

Unternehmensteuerreformgesetz 2008

von Prof. Dr. Thomas Rödder, Bonn

Unternehmensteuerreformgesetz 2008

Von Prof. Dr. Thomas Rödter, Bonn*

1. Ertragsteuersatz für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter
 - 1.1 Neue tarifäre Rahmenbedingungen
 - 1.2 Resultierende Ertragsteuerbelastungen und Wirkungen
 - 1.3 Erstmalige Anwendung
2. Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen
 - 2.1 Ertragsteuerbelastung ohne Thesaurierungsbegünstigung
 - 2.2 Wirkungsweise der Thesaurierungsbegünstigung und resultierende Ertragsteuerbelastungen
 - 2.3 Erstmalige Anwendung
 - 2.4 Rechtsformvergleich
3. Zinsschranke
 - 3.1 Ausgangspunkt
 - 3.2 Zinsschranken-Grundregel
 - 3.3 Rechtsfolge und Wirkungen der Zinsschranke
 - 3.4 Zinsvortrag
 - 3.5 Ausnahmen von der Zinsschranke
 - 3.6 Zinsschranken-Prüfungsschemata
 - 3.7 Erstmalige Anwendung
4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen
 - 4.1 Inhalt und Wirkungen der Neuregelung
 - 4.2 Erstmalige Anwendung
5. Neuregelung betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Anteilseignerwechseln
 - 5.1 Ausgangspunkt
 - 5.2 Inhalt und Wirkungen der Neuregelung
 - 5.3 Erstmalige Anwendung
6. Verrechnungspreise/Funktionsverlagerung
 - 6.1 Allgemeine Fremdvergleichsbestimmungen
 - 6.2 Funktionsverlagerung
 - 6.3 Anpassungsklausel
 - 6.4 Erstmalige Anwendung
7. Abgeltungssteuer
 - 7.1 Grundkonzept und Wirkungen der Neuregelung
 - 7.2 Erfasste Kapitaleinkünfte
 - 7.3 Werbungskostenabzug und Verlustberücksichtigung
 - 7.4 Erhebung und Ausnahmen
 - 7.5 Erstmalige Anwendung
8. Weitere Änderungen des Unternehmensteuerrechts

Am 14. August ist mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008¹ ein Gesetz in Kraft getreten, das die Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung gravierend verändert. In dem nachstehenden Beitrag wird versucht, die wesentlichen Gesetzesänderungen und deren Bedeutung zusammengefasst praxisorientiert darzustellen.

* Prof. Dr. Thomas Rödter, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Partner von Flick Gocke Schaumburg.

1 BGBl I 2007, 1912.

1. Ertragsteuersatz für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

1.1 Neue tarifäre Rahmenbedingungen

Kernstück der Unternehmensteuerreform 2008 ist eine deutliche Steuersatzabsenkung² für den thesaurierten Gewinn von Kapitalgesellschaften³. Sie kommt in der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 %⁴ (bei unverändertem SolZ) und der Gewerbesteuermesszahl auf 3,5 % (bei Aberkennung der Betriebsausgabeneigenschaft der Gewerbesteuer, s. § 4 Abs. 5a EStG n. F.)⁵ zum Ausdruck.

Außerdem wird das im Grundsatz beibehaltene Nachversteuerungskonzept bei Ausschüttung an natürliche Personen leicht modifiziert, weil für private Kapitalerträge eine 25%ige Abgeltungssteuer (zzgl. SolZ) eingeführt (§ 32d EStG n. F.) und für betriebliche Ausschüttungserträge natürlicher Personen das Halbeinkünfteverfahren zu einem 60%-Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG n. F.) verändert wird⁶. Bedeutsam ist, dass mit der für im Privatvermögen gehaltene Anteile an Kapitalgesellschaften vorgesehenen Abgeltungssteuer einhergeht, dass mit Dividenden zusammenhängende Werbungskosten steuerlich nicht mehr abzugsfähig sind (§ 20 Abs. 9 EStG n. F.). Dagegen funktioniert das für Anteile im Betriebsvermögen von Einkommensteuerpflichtigen vorgesehene 60%-Teileinkünfteverfahren im Grundsatz wie das bisherige Halbeinkünfteverfahren. Mit der Freistellung von 40 % der Dividendeneinnahmen korrespondiert, dass damit wirtschaftlich zusammenhängende Betriebsausgaben nur zu 60 % abzugsfähig sind (§ 3c Abs. 2 EStG n. F.).

Die körperschaftsteuerliche Dividendenfreistellung und die Erstreckung des Dividendenbesteuerungsregimes nicht nur auf Inlands-, sondern auch auf Auslandsdividenden bleiben dagegen unverändert. Unverändert bleibt auch, dass bei Ausschüttung an ausländische Gesellschafter zur deutschen Ertragsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft aus deutscher Sicht nur noch – ggf. – eine KapESt hinzutreten kann. Die reguläre KapESt auf Ausschüttungen (also vor Reduktionen aufgrund von DBA etc.) wird mit Wirkung für alle Kapitalerträge, die nach dem 31. 12. 2008 zufließen, von 20 % auf 25 % angehoben (§§ 43a Abs. 1, 52a Abs. 1 EStG n. F.).

Gewerbesteuerlich ist überdies auf Gesellschafterebene zu beachten, dass die auch über § 8 Nr. 5 GewStG relevante Schachtelprivileg-Beteiligungsgrenze von 10 % auf 15 % angehoben wird (§ 9 Nr. 2a Nr. 7 und Nr. 8 GewStG n. F.)⁷.

1.2 Resultierende Ertragsteuerbelastungen/Wirkungen

Die mit der Unternehmensteuerreform 2008 erfolgende Steuersatzsenkung ist im internationalen Wettbewerb als ein gutes und überfälliges Signal zu werten. Die nachfolgende Über-

2 S. dazu auch z. B. Herzig, DB 2007, 1541; Schiffers, GmbH-StB 2007, 243; ders., GmbHR 2007, 505; Schlotter/von Freeden, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007.

3 Auch Hinweis auf die Konzeption der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen. S. dazu zu 2.

4 § 23 Abs. 1 KStG n. F. S. auch die Folgeänderungen in § 16 KStG n. F. und §§ 44a Abs. 9, 50a Abs. 4 Sätze 4 u. 6 EStG n. F.

5 Gewerbesteuererstattungen sind korrespondierend keine (steuerpflichtigen) Betriebseinnahmen. Für „alte“ Gewerbesteuerzahlungen (auch aufgrund kommender Betriebsprüfungen) bleibt es bei der Abzugsfähigkeit.

6 Zur Abgeltungssteuer s. auch w. u. zu 7.

7 Vorbehaltlich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und – nach zutreffender Auffassung – niedrigerer Quoten in DBA.

sicht verdeutlicht, dass die Gesamtbelastung des „normalen“ im Inland steuerpflichtigen Gewinns einer Kapitalgesellschaft bei 400 % Hebesatz auf unter 30 % (und auch die Gesamtbelastung des thesaurierten und dann ausgeschütteten Gewinns moderat) reduziert wird⁸.

	Status Quo	Neu
Gesellschaftsebene		
Steuerl. Ergebnis	100,00	100,00
/. GewSt	16,67	14,00
/. KSt/SolZ	21,98	15,83
Verbleiben	61,35	70,17
Steuersatz in %	38,65	29,83
Gesellschafterebene		
Ausschüttung	61,35	70,17
/. steuerbefreiter Anteil	30,68	0,00
stpfl. Teil der Ausschüttung	30,68	70,17
/. ESt/SolZ	14,57	18,51 *
Verbleiben	46,78	51,66
Steuersatz in %	23,75	26,38
Steuersatz in % gesamt	53,22	48,34

*Eingreifen der Abgeltungssteuer unterstellt. Beim 60%-Teileinkünfteverfahren beläuft sich die Steuerbelastung auf 19,99 % (ESt-Satz 45 %).

Hinzuweisen ist darauf, dass dieser Schritt den deutschen Ertragsteuersatz für thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften nur auf das durchschnittliche Niveau der alten EU-Staaten bringt, nicht mehr, so dass mittelfristig weiterer Steuersatzsenkungsbedarf für thesaurierte Gewinne in Deutschland nicht unwahrscheinlich ist. Und auch die strukturellen Probleme, die aus der geplanten Maßnahme resultieren, sind offensichtlich.

Zu nennen ist vor allem der hohe Anteil der konzeptionell unveränderten Gewerbesteuer, der u. a. zu einer relativ gesteigerten Hebesatzreagibilität der Gesamtertragsteuerbelastung⁹ und zu Problemen bei der Anrechnung ausländischer Steuern sowie im Hinblick auf die Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung führt. Die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % müsste systemlogisch eigentlich auch die Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze i. S. der Hinzurechnungsbesteuerung von 25 % auf 15 % nach sich ziehen. Das aber würde bedeuten, dass sich der „Nachteil“ des regulären deutschen Besteuerungsniveaus gegenüber der Niedrigbesteuerungsgrenze durch die Unternehmensteuerreform 2008 gar nicht verringern würde, was das strukturelle Problem der Gewerbesteuer besonders deutlich macht. Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zieht diese Konsequenz wohl auch deshalb nicht und belässt es bei der Niedrigbesteuerungsgrenze von 25 %. Denkt man aber an die Parallelsituation der niedrigbesteuerten Personengesellschaft resp. Betriebsstätte im Ausland und den für diesen Fall in § 20 Abs. 2 AStG angeordneten *switch over* von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (ohne gewerbesteuerliche Erfassung der entsprechenden Einkünfte), so wird die Unhaltbarkeit dieser Vorgehensweise offensichtlich¹⁰. Die Unternehmensteuerreform 2008 wird zu einer zunehmenden Einschaltung niedrig besteueter ausländischer Personengesellschaften und Betriebsstätten führen.

8 Die Steuerbelastung auf Gesellschaftsebene wird sich bei 200 % Hebesatz auf 22,83 % (statt heute 33,07 %) und bei 600 % Hebesatz auf 36,83 % (statt heute 43,38 %) belaufen.

9 Hinweis auch auf die besondere Belastungssituation im Inland gewerbesteuerfreier Kapitalgesellschaften.

10 S. überdies zu § 20 Abs. 2 AStG auch die Schlussanträge v. 29. 3. 2007, i. S. EuGH, C-298-05, *Columbus Container Services*, IStR 2007, 299; S. auch EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, DStR 2006, 1686, sowie die Regelungen zu den §§ 7 ff. AStG im RegE eines JStG 2008.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die Summe aus Theaurierungs- und Ausschüttungsbelastung nicht mehr nennenswert über dem ESt-Spitzensatz unter Einbezug der sog. Reichensteuer liegt, was zu Verhaltensänderungen führen dürfte.

1.3 Erstmalige Anwendung

Die neue niedrige Theaurierungsbelastung gilt für den VZ 2008 (also ggf. schon für laufende abweichende Wirtschaftsjahre). Entsprechendes gilt für die neue gewerbesteuerliche Schachtelprivileggrenze (EZ 2008). Das neue Teileinkünfteverfahren gilt grundsätzlich ab VZ 2009 (§ 52a Abs. 3 u. 4 EStG n. F.). Zur erstmaligen Anwendung der Abgeltungssteuer s. 7.5.

2. Theaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen

Die Unternehmensteuerreform 2008 verfolgt auch das Ziel der Rechtsformneutralität. Dazu soll trotz grundsätzlich unveränderter Besteuerungskonzeption für Personenunternehmen die sog. Theaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen beitragen¹¹. Diese ist konzeptionell neu. Bislang wurde einkommensteuerartföhr nicht zwischen Theaurierung und Ausschüttung differenziert¹².

2.1 Ertragsteuerbelastung ohne Theaurierungsbegünstigung

Gewinne aus der eigenen gewerblichen Tätigkeit im Inland unterliegen auf Ebene der Personengesellschaft unverändert der Gewerbesteuer (wobei die GewSt – wie erwähnt – nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und die Steuermesszahl für den Gewbeertrag einheitlich 3,5 % beträgt). Für die ESt gilt weiterhin das Transparenzprinzip, so dass diese auf Ebene der Mitunternehmer anfällt. Der ESt-Tarif ist grundsätzlich unverändert progressiv. Ab VZ 2008 gilt dabei der Spitzensteuersatz von 45 % (sog. „Reichensteuer“) auch für gewerbliche Einkünfte. Die Anrechnung der GewSt auf die ESt wird auf das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrages erhöht, allerdings der Höhe nach auf die tatsächliche GewSt-Zahlung begrenzt (§ 35 EStG n. F.)¹³.

Bei Versteuerung ohne Inanspruchnahme der Theaurierungsbegünstigung ergibt sich bei einer Personenunternehmung bei 400 % Hebesatz eine Steuerbelastung von 47,44 %¹⁴.

steuerl. Gewinn		100
GewSt		14,00
ESt	45 %	45,00
GewSt-Anrechnung		- 13,30
Verbleibende ESt		31,70
SolZ	5,50 %	1,74
ESt + SolZ		33,44
Steuern gesamt		47,44

11 S. dazu auch z. B. Cordes, WPg 2007, 526; Dörfner/Graf/Reichl, DStR 2007, 645; Förster, DB 2007, 760; Herzig/Lochmann, DB 2007, 1037; Hey, DStR 2007, 925; Kleineidam/Liebchen, DB 2007, 409; Rogall, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; Schiffers, GmbHR 2007, 841; Thiel/Sternner, DB 2007, 1099.

12 Bislang belief sich unter Einbezug der pauschalierten GewSt-Anrechnung die Gesamtbelastung bei einem ESt-Spitzensatz von 42 % idealiter auf 45,68 % (Hebesatz von 400 %) bzw. 40,74 % (Hebesatz von 200 %) bzw. 49,87 % (Hebesatz von 600 %).

13 Das weiter bestehende und noch verstärkte Risiko von Anrechnungsüberhängen wird nachstehend nicht weiter problematisiert. Auch bei partieller Inanspruchnahme der Theaurierungsbegünstigung dürfte auch künftig ein einheitlicher Ermäßigungshöchstbetrag i. S. des § 35 EStG zu berechnen sein.

14 Bei 200 % Hebesatz beläuft sich die Belastung auf 47,09 %, bei 600 % Hebesatz auf 54,44 %.

2.2 Wirkungsweise der Thesaurierungsbegünstigung und resultierende Ertragsteuerbelastungen

Grundregel und „ideale“ Thesaurierungsbelastung

Für nicht entnommene Gewinne kommt auf Antrag ein ermäßigter starrer Einkommensteuersatz i. H. von 28,25 % zzgl. SolZ zum Tragen, um Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen in der Steuerbelastung weitgehend aneinander anzunähern (sog. Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG n. F.)¹⁵. Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG n. F. ist eine tarifäre Begünstigung für Einkommensteuerpflichtige¹⁶. Danach ist auf Antrag die Einkommensteuer ganz oder teilweise mit 28,25 % zu berechnen, soweit im zVE nicht entnommene Gewinne aus den Gewinneinkunftsarten enthalten sind¹⁷. Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist vorausgesetzt. Der – bis zur Unanfechtbarkeit des ESt-Bescheids rücknehmbare – Antrag ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden VZ gesondert beim ESt-FA zu stellen¹⁸. § 34a EStG n. F. gilt nicht für ESt-Vorauszahlungszwecke (§ 37 Abs. 3 Satz 6 EStG n. F.).

Bei mehrstufigen Mitunternehmerschaften ist es denkbar, jeden Mitunternehmeranteil aus Sicht des ESt-Pflichtigen für Zwecke des § 34a EStG n. F. gesondert zu betrachten. Es ist aber wohl sachgerechter, insoweit nur auf die Oberpersonengesellschaft abzustellen und in den Gewinnanteil aus dieser den Gewinnanteil aus der Unterpersonengesellschaft einfließen zu lassen. Entsprechendes gilt für einem Einzelunternehmen zugeordnete Mitunternehmeranteile. Schwestermitunternehmerschaften sind dagegen in jedem Fall separat zu betrachten.

Auf den ersten Blick ergibt sich danach bei Vollthesaurierung (und 400 % Hebesatz) folgende Thesaurierungsbelastung (s. allerdings die wichtigen Modifikationen sogleich):

steuerl. Gewinn		100
GewSt		14,00
Entnommener Gewinn		0,00
Nicht entnommener Gewinn		100,00
ESt gem. § 34a EStG n. F.	28,25 %	28,25
ESt auf entnommenen Gewinn	45 %	0,00
Summe ESt		28,25
GewSt-Anrechnung		- 13,30
Verbleibende ESt		14,95
SolZ	5,50 %	0,82
ESt + SolZ		15,77
Steuern gesamt		29,77

Präzisierung der Grundregel und „realistische“ Thesaurierungsbelastung bei Steuerentnahmen

Nach § 34a Abs. 2 EStG n. F. ist der „nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres“. Der auf Antrag in einem VZ mit dem besonderen ESt-Satz besteuerte nicht entnommene Gewinn wird als „Begünstigungsbetrag“ bezeichnet¹⁹. Sind die Entnahmen nicht größer als

die Einlagen, kann der gesamte Gewinn ermäßigt besteuert werden. In Höhe des Überschusses der Entnahmen über die Einlagen unterliegt der Gewinn dagegen der regulären ESt.

