

Reform der Unternehmensbesteuerung 2008:

Ein erster Überblick

Die Bundesregierung hat die Unternehmensteuerreform 2008 mit dem Kabinettsentwurf vom 14.03.2007 auf den parlamentarischen Weg gebracht. Neben einer grundlegenden Reform der Besteuerung von Kapitaleinkünften im Privatbereich durch eine einheitliche Abgeltungssteuer soll die nominale steuerliche Belastung der Unternehmen verringert werden; allerdings sind gleichermaßen zahlreiche Maßnahmen zur Gegenfinanzierung vorgesehen. Das Gesetzgebungsverfahren soll noch vor der Sommerpause abgeschlossen werden.

I. Geplante Entlastung der Unternehmen

1. Tarifsenkungen bei der KSt und GewSt

Ab Veranlagungszeitraum 2008 soll für Kapitalgesellschaften der **KSt-Satz** von derzeit 25 % **auf 15 % gesenkt** werden. Daneben ist für alle Gewerbebetriebe ab Erhebungszeitraum 2008 eine einheitliche Meßzahl von 3,5 % für die Berechnung der Gewerbesteuer geplant.

2. Begünstigte Thesaurierungsbesteuerung für Personenunternehmen

Mit dem Ziel einer weitgehenden steuerlichen Rechtsformneutralität von Kapitalgesellschaft und Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaften soll die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen auf ein vergleichbares Niveau gebracht werden. Diesem Zweck dient die Einführung des § 34a EStG-E, der auf Antrag bei Betriebsvermögensvergleich betriebs- und personenbezogen einen **gesonderten Einkommensteuersatz für nicht entnommene laufende Gewinne** vorsieht. Die Begünstigung ist ausgeschlossen bei Gewinnen aus Mitunternehmerschaften, wenn der Gewinnanteil maximal 10 % oder nicht mehr als EUR 10.000,- beträgt. Danach erfolgt die Besteuerung thesaurierter Gewinne mit einem ermäßigten Steuersatz von **28,25 %**, zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Ähnlich wie bei Dividenden der Kapitalgesellschaften werden später getätigte Entnahmen nachträglich versteuert in Höhe von 25 % (zzgl. SolZ und ggf. KiSt). Übersteigt

der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres den laufenden Gewinn, so gilt der begünstigt besteuerte (thesaurierte) Gewinn vorrangig als entnommen und ist nachzuersteuern in Höhe von 26,375 % (25 % ESt zzgl. SolZ von 5,5 % hierauf).

Das nachfolgende **Beispiel** verdeutlicht die geplante Entlastung einer Personengesellschaft bei einer vollständigen Gewinnthesaurierung:

	2007	2008
Gewinn	100,00	100,00
GewSt (Hebesatz 400 %)	<u>16,67</u>	<u>14,00</u>
gewerbliche Einkünfte	83,32	100,00
ESt (42 % / 28,25 %)	35,00	28,25
GewSt-Anrechnung	7,50	13,30
SolZ	1,51	0,82
Gesamtsteuerbelastung	45,68	29,77

3. Entlastung kleiner und mittlerer Betriebe durch Investitionsabzugsbeträge

Die bisherige Förderung durch § 7g EStG wurde weitgehend überarbeitet: Zukünftig sollen unabhängig voneinander Investitionsabzugsbeträge außerbilanziell berücksichtigt und Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können. Die früher speziell auf Existenzgründer zugeschnittene Rücklage nach § 7g Abs. 7 EStG entfällt ersatzlos.

3.1 Investitionsabzugsbetrag

Die bisher als Ansparrücklage bzw. Ansparrabschreibung bezeichnete Möglichkeit, Abschreibungspotenzial zeitlich vorzuziehen, wird künftig nach § 7g Abs. 1-4 EStG-E in einen Investitionsabzugsbetrag umgewandelt. Die bisherige Buchung und Bilanzierung einer steuerfreien Rücklage entfällt; die **Gewinnminderung erfolgt außerbilanziell**.

Der Abzug in Höhe von unverändert 40 % von den voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steht demgegenüber einem enger gefaßten Kreis von Unternehmen zur Verfügung:

- Für **Überschußrechner nach § 4 Abs. 3 EStG** darf der Gewinn EUR 100.000,- ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages nicht übersteigen (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1c EStG-E).
- Bei **bilanzierenden Betrieben (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG)** ist weiterhin die Höhe des Betriebsvermögens entscheidend; es darf zukünftig höchstens EUR 210.000,- betragen. Der Investitionsabzugsbetrag wird künftig auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gewährt, die neben neuwertigen Wirtschaftsgütern dann zu mindestens 90 % betrieblich genutzt werden müssen. Immobilien bleiben nach wie vor unberücksichtigt. Der derzeitige Rücklagenhöchstbetrag von EUR 154.000,- wird auf einen Abzugshöchstbetrag von EUR 200.000,- angehoben. Um den Investitionsabzugsbetrag zu erhalten, sind **dem Finanzamt Angaben über das Investitionsobjekt** (hinreichende Bezeichnung) **sowie über die Höhe der geplanten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mitzuteilen.**

