewerbesteuer aus normal versteuertem Einkommen bezahlt werden muss, erhöht sich die Belastung nicht entnommener Gewinne auf bis zu 36,16%.

Fortsetzung nächste Folie

Gestaltungsmöglichkeiten: Thesaurierungsrücklage

Was versteht man unter einer „Thesaurierungsrücklage“ und wie bildet man sie?

- Bei Personengesellschaften entscheidet jeder Gesellschafter (selbst und erst) bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung, in welchem Umfang er den Sondertarif in Anspruch nimmt.
- Das Wahlrecht kann längstens bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheids für das Folgejahr zurück genommen oder eingeschränkt (also nicht: erweitert) werden.

Rechtsgrundlage: § 34a EStG

Gestaltungsmöglichkeiten: Thesaurierungsrücklage

Wann wird eine Thesaurierungsrücklage aufgelöst und zu welchen Steuerfolgen führt das?

- Die „Thesaurierungsrücklage“ wird aufgelöst,
 - wenn die Entnahmen den Gewinn übersteigen („Überentnahme“; ohne Erbschaft-/Schenkungssteuer-Entnahmen für Betriebsübergang, Sonderregeln für Entnahmen wegen steuerneutraler Überführung/Übertragung von Wirtschaftsgütern) oder
 - wenn das Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird oder
 - wenn das Personenunternehmen verkauft wird oder
 - wenn es beantragt wird.

Gestaltungsmöglichkeiten: Thesaurierungsrücklage

Wann wird eine Thesaurierungsrücklage aufgelöst und zu welchen Steuerfolgen führt das?

- Bei einer Auflösung der Thesaurierungsrücklage wird – in Anlehnung an die Abgeltungsteuer – eine Nachversteuerung mit 25% Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer vorgenommen.
Eine Veranlagungsoption, wie bei der Abgeltungssteuer, gibt es für die Nachsteuer nicht.
- Es ist daher nicht sinnvoll, zunächst eine „Thesaurierungsrücklage“ zu bilden und sie später wieder aufzulösen; auch die Zinsen auf die anfänglich ersparten Steuern reichen i.d.R. nicht aus, um den Nachteil der höheren Gesamtsteuer von proportional $(28,25\% + 25,00\% \text{ von } (100,00 - 28,25) =) 46,18\%$ statt maximal 45% (jeweils zzgl. SolZ und ggf. KiSt) auszugleichen.

Gestaltungsmöglichkeiten: Investitionsabzugsbetrag

Unterschiede zwischen „Ansparabschreibung“ und „Investitionsabzugsbetrag“

Bisheriges Recht	Künftiges Recht
A. Ansparabschreibung (§ 7g Abs. 3 EStG):	A. Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 – 4 E-EStG)
steuerfreie Rücklage für	außerbilanzielle Gewinnminderung für
40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von	40% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von
neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die	(auch gebrauchten) abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die
voraussichtlich bis zum Ende des übernächsten Wirtschaftsjahres anfallen	voraussichtlich bis zum Ende des drittnächsten Jahres anfallen
bei Betriebsvermögen zu Wirtschaftsjahres beginn < € 204.517 (gilt nicht bei Einnahme-Überschuss-Rechnung),	bei Betriebsvermögen zu Wirtschaftsjahres ende < € 235.000, bei Einnahme-Überschuss-Rechnern: Gewinn < € 100.000,
insgesamt höchstens € 154.000.	insgesamt höchstens € 200.000 im Abzugsjahr und zwei Vorjahre
	mit Behaltefrist 1 Jahr und
	fast ausschließlich betrieblicher Nutzung.
Gewinnerhöhende Auflösung nach Investition,	Außerbilanzielle Gewinnerhöhung nach Investition und
spätestens nach zwei Jahren mit außerbilanzieller Gewinnerhöhung	gleichzeitig gewinnmindernde Kürzung von den AK/HK,
um 6% des Auflösungsbetrags pro Jahr.	spätestens nach drei Jahren Korrektur des Steuerbescheids für das Jahr der Geltendmachung mit Verzinsung nach § 233a AO (= 6% nach 15 Monaten).

