

# Unternehmensteuerreform 2008

## Überblick über die wesentlichen geplanten Änderungen

 ERNST & YOUNG



# Unternehmensteuerreform 2008

## Überblick über die wesentlichen geplanten Änderungen

### Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines zum Gesetzgebungsverfahren .....	2
2.	Änderungen bei der Gewerbesteuer .....	2
3.	Änderungen für Kapitalgesellschaften .....	3
3.1.	Ebene der Gesellschaft.....	3
3.2.	Ebene der Gesellschafter.....	3
4.	Änderungen für Personengesellschaften.....	4
4.1.	„Normale“ Besteuerung .....	4
4.2.	Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung .....	5
5.	Maßnahmen zur Gegenfinanzierung .....	8
5.1.	Einführung der Zinsschranke .....	8
5.2.	Regelungen zum „Mantelkauf“ .....	11
5.3.	Regelungen zur Wertpapierleihe .....	12
5.4.	Änderungen bei Verrechnungspreisen, insbesondere von „Funktionsverlagerungen“ ..	12
5.5.	Abschaffung der degressiven AfA .....	14
5.6.	Einschränkung der Sofortabschreibung bei GWG .....	14
6.	Einführung der Abgeltungsteuer .....	14

## 1. Allgemeines zum Gesetzgebungsverfahren




Am 5. Februar 2007 hat das Bundesfinanzministerium den Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 veröffentlicht. Bis zur Beschlussfassung der Bundesregierung, die für den 14. März 2007 geplant ist, soll den Verbänden die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben werden. Das Gesetzgebungsverfahren soll nach dem derzeitigen Zeitplan noch vor der parlamentarischen Sommerpause abgeschlossen werden. Dabei ist der Gesetzesbeschluss durch den Bundestag für den 15. Juni 2007 geplant, während der Bundesrat dem Gesetz am 6. Juli 2007 zustimmen soll. Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen dargestellt.

## 2. Änderungen bei der Gewerbesteuer

Im Rahmen der Unternehmensteuerreform soll die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe entfallen. Dadurch steigt die effektive Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen. Als Ausgleich wird für alle Gewerbebetriebe die Gewerbesteuermesszahl einheitlich von derzeit 5 % auf 3,5 % gemindert. Der bisherige Staffeltarif für Einzelunternehmen und Personengesellschaften entfällt.

Zudem werden die Vorschriften zur Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage geändert: hier sind Verschärfungen im Bereich der Hinzurechnung von direkten und indirekten Zinsanteilen zum Gewerbeertrag geplant. Künftig ist ein Viertel der Summe bestimmter Betriebsausgaben hinzuzurechnen. Diese Zurechnung erfolgt unabhängig von der steuerlichen Behandlung der Zahlungen beim Gläubiger.

Es soll eine Hinzurechnung in Höhe von 25 % der Entgelte für alle Schulden erfolgen, die mit dem Gewerbebetrieb wirtschaftlich in Zusammenhang stehen, soweit diese Entgelte bei der Ermittlung des Gewinns abgezogen worden sind. Ferner erhöhen Gewinnanteile stiller Gesellschafter und mit dem Betrieb wirtschaftlich in Zusammenhang stehende Renten und dauernde Lasten (nunmehr unabhängig von deren Entstehung bei Gründung oder Erwerb des Betriebs) mit 25 % des Aufwands die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage. Auch der Zinsanteil, der in Mieten, Pachten und Leasingraten auf bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens enthalten ist, soll hinzugerechnet werden. Hier wird von einem Finanzierungsanteil von 25 % des Aufwands ausgegangen. Bei Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliches Vermögen wird ein Finanzierungsanteil von 75 % fingiert, während für Lizenzen und Konzessionen ein fiktiver Zinsanteil von 25 % unterstellt wird. Die folgende Übersicht zeigt die gewerbesteuerliche Belastung einzelner Hinzurechnungen:

Annahmen: Hebesatz 400 %, Messzahl 3,5 %, Freibetrag überschritten	Betriebsausgaben	fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	hinzuzurechnen (25 %)	GewSt
 Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100,00 €	100 %	100,00 €	25,00 €	<b>3,50 €</b>
 Mieten, Pachten & Leasingraten für <b>bewegliche</b> Wirtschaftsgüter, Lizenzen	100,00 €	25 %	25,00 €	6,25 €	<b>0,88 €</b>
 Mieten, Pachten & Leasingraten für <b>unbewegliche</b> Wirtschaftsgüter	100,00 €	75 %	75,00 €	18,75 €	<b>2,63 €</b>

Eine Hinzurechnung der Zinsanteile zum Gewerbeertrag soll nur erfolgen, soweit deren Summe den **Freibetrag von 100.000 Euro** übersteigt.

Die Änderungen im Bereich der Gewerbesteuer sollen erstmals im Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden sein. Bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr wären die neuen Vorschriften bereits in Wirtschaftsjahren zu beachten, die in 2008 enden.

### 3. Änderungen für Kapitalgesellschaften

#### 3.1. Ebene der Gesellschaft

Nach derzeitigem Recht unterliegen die Gewinne von Kapitalgesellschaften zunächst der Gewerbesteuer und anschließend dem Körperschaftsteuersatz von 25 % zzgl. SolZ, wobei die angefallene Gewerbesteuer sowohl bei der gewerbesteuerlichen als auch bei der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. Dadurch ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung (inklusive Solidaritätszuschlag) auf Ebene der Kapitalgesellschaft von **38,65 %**.<sup>1</sup>

Als Kernpunkt der geplanten Unternehmensteuerreform soll der **Körperschaftsteuersatz** von 25 % auf **15 %** gesenkt werden. Anders als bisher soll künftig die Gewerbesteuer weder ihre eigene Bemessungsgrundlage noch die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Damit sinkt die Gesamtsteuerbelastung auf die Gewinne von Kapitalgesellschaften von derzeit 38,65 % auf **29,83 %** (14 % GewSt + 15 % KSt + 0,83 % SolZ).

#### Beispielrechnung für verschiedene Städte:

GewSt-Hebesatz	400 %	410 %	420 %	445 %	450 %	460 %	490 %
		Berlin	Stuttgart	Düsseldorf	Köln, Dresden	Frankfurt am Main	München
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €
Gesamtsteuerbelastung 2007	38,65 €	38,90 €	39,15 €	39,78 €	39,90 €	40,14 €	40,86 €
<b>Gesamtsteuerbelastung 2008</b>	<b>29,83 €</b>	<b>30,18 €</b>	<b>30,53 €</b>	<b>31,40 €</b>	<b>31,58 €</b>	<b>31,93 €</b>	<b>32,98 €</b>
absolute Steuerentlastung	-8,82 €	-8,72 €	-8,62 €	8,38 €	-8,32 €	- 8,21 €	-7,88 €
Steuerentlastung in %	-22,82%	-22,43%	-22,04%	-21, 06%	-20,86%	-20,47 %	-19,30%

Der verminderte Körperschaftsteuersatz von 15 % soll erstmals im VZ 2008 gelten. Bei kalendergleichen Wirtschaftsjahren profitieren Kapitalgesellschaften daher erstmals im Wirtschaftsjahr 2008, Kapitalgesellschaften mit vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erstmals in dem Wirtschaftsjahr, das in 2008 endet. Das Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbesteuer soll erstmals für Gewerbesteuer gelten, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird, die nach dem 31.12.2007 enden.

