

Unternehmenssteuerreform 2008

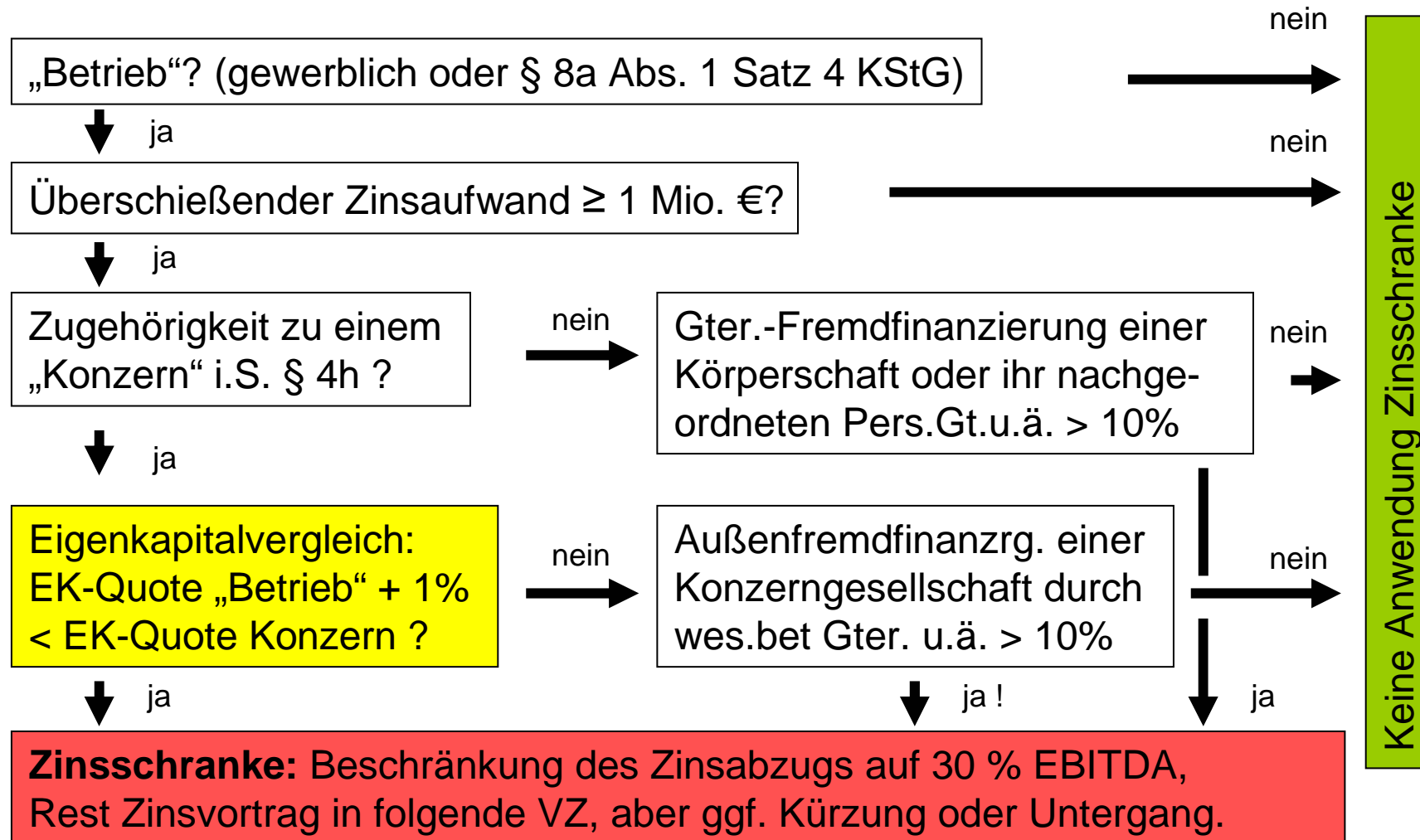
Dr. Steffen Neumann

Westfälischer Steuerkreis
29.01.2008

Themenübersicht

- Zinsschranke
- Mantelkauf
- Wertpapierleihe
- Änderungen rund um die GewSt
- Teileinkünfteverfahren und Abgeltungssteuer
- Abschreibungen, GWG
- Investitionsabzugsbetrag
- Thesaurierungsbegünstigung
- Außensteuergesetz
- Jahressteuergesetz 2008, Ausblick

Zinsschranke – § 4h EStG



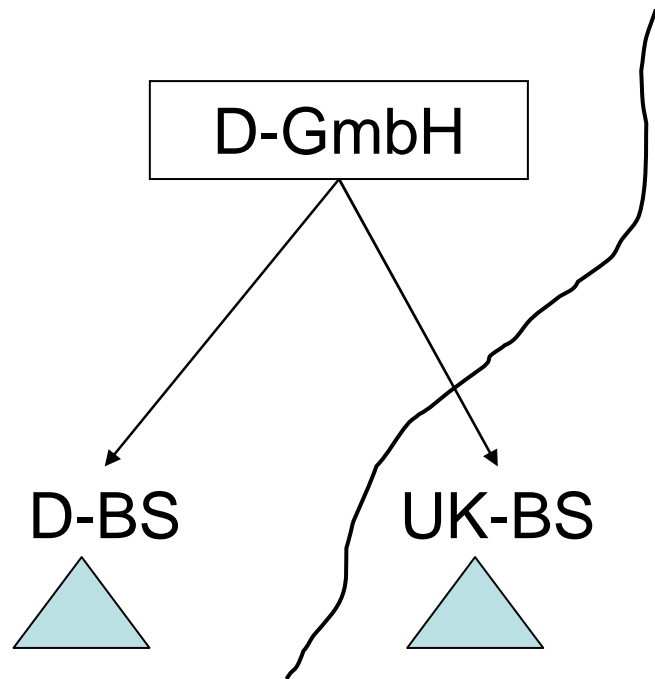
Zinsschranke – Betriebs-/Konzern-Begriff

- Mitunternehmerschaft – Sonderbetriebsvermögen: bei Konzernangehörigkeit ein Betrieb (auch bei ausl. Mitunternehmer?)
- GmbH & Co KG, wenn GmbH lediglich Komplementärfunktion übernimmt?
- KGaA: Gesellschaft und pHG = zwei Betriebe?
- Betriebsaufspaltung
 - kapitalistische Betriebsaufspaltung: Konzern, zwei Betriebe
 - Ableitung der Gewerblichkeit des Besitzunternehmens von dem Betriebsunternehmen: kein Konzern

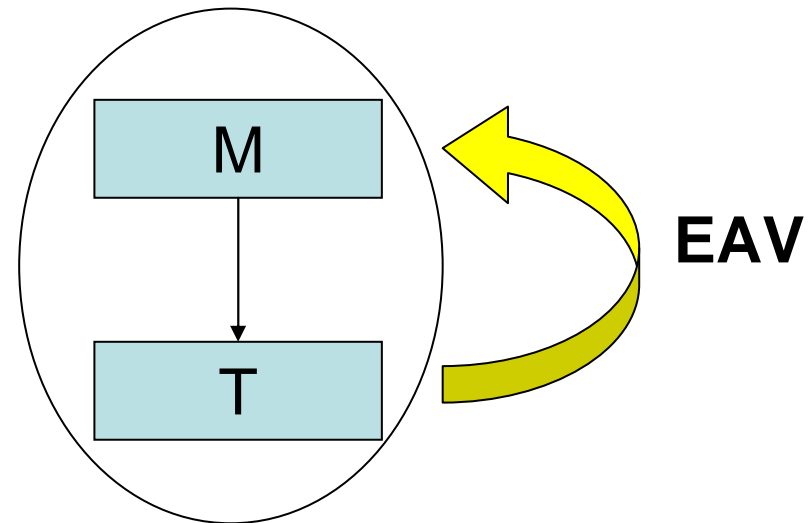
Zinsschranke – Betriebs-/Konzern-Begriff

- Betriebsverpachtung: Bei Ableitung der Gewerblichkeit aus der Verpachtung kein Konzern
- Einzelunternehmer
 - mehrere Betriebe – kein Konzern
 - Beteiligungsbesitz in Betrieben = Konzern?
- Gebietskörperschaften
 - mehrere BgA – kein Konzern
 - Beteiligungsbesitz in den BgA = Konzern?

