



MERKBLATT

UNTERNEHMENSTEUERREFORM 2008

Das folgende Merkblatt informiert Sie über die wesentlichen Änderungen bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland durch die Unternehmensteuerreform 2008 und weitere gesetzliche Änderungen, insbesondere durch das Bürgerentlastungsgesetz sowie das Wachstumsbeschleunigungsgesetz.

I. Einleitung	2
II. Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz.....	2
1. Zinsschranke	2
2. Mantelkaufregelung - § 8c KStG	3
3. Geringwertige Wirtschaftsgüter.....	4
4. Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer.....	4
III. Was ändert sich für Kapitalgesellschaften?	4
1. Ebene der Gesellschaft	4
2. Berechnungsschema: Kapitalgesellschaft.....	5
3. Ebene der Anteilseigner	6
IV. Was ändert sich für Personenunternehmen?	8
1. Konjunkturpaket II.....	8
2. Einmalbesteuerung.....	8
3. Berechnungsschema: Personengesellschaft	9
4. Thesaurierungsbegünstigung	9
V. Änderungen bei der Gewerbesteuer	11
1. Grundsätzliche Änderungen	11
2. Neue Hinzurechnungspflichten bei der Gewerbesteuer	12
VI. Investitionsabzug und Sonderabschreibung.....	15
VII. Einführung einer Zinsschranke	17
VIII. Einführung einer Abgeltungsteuer und des Teileinkünfteverfahrens.....	19
IX. Funktionsverlagerungen	20
X. Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel	21
XI. Fazit.....	22

I. Einleitung

Das Unternehmensteuerreformgesetz ist im Jahr 2007 verabschiedet worden. Es führt zu weitreichenden steuerrechtlichen Änderungen für Unternehmer und Unternehmen ab 2008. Dieses Merkblatt soll den Mitgliedern der Industrie- und Handelskammer einen ersten Überblick über die gesetzlichen Regelungen ermöglichen.

II. Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz setzt im Großen und Ganzen das Sofortprogramm des Koalitionsvertrages der Bundesregierung um und tritt grundsätzlich ab 2010 in Kraft. Außer den unten näher erläuterten Änderungen wurde unter anderem der Umsatzsteuersatz bei Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gastronomiegewerbe auf 7 % abgesenkt, die Verschonungsregelungen bei der Erbschaftsteuer abgemildert und bei der Grunderwerbsteuer die Umstrukturierung von Unternehmen erleichtert.

1. Zinsschranke

Mit der Gesetzesänderung wurde die Zinsschranke rückwirkend ab 2008 entschärft. So wurde die zeitliche Begrenzung der erhöhten Freigrenze von 3 Mio. € Zinssaldo (vorher 1 Mio. €) aufgehoben.

Bis zur Höhe der Zinserträge bleiben Zinsen weiterhin abzugsfähig. Darüber hinaus sind sie jedoch nur bis zur Höhe von 30 % des „verrechenbaren EBITDA“ abzugsfähig. Das verrechenbare EBITDA entspricht weitestgehend dem steuerlichen Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen. Mit der neuen Formulierung hat sich an dieser Grundregel nichts geändert. Neu ist allerdings, dass für nicht verbrauchtes EBITDA eine Vortragsmöglichkeit existiert. Somit kann aus „guten Jahren“ das EBITDA in Jahren mit weniger Gewinn oder Verlust übertragen werden. Nach fünf Jahren entfällt jedoch ein ungenutzter EBITDA-Vortrag. Beim Vergleich der Eigenkapitalquote des Konzernunternehmens mit der des Konzerns gilt nun ein Toleranzbereich von zwei Prozentpunkten (vorher ein Prozentpunkt). Für die Prüfung der Zinsschranke bleibt das Schema im Grunde erhalten.

Folgende drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen:

- Zinssaldo (Zinsaufwendungen ./ Zinserträge) größer als 3 Mio. € (Freigrenze),
- Betrieb ist konzernzugehörig und
- Eigenkapitalquote des Betriebes unterschreitet die des Konzerns um maximal zwei Prozentpunkte.

Dann ist die Zinsschranke anzuwenden, also der Zinssaldo ist in Höhe von 30 % des steuerlichen EBITDA abzugsfähig. Ist der Zinssaldo höher, wird er im Übrigen mit den EBITDA-Vorträgen der Vorjahre verrechnet, wobei der älteste Vortrag zuerst verrechnet wird. Bleibt dann noch ein nicht abzugsfähiger Zinsvortrag übrig, wird dieser in die Folgejahre zum eventuellen Abzug vorgetragen.

Im umgekehrten Fall, ist also der Zinssaldo kleiner als 30 % des steuerlichen EBITDA, so wird der nicht benötigte Teil des EBITDA in die Folgejahre vorgetragen. Aber auch hierfür muss die Zinsschranke überhaupt anwendbar sein, die o. g. Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (für weitere Einzelheiten vgl. Kap. VII).