Aufgrund des Abstellens auf den steuerbilanziellen Gewinn gehören außerbilanzielle Hinzurechnungen nicht zum möglichen Begünstigungsbetrag. Steuerfrei gestellte Gewinnbestandteile gehören ebenfalls nicht dazu, weil sie nicht im zVE enthalten sind. Unklar ist, ob auch Einkommenszurechnungen aus Organisationsgesellschaften zum nicht entnommenen Gewinn zählen können. Bei Mitunternehmerschaften ermittelt sich der steuerbilanzielle Gewinn(anteil) unter Einbezug von Sonder- und Ergänzungsbilanzen. Gewinnanteile aus Unterpersonengesellschaften gehen nach der Spiegelbildmethode in das steuerbilanzielle Ergebnis der Oberpersonengesellschaft ein (was auch dafür spricht, sie für Zwecke des § 34a EStG n. F. zusammengefasst zu betrachten, s. o.).

Entnahmen sind nach dem üblichen ertragsteuerlichen Verständnis zu ermitteln. Bei Mitunternehmerschaften kommt es nach zutreffendem Verständnis darauf an, ob das mitunternehmerische Betriebsvermögen verlassen wird (nicht bei bloßer Gutschrift auf Gesellschafterdarlehenskonto). Einlagen sind ebenfalls nach dem üblichen ertragsteuerlichen Verständnis zu ermitteln. Bei Mitunternehmerschaften kommt es auf die von außen erfolgende Zufuhr in das mitunternehmerische Betriebsvermögen an. Vermögenstransfers zwischen der Ober- und der Unterpersonengesellschaft bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaften sollten bei sachgerechtem Verständnis i. S. des § 34a EStG nicht als Entnahmen und Einlagen zu werten sein.

Nach der Gesetzesbegründung soll die auf Ebene der Personenunternehmung anfallende GewSt (ebenso wie andere nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) nicht zum nicht entnommenen Gewinn i. S. von § 34a Abs. 2 EStG n. F. gehören, weil sie nicht entnahmefähig ist²⁰. Der Thesaurierungssteuersatz erhöht sich damit grundsätzlich um die auf die GewSt entfallende ESt. Bei 400 % Hebesatz ergibt sich danach eine Thesaurierungsbelastung i. H. von 32,25 %. Wird überdies derjenige Betrag entnommen, der zur Entrichtung von ESt und SolZ notwendig ist, dann ergibt sich bei 400 % Hebesatz grundsätzlich eine Thesaurierungsbelastung i. H. von 36,16 %.

steuerl. Gewinn		100
GewSt		14,00
Entnommener Gewinn (GewSt+ESt+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
Summe ESt		34,31
GewSt-Anrechnung		- 13,30
Verbleibende ESt		21,01
SolZ	5,50 %	1,16
ESt + SolZ		22,16
Steuern gesamt		36,16

Die vorstehende Berechnung zeigt, dass – anders als bei der o. a. Belastungsrechnung auf den ersten Blick – bei Spitzensteuersatzverhältnissen die Personenunternehmung i. d. R. nicht das Belastungsniveau der Kapitalgesellschaft erreichen kann. Anders ist die Situation nur dann, wenn die Personenunternehmung über nennenswerte steuerfreie Einkünfte (vor allem DBA-Betriebsstätteeneinkünfte²¹) verfügt. Obwohl dies das Gesetz nicht zweifelsfrei zum Ausdruck bringt, sollen diese Einkünfte

¹⁵ Der progressive ESt-Tarif ist dann auf das restliche zVE anwendbar.

¹⁶ Auch für beschränkt Einkommensteuerpflichtige. In diesem Fall dürfte die w. u. erläuterte Nachsteuer wohl unter den DBA-Betriebsstättenartikel fallen.

¹⁷ Ohne solche i. S. von § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG und solche, für die §§ 16 Abs. 4 oder 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden.

¹⁸ Bei Mitunternehmerschaften ist eine 10 %-Beteiligungsquote oder ein Gewinnanteil von > 10 000 € vorausgesetzt.

¹⁹ Gemäß § 34a Abs. 8 EStG n. F. dürfen negative Einkünfte nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen verrechnet werden. Im zVE sind begünstigungsfähige Einkünfte allerdings ohnehin nur nach Verrechnung mit anderen negativen Einkünften enthalten. Nur der verbleibende Betrag ist begünstigungsfähig.

²⁰ Trotz der missglückten Gesetzesformulierung dürfte die GewSt als nicht-abzugsfähige Betriebsausgabe zu betrachten sein.

²¹ Nach – str. – Auffassung sind inländisches Stammhaus und ausländische Betriebsstätte als ein Betrieb i. S. des § 34a EStG zu betrachten.

im Jahr ihrer Erzielung vorrangig „unschädlich“ entnommen werden können²². Reicht das Volumen aus, um die ESt etc. auf die steuerpflichtigen Einkünfte zu zahlen, kann eine knapp 30%ige Thesaurierungsbelastung (bei 400 % Hebesatz 29,77 %) auch bei Personenunternehmen erreicht werden.

Nachversteuerung

Werden ermäßigt besteuerte Gewinne einer Personenunternehmung in nachfolgenden Wirtschaftsjahren entnommen, so erfolgt eine Nachversteuerung i. H. von starr 25 % zzgl. SolZ (§ 34a Abs. 4 EStG n. F.).

Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist nach § 34a Abs. 3 EStG n. F. der ermäßigt besteuerte Gewinn abzgl. der Thesaurierungs-ESt zzgl. SolZ. Er wird zum Ende eines jeden VZ für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil gesondert festgestellt (incl. eines evtl. Vortrags eines nachversteuerungspflichtigen Betrags aus dem Vorjahr abzgl. eines evtl. realisierten Nachversteuerungsbetrags)²³. Zu einer Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (der auf das Ende des vorangegangenen VZ festgestellt worden ist) kommt es, wenn der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den Gewinn lt. Steuerbilanz (incl. der steuerfreien Gewinnanteile) übersteigt (§ 34a Abs. 4 Satz 1 EStG n. F.)²⁴. Entnahmeüberschüsse (über Einlagen und steuerbilanziellen Gewinn) sind also vorrangig zu Lasten des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu tätigen. Es ergibt sich bei Fortführung des obigen Beispiels folgende Steuerbelastung:

Entnahme in nachfolgenden WJ		63,83
Nachversteuerungspflichtiger Betrag		44,81
Nachversteuerung ESt	25,00 %	11,20
Nachversteuerung SolZ	5,50 %	0,62
ESt + SolZ (Nachversteuerung)		11,82
Steuern gesamt		47,99

Wegen der Nachversteuerungsproblematik sind Überlegungen anzustellen, wie vor der erstmaligen Inanspruchnahme des § 34a EStG n. F. bereits versteuerte Altrücklagen als vorrangig entnehmbar ausgestaltet werden können. Erörtert wird insoweit insbesondere die rechtzeitige Entnahme und Einlage der Mittel in eine (gewerbliche) Schwesterpersonengesellschaft (die die Mittel darlehensweise an die Ursprungspersonengesellschaft zurückgibt). Die dabei zu beachtenden Fragestellungen sind allerdings vielfältig (z. B. verfügbare Liquidität, Betriebsausgabenabzug bei Entnahmerefinanzierung, § 4 Abs. 4a EStG, Zinsschranke, § 8 Nr. 1 GewStG, die Veränderung der ErbSt-Situation etc.).

Gemäß § 32a Abs. 6 EStG n. F. ist eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags auch durchzuführen in den Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe i. S. der §§ 14, 16 Abs. 1 und 3 sowie des § 18 Abs. 3 EStG oder in den Fällen der

22 Auch dann, wenn steuerfreie Einkünfte nicht im Jahr ihrer Erzielung entnommen werden, lösen sie bei späterer Entnahme keine Nachsteuer aus (sie bleiben also steuerfrei), sie gelten aber – wie Altgewinne und regelbesteuerte Gewinne – als nachrangig entnommen.

23 Zu bestimmten Übertragungsmöglichkeiten des nachversteuerungspflichtigen Betrags s. § 34a Abs. 5 EStG n. F. (betr. die Fälle des § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG). S. auch § 34a Abs. 7 EStG n. F. zum Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags in den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG und des § 24 UmwStG.

24 Den nachversteuerungspflichtigen Betrag übersteigende Entnahmen (nach Abzug des lfd. steuerbilanziellen Gewinns und der Einlagen) führen nicht zu einer Nachsteuer. In der Sache werden dann regelbesteuerte Gewinne oder thesaurierte steuerfreie Gewinne oder Altgewinne entnommen. Entnahmen von ErbSt anlässlich der Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils lösen keine Nachsteuer aus, mindern aber auch nicht den nachversteuerungspflichtigen Betrag.

Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils²⁵ in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder wenn der Gewinn nicht mehr durch Bestandsvergleich ermittelt wird oder wenn der Steuerpflichtige dies beantragt²⁶.

2.3 Erstmalige Anwendung

§ 34a EStG n. F. ist erstmals für den VZ 2008 anzuwenden (also ggf. bereits relevant für laufende Wirtschaftsjahre).

2.4 Rechtsformvergleich

In der nachstehenden Tabelle werden die vorstehenden wesentlichen ertragsteuerlichen Belastungsaussagen zur Personenunternehmung im Vergleich zur Kapitalgesellschaftsbelastung noch einmal zusammengefasst²⁷. Dabei wird bei Personenunternehmen eine notwendige „Entnahme“ von GewSt, ESt und SolZ unterstellt:

	PersG		KapG
	Thesaurierung (Gewinn € 100)		
	nicht (€ 0)	voll ohne Steuern (€ 36,16)	
Steuerl. Gewinn	100,00	100,00	100,00
./. GewSt	- 14,00	- 14,00	- 14,00
./. KSt			- 15,00
./. ESt (regulärer Tarif 45 %)	- 45,00	- 16,27	
./. ESt (Thesaurierungstarif 28,25 %)		- 18,03	
+ GewSt-Anrechnung	13,30	13,30	
./. SolZ	- 1,74	- 1,16	- 0,83
Verbleiben	52,56	63,84	70,17
Steuerbelastung	47,44	36,16	29,83
Ausschüttung			70,17
nachzuversteuernde Entnahme	0,00	63,84	
./. darauf gezahlte ESt (Tarif 28,25 %)		- 18,03	
./. darauf gezahlter SolZ		- 0,99	
Nachversteuerungsbetrag	0,00	44,81	
./. ESt auf den Nachversteuerungsbetrag	0,00	- 11,20	
./. ESt auf Ausschüttung			- 17,54
./. SolZ	0,00	- 0,62	- 0,97
Steuerbelastung der Ausschüttung/ Entnahme	0,00	11,82	18,51
Gesamtsteuerbelastung	47,44	47,99	48,34

Gravierend kann im Einzelfall auch die Erkenntnis sein, dass bei Personenunternehmen die Nachversteuerung nicht nur bei Entnahme, sondern auch bei bestimmten Veräußerungs- und Umstrukturierungsmaßnahmen ausgelöst werden kann. Insbesondere dann, wenn mittel- bzw. langfristig ein Wechsel in die Kapitalgesellschaft nicht ausgeschlossen werden kann, kann die drohende Zwangsnachversteuerung entscheidend gegen die Rechtsform der Personengesellschaft sprechen (zumal unklar ist, ob die Nachversteuerung dann durch Aufrechterhaltung von Gesellschafter-Personengesellschaften vermieden werden könnte)²⁸.

Wichtig ist überdies im Vergleich der Ertragsteuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, dass eine

25 Der Teilbetrieb und der Teil eines Mitunternehmeranteils sind im Gesetz nicht genannt.

26 In den beiden erstgenannten Fällen ist die Nachsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

27 In Anlehnung an Cordes, WPg 2007, 526.

unterschiedliche Abhängigkeit von unterschiedlichen Hebesätzen gegeben ist²⁹.

Außerdem können – wie erwähnt – nach wie vor steuerfreie Einkünfte nur bei Personenunternehmen ohne Nachsteuer entnommen werden, und es bleiben die übrigen rechtsformabhängigen ertragsteuerlichen Besteuerungsunterschiede. Erbschaftsteuerlich ist dagegen – anders als bisher – künftig weitgehende Rechtsformneutralität zu erwarten³⁰. Die nachstehende Übersicht fasst die wesentlichen Unterschiede noch einmal zusammen:

	PersG	KapG
Ertragsteuersatz bei Thesaurierung*	0 % bis ca. 47,5 % bzw. ca. 30 % bis ca. 36 %	ca. 30 %
Latente Nachsteuerbelastung bei Entn./Div.	Hochschleusung auf ca. 48 % (Nachsteuer)	Hochschleusung auf ca. 48,5 % (Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungssteuer)
Steuerfreie Gewinne	ohne latente Nachsteuer	mit latenter Nachsteuer
Verwendungsreihenfolge bei Ausschüttung	Altrücklagen und steuerfreie Gewinne nur bei entspr. Gestaltung vorrangig	Altrücklagen nur bei entspr. Gestaltung vorrangig
Beteiligungsaufwand beim Gesellschafter	grds. voll abzugsfähig	ggf. § 3c Abs. 2 EStG bzw. Abzugsverbot (Abgeltungssteuer)
Abgeltungssteuer auf Gesellschafterdarlehenszinsen	nein	im Einzelfall erreichbar
Veräußerungsgewinne auf Gesellschafterebene	grds. voll stpfl.	Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungssteuer
Steuerl. Step up bei Erwerb	ja	nein
Anerkennung Leistungsvergütung an Gesellschafter (inkl. Pensionszusage)	nein	ja
Verlustrechnung	• estl. + • gewstl. ./. • keine Organschaftsfähigkeit	• estl. ./. • kstl. und gewstl. ./. • aber: Organschaftsfähigkeit
Zinsschranke	pro PersG gesondert	pro KapG gesondert, aber: Organschaftsfähigkeit
interne Leistungsbeziehungen	partielle gewstl. Mehrfachbelastungen schwerer vermeidbar (trotz SonderBV)	partielle gewstl. Mehrfachbelastungen besser vermeidbar wg. Organschaft
Div.beststeuerung in der Gesellschaft	Teileinkünfteverf.	grds. 95 % Div.-freistellung
Beteiligungsaufwand in der Gesellschaft	§ 3c Abs. 2 EStG	grds. voll abzugsfähig (aber 5 % Fiktion)
Anteilsveräußerungsgewinne in der Gesellschaft	Teileinkünfteverf.	grds. 95 % Freistellung
ErbSt	evtl. Begünstigung w'lich erreichbar	evtl. Begünstigung w'lich etwas schwerer erreichbar
Unternehmerische Mitbestimmung	vermeidbar	nur schwer vermeidbar
Publizität	vermeidbar bzw. auf PubliG begrenzt	HGB

*Bei 400 % Hebesatz.

28 Zwar gilt auch bei umgekehrter Umwandlungsrichtung, dass grundsätzlich eine Nachversteuerung stattfindet (§ 7 UmwStG). Bei großen Familienunternehmen ist aber mittel- und langfristig die Notwendigkeit, in die Kapitalgesellschaft zu gehen, deutlich wahrscheinlicher als der umgekehrte Fall.

29 So steht bspw. der o. a. „Ideal“-Thesaurierungsbelastung von 29,77 % bei 400 % Hebesatz eine solche i. H. von 29,42 % bei 200 % Hebesatz bzw. von 36,77 % bei 600 % Hebesatz gegenüber. Zur Kapitalgesellschaftsbelastung in Abhängigkeit vom Hebesatz s. Fn. 8.

30 Rödter/Zehnpfennig/Schönfeld, DStR 2007, 1020.

3. Zinsschranke

3.1 Ausgangspunkt

Ein bedeutender Bestandteil der Unternehmensteuerreform 2008 ist die Einführung einer sog. Zinsschranke³¹ (Einführung von § 4h EStG n. F. und eines neuen § 8a KStG unter Wegfall des bisherigen § 8a KStG)³². Durch die Zinsschranke werden die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung in ihren Grundfesten verändert³³.

Ausgangspunkt der Zinsschrankenregelung ist die finanzpolitische Einschätzung, dass – idealtypisch gesehen – drei Fallgruppen der Unternehmens- und Konzernfinanzierung aus fiskalischer Sicht als problematisch einzustufen sind, weil sie einen Verlust an Steuersubstrat für den deutschen Fiskus auslösen³⁴.