Zinsschranke – Betriebs-/Konzern-Begriff

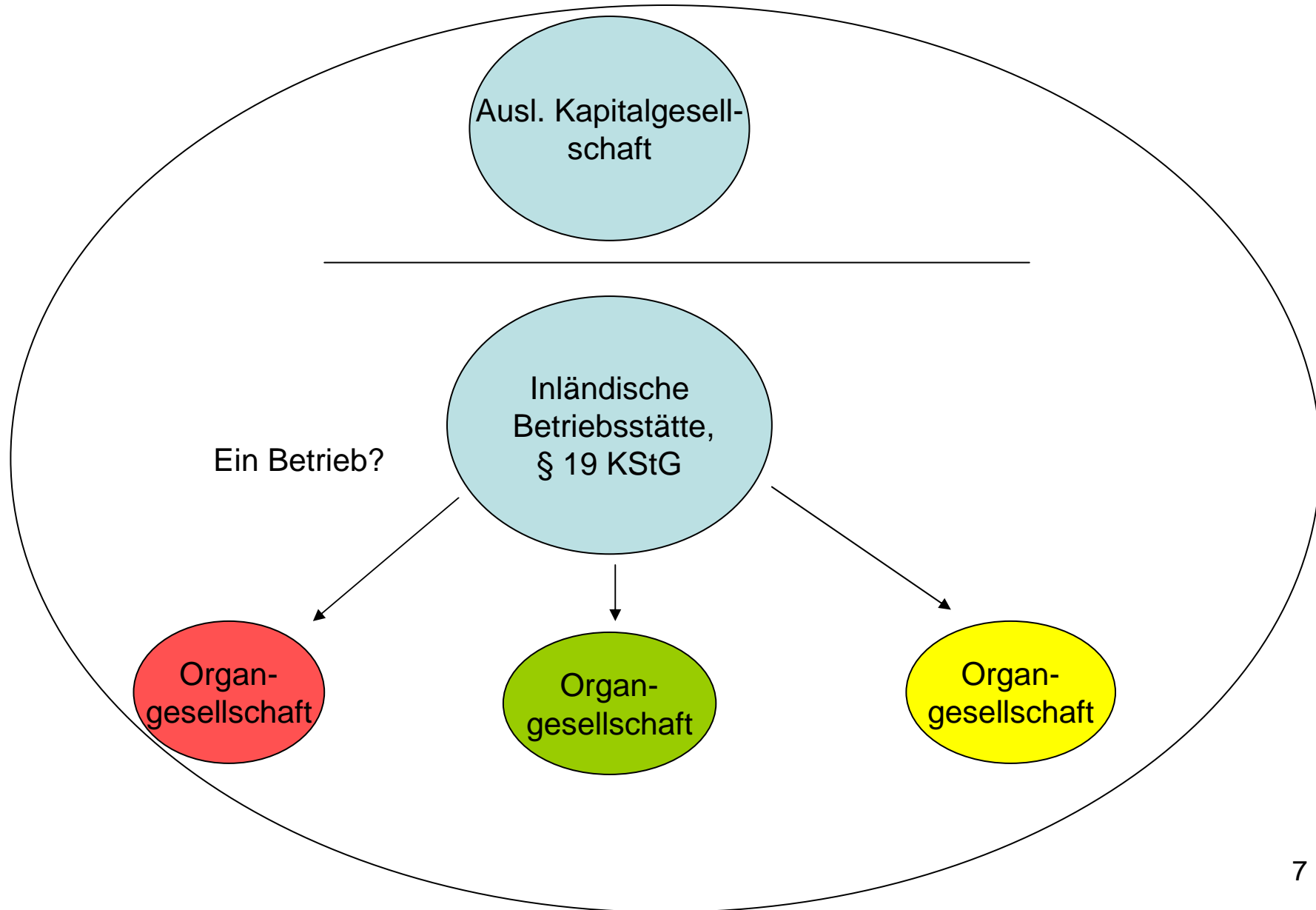


*Betriebsstätte i.d.R. kein
eigenständiger Betrieb*



*§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG
Organschaft = ein Betrieb*

Organschaft



Zinsaufwendungen und –erträge

- Aufwand für die Überlassung von Fremdkapital
- Damnum, Disagio, Gewinnanteil stiller Gesellschafter; Vorfälligkeitsentschädigung, ggf. Provisionen (?), Verwaltungsgebühren (?), Auf- und Abzinsungen unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten;
keine Zinsen: Dividenden, Zinsen gem. §§ 233 ff. AO, Skonti, Boni
- Überlassung von Sachkapital: Leasing, Miete, Pacht = kein Zinsaufwand; anders ggf. bei Aufwand für Sachdarlehen: z.B. sog. Wertpapierleihe

Keine Zinsschranke

- Freigrenze: Saldo Zinsaufwand, -ertrag < 1 Mio. € (im Wj. oder VZ?); betriebsbezogene Betrachtung
- Konzernklausel
- Escape-Klausel
 - Vergleichbarkeit durch Überleitungsrechnung der Bilanzen für das vorangegangene Wirtschaftsjahr (Reihenfolge: IFRS, nationales Handelsrecht, US-GAAP); Problem bei abweichenden Wirtschaftsjahren
 - betriebsbezogene Betrachtung (z.B. Organkreis)

Zinsvortrag

- Vorrang von § 3 c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 4a EStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG?
- Zuordnung bei Mitunternehmerschaften?
- Verbrauch im Rahmen der Gewinnermittlung, daher vor Verlustvortrag gem. § 10 d EStG
- Verbrauch abhängig vom künftigen EBITDA und/oder Verbesserung der EK-Quote und Nutzung der Escape-Klausel gem. § 4 h Abs. 2 lit. c EStG
- Abhängig vom Fortbestand des Betriebs (§ 4 h Abs. 5 EStG):
 - Erbfall, Erbauseinandersetzung und § 8 c KStG: wohl kein Verbrauch (vgl. BMF zu § 8 Abs. 4 KStG a.F., BStBl. I 1999, 455 Tz. 4)
 - Wegfall Organgesellschaft oder Beendigung der Organshaft: Bleibt Zinsvortrag des OT?

Gesellschafterfremdfinanzierung

- Stand-alone-Körperschaft: Keine Berufung auf fehlende Konzernzugehörigkeit, wenn mehr als 10% des Zinsaufwands an wesentlich Beteiligten Gesellschafter, an nahe stehende Person oder an rückgriffsberechtigten Dritten
- Konzernangehörige Körperschaft: Keine Berufung auf hinreichende EK-Quote, wenn schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung; Rechtsfolge trifft alle Konzerngesellschaften
- Keine Anwendung des § 8a KStG auf Körperschaften des öffentlichen Rechts (?)