2. Mantelkaufregelung - § 8c KStG

Grundsätzlich geht gemäß § 8c KStG ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber übertragen werden; bei Anteilsübertragung von mehr als 25 % geht der Verlustvortrag anteilig unter.

Diese Regelung wurde bereits für die Jahre 2008 und 2009 um eine Sanierungsklausel entschärft, welche aufgrund des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes nunmehr dauerhaft gilt.

Weiterhin wurde mit o. a. Regelung eine sog. Konzernklausel eingeführt. Haben Erwerber und Veräußerer zu 100 % dieselbe Muttergesellschaft, so liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor; der Verlustvortrag bleibt dann erhalten. Eine mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft genügt dabei. Die Änderung gilt ab 2010.

Darüber hinaus bleibt unabhängig von einer Konzernverbundenheit oder eines Sanierungserwerbes der Verlustvortrag in der Höhe erhalten, wie stille Reserven in der Kapitalgesellschaft enthalten sind. Bei einem unter 100 %-igen Anteilseignerwechsel sind die anteiligen stillen Reserven maßgeblich. Die Höhe der stillen Reserven ermittelt sich hierbei aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile (z. B. Marktwert) und dem steuerlichen Eigenkapital (Stammeinlage, Rücklagen, offene und verdeckte Einlagen).

Die Ermittlung des gemeinen Wertes dürfte in der Praxis allerdings häufig zu Problemen führen, da hierfür vielfach eine Unternehmensbewertung nötig sein dürfte. Die gängigen

Verfahren legen die zukünftigen Gewinne des Unternehmens zu Grunde, welche geschätzt werden müssen. Diese Schätzung der Gewinne wird zum Teil aus der Vergangenheit abgeleitet. Aber es hat auch eine Prognose der zukünftigen Erträge zu erfolgen. In einer solchen Prognose liegt jedoch ein gewisses Maß an Unsicherheit. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Regelung in der Praxis bewährt (für weitere Einzelheiten vgl. Kap. X).

3. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Betrag von 410 € (ohne Umsatzsteuer) ist wieder eingeführt worden. Alternativ kann die Bildung eines Sammelpostens für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1.000 € (jeweils ohne Umsatzsteuer) auch zukünftig beibehalten werden. Damit wird eine flexible Regelung geschaffen: Unternehmen, die die Sammelpostenregelung als Vereinfachung verwenden wollen, können den Sammelposten weiterhin nutzen. Diejenigen Unternehmen, denen die Abschreibungsdauer von fünf Jahren zu lange ist oder die keinen Vereinfachungseffekt haben, können hingegen die Sofortabschreibung bis 410 € anwenden. Bei der Sofortabschreibungsvariante ist ein Verzeichnis ab 150 € zu führen. Die Entscheidung für eine der beiden Wahlmöglichkeiten kann jedes Jahr neu getroffen werden.

4. Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wird die Reduzierung des gewerbesteuerlichen Hinzurechnungssatzes bei Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern von 65 % auf 50 % umgesetzt. Diese Änderung gilt ab dem Erhebungszeitraum 2010. Oberhalb eines Freibetrages für alle Hinzurechnungen von 100.000 € werden damit im Kern effektiv 12,50 % (bisher 16,25 %) der gezahlten Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Damit lässt die negative gewerbesteuerliche Wirkung nach.

III. Was ändert sich für Kapitalgesellschaften?

1. Ebene der Gesellschaft

Als einer der Kernpunkte der Unternehmensteuerreform 2008 sinkt der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage sowie von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage entfällt.

Die nominelle Gesamtsteuerbelastung auf die Gewinne einer Kapitalgesellschaft sinkt bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % von derzeit 38,65 % auf 29,83 % (14 % Gewerbesteuer + 15 % Körperschaftsteuer + 0,83 % Solidaritätszuschlag).

Der verminderte Körperschaftsteuersatz gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008. Bei Kapitalgesellschaften, deren Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, gilt er erstmals in dem Wirtschaftsjahr, das im Jahr 2008 endet. Das Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbesteuer soll erstmals für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume gelten.

2. Berechnungsschema: Kapitalgesellschaft

	altes Recht (2007)	neues Recht (2008)	neues Recht (2009)
<u>Ebene der Gesellschaft</u>			
Gewinn	100 €	100 €	100 €
Gewerbesteuer (Hebesatz 400%) ¹	-16,67 €	-14,00 €	-14,00 €
Bemessungs- grundlage Körperschaftsteuer	83,33 €	100 €	100 €
Körperschaftsteuer	-20,83 € (25 %)	-15,00 € (15 %)	-15,00 € (15 %)
Solidaritätszuschlag (5,5 % auf KSt)	-1,15 €	-0,83 €	-0,83 €
Gewinn der Kapitalgesellschaft nach Steuern	61,35 €	70,17 €	70,17 €
Steuerbelastung	38,65 %	29,83 %	29,83 %
<u>Ebene der Anteilseigner</u>			
Vollausschüttung			
Einkommensteuer	-12,88 € (21 %)²	-14,74 € (21 %)²	-17,54 € (25 %)³
Solidaritätszuschlag (5,5 % auf ESt)	-0,71 €	-0,81 €	-0,97 €
Gewinn	47,76 €	54,62 €	51,66 €
Gesamtsteuerbelastung	52,24 %	45,38 %	48,34 %