Ausgangspunkt der Zinsschrankenregelung ist die finanzpolitische Einschätzung, dass – idealtypisch gesehen – drei Fallgruppen der Unternehmens- und Konzernfinanzierung aus fiskalischer Sicht als problematisch einzustufen sind, weil sie einen Verlust an Steuersubstrat für den deutschen Fiskus auslösen³⁴. Die Fallgruppe 1 ist die übermäßige Down-stream-Inboundfinanzierung durch Gesellschafter. Im Rahmen dieser Fallgruppe finanziert bspw. eine ausländische Mutterkapitalgesellschaft ihre inländische Tochterkapitalgesellschaft mit Fremdkapital³⁵. Der Gewinn der Tochterkapitalgesellschaft wird über die Fremdfinanzierungszinsen zu Lasten der inländischen Bemessungsgrundlage gemindert. Diese Fälle werden derzeit speziell von § 8a KStG geregelt. Die Norm wird jedenfalls in Rückgriffsfällen als ineffizient angesehen. Darüber hinaus erfolgt eine hälftige Hinzurechnung der Dauerschuldentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG.

In der Fallgruppe 2, der Up-stream-Inboundfinanzierung, statet eine inländische Mutterkapitalgesellschaft ihre ausländische Tochterkapitalgesellschaft übermäßig mit Eigenkapital aus. Die Tochterkapitalgesellschaft gewährt der Mutterkapitalgesellschaft ein Darlehen. Die Darlehenszinsen sind auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Werden die vereinnahmten Zinsen von der Tochterkapitalgesellschaft an die Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet, kann die Mutter die 95%ige Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG in Anspruch nehmen. Diese Fälle fallen derzeit in das Regelungsziel der §§ 7 ff. AStG und – wahrscheinlich – des § 8a KStG³⁶. Darüber hinaus erfolgt eine hälftige Hinzurechnung der Dauerschuldentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG. Die Regelung der §§ 7 ff. AStG steht derzeit europarechtlich in der Kritik³⁷.

In der Fallgruppe 3, der Outboundfinanzierung, refinanziert eine inländische Mutterkapitalgesellschaft ein Eigenkapitalinvestment in eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft durch einen Bankkredit. Aus dem Eigenkapitalinvestment erhält die Mutter nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG zu 95 % steuerfreie Dividenden, während die an die Bank zu zahlenden Zinsen körperschaftsteuerlich voll und gewerbesteuerlich hälftig (§ 8 Nr. 1 GewStG) von der inländischen Bemessungsgrundlage abziehbar sind.

31 Nachstehendes z. T. in Anlehnung an Rödter/Stangl, DB 2007, 479. S. auch z. B. Dörfner/Vogl, BB 2007, 1084; Führich, IStR 2007, 341; Heintges/Kamphaus/Loitz, DB 2007, 1261; Homburg, FR 2007, 717; Köhler, DStR 2007, 597; Lüdenbach/Hoffmann, DStR 2007, 636; Neumann, EStB 2007, 292; Stangl/Hageböke, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; Thiel, FR 2007, 729; Töben/Fischer, GmbHR 2007, 532; dies., BB 2007, 974; Wagner, BB 2007, 1811.

32 Flankierende Änderungen sind in § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG n. F. und in die §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9 und 24 Abs. 6 UmwStG n. F. aufgenommen worden.

33 Zur Frage der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, wenn und soweit die Zinsschranke nicht greift, s. § 8 Nr. 1 GewStG n. F. und w. u. unter 4.

34 Weiter denkbare Fallkonstellationen und Besonderheiten bei Personengesellschaften werden insoweit an dieser Stelle nicht näher erörtert.

35 Auch Hinweis auf die Fälle der Finanzierung durch nahe stehende Personen sowie die Fälle der Rückgriffsfinanzierung.

36 Zur entsprechenden Diskussion s. z. B. Gosch, § 8a KStGRz. 177 m. w. N.

37 Hinweis auf EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, DStR 2006, 1686, und BMF v. 8. 1. 2007, IV B 4 – S 1351 – 1/07, DStR 2007, 112. S. nun auch die geplante Neuregelung im RegE eines JStG 2008.

Trotz des Abziels auf diese Fallkonstellationen erfasst die Zinsschranke alle Zinsaufwendungen, also auch die aus normalen in- und ausländischen Bankfinanzierungen von Inlandsinvestments. Die Zinsschranke regelt ein (idealiter nur temporär wirkendes) Betriebsausgabenabzugsverbot, eine Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung findet nicht statt.

3.2 Zinsschranken-Grundregel

Die Zinsschranken-Grundregel ist in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. enthalten, greift also (auch) für Personenunternehmen. Danach sind Zinsaufwendungen eines Betriebs abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.

§ 4h Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. stellt auf die Zinsaufwendungen eines „Betriebes“ ab. Hiermit soll zum Ausdruck kommen, dass für jeden Betrieb eines Steuerpflichtigen (mit dem Einkünfte erzielt werden³⁸) eine eigenständige Zinsschranke zu errechnen ist. Auch für (Gewinneinkünfte erzielende³⁹) Personengesellschaften dürfte eine eigenständige Zinsschranke gelten. Personengesellschaften bilden mit ihrem gesamten steuerlichen Betriebsvermögen (incl. Sonder- und Ergänzungsbilanzen) einen Betrieb⁴⁰. Auch Kapitalgesellschaften haben immer einen Betrieb⁴¹. Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG n. F. sind Organgesellschaften und Organträger wie ein Betrieb zu behandeln⁴². Ausweislich der Begründung des RegE sollen als Betriebe i. S. des § 4h EStG nur inländische Betriebe anzusehen sein.

Da Personengesellschaften – gewerbesteuerähnlich – als Betrieb für Zwecke der Zinsschranke angesehen werden, auf der anderen Seite aber einkommensteuerlich Transparenz gegeben ist, wirkt sich das steuerliche Ergebnis einer Personengesellschaft für Zwecke der Zinsschranke – überschneidend – zweifach aus: Bei der Personengesellschaft selbst sowie bei den Mitunternehmern. Der Gesetzeswortlaut lässt eine Kürzung wie in § 9 Nr. 2 GewStG nicht zu⁴³.

Ausländische Betriebsstätten eines inländischen Stammhauses sind kein eigenständiger Betrieb i. S. des § 4h EStG. Für die EK-Dotation der Betriebsstätte gelten unverändert die bisherigen Grundsätze⁴⁴.

Die Zinsschranke greift nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. unabhängig davon, ob die Zinsen an einen Gesellschafter oder beispielsweise an eine fremde Bank gezahlt werden⁴⁵. Von der Zinsschranke ist der Zinsaufwandssaldo (i. S. von Zinsaufwendungen ./ Zinserträge) des „Betriebs“ erfasst. Über die Zinserträge hinausgehende Zinsaufwendungen sind nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen und die Abschreibun-

gen i. S. von §§ 6 Abs. 2 Satz 1, 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG erhöhten und um die Zinserträge verminderten „maßgeblichen Gewinns“ des „Betriebs“ abziehbar. Nach § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG n. F. ist dieser „maßgebliche Gewinn“ definiert als steuerpflichtiger Gewinn, der nach den Vorschriften des EStG mit Ausnahme des § 4h Abs. 1 EStG n. F. zu ermitteln ist. Die Zinsschranke knüpft daher im Ergebnis an ein „steuerliches EBITDA“ an. Durch das Abstellen auf den steuerpflichtigen Gewinn kann sich das steuerliche EBITDA von dem in der Betriebswirtschaftslehre üblicherweise verwendeten EBITDA drastisch unterscheiden.

Für Kapitalgesellschaften ist die Zinsschranke in § 8a Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG n. F. geregelt. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG ist danach mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen zu berücksichtigen ist. Maßgebliches Einkommen ist das nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelte Einkommen mit Ausnahme der §§ 4h und 10d EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Bei Kapitalgesellschaften wird somit nicht auf den Gewinn, sondern auf das Einkommen abgestellt, was nach der Begründung des RegE bspw. zur Folge haben soll, dass Einkommenserhöhungen aufgrund von vGA das steuerliche EBITDA und damit das Zinsausgleichsvolumen erhöhen. Wesentlich ist diese Weichenstellung auch im Hinblick auf § 8b KStG. Denn sie bedeutet, dass bspw. aus Gewinnausschüttungen nur 5 % für eine Erhöhung des Zinsausgleichsvolumens zur Verfügung stehen, was insbesondere bei Holdinggesellschaften zu Problemen führt⁴⁶.

Welche Zinsaufwendungen und -erträge (die „betriebsbezogen“ zu ermitteln sind) von der Zinsschranke erfasst werden, wird von § 4h Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG-E geregelt. Danach sind Zinsaufwendungen Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben. Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben. Die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führen ebenfalls zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen. Durch das Abstellen auf „Fremdkapital“ und „Kapitalforderungen“ gilt im Grundsatz ein enger Zinsbegriff. Nach der Begründung zum RegE sollen bspw. Dividenden, Zinsen nach § 233 ff. AO, Skonti und Boni nicht von der Zinsschranke erfasst werden. § 4h Abs. 3 Satz 4 EStG n. F. dehnt den Zinsbegriff auch auf rechnerische Zinsen in unverzinslichen und niedrig verzinslichen Verbindlichkeiten/Kapitalforderungen aus. Aufzinsungen von Rückstellungen dürften nach der Gesetzesformulierung nicht zu den Zinsaufwendungen zählen.

Es gibt keine Bereichsausnahme der Zinsschranke für Banken etc. Dies kann problematisch sein, wenn Zinsaufwendungen Erträge gegenüberstehen, die nicht als Zinserträge im vorstehenden Sinne qualifiziert werden können. Entsprechendes gilt z. B. auch bei Leasingunternehmen.

3.3 Rechtsfolge und Wirkungen der Zinsschranke

Rechtsfolge der Zinsschranke ist die (idealiter nur temporäre) Nichtabziehbarkeit der Zinsen auf Ebene des Zinszahlenden (zum Zinsvortrag siehe sogleich.). Eine Umqualifizierung auf der Ebene des Zinsempfängers bzw. Anteilseigners findet – anders als dies nach der Verwaltungsauffassung zu § 8a KStG der Fall ist⁴⁷ – nicht statt.

⁴⁶ Dies ist ein Beispiel dafür, dass das steuerliche EBITDA i. S. des § 4h EStG n. F. drastisch von einem EBITDA im üblichen betriebswirtschaftlichen Sinne abweichen kann. Für Holdinggesellschaften kommt erschwerend hinzu, dass im Rahmen der Escapeklausel eine Beteiligungsbuchwertkürzung vorgesehen ist, ohne eine Ausnahme für Holdinggesellschaften vorzusehen. Vgl. hierzu w. u.

³⁸ Auf die Art der Gewinnermittlung kommt es nicht an. Die Anwendbarkeit auf §§ 13 und 18 EStG ist allerdings streitig.

³⁹ S. vorstehende Fn.

⁴⁰ Aufgrund des Einbezugs der Zinsaufwendungen und -erträge im Sonderbetriebsvermögen können sich gravierende fremdbestimmte Steuerwirkungen und besondere Verrechnungsfragen ergeben.

⁴¹ S. auch den Sonderfall (inld. Objektgesellschaften) des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG n. F.

⁴² Hierzu wird sich der Technik der Bruttomethode bedient: § 4h EStG n. F. ist auf Ebene der Organgesellschaft nicht anzuwenden; Zinsaufwendungen und -erträge der Organgesellschaft sind dem Organträger zuzurechnen und unterliegen dort den Schranken des § 4h EStG n. F. bzw. des § 8a KStG n. F. Auch der Freibetrag und die Prüfung des sog. Escapes (s. u.) bezieht sich bei sachgerechtem Verständnis auf den Organkreis insgesamt. Ist eine inländische Betriebsstätte Organträger, wird in den Betrieb Organkreis das ausld. Stammhaus wohl nicht einbezogen.

⁴³ S. aber zu § 4 Abs. 4a EStG BMF v. 17. 11. 2005, IV B 2 – S 2144 – 50/05, BStBl I 2005, 1019, DStR 2005, 2072, Rz. 8.

⁴⁴ BMF v. 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, BeckVerw 027468.

⁴⁵ Zu der Bedeutung einer Konzernzugehörigkeit vgl. jedoch w. u.

Die folgenden Beispiele stellen die Steuerwirkungen der Zinsschranke für den Einperiodenfall bei Fehlen von Abschreibungen dar. Hierbei wird die Regelung nach § 4h EStG n. F., die im Ergebnis nur zu 30 % des steuerlichen EBITDA frei verrechenbaren Zinsaufwendungen führt, mit dem Status quo verglichen (ohne Anwendung des § 8a KStG)⁴⁸.

Variante 1	Status Quo	Zinsschranke
Steuerl. EBIT(DA)*	100,00	100,00
./. Zinsen	100,00	100,00
Ergebnis nach Zinsen	0,00	0,00
MindestBMG	0,00	70,00
GewSt-Hinzur.	50,00	7,50
./. GewSt	8,34	10,85
./. KSt/SolZ	0	11,09
Ergebnis nach Steuern	- 8,34	- 21,94
Steuersatz in %	8,34/0,00	21,94/0,00

Variante 2	Status Quo	Zinsschranke
Steuerl. EBIT(DA)*	50,00	50,00
./. Zinsen	100,00	100,00
Ergebnis nach Zinsen	- 50,00	- 50,00
MindestBMG	0,00	35,00
GewSt-Hinzur.	50,00	3,75
./. GewSt	0	5,43
./. KSt/SolZ	0	5,54
Ergebnis nach Steuern	- 50,00	- 60,97
Steuersatz in %	0,00/- 50,00	10,97/- 50,00

Variante 3	Status Quo	Zinsschranke
Steuerl. EBIT(DA)*	100,00	100,00
./. Zinsen	50,00	50,00
Ergebnis nach Zinsen	50,00	50,00
MindestBMG	0,00	70,00
GewSt-Hinzur.	12,50	7,50
./. GewSt	12,51	10,85
./. KSt/SolZ	9,89	11,09
Ergebnis nach Steuern	27,60	28,06
Steuersatz in %	44,80	43,88

*Nichtvorhandensein von Abschreibungen unterstellt.

Vorstehend wird deutlich, in welchem Umfang durch die Zinsschranke gegen das Nettoprinzip verstoßen werden kann. Gerade bei nicht prosperierenden Unternehmen kann sie sich drastisch auswirken. Dass ein Zinsvortrag gewährt wird, wird häufig nicht helfen. Es wird sich zeigen, ob die Verwerfungen in der Praxis so groß sind, dass die Zinsschranke geändert werden muss.

3.4 Zinsvortrag

Nach § 4h Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG n. F. sind Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn. Von der Zinsschranke erfasste Zinsaufwendungen sind mithin grundsätzlich nur temporär als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu qualifizieren. Sie können in folgende Wirtschaftsjahre vorgetragen und dort unter Beachtung der Regelung zur Zinsschranke ggf. abgezogen werden⁴⁹. Ist die Abzugsfähigkeit der Zinsen in Folgeperioden wahrscheinlich (was aller-

dings bei der gegenwärtigen Gesetzesfassung nur eher selten der Fall sein wird; s. u.), können in der Rechnungslegung nach IFRS bzw. US-GAAP im Jahr des Greifens der Zinsschranke aktive latente Steuern gebildet werden, so dass in diesen Fällen die Zinsschranke keinen Einfluss auf die effektive Steuerquote haben sollte.

Der Zusammenhang des Zinsvortrags mit der Mindestbesteuerung wird im Gesetz nicht explizit geregelt. Aus der Gesetzessystematik ergibt sich aber, dass zunächst die Verrechnung von Zinsvorträgen im Rahmen der Zinsschranke zur Anwendung kommt, bevor der Mindestbesteuerungsmechanismus bei der Verrechnung von Verlustvorträgen greift. Sollte der Zinsvortrag aufgrund des Greifens einer Escapeklausel oder aus anderen Gründen in einem Vortragsjahr zu abzugsfähigen Zinsaufwendungen führen, die einen Verlust verursachen oder erhöhen, würde der Betrag dementsprechend in den normalen Mindestbesteuerungsmechanismus der Verlustvortragsverrechnung einbezogen.