#### 3.2. Ebene der Gesellschafter<sup>2</sup>

Werden Gewinne von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilseigner ausgeschüttet, werden diese bisher bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren zu 50 % dem persönlichen Einkommensteuersatz unterworfen. Korrespondierend zur hälftigen Steuerpflicht der Dividenden sind grundsätzlich damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Kosten ebenfalls nur zur Hälfte steuermindernd zu berücksichtigen.<sup>3</sup> Diese Regelungen gelten bisher unabhängig davon, ob die Kapitalgesellschaftsanteile im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden.

<sup>1</sup> Soweit keine andere Angabe erfolgt, wird in allen Berechnungen in dieser Übersicht ein GewSt-Hebesatz von 400 % unterstellt.

<sup>2</sup> Um die Auswirkungen der Systemumstellungen deutlich zu machen, wird innerhalb der Berechnungen bei natürlichen Personen jeweils ein Einkommensteuersatz von 42 % ohne Berücksichtigung der Reichensteuer zugrunde gelegt. Die Reichensteuer gilt ab dem VZ 2008 auch für gewerbliche Einkünfte.

<sup>3</sup> Die Frage, ob der hälftige Werbungskostenabzug mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist, ist beim BFH anhängig (VIII R 69/05).

Bei den bisher geltenden Regelungen bleibt es auch im Jahr **2008**. Hier kommt das Halbeinkünfteverfahren bzgl. der hälftigen Freistellung der Dividenden sowie der hälftigen Berücksichtigung der in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten zur Anwendung.

Ab dem VZ **2009** ist für die steuerliche Behandlung zu unterscheiden, ob die Anteile im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten werden.

Bei **Privatanlegern** unterliegen Dividenden ab dem VZ 2009 den Regelungen der Abgeltungsteuer. Die Dividenden unterliegen dann dem 25 %igen Abgeltungsteuersatz zzgl. SolZ, maximal dem persönlichen Steuersatz des jeweiligen Gesellschafters. Werbungskosten, wie z.B. Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. sind dann nicht mehr abzugsfähig. Dies gilt auch bei der Veranlagungsoption.<sup>4</sup>

Werden die Anteile im **Betriebsvermögen** gehalten, so werden erhaltene Dividenden im VZ 2009 nur noch zu 40 % von der Steuer freigestellt, so dass im Ergebnis 60 % der Dividenden steuerpflichtig sind und dem persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters unterliegen. Korrespondierend dazu können in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden. Dadurch wird das Halbeinkünfteverfahren durch das „Teileinkünfteverfahren“ abgelöst. Die 60 %ige Steuerpflicht gilt auch für Veräußerungsgewinne von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften.

#### Beispielrechnung für verschiedene Jahre:

Kapitalgesellschaftsanteil wird gehalten im	2007	2009	
		Privatvermögen	Betriebsvermögen
<b>Gewinn</b>	100,00 €	100,00 €	100,00 €
<b>abzgl. Steuern auf Gesellschaftsebene*</b>	<b>38,65 €</b>	<b>29,83 €</b>	<b>29,83 €</b>
Gewinn nach Steuern = Dividende	61,35 €	70,17 €	70,17 €
steuerpflichtige Dividende	30,67 €	70,17 €	42,11 €
<b>Steuern auf Gesellschafterebene</b>	<b>13,59 €</b>	<b>18,51 €</b>	<b>18,66 €</b>
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>52,24 €</b>	<b>48,34 €</b>	<b>48,49 €</b>

\* Die Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene wird aus Vereinfachungsgründen nach den Regelungen des jeweiligen Jahres berechnet.

## 4. Änderungen für Personengesellschaften

### 4.1. „Normale“ Besteuerung

Derzeit gilt bei der Besteuerung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip. Die Gewinne der Personengesellschaft werden zunächst der Gewerbesteuer unterworfen, wobei die Gewerbesteuer wiederum ihre eigene Bemessungsgrundlage mindert. Anschließend wird der Gewinn nach Abzug der Gewerbesteuer den Gesellschaftern zugewiesen und von diesen mit ihren jeweiligen individuellen Einkommensteuersätzen versteuert. Die Besteuerung erfolgt dabei unabhängig davon, ob die Gewinne im Unternehmen verbleiben oder dem Unternehmen für private Zwecke entnommen werden. Zur Kompensation der Gewerbesteuer können die Gesellschafter im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung die Gewerbesteuer auf ihre Einkommensteuer unter Anwendung des derzeitigen Anrechnungsfaktors von 1,8 anrechnen. Damit ergibt sich bei einem unterstellten Einkommensteuersatz von 42 % eine Gesamtsteuerbelastung bei Personengesellschaften von derzeit 45,68 %.

<sup>4</sup> Vgl. auch Ausführungen zur Abgeltungsteuer unter Punkt 6. dieser Übersicht.

Künftig soll auch bei Personengesellschaften die Gewerbesteuer weder im Rahmen der Ermittlung der gewerbesteuerlichen noch im Rahmen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Die Kompensation der Gewerbesteuer erfolgt daher nur noch über die Gewerbesteueranrechnung. Aus diesem Grund soll der **Gewerbesteueranrechnungsfaktor** ab dem VZ 2008 von 1,8 auf **3,8** erhöht werden. Die Gesamtsteuerbelastung würde sich bei

**Beispielrechnung für verschiedene Jahre:**

	2007	2008
Gewinn	100,00 €	100,00 €
<b>GewSt</b>	<b>16,67 €</b>	<b>14,00 €</b>
gewerbliche Einkünfte	83,33 €	100,00 €
ESt	35,00 €	42,00 €
abzgl. GewSt-Anrechnung	7,50 €	13,30 €
<b>ESt nach Anrechnung</b>	<b>27,50 €</b>	<b>28,70 €</b>
<b>SolZ</b>	<b>1,51 €</b>	<b>1,58 €</b>
<b>Gesamtbelastung</b>	<b>45,68 €</b>	<b>44,28 €</b>

einem gleichbleibenden Spitzensteuersatz ohne Berücksichtigung der Reichensteuer somit geringfügig von derzeit 45,68 % auf 44,28 % mindern.<sup>5</sup> Zudem wird die Gewährung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt.

#### 4.2. Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung

Sollen Gewinne im Unternehmen investiert werden, hat die Rechtsform der Kapitalgesellschaft steuerliche Vorteile gegenüber der Rechtsform der Personenunternehmen (Personengesellschaften und Einzelunternehmen). Denn will ein Unternehmen seine erwirtschafteten Gewinne für neue Investitionen nutzen, so fallen bei einer Kapitalgesellschaft nur Steuern in Höhe von 38,65 % an. Eine Personengesellschaft dagegen hat Ertragsteuern in Höhe von ca. 45,68 % zu entrichten. Durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % erhöht sich dieser Vorteil der Kapitalgesellschaften noch weiter.