¹ entspricht dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland

² Halbeinkünfteverfahren (= Besteuerung von 50 % der Dividenden) / angenommener Steuersatz von 42 % (hier faktisch halber Steuersatz von 21 %), dieser gilt für Einkommen ab 52.882 €; ab Überschreiten der Einkommensgrenze von 250.731 € erhöht sich der Spitzensteuersatz auf 45 % (sogenannte Reichensteuer);

³ Abgeltungsteuer

3. Ebene der Anteilseigner

Die bedeutendste Änderung auf Ebene der Anteilseigner stellt der Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens dar. Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im **Privatvermögen eines Anlegers** (natürliche Person) gehalten, unterliegen anfallende Dividenden ab 2009 den Regelungen der Abgeltungsteuer mit einem Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Liegt der persönliche Einkommensteuersatz unter 25 %, gibt es die Möglichkeit mit dem niedrigeren persönlichen Steuersatz besteuert zu werden.

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen eines Personenunternehmens** gehalten, werden die erhaltenen Dividenden ab 2009 im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens nur noch zu 40 % (bisher 50 %) von der Steuer freigestellt. Die restlichen 60 % der Dividende unterliegen somit vollständig der Steuerpflicht und werden mit dem individuellen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters besteuert. Mit den Dividendengewinnen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten können anteilig (d. h. zu 60 %) steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. VIII).

Werden die Anteile an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft** gehalten, sind die erhaltenen Dividenden wie bisher zu 95 % von der Körperschaftsteuer befreit.

Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft ab 2009:

Anteile gehalten im	Privatvermögen	Betriebsvermögen	
	Natürliche Person	Personenunter- nehmen	Kapitalgesellschaft
Anteilseigner	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfah- ren	Freistellung, § 8b KStG (wie bisher)
Gewinn der Kapitalge- sellschaft nach Steuern (siehe Berechnung oben)	70,17 €	70,17 €	70,17 €
steuerpflichtige Divi- dende	70,17 € (100 %)	42,10 € (60 %)	3,51 € (5 %)
Werbungskosten / Be- triebsausgabenabzug ¹	Kein Werbungskos- tenabzug möglich	60 % der Be- triebsausgaben	100 % der Be- triebsausgaben
Steuerliche Bemes- sungsgrundlage	70,17 €	42,10 €	3,51 €
Steuer (ESt / KSt)	-17,54 € (25 %)	-17,68 € (42 %)	-1,02 € (29 %) ²
Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)	- 0,97 €	- 0,97 €	- 0,03 €
Gewinn nach Steuern	51,66 €	51,52 €	69,12 €
Gesamtsteuerbelastung	48,34 %	48,48 %	30,88 %

¹ Für das Berechnungsbeispiel werden keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt.

² Der Steuersatz von 29 % für Kapitalgesellschaften setzt sich aus der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zusammen.

Zu den oben genannten Regelungen müssen insbesondere folgende Ausnahmen beachtet werden:

- **Veräußerungsgewinne:** Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen hängt von der Höhe der Beteiligung des Anteilseigners ab. War der Veräußerer innerhalb von 5 Jahren vor der Veräußerung zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt (§ 17 EStG), unterliegen dessen Einkünfte ab 2009 nicht der Abgeltungsteuer sondern dem Teileinkünfteverfahren.
- **Die Besteuerung von Zinserträgen:** Stellt ein Anteilseigner mit mindestens 10 % Beteiligung seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen zur Verfügung, wird die Abgeltungsteuer nicht angewendet. Gleiches gilt für nahestehende Personen und weite-

re vom Gesetzgeber als missbrauchsverdächtig angesehene Konstellationen.

- **Bei Dividenden** kann ein privater Anteilseigner das Teileinkünfteverfahren beantragen, wenn er
 - o zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
 - o zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

IV. Was ändert sich für Personenunternehmen?

1. Konjunkturpaket II

Durch das Konjunkturpaket II wird der für Einzel – und Personenunternehmen relevante Einkommensteuertarif leicht abgesenkt. Der Grundfreibetrag und die Einkommensgrenzen werden leicht erhöht und der Eingangsteuersatz wird von 15 % auf 14 % ab 2009 gesenkt.

2. Einmalbesteuerung

Im Rahmen der Neuregelungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 wurde dem Unternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft (= Mitunternehmer) zudem ein Wahlrecht eingeräumt. Der Gewinn kann wie bisher mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen besteuert werden (Einmalbesteuerung). Der im Unternehmen belassene Gewinn kann aber ab 2008 auch ganz oder teilweise mit einem speziellen Thesaurierungssatz besteuert werden (Thesaurierungsbegünstigung).