Gestaltungsmöglichkeiten: Investitionsabzugsbetrag

Unterschiede zwischen „Ansparabschreibung“ und „Investitionsabzugsbetrag

B. Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 1 f. EStG)	B. Sonderabschreibung (§ 7 Abs. 5 f. E-EStG)
Insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
neuer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	(auch gebrauchter) abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
mit Behaltefrist 1 Jahr und	mit Behaltefrist 1 Jahr und
fast ausschließlich betrieblicher Nutzung	fast ausschließlich betrieblicher Nutzung
im Investitionsjahr und den folgenden vier Jahren	im Investitionsjahr und den folgenden vier Jahren
bei Betriebsvermögen zu Wirtschaftsjahresbeginn < € 204.517 (gilt nicht bei Einnahme-Überschuss-Rechnung)	Bei Betriebsvermögen zu Wirtschaftsjahresende < € 235.000, bei Einnahme-Überschuss-Rechnung Gewinn < € 100.000
und vorheriger Bildung einer Ansparabschreibung (gilt nicht für Existenzgründer)	Kumulation von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung ist möglich.
C. Existenzgründerrücklage (§ 7 Abs. 7 EStG)	entfällt
Ansparabschreibung für Zeitraum von 5 Jahren nach Existenzgründung,	

Wie verschlechtern sich die Abschreibungsbedingungen?

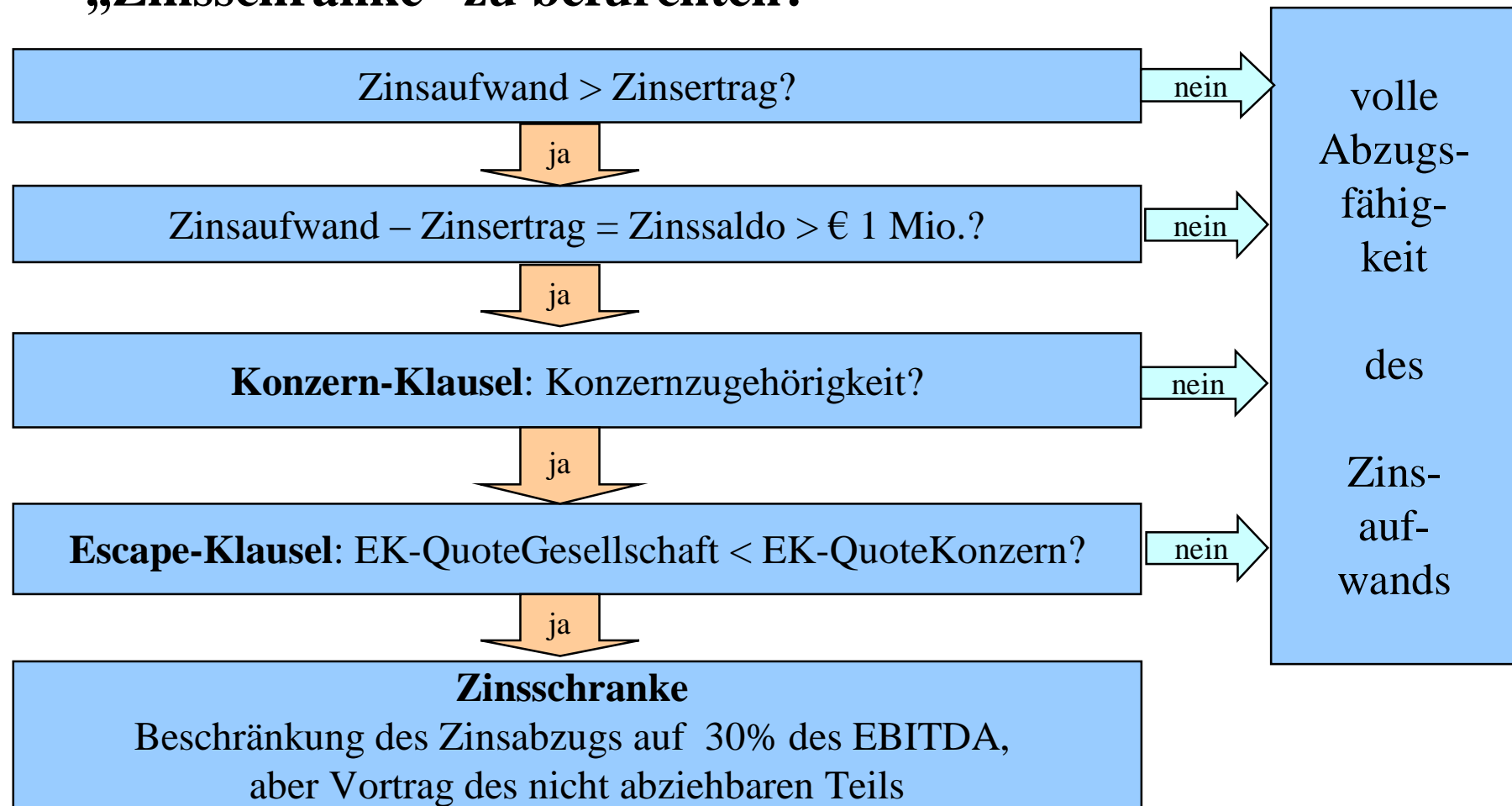
- Die degressive Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter entfällt bei Anschaffung (Übergang von Gefahr, Nutzen und Lasten) oder Herstellung (Fertigstellung) nach dem 31.12.2007.
- Die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter wird begrenzt auf Anschaffungs-/Herstellungskosten (ohne USt) von höchstens € 150,00.
- Bewegliche Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs-/Herstellungskosten von höchstens € 1.000,00 (ohne USt) werden in einem Sammelposten zusammengefasst und linear mit jeweils einem Fünftel abgeschrieben.
(Die Behandlung des Sammelpostens in der Handelsbilanz ist ungeklärt.)