Aus diesem Grund sieht der Referentenentwurf für Personenunternehmen künftig eine Thesaurierungsbegünstigung vor. Die Besteuerung ähnelt dem Besteuerungsprinzip von Kapitalgesellschaften. Zunächst wird eine begünstigte Thesaurierungsbelastung von einbehaltenen Gewinnen hergestellt und im Fall der Entnahme dieser Gewinne erfolgt nochmals eine Besteuerung analog der Besteuerung von Dividenden bei Kapitalgesellschaften.

Der auf die nicht entnommenen laufenden Gewinne anzuwendende ermäßigte Steuersatz soll künftig **28,25 %** betragen. Da auch auf die begünstigt besteuerten Gewinne die Gewerbesteueranrechnung zur Anwendung kommt, ergibt sich eine einkommensteuerliche Gesamtbelastung von 14,95 % zzgl. 0,82 % SolZ. Daraus ergibt sich eine Gesamtbelastung inklusive der Gewerbesteuer von 29,77 %, die in etwa der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften (29,83 %) entspricht.

#### Berechnungsbeispiel bei Thesaurierung:

	2007	2008	2008
		Thesaurierung 100 %	Thesaurierung 0 %
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €
<b>GewSt</b>	<b>16,67 €</b>	<b>14,00 €</b>	<b>14,00 €</b>
gewerbliche Einkünfte	83,33 €	100,00 €	100,00 €
ESt (42 %, 28,25 %)	35,00 €	28,25 €	42,00 €
abzgl. GewSt-Anrechnung	7,50 €	13,30 €	13,30 €

<sup>5</sup> Ab dem VZ 2008 unterfallen auch die gewerblichen Einkünfte der Reichensteuer. Aus Vereinfachungsgründen wurde die Reichensteuer bei der Berechnung jedoch nicht berücksichtigt.

<b>ESt nach Anrechnung</b>	<b>27,50 €</b>	<b>14,95 €</b>	<b>28,70 €</b>
<b>SolZ</b>	<b>1,51 €</b>	<b>0,82 €</b>	<b>1,58 €</b>
<b>GewSt + ESt + SolZ</b>	<b>45,68 €</b>	<b>29,77 €</b>	<b>44,28 €</b>

Werden die ermäßigt besteuerten Gewinne später entnommen, soll eine **Nachversteuerung** erfolgen, die der Dividendenbesteuerung vergleichbar ist. Der Nachversteuerungssatz soll in Anlehnung an den Abgeltungsteuersatz 25 % zzgl. SolZ betragen. Zu diesem Zweck soll jährlich der sog. **nachversteuerungspflichtige Betrag** je Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert festgestellt und fortgeschrieben werden. Grundsätzlich soll nur in Höhe des festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrages eine Nachversteuerung stattfinden.

Der nachversteuerungspflichtige Betrag errechnet sich aus dem Begünstigungsbetrag. Bei seiner Ermittlung soll die bereits erfolgte Steuerbelastung mit dem auf die einbehaltenen Gewinne angewendeten Steuersatz abgezogen werden.

Eine Nachversteuerung soll erfolgen, wenn der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres den durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten laufenden Gewinn übersteigt – sog. **Nachversteuerungsbetrag**. Auch die Übertragung oder Überführung eines **Wirtschaftsguts zum Buchwert** gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG soll unter den weiteren Voraussetzungen zu einer **Nachversteuerung** führen, es sei denn, der Steuerpflichtige **beantragt**, den nachversteuerungspflichtigen Betrag i.H. des Buchwerts des übertragenen bzw. überführten Wirtschaftsguts auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen. Der Übertragungsbetrag soll dabei jedoch auf den Nachversteuerungsbetrag begrenzt sein, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsgutes ausgelöst hätte. Der nachversteuerungspflichtige Betrag soll aufgelöst und nachversteuert werden bei **Betriebsveräußerung oder -aufgabe**, bei der **Einbringung** eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG, beim **Wechsel der Gewinnermittlungsart** oder bei **Beantragung** der Nachversteuerung durch den Steuerpflichtigen.

#### **Berechnungsbeispiel bei Nachversteuerung (bei Entnahme):**

	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2008</b>
		Thesaurierung 100 %	Thesaurierung 0 %
Vorbelastung	45,68 €	29,77 €	44,28 €
ESt (25 %)		17,55 €	
SolZ (5,5 %)		0,97 €	
ESt + SolZ		<b>18,52 €</b>	
<b>Gesamtbelastung</b>	<b>45,68 €</b>	<b>48,29 €</b>	<b>44,28 €</b>

Durch die Thesaurierungsbegünstigung sollen Gesellschafter einer Personengesellschaft künftig die Möglichkeit haben, zu wählen, ob und in welcher Höhe ihre Gewinne noch nach dem "Personengesellschaftsprinzip" **oder** aber nach dem "Kapitalgesellschaftsprinzip" besteuert werden. Die Begünstigung soll nur auf Antrag gewährt werden. Dem Steuerpflichtigen wird damit ein **Wahlrecht** eingeräumt, das auch hinsichtlich der **Höhe** gilt. Der Antrag soll für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil (unter den o.g. Voraussetzungen) für jeden Veranlagungszeitraum **gesondert** bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt gestellt werden und soll bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids des nächsten VZ vom Steuerpflichtigen **zurückgenommen** werden können. Hierbei soll insbesondere unbilligen Härten vorgebeugt werden, wenn es im Folgejahr zu unvorhergesehenen Verlusten kommt.

**Berechnungsbeispiel bei verschiedenen "Thesaurierungsquoten":**

	2007	2008	2008	2008	2008	2008	2008
Anteil des begünstigt besteuerten Gewinns		100 %	80 %	60 %	40 %	20 %	0 %
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €	100,00 €
<b>GewSt</b>	16,67 €	14,00 €	14,00 €	14,00 €	14,00 €	14,00 €	14,00 €
ESt nach Anrechnung	27,50 €	14,95 €	17,70 €	20,45 €	23,20 €	25,95 €	28,70 €
SolZ	1,51 €	0,82 €	0,97 €	1,12 €	1,28 €	1,43 €	1,58 €
<b>Gesamt</b>	<b>45,68 €</b>	<b>29,77 €</b>	<b>32,67 €</b>	<b>35,57 €</b>	<b>38,48 €</b>	<b>41,38 €</b>	<b>44,28 €</b>
ESt bei Nachversteuerung		17,55 €	14,04 €	10,53 €	7,02 €	3,51 €	0,00 €
SolZ		0,97 €	0,77 €	0,58 €	0,39 €	0,19 €	0,00 €
<b>Gesamt Nachversteuerung</b>		<b>18,52 €</b>	<b>14,81 €</b>	<b>11,11 €</b>	<b>7,41 €</b>	<b>3,70 €</b>	<b>0,00 €</b>
<b>Gesamtbelastung nach Nachversteuerung<sup>6</sup></b>	<b>45,68 €</b>	<b>48,29 €</b>	<b>47,48 €</b>	<b>46,68 €</b>	<b>45,89 €</b>	<b>45,08 €</b>	<b>44,28 €</b>

**Anwendungsbereich der Thesaurierungsbegünstigung**

Die Thesaurierungsbegünstigung soll auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene **nicht entnommene** Gewinne aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit zur Anwendung kommen. Dabei sollen nur Gewinne begünstigt sein, die mittels **Betriebsvermögensvergleich** ermittelt werden.