Zu der Frage des Schicksals des Zinsvortrags bei Unternehmensumstrukturierungen sieht das Gesetz Folgendes vor: Ein nicht verbrauchter Zinsvortrag geht bei einer Betriebsaufgabe oder -übertragung unter (§ 4h Abs. 5 Satz 1 EStG n. F.)⁵⁰. Bei dem Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft kommt es zu einem quotalen Untergang (§ 4h Abs. 5 Satz 2 EStG n. F.)⁵¹. Nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG n. F. findet die neue Vorschrift des § 8c KStG n. F. (dazu s. 5.) auch auf den Zinsvortrag Anwendung. Auch bei Umwandlungen teilt der Zinsvortrag das Schicksal des Verlustvortrags und geht dementsprechend unter bzw. nicht auf die Übernehmerin über (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG n. F.).

3.5 Ausnahmen von der Zinsschranke

§ 4h Abs. 2 Satz 1 EStG n. F. enthält drei Ausnahmen von der Zinsschranke (Freigrenze, fehlende Konzernzugehörigkeit und Escapeklausel). Diese werden für Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Möglichkeit der Gesellschafterfremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 (Ausnahme im Fall fehlender Konzernzugehörigkeit) und Abs. 3 (Escapeklausel bei Konzernzugehörigkeit) KStG n. F. modifiziert⁵².

3.5.1 Freigrenze

§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG n. F. enthält eine Freigrenze, wonach die Zinsschranke nicht greift, wenn der die Zinserträge übersteigende Zinsaufwand weniger als 1 Mio. € beträgt. Demnach kommt es für übersteigende Zinsaufwendungen ab 1 Mio. € zu einem vollen Zugriff der Zinsschranke, während sie bei übersteigenden Zinsaufwendungen bis zu 999 999,99 € nicht greift. Die Freigrenze dürfte auch auf Körperschaftsteuerpflichtige anwendbar sein.

⁴⁹ Der Zinsvortrag ist jährlich gesondert festzustellen; vgl. § 4h Abs. 4 EStG n. F. Im Organschaftsfall handelt es sich bei zutreffendem Verständnis des § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG n. F. um einen Vortrag auf Ebene des Organträgers (was auch bei einer Beendigung der Organschaft so bleiben sollte, obwohl dann der Betrieb Organkreis nicht mehr gegeben ist).

⁵⁰ Unklar ist das Schicksal eines Zinsvortrags im Erbfall. Bei Kapitalgesellschaften sollte eine Betriebsaufgabe oder -übertragung ausgeschlossen sein, da sie immer einen Betrieb behält. Allerdings soll dies dem Vernehmen nach mglw. bei einer Betriebseinbringung anders zu sehen sein. Zur besonderen Problematik der Beendigung der Organschaft s. bereits die vorstehende Fn.

⁵¹ Hierbei sollen nach der Begründung des RegE die bei § 10a GewStG geltenden Grundsätze entsprechend anwendbar sein.

⁵² S. auch § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG n. F. für einer Körperschaft nachgeordnete Mitunternehmerschaften.

⁴⁷ Vgl. BMF v. 5. 7. 2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl I 2004, 593, DStR 2004, 1290, Rz. 11.

⁴⁸ Unter Zugrundelegung von § 8 Nr. 1 GewStG n. F. sowie der künftigen Ertragsteuerbelastung bei einem Hebesatz von 400 %.

3.5.2 Keine Konzernzugehörigkeit / Nichtvorliegen schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung

Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG n. F. ist die Zinsschranke nicht auf Betriebe anzuwenden, die nicht zu einem Konzern gehören. Hier wird die Zielsetzung der Zinsschranke als Regelung zur Missbrauchsvermeidung deutlich. Der Gesetzentwurf geht zumindest im Grundsatz davon aus, dass in den Fällen, in denen ein Unternehmen nicht einem Konzern zugehörig ist, keine missbräuchliche Darlehensgewährung erfolgen kann. Dieser Gedanke gilt allerdings nur stark eingeschränkt, da der Gesetzentwurf einen „erweiterten Konzernbegriff“⁵³ verwendet und für die Gesellschafterfremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften in § 8a Abs. 2 KStG n. F. Einschränkungen enthält.

Nach § 4h Abs. 3 Satz 5 EStG n. F. gehört ein Betrieb zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG n. F. zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard (IFRS, subsidiär Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats, ggf. US-GAAP⁵⁴) mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte⁵⁵. Der handelsrechtlich (größt-)mögliche Konsolidierungskreis entfaltet somit unmittelbare steuerliche Wirkung. Ein Betrieb soll nach § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG n. F. auch dann zu einem Konzern gehören, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Ausweislich der Begründung zum RegE soll hiermit eine Anlehnung an das Beherrschungsverhältnis nach IAS 27 erfolgen⁵⁶.

Der weite Konzernbegriff der Zinsschranke soll nach str. Auffassung auch zur Erfassung von „Gleichordnungskonzernen“ i. w. S. führen. Die Einzelheiten sind allerdings noch unklar. Die klassische Betriebsaufspaltung soll nach der Gesetzesbegründung nicht zur Annahme eines Konzerns führen. Diskutiert wird dagegen – unverständlicherweise – die Konzern-eigenschaft einer einfachen GmbH & Co. KG. Eine nur anteilsmäßige Konsolidierung reicht nicht aus, um eine Konzernbeziehung i. S. des § 4h EStG n. F. zu begründen. Die Behandlung assoziierter Unternehmen ist streitig. Unklar ist auch die Behandlung von PPP-Gesellschaften, von SPV's im Rahmen von ABS-Gestaltungen⁵⁷ etc. Im Ergebnis werden in praxi Nichtkonzerne im vorstehenden Sinne eher selten gegeben sein.

Die Nichtanwendung der Zinsschranke bei fehlender Konzernzugehörigkeit nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG n. F. ist – wie bereits erwähnt – bei Kapitalgesellschaften nach § 8a Abs. 2 KStG n. F. in Fällen der Gesellschafterfremdfinanzierung eingeschränkt⁵⁸. Danach ist § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nur anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital an einen zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahe stehenden Person zurückgreifen kann, nicht mehr als 10 % der die Zinserträge

übersteigenden Zinsaufwendungen der Körperschaft i. S. des § 4h Abs. 3 EStG n. F. betragen und die Körperschaft dies nachweist⁵⁹. Werden mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen aufgrund von Gesellschafterdarlehen im obigen Sinne gezahlt, so ist die Zinsschranke (mit Relevanz für alle Zinsaufwendungen, nicht nur die Gesellschafterdarlehenszinsen) auch bei einer nicht zu einem Konzern gehörigen Gesellschaft anwendbar.

Die Neuregelung ist, verglichen mit dem geltenden § 8a KStG, in bedeutenden Aspekten schärfer. Während § 8a KStG eine Eigenkapital-/Fremdkapitalratio von 1:1,5 akzeptiert, duldet § 8a Abs. 2 KStG n. F. lediglich Zinsaufwendungen aus Gesellschafterdarlehen i. H. von 10 %. Allerdings ist bei der Bemessung der 10 % nur auf die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen abzustellen. Ähnlich dem geltenden § 8a KStG sind Gesellschafterdarlehen von „wesentlichen“ Anteilseignern, diesen Nahestehenden oder rückgriffsberechtigten Dritten schädlich. Während die Finanzverwaltung bei dem geltenden § 8a KStG allerdings den Rückgriff aktuell nur eingeschränkt definiert⁶⁰, spricht sich die Begründung des RegE im Rahmen des § 8a KStG n. F. – unter Anlehnung an die alte Verwaltungsauffassung zu § 8a KStG⁶¹ – für eine sehr weite Rückgriffsdefinition aus. So soll ein schädlicher Rückgriff bereits dann vorliegen, wenn der Anteilseigner/Nahestehende dem Dritten gegenüber faktisch für die Erfüllung der Schuld einsteht; ein konkreter rechtlich durchsetzbarer Anspruch soll keine Voraussetzung für einen schädlichen Rückgriff sein. Die im geltenden § 8a KStG vorgesehene Escapemöglichkeit mittels Fremdvergleich ist in § 8a Abs. 2 KStG n. F. nicht enthalten. Während im geltenden § 8a KStG bei einem Überschreiten des Safe-Hafens nur die auf das übersteigende Fremdkapital entfallenden Zinsen schädlich sind, führt ein Überschreiten der 10%-Grenze i. S. des § 8a Abs. 2 KStG n. F. vollumfänglich zur Schädlichkeit.

3.5.3 Konzernzugehörigkeit/Eigenkapitalvergleich und Nichtvorliegen schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung

Eine weitere Ausnahme von der Zinsschranke enthält § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG n. F. Die Regelung gilt grundsätzlich auch für Kapitalgesellschaften, wird insoweit aber nach § 8a Abs. 3 KStG n. F. ebenfalls für die Gesellschafterfremdfinanzierung eingeschränkt⁶².

Eigenkapitalvergleich

Hiernach greift die Zinsschranke nicht, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs⁶³ nicht schlechter ist als die des Konzerns, wobei eine Toleranz von lediglich 1 % gewährt wird. Der Eigenkapitalvergleich ist anhand der Bilanzen auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu führen⁶⁴. Grundsätzlich sind die Eigenkapitalquoten sowohl für den Betrieb als auch für den Konzern nach den IFRS zu bestimmen⁶⁵. Falls keine IFRS-Rechnungslegung zu publizieren ist und auch kein IFRS-Abschluss erstellt wird resp. wurde, kann hilfsweise auf die Rechnungslegung nach dem Handelsrecht eines EU-Mitgliedstaats

53 Vgl. Begründung zum RegE.

54 Das Vorliegen und die Abgrenzung eines Konzerns nach IFRS wird grds. nach dem sog. Control-Konzept vorgenommen (es genügt die Möglichkeit der Beherrschung). Das HGB stellt dagegen grds. auf die einheitliche Leitung ab.

55 Konsolidierungswahlrechte führen also nicht zum Nichtvorliegen eines Konzerns.

56 Die Begründung zum RegE erwähnt die Möglichkeit, dass natürliche Personen an einer Konzernspitze stehen können. So soll ein Konzern i. S. des § 4h EStG n. F. beispielsweise auch dann vorliegen, wenn eine natürliche Person beherrschend an zwei Kapitalgesellschaften beteiligt ist bzw. wenn sie neben einem Einzelunternehmen auch eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft beherrschend hält.

57 Die nach der Begründung des RegE nicht zu einem Konzern gehören sollen. 58 Ist eine Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, unmittelbar oder mittelbar einer Körperschaft nachgeordnet, gilt für die Gesellschaft § 8a Abs. 2 und 3 KStG n. F. entsprechend (§ 4h Abs. 3 Satz 2 EStG n. F.).

59 Höhere Zinserträge können insoweit also c. p. schädlich sein.

60 Vgl. BMF v. 15. 7. 2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl I 2004, 593, DStR 2004, 1290, i. V. m. BMF v. 22. 7. 2005, IV B 7 – S 2742a – 31/05, BStBl I 2005, 829, DStR 2005, 1410.

61 Vgl. BMF v. 15. 12. 1994, IV B 7 – S 2742a – 63/94, BStBl I 1995, 25, BeckVerw 026921 (ber. 176) Rz. 21.

62 S. auch bereits Fn. 58.

63 Ggf.: des Organkreises.

64 S. auch BMF v. 15. 12. 1994, IV B 7 – S 2742a – 63/94, BStBl I 1995, 25, BeckVerw 026921 (ber. 176) Rz. 29.

abgestellt werden. Wenn auch hiernach kein zu publizierender Abschluss vorliegt, kann unter bestimmten Voraussetzungen auf die Rechnungslegung nach US-GAAP abgestellt werden. Die Escapeklausel erfordert, dass der maßgebliche Abschluss des Betriebs mit einer „prüferischen Durchsicht“ zu versehen und auf Verlangen durch einen Abschlussprüfer zu testieren ist.

Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 5 EStG n. F. ist das Eigenkapital des Betriebs um die im Einzelabschluss des Betriebs ausgewiesenen Anteile an anderen Konzerngesellschaften zu kürzen. Ob es sich um in- oder ausländische Konzerngesellschaften (Kapital- oder Personengesellschaften) handelt, ist genauso irrelevant wie die Finanzierung des Beteiligungserwerbs. Konsequenterweise muss dann auch die Bilanzsumme um diese Beteiligungsbuchwerte gekürzt werden. Anders als der geltende § 8a Abs. 4 Satz 1 KStG sieht das Gesetz keine Ausnahme von der Beteiligungsbuchwertkürzung für Holdinggesellschaften vor. Dem Eigenkapital hinzuzurechnen ist dagegen u. a. ein im Konzernabschluss enthaltener Firmenwert, soweit er auf den inländischen Betrieb entfällt. Das Eigenkapital ist auch um Eigenkapital zu kürzen, das keine Stimmrechte vermittelt (Ausnahme: Vorzugsaktien)⁶⁵. Die Bilanzsumme ist um innerkonzernliche Kapitalforderungen und die damit korrespondierenden Verbindlichkeiten zu kürzen. Weitere Korrekturen regelt § 4h Abs. 2 Buchst. c Sätze 5 ff. EStG⁶⁷.

Aufgrund des niedrigen Prozentsatzes des frei verrechenbaren Zinsaufwandsüberschusses wird die Escapeklausel häufig über die Frage des steuerwirksamen Zinsabzugs entscheiden. Dafür ist die Klausel aber ungeeignet. Sie ist sehr komplex und wird in vielen praktischen Fällen schon aus formalen Gründen nicht beansprucht werden können (so ist es z. B. problematisch, dass nicht auf die konkrete Konzernabgrenzung laut Konzernbilanz abgestellt werden soll). Aber auch unabhängig davon sind mindestens zwei in diesem Zusammenhang im Gesetz getroffene Wertungen nicht nachvollziehbar. Zum einen ist vorgesehen, dass der Escape dann nicht gelingt, wenn die EK-Quote des inländischen Betriebs die des Konzerns um mehr als 1 % unterschreitet. Das damit verbundene „Alles-oder-Nichts“-Prinzip widerspricht der dogmatischen Basis der Escapeklausel. Diese geht im Ergebnis dahin, dass in den grundsätzlich von der Zins-schranke betroffenen Fällen für Finanzierungsaufwendungen nicht mehr eine an Rechtsform und Fremdvergleich orientierte Betrachtungsweise akzeptiert wird, sondern nur noch eine Konzernbetrachtung mit einer Aufteilung von Fremdkapital nach einem grundsätzlich an der Bilanzsumme orientierten Schlüssel. Dann muss aber auch die Fremdkapitalquote lt. Konzern auch für den inländischen Rechtsträger akzeptiert werden, und zwar unabhängig davon, um wieviel Prozent dessen tatsächliche Fremdkapitalquote die Konzernfremdkapitalquote übersteigt. Zumind. müsste die Toleranz von 1 % deutlich erweitert werden. Zum zweiten ist die durchgängig vorgesehene volle Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Ermittlung des Eigenkapitals des inländischen Betriebs in den meisten Fällen nicht gerechtfertigt. Zwar ist es im Grundsatz verständlich, dass aus der Sicht des Gesetzgebers ungewünschte Eigenkapitalkaskadeneffekte verhin-

dert werden sollen. Im Inland wird aber der Organkreis als ein Betrieb betrachtet, so dass in den praktisch besonders relevanten Fällen gar kein Kaskadeneffekt erreicht werden kann. Gegen die Kürzung des Beteiligungsbuchwerts spricht weiter, dass die Erträge aus erworbenen Beteiligungen nur zu 5 % den für die Zins-schranke maßgeblichen Gewinn erhöhen, so dass Holdingaktivitäten ein zweites Mal „bestraft“ würden. Überdies trifft die Kürzung des Beteiligungsbuchwerts – wirtschaftspolitisch problematisch – vor allem Inlands- und Outboundinvestments. Und zu beanstanden ist auch, dass aus der Sicht einer inländischen Mutter die Kürzung unterstellt, dass die Tochtergesellschaften vollumfänglich mit Eigenkapital finanziert wurde. Eine Eigenkapitalfinanzierung lediglich in Höhe der konzernweiten Eigenkapitalquote wird nicht akzeptiert. Auch stellt sich die Frage, warum nicht nach dem Vorbild des heutigen § 8a KStG eine Holdingregelung vorgesehen ist. Die vorgesehene anteilige Berücksichtigung eines im Konzernabschluss vorhandenen Firmenwerts bei der Ermittlung des Eigenkapitals des Betriebs lässt die Problematik der Beteiligungsbuchwertkürzung nicht entfallen.