Ungeachtet des Wegfalls der degressiven Abschreibung (vgl. Abschnitt II.3) können damit auch in Zukunft die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu 40 % gewinnmindernd gekürzt werden. Der **Abzugsbetrag ist** nach wie vor **bei Anschaffung** im gleichen Zeitpunkt **gewinnerhöhend** – allerdings **außerbilanziell** – **aufzulösen**. Unterbleibt die geplante Investition oder weicht diese der Art nach von der tatsächlich durchgeführten Investition ab, 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!**

3.2 Sonderabschreibung

Die Regelung des § 7g Abs. 1 und 2 EStG zur Gewährung der Sonderabschreibung bleiben vom Grundsatz her bestehen, werden jedoch systematisch neu zusammengefaßt in § 7g Abs. 5 und 6 EStG-E.

Gleichwohl ist die Anwendbarkeit in der Weise ausgedehnt worden, daß die Sonderabschreibung künftig analog den Vorschriften über den Investitionsabzugsbetrag auch auf gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anwendbar ist.

Zudem wird die Inanspruchnahme der **Sonderabschreibung nicht mehr von** der vorherigen Bildung einer **Ansparrücklage** (künftig: Investitionsabzugsbetrag) **abhängig** gemacht. Sie ist damit als eigenständige Fördermaßnahme ausgestaltet; die reguläre Abschreibung nach § 7 EStG während des fünfjährigen Begünstigungszeitraums soll bestehen bleiben.

II. Geplante Gegenfinanzierungen

1. Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer

Mit Beginn des Veranlagungszeitraums 2008 soll die **Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar** sein (§ 4 Abs. 5b EStG-E). Die daraus resultierende Belastungswirkung soll im Gegenzug durch die **Senkung der Gewerbesteuermeßzahl auf einheitlich 3,5 %** und durch die Erhöhung des Anrechnungsfaktors bei der Einkommensteuerermittlung beseitigt oder zumindest abgemildert werden. Der Anrechnungsfaktor soll von 1,8 auf 3,8 steigen – allerdings erfolgt eine Begrenzung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer des jeweiligen Unternehmers bzw. Mitunternehmers. Überschlägig betrachtet verändert sich damit der **anrechnungsoptimale Hebesatz** einer Gemeinde von derzeit von 340 % im Vorfeld auf **über 380 %**.

2. Ausweitung der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer

Nach dem Entwurf sollen in einem ersten Schritt die **Hinzurechnungen für Dauer-schulden, Renten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter und für Mieten und Pachten** (§ 8 Nr. 1, 2, 3 und 7 GewStG) einheitlich **zusammengefaßt** werden. Ziel ist, die verschiedenen Entgelte für die Nutzung des dem Betrieb überlassenen Geld- und Sachkapitals vollständig zu erfassen.

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, daß als Entgelt für Schulden im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG-E **auch der Aufwand aus gewährten Skonti** oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen bei der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gilt; Gleiches gilt auch für **Diskontbeträge** bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen.

Entfallen soll die bisher nötige Unterscheidung, ob die Verpflichtung im Rahmen des Erwerbs oder der Gründung eines Betriebs oder bei seiner Erweiterung begründet wurde.

So soll auch die Geld- und Sachkapitalüberlassung unabhängig von der Dauer der Überlassung einheitlich gewerbsteuerlich geregelt werden.

Im Ergebnis erfolgt eine reduzierte Hinzurechnung von 25 % der Summe der unter § 8 Nr. 1 GewStG-E zusammengefaßten Hinzurechnungstatbestände. **Hinzugerechnet werden auch:**

- Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten zu 25 %,
- Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu 20 % und
- Entsprechende Miet- und Pachtzinsen bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu 75 %.

Auf die Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte wird ein **Freibetrag von EUR 100.000,-** gewährt.

3. Einführung einer „Zinsschranke“

Vornehmlich für Großunternehmen und Konzerne soll mit Hilfe einer ertragsteuerlichen „Zinsschranke“ die Eigenkapitalquote verbessert und die Aufnahme von Fremdkapital steuerlich unattraktiver werden, um steuermindernde Gestaltungen durch Konzernfinanzierungen zu erschweren.

Dabei ist im Grundsatz vorgesehen, daß eine unbegrenzte **Berücksichtigung von Zinsaufwendungen nur noch bis zur Höhe des Zinsertrages** desselben Wirtschaftsjahres möglich ist; darüber hinausgehende Beträge wären nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge geminderten Ergebnisses abzuziehen. Die danach nicht zum Abzug zugelassenen Zinsaufwendungen werden gesondert festgestellt und können lediglich in die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden.