Zinsschranke – Rechenbeispiel

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|---|-------------|------------|------------|
| Inländ. Steuerpfl. Gewinn (Σ_{480}) | 100 | 210 | 170 |
| Inld. AfA | +60 | +60 | +60 |
| Inld. ZinsA | +150 | +110 | +70 |
| Inld. ZinsE | -30 | -20 | 0 |
| Steuerliches EBITDA | +280 | 360 | 300 |
| Zinsschranke EBITDA * 30% + ZinsE | 114 | 128 | 90 |
| Abziehbar mithin an laufendem ZinsA | 114 | 110 | 70 |
| Abziehbar aus Zinsvortrag | 0 | 18 | 18 |
| Steuerlicher Gewinn nach § 4h EStG (Σ_{480}) | 136 | 192 | 152 |
| Zugang/Abgang Zinsvortrag | +36 | -18 | -18 |
| Feststellung Zinsvortrag § 4h Abs. 4 EStG | 36 | 18 | -- |

§ 8 Abs. 4 KStG a.F. – „auf der Intensivstation“

- Gestaltungspotenzial bei Beschränkung auf unmittelbare Anteilsübertragungen, BFH v. 20.08.2003, I R 61/01, BStBl. II 2004, 616 gegen Tz. 28 BMF vom 16.04.1999, BStBl. I 1999, 455
- Konkrete Prüfung des sachlichen Zusammenhangs, BFH v. 14.03.2006, I R 8/05 gegen Tz. 12 des BMF-Schreibens von 1999, wird angewandt lt. BMF v. 2.08.2007, BStBl. I S. 624 mit Vermutung bei zwei Jahren Zeitabstand.
- Betriebsvermögenszuführung:
 - Gegenständliche oder quantitative Betrachtungsweise?
 - Nur Zuführung von Anlagevermögen oder allgemein Aktivvermögen?
 - auch Veränderungen auf der Passivseite der Bilanz?
 - U.a. BFH vom 8.08.2001 I R 29/00 und dagegen BMF v. 17.06.2002, BStBl. I 2002, 629, Beitritt nicht zustande gekommen, jüngst BFH vom 5.06.2007, I R 106/05, DB 2007, 2294
 - Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt, s. BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 648
- Möglw. verfassungswidrig (BVerfG 2 BvL 61/06, BFH I R 25/06)

Mantelkauf – zwei Tatbestände

Quotaler Untergang S. 1

der nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte, wenn

- innerhalb von 5 Jahren
- mittelbar oder unmittelbar
- **mehr als 25 %** (bis zu 50 %)
- des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder der Stimmrechte an einer Kö
- an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen oder eine Erwerbergruppe i.S.v. Satz 3 übertragen werden,
- oder ein vergleichb. SV vorliegt.

Totaler Untergang S. 2

der nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte, wenn

- innerhalb von 5 Jahren
- mittelbar oder unmittelbar
- **mehr als 50%**
- des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder der Stimmrechte an einer Kö
- an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen oder eine Erwerbergruppe i.S.v. Satz 3 übertragen werden,
- oder ein vergleichb. SV vorliegt.

Mantelkauf - Anwendungsbereich

- Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften
- Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften
 - mit einer im Inland belegenen Betriebsstätte
 - mit Beteiligung an inländischer Mitunternehmerschaft
 - mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Inland

Mantelkauf - Erwerberkreis

Übertragung der Beteiligung an

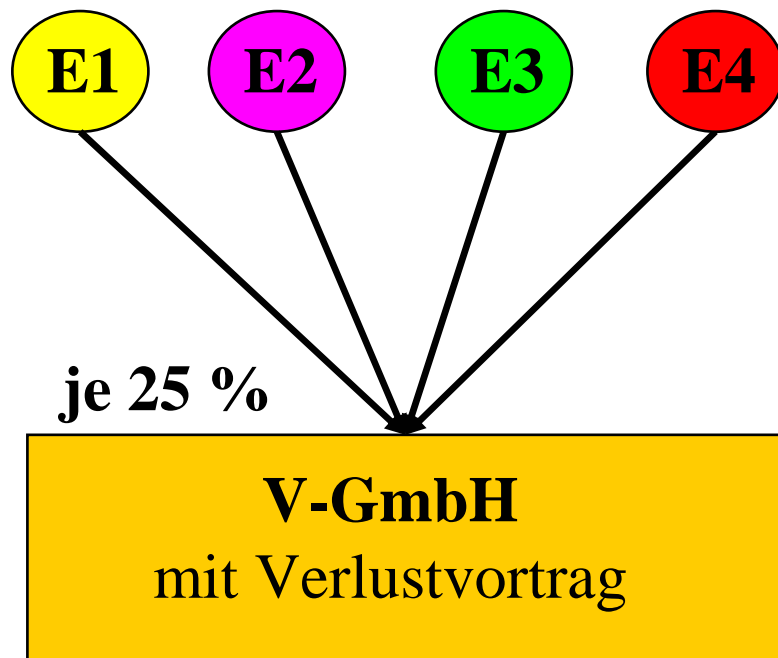
- einen **Erwerber**
- oder diesem **nahe stehende** Personen (i.S.d. der vGA-Grundsätze; aA: Maßstäbe § 1 Abs. 2 AStG)
- oder eine **Erwerbergruppe** mit gleichgerichteten Interessen (gem. Satz 3)

Bei vermögensverwaltender GbR Bruchteilsbetrachtung

Für die Prüfung des „Nahestehens“ und vor allem der „gleichgerichteten Interessen“ kommt es auf die Verhältnisse im **Zeitpunkt** des jeweiligen Anteilserwerbs an. Sachverhaltsfrage, ob spätere gemeinsame Verlustnutzungsstrategien schon bei Anteilserwerb geplant waren (Indiz: zeitliche Nähe)

Nahestehen/bzw. gleichgerichtete Interessen zum Veräußerer unbeachtlich.

Mantelkauf –Erwerbergruppe (1)

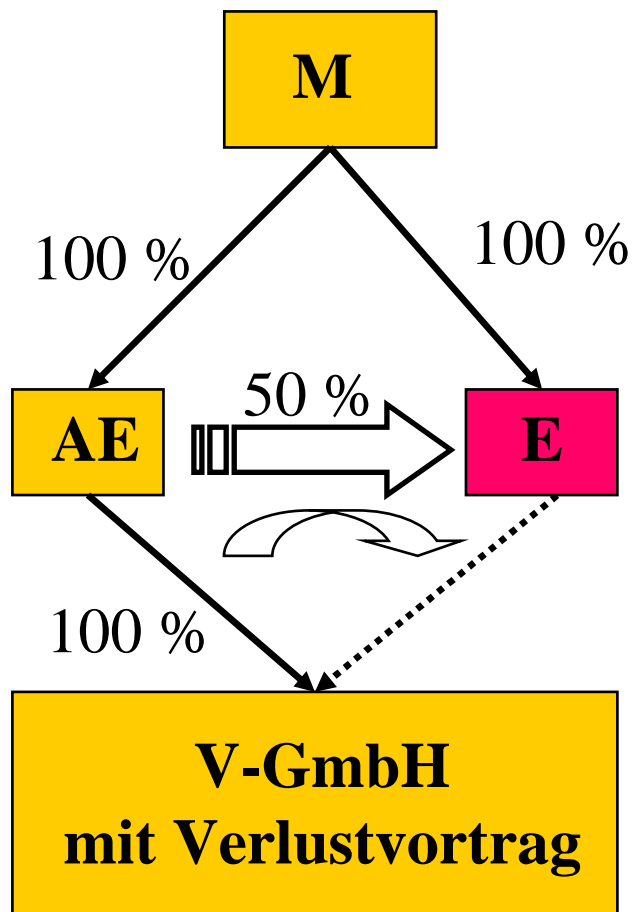


Lösung ohne Sonderregelung:
kein schädli. Beteiligungserwerb:
→ nicht mehr als 25 % an einen Erwerber
→ E1 – E4 nicht Nahestehende

