



UNTERNEHMENSSTEUERREFORM 2008

Auswirkungen auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

von Michael Kaufmann und Fabian Schmitz-Herscheidt, Münster

Das Unternehmenssteuerreformgesetz wird zum 01.01.2008 in Kraft treten. Für Kapitalgesellschaften sinkt die Belastung einbehaltener Gewinne damit von derzeit knapp 40 % auf unter 30 %. Allerdings sind im Gegenzug einige steuererhöhende Maßnahmen vorgesehen, etwa die Abschaffung der degressiven Abschreibung oder eine Neuregelung für geringwertige Wirtschaftsgüter. Aufgrund ihrer Steuerbefreiung sind gemeinnützige Körperschaften zwar grundsätzlich nicht betroffen. Die Unternehmenssteuerreform hat jedoch Auswirkungen auf die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. Neuerungen ergeben sich zudem für die Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an nicht steuerbegünstigten Körperschaften.

Das Unternehmenssteuerreformgesetz wird zum 01.01.2008 in Kraft treten. Für Kapitalgesellschaften sinkt die Belastung einbehaltener Gewinne damit von derzeit knapp 40 % auf unter 30 %. Allerdings sind im Gegenzug einige steuererhöhende Maßnahmen vorgesehen, etwa die Abschaffung der degressiven Abschreibung oder eine Neuregelung für geringwertige Wirtschaftsgüter. Aufgrund ihrer Steuerbefreiung sind gemeinnützige Körperschaften zwar grundsätzlich nicht betroffen. Die Unternehmenssteuerreform hat jedoch Auswirkungen auf die Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. Neuerungen ergeben sich zudem für die Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an nicht steuerbegünstigten Körperschaften.

BESTEuerung DES WIRTSCHAFTLICHEN GESCHÄFTSBETRIEBS

Gemeinnützige Körperschaften sind mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insoweit steuerpflichtig. Allerdings ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Steuersubjekt, sondern die Körperschaft selbst. Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit für alle steuerpflichtigen Körperschaften 25 %. Hinzu kommt die Gewerbesteuerpflicht. Die derzeitige Gewerbesteuer-Messzahl beträgt 5 %. Sie wird multipliziert mit einem Hebesatz, der in jeder Gemeinde unterschiedlich ist. Der folgenden Modellrechnung liegt ein Hebesatz von 400 % zugrunde. Danach ergibt sich insgesamt eine Steuerbelastung von 38,65 %:

Gewinn vor Steuern	100,00
Gewerbesteuer (400 % Hebesatz; 5 % Steuermesszahl)	-16,67
Gewinn nach Gewerbesteuer	83,33
Körperschaftsteuer (25 %)	-20,83
Solidaritätszuschlag (5,5 %)	-1,15
Gewinn nach Steuern	61,35

Abb. 1: Modellrechnung nach bisheriger Rechtslage

NEUE RECHTSLAGE

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform wird der Körperschaftsteuertarif für alle Körperschaften ab dem Veranlagungszeitraum 2008 auf 15 % abgesenkt. Zudem wird die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar sein. Als Ausgleich hierzu wird die Steuermesszahl auf 3,5 % herabgesetzt. Im Vergleich zur bisherigen Besteuerung wird also der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb deutlich besser gestellt. Die Steuerbelastung reduziert sich in der Modellrechnung auf nur noch 29,83 %.