Sollten Investitionen vorgezogen werden?

Immer dann, wenn eine Senkung des Steuersatzes bevor steht, ist es richtig, betriebswirtschaftlich sinnvolle Ausgaben vorzuziehen und vorhersehbare Einnahmen in die nahe Zukunft zu verlagern. Dieser Grundsatz gilt im Hinblick auf die Unternehmensteuerreform für die GmbH im allgemeinen und für Personenunternehmen, die die Thesaurierungsrücklage einsetzen werden.

Unabhängig davon, sollten Investitionen, die wirtschaftlich sinnvoll und für 2008 geplant sind, wegen des Wegfalls der degressiven Abschreibung noch im Jahr 2007 angeschafft werden, (es sei denn, es handelt sich um ein Personenunternehmen, das den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung für kleine und mittlere Unternehmen nutzen kann).

Was haben mittelständische Unternehmen von der „Zinsschranke“ zu befürchten?



Gegenfinanzierung: Zinsschranke

Was bleibt von den Sonderregeln zur zinsabzugsschädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung? („alter“ § 8a KStG)

grds. nichts, aber:

Die „Konzernklausel“, nach der die Zinsschranke **nicht** gilt,
wenn die Kapitalgesellschaft **keinem** Konzern angehört,
ist **nicht** anzuwenden, wenn
mindestens 10% des Zinsaufwands
an Gesellschafter, ihnen nahe stehende Personen oder
Rückgriffsberechtigte („back-to-back-Finanzierung“) fließt,
die zu mehr als 25% beteiligt sind.
(und das gilt dann für **alle** Zinsaufwendungen!)

Welche Gegenfinanzierungsmaßnahmen betreffen international verflochtene Gesellschaften?