Die maximale nominelle Gesamtsteuerbelastung bei der Einmalbesteuerung wird bei einem unterstellten Steuersatz von 42 % im Regelfall leicht auf 44,28 % absinken. Jedoch ist gleichzeitig die Erhöhung der Einkommensteuer für besonders hohe Einkommen (sog. Reichensteuer) zu beachten. Ab 2008 erhöht sich der Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkommen ab rund 250.000 € für Ledige bzw. 500.000 € für Verheirate von 42 % auf 45 %. Als Folge steigt die maximale Gesamtsteuerbelastung in diesem Fall auf 47,44 %.

3. Berechnungsschema: Personengesellschaft

	altes Recht (2007)	neues Recht (2008)	neues Recht (2008)
	Einmalbe- steuerung	Einmalbe- steuerung	Thesaurierungs- begünstigung (vereinfachte Darstellung) ¹
Unternehmensge- winn	100 €	100 €	100 €
Gewerbesteuer (He- besatz 400%) ²	-16,67 €	-14 €	-14 €
Bemessungsgrund- lage für die Ein- kommensteuer	83,33 €	100 €	100 €
Einkommensteuer	-35 € (42 %)	-45 € (45 %) ³	-28,25 € (28,25 %) ⁴
Anrechnung der Ge- werbesteuer	+7,5 €	+13,3 €	+13,3 €
Solidaritatzuschlag (5,5 %)	-1,51 €	-1,74 €	-0,82 €
Einbehaltener Ge- winn nach Steu- ern	54,32 €	52,56 €	70,23 €
Steuerbelastung	45,68%	47,44%	29,77%
Vollausschüttung			
Einkommensteuer	-	-	-17,56 € (25 %)
Solidaritatzuschlag (5,5 %)	-	-	-0,96 €
Gewinn nach Steu- ern	54,32 €	52,56 €	51,71 €
Gesamtsteuerbelas- tung	45,68%	47,44%	48,29%

¹ Vereinfachte / idealisierte Darstellung, d. h. Einkommensteuer und Gewerbesteuer werden nicht aus der Unter-
nehmenssphäre gezahlt; Gewinnentstehung und Gewinnausschüttung fallen nicht auf das gleiche Jahr

² entspricht dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland

³ angenommener Maximalsteuersatz von 45 %

⁴ setzt sich zusammen aus der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer (bei angenommenem Gewerbesteuerhe-
besatz von 400 %)

4. Thesaurierungsbegünstigung

Sollen Gewinne im eigenen Unternehmen investiert werden, besitzt die Kapitalgesellschaft nach altem Recht i.d.R. steuerliche Vorteile gegenüber einem Personenunternehmen. Um diesen Vorteil auszugleichen, wird mit der Unternehmensteuerreform 2008 eine Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen eingeführt. Dies bewirkt, dass nicht entnommene Gewinne eines Wirtschaftsjahres auf Antrag des Steuerpflichtigen vorerst nur mit 28,25 % zzgl. Solidaritatzuschlag besteuert werden. Werden diese Gewinne jedoch in

einem der folgenden Wirtschaftsjahre entnommen, müssen sie mit 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag nachversteuert werden.

Um die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssen eine Reihe von **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- die Thesaurierungsbegünstigung muss vom Steuerpflichtigen für jeden Veranlagungszeitraum gesondert beantragt werden
- Gewinneinkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit werden vorausgesetzt
- Eine Bagatellgrenze ist zu beachten:
 - o die Beteiligung des Personenunternehmers muss mehr als 10 % betragen oder
 - o der Gewinnanteil des Einzel- bzw. Personenunternehmers muss 10.000 € übersteigen
- Gewinnermittlung des Unternehmens muss durch Bilanzierung erfolgen

Ist in einem späteren Zeitraum die Entnahme aus dem Unternehmen höher als der aktuelle Gewinn, werden vorrangig die thesaurierungsbegünstigten Gewinnanteile **nachversteuert**. Bei der Nachversteuerung in späteren Veranlagungszeiträumen gilt das „Last-in-First-out-Verfahren“, d. h. die zuletzt der Thesaurierungsbegünstigung unterlegenen Gewinne werden als erstes bei der Entnahme aufgelöst.

Schließlich ist eine Reihe von Sachverhalten grundsätzlich von der Thesaurierungsbegünstigung **ausgenommen**:

- die Gewerbe- und Einkommensteuer, die aus dem Unternehmen gezahlt wird. In diesem Fall steigt die Steuerbelastung sogar von 29,8 % auf ca. 36 %.
- Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, soweit diese nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes bereits begünstigt sind
- nicht abziehbare Betriebsausgaben

Zusätzlich zu den oben genannten Änderungen gelten für Personengesellschaften und Einzelunternehmer ab 2008 neue Regelungen im Bereich der Gewerbesteuer. Bitte beachten Sie hierzu Kapitel V. zu den Änderungen bei der Gewerbesteuer.