Von der Begünstigung sollen nur **laufende Gewinne** umfasst sein (Begünstigungsbetrag). Nicht begünstigt werden sollen dagegen Veräußerungsgewinne nach den §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 EStG sowie die von vermögensverwaltenden Wagniskapitalgesellschaften gezahlten erfolgsabhängigen Tätigkeitsvergütungen (sog. Carried Interest). Auch soweit im zu versteuernden Einkommen Gewinne enthalten sind, die aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnung (z.B. § 4 Abs. 5 EStG) entstanden sind, kann hierauf die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen werden. Aufgrund des künftigen Betriebsausgabenabzugsverbots der Gewerbesteuer kann damit auch auf die Gewerbesteuer die Thesaurierungsbegünstigung nicht angewendet werden.

Die Begünstigung kann für jeden Betrieb oder jeden Mitunternehmeranteil beansprucht werden, an dem der Steuerpflichtige entweder zu mehr als 10 % beteiligt ist oder bei dem sein Gewinnanteil 10.000 Euro übersteigt. Damit können Einzelunternehmer die Begünstigung unabhängig von der Höhe des Gewinnes wählen. Die Vergünstigung soll **betriebs- und personenbezogen** ausgestaltet sein, so dass deren Voraussetzungen für **jeden** Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen **gesondert** zu prüfen sein sollen.

Kleinere und mittlere Personenunternehmen, die durch die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung keine Vorteile erhalten, weil beispielsweise der persönliche Einkommensteuersatz der Gesellschafter unter 28,25 % liegt, erhalten Vorteile im Rahmen des § 7g EStG. Trotz Abschaffung der degressiven AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter können diese Unternehmen weiterhin 40 % der Anschaffungskosten als Investitionsabzugsbetrag steuermindernd geltend machen. Zudem können die Unternehmen, die die Voraussetzungen des § 7g EStG erfüllen, weiterhin Wirtschaftsgüter, deren Wert 410 Euro nicht überschreitet, sofort abschreiben.

<sup>6</sup> Ohne Berücksichtigung der Reichensteuer.

Die Thesaurierungsrücklage soll erstmals für den VZ 2008 gelten. Damit können Steuerpflichtige mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr bereits in Wirtschaftsjahren von der Thesaurierungsbegünstigung profitieren, die in 2008 enden.

## 5. Maßnahmen zur Gegenfinanzierung

### 5.1. Einführung der Zinsschranke

Grundgedanke der Einführung der Zinsschranke ist die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs. Sie soll künftig für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten. Sie greift für alle Zinsen, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind. Im Unterschied zur heutigen Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a KStG, die im Ergebnis nur Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner erfasst, ist von der Zinsschranke jede Art der Fremdfinanzierung, also insbesondere auch Bankdarlehen, betroffen.

Auch die steuerlichen Folgen ändern sich. Bisher löste die Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a KStG für die betreffenden Zinsen eine verdeckte Gewinnausschüttung aus, so dass die zunächst gewinnmindernden betroffenen Zinsen auf Ebene der Kapitalgesellschaft dem Gewinn wieder hinzugerechnet wurden und bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern zu 50 % und bei Körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseignern im Ergebnis zu 5 % zu versteuern waren. Die Zinsschranke dagegen verhindert schon den Betriebsausgabenabzug auf Ebene des zahlenden Unternehmens: Danach nicht abzugsfähige Zinsen können allenfalls in der Zukunft in den Grenzen der Zinsschranke abgezogen werden (Zinsvortrag), während die Empfänger der Zinsen diese entsprechend der für sie anzuwendenden Regelungen versteuern müssen.

#### Umfang der von der Zinsschranke betroffenen Zinsen

Von der Zinsschranke erfasst werden sollen Zinsaufwendungen aus der vorübergehenden Überlassung von Geldkapital (Zinsen im engeren Sinne). Darunter fallen typischerweise Zinsen aus der Gewährung oder Inanspruchnahme von Darlehen. Ebenfalls sollen Auf- und Abzinsungen von Fremdkapital bzw. von Kapitalforderungen in den Anwendungsbereich der Zinsschranke fallen, während Dividenden, Skonti und Boni nicht der Zinsschranke unterliegen.

#### Prüfungsschema zur Ermittlung der nichtabziehbaren Zinsen

##### 1. Ermittlung des Schuldzinsenüberhangs

Im Rahmen der Zinsschranke ist der Betriebsausgabenabzug für Schuldzinsen bis zur Höhe der vom Betrieb empfangenen Zinserträge uneingeschränkt zulässig. Deshalb kann die weitere Prüfung der Regelungen der Zinsschranke entfallen, wenn die Zinserträge des Unternehmens die Schuldzinsen betragsmäßig übersteigen. In dieser Konstellation sind alle Schuldzinsen regelmäßig abzugsfähig.

##### 2. Freigrenze von 1 Mio. Euro

Ist der Schuldzinsenüberhang geringer als 1 Mio. Euro, ist der Schuldzinsenabzug uneingeschränkt möglich. Erst bei Überschreiten der 1 Mio. Euro-Freigrenze ist eine weitere Prüfung der Abzugsfähigkeit des Schuldzinsenüberhangs notwendig.

##### 3. „Konzernklausel“

Das Betriebsausgabenabzugsverbot soll keine Anwendung finden, wenn der Betrieb **nicht** zu einem **Konzern i.S.d. Zinsschranke** gehört. Solche Betriebe können alle Schuldzinsen als Betriebsausgabe abziehen.

Für Zwecke der Zinsschranke gilt ein erweiterter Konzernbegriff. Nicht konzerngebunden wären daher z.B. Einzelunternehmer, die keine weiteren Beteiligungen halten, und Kapitalgesellschaften, deren Anteile sich im Streubesitz befinden und ebenfalls keine weiteren Beteiligungen halten. Ebenfalls keinen Konzern bildet ein Einzelunternehmen oder eine Gesellschaft nur deshalb, weil sie eine oder mehrere Betriebsstätten im Ausland hat. Auch ein nicht konzernverbundenes Einzelunternehmen mit mehreren Betrieben stellt keinen Konzern dar.