Lösung gem. Satz 3:
schädlicher Beteiligungserwerb:
→ E1 – E4 sind Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen (Indiz: gemeinsame Beherrschung -lt. Begr. FzA)

Sie führen gleichartiges Vermögen zu oder z.B. gesonderte Teilbetriebe mit besonderen Gewinnverteilungsabreden

Mantelkauf – keine Konzernbetrachtung



Lösung:

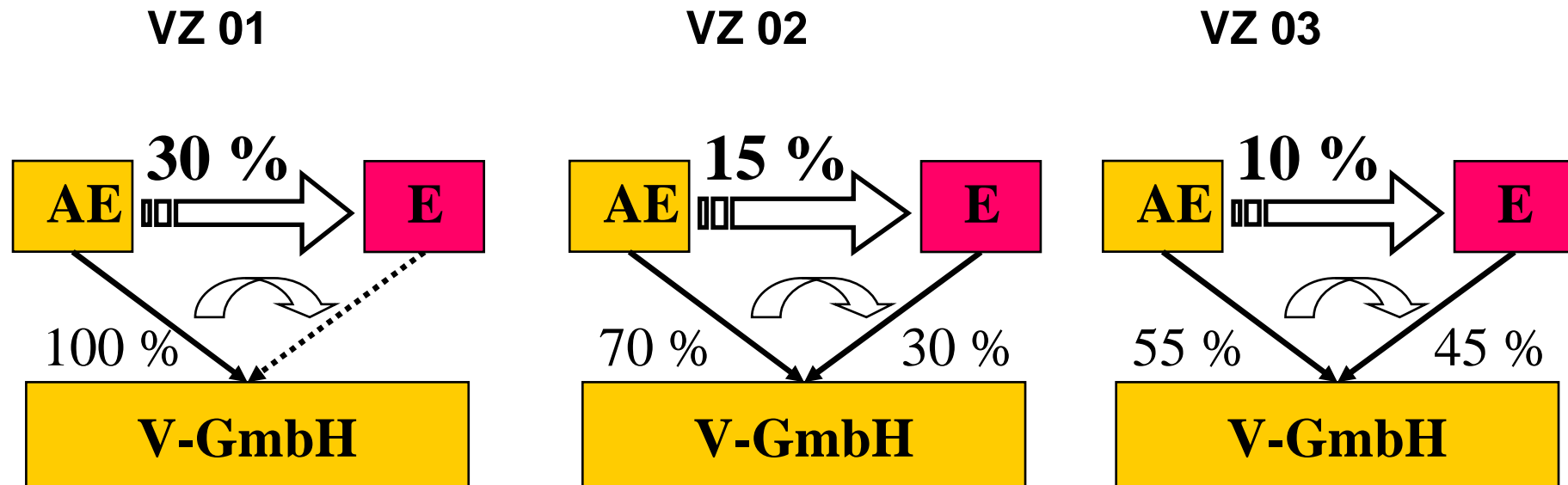
➤ V-GmbH verliert 50 % ihres Verlustvortrages

→ **Unmittelbarer** Anteilseignerwechsel ist **auch** dann **schädlich**, wenn er **mittelbar zu keiner Veränderung** der Beteiligungsquote führt

→ lt. RegBegr. **keine Konzernbetrachtung !**

Wie bisher BFH v. 20.08.2003, I R 81/02, BStBl. II 2004, 614

Mantelkauf - gestreckter Anteilserwerb



Sachverhalt:

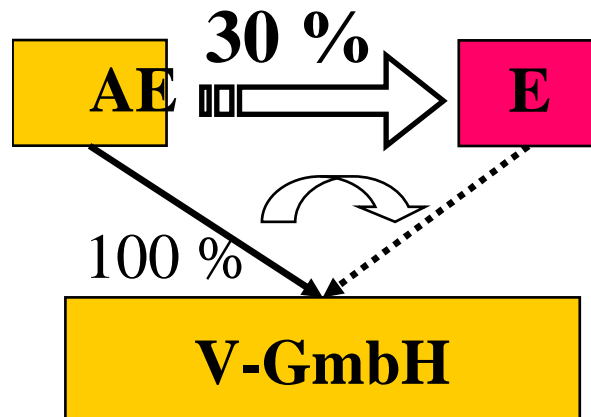
AE überträgt zunächst 30 % in 01 (danach Quote E: 30 %)

AE überträgt weitere 15 % in 02 (danach Quote E: 45 %)

AE überträgt weitere 10 % in 03 (danach Quote E: 55 %)

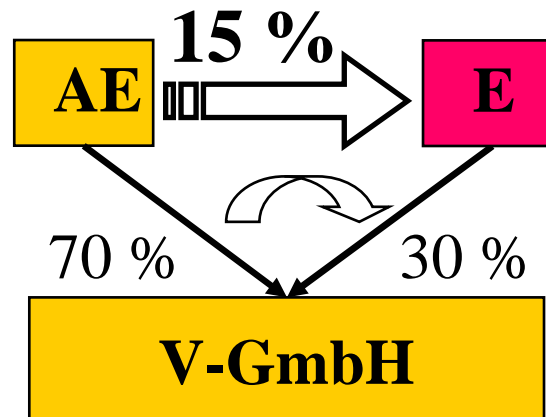
Mantelkauf - gestreckter Anteilserwerb

VZ 01



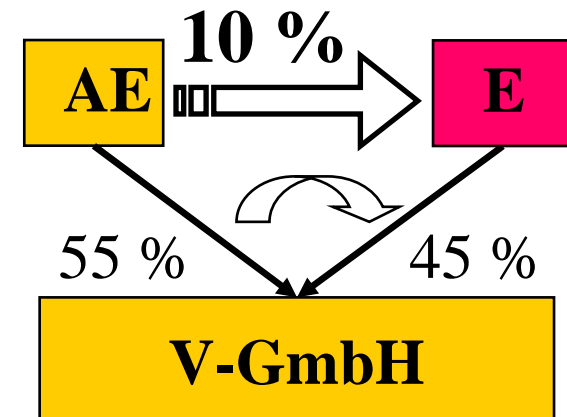
**Quotaler Verlust-
untergang 30 %**

VZ 02



*lt. Begr. RegE: Ohne
Folgen, obwohl
innerhalb 5 Jahren Σ
45 %, neuer 5-Jah-
reszeitraum beginnt*