Gewinn vor Steuern	100,00
Gewerbesteuer (400 % Hebesatz; 3,5 % Steuermesszahl)	-14,00
Gewinn nach Gewerbesteuer	86,00
Körperschaftsteuer (15 %)	-15,00
Solidaritätszuschlag (5,5 %)	-0,83
Gewinn nach Steuern	70,17

Abb. 2: Modellrechnung nach neuer Rechtslage

Im Einzelfall könnten jedoch Neuregelungen über Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer eine höhere Steuerbelastung bewirken. Sämtliche Entgelte für Schulden werden ab dem Erhebungszeitraum 2008 in Höhe von 25 % dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Derzeit werden nur Dauerschuldzinsen hälftig hinzugerechnet. Künftig werden bei beweglichen Wirtschaftsgütern Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten in Höhe von 20 % als Finanzierungsentgelt hinzugerechnet. Bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern wird der Finanzierungsentgeltanteil mit 75 % angesetzt. Insgesamt ist die Summe der Finanzierungsentgelte jedoch um einen Freibetrag von 100.000 € zu kürzen (§ 8 Nr. 1 Gewerbesteuerergesetz – GewStG n.F.) und nur der Überhang ist mit 25 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen. Fallen beispielsweise Schuldzinsen in Höhe von 100.000 € an, Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 10.000 € und Miete für eine Immobilie in Höhe von 100.000 €, ergibt sich folgende Rechnung:

Schuldzinsen	100.000,00	
davon 100 % (Finanzierungsanteil)		100.000,00
Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	10.000,00	
davon 20 % (Finanzierungsanteil)		2.000,00
Miete für Immobilie	100.000,00	
davon 75 % (Finanzierungsanteil)		75.000,00
		177.000,00
abzüglich Freibetrag		-100.000,00
Überhang		77.000,00
davon 25 % (Hinzurechnungsbetrag)		19.250,00

Abb. 3: Finanzierungsentgelte nach neuer Rechtslage

BETEILIGUNG AN EINER STEUERPFLLICHIGEN KÖRPERSCHAFT

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist zwar grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Das Halten einer Beteiligung wird jedoch im Regelfall als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert, falls ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des

Beteiligungsunternehmens ausgeübt wird. Steuerliche Folgen ergeben sich dann sowohl auf der Ebene der Beteiligung als auch auf der Ebene der steuerbegünstigten Körperschaft. Auf der Ebene der Beteiligung erfolgt eine Besteuerung mit Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag sowie Gewerbesteuer, die wiederum eine Steuerbelastung von 38,65 % ergibt (vgl. Abb. 1).

Bei der Besteuerung auf der Ebene der steuerbegünstigten Körperschaft ist nach geltender Rechtslage das so genannte Halbeinkünfteverfahren zu beachten. Die Ausschüttungen unterliegen zwar bei der empfangenden Körperschaft grundsätzlich nicht der Besteuerung. Allerdings gelten bei Beteiligungserträgen 5 % der Erträge pauschal als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Körperschaftsteuergesetz – KStG). Faktisch werden demnach 5 % der Ausschüttung mit Körperschaftsteuer belastet. Unter weiterer Berücksichtigung der Gewerbesteuer ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von 39,84 %:

Ausschüttungsbetrag (vgl. Abb. 1)		61,35
davon 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG)	3,07	
darauf GewSt (400 % Hebesatz; 5 % Steuermesszahl)	-0,51	-0,51
Einkommen	<u>2,56</u>	
darauf Körperschaftsteuer (25 %)		-0,64
darauf Solidaritätszuschlag (5,5 %)		-0,04
Gewinn nach Steuern		<u>60,16</u>

Abb. 4: Gesamtsteuerbelastung nach bisheriger Rechtslage

NEUE RECHTSLAGE

Bei dem Beteiligungsunternehmen wirkt sich zunächst der auf 15 % geminderte Körperschaftsteuersatz aus (§ 23 Abs. 1 KStG n.F.). Darüber hinaus ist die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar und die Steuermesszahl wird auf 3,5 % gemindert. Daraus ergibt sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage eine deutlich geringere Steuerbelastung von 29,83 % (vgl. Abb. 2).