Ein Konzernunternehmen liegt dagegen vor, wenn der deutsche Betrieb mit anderen Betrieben konsolidiert wird, aber auch schon dann, wenn er auch nur konsolidiert werden könnte. Die Konzernzugehörigkeit wird darüber hinaus angenommen, wenn die Finanz- oder Geschäftspolitik des deutschen Unternehmens mit einem oder mehreren Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Die Beherrschung kann regelmäßig nur durch einen einzelnen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner begründet werden und nicht durch gleichgerichtete Interessen mehrerer Anteilseigner. Konzerne sind beispielsweise gegeben, wenn eine natürliche Person an zwei Kapitalgesellschaften beherrschend beteiligt ist oder auch eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und Alleingesellschafter einer GmbH ist.

#### 4. „30 %-Grenze“

Greift die Konzernklausel nicht, d.h. liegt ein Konzern i.S.d. Zinsschranke vor, und beträgt der Schuldzinsenüberhang mehr als 1 Mio. Euro, wird der Zinsabzug in der Höhe versagt, in der der Schuldzinsenüberhang eine steuerliche Vergleichsgröße überschreitet. Als Vergleichsgröße definiert der Referentenentwurf den Betrag von 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsaufwand und Zinsertrag (EBIT). Überschreitet der Schuldzinsenüberhang 30 % des EBIT betragsmäßig nicht, sind alle Schuldzinsen abzugsfähig. Der Schuldzinsenüberhang, der die 30 %-Grenze überschreitet, darf grundsätzlich nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden.

#### 5. „Escape-Klausel“

Die 30 %-Grenze gilt allerdings nicht, d.h. der Zinsabzug eines Unternehmens wird nicht durch die Zinsschranke eingeschränkt, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört, aber nachweisen kann, dass die **Eigenkapitalquote** des deutschen Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages in den nach IFRS (nachrangig nach HGB bzw. US-GAAP) erstellten Abschlüssen gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote (Eigenkapital/Bilanzsumme) des Konzerns. Ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um 1 % soll unschädlich sein. Dazu ist sowohl der Konzernabschluss als auch der Einzelabschluss des betrachteten Betriebs nach dem gleichen Rechnungslegungsstandard zu erstellen, wobei Wahlrechte in Einzel- und Konzernabschluss einheitlich auszuüben sind. Beim Vergleich des betrieblichen Eigenkapitals des Einzelabschlusses des jeweiligen Betriebs mit der Konzerneigenkapitalquote des obersten zur Konsolidierung verpflichteten Rechtsträgers sind Anteile des deutschen Betriebs an anderen Konzernunternehmen zu kürzen. Maßgebend ist jeweils der im Einzelabschluss des deutschen Betriebes ausgewiesene Beteiligungsbuchwert. Der Nachweis der gleich hohen oder höheren Eigenkapitalquote des betrachteten Betriebs wird durch die von einem Abschlussprüfer testierten Abschlüsse des Betriebs und des Konzerns in deutscher Sprache bzw. in beglaubigter Übersetzung erbracht.

#### Zinsvortrag

Die dem Abzugsverbot der Zinsschranke unterliegenden Schuldzinsen dürfen in die Folgejahre vorgetragen werden (sog. Zinsvortrag). Vorgetragene Zinsen erhöhen die Zinsaufwendungen späterer Jahre, bleiben jedoch im Rahmen der 30 %igen Vergleichsgröße (EBIT) zur Bestimmung der abzugsfähigen Zinsen des jeweiligen Folgejahres unberücksichtigt.

Wird der Betrieb aufgegeben, umgewandelt (z.B. in eine Kapitalgesellschaft eingebracht) oder übertragen, gehen nicht verbrauchte Zinsvorträge unter. Das Ausscheiden eines Mitunternehmers führt zum quotalen Untergang des Zinsvortrags.

### Besonderheiten für Kapitalgesellschaften

Für Kapitalgesellschaften findet die Zinsschranke grundsätzlich Anwendung mit der Maßgabe, dass für die Berechnung der Vergleichsgröße für den Zinsabzug an das zu versteuernde Einkommen angeknüpft wird, wonach unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen die Basis für die 30 %-Grenze erhöhen. Für Kapitalgesellschaften ersetzt und erweitert die Zinsschranke die bisherigen Vorschriften zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a KStG.

Für **nicht konzernangehörige** Kapitalgesellschaften kommt der unbeschränkte Zinsabzug nach der Konzernklausel nur zur Anwendung, wenn keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt. Der unbeschränkte Zinsabzug soll hier nur zur Anwendung kommen, wenn die Körperschaft nachweist, dass nicht mehr als 10 % des Schuldzinsüberhangs als Zinsen an wesentlich beteiligte Anteilseigner (an zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligte Anteilseigner), diesen nahe stehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder an rückgriffsberechtigte Dritte gewährt werden.

Für **konzernangehörige** Kapitalgesellschaften findet die Escape-Klausel nur dann Anwendung, wenn die Körperschaft nachweist, dass nicht mehr als 10 % des Schuldzinsüberhangs als Zinsen an wesentlich beteiligte Anteilseigner (an zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligte Anteilseigner), diesen nahe stehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder an rückgriffsberechtigte Dritte gewährt werden. Diese Einschränkung gilt nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem vollkonsolidierten Konzernabschluss für Zwecke der Escape-Klausel ausgewiesen sind.

### Zusammenspiel mit der Gewerbesteuer

Im Rahmen der Gewerbesteuer werden nur die Zinsaufwendungen in Höhe von 25 % dem Gewerbeertrag hinzugerechnet, soweit sie nach Anwendung der Zinsschranke abzugsfähig sind, während die nicht nach der Zinsschranke abzugsfähigen Zinsaufwendungen nicht der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Die nicht abzugsfähigen Zinsen werden erst dann hinzugerechnet, wenn diese im Rahmen der Zinsschranke abgezogen werden (Zinsvortrag). Im Ergebnis mindern die nach der Zinsschranke nicht abzugsfähigen Zinsen nicht den Gewinn und unterliegen damit sowohl der Gewerbe- als auch Körperschaftsteuer.



Die Zinsschranke ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag des Kabinettschlusses beginnen und nicht vor dem 01.01.2008 enden. Damit ist die Zinsschranke noch nicht in Wirtschaftsjahren anzuwenden, die zum Zeitpunkt des Kabinettschlusses bereits laufen, und auch nicht in Wirtschaftsjahren, die noch vor dem 01.01.2008 enden. Nach dem bisherigen Zeitplan ist der Kabinettschluss für den 14.03.2007 vorgesehen.

## 5.2. Regelungen zum „Mantelkauf“

Die bisherige Regelung zum Mantelkauf in § 8 Abs. 4 KStG soll durch eine neue Vorschrift in § 8c KStG ersetzt werden.

Zukünftig ist alleiniges Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung der Anteilseignerwechsel. Die Neuregelung sieht eine **zweistufige** Verlustbeschränkung vor:

- Quotaler Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % (quotaler Verlustuntergang in Höhe der schädlichen Anteilsübertragung).
- Bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte: vollständiger Untergang des Verlustabzugs.