Im Falle einer Übertragung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge oder vorweggenommenen Erbfolge, geht auch der nachversteuerungspflichtige Betrag dieses Betriebes oder Mitunternehmeranteils auf den Erben über. Dieser ist

somit grundsätzlich von der Nachversteuerungspflicht im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung bei einer Entnahme betroffen.

Hinweis: Die Thesaurierungsbegünstigung ist im Regelfall nur dann vorteilhaft, wenn langfristig keine Entnahmen getätigt werden, die den laufenden Gewinn übersteigen und sich zudem die reguläre Steuerbelastung (Einmalbesteuerung) im oberen Bereich bewegt. Grundsätzlich gilt, dass die Thesaurierungsbegünstigung nicht sinnvoll ist, wenn der persönliche Einkommensteuersatz unter 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag liegt.

V. Änderungen bei der Gewerbesteuer

1. Grundsätzliche Änderungen

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Grundsätzliche Änderungen	altes Recht (bis 2007)	neues Recht (ab 2008)
Gewerbesteuermesszahl	5 %	3,5 %
Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Personenunternehmen	1,8	3,8
Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer	Ja	Nein

Für alle Unternehmen:

Nach den Regelungen der Unternehmensteuerreform 2008 entfällt die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe sowohl für Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften. Um die dadurch entstandene Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auszugleichen, wird für alle Gewerbebetriebe die Gewerbesteuermesszahl von derzeit 5 % auf 3,5 % verringert. Die Gewerbesteuer wird daher folgendermaßen berechnet: **Gewerbesteuer = Gewerbeertrag x 3,5 % x Hebesatz**

Einzel- /Personenunternehmen:

Der bisher für Einzelunternehmen und Personengesellschaften angewendete Staffeltarif entfällt. Gleichzeitig erhöht sich für diese Unternehmer der Anrechnungsfaktor des festgesetzten Steuermessbetrages vom 1,8-fachen auf das 3,8-fache. Somit kann die Gewerbesteuer in der Regel bis zu einem Hebesatz von ca. 380 % (bisher ca. 340 %) bzw. 400 % inklusive Solidaritätszuschlag komplett auf die Einkommensteuer angerechnet werden.

Der bisherige Grundfreibetrag von 24.500 € bleibt weiterhin erhalten.

Kapitalgesellschaften:

Durch die Neuregelung wirkt sich der individuelle Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinden stärker als bisher auf die tatsächliche Steuerlast aus.

2. Neue Hinzurechnungspflichten bei der Gewerbesteuer

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Hinzurechnungspflichten zur Gewerbesteuer	altes Recht (bis 2007)	neues Recht (ab 2008)
Entgelt für Zinsen	Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen	Hinzurechnung von effektiv* 25 % aller Zinsen
Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	Hinzurechnung der gesamten Aufwendungen Ausnahme: Die Beträge sind beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen.	Hinzurechnung von effektiv* 25 % der gesamten Aufwendungen
Mieten, Pachten & Leasingraten	50 % der Mieten und Pachten für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen Ausnahme: - wenn Miet- und Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind (gewerblicher Vermieter und Pächter) - und bei Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder Betriebsteils der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 125.000 € nicht übersteigt	- Hinzurechnung von effektiv* 5 % der Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter - Hinzurechnung von effektiv* 12,5 %** für Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Immobilien)
Lizenzen und Konzessionen	Keine Hinzurechnung	Hinzurechnung mit effektiv* 6,25 % der Aufwendungen; Ausnahme: u. a. Vertriebslizenzen
Freibetrag	Kein Freibetrag	100.000 €

* wenn der Freibetrag bereits ausgeschöpft ist;

** ab 2010, vgl. Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Kapitel II

Ab 2008 müssen sämtliche anfallenden Zinsaufwendungen, Renten, dauernde Lasten und Gewinnanteile stiller Gesellschafter in Höhe von 25 % auf die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Ebenfalls mit 25 % hinzuzurechnen sind die folgenden pauschalierten Finanzierungsanteile:

- Lizenzen und Konzessionen mit einem Finanzierungsanteil von 25 %
- Mieten, Pachten und Leasingraten
 - o bei beweglichem Anlagevermögen mit einem Finanzierungsanteil von 20 %
 - o bei unbeweglichem Anlagevermögen mit einem Finanzierungsanteil von 65 % (ab 2010 50 %, vgl. Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Kapitel II)

Skonti, Boni und Rabatte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie Vertriebslizenzen sind von der Hinzurechnung weiterhin ausgenommen. Ferner wurde, um den Mittelstand zu schonen, **ein Freibetrag von 100.000 € bezogen auf die Summe der Zinsanteile** eingeführt.