Bei der Besteuerung auf der Ebene der gemeinnützigen Körperschaft ist neben den angeführten Neuerungen wiederum der pauschalierte Betriebsausgabenabzug in Höhe von 5 % zu berücksichtigen, so dass sich insgesamt eine Steuerbelastung von 30,88 % ergibt:

Ausschüttungsbetrag (vgl. Abb. 2)		70,17
davon 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG)	3,51	
darauf GewSt (400 % Hebesatz; 3,5 % Steuermesszahl)	-0,49	-0,49
darauf Körperschaftsteuer (15 %)		-0,53
darauf Solidaritätszuschlag (5,5 %)		-0,03
Gewinn nach Steuern		<u>69,12</u>

Abb. 5: Gesamtsteuerbelastung nach neuer Rechtslage

ZINSSCHRANKE

Neben den negativen Folgen der Gewerbesteuer-Hinzurechnungen sind auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft weitere mögliche Steuerbelastungen aufgrund der Neuregelungen zur so genannten Zinsschranke zu beachten. Diese lösen die Vorschriften zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG a.F.) ab. Im Gegensatz zu § 8a KStG a.F. erfasst die Zinsschranke (§ 4h EStG n.F., § 8a KStG n.F.) jede Fremdfinanzierung. Die um Zinserträge verminderten Zinsaufwendungen sind grundsätzlich lediglich bis zu 30 % des maßgeblichen Gewinns als Betriebsausgabe abziehbar. Als maßgeblicher Gewinn wird hierbei der Gewinn zuzüglich Zinsaufwendungen und Abschreibungen definiert. Die Zinsschranke ist jedoch nicht anzuwenden, wenn die um die Zinserträge gekürzten Zinsaufwendungen desselben Wirtschaftsjahres 1 Mio. € nicht übersteigen (Freigrenze). Die Regelung wird somit in vielen Fällen praktisch nicht zur Anwendung gelangen. Ferner setzt die Anwendung der Zinsschranke voraus, dass die Beteiligung zu einem Konzern gehört oder eine GmbH in bestimmter Weise durch Gesellschafter bzw. nahestehende Personen fremdfinanziert ist (§ 8a Abs. 2 KStG n.F.). Besteht ein Konzernverhältnis, so ist ein Eigenkapitalvergleich durchzuführen, da die Zinsschranke nicht greift, falls die Eigenkapitalquote der steuerpflichtigen Körperschaft gleich hoch oder höher ist als im Konzern. Erstmals anzuwenden ist die Zinsschranke für Wirtschaftsjahre, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses beginnen und nicht vor dem 01.01.2008 enden, im Regelfall also im Wirtschaftsjahr 2008.

KURZ & KNAPP

Die Unternehmenssteuerreform 2008 bringt aufgrund des deutlich gesunkenen Körperschaftsteuertarifs eine erheblich geringere Belastung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Ebenso sinkt die Steuerlast bei der Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer steuerpflichtigen Körperschaft. Vor diesem Hintergrund sollten Aufwendungen vorgezogen und Erträge in die Zukunft verlagert werden. Hat eine gemeinnützige Körperschaft Miet-, Pacht- oder Leasingverträge mit ihrer Beteiligungsgesellschaft abgeschlossen, sollte darauf geachtet werden, ob die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten zum Gewerbeertrag zu einer höheren Besteuerung führt. Dies gilt auch für mögliche negative Auswirkungen der so genannten Zinsschranke.

ZUM THEMA

Kessler, Wolfgang / **Ortmann-Babel**, Martina / **Zipfel**, Lars: Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick, in: Betriebsberater (BB) 10/2007, S. 523-534

Ortmann-Babel, Martina / **Zipfel**, Lars: Unternehmenssteuerreform 2008 Teil I: Gewerbesteuerliche Änderungen und Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern, in: BB 35/2007, S. 1869-1882

Watrinn, Christoph / **Wittkowski**, Ansans / **Strohm**, Christiane: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, in: GmbH-Rundschau (GmbHR) 15/2007; S. 785-793

Dr. Michael Kaufmann WP StB ist geschäftsführender Gesellschafter, Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt, LL.M. (Edinburgh), ist Rechtsanwalt bei der HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH; www.schumacher-partner.de.