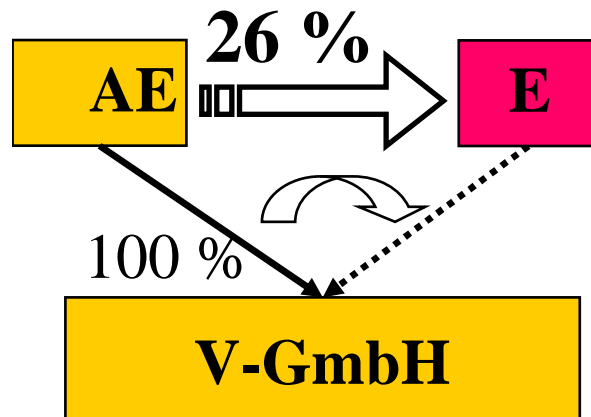
VZ 03



*lt. Begr. RegE:
Totaler Verlust-
untergang ! innerhalb
5 J Σ 55 %*

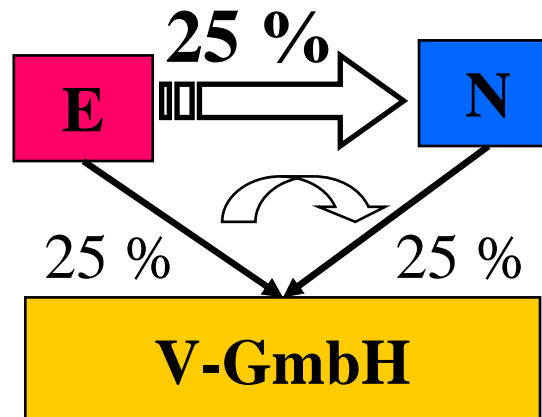
Mantelkauf – Übertragung des nämlichen Anteils

VZ 01



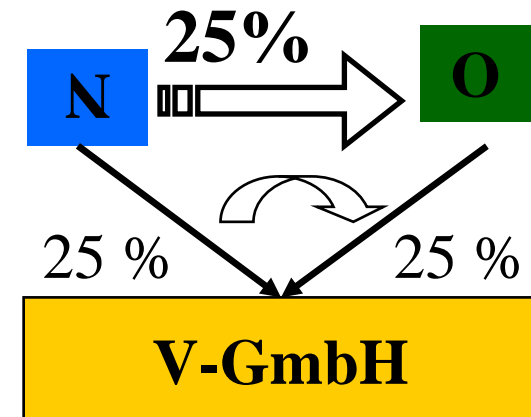
**Quotaler
Verlustuntergang** in
Höhe von 26%

VZ 02



Ohne Folgen, neuer
5-Jahreszeitraum
beginnt

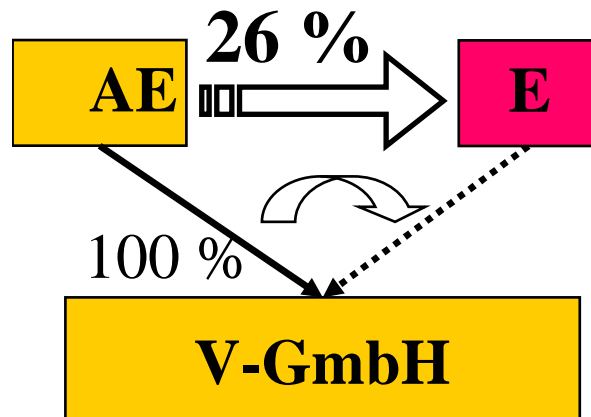
VZ 07



Ohne Folgen, neuer 5-
Jahreszeitraum beginnt

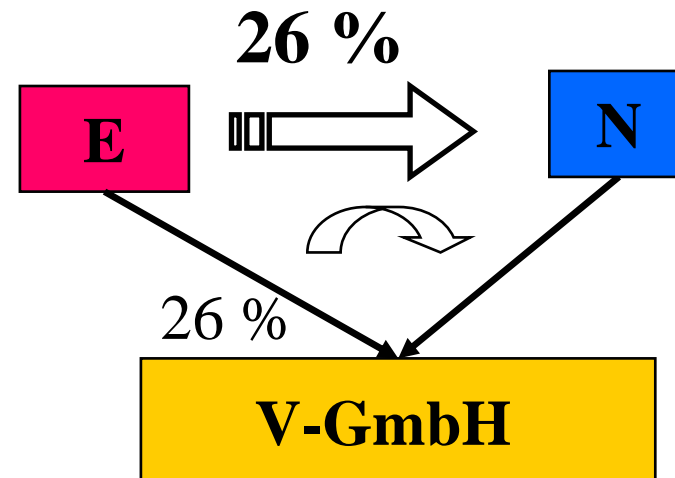
Mantelkauf – Übertragung des nämlichen Anteils

VZ 01



**Quotaler
Verlustuntergang** in
Höhe von 26%

VZ 03



**Wieder quotaler
Verlustuntergang,**
neuer 5-Jahreszeitraum
beginnt

Mantelkauf – Erwerbsfälle

- Veräußerung → schädlich
- Kapitalerhöhung → schädlich
- Verschmelzung auf Verlustgesellschaft → schädlich
- Einbringung gem. § 20 UmwStG → schädlich
- Erwerb, Einziehung eigener Anteile → schädlich
- Schenkung → schädlich
- Erbfall, Erbauseinandersetzung → nicht schädlich
- Vorweggenommene Erbfolge → schädlich

Mantelkauf – „Nicht genutzte Verluste“

- § 10d Verlustvortrag, der auf den Schluss des VZ festgestellt wurde, der der *ersten* schädlichen Anteilsübertragung vorangeht
- und laufender Verlust im VZ bis zur schädlichen Anteilsübertragung
- Nicht jedoch: Verlust nach schädlicher Anteilsübertragung

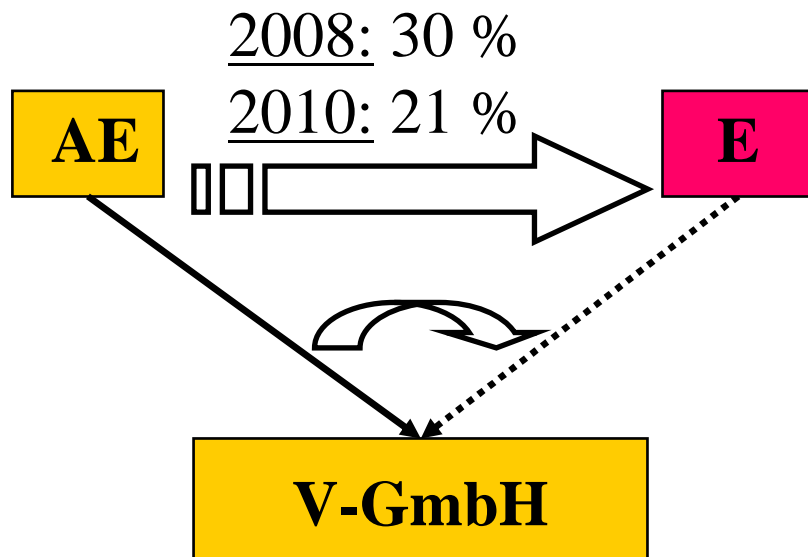
auch:

- Gewerbeverlust: s. § 10a Satz 8 GewStG
- Zinsvortrag § 4h EStG i.V.m. § 8a Abs. 1 S. 3 KStG (über § 7 GewStG auch für GewSt), aber nicht laufenden Zinsaufwand des Jahres
- *Verlust nach § 15a, § 15b, § 2a EStG etc. („negative Einkünfte“)*
- Nicht: § 10a-Verluste nachgeschalteter Personengesellschaften

Organschaft

- Noch nicht zugerechnetes negatives Organeinkommen des laufenden Jahres eigenständig § 8c (mittelbarer Anteilserwerb)

Mantelkauf – Totaler Verlustuntergang



2007: VV 1 Mio. €
2008: Gewinn 0
2009: Gewinn 500 T€

Lösung:

- **2008: quotaler Verlustuntergang**; Verlustvortrag 1 Mio € \cdot 300 T€ = 700 T€
- **2009: Verlustausgleich** 500 T€ (Vortrag 200 T€)
- **2010: totaler Verlustuntergang** - (mehr als 50 % in 5 Jahren)
Verlustvortrag 0 €

