Das geplante Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 aus öffentlich-rechtlicher Sicht

1. Status

Das Bundeskabinett hat am 14.03.2007 den Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 verabschiedet. Der Referentenentwurf vom 06.02.2007 wurde dabei in einigen Punkten leicht verändert. Die Reform soll zum 01.01.2008 (teils auch zum 01.01.2009) in Kraft treten.

2. Ausgesuchte Themenbereiche des Gesetzentwurfs vom 14.03.2007

- Die **degressive Abschreibung** wird **abgeschafft**.
- Die Regelungen für die **Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern** werden verändert - hier haben sich gegenüber dem Referentenentwurf erhebliche Änderungen ergeben. Wirtschaftsgüter mit AHK bis zu 100 EUR sind - zwingend - sofort als Betriebsausgaben abzusetzen. Für alle eigenständig nutzbaren Wirtschaftsgüter, deren AHK mehr als 100 EUR aber nicht mehr als 1.000 EUR betragen, ist ein Sammelposten zu bilden, der über 5 Jahre gewinnmindernd aufzulösen ist. Besondere Aufzeichnungsvorschriften entfallen.

- Die **Körperschaftsteuer** wird auf **15 %** abgesenkt und die Gewerbesteuer so angepasst (Senkung der Gewerbesteuermesszahl auf einheitlich **3,5 %**), dass die Gesamtbelastung 29,83 % nicht übersteigt.

- § 8a KStG wird abgeschafft und eine „**Zinsschranke**“ für Kapitalgesellschaften wie auch Personengesellschaften eingeführt. Die Zinsschranke ergibt sich aus dem Saldo zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag. Übersteigt dieser Saldo den Betrag von 1 Mio. EUR, so ist der übersteigende Betrag nur in Höhe von 30 % sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Unter bestimmten Voraussetzungen soll dies widerlegt werden können („Escape-Klausel“). Der nicht abzugsfähige Teil der Schuldzinsen ist unbegrenzt vortragsfähig. Ebenfalls nicht gelten soll die Zinsschranke, wenn das Unternehmen nicht zu einem Konzern gehört. Dazu wird auf einen Konzernbegriff i. S. der Zinsschrankenregelung abgestellt.

- Die Regelungen zum sog. „**Mantelkauf**“ sollen verändert werden. In Zukunft soll für die Berücksichtigung der vorgetragenen Schulden nur noch darauf abgestellt werden, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann. Bei Übertragung von mehr als 25 % bis zu 50 % innerhalb von 5 Jahren, ergibt sich ein quotaler Verlust des Verlustvortrags, bei mehr als 50 % geht der Verlustvortrag komplett verloren. Durch den Kabinettsbeschluss wurde die Regelung der Zinsschranke dahingehend ergänzt, dass bei einer schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung bei einer Konzerngesellschaft die Zinsschranke auf alle Konzerngesellschaften anzuwenden ist.

- Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen gehalten, entfällt das Halbeinkünfteverfahren. An diese Stelle tritt das **Teileinkünfteverfahren**. Dabei bleiben 40 % von der Steuer freigestellt, so dass 60 % besteuert werden. Gleiches gilt für Veräußerungsgewinne für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile. Korrespondierend dazu sind die Werbungskosten in diesem Zusammenhang zu 60 % abzugsfähig.

- Die Gestaltungsmöglichkeiten bei der sog. **Wertpapierleihe** werden eingeschränkt. Soweit in bestimmten Fällen Aktien an andere Kapitalgesellschaften überlassen werden, die dort begünstigt Beteiligungserträge realisieren können, die zu zahlenden Kompensationszahlungen aber zu Betriebsausgaben führen, soll dieser Gestaltungsmöglichkeit der steuerliche Vorteil genommen werden. Dies betrifft auch Wertpensionsgeschäfte.

- Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung der **Dauerschuldzinsen entfällt**, dafür werden 25 % aller Zinsen hinzugerechnet. Bei Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren wird nur der sog. Finanzierungsanteil hinzugerechnet. Dieser wird bei mobilen Wirtschaftsgütern mit 20 % (im Referentenentwurf war hier noch ein Betrag von 25 % angesetzt worden) und bei immobilen Wirtschaftsgütern mit 75 % pauschaliert. Allerdings wird ein Freibetrag für alle Zinsen und Finanzierungsanteile von 100.000 EUR gewährt. Durch den Kabinettsbeschluss wurde allerdings die Einbeziehung von Vertriebslizenzen ausgeschlossen.

- Die **Gewerbesteuer** wird **nicht** mehr als **Betriebsausgabe** abziehbar sein. Dafür werden die Steuermesszahl auf **3,5** % abgesenkt und der Anrechnungsfaktor von 1,8 auf **3,8** bei der Einkommensteuer erhöht. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer ist die Gewerbesteuer nicht mehr abzugsfähig.

- Um die finanziellen Ausfälle in der Übergangszeit zu begrenzen, müssen bei Anträgen auf Anpassung der Vorauszahlungen zur KSt und GewSt auch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen mit berücksichtigt werden.

Wichtig: Der Kabinettsbeschluss hat den Referentenentwurf vom Februar 2007 schon in verschiedenen Punkten verändert. Es ist aber noch mit weiteren Änderungen zu rechnen, insbesondere ist schon politisch gefordert worden, die Forschung und Entwicklung noch weiter zu fördern. Ob dies unbedingt dann im Rahmen der Unternehmensteuerreform erfolgen muss, bleibt abzuwarten.

3. Aktuelle Beiträge aus den Fachzeitschriften

a) RA/StB Arnulf S t a r c k (pwc:public services, 04/2007, S. 26 f.)

„Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008“

Am 14. März 2007 hat die Bundesregierung den Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 beschlossen; er weicht in einigen Punkten von dem zuvor veröffentlichten Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums ab. Der Beschluss des Bundestages ist für den 15. Juni, die Zustimmung des Bundesrats für den 06. Juli 2007 vorgesehen. Die Reform soll teils am 01. Januar 2008, teils am 01. Januar 2009 in Kraft treten.

Dem Gesetzentwurf zufolge soll die Steuerlast für Unternehmen ab Januar 2008 von durchschnittlich 38,65 Prozent auf durchschnittlich 29,83 Prozent sinken. Der Steuersatz der Körperschaftsteuer wird von derzeit 25 auf 15 Prozent reduziert (§ 23 Abs. 1 KStG), die Messzahl der Gewerbesteuer von 5 auf 3,5 Prozent (§ 11

Abs. 2 GewStG). Eine einheitliche Bemessungsgrundlage von Gewerbe- und Körperschaftsteuer wird es - anders als zunächst vorgesehen - nicht geben.

Ferner wird es zu Änderungen bei der Einkommensteuer für kleinere und mittlere Unternehmen kommen. Unternehmen, die ihre Gewinne im Unternehmen belassen, sollen entlastet werden. Außerdem ist u.a. geplant, den Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer abzuschaffen, Abschreibungsregeln zu ändern, eine Zinsschranke bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzuführen, die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer zu ändern sowie eine Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge einzuführen. Eine höhere Grundsteuer für gewerblich genutzte Grundstücke als Gegenfinanzierung zur Unternehmensteuerreform ist nicht mehr vorgesehen.

► Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer

Der Gewerbesteuer soll der objektivierte Gewerbeertrag zugrunde liegen. Dazu ist vorgesehen, den nach dem Einkommen- und dem Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn um Hinzurechnungen für bestimmte Zinsaufwendungen sowie Leasing-, Miet- und Pachtzahlungen ab 1. Januar 2008 zu erhöhen (§ 8 GewStG). Daraus resultiert ein Ertrag, der insbesondere unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftet wird. Zinsaufwendungen sowie pauschal ermittelte Finanzierungsbestandteile von Mieten, Pachten und Leasingraten sollen künftig einheitlich zu 25 Prozent hinzugerechnet werden, und zwar unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim Gläubiger der jeweiligen Entgelte. Es wird nicht danach unterschieden, ob die Verpflichtung im Rahmen der Betriebsgründung oder -erweiterung bzw. des Erwerbs eines Betriebs entstanden ist. Die Geld- und Sachkapitalüberlassung soll nicht mehr von der Dauer der Überlassung abhängen. Die Finanzierungsentgelte werden indes nur dann zu 25 Prozent hinzugerechnet, wenn die Zinsen den Freibetrag von 100.000 Euro übersteigen.