Nichtvorliegen schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung

§ 8a Abs. 3 KStG n. F. enthält für Kapitalgesellschaften auch für den Konzern-Escape in Fällen einer Gesellschafterfremdfinanzierung eine Verschärfung, wobei nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG n. F. die gleiche 10%-Grenze anzuwenden ist wie in § 8a Abs. 2 KStG n. F. (vgl. hierzu w. o.). Nach § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG n. F. gilt diese Einschränkung nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten gegenüber Anteilseignern oder Nahestehenden oder rückgriffsberechtigten Dritten, die in der voll konsolidierten Konzernbilanz nach § 4h Abs. 2 Buchst. c EStG n. F. ausgewiesen sind. Nach letzterer Einschränkung greift die Verschärfung für die Gesellschafterfremdfinanzierung im Ergebnis mithin nur für Darlehen, die von Konzernfremden gegeben werden, da nur diese in der voll konsolidierten Konzernbilanz auszuweisen sind (konzerninterne Darlehen unterliegen der Schuldenkonsolidierung). Darlehen von Rückgriffsberechtigten sind zwar nicht zu konsolidieren, sind aber nur schädlich, wenn der Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person besteht. Allerdings ist nach dem Willen des Gesetzgebers nicht nur eine Gesellschafterfremdfinanzierung der betrachteten Körperschaft, sondern auch eine solche eines anderen demselben Konzern zugehörenden Rechtsträgers auch für die betrachtete Körperschaft schädlich⁶⁸. Es soll eine Art „Gruppenhaftung“ resultieren.

Da Gesellschafterfremdfinanzierung – anders als de lege lata – sehr weit verstanden werden soll, stellt sich die Frage, wie der Nachweis technisch erbracht werden soll. Die heute übliche Bankenbescheinigung allein kann wohl nicht reichen. Nicht nur deshalb sollte erwogen werden, Rückgriffsfälle unverändert nur in back-to-back-Fällen zu erfassen. Nicht nachvollziehbar ist auch die Aussage, dass die schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung irgendeiner Konzerngesellschaft für alle Gesellschaften im Konzern schädlich sein soll. Es bedarf einer Konzentration auf den betreffenden Rechtsträger. Die nach dem Willen des Gesetzgebers vorgesehene „Gruppenhaftung“ ist nicht nachvollziehbar. Außerdem darf im Konzernfall nur ein Rückgriff auf außerhalb

65 Für den Organkreis ist ggf. ein Teilkonzernabschluss zu erstellen. Das IAS 32-Problem von Personengesellschaften berücksichtigt das Gesetz, indem bei gesellschaftsrechtlichen Kündigungsrechten mindestens das EK anzusetzen ist, das sich nach den Vorschriften des HGB ergeben würde. Sonderbetriebsvermögen ist dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Die entsprechenden Detailfragen sind noch unklar.

66 Erfasst sind also vor allem bestimmte Varianten sog. Mezzaninekapitals.

67 Wobei im Einzelnen nicht klar geregelt ist, wann Auswirkungen für das Eigenkapital und wann Auswirkungen für die Bilanzsumme gegeben sind.

68 Die Beteiligungsgrenzen und die 10%-Grenze sollen sich wohl auch im Konzernfall auf den jeweiligen fremdfinanzierten Rechtsträger (im Organ-schaftsfall auf den Organkreis) beziehen. Allerdings ist der Wortlaut insoweit unklar. Er bezieht sich auf 10 % des negativen Zinssaldos des Rechtsträgers i. S. des § 4h Abs. 3 EStG n. F. Außerdem formuliert das Gesetz „oder“, obwohl offensichtlich „und“ gemeint ist. Und auch die Sinnhaftigkeit des wohl gewollten Verständnisses ist mehr als fraglich.

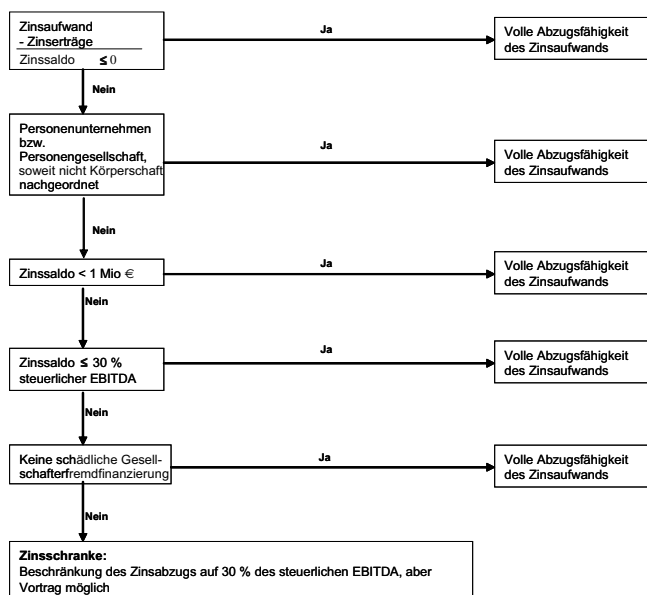
des Konzerns befindliche nahe stehende Personen schädlich sein (was wahrscheinlich gewollt ist; der Wortlaut ist aber nur für die Gesellschafter, nicht auch für die nahe stehende Person, klar). Schließlich ist die Ausgestaltung der 10%-Grenze als Alles-oder-Nichts-Prinzip nicht nachvollziehbar; es bedarf auch insoweit einer „Soweit“-Regelung. Möglicherweise bedarf es auch der Zulassung eines entlastenden Drittvergleichs.

3.6 Zinsschranken-Prüfungsschemata

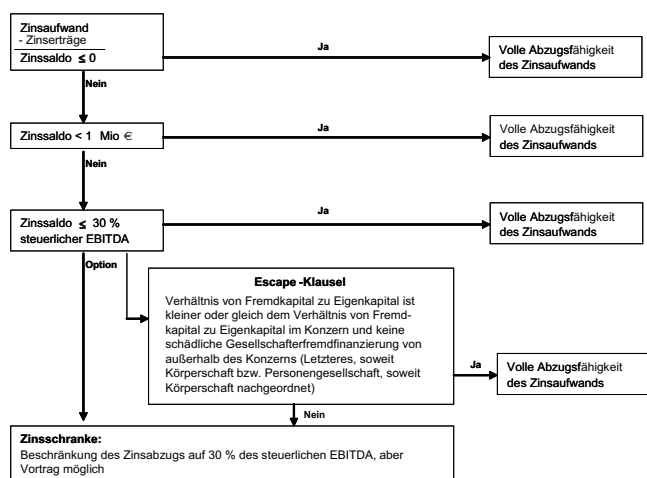
Erste Prüfungsschritte

- Identifizierung des relevanten Betriebs (vor allem: Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft, Organkreis).
- Feststellung der Konzernfreiheit bzw. Konzernzugehörigkeit des relevanten Betriebs (anhand des zinsschrankenspezifischen weiten Konzernbegriffs).

Prüfungsschema für den Nichtkonzernfall



Prüfungsschema für den Konzernfall



3.7 Erstmalige Anwendung

Gemäß § 52 Abs. 12d EStG n. F. gilt § 4h EStG n. F. erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses

des BT (25. 5. 2007) beginnen und nicht vor dem 1. 1. 2008 enden. Entsprechendes gilt für § 8a KStG n. F.

4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

4.1 Inhalt und Wirkungen der Neuregelung

Um das Steueraufkommen der Kommunen unabhängiger von der wirtschaftlichen Entwicklung der Unternehmen zu machen, sieht die Unternehmensteuerreform 2008 eine erhebliche Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften⁶⁹ vor. Im Grundsatz sollen alle Aufwendungen, die ein Finanzierungselement im weitesten Sinne beinhalten, nur noch eingeschränkt bei der Ermittlung des Gewerbeertrages abgezogen werden dürfen. Hinzugerechnet wird ein Viertel der Summe aus folgenden Positionen⁷⁰:

(1) Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1a GewStG n. F.): Der Tatbestand wird dem Grunde nach deutlich ausgeweitet. Erfasst werden nunmehr auch die Entgelte für kurzfristige Schulden einschließlich der nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti oder sonstigen wirtschaftlich vergleichbaren Vorteile im Zusammenhang mit Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Einbezogen werden sollen auch Abschläge aus der Veräußerung von Wechsel- oder sonstigen Geldforderungen, insbesondere aus der Forfaitierung von Forderungen. Am Entgeltbegriff ändert sich nichts, so dass es bei dem bisher schon sehr weiten Verständnis bleibt.

Ob sich die Unternehmen durch die Neufassung der Hinzurechnungsvorschrift besser oder schlechter stellen, hängt vom Verhältnis der Dauerschulden zu den übrigen Schulden ab. Wegen der Halbierung des Hinzurechnungssatzes auf 25 % werden alle Unternehmen begünstigt, bei denen mehr als die Hälfte ihrer Zinsaufwendungen auf Dauerschuldzinsen entfallen. Für überwiegend kurzfristig finanzierte Unternehmen kommt es zu einer Verschlechterung.

Es werden wie bislang nur solche Beträge hinzugerechnet, die den Gewerbeertrag gemindert haben. Zinsen, die z. B. wegen der Zinsschranke nicht abzugsfähig sind, unterfallen damit auch nicht der Hinzurechnung. Unsystematisch ist nach wie vor, dass nur die Entgelte für Schulden und nicht etwa der Saldo zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag angesetzt wird. Diese Saldierung wird im Bereich der Ermittlung der Zinsschranke gemäß § 4h EStG n. F. durchgeführt. Hinzuzurechnen sind auch gemäß § 4h Abs. 1 EStG n. F. vorgetragene Zinsaufwendungen, sobald sie in späteren Wirtschaftsjahren den Gewerbeertrag mindern.

(2) Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1b GewStG n. F.): Bislang kam es nur dann zu einer solchen Hinzurechnung, wenn die Renten im Zusammenhang mit der Gründung oder dem Erwerb eines Betriebes standen und beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Diese beiden Voraussetzungen entfallen künftig. Klargestellt ist, dass Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbar erteilten Versorgungszusage nicht unter die Hinzurechnung fallen.

(3) Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1c GewStG n. F.): Auch hier werden – wohl aus europarechtlichen Erwägungen – künftig auch solche Gewinnanteile hinzugerechnet, die beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen. Es kommt mithin zu einer Zweifachbesteuerung der Gewinnanteile.

(4) 20 % der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1d GewStG n. F.): Der Prozentsatz (effektiv 25 % von 20 % = 5 %) erklärt sich aus dem geschätzten Finanzierungsanteil der Mieten. Z. T. werden die pauschalierten Finan-

69 S. auch z. B. Hötzel, JbFSt 2007/2008; Stangl/Hageböke, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007.

70 Hinweis darauf, dass § 19 GewStDV erhalten bleibt.

zierungsanteile allerdings als deutlich zu hoch angesehen. Voraussetzung für die Hinzurechnung ist wie bisher, dass die beweglichen Wirtschaftsgüter, stünden sie im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, bei diesem dem Anlagevermögen zuzuordnen wären. Kurzfristige Mietverhältnisse fallen also nicht unter die Hinzurechnung. Korrespondierend hierzu wird künftig die Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG gestrichen. Dies entspricht dem Konzept des Gesetzgebers, die Hinzurechnungsbeträge zweifach, einmal beim Mieter und einmal beim Vermieter, zu erfassen.

Insbesondere für Leasing-Unternehmen kann dies sehr nachteilig wirken. Bei Sale-and-lease-back-Maßnahmen ergibt sich eine weitere Sonderbelastung dadurch, dass einerseits der Veräußerungsgewinn gewerbesteuerlich erfasst wird und andererseits der spätere Leasingaufwand der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegt.

(5) 75 % der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1e GewStG n. F.): Neu eingeführt wird, dass auch Mieten/Pachten für Grundbesitz der Hinzurechnung unterliegen sollen. Wegen des geringeren Werteverzehrs hält der Gesetzgeber hier einen höheren Hinzurechnungssatz als bei beweglichen Wirtschaftsgütern für gerechtfertigt (effektiv 25 % von 75 % = 18,75 %). Auch hier ist Voraussetzung für die Hinzurechnung, dass das unbewegliche Wirtschaftsgut beim Mieter/Pächter dessen Anlagevermögen hätte zugeordnet werden müssen. Der fiktive Zinsanteil von 75 % wird von der Praxis für deutlich zu hoch gehalten.

(6) 25 % der Aufwendungen für die Überlassung von Rechten, insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen (§ 8 Nr. 1f GewStG n. F.): Auch diese Hinzurechnungsvorschrift ist vollständig neu. Der Gesetzgeber ist offensichtlich von der Vorstellung geleitet, dass auch bei der Überlassung von Rechten, wie z. B. für die Nutzung von Software oder bei Konzessionsabgaben, ein Zinsanteil mit abgegolten wird (effektiv 25 % von 25 % = 6,25 %). Vielfach wird dies allerdings gar nicht der Fall sein, so dass der wirtschaftliche Hintergrund dieser Hinzurechnungsvorschrift fraglich bleibt.

Um kleinere Unternehmen von den Hinzurechnungsbestimmungen auszunehmen, ist ein Freibetrag von 100 000 € vorgesehen, so dass nur der übersteigende Betrag unter die Neuregelungen fällt. Der Freibetrag bezieht sich auf die fiktiv angenommenen Finanzierungsbestandteile in den genannten Aufwendungen (Zinsen, stille Beteiligungen, Renten 100 %, Mieten bewegliche Wirtschaftsgüter 20 %, Mieten unbewegliche Wirtschaftsgüter 75 %, Lizenzen 25 %) und nicht auf den Hinzurechnungsbetrag selbst.

Grundsätzlich sind die Hinzurechnungsvorschriften auch auf konzerninterne Leistungsbeziehungen anwendbar. Das bedeutet, dass sich hier Kaskadeneffekte und Mehrfachbelastungen ergeben können. Allerdings kommt es innerhalb von Organisationsverhältnissen nicht zu einer Hinzurechnung, da die jeweilige Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers gilt⁷¹. Hieran sollte die Änderung von § 8 GewStG nichts ändern.

4.2 Erstmalige Anwendung

Anwendbar sind die neuen Regelungen grundsätzlich ab dem Erhebungszeitraum 2008 (§ 36 Abs. 5a GewStG n. F.). Das bedeutet für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr, dass die Hinzurechnungsvorschriften bereits für das laufende Wirtschaftsjahr zu beachten sind.

⁷¹ Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR.

5. Neuregelung betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Anteilseignerwechseln

5.1 Ausgangspunkt

Nach der derzeitigen Regelung des § 8 Abs. 4 KStG ist ein Verlustabzug nur bei rechtlicher und wirtschaftlicher Identität der Kapitalgesellschaft zulässig, wobei eine wirtschaftliche Identität insbesondere dann nicht vorliegt, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt (und die sog. Sanierungsausnahme nicht greift). Diese sog. „Mantelkaufregelung“ ist hinsichtlich des Verständnisses ihrer wesentlichen Tatbestandsmerkmale bei Anteilseignerwechsel und Betriebsvermögenszuführung derzeit umstritten⁷². Sie wird in der Regierungsbegründung überdies als gestaltungsanfällig bezeichnet. Deshalb sei eine Neuregelung geboten.

5.2 Inhalt und Wirkungen der Neuregelung

Überblick

Die Neuregelung des § 8c KStG⁷³ führt Folgendes aus: Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar. Unabhängig davon sind bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Als ein Erwerber gilt auch eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen.

§ 8c KStG n. F. stellt mithin nur noch auf den Anteilseignerwechsel ab. Auf die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens kommt es zukünftig nicht mehr an. Damit ist § 8c KStG n. F. im Kern auch keine Missbrauchsregelung mehr. Die Verlustabzugsbeschränkung dient schlicht der Gegenfinanzierung. In Abhängigkeit vom Umfang des Anteilseignerwechsels erfolgt entweder ein teilweiser oder ein vollständiger Verlustuntergang. Im Unterschied zu § 8 Abs. 4 KStG enthält die Neuregelung keine Sanierungsklausel. Nach der Regierungsbegründung kommt hierfür eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht⁷⁴.

Die Neuregelung ist problematisch. Es ist nicht erkennbar, warum sich die steuerliche Leistungsfähigkeit einer Verlustkapi-

⁷² S. z. B. BFH v. 22. 8. 2006, I R 25/06, DStR 2006, 2076; v. 14. 3. 2006, I R 8/05, DStR 2006, 1076; v. 20. 8. 2003, I R 81/02, BStBl II 2004, 614, DStR 2004, 84; v. 20. 8. 2003, I R 61/01, BStBl II 2004, 616, DStR 2003, 1921; v. 8. 8. 2001, I R 29/00, BStBl II 2002, 392, DStR 2001, 1974; BMF v. 17. 6. 2002, IV A2 – S 2745 – 8/02, BStBl I 2002, 629, DStR 2002, 1048; v. 2. 8. 2007, IV B 7 – S 2745/0 DOK 2007/0337332, DStR 2007, 1440.