Mantelkauf – Anwendungsregeln

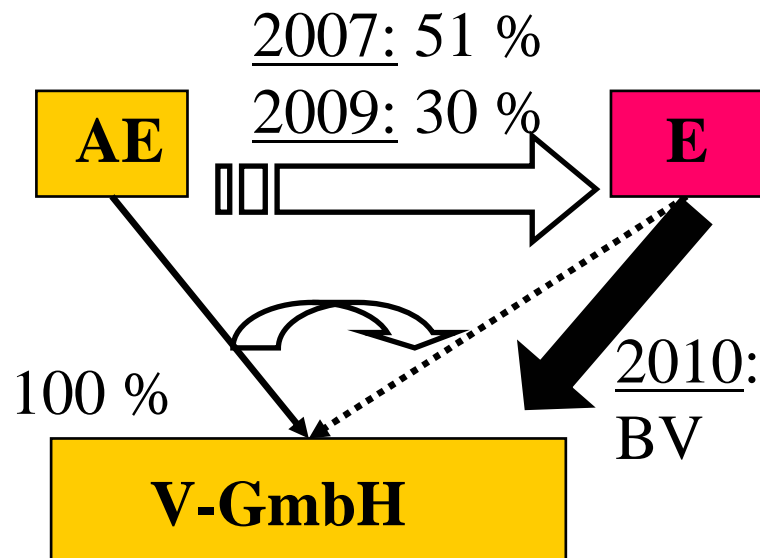
§ 8 Abs. 4 KStG in der bisherigen Fassung ist

- neben § 8c KStG letztmals anzuwenden,
- wenn mehr 50 % der Anteile an einer KapGes
- innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden,
- der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und
- der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt.

§ 8c findet erstmals

- für den Veranlagungszeitraum 2008 und
- auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung

Mantelkauf – Auslaufen § 8 Abs. 4 KStG



| | |
|------|---|
| 2007 | schädl. Anteilseignerwechsel i.S.d. § 8 IV (1. TB-Merkmal erfüllt) |
| 2009 | schädl. Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c: Kürzung VV um 30% |
| 2010 | Verlust wirtschaftliche Identität gem. § 8 IV: vollst. Untergang VV ! |

Bei Zuführung BV in 2010:
sachlicher Zusammenhang zu dem Erwerb in 2007 gegeben

Mantelkauf - Ausblick

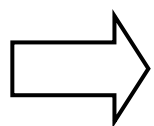
Eckpunkte MoRaKG, BT-Drs. 16/6311

- Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften
unterliegen einer besonderen steuerl. Behandlung
- Zielgesellschaften § 2 Abs. 3 WKBG

➤ Unmittelbarer Anteilserwerb

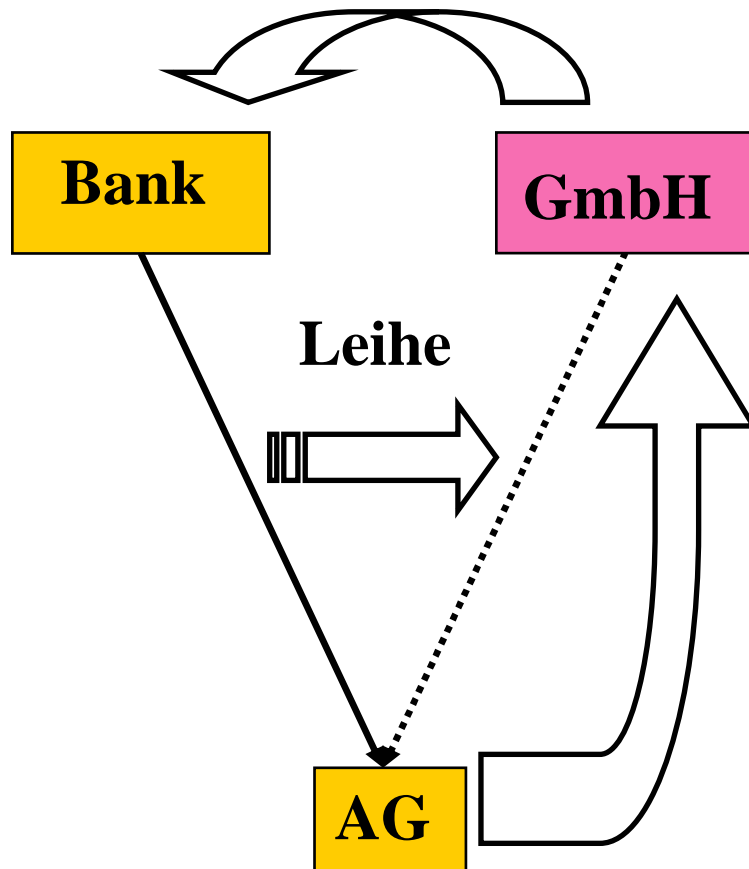
- × durch WKBG oder
- × durch Nicht-WKBG von WKBG wenn Haltezeit der WKBG
≥ 4 J. und EK-Grenzen eingehalten.

Kein Verlustuntergang



soweit steuerverstrickte stille Reserven bei ZG vorhanden
→ Verlustnutzung auf 5 Jahre gleichmäßig verteilt

Wertpapierleihe – Gestaltung



Beispiel:

- Bank verleiht Aktien aus ihrem Handelsbestand (§ 8b Abs. 7 stpfl.)
- an GmbH gegen Gebühr in Höhe etwa der Dividendeneinnahmen

Wirkung:

Dividende bei GmbH zu 95% steuerfrei,
Generierung von Aufwand bei der GmbH
in Gestalt der Gebühren

Wertpapierleihe - § 8b Abs. 10 S. 1 KStG

| Fall: Dividende 100, Leihgebühr/ Kompensationszahlung 110 | | Bisher | | Neu |
|--|------|--------|------|------|
| Gewinn § 4 EStG | | -10 | | -10 |
| § 8b Abs. 1 KStG | | -100 | | -100 |
| § 8b Abs. 5 KStG (i.V.m. Abs. 10 S. 3) | | +5 | | -- |
| § 8b Abs. 10 S. 1 KStG | | -- | | +110 |
| KSt-BMG | | -105 | | 0 |
| § 7 GewStG | | -105 | | 0 |
| § 8 Nr. 5 GewStG | +100 | | +100 | |
| | -5 | +95 | -100 | 0 |
| GewE | | -10 | | 0 |

Änderungen rund um die GewSt

- Änderung der Steuermesszahl
- Nichtabziehbarkeit als Betriebsausgabe, § 4 Abs. 5b EStG
- Hinzurechnungen § 8 Nr. 1 neu
- Kürzungen, u.a. § 9 Nr. 1 GewStG, § 9 Nr. 2a etc.
- § 35 EStG
- Anwendungsregelungen

GewSt - Steuermesszahl

Bisherige Steuermesszahlen

- für Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften

| | | |
|------------------------------|----|-----|
| für die ersten 12.000 Euro | -- | 1 % |
| für die weiteren 12.000 Euro | -- | 2 % |
| für die weiteren 12.000 Euro | -- | 3 % |
| für die weiteren 12.000 Euro | -- | 4 % |
| für alle weiteren Beträge | -- | 5 % |

- für andere Gewerbebetriebe (wie z.B. KapitalGes, BgA)

| | | |
|----------|----|-----|
| generell | -- | 5 % |
|----------|----|-----|

Zukünftige Steuermesszahl gem. § 11 Abs. 2 GewStG

einheitlich für **alle Gewerbebetriebe** -- **3,5 %**

Freibetrag für Personenunternehmen bleibt erhalten !