Zahlreiche Ausnahmen sind allerdings nach § 4h Abs. 2 EStG-E angedacht: So soll eine **Freigrenze in Höhe von EUR 1 Mio.** für den, den Betrag der Zinserträge übersteigenden, Betrag der Zinsaufwendungen verhindern, daß kleine und mittlere Betriebe von der beschränkten Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen betroffen sind.

Ferner soll die „Zinsschranke“ nicht gelten, wenn der betroffene Betrieb nicht Eil eines Konzerns ist; Einzelunternehmer, die keine Beteiligungen im Betriebsvermögen halten, sind somit von dieser Begrenzung in der Regel nicht betroffen. Im übrigen ist auch für

Konzernbetriebe eine sogenannte „Escape-Klausel“ vorgesehen, wonach die Zins-schranke nicht anzuwenden ist, wenn die einzelbetriebliche Eigenkapitalquote die entsprechende Quote des Konzerns, dem er angehört, nicht unterschreitet.

4. Wegfall der degressiven Abschreibung

Die degressive Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 7 Abs. 2 und 3 EStG wird durch Art. 1 Nr. 10 des Gesetzentwurfs ersatzlos gestrichen; dies gilt für alle **ab 2008** angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Anwendbar bleiben danach neben der linearen Abschreibung nach der Leistung gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG, soweit es sich um bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, sowie die Abschreibung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG).

Bedeutsam ist in diesem Zusammenhang, daß durch die Abschaffung der degressiven Abschreibungsmethode dem in aller Regel zu Beginn einer Anschaffung erhöhten Werteverzehr nicht mausreichend Rechnung getragen werden kann. **Damit weicht zukünftig der Bilanzansatz eines Wirtschaftsguts tendenziell stärker vom tatsächlichen Wert ab.** Hieraus resultiert eine **vermehrte Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bzw. auf den Teilwert** nach § 253 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 HGB i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Zu beachten ist, daß eine Dauerhaftigkeit der Wertminderung gegeben ist.

5. Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)

Die derzeitige Regelung des § 6 Abs. 2 EStG zur Sofortabschreibung für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die selbständig genutzt werden können, soll nach dem Gesetzentwurf umfassend geändert werden:

Die Grenze für die **Sofortabschreibung der GWG** von derzeit EUR 410,- pro Wirtschaftsgut soll **auf EUR 100,- für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften** sinken. Zudem wird die bislang als Wahlrecht ausgestaltete Vorschrift in eine Pflicht zum sofortigen Betriebsausgabenabzug umgedeutet. Der **bisherige Höchstbetrag** findet **nur noch bei Steuerpflichtigen mit Überschuß Einkünften** Anwendung.

Im Gegenzug sollen für Unternehmen die bisher in § 6 Abs. 2 Sätze 4 und 5 EStG geregelten besonderen Aufzeichnungspflichten entfallen, von denen bislang die Anwendung

der Sofortabschreibung abhängig gemacht worden ist. Zum anderen folgt durch den neu eingefügten Absatz 2a die Verpflichtung, **jahrgangswise einen sogenannten Sammelposten** zu bilden.

Zentrale **Voraussetzung** für die Bildung des Sammelpostens ist: Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** der Wirtschaftsgüter betragen nach Abzug der Vorsteuer **mehr als EUR 100,- und weniger als EUR 1.000,-**. Der Sammelposten ist pauschal rätterlich über einen Zeitraum von **5 Jahren** gewinnmindernd aufzulösen. Später stattfindende Veräußerungen, Entnahmen oder Wertminderungen der Wirtschaftsgüter wirken sich nicht auf die Höhe des Sammelpostens aus. Abgesehen von der buchmäßigen Erfassung eines jeden Zugangs werden keine weitergehenden Dokumentationspflichten an die Bildung und Fortführung des Sammelpostens gestellt.

Im Rahmen eines entgeltlichen Übergangs des Betriebes oder Teilbetriebes werden die übergehenden Wirtschaftsgüter entsprechend obiger Ausführungen zu einem Sammelposten zusammengefaßt und fortgeführt. Bei Unentgeltlichkeit des Vorgangs hat der Übergang der Sammelposten zu Buchwerten zu erfolgen.

6. Fazit

Derzeit ist unklar, ob die Unternehmensteuerreform tatsächlich in dieser Form realisiert werden wird. Die Leasing-Unternehmen z.B. wehren sich wegen ihres hohen Anteils an Fremdfinanzierungen gegen die umfangreichen Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer und gegen die Zinsschranke und sehen sich in ihrer Wettbewerbsfähigkeit eingeschränkt. Hier dürften Ausnahmen zu erwarten sein.

Ihr MAW-Team