Wirkung einer Hinzurechnung:

Hinzurechnungspflichten zur Gewerbesteuer	(fiktiver) Zinsanteil	Zinsanteil	(effektive) Hinzurechnung (25 % des Zinsanteils)	Gewerbesteuerbelastung*
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter	50 % **	50,00 €**	12,50 €**	1,75 €**
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €

*(Annahmen: Gewerbesteuerhebesatz von 400 %; Freibetrag von 100.000 € überschritten)

** Der Zinsanteil wurde durch das Jahressteuergesetz 2008 von 75 % auf 65 % abgesenkt und durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010 auf 50 %, vgl. Kapitel II

Auswirkungen der Hinzurechnungen

- Substanzbesteuerung, da Abzugsbeschränkung entgegen der Leistungsfähigkeit
- die Senkung auf 25 % und die Einführung des Freibetrages führen zu einer relativen Besserstellung langfristig kreditfinanzierter Unternehmen
- Unternehmen mit hohen Mietzahlungen für Immobilien z.B. Einzelhändler sind besonders von den neuen Hinzurechnungen betroffen

Die neuen gesetzlichen Regelungen für die Gewerbesteuer treten ab dem Erhebungszeitraum 2008 in Kraft.

Beachte: Hier haben sich durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010 Änderungen ergeben (vgl. Kapitel II.4.).

VI. Investitionsabzug und Sonderabschreibung

Der Investitionsabzugsbetrag mit Sonderabschreibung stellt eine besondere Abschreibungsmöglichkeit für kleinere und mittelständische Unternehmen dar. Sie wurde in folgenden Punkten geändert:

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Ansparabschreibung / Investitionsabzug	altes Recht	neues Recht
Betriebsgrößengrenze/ Betriebsvermögen	204.517 €	235.000 €
Rücklagenhöchstbetrag/ Investitionsabzugsbetrag	154.000 €	200.000 €
Höhe der Sonderabschreibungen	max. 20 % der Anschaffungskosten	max. 20 % der um den Abzugsbetrag verminderten Anschaffungskosten
Begünstigte Wirtschaftsgüter	begünstigt sind neue , bewegliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter	begünstigt sind bewegliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter
Benennung des geplanten Wirtschaftsguts	das geplante Wirtschaftsgut muss genau und präzise benannt werden	das geplante Wirtschaftsgut muss lediglich seiner Funktion nach benannt werden
Investitionsfrist	2 Jahre	3 Jahre
Bei Nicht-Investition	Gewinnzuschlag 6 %	Rückwirkende Auflösung des Abzugs auch bei Bestandskraft und Zinsen § 233a AO
Sonderregelungen für Existenzgründer	erhöhte Rücklagenbildung bis zu 307.000 € möglich, kein Gewinnzuschlag, Investitionsfrist 5 Jahre	entfallen

Grundvoraussetzung für die Inanspruchnahme ist die Betriebsgröße. Diese erhöht sich leicht durch die Anhebung der Betriebsvermögensgrenze von 204.517 € auf 235.000 €. Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht einen sofortigen steuerlichen Abzug in Höhe von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines geplanten beweglichen Wirtschaftsgutes. Dieser kann sowohl für neuwertige als auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden. Das geplante Wirtschaftsgut muss zukünftig nur noch seiner Funktion nach benannt werden. Der Höchstbetrag der Summe der in An-

spruch genommenen Investitionsabzugsbeträge (alt: Ansparabschreibungen) unterliegt einer Beschränkung auf maximal 200.000 €. Die Investitionsfrist, d. h. die Zeitspanne innerhalb welcher das geplante Wirtschaftsgut tatsächlich angeschafft werden muss, erhöht sich von 2 auf 3 Jahre. Die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch in Zukunft um bis zu 40 % gewinnmindernd gekürzt werden und um diesen Betrag mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen (Sonderabschreibung in Höhe von 20 % sowie die lineare Abschreibung).

Unterbleibt die geplante Investition, so ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages rückgängig zu machen. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage wird aber **kein außerbilanzieller Gewinnzuschlag von 6 %** pro Wirtschaftsjahr erhoben; stattdessen wird die Veranlagung des Wirtschaftsjahres korrigiert, in dem der Abzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Die sich hieraus ergebende Folge ist: Es kann sich somit eine **Verzinsung nach § 233a AO ergeben** (Verzinsung von Steuernachforderungen ab dem 15. Monat mit einem halben Prozent je Monat)!

Die besondere Existenzgründerregelung, bei der eine erhöhte Rücklagenbildung bis zu 307.000 € innerhalb von 5 Jahren möglich war, wird abgeschafft.

Übergangsregelungen sind zu beachten.

VII. Einführung einer Zinsschranke

Einer der wohl strittigsten Punkte der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Einführung der sogenannten Zinsschranke. Grundsätzlich soll die komplizierte Zinsschrankenregelung eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung verhindern. Im aktuellen Recht gibt es eine Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften (§ 8a KStG).