⁷³ S. auch z. B. *Beußler*, DB 2007, 1549; *Dieterlen/Winkler*, GmbHHR 2007, 815; *Dörfler/Wittkowski*, GmbHHR 2007, 513; *Hans*, FR 2007, 775; *Lenz/Ribbrock*, BB 2007, 587; *Neumann*, GmbH-StB 2007, 249; *Neyer*, BB 2007, 1415; *Schaumburg*, JbFSt 2007/2008; von *Freeden*, in: *Schaumburg/Rödter*, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; *Wiese*, DStR 2007, 741.

⁷⁴ S. auch BMF v. 27. 3. 2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl I 2003, 240, DStR 2003, 690.

talgesellschaft, die ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt darstellt, durch einen bloßen Anteilseignerwechsel (ggf. sogar einen nur mittelbaren) verändern sollte. Es handelt sich um einen eklatanten Verstoß gegen das Trennungs- und das Nettoprinzip. Dies ist umso problematischer, als § 8c KStG n. F. zur Mindestbesteuerung und zum Untergang von Verlustvorträgen bei Umwandlungsvorgängen hinzutritt.

Hinzuweisen ist darauf, dass nach dem Entwurf des sog. Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes in bestimmten Fällen eine Ausnahme von § 8c KStG n. F. eingeräumt werden soll (§ 8c Abs. 2 KStG-E).

Verständnis der schädlichen Anteilsübertragung

Erfasst werden nur Anteilsübertragungen an einen (einzigen) Erwerber oder diesem nahe stehende Personen⁷⁵. Die Erfassung auch der Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen soll einen „Mantelkauf neuer Prägung“ verhindern (andernfalls wäre der Erwerb eines Verlustmantels durch vier voneinander unabhängige Erwerber unschädlich möglich gewesen).

Schädlich sind eine unmittelbare oder mittelbare Übertragung von gezeichnetem Kapital, Mitgliedschaftsrechten, Beteiligungsrechten, Stimmrechten an einer Körperschaft oder vergleichbare Sachverhalte. Genusscheine liegen damit wohl außerhalb der Reichweite des § 8c KStG n. F. Erörtert wird darüber hinaus, ob immer auch ein Übergang von Stimmrechten gefordert ist (was dazu führen würde, dass Übertragungen von stimmrechtslosen Vorzugsaktien irrelevant wären; nach dem Wortlaut des § 8c KStG n. F. zweifelhaft). Kapitalerhöhungen gelten als Übertragungen im vorgenannten Sinne, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten führen (§ 8c Satz 3 KStG n. F.). Angesprochen sind damit disquotale Kapitalerhöhungen⁷⁶. Es ist zu befürchten, dass auch Übertragungen mit steuerlicher Rechtsnachfolge nach UmwStG sowie Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erfasst werden (anders möglicherweise bei Anteilsübertragung durch Erbfall).

Da § 8c KStG-E keine Konzernklausel enthält, kommt es bei unmittelbaren Anteilseignerwechseln nach der Gesetzesbegründung nicht darauf an, wenn in dem betreffenden Fall eine Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse nicht eintritt. Die Erfassung auch mittelbarer Anteilseignerwechsel könnte dagegen in Frage gestellt werden, wenn sich aus Sicht der Konzernobergesellschaft keine Veränderung ergibt⁷⁷. Allerdings wird auch dieser Fall bislang überwiegend als schädlich angesehen.

Beispiel⁷⁸:

MG ist zu jeweils 100 % an der TG 1 und TG 2 beteiligt. TG 1 ist an der EG zu 100 % beteiligt, die ihrerseits wiederum an der UEG eine Beteiligung von 60 % hält. TG 1 überträgt 60 % der Anteile an der EG auf die TG 2. Die UEG hat einen Verlustvortrag.

Durch die Übertragung der Anteile an der EG erfolgt keine Änderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der UEG. Aus der Sicht der übertragenden TG 1 tritt allerdings eine Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der UEG ein. Aus der Sicht der MG ändert sich dagegen auch hinsichtlich der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse nichts. § 8c KStG n. F. enthält keine Aussage zu der Frage, auf wen abzustellen ist. Stellt man auf die Sichtweise der übertragenden TG 1 ab, erfolgt eine schädliche Übertragung i. H. von 36 %, so dass insoweit ein (quotaler) Untergang des Verlustvortrages bei der UEG eintritt.

75 Es ist unklar, ob der Begriff i. S. des § 1 Abs. 2 AStG oder i. S. der allgemeinen Grundsätze zur vGA zu verstehen ist.

76 Als weiterer vergleichbarer Sachverhalt wird bspw. der disquotale Erwerb eigener Anteile diskutiert.

77 S. auch BMF v. 16. 4. 1999, BStBl I 1999, 455, Rz. 28.

78 In Anlehnung an *Schaumburg*, JbFSt 2007/2008.

Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen des § 8c KStG n. F. sind auf einen quotalen bzw. vollständigen Verlustuntergang gerichtet. Ein quotaler Verlustuntergang wird ausgelöst, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen (einzigen) Erwerber oder ihm nahe stehende Personen oder an eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen übertragen werden (schädlicher Anteilserwerb). Dabei ist dem Anteilseignerwechsel eine retrospektive Betrachtung zu Grunde zu legen. Sobald innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schwelle von 25 % (Anteilseignerwechsel) überschritten wird, werden die Rechtsfolgen des § 8c Satz 1 KStG n. F. ausgelöst; anschließend beginnt ein neuer Fünf-Jahres-Zeitraum. Wird innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums die Schädlichkeitsgrenze von 50 % durch unmittelbare oder mittelbare Anteilsübertragungen überschritten, tritt ein vollständiger Verlustuntergang ein. Die Rechtsfolge tritt jeweils im Veranlagungszeitraum des schädlichen Ereignisses ein, also sobald die 25%-Grenze bzw. die 50%-Grenze überschritten wird. Nach dem Erreichen der 25%- und vor dem Erreichen der 50%-Grenze können weitere Anteilserwerbe nicht Anlass einer weiteren (quotalen) Kürzung des Verlustvortrages nach § 8c Satz 1 KStG n. F. sein. Sobald allerdings nachfolgend die Schädlichkeitsgrenze von 50 % überschritten wird, geht der Verlustvortrag vollends unter (§ 8c Satz 2 KStG n. F.).

Beispiel⁷⁹:

A ist zu 100 % an der TG beteiligt, die einen Verlustvortrag i. H. von € 10 Mio. hat. A überträgt an B 30 % der Anteile im Wirtschaftsjahr (Wj.) 1 und sodann anschließend im Wj. 2 weitere 10 %.

Da der Anteilseignerwechsel im Wj. 1 bereits die Schädlichkeitsgrenze von 25 % überschreitet, führt die Übertragung im Wj. 2 zu keiner weiteren Kürzung des Verlustvortrages nach § 8c Satz 1 KStG n. F. Hieraus folgt, dass im Wj. 1 ein quotaler Verlustuntergang i. H. von 30 %, also i. H. von € 3 Mio. erfolgt. Der Verlustvortrag bleibt im Übrigen i. H. von € 7 Mio. erhalten. Hätte A bereits im Wj. 1 40 % der Anteile übertragen, wäre ein Verlustuntergang i. H. von € 4 Mio. im Wj. 1 zu beklagen gewesen. Hätte A im Wj. 1 10 % und erst im Wj. 2 die weiteren 30 % der Anteile auf B übertragen, wäre der schädliche Anteilseignerwechsel im Wj. 2 eingetreten mit der Folge, dass ein Verlust i. H. von 40 % (€ 4 Mio.) untergegangen wäre. Überträgt A im Wj. 2 weitere 25 % der Anteile auf B, erfolgt im Wj. 1 ein quotaler Verlustuntergang i. H. von 30 %, also i. H. von € 3 Mio. Im Wj. 2 wird durch die weitere Übertragung von 25 % die Schädlichkeitsgrenze von 50 % überschritten, so dass im Wj. 2 der Verlustvortrag in vollem Umfang untergeht. Hätte A 55 % seiner Anteile bereits im Wj. 1 übertragen, wäre bereits zu diesem Zeitpunkt ein totaler Verlustuntergang eingetreten.

Mehrfache Übertragungen desselben Anteils können zwar einen mehrfachen quotalen Verlustuntergang auslösen, sie werden aber nicht in dem Sinne aufaddiert, dass dadurch ein totaler Verlustuntergang ausgelöst werden könnte.

§ 8c KStG n. F. führt dazu, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. Die Rechtsfolge des § 8c KStG n. F. erfasst damit unmittelbar den Verlustvortrag und -ausgleich bei der betroffenen Körperschaft⁸⁰. Bei unterjährigem Anteilseignerwechsel ist der bis zum relevanten Anteilseignerwechsel entstandene laufende Verlust betroffen (ob der Einfachheit halber eine zeitanteilige Einkünftermittlung erfolgen kann, ist offen). Auch spezielle Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft (z. B. §§ 2a EStG, 15a EStG) sind wohl von § 8c KStG n. F. erfasst. Darüber hinaus be-

79 In Anlehnung an *Schaumburg*, JbFSt 2007/2008.

80 Auch gewerbsteuerlich (nicht dagegen gewerbsteuerliche Verlustvorträge einer nachgeschalteten Personengesellschaft).

trifft § 8c KStG n. F. durch ausdrückliche Verweisung in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG n. F. auch den Zinsvortrag gemäß § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG n. F.

5.3 Erstmalige Anwendung

Die erstmalige Anwendung des § 8c KStG n. F. ist im Zusammenhang mit dem Auslaufen des bisherigen § 8 Abs. 4 KStG zu sehen. Dabei werden die betroffenen Steuerpflichtigen mit einer deutlichen „Überlappungsphase“ konfrontiert. Nach § 34 Abs. 7b KStG n. F. (s. auch § 36 Abs. 9 GewStG n. F.) ist § 8c KStG n. F. erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. 12. 2007 anzuwenden. Nach § 34 Abs. 6 KStG n. F. ist § 8 Abs. 4 KStG neben § 8c KStG n. F. letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. 1. 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. 1. 2013 eintritt.

Was den notwendigen Zusammenhang zwischen Anteilsübertragung und Betriebsvermögenszuführung angeht, sollte auch in der „Auslaufphase“ des § 8 Abs. 4 KStG für die Praxis das kürzlich von der Finanzverwaltung publizierte Verständnis von Bedeutung sein⁸¹.

6. Verrechnungspreise/Funktionsverlagerung

Gegenstand besonders kontroverser Diskussionen sind auch die mit der Unternehmensteuerreform 2008 vorgesehenen Änderungen des § 1 AStG betreffend Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung⁸².

6.1 Allgemeine Fremdvergleichsbestimmungen

Nach § 1 Abs. 1 Sätze 1 u. 3 AStG n. F. sind, wenn Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert werden, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

Der Programmsatz zum Fremdvergleichsgrundsatz ist als solcher zu akzeptieren. § 1 AStG ist nach seinem Wortlaut subsidiär gegenüber anderen Korrektornormen (z. B. vGA, Entnahme und (verdeckte) Einlage; zu den durch das SEStEG eingeführten Entstrickungsnormen s. auch w. u.). Bei weitergehenden Rechtsfolgen des § 1 AStG ist dieser insoweit anwendbar (was z. B. wegen der Unterschiede zwischen Teilwert/gemeinem Wert und Fremdvergleichspreis, aber auch wegen eines unterschiedlichen Verständnisses von Angemessenheit von Bedeutung sein kann). § 1 AStG ist nach wie vor europarechtlich kritisch zu beurteilen, da er nur bei Outbound-Sachverhalten, nicht auch bei Inlands- und Inbound-Sachverhalten wirkt.

⁸¹ BMF v. 2. 8. 2007, IV B 7 – S 2745/0 DOK 2007/0337332, DStR 2007, 1440.

⁸² S. dazu auch z. B. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461; *dies.*, DStR 2007, 1649; *Blumers*, BB 2007, 1757; *Frischmuth*, IStR 2007, 485; *Kaminski*, RIW 2007, 594; *Greinert*, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB Gr. 1, F. 3, S. 2201; *Piltz*, JbFSt 2007/2008; *Wassermeyer*, DB 2007, 535. Die Verschärfungen der Aufzeichnungspflichten und der Schätzungsregelungen in diesem Zusammenhang werden in diesem Beitrag nicht näher erörtert.

§ 1 Abs. 3 Sätze 1 ff. AStG n. F. ergänzt, dass für eine Geschäftsbeziehung i. S. des Abs. 1 Satz 1 der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen ist, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind; mehrere solche Werte bilden eine Bandbreite. Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen. Sind mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte feststellbar, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen.

Dass für die Ableitung angemessener Verrechnungspreise zunächst auf den tatsächlichen Fremdvergleich abgestellt und nur dann der hypothetische Fremdvergleich herangezogen wird, wenn der tatsächliche Fremdvergleich keine verwertbaren Informationen liefert, ist schon bisher gängige Praxis. Der Vorrang der Standardmethoden ist allgemein anerkannt⁸³. Es ist auch schlüssig, uneingeschränkt vergleichbare Werte „vorrangig“ heranzuziehen und erst als nächste Stufe zu prüfen, ob der Verrechnungspreis aus eingeschränkt vergleichbaren Werten abgeleitet werden kann.

Uneingeschränkte Vergleichbarkeit wird in den VWG-Verfahren 2005⁸⁴ allerdings sehr eng definiert und kommt danach wohl nur bei Lieferungen und Leistungen homogener Wirtschaftsgüter in Betracht. Ansonsten soll nur eingeschränkte Vergleichbarkeit vorliegen. Letztlich hängt an dieser Unterscheidung, ob eine ermittelte Bandbreite vollumfänglich ausgeschöpft werden kann oder – entgegen der BFH-Rechtsprechung⁸⁵ – nicht. Im Fall nur eingeschränkter Vergleichbarkeit soll – so die Gesetzesbegründung – die Einengung der Bandbreite insbesondere nach Maßgabe der sog. „Interquartile Marge“⁸⁶ erfolgen (sowohl das untere als auch das obere Viertel der ermittelten Preisbandbreite soll unberücksichtigt bleiben). Motiviert ist die Regelung wohl durch die Absicht, den Steuerpflichtigen von einer vorteilhaften Verrechnungspreisfestlegung in der Nähe des für ihn günstigen Rands der Bandbreite abzuhalten. Vereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ist das indessen nicht.

Liegen die vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendeten Werte außerhalb der Bandbreite oder der eingegengten Bandbreite, ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG n. F. der sog. Median maßgeblich.

Der Median ist weder Mittelwert noch Durchschnitt. Er ist so definiert, dass mindestens 50 % aller Merkmalswerte kleiner oder gleich und mindestens 50 % alle Merkmalswerte auch größer oder gleich diesem Wert sind (es handelt sich um den sog. „häufigsten“ Wert).

Wenn weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden können, also kein Fremdvergleich anhand tatsächlicher Daten vorgenommen werden kann, ist gemäß § 1 Abs. 3 Sätze 5 ff. AStG n. F. ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen. Es wird eine Preisverhandlung zwischen fremden Dritten simuliert. Dazu hat der Steu-

⁸³ Vgl. auch BFH v. 17. 10. 2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171, DStR 2001, 2149.

⁸⁴ BMF v. 12. 4. 2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, BeckVerw 063381, Tz. 3.4.12.7.

⁸⁵ BFH v. 17. 10. 2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171, DStR 2001, 2149.

⁸⁶ BMF v. 12. 4. 2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, BeckVerw 063381, Tz. 3.4.12.5.

erpflichtige aufgrund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt⁸⁷. Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zu Grunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen.

Beispiel⁸⁸:

Die deutsche Muttergesellschaft D ist Inhaberin einer selbstgeschaffenen, nicht bilanzierten Marke und will diese an ihre ausländische Tochtergesellschaft verkaufen. Wegen der Nichtvergleichbarkeit der Marke sind die Standardmethoden zur Preisbemessung nicht anwendbar. Bei einem Verkauf an Fremde würde D mindestens einen Preis von 7 verlangen, der Fremde höchstens 10 bezahlen. Wenn nichts anderes glaubhaft gemacht wird, ist der Mittelwert, also 8,5, zugrunde zu legen⁸⁹.

Bei der hälftigen Teilung des Einigungsbereiches⁹⁰ handelt es sich um eine widerlegbare Vermutung. Wie aber die Vermutung widerlegt werden soll, ist nur schwer erkennbar (es handelt sich ja um eine Vermutung für den hypothetischen Fremdvergleich). Ausserdem ist darauf hinzuweisen, dass im täglichen Massengeschäft die Ermittlung hypothetischer Einigungsbereiche nicht machbar zu sein scheint⁹¹.