- Die Regeln zur Bestimmung steuerlich anzuerkennender Verrechnungspreise zwischen den Teilen einer internationalen Unternehmensgruppe werden „präzisiert“ (i.S. von „verschärft“).
- Bei einer Funktionsverlagerung, der Verlagerung einer betrieblichen Funktion als Ganzes („Transferpaket“), auf ein nahe stehendes ausländisches Unternehmen wird das aus der deutschen Besteuerungshoheit heraus übertragene Gewinnpotenzial steuerlich erfasst. Einzelheiten sind noch weitgehend unklar und sollen durch eine Rechtsverordnung präzisiert werden.

Gegenfinanzierung: „Mantelkauf“-Einschränkung

- „Mantelkauf“: Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung (= Verkauf oder Schenkung/Vererbung) von GmbH's mit körperschaft- und/oder gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen.
- Verlustvorträge fallen bei Übertragung von mehr als 50% der Anteile vollständig weg (einschl. Zinsschrankenvortrag).
- Bei Übertragung zwischen 25% und 50% der Anteile fallen sie in Höhe des Prozentsatzes der Anteilsübertragung weg.
- Das „Sanierungsprivileg“ entfällt.

Empfehlung: Mantelkauf noch in 2007 tätigen. Andere Gestaltungen wählen, z.B. „asset deal“ statt „share deal“.

3 hervorzuhebende Punkte:

(Hinweis: Überschriften laut Gesetzesbegründung!)

1. „Zielgenaue Regelung der steuerlichen Begünstigung der Unternehmensübergabe gegen Versorgungsleistungen“

Künftig nur noch Sonderausgabenabzug auf Versorgungsleistungen, die im Zusammenhang stehen mit der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und von Betrieben Selbständiger in der Rechtsform des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft.

„Altverträge“ (bis 31.12.2007 abgeschlossen): Auslaufen der nicht mehr konformen Verträge nach 5-jähriger Karenzzeit!

2. „Ausdehnung des Gewinnminderungsausschlusses für Gesellschaftsbeteiligungen einer Körperschaft auf Eigenkapital ersetzende Darlehen und Sicherheiten, § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG“

Bisherige Regelung des § 8 Abs. 3 KStG soll auf kapitalersetzende Darlehen und Sicherheiten, die ein zu mehr als 25 % beteiligter Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person gewährt hat, ausgedehnt werden.

Empfehlung: Spätestens bis zum 31.12.2007 prüfen, ob Teilwertabschreibungen auf entsprechende Vermögenswerte in der Bilanz vorzunehmen oder Rückstellungen (drohende Bürgschaftsinanspruchnahme!) zu bilden sind.

3. „Präzisierung des § 42 AO“

(Wieder einmal) krasser Fall von Etikettenschwindel, denn der § 42 AO soll grundlegend zu Lasten der Steuerpflichtigen „umgekrem-pelt“ werden. Es geht um steuersparende Gestaltungen, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden können (dann: Versagung der positiven steuerlichen Wirkungen!).

„Knackpunkte“:

- Beweislastumkehr
- Unbestimmte Rechtsbegriffe

Empfehlung: „Kritische“ (i.S.d. geplanten § 42 AO) Gestaltungen noch in 2007 vornehmen.

Vorrang des Zivilrechts vor dem Steuerrecht!

Empfehlungen aus steuerlicher Sicht:

- Übertragung von Betriebsvermögen zwecks Ausschöpfung der moderaten Bewertung sowie der bisherigen Vergünstigungen:
 - ✓ § 13a Abs. 1 ErbStG Betriebsvermögensfreibetrag € 225.000
 - ✓ § 13a Abs. 2 ErbStG Bewertungsabschlag 35 %
 - ✓ § 19a ErbStG Tarifbegünstigung durch Steuerklasse I
- Die Übertragung von nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Immobilienvermögen wird wegen der neuen Bewertungsvorschriften grundsätzlich teurer! Evtl. Übertragung in 2007 unter Nießbrauchsvorbehalt.

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !**

**Dr. Gerhard Maus
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater
Möserstraße 7 · 49074 Osnabrück
Tel. 0541 338 32 - 0**

www.dr-maus.de www.confidaris.de

mail@wp1.de mail@confidaris.de