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Begrenzung Zinsabzug	altes Recht	neues Recht
	Gesellschafter-Fremdfinanzierung	Zinsschrankenregelung
Betroffene	Kapitalgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> - Kapitalgesellschaften - Personengesellschaften - Einzelunternehmen sind grundsätzlich ausgenommen
Grundprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> - Finanzierung durch wesentliche Gesellschafter, nahestehenden Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte - Fremdkapital übersteigt das 1,5-fache des anteiligen Eigenkapitals (= Eigenkapitalquote unter 40 %) - nicht fremdübliche Fremdkapitalüberlassung 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsschrankenregelung - die mit Zinserträgen saldierten Zinsaufwendungen dürfen 30 % des Gewinns vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (EBITDA) nicht überschreiten
Auswirkungen	Zinszahlungen werden als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und mindern nicht das Einkommen	Zinsaufwendungen, welche die 30 % Grenze überschreiten, erhöhen den Gewinn und somit die Steuerlast des Unternehmens
Ausnahmeregelungen		<ul style="list-style-type: none"> - Keine Anwendung wenn Eigenkapitalquote des Unternehmens die Eigenkapitalquote des Konzerns, dem es angehört, mit 1 % Abweichungstoleranz nicht unterschreitet (sogenannte Escapeklausel) - Der Betrieb gehört nicht oder nur anteilig zu einem Konzern
Freigrenze	250.000 €	1 Mio. €

Die Zinsschranke besitzt für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gleichermaßen Gültigkeit und betrifft grundsätzlich sämtliche Zinsen, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind. Lediglich Einzelunternehmen sollen von der Zinsschrankenregelung nicht betroffen sein. Sie unterscheidet sich somit von der vor der Reform gültigen Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften (§ 8a KStG), welche nur ausschließlich Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner erfasst hat.

Die Grundregel kann wie folgt skizziert werden: Zinsaufwendungen können unbeschränkt mit Zinserträgen verrechnet werden. Der gegebenenfalls verbleibende negative Saldo ist nur bis zu 30 % des steuerlichen EBIDTA abzugsfähig. Die Zinsschrankenregelung greift in folgenden Fällen nicht ein:

- **Freigrenze:** Der negative Zinssaldo ist kleiner als 1 Mio. €. Damit sind zumindest viele Mittelständler nicht von dieser Regelung betroffen.
- **Konzern-Klausel:** Der finanzierte Betrieb gehört nicht zu einem Konzern. Bei Kapitalgesellschaften darf zusätzlich keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegen.
- **Escape-Klausel:** Die Eigenkapitalquote des finanzierten Betriebs liegt nicht unter der Eigenkapitalquote im Konzern (Toleranzbereich 1 %).

Zinsen, die unter die Zinsschrankenregelung fallen und nicht abziehbar sind, werden in das nächste Jahr vorgetragen (**Zinsvortrag**). Sie sind dann wieder unter der Beachtung der Zinsschrankenregelung grundsätzlich zum Abzug zugelassen.

Auswirkungen der Gesetzesänderungen:

- zunehmende Komplexität des Steuerrechts
- zunehmende Rechtsunsicherheit der Unternehmen
- Zinsschranke wirkt sich gerade in konjunkturschwachen Zeiten besonders negativ aus

Die neue gesetzliche Regelung der Zinsschranke tritt grundsätzlich ab 2008 in Kraft. Weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab, kann die Zinsschrankenregelung bereits für ab Juni 2007 beginnende Wirtschaftsjahre gelten.

Beachte: Hier haben sich durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010 Änderungen ergeben (vgl. Kapitel II.1.).

VIII. Einführung einer Abgeltungsteuer und des Teileinkünfteverfahrens

Mit dem Ziel der Vereinheitlichung der Besteuerung privater Kapitalerträge erweitert der Gesetzgeber den Tatbestand der Kapitaleinkünfte um Veräußerungsgeschäfte. Die nach altem Recht für Kapitaleinkünfte aus Veräußerungsgeschäften geltenden Spekulationsfristen entfallen mit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer ab 2009. Veräußerungsgewinne aus Immobilien werden nicht von der Abgeltungsteuer erfasst. Sie unterliegen auch weiterhin der 10-jährigen Spekulationsfrist.

Für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die unter die Abgeltungsteuer fallen, gilt ein Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat grundsätzlich Abgeltungswirkung und befreit den Steuerpflichtigen somit von der Veranlagung der Kapitaleinkünfte.

Erfüllt der Steuerpflichtige die Voraussetzungen der Veranlagungsoption und wählt diese Alternative - i.d.R. sinnvoll bei einem Einkommensteuersatz unter 25 %- kommt der persönliche Einkommensteuersatz zur Anwendung. Werbungskosten wie zum Beispiel Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. sind aber auch dann nicht mehr abzugsfähig.