Es dürfte nicht selten vorkommen, dass die Finanzverwaltung den von dem Steuerpflichtigen vorgetragenen Einigungsbereich für falsch hält und einen anderen Einigungsbereich ermittelt. Im obigen Beispiel könnte die Finanzverwaltung etwa statt des Einigungsbereiches zwischen sieben und zehn einen Einigungsbereich zwischen acht und zwölf annehmen. In diesem Falle müsste normalerweise der Preis mit der höchsten Wahrscheinlichkeit, mangels Glaubhaftmachung der Mittelwert zu Grunde gelegt werden, hier also zehn. Für diesen Fall erlaubt es ausnahmsweise § 1 Abs. 3 Satz 8 AStG n. F., dass auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden kann, wenn der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Wert nicht nur innerhalb des Steuerpflichtigen-Einigungsbereiches liegt, sondern auch des Verwaltungs-Einigungsbereiches. Im Beispiel lag der Mittelwert des Steuerpflichtigen bei 8,5, 8,5 liegt ebenfalls im Einigungsbereich der Finanzverwaltung von acht bis zwölf. Also kann 8,5 der hier maßgebende Fremdvergleichspreis sein.

Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist nach § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG n. F. davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Diese Regelung (sog. Transparenzklausel) ist problematisch, weil sie dazu führen kann, dass Fremdvergleichspreise gerade negiert werden. Die neue Vorschrift verstößt deshalb gegen die Gewinnberichtigungsregeln der DBA. Ein wirksames sog. *Treaty-Override*

liegt nicht vor. Die Klausel verstößt auch gegen den Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 4 der EU-Schiedskonvention.

Auch für den hypothetischen Fremdvergleich ist die Transparenzklausel nicht akzeptabel und widerspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz.

6.2 Funktionsverlagerung

Überblick

Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) und liegen weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte vor, hat der Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG n. F. den Einigungsbereich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen. In diesen Fällen ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen nur anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden, oder dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Verständnis der schädlichen Funktionsverlagerung

Was „Funktion“ ist, wird nicht definiert. Funktion meint nach der Gesetzesbegründung einen wirtschaftlich separaten bzw. organisatorischen Bereich eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegt⁹². Als Funktionen kommen in Betracht: Geschäftsleitung, Materialbeschaffung, Produktion, Design, Verpackung, Vertrieb, Lagerhaltung, Montage, Bearbeitung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing, Werbung, Kundendienstforschung und Entwicklung etc.

Zu differenzieren sind nach allgemeinem Verständnis: Funktionsausgliederung (vollständige Übertragung einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschließlich Wirtschaftsgütern), Funktionsabschmelzung (Übertragung eines Teils einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschließlich Wirtschaftsgütern), Funktionsabspaltung (Übertragung eines Teils) einer Funktion unter Beibehaltung der dazugehörigen Chancen und Risiken) und Funktionsverdoppelung bzw. Funktionsvervielfältigung (Verdoppelung bzw. Vervielfältigung einer im Inland weiterhin ausgeübten Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschließlich Wirtschaftsgütern).

Während die Funktionsausgliederung und die Funktionsabschmelzung in Übereinstimmung mit der Definition einer Funktionsverlagerung gemäß § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG n. F. stehen, ist bei einer Funktionsabspaltung keine Funktionsverlagerung in diesem Sinne gegeben⁹³. Auch reine Personalentsendungen ohne Übertragung von Aufgaben und Wirtschaftsgütern sind keine Funktionsverlagerung.

⁹² S. auch die Definition im Entwurf einer FunktionsverlagerungsVO.

⁹³ Dies bestätigt auch der Entwurf der FunktionsverlagerungsVO, der keine Funktionsverlagerung annimmt, wenn „das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Einbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist.“

⁸⁷ Dies ist für manche Wirtschaftsgüter eine passende Vorstellung, insbesondere natürlich für Unternehmen oder bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter, deren Wert sich aus ihrem zukünftigen Nutzen (Gewinn) ergibt. Die Mehrzahl der international gehandelten Wirtschaftsgüter dürfte jedoch nicht in diese Kategorie fallen. S. auch *Piltz*, JbFSt 2007/2008.

⁸⁸ Nach *Piltz*, JbFSt 2007/2008.

⁸⁹ Welche Rechtsfolge gilt, wenn es keinen Einigungsbereich unter Fremden gibt (der Verkäufer verlangt mindestens zehn, der Käufer will höchstens acht bezahlen), sagt das Gesetz nicht. Zwischen Fremden findet ein solches Geschäft nicht statt, zwischen Nahestehenden kann es sehr wohl stattfinden.

⁹⁰ Die auch in BFH v. 19. 1. 1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725, BeckRS 1994, 22010957, sowie in FG Münster v. 16. 3. 2006, 8 K 2348/02E, IStR 2006, 794, anklingt.

⁹¹ In der Begründung des Regierungsentwurfs wird ausgeführt, dass die Verrechnungspreise bei Geschäftsbeziehungen zwischen einem Entrepreneur und einem Routineunternehmen auch weiterhin allein anhand innerbetrieblicher Planrechnungen des Routineunternehmens unter Ansatz eines fremdüblichen Gewinns ermittelt werden können.

Nach dem Gesetzeswortlaut sollte auch eine Funktionsverdoppelung bzw. Funktionsvervielfältigung keine Funktionsverlagerung i. S. des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG darstellen. Es heißt im Gesetz ausdrücklich „verlagert“. Bei einer Funktionsverdoppelung verbleiben die Funktionen und die aus ihnen resultierenden Chancen und Risiken weiterhin im Inland. In dem Entwurf der FunktionsverlagerungsVO heißt es allerdings: „Die Grundsätze für die Besteuerung von Funktionsverlagerungen sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für Funktionsverdoppelungen anzuwenden“. Die Begründung für die Einbeziehung auch von Funktionsverdoppelungen besteht wohl vornehmlich darin, solche Sachverhalte zu verhindern, bei denen zunächst eine Funktionsverdoppelung erfolgt, allerdings in den folgenden Jahren die bislang im Inland ausgeübte Funktion (vollständig) abgeschmolzen wird, so dass letztlich eine Funktionsverlagerung gegeben wäre. Dazu ist es jedoch nicht erforderlich, eine Funktionsverdoppelung generell als Funktionsverlagerung zu behandeln. Es sollte bei einer Funktionsverdoppelung nur insoweit zu einer Besteuerung in Deutschland kommen, als dabei materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter ins Ausland übertragen oder überlassen werden.

Ein anderes Verständnis der Funktionsverdoppelung würde deutsche Unternehmen de facto dazu zwingen, neue Funktionen immer erstmals im Ausland zu begründen. Im Übrigen würden massiv Doppelbesteuerungen ausgelöst. Das Vorgehen würde gegen die Gewinnberichtigungs Vorschriften der DBA und auch gegen den Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 4 der EU-Schiedskonvention verstoßen.

Rechtsfolgen

Liegt eine Funktionsverlagerung vor, muss der Steuerpflichtige den o. a. Einigungsbereich in ganz bestimmter Weise ermitteln. Er hat ihn „auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungssätze zu bestimmen“⁹⁴.

Diese Methode der Fremdvergleichspreisbestimmung ist allerdings nur anwendbar, wenn keine uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können und ein hypothetischer Fremdvergleich stattfinden muss. Lässt sich für die verlagerte Funktion dagegen ein Fremdvergleichspreis feststellen, dann ist dieser maßgebend. Letzteres wird im Einzelfall der Fall sein (Routinefunktionen).

Auf Grund der Begriffe „Planrechnungen“ und „Gewinnpotenziale“ in § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG n. F. wird deutlich, dass es letztlich gewollt ist, einen Ertragswert für das jeweilige Transferpaket zu ermitteln, und zwar aus Sicht sowohl des verlagernden als auch des übernehmenden Unternehmens. Diese Ertragswerte bestimmen den Einigungsbereich (wobei, wenn die Funktionsverdoppelung erfasst würde, bei dem inländischen Unternehmen wohl ein Ertragswert von 0 angesetzt werden müsste). Es sind insoweit insbesondere die folgenden Fragen zu klären (die die typischen Fragen im Rahmen der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter sind): Isolierung und Prognose der Gewinne, die allein auf das Transferpaket entfallen, Bestimmung der Nutzungsdauer für das Transferpaket und Ableitung eines angemessenen Kapitalisierungszinssatzes. Letztlich beruht das Konzept der Funktionsverlagerung mit dem gewollten Abstellen auf Ertragswerte auf der Annahme, dass dort mehr als die Summe der transferierten Wirtschaftsgüter übertragen wird. Es ist zwar auch

ein Geschäftswert regelmäßig Resultat einer Ertragswertermittlung. Dem Geschäftswert wird aber Wirtschaftsgutsqualität zuerkannt.

Richtigerweise kann nur derjenige Gewinn im Rahmen einer Funktionsverlagerung bzw. eines Transferpakets erfasst werden, der den sog. Funktionsgewinn der übertragenen Funktion übersteigt. Der Funktionsgewinn ist ein Äquivalent für die von dem Übernehmenden ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken. Es ist danach nicht gerechtfertigt, die gesamte Veränderung des Gewinns vor und nach der Funktionsverlagerung zu betrachten. Korrigierend müsste vielmehr berücksichtigt werden, dass mit der Funktionsverlagerung auch das für die jeweilige Funktion investierte Kapital im Ausland eingesetzt wird. Wenn das entsprechende Kapital im Inland nicht mehr verwendet wird, folgt daraus zwangsläufig, dass auch der jeweilige Gewinn – also der Funktionsgewinn – wegfällt. Die o. a. Überlegungen auch der Finanzverwaltung zur Funktionsabsplattung bestätigen diese Sichtweise.

Auch lässt sich nicht nachvollziehen, warum mit der Transferpaket-Bewertung auch durch das ausländische Unternehmen realisierte Vorteile (Synergieeffekte usw.) im Ausland für die Besteuerung in Deutschland (im Zweifel zu 50 %) maßgebend sein sollen. Jedenfalls handelt es sich dabei nicht um im Inland geschaffene Werte, die insofern auch nicht in Deutschland besteuert werden sollten. Auch die Aussage, dass im Zweifel ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zugrunde zu legen sei, ist so unzutreffend.

Bei einer Funktionsverlagerung ist zu klären, ob ein Transferpaket überlassen oder befristet zur Nutzung überlassen wurde. Nur im erstgenannten Fall stellt sich die Frage der Sofortrealisation im vorstehenden Sinne. Ansonsten muss es zu einer Lizenzierung kommen. Nach dem Entwurf der FunktionsverlagerungsVO soll im Zweifel von einer Nutzungsüberlassung auszugehen sein.

Im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen ist auch zu beachten, dass die durch das SEStEG in das EStG und das KStG eingeführten Entstrickungsnormen (vor allem § 12 Abs. 1 KStG) dem § 1 AStG vorrangig sind. Diese sind jedenfalls nach dem Verständnis des Gesetzgebers (des SEStEG) nicht nur bei Überführungen in ausländische Betriebsstätten, sondern auch bei Rechtsträgerwechseln anwendbar und sollen offensichtlich auch die Entstrickung eines Geschäftswerts erfassen. Das bedeutet aber, dass in den Fällen der Verlagerung eines Geschäftswerts § 1 AStG gar nicht zur Anwendung kommt, sondern es bei der Transferpaket-Betrachtung nur um die Erfassung von Vorteilen gehen kann, die nicht schon als Geschäftswert gewertet werden können⁹⁵. Umgekehrt ist bei Verstrickungen nach der allgemeinen Verstrickungsregel des SEStEG ein Geschäftswert steuerbilanziell einzubuchen. Die Nichtanwendung des § 1 AStG bei einer Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland bedeutet dann, dass nur die übertragenen (immateriellen) Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäftswerts, nicht dagegen das etwaige umfassendere Transferpaket Gegenstand der Bilanzierung und in der Folge Gegenstand der (ergebnismindernden) Abschreibungen sein soll.

Die Regelung zu Funktionsverlagerungen ist fragwürdig, weil ihre Vereinbarkeit mit dem international anerkannten Grundsatz des Fremdvergleichs sehr zweifelhaft ist. Dieser Grundsatz gilt bei analoger Anwendung von Art. 9 OECD-MA für die von Deutschland abgeschlossenen DBA sowie auch gemäß Art. 4 EU-Schiedskonvention. Letztlich ist die Regelung mit dem Abstellen auf „Gewinnpotenziale“ ein Ausdruck dafür, dass „eine Besitzstandsabsicherung für alle jemals in Deutschland getätigten Investitionen und die daraus resultierenden Immateralpositionen“ geschaffen werden soll. Demgegenüber wird in

⁹⁴ Die Gesamtbewertung darf, wie bereits erwähnt, in zwei speziellen Situationen durch eine Einzelbewertung der betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen ersetzt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG n. F.): Mit der Funktion sind keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übergegangen oder zur Nutzung überlassen worden, oder das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen entspricht, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz.

⁹⁵ Zur Frage eines Mehrwerts unabhängig vom Vorliegen eines Teilbetriebs s. auch *Bucziek*, DStZ 2005, 128.

Fällen der Funktionsverlagerung international der Fremdvergleichsgrundsatz sehr viel stärker einzelwirtschaftsgüterorientiert angewendet. Deshalb erscheint es unwahrscheinlich, dass die „Transferpaket-Regelung“ international durchsetzbar ist.

6.3 Anpassungsklausel

Sind in den Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist gemäß § 1 Abs. 3 Sätze 11 f. AStG n. F. widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Würde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zugrunde zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist.

§ 1 Abs. 3 Sätze 11 f. AStG n. F. kreiert damit ein neues Rechtsinstitut des deutschen Internationalen Steuerrechts, nämlich die nachträgliche Korrektur eines zunächst „richtigen“, sich dann aber als „falsch“ erweisenden Verrechnungspreises. Es ist nahe liegend, dass die Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem international anerkannten Grundsatz des Fremdvergleichs sehr zweifelhaft ist. Zwar finden sich in der Unternehmenspraxis durchaus Anpassungsklauseln, insbesondere bei Unternehmensverkäufen. Sie stellen allerdings nicht den Normal-, sondern den Ausnahmefall dar. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung nachträgliche Preisadjustierungen bislang nur unter eingeschränkten Bedingungen als fremdvergleichskonform angesehen hat⁹⁶.

6.4 Erstmalige Anwendung

Die Neuregelungen gelten erstmals für den VZ 2008 (§ 21 Abs. 15 AStG n. F.).

7. Abgeltungssteuer

7.1 Grundkonzept und Wirkungen der Neuregelung

Ab 2009 soll eine Abgeltungssteuer⁹⁷ auf Kapitaleinkünfte eingeführt werden, d. h.: Für private Kapitaleinkünfte (vor allem im Sinne von Zinsen, Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen) wird ein einheitlicher Einkommensteuersatz von 25 % zuzüglich SolZ eingeführt, der grundsätzlich durch Einbehalt einer Kapitalertragsteuer mit abgeltender Wirkung erhoben wird (§§ 32d EStG, 43 Abs. 5 Satz 1 EStG n. F.)⁹⁸. Werbungskosten im Zusammenhang mit privaten Kapitaleinkünften sind dann generell nicht mehr steuerlich abzugsfähig.

Die Zielrichtung der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte ist eine Ähnliche wie die der Absenkung der

Steuersätze im Bereich der Unternehmensbesteuerung: Es soll attraktiver werden, seine Einkünfte in Deutschland zu versteuern. Außerdem sollen durch eine umfassendere Besteuerung von Wertzuwachsen unsystematische Verwerfungen beseitigt und es soll ganz allgemein die Bemessungsgrundlage für Kapitaleinkünfte verbreitert werden.

Die Neuregelungen gelten ausschließlich für den Bereich der privaten Kapitaleinkünfte. Vor allem Einkünfte aus Gesellschafterdarlehen im weiteren Sinne sind allerdings auch im Privatvermögen von der Abgeltungssteuer ausgeschlossen (s. 7.4). Gehören Kapitaleinkünfte zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit, so sind sie dort zu erfassen (§ 20 Abs. 8 EStG n. F.). Der einheitliche abgeltende Steuersatz von 25 % (§ 32d Abs. 1 EStG n. F.) ist dann nicht anwendbar (§ 43 Abs. 5 Satz 2 EStG n. F.)⁹⁹.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Wirkung der Abgeltungssteuer wird offenkundig, dass die Vorteilhaftigkeit der Gewährung von Fremdkapital gegenüber der Eigenkapitalausstattung steigt. Während Ausschüttungen bzw. Entnahmen auf Eigenkapital einer Gesamtsteuerbelastung von bis zu 48,5 % unterliegen (400 % Hebesatz unterstellt), wird die Verzinsung von Fremdkapital in der Gesamtbetrachtung mit etwas mehr als der Hälfte versteuert.