Ein quotaler Untergang des Verlustes erfolgt, wenn innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber oder ihm nahe stehende Personen übertragen werden (schädlicher Anteilserwerb). Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 50 % überschritten wird, geht der vorhandene Verlustvortrag vollständig unter. Eine Kapitalerhöhung soll der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleichstehen, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.

### Beispiel:

	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 03	Jahr 04	Jahr 05
C kauft von B		30 %	10 %	5 %	10 %
Gesellschafter A	30%	30%	30%	30%	30%
Gesellschafter B	70%	40%	30%	25%	15%
Gesellschafter C (neu)		30%	40%	45%	55%
in 5 Jahren übertragene Anteile schädlich		30% ja (quotal)	40% nein	45% nein	55% ja (voll)
laufender Gewinn/Verlust		-2,00 Mio. €	-1,00 Mio. €	3,50 Mio. €	4,70 Mio. €
davon bis Erwerb		- 1,00 Mio. €	-0,50 Mio. €		
Verlustvortrag aus Vorjahr		10,00 Mio. €	8,70 Mio. €	9,70 Mio. €	7,20 Mio. €
Verlustabzugsverbot quotal		3,00 Mio. €			
Verlustabzugsverbot voll					7,20 Mio. €
Verlустаusgleichsverbot		-0,30 Mio. €			0,00 Mio. €
Verlustabzug				2,50 Mio. €	
verbleibender Verlustvortrag	10,00 Mio. €	8,70 Mio. €	9,70 Mio. €	7,20 Mio. €	0,00 Mio. €

Die neue Mantelkaufregelung soll erstmals für den VZ 2008 und für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 gelten. Laut Begründung des Referentenentwurfs sollen dabei die Rechtsfolgen erstmals für den VZ 2008 eintreten, wobei von der Neuregelung **Beteiligungs-transaktionen nach dem 31.12.2007** erfasst werden sollen. Auf den Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2007 sollen dagegen noch die alten Mantelkaufregelungen anwendbar sein. Die bisherigen Mantelkaufregelungen sollen letztmals für den VZ 2007 anzuwenden sein. Bei einer **bis zum 31.12.2007** vorgenommenen Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft tritt der Verlust der wirtschaftlichen Identität zum Zeitpunkt des schädlichen Anteilserwerbs ein, wenn die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens bis zum 31.12.2009 erfolgt.

### 5.3. Regelungen zur Wertpapierleihe

Der Wertpapierleihe liegt folgende Idee zu Grunde:

Eine Bank verleiht Aktien, die sich bei ihr im Handelsbestand befinden, an eine GmbH (Sachdarlehen). Die GmbH vereinnahmt später die Dividenden. Die GmbH zahlt an die Bank eine Leihgebühr und eine Ausgleichszahlung für die erhaltene Dividende.

Diese Gestaltung hat den steuerlichen Vorteil, dass die Dividende bei der GmbH nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei ist; 5 % der Dividende gelten als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Die Leihgebühr und die Ausgleichszahlung können voll als Betriebsausgaben abgezogen werden. Für die GmbH als Entleiher ergibt sich daher aus diesem Geschäft ein steuerlicher Verlust. Für die Bank ist der Vorgang steuerlich neutral, da bei ihr auch die Dividende nach § 8b Abs. 7 KStG steuerpflichtig gewesen wäre; an ihre Stelle tritt die ebenfalls steuerpflichtige Ausgleichszahlung und Leihgebühr.

Diese Gestaltung will der Gesetzgeber durch eine Spezialnorm für den Fall der Wertpapierleihe verhindern: Alle Entgelte, die der Entleiher im Zusammenhang mit der Wertpapierleihe leistet, sind nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Auch aus dem Grundfall der Wertpapierleihe abgewandelte Gestaltungen werden von der Neufassung des Gesetzes erfasst. Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG ist in diesen Fällen nicht anzuwenden. Die Neuregelung soll bereits für den Veranlagungszeitraum 2007 gelten.

### 5.4. Änderungen bei Verrechnungspreisen, insbesondere von „Funktionsverlagerungen“

#### Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise

Unterhält ein Unternehmen Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Ausland, müssen diese grundsätzlich einem Fremdvergleich standhalten. Werden Geschäftsbeziehungen zu unüblichen Bedingungen durchgeführt und führen diese zu einer Einkunftsminde rung des deutschen Unternehmens, erfolgt grundsätzlich eine entsprechende Hinzurechnung von Einkünften, § 1 AStG. Die Unternehmensteuerreform regelt erstmals konkrete **Aspekte der Verrechnungspreisbildung** (z.B. Einengung von Bandbreiten) sowie tatbestandliche Grundlagen zur Behandlung von **Funktionsverlagerungen**.

#### Aspekte zur Bestimmung des Verrechnungspreises

Die derzeit in Verwaltungsanweisungen geregelte Bestimmung der Verrechnungspreise soll künftig gesetzlich verankert werden, § 1 Abs. 3 AStG-E. Die Preisvergleichsmethode soll Vorrang haben, soweit uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, was in der Praxis jedoch eher selten der Fall ist. Können daher keine „echten“ Fremdvergleichspreise ermittelt werden, muss eine andere geeignete Verrechnungspreismethode (z.B. Cost Plus, Wiederverkaufspreismethode, TNMM, etc.) angewandt werden. Hierbei sind sog. eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (z.B. Preise, Bruttomargen, Kostenaufschlagsätze, Provisionssätze) heranzuziehen. In der Praxis werden hierzu häufig sog. Datenbankstudien erstellt.

Können hierbei mehrere (eingeschränkt vergleichbare) Fremdvergleichswerte identifiziert werden, so ergeben sich Bandbreiten, die teilweise sehr groß sind. § 1 Abs. 3 S. 3 AStG-E sieht vor, dass derartige **Bandbreiten einzuengen** sind. Über eine Verordnung soll als Einengungsmethode künftig die **Interquartils-Methode** verbindlich werden. Hiernach wird das obere und untere „Viertel“ der Bandbreite „abgeschnitten“ und damit für Zwecke der Verrechnungspreisbildung nicht berücksichtigt.

Für den Fall, dass der vom Steuerpflichtigen verwendete Preis außerhalb dieser Bandbreite liegt, soll die Korrektur entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung nicht auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert erfolgen, der entweder in der Ober- oder in der Untergrenze der Quartils-Bandbreite zu sehen ist. Vielmehr soll die **Korrektur künftig auf den Median** der Bandbreite (= mittlerer Wert zwischen der oberen und der unteren Hälfte) erfolgen. Liegt die Bandbreite für bestimmte Darlehenszinsen z. B. zwischen 2 % und 4 % mit einem Median bei 3 %, so erfolgt die Korrektur auf 3 %, wenn der Steuerpflichtige für eine Darlehensvergabe ins Ausland einen Zinssatz von weniger als 2 % angesetzt hat. Nach den bisher geltenden Grundsätzen hätte die Korrektur dann auf 2 % als den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert der Bandbreite erfolgen müssen.