Von den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen kann zukünftig ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € für Einzelveranlagte bzw. 1.602 € für Zusammenveranlagte in Abzug gebracht werden. Negative Kapitalerträge können nach neuem Recht ausschließlich mit gleichartigen positiven Kapitalerträgen verrechnet werden. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsarten ist nicht möglich.

Fallen Dividenden und Veräußerungsgewinne von Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens an, unterliegen sie ab 2009 dem sogenannten Teileinkünfteverfahren, bei dem 60 % der Kapitalerträge besteuert werden. Korrespondierend können nur 60 % der Betriebsausgaben abgezogen werden.

Zudem fallen Veräußerungsgewinne bei privaten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG unter das Teileinkünfteverfahren. Schließlich kann bei Dividendenausschüttung unternehmerähnlicher (größerer) Anteilseigner das Teileinkünfteverfahren anstatt der Abgeltungsteuer beantragt werden.

Ausnahme- und Übergangsregelungen sind zu beachten. Die neue gesetzliche Regelung der Abgeltungssteuer tritt ab 2009 in Kraft.

IX. Funktionsverlagerungen

Unter einer sogenannten Funktionsverlagerung im Sinne der Unternehmensteuerreform versteht der Gesetzgeber die Verlagerung einer Aufgabe einschließlich Chancen und Risiken und der übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter sowie sonstigen Vorteile ins Ausland. Diese neu eingeführte, komplizierte Regelung umfasst insbesondere:

- **Funktionsausgliederung:** Vollständige Übertragung einer Funktion mit allen damit verbundenen Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland
- **Funktionsabschmelzung:** Übertragung eines Teilbereichs einer Funktion und der damit verbundenen Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland
- **Funktionsabspaltung:** Übertragung der physischen Funktionsausübung unter Beibehaltung der Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland

Für steuerliche Zwecke werden die übertragenen Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken als Einheit bewertet. Letztendlich wird auf Basis dieser Bewertung eine Steuer auf das verlagerte Gewinnpotenzial erhoben. Näheres wird eine Verordnung regeln. Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Funktionsverlagerung treten ab 2008 in Kraft.

X. Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel

Die bisher gültige Regelung zum sogenannten Mantelkauf wird durch die Unternehmenssteuerreform 2008 neu gefasst.

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel	
altes Recht	neues Recht
<ul style="list-style-type: none"> - Verlustabzug nur erlaubt, wenn rechtliche und wirtschaftliche Identität mit der erworbenen Gesellschaft vorhanden ist - wirtschaftliche Identität liegt insbesondere nicht vor, wenn: <ul style="list-style-type: none"> -- mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und -- die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt - Ausnahme: Die Zuführung neuen Betriebsvermögens dient allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs 	<ul style="list-style-type: none"> - bei Anteilseignerwechsel größer 25 % innerhalb von 5 Jahren geht der vorhandene Verlust aus den Vorjahren anteilig unter - bei Anteilseignerwechsel größer 50 % geht der Verlust aus den Vorjahren in voller Höhe unter

Das Gesetz zur Förderung von Wagniskapitalbeteiligungen hat entgegen den Versprechungen des Gesetzgebers nur in wenigen speziellen Fällen Verbesserungen gebracht. Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel treten ab 2008 in Kraft. Übergangsregelungen sind zu beachten.

Hinweis: Mit dem Bürgerentlastungsgesetz (BGBl. I 2009, 1959) wurde eine sogenannte Sanierungsklausel eingeführt, durch die die Verlustvorträge bei einem Anteilserwerb im Sanierungsfall erhalten bleiben. Als Sanierung gilt dabei jede Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Kriterien für die Sanierungseignung der vorgenommenen Maßnahmen sind:

- Die Befolgung einer geschlossenen Betriebsvereinbarung zum Erhalt von Arbeitsplätzen.

- Die Aufrechterhaltung einer bestimmten Lohnsumme über einen Fünfjahreszeitraum.
- Die Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens durch Einlagen innerhalb einer Jahresfrist nach dem Beteiligungserwerb.

Beachte: Hier haben sich durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010 Änderungen ergeben (vgl. Kapitel II.2.).

XI. Fazit

- Die Steuersatzsenkung ist positiv und erhöht die internationale Wettbewerbsfähigkeit, erreicht aber bei weitem nicht alle Unternehmen.
- Das Steuerrecht wird aufgrund der zahlreichen Gegenfinanzierungsmaßnahmen wie der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer, der Zinsschranke und der Funktionsverlagerung sowie der Reduzierung der geringwertigen Wirtschaftsgüter komplizierter und die Planungssicherheit nimmt ab. Diese Regelungen sind daher von der IHK-Organisation seit Beginn dieser Überlegungen des Gesetzgebers kritisiert worden. Hier und insbesondere für den Mittelstand werden Nachbesserungen erforderlich.

Hinweis: Es handelt sich um eine zusammenfassende Darstellung der rechtlichen Grundlagen, die nur erste Hinweise enthält und keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Es kann eine steuerliche Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurden, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.