GewSt - Ermittlung

| bisher | künftig |
|---|---------------------------------|
| $\frac{\text{Messzahl} \times \text{Hebesatz}}{1 + \text{Messzahl} \times \text{Hebesatz}}$ | $3,5 \% \times \text{Hebesatz}$ |

Beispielrechnung Gewerbesteuerbelastung (KapitalGes.)

| Hebesatz | bisher | künftig |
|----------|---------|---------|
| 400 % | 16,67 % | 14,00 % |
| 410 % | 17,1 % | 14,35 % |
| 420 % | 17,36 % | 14,70 % |
| 450 % | 18,37 % | 15,75 % |

GewSt - Hinzurechnungen

Die **bisherigen** Hinzurechnungstatbestände

- Nr. 1 Dauerschuldzinsen
- Nr. 2 Renten und dauernden Lasten
- Nr. 3 Gewinnanteile stiller Gesellschafter
- Nr. 7 50 % Miet- u. Pachtzinsen der mobilen Wirtschaftsgüter des AnIV

werden **zusammengefasst und modifiziert** in

§ 8 Nr. 1 Buchstaben a) - f) GewStG geregelt. § 9 Nr. 4 GewSt entfällt.

In den Fällen der Nrn. 2, 3 und 7 bisher keine Hinzurechnung, soweit Beträge beim Empfänger der GewSt unterlagen. Diese der Vermeidung von Doppelbelastungen dienenden Klauseln entfallen wegen Eurowings zugunsten von verringerten Hinzurechnungsprozentsätzen und eines Hinzurechnungs-Freibetrags.

[→ § 19 GewStDV bleibt erhalten!]

GewSt – Hinzurechnungen § 8 Nr. 1 neu

Hinzuzurechnen sind **25 %**

der **Summe** aus:

- a) **Schuldzinsen** (kurz- und langfristig) u.ä.
- b) **Renten und dauernden Lasten**
- c) **Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters**

[typisierten Zinsanteilen in Abgrenzung zum Wertverzehr:]

- d) **20 %** der Miet- u. Pachtzinsen für **mobile WG**
- e) **65 %** der Miet- und Pachtzinsen für **Immobilien**
- f) **25 % Lizenzen** und **Konzessionsgebühren**

soweit Summe (= \sum a. bis f.) **100.000 € übersteigt (Freibetrag).**

Wie bisher Mieten/Pachten nur, soweit kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters/Pächters und wenn es Anlagevermögen wäre.

Außerhalb Organschaft ggf. Doppelbelastung

GewSt – Hinzurechnungen § 8 Nr. 1 neu

| Beispiel | BA | KSt | % | GewSt |
|----------------------------|-----|-----|------|-----------|
| Leasingraten | 100 | 100 | 20% | 20 |
| Mieten Ladenlokal | 200 | 200 | 65% | 130 |
| Zinsen (630 § 4h EStG) | 700 | 70 | 100% | 70 |
| Summe | | | | 220 |
| Freibetrag | | | | -100 |
| Rest | | | | 120 |
| davon 25% § 8 Nr. 1 GewStG | | | | 30 |

Gewerbsteuer – Einzelfragen zur Hinzurechnung

- Gemischte Verträgen (z.B. Leasing): Aufteilung der Leistungsbestandteile
- Durchlaufender Kredit (z.B. im Rahmen der Finanzierung im Konzern): keine Hinzurechnung
- Diskontbeträge, Abschläge aus Forfaitierung, Rabatte → Hinzurechnung
- Stiller Gesellschafter: Verlustanteile mindern Hinzurechnung
- Überlassung Firmenwert → Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 e (65% !)
- „Öffentliche“ Rechte (Konzessionen etc.) → Hinzurechnung?

GewSt – Kürzungen § 9

In den Kürzungstatbeständen

- Nr. 2a Gewinne aus Anteilen an inl. KapGes.‘en
- Nr. 7 Gewinne aus ausländ. Schachtelbeteilig.
- Nr. 8 Schachtelbet. nach DBA GewSt-befreit

werden die Schachtel**eteiligungsgrenzen von 10 % auf 15 %** erhöht

→ Nr. 7 vorbehaltlich MTRL

→ Nr. 8 nur soweit nicht niedrigere Quote nach DBA

§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG nicht wenn grundsteuerbefreit.

§ 9 Nr. 4 (beim Mieter/Pächter zugerechnete Pächterträge) entfällt.

GewSt – Anrechnung - § 35 EStG

§ 35 EStG

- Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich, soweit sie auf **gewerbliche Einkünfte** entfällt,
- um das **3,8fache** des festgesetzten **Steuermessbetrags** (Gewerbesteuer-Messbetrag).
- Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags ist **auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt !**
- Beschränkung der Ermäßigung auf Relation pos. gewerbl. Einkünfte zu der Summe aller pos. Einkünfte (JStG 2008)

Die Erhöhung des Anrechnungsfaktors war infolge der Streichung des BA-Abzugs der GewSt notwendig.

*Beispiel: Einzelunternehmer U hat Gewerbeertrag 50 T€, der Messbetrag ist mithin $50 \text{ T€} * 3,5\% = 1.750 \text{ €}$, bei einem Hebesatz von 370% entstehen 6.475 € GewSt.*

Eine Anrechnung nach § 35 EStG mit dem 3,8 fachen von 1.750 € würde zu einer Überentlastung führen (6.650 €). Anrechenbar sind daher nur 6.475 €.

GewSt - Anwendung

Gemäß § 36 Absätze 5a und 9a GewStG sind die Neuregelungen (**Steuermessbetrag und Hinzurechnungen**) erstmals für den **Erhebungszeitraum 2008** anzuwenden.

Gemäß § 52 Abs. 1 und Abs. 50a Satz 2 EStG ist § 35 EStG n.F. erstmals für den **Veranlagungszeitraum 2008** anzuwenden.

Gemäß § 52 Abs. 12 S. 7 EStG ist § 4 Abs. 5b (**Abzugsverbot** für GewSt als Betriebsausgabe) erstmals für die GewSt für nach dem 31.12.2007 endende Erhebungszeiträume anzuwenden.

Entwicklung Steuersätze

| | 2007 | 2008 | 2009 ff | |
|--------------------------------|--------|--------|---------|-------|
| Kapitalgesellschaft | | | | |
| KSt | 25% | 15% | 15% | |
| SolZ | 5,5% | 5,5% | 5,5% | |
| GewStMz | 5% | 3,5% | 3,5% | |
| GewSt = BA? | Ja | Nein | Nein | |
| Gesellschafter | HEV | HEV | TEV | AbgSt |
| Dividende steuerpflichtig | 50% | 50% | 60% | 100% |
| Steuersatz (jeweils + SolZ) | Indiv. | Indiv. | Indiv. | 25% |
| Beteiligungsaufwand abziehbar? | 50% | 50% | 60% | Nein |

Teileinkünfteverfahren - Gegenstand

Teileinkünfteverfahren gilt für

- Dividendeneinkünfte, die gemäß der Subsidiaritätsklausel des § 20 Abs. 8 EStG zu anderen Einkunftsarten (§§ 13, 15, 18, 21 EStG) gehören;
- Veräußerungsgewinne bzgl. Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG oder im Betriebsvermögen;
- vergleichbare Einkünfte soweit die Subsidiaritätsklausel greift;

nicht für Veräußerungsgewinne aus privatem Streubesitz

- bei Anschaffung vor 2009: HEV § 23 EStG
- bei Anschaffung ab 2009: AbgSt

Teileinkünfteverfahren - Steuerbelastung

| | 2007 | 2009 | |
|------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Anteil im | | PrivatV | BetriebsV |
| Gewinn | 100,00 € | 100,00 € | 100,00 € |
| Steuern KapGes | ./ 38,65 € | ./ 29,83 € | ./ 29,83 € |
| Nettodividende | 61,35 € | 70,17 € | 70,17 € |
| davon stpfl. | 50 % | 100 % | 60 % |
| BMG | 30,68 € | 70,17 € | 42,10 € |
| Steuersatz indiv. | 42 % + SolZ | 25 % + SolZ | 45 % + SolZ |
| Steuern | 13,59 € | 18,51 € | 19,99 € |
| Gesamtbelastung | 52,24 € | 48,34 € | 49,82 € |

Teileinkünfteverfahren - Anwendung

Gem. § 52a Abs. 3 EStG ist das Teileinkünfteverfahren erstmals ab **Veranlagungszeitraum 2009** anzuwenden.