Können auch keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden, soll ein hypothetischer Fremdvergleich geführt werden. Von erheblicher Bedeutung ist, dass hierbei die Preisbildung nicht lediglich aus Sicht des Leistenden oder des Leistungsempfängers vorzunehmen ist. Nach § 1 Abs. 3 S. 4 AStG-E soll vielmehr die Preisvorstellung sowohl des Leistenden (Preisuntergrenze) als auch des Leistungsempfängers (Preisobergrenze) relevant sein (**Einigungsbereich**). In der Praxis bedeutet dies, dass in zahlreichen Fällen (z. B. Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern) **zwei Bewertungen** vorzunehmen sind.

Zudem wird widerlegbar vermutet, dass der **Mittelwert** dieses Einigungsbereichs maßgebend ist. Nach dieser Vermutung werden z. B. Synergie- und Standortvorteile eines ausländischen Leistungsempfängers zwischen den Vertragsparteien „aufgeteilt“, mithin also teilweise auch beim inländischen Steuerpflichtigen erfasst.

Nach § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E wird ebenfalls widerlegbar vermutet, dass in Zusammenhang mit der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern bestimmten Unsicherheiten bei der ex ante Bewertung durch die Vereinbarung von „**Preis Anpassungsklauseln**“ Rechnung getragen wird. Solche Anpassungsklauseln sollen nachträgliche Preis Anpassungen ermöglichen, wenn bei der Bewertung Annahmen (z.B. über zukünftige Umsätze oder Gewinnerwartungen) getroffen wurden, und die spätere tatsächliche Entwicklung dieser Größen hiervon erheblich abweicht. Aus praktischer Sicht bedeutet dies, dass solche Preiskalkulationen zukünftig anhand der tatsächlichen Entwicklungen „nachzuhalten“ wären.

### **Funktionsverlagerungen**

Unter einer Funktionsverlagerung wird nach der geplanten gesetzlichen Definition die Verlagerung einer betrieblichen Aufgabe einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken verstanden. Diese Verlagerung muss nicht die Voraussetzungen eines steuerlichen Teilbetriebs erfüllen. Grundlage für die Verrechnungspreisermittlung sollen die Gewinnauswirkungen der Funktionsverlagerung sowohl auf das abgebende als auch auf das übernehmende Unternehmen sein (**Einigungsbereich**). Auch hier wird widerlegbar vermutet, dass der **Mittelwert** dieses Einigungsbereichs maßgebend ist, mithin also z.B. ebenfalls ausländische Synergie- und Standortvorteile „geteilt“ werden.

Von erheblicher praktischer Bedeutung ist, dass für die Bestimmung des Verrechnungspreises nicht die Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter relevant sind, die im Rahmen einer Funktionsverlagerung übertragen werden. Vielmehr ist eine zusammengefasste Bewertung der übertragenen Funktion als Ganzes vorzunehmen, die ein sog. „**Transferpaket**“ bildet. Dieses Transferpaket beinhaltet nicht nur die Funktion als Ganzes, sondern auch Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile. Im Ergebnis können sich im Rahmen dieser Gesamtbewertung auch Teile des Good-Will niederschlagen.

Davon abweichend soll jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Ermittlung aufgrund der sich für die einzelnen übergehenden Wirtschaftsgüter ergebenden Verrechnungspreise zulässig sein (Einzelbewertung). Allerdings soll das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen auch dem Transferpaket entsprechen, sodass dies keine erhebliche Erleichterung darstellt.

In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass Funktionsverlagerungen i. d. R. als „aussergewöhnliche Geschäftsvorfälle“ anzusehen sind, die nach § 90 Abs. 3 AO „zeitnah“ dokumentiert werden müssen. Nach § 90 Abs. 3 S. 8 AO-E wird die **gesetzliche Frist zur Vorlage** dieser Dokumentationen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen **auf 30 Tage verkürzt** (ansonsten 60 Tage).

Da derzeit im Referentenentwurf keine besondere Anwendungsregelung vorgesehen ist, wären die Änderungen des § 1 AStG-E bereits im VZ 2007 bzw. EZ 2007 anzuwenden, sofern das Gesetzgebungsverfahren wie geplant noch in 2007 vollständig abgeschlossen wird.

### 5.5. Abschaffung der degressiven AfA

Ein wesentliches Element der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform ist die Abschaffung der degressiven AfA. Für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter soll somit nur noch die lineare AfA zulässig sein.

bis 2005 angeschaffte WG	2006 und 2007 angeschaffte WG	ab 2008 angeschaffte WG
2-fache der linearen AfA, max. 20 %	3-fache der linearen AfA, max. 30 %	keine degressive AfA

### 5.6. Einschränkung der Sofortabschreibung bei GWG

Nach der derzeit geltenden Regelung können die Anschaffungs-/Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter, wenn diese den Betrag von 410 Euro nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Diese Möglichkeit soll künftig nur noch den Steuerpflichtigen, die gewerbliche Einkünfte erzielen, offen stehen, wenn die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG-E nicht überschritten sind oder bei der Erzielung von Überschusseinkunftsarten. Alle anderen Unternehmen können die Sofortabschreibung künftig nur noch geltend machen, wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten jeweils 60 Euro nicht überschreiten. Dies soll erstmals für Wirtschaftsgüter gelten, die in Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, die nach dem 31.12.2007 enden.

## 6. Einführung der Abgeltungsteuer

### Bisherige Rechtslage

Derzeit unterliegen Zinsen zu 100 % und Dividenden zur Hälfte (Halbeinkünfteverfahren) als Einkünfte aus Kapitalvermögen dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anlegers. Zu den Kapitaleinkünften gehören dabei auch „zinsbedingte“ Wertsteigerungen von sog. Finanzinnovationen, die durch den Verkauf oder Einlösung realisiert werden (z.B. Zerobonds). Veräußerungsgewinne von Wertpapieren (z.B. Aktien, Zertifikate, Fondsanteile) sind bisher steuerfrei, wenn diese mehr als 1 Jahr gehalten werden. Innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist veräußerte Wertpapiere sind als „Spekulationseinkünfte“ steuerpflichtig, wobei Aktiengewinne zu 50 % (Halbeinkünfteverfahren) und andere Wertpapiere zu 100 % dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anlegers unterliegen. Unter die Spekulationsgeschäfte fallen bisher zudem Gewinne aus Leerverkäufen und Gewinne aus Termingeschäften, wenn diese nicht länger als ein Jahr laufen.