Est-/SolZ-Spitzensatz	47,48 %
Thesaurierungsbelastung	29,83 %
Belastung des ausgeschütteten Gewinns	48,34 %
Belastung von vereinnahmten Zinsen	26,38 %*

*Ggf. zzgl. Belastung bei der finanzierten Gesellschaft (s. vor allem § 8 Nr. 1 GewStG n. F.).

Vor diesem Hintergrund erklärt sich, dass bestimmte Vergütungen von Gesellschafterdarlehen aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer ausgenommen werden (s.w.u. 7.4).

Außerdem ergeben sich krasse Unterschiede hinsichtlich des Abzugs der mit den Kapitaleinkünften zusammenhängenden Aufwendungen, die entsprechende Verhaltensreaktionen auslösen werden:

Refinanzierte private Kapitalanlage	Abgeltungssteuer und kein WK-Abzug
Refinanzierte GmbH-Beteiligung im PV*	Abgeltungssteuer und kein WK-Abzug
Refinanziertes Gesellschafterdarlehen im PV	normale EST-Pflicht und normaler WK-Abzug
Refinanzierte betriebliche Kapitalanlage	normale EST-Pflicht und normaler BA-Abzug
Refinanzierte GmbH-Beteiligung im BV	60 % EST-Pflicht und 60 % BA-Abzug
Refinanziertes Gesellschafterdarlehen im BV	normale EST-Pflicht und normaler BA-Abzug

*Im Veräußerungsfall wg. § 17 EStG wie GmbH-Beteiligung im BV.

7.2 Erfasste Kapitaleinkünfte

Der Katalog der laufenden Einkünfte aus Kapitalvermögen wird in § 20 Abs. 1 EStG n. F. erweitert und leicht modifiziert. Dies dient der Tatbestandsausweitung und der Konzentration al-

96 Vgl. BMF v. 12. 4. 2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Beck-Verw. 063381, Tz. 3.4.12.8.

97 S. dazu auch z. B. Axer, Stbg 2007, 201; Behrens, BB 2007, 1025; Geurts, DStZ 2007, 341; Hötzel, JbFSt 2007/2008; Homburg, DStR 2007, 681; Melchior, DStR 2007, 1229; Oho/Hagen/Lenz, DB 2007, 1322; Paukstadt/Luckner, DStR 2007, 653; Schönfeld, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007; Wagner, Stbg 2007, 313.

98 Anrechenbare ausländische Quellensteuern bleiben allerdings anrechenbar.

99 Auch wird die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert und unterliegt daher nicht der Abgeltungssteuer. Keine korrespondierenden Änderungen ergeben sich auch im Bereich der Körperschaftsteuer. § 8b Abs. 1 und 2 KStG bleiben systematisch unverändert. Korrespondierend zur Erfassung privater Kapitaleinkünfte wird im betrieblichen Bereich das bisherige Halbeinkünfteverfahren durch ein Teileinkünfteverfahren ersetzt, bei dem nur noch 40 % der Dividenden und Veräußerungsgewinne steuerbefreit sind. Entsprechend wird in § 3c Abs. 2 EStG n. F. festgelegt, dass auch nur noch 40 % der Aufwendungen im Zusammenhang mit Einkünften i. S. des § 3 Nr. 40 EStG n. F. vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen sind. S. bereits w. o. zu 1.1.

ler Kapitaleinkünfte in § 20 EStG n. F. sowie der gezielteren Regelung des Kapitalertragsteuerabzugs.

Wichtiger ist indessen, dass korrespondierend zur Besteuerung der laufenden Einkünfte aus Kapitalvermögen künftig umfassend auch Wertzuwächse beim Kapitalvermögen erfasst werden. § 20 Abs. 2 EStG n. F. wird dementsprechend gegenüber der aktuellen Rechtslage (der früher so genannten „Spekulationsgewinnbesteuerung“) deutlich ausgeweitet¹⁰⁰. Bedeutsam ist vor allem § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. Danach wird künftig erfasst jede Veräußerung¹⁰¹ von Anteilen an (in- und ausländischen) Kapitalgesellschaften etc. unabhängig von der jeweiligen Haltdauer, wenn der Gesellschafter zu weniger als 1 % beteiligt ist, es sich also nicht um eine wesentliche Beteiligung i. S. von § 17 EStG handelt. Hierunter fallen auch Genussrechte mit Eigenkapitalcharakter oder ähnliche Rechte, die eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös vermitteln. Darüber hinaus gehören zu den Kapitaleinkünften auch Gewinne aus dem Verkauf von Anwartschaften auf Kapitalgesellschaftsanteile wie z. B. bei Wandelschuldverschreibungen. U. a. wird überdies auch die Steuerpflicht der Gewinne aus der Veräußerung von Zertifikaten erweitert¹⁰².

Ausgenommen von der Neuregelung sind jedoch solche Anteile, die vor dem 1. 1. 2009 angeschafft wurden. Für diese gilt der bisherige § 23 EStG weiter, so dass ein Verkauf nach Ablauf der zwölfmonatigen Haltefrist steuerfrei ist. Maßgeblicher Anschaffungszeitpunkt für die Anwendungsvorschrift ist der Abschluss des schuldrechtlichen Geschäfts. Für Zertifikate gilt die neue Veräußerungsgewinnbesteuerung für alle nach dem 30. 6. 2009 erzielten Veräußerungsgewinne, wenn die betreffende Kapitalforderung nach dem 14. 3. 2007 angeschafft wurde (§ 52a Abs. 10 Satz 8 EStG n. F.).

In praxi werden vor diesem Hintergrund derzeit Gestaltungsansätze über Fondsinvestitionen im (steuerlichen) Privatvermögen erörtert (Fondsinvestments, die für Besteuerungszwecke unter das InvStG fallen und eine (Voll-)Thesaurierung aller Erträge (inkl. Veräußerungsgewinne) vorsehen). Die Veräußerungsgewinne sind, solange sie thesauriert werden, nicht steuerpflichtig beim Anteilsscheininhaber¹⁰³. Sie gehören anders als Dividenden und Zinsgutschriften nicht zu den ausschüttungsgleichen Erträgen. Der Verkauf (die Rückgabe) der Fondsanteile ist nach mehr als einem Jahr Haltedauer steuerlich unbeachtlich (unterliegt nicht der Abgeltungssteuer), soweit die Anteile bis zum 31. 12. 2008 angeschafft worden sind. Es ist dem Vernehmen nach allerdings denkbar, dass vor diesem Hintergrund die Übergangsregelung für Investmentanteile noch einmal überprüft werden könnte.

7.3 Werbungskostenabzug und Verlustberücksichtigung

Grundsätzlich dürfen, wie bereits erwähnt, gemäß § 20 Abs. 9 EStG n. F. bei den Kapitalerträgen keine Werbungskosten

¹⁰⁰ Für private Grundstücksveräußerungen ändert sich dagegen nichts. Für nicht von der Abgeltungssteuer erfasste bewegliche Wirtschaftsgüter wird in bestimmten Fällen die Spekulationsfrist auf zehn Jahre erweitert.

¹⁰¹ Bei einer verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft gilt der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einlage als Veräußerungspreis. Nicht zu einer Versteuerung von Wertzuwächsen führt dagegen die Einlage einer Kapitalforderung i. S. von § 20 Abs. 2 EStG n. F. in ein Betriebsvermögen. Für eine solche Einlage sieht § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG n. F. generell eine Einlage zu den Anschaffungskosten vor. Damit rutschen die Wertzuwächse, die unter dem Regime der 25%igen Abgeltungssteuer entstanden sind, in die normale Besteuerung hinein.

¹⁰² Wegen der im Übrigen gegebenen Ausweitungen der erfassten Veräußerungsgewinne in § 20 Abs. 2 EStG n. F. s. dort Nr. 2 ff.

¹⁰³ Aus Fonds ausgeschüttete Veräußerungsgewinne sind dagegen abgeltungssteuerpflichtig (insoweit kein Fondsprivileg mehr).

abgezogen werden, da es sich um eine pauschalierte Besteuerung handelt¹⁰⁴. Das Werbungskostenabzugsverbot kann insbesondere bei fremdfinanzierten Kapitalanlagen zu einer Übermaßbesteuerung führen. Je nach Höhe der Zinsaufwendungen wird trotz nur geringfügiger positiver Erträge oder sogar wirtschaftlicher Verluste die 25%ige Kapitalertragsteuer erhoben. Es ist auch nicht möglich, durch die Wahl einer freiwilligen Veranlagung zu einem Werbungskostenabzug zu gelangen. Denn auch bei der freiwilligen Veranlagung (siehe dazu w. u.) bleibt es beim Werbungskostenabzugsverbot. Vorstehendes bedeutet: Bei fremdfinanzierten Kapitalanlagen muss die verbleibende Zeit bis zur Einführung der Abgeltungssteuer genutzt werden, um die Struktur der Finanzierung an die neuen Gegebenheiten anzupassen. Siehe auch schon die Übersicht w. o. unter 7.1. Nur solche steuerlich relevanten Aktivitäten sollten fremdfinanziert werden, die zu voll steuerpflichtigen Einkünften führen.

Im Bereich von § 20 Abs. 1 EStG n. F. (laufende Kapitalerträge) können sich wegen des fehlenden Werbungskostenabzugs nur selten Verluste ergeben (z. B. wenn gezahlte Stückzinsen als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen anzusehen sind). Im Bereich von § 20 Abs. 2 EStG n. F. treten dann Verluste ein, wenn die Anschaffungskosten zuzüglich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös übersteigen. Für entsprechende Verluste sieht § 20 Abs. 6 EStG n. F. eine Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung vor. Hiernach dürfen solche Verluste nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (wobei für Verluste aus Aktienveräußerungen noch eine besondere Schedule gebildet werden muss, § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG n. F.). Entsprechendes gilt für evtl. Kapitaleinkünfte-Verlustvorträge¹⁰⁵.

7.4 Erhebung und Ausnahmen

Einbehaltungspflichtig sind in der Regel entweder der Schuldner der Kapitalerträge oder die (inländischen) Kreditinstitute, von denen die Kapitalforderungen resp. Anteile verwaltet werden. Diese müssen die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch an den Fiskus abführen. Insbesondere für Kreditinstitute wird dies gegenüber der aktuellen Rechtslage zu einem deutlich steigenden Verwaltungsaufwand führen. Künftig wird auch bei Veräußerungsgewinnen Kapitalertragsteuer auf den Wertzuwachs einzuhalten sein (wenn die jeweilige Kapitalanlage bei einem inländischen Kreditinstitut verwahrt wird). Wird die Kapitalanlage in ein anderes Depot übertragen, so hat die abgebende Stelle der übernehmenden Stelle Mitteilung über die Anschaffungsdaten zu machen. Etwa entstandene Verluste, anrechenbare ausländische Steuern, der Sparerfreibetrag etc. sind grundsätzlich auch im Rahmen des Kapitalertragsteuereinbehalts zu berücksichtigen.

Bei bestimmten Sachverhalten ist abweichend vom Abgeltungssteuerregime zwingend oder auf freiwilliger Basis eine Veranlagung durchzuführen:

(1) Bei normalen Darlehensverhältnissen, partiarischen Darlehen und stillen Beteiligungen zwischen nahe stehenden Personen ist generell eine zwingende Veranlagung zum normalen Einkommensteuertarif vorgesehen. Dies soll vermeiden, dass sich z. B. Eheleute oder Eltern und Kinder Darlehen gewähren und die Zinsen beim Gläubiger nur mit 25 % (zzgl. SolZ) erfasst wer-

¹⁰⁴ Zum Abzug kommt lediglich ein zusammengefasster Sparer-Pauschbetrag von € 801 bzw. bei Zusammenveranlagung von € 1 602, der den bisherigen Werbungskosten-Pauschbetrag und den Sparerfreibetrag ersetzt. Zu einem Verlust darf der Sparer-Pauschbetrag nicht führen.

¹⁰⁵ Für Alt-Spekulationsverlustvorträge enthält § 23 Abs. 3 letzter Satz EStG n. F. im Hinblick auf Veräußerungsgewinne i. S. des § 20 Abs. 2 EStG n. F. eine Sonderregelung.

den, während der Schuldner den Zinsaufwand zum vollen Steuersatz geltend machen kann. Eine entsprechende Veranlagungspflicht gilt für Zinsen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter bzw. an den Gesellschaftern nahe stehende Personen, wenn die Beteiligung mindestens 10 % beträgt. Erfasst werden auch sog. back-to-back-Darlehensverhältnisse, bei denen ein Dritter ein Darlehen gewährt, der seinerseits wieder Kapital an einen Betrieb des Schuldners überlassen hat. Im Falle einer solchen Zwangsveranlagung gelten die Regelungen zu den Verlustausgleichsbeschränkungen sowie zum Werbungskostenabzugsverbot nicht. Es findet also eine ganz normale Veranlagung zum individuellen Einkommensteuertarif statt.

(2) Bei Kapitaleinkünften, die nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, soll es gleichwohl zur Anwendung des Pauschalsteuersatzes kommen. Dies gilt z. B. für Gewinne aus dem Verkauf von GmbH-Anteilen, Zinsen auf Darlehen von natürlichen Personen oder Kapitalerträge, die von ausländischen Banken ausgezahlt werden. Derartige Einkünfte sind in die normale Veranlagung aufzunehmen, unterliegen aber dem pauschalen Einkommensteuersatz von 25 % zuzüglich SolZ (§ 32d Abs. 3 EStG n. F.).

(3) Jeder Steuerpflichtige hat gemäß § 32d Abs. 4 EStG n. F. das Recht, besondere Umstände, die sich beim Kapitalertragsteuerabzug nicht ausgewirkt haben, im Rahmen einer Veranlagung der Kapitaleinkünfte zu berücksichtigen (z. B. bei nicht zutreffender Berücksichtigung des Sparerpauschbetrags, von relevanten Verlusten oder von ausländischer Quellensteuer). Auch dann, wenn der persönliche Einkommensteuersatz unterhalb der 25 % liegt, kann der Steuerpflichtige beantragen, auf Basis seines individuellen Tarifs veranlagt zu werden (§ 32d Abs. 6 EStG n. F.). Wichtig ist indessen, dass auch bei dieser Veranlagungsform kein Werbungskostenabzug erlaubt ist. Auch greift das Teileinkünfteverfahren in diesem Fall nicht.

7.5 Erstmalige Anwendung

Die Abgeltungssteuer gilt grundsätzlich erstmals für erfasste Kapitaleinkünfte, die nach dem 31. 12. 2008 zufließen (§ 52a

Abs. 1 EStG n. F.) § 32d EStG n. F. gilt erstmals für den VZ 2009 (§ 52a Abs. 15 EStG n. F.). Zur Ausnahme betr. private Veräußerungsgeschäfte, wenn die Anteile vor dem 1. 1. 2009 erworben wurden, s. bereits w. o.

8. Weitere Änderungen des Unternehmensteuerrechts

Im Bereich der Abschreibungen ist vor allem der Wegfall der degressiven AfA für bewegliche Anlagegüter nach § 7 Abs. 2 EStG zu nennen (gilt noch nicht für vor dem 1. 1. 2008 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter). Um daraus resultierende Verschlechterungen für kleine Unternehmen zu vermeiden, ist die Sonder- und Ansparabschreibung nach § 7g EStG verbessert worden. Dagegen wird der Sofortabzug bei geringwertigen Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 2 EStG eingeschränkt und ein sog. Poolabschreibungs-Sammelposten eingeführt.

Der neue § 8b Abs. 10 KStG¹⁰⁶ soll sog. Wertpapierleihgestaltungen unterbinden. Im Grundbeispiel entleiht ein Verleiher Aktien, deren Dividenden erträge bei ihm nicht unter die § 8b KStG-Steuerbefreiung fallen, an einen § 8b-fähigen Entleiher. Letzterer realisiert eine steuerfreie Dividende und eine abzugsfähige Kompensationszahlung, während Ersterer eine steuerpflichtige Dividende durch eine steuerpflichtige Kompensationszahlung ersetzt. Nach § 8b Abs. 10 KStG n. F. dürfen in derartigen Fällen¹⁰⁷ die für die Überlassung gewährten Entgelte bei der Entleiherin nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dies ist allerdings nur der „Programmsatz“. Im Detail ist § 8b Abs. 10 KStG n. F. eine sehr komplizierte Vorschrift. Sie ist schon für den VZ 2007 anzuwenden (§ 34 Abs. 7 Satz 9 KStG n. F.).

¹⁰⁶ S. dazu nur Häuselmann, DStR 2007, 1379, sowie Schlotter, in: Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007. S. auch § 3c Abs. 2 Satz 3 EStG n. F.

¹⁰⁷ S. auch §§ 2 Abs. 2, 2. Halbsatz, 5 Abs. 2, 32 Abs. 3 KStG n. F. zu ähnlichen Fragen betr. Anteile im hoheitlichen Bereich.