*Die Regelungen zur **Abgeltungssteuer** sind grundsätzlich erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die **nach dem 31.12.2008 zufließen**, soweit sich aus der besonderen Anwendungs- und Übergangsregelung **§ 52a EStG** nichts anderes ergibt.*

*Vor dem 1.1.2009 erworbene Beteiligungen und Anteile können grds. nach einer Behaltefrist von 1 Jahr weiterhin steuerfrei veräußert werden. Ausnahme nach **JStG 2008**: Anteile an Spezialfonds, die nach dem 9.11.2007 und vor dem 1.1.2009 erworben worden sind*

GWG § 6 Abs. 2 und 2a EStG

- Sofortabzug mit Anschaffungskosten bis 150 €
- für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 150 € und 1000 € erfolgt Bildung eines Sammelpostens
- Abschreibungsdauer Sammelposten 5 Jahre, keine Teilwertabschreibung möglich
- keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Investitionsabzugsbetrag § 7g EStG

- Größenmerkmal: Grenze für Betriebsvermögen 235 T€, keine Konzernklausel
- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft
Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert in Höhe von 125.000 €
- Einnahme-Überschussrechnung: 100 T€ Gewinn
- Investitionsabzugsbetrag iHv 40% der Anschaffungs-/Herstellungskosten (außerbilanziell)
- Anschaffung/Herstellung:
 - außerbilanzielle Hinzurechnung des Abzugsbetrag
 - Kürzung der AK/HK i.H. 40%, höchstens i.H. des Abzugsbetrags
 - Sonderabschreibung iHv 20%, § 7 g Abs. 5 EStG

Thesaurierungsbegünstigung

- Tarifregelung (§ 34a EStG) auf Antrag für Einzelunternehmer oder Mitunternehmer
- Begünstigungsfähiger Gewinn
 - Steuerfreie Gewinne des laufenden Jahres können unschädlich entnommen werden
 - Thesaurierte steuerfreie Gewinne früherer Jahre nur nachrangig in der „Verwendungsreihenfolge“
 - Nichtabziehbare Aufwendungen sind verausgabt und daher nicht begünstigungsfähig, z.B. GewSt
- Nachversteuerung bei Überentnahme
- Sonderfälle: Übertragung/Überführung von Wirtschaftsgütern
- Veräußerung oder Einbringung Mitunternehmeranteil

Thesaurierungsbegünstigung – Literaturbsp.

| | |
|---|--------|
| Steuerlicher Gewinn | 100,00 |
| GewSt, HS 400% | 14,00 |
| Entnommener Gewinn (ESt + GewSt + SolZ) | 36,16 |
| Nicht entnommener Gewinn | 63,84 |
| ESt gem. § 34a EStG n.F. 28,25% | 18,03 |
| ESt auf entnommenen Gewinn, 45% | 16,27 |
| ESt gesamt | 34,31 |
| GewSt-Anrechnung § 35 EStG, Faktor 3,8 | -13,30 |
| Verbleibende ESt | 21,01 |
| Darauf SolZ 5,5% | 1,16 |
| Steuern gesamt | 36,16 |

Thesaurierungsbegünstigung – Literaturbsp.

| | |
|---------------------------------------|--------------|
| Entnahme im nachfolgenden WJ | 63,83 |
| Schon besteuert mit | 18,03 |
| Und SolZ darauf | 0,99 |
| „Nachversteuerungspflichtiger Betrag“ | 44,81 |
| Nachversteuerung ESt 25% | 11,20 |
| Nachversteuerung SolZ 5,5% | 0,62 |
| | |
| Steuern insgesamt | 47,99 |

Thesaurierungsbegünstigung – offene Fragen

- Nachversteuerung iSd § 34a Abs. 6 EStG: auch in Fällen der Teilbetriebsveräußerung, Einbringung eines Teilbetriebs oder Teils einen MU-Anteils?
- Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Betriebs:
Einbeziehung der Betriebsstättengewinne?
Unterscheidung danach, ob Anrechnungsmethode oder Freistellungsmethode?
Auswirkung der Überführung eines Wirtschaftsguts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG?

Thesaurierungsbegünstigung – offene Fragen

- Inländische Betriebsstätte eines ausländischen Betriebs:
Beschränkung des Wahlrechts auf die inländische Betriebsstätte? Überführung eines Wirtschaftsguts aus ausländischem Stammhaus in die inländische Betriebsstätte als Einlage und vice versa als Entnahme? Gleichbehandlung mit Inlandssachverhalten?

Außensteuerrecht - § 1 AStG

- Grundnorm § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG weitgehend unverändert, Fremdvergleichsgrundsatz
- Satz 2: hypothetischer Fremdvergleich, beiderseits vollständige Information, Satz 3: Weitergehende Berichtigung i.V.m. zur vGA etc.
- Definition Verrechnungspreismethoden, § 1 Abs. 3 Satz 1 – 8 AStG; Eingrenzung der Bandbreite abweichend von BFH v. 17.10.01
- Verrechnungspreise bei „Funktionsverlagerungen“, § 1 Abs. 3 Satz 9 f AStG, „Transferpaket“
- Preisanpassungsklausel, § 1 Abs. 3 Satz 11 f AStG
- Anwendung § 21 Abs. 15 AStG: ab VZ 2008
- Ermächtigung BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung → Entwurf vom 4.06.2007, Problem „Funktionsverdoppelung“
- Änderungen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung,
- Änderungen § 90 Abs. 3, § 162 Abs. 3 Satz 3 AO

JStG 2008, Ausblick

- Körperschaftsteuer
 - Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 KStG)
 - Besteuerung der EK 02-Bestände
 - Organschaftlicher Ausgleichsposten
- Gewerbesteuer
 - 65% statt 75% der Miet- und Pachtzinsen als hinzuzurechnende Finanzierungsanteile
 - keine ununterbrochene Beteiligung iHv 10% nach der MTR
- Abgeltungssteuer
 - Normalbesteuerung bei back-to-back-Finanzierungen, wenn Kapitalanlage und Kapitalüberlassung auf einheitlichem Plan beruhen; kein Unterschied zwischen Einbanken- und Doppelbankenfall
 - Option zur Normalbesteuerung bei mindestens 25%-iger Beteiligung an Kapitalgesellschaft oder bei mindestens 1%-iger Beteiligung und berufliche Tätigkeit für Kapitalgesellschaft

- Ausblick:
 - Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen
 - Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
 - Vorschlag der EU-Kommission für eine einheitliche und konsolidierte Bemessungsgrundlage

Vielen Dank für Ihr Interesse