**Übersicht zur derzeitigen Rechtslage:**

Zinsen	Dividenden	Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren - Haltedauer		
		nicht mehr als 1 Jahr		mehr als 1 Jahr
steuerpflichtig	steuerpflichtig	steuerpflichtig		steuerfrei
		Wertpapiere (außer Aktien)	Aktien	
zu 100 %	zu 50 % (Halbeinkünfteverfahren)	zu 100 %	zu 50 % (Halbeinkünfteverfahren)	
ESt-Tarif zzgl. SolZ	ESt-Tarif zzgl. SolZ	ESt-Tarif zzgl. SolZ	ESt-Tarif zzgl. SolZ	

**Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer**

Künftig sollen neben den bisher schon steuerpflichtigen Zinsen und Dividenden und Wertzuwächsen aus den sog. Finanzinnovationen auch Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren unabhängig von einer Haltefrist (Wertzuwachssteuer) als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig sein. Dies soll auch für die Veräußerung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gelten, die z.B. Beteiligungen erwirbt und veräußert. Daneben sollen auch Stillhalterprämien aus Optionsgeschäften und Gewinne aus Termingeschäften ohne Einhaltung der bisher für die Steuerpflicht zu beachtenden einjährigen Spekulationsfrist zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen. Auch die Wertzuwächse aus Abtretungen von Forderungen aus partiarischen Darlehen, aus stillen Beteiligungen, aus Übertragungen von Hypotheken, Grundschulden sowie Rentenschulden sowie aus Veräußerung von Versicherungsleistungen sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig.

**Bemessungsgrundlage der Abgeltungsteuer**

Bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus Kapitalvermögen soll künftig das Halbeinkünfteverfahren weder für Dividenden noch für Veräußerungsgewinne von Aktien zur Anwendung kommen. Zudem ist der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten, wie z.B. Fremdkapitalzinsen, Depot- und Beratungsgebühren, ausgeschlossen (Bruttobesteuerung). Veräußerungsgewinne sollen als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten ohne Abzug von Transaktionskosten in die Bemessungsgrundlage eingehen, wobei bei girosammelverwahrten Wertpapieren die Fifo-Methode zur Anwendung kommt.

Von den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen soll künftig nur noch ein **Sparer-Pauschbetrag** von 801 Euro im Fall der Einzelveranlagung und von 1.602 Euro im Fall der Zusammenveranlagung in Abzug gebracht werden. Der Sparer-Pauschbetrag ersetzt den bisherigen Sparerfreibetrag (750 Euro pro Steuerpflichtigen) und den Werbungskostenpauschbetrag (51 Euro pro Steuerpflichtigen).

**Verlustverrechnungsbeschränkung innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Da für Kapitalvermögen ein eigener Steuersatz gilt, sind Verluste aus Kapitalvermögen weder mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen noch können diese durch die allgemeinen Verlustrücktrags- und -vortragmöglichkeiten andere Einkunftsarten in anderen Veranlagungszeiträumen mindern. Eine Verlustverrechnung ist damit grundsätzlich nur innerhalb der Kapitaleinkünfte möglich. Ein Rücktrag von Verlusten aus Kapitaleinkünften ist nicht vorgesehen. Dafür ist der Verlustvortrag ohne Beschränkungen der Regelungen zur Mindestbesteuerung möglich. Für „**Altverluste**“ aus Veräußerungen von Wertpapieren, die noch als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt wurden, sind Sonderregelungen vorgesehen.

### **Abgeltungsteuersatz und Veranlagungsoption**

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen bei Privatanlegern einheitlich einem Abgeltungsteuersatz von **25 %** zzgl. SolZ. Sofern der persönliche Einkommensteuersatz des Anlegers unter 25 % liegt, kann die Veranlagung gewählt werden (sog. **Veranlagungsoption**). Der Werbungskostenabzug ist wie bei der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auch bei der Veranlagungsoption ausgeschlossen. Bei ausländischen Kapitalanlagen können im Ausland gezahlte Quellensteuern auf die Abgeltungsteuer angerechnet werden.

### **Kapitalertragsteuerabzug**

Grundsätzlich wird die Abgeltungsteuer an der Quelle im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs erhoben und an das Finanzamt abgeführt. Die Steuer gilt damit als abgegolten. Für die Kirchensteuer sind Sonderregelungen vorgesehen. Eine Veranlagungspflicht besteht allerdings, wenn Kapitalerträge nicht dem Kapitalertragsteuerabzug im Inland unterlegen haben. Zudem besteht ein Veranlagungswahlrecht, wenn beispielsweise Verluste nicht im Kapitalertragsteuerverfahren berücksichtigt wurden, der Sparer-Pauschbetrag nicht im Kapitalertragsteuerverfahren vollständig berücksichtigt wurde oder ausländische Quellensteuern angerechnet werden sollen.

### **Nicht von der Abgeltungsteuer erfasste Vorgänge**

Nicht in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer sollen Erträge gehören, sofern diese zu anderen Einkunftsarten zählen. So zählen Zinsen aus Gesellschafterdarlehen an eine gewerbliche Personengesellschaft zu den gewerblichen Einkünften und unterliegen daher nicht der Abgeltungsteuer. Dies soll auch für Dividenden aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gelten, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden.

Daneben sollen Zinsen aus Darlehen oder Erträge aus stillen Beteiligungen in folgenden Fällen nicht der Abgeltungsteuer unterliegen:

- Gläubiger und Schuldner sind nahe stehende Personen,
- Empfänger der Erträge ist entweder als Gesellschafter an der zahlenden Kapitalgesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt oder eine dem Gesellschafter nahe stehende Person,
- Back-to-back-Finanzierungen.

Nicht von der Abgeltungsteuer sollen außerdem Veräußerungsgewinne aus Immobilien erfasst werden. Hier soll weiterhin die 10-jährige Spekulationsfrist gelten, wonach Immobilien, die innerhalb von 10 Jahren nach Erwerb veräußert werden, als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften dem persönlichen Steuersatz unterliegen, während länger als 10 Jahre gehaltene Immobilien steuerfrei veräußert werden können. Künftig sollen andere Wirtschaftsgüter, die innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung veräußert werden, als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerpflichtig sein. Da diese Einkünfte nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, können hier auch Werbungskosten in dem jeweils möglichem Umfang in Abzug gebracht werden. Die derzeit bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften geltende Freigrenze wird von 512 Euro auf 600 Euro angehoben.

Die Regelungen zur Abgeltungsteuer sollen grundsätzlich ab 01.01.2009 bzw. VZ 2009 anzuwenden sein. Damit würde die Abgeltungsteuer grundsätzlich für nach dem 31.12.2008 zufließende Zinsen und Dividenden gelten. Für Wertpapiere, die im Privatvermögen vor dem 01.01.2009 angeschafft wurden, gilt weiterhin die einjährige Spekulationsfrist sowie für danach steuerpflichtige Aktiengewinne das bisherige Halbeinkünfteverfahren mit dem individuellen ESt-Satz.

## **Impressum**

Für die Vollständigkeit der Angaben bzw. für Änderungen nach Drucklegung dieser Broschüre wird keine Verantwortung übernommen. Der Beitrag wurde nach unserem besten Wissen erstellt.

Stand der Ausführungen: 5. Februar 2007

Ernst & Young AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Mittlerer Pfad 15  
70499 Stuttgart  
<http://www.de.ey.com>

National Office Tax  
Martina Ortmann-Babel,  
Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin  
Lars Zipfel,  
Diplom-Kaufmann, Steuerberater  
Telefon +49 (711) 9881 15572