Der pauschaliert ermittelte Finanzierungsanteil bei Mieten und Pachten für nicht abnutzbare (d.h. vornehmlich unbewegliche) Wirtschaftsgüter soll mit 75 Prozent, bei beweglichen mit nur noch 20 Prozent (geplant waren ursprünglich 25 Prozent) angesetzt werden.

► Zinsschranke bei Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen

Die Zinsschranke (§ 4h EStG) soll verhindern, dass der Gewinn durch den Abzug von Zinsaufwendungen unter eine bestimmte Grenze sinkt. Dazu wird die bisherige Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a KStG geändert.

Die Zinsschranke erfasst nun neben Vergütungen, die an wesentlich beteiligte Anteilseigner gezahlt werden, jegliche Art der Fremdfinanzierung, also auch die durch Banken. Die Zinsaufwendungen sind in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahres abziehbar. Darüber hinausgehende Zinsaufwendungen dürfen

nur bis zu 30 Prozent des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns abgezogen werden. Unter bestimmten Voraussetzungen soll dies widerlegt werden können ("Escape"Klausel). Das Unternehmen kann allerdings die nichtsteuerlich abzugsfähigen Aufwendungen in den Folgejahren geltend machen (Zinsvortrag). Im Rahmen der Nachbesserung des Referentenentwurfs wurde zusätzlich eine Regelung aufgenommen, der zufolge eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung bei einer Konzerngesellschaft zur Anwendung der Zinsschranke bei allen Konzerngesellschaften führt.

► Freigrenze bei Zinsschranke

Für die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind, gilt eine Freigrenze von einer Million Euro; sie soll sicherstellen, dass kleine und mittlere Unternehmen nicht von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen betroffen werden. Auch wenn das Unternehmen nicht Teil eines Konzerns ist, wird die Zinsschranke nicht angewendet (etwa bei einem Einzelunternehmer, der keine weiteren Beteiligungen hält, oder bei einer Kapitalgesellschaft, die sich im Streubesitz befindet und die ebenfalls keine weiteren Beteiligungen hält). Bei Körperschaften, die zu keinem Konzern gehören, kommt die Zinsschranke nur dann nicht zur Anwendung, wenn sie nachweisen, dass Zinsaufwendungen im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung nicht mehr als zehn Prozent der Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres ausmachen. Eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung liegt bei solchen Körperschaften vor, wenn sie von einem zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligten Anteilseigner oder einer diesem nahestehenden Person ausgeht. Vergütungen für Fremdkapital an Dritte sind einzubeziehen, soweit der Dritte (z.B. als Sicherungsnehmer) auf den wesentlich beteiligten Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann.

► Verlustabzug bei Körperschaften

Die Verlustabzugsbeschränkung des neuen § 8c KStG sieht einen quotalen Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent vor. Unabhängig davon kommt es bei einer Übertragung von mehr als 50 Prozent der Anteile oder Stimmrechte zum vollständigen Untergang des Verlustabzugs. Wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent der Anteile an einen Erwerber oder eine ihm nahestehende Personen übertragen werden, liegt ein Anteilseignerwechsel vor, der die Verlustabzugsbeschränkung auslöst, wobei der unmittelbare Anteilseignerwechsel auch schädlich ist, wenn er mittelbar die Beteiligungsquote unverändert lässt.

► Kapitalertragsteuer

Der Kapitalertragsteuersatz wird vereinheitlicht auf 25 Prozent bzw. 15 Prozent bei Leistungen oder Gewinnen von Betrieben gewerblicher Art (§ 43a EStG).

► Geschäftsaufzeichnungen

Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle müssen zeitnah erstellt und im Gegensatz zu Aufzeichnungen über andere Geschäftsvorfälle bereits zu Beginn der Prüfung vorliegen. Um Verzögerungen bei der Prüfung zu vermeiden, wurde die Frist für die Vorlage jener Aufzeichnungen von 60 Tagen auf 30 Tage verkürzt (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO).

► Abschreibungen

Für nach dem 31. Dezember 2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter wird ab 01. Januar 2008 nur noch die lineare Abschreibung zugelassen; die degressive Absetzung wird abgeschafft (§ 7 Abs. 2 und 3 EStG). Auch der Sofortabzug geringwertiger Wirtschaftsgüter (Kosten bis maximal 410 Euro) entfällt; lediglich Unternehmen, deren Betriebsvermögen eine Grenze von 210.000 Euro nicht überschreitet, dürfen geringwertige Wirtschaftsgüter noch sofort abschreiben (§ 6 Abs. 2 EStG). Alle anderen Unternehmen müssen künftig selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter ab einem Wert von 100 Euro (geplant waren zunächst 60 Euro) erfassen, bewerten und inventarisieren.

► Einführung einer Abgeltungsteuer

Für private Kapitalerträge wie Kursgewinne und Dividenden soll ab 01. Januar 2009 die Einkommensteuer 25 Prozent der Bemessungsgrundlage (zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) betragen (§ 32d EStG). Gleichzeitig wird das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft. Unter die Abgeltungsteuer fallen zusätzlich zu den bisher schon steuerpflichtigen Anlageformen auch Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinnahmt werden, und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft (Genussrechte). Dagegen werden Zinsen und Einnahmen aus stillen Beteiligungen nicht von der Abgeltungsteuer erfasst, wenn Gläubiger und Schuldner nahestehende Personen sind oder ein Gesellschafter (oder eine ihm nahestehende Person) zumindest mit einem Prozent an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Veräußerungsgewinne aus Immobilien sollen ebenfalls von der Abgeltungsteuer nicht erfasst werden; hier gilt weiterhin die Besteuerung nach dem persönlichen Steuersatz bzw. die zehnjährige Spekulationsfrist.

Neu geregelt wird auch die Besteuerung der Spekulationsgeschäfte. Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden - unabhängig von der Beteiligungshöhe als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst, womit sie unter die Abgeltungsbesteuerung fallen; andererseits gilt nicht mehr die bisherige Spekulationsfrist von einem Jahr. Die Neuregelung ist jedoch erst auf Verkäufe von nach dem 31. Dezember 2008 erworbenen Anteilen anzuwenden. Dies gilt auch für Optionsgeschäfte und andere Termingeschäfte.

► Nachbesserung des Gesetzentwurfs zugunsten der Kommunen

Auf Kritik gestoßen war der Referentenentwurf sowohl bei den kommunalen Spitzenverbänden als auch bei der Wirtschaft. Die Verbände hatten u.a. darauf hingewiesen, dass die Unternehmensteuerreform trotz gegenteiliger Zusage im Koalitionsvertrag zu zusätzlichen Belastungen für die Kommunen führen werde (vgl. Gt-info vom 05. März 2007, Nr. 170/07), da sie in den Jahren 2008 bis 2011 mit deutlichen Mindereinnahmen rechnen müssten (auf diese Jahre verteilt insgesamt 4,26 Milliarden Euro). Die Wirtschaftsverbände monierten eine "Überbetonung der fiskalischen Maßnahmen und überbordende Bürokratie", die nach ihrer Auffassung mit der Unternehmenssteuerreform verbunden seien und insbesondere die positive konjunkturelle Entwicklung gefährde. Nun hat die Regierungskoalition den Referentenentwurf doch noch einmal nach gebessert, wodurch zumal die befürchtete Schlechtersteilung der Kommunen abgewendet werden soll. Die Reform wird die Gemeinden im kommenden Jahr noch mit rd. 850 Millionen statt mit gut 2 Milliarden Euro belasten.

So soll sichergestellt werden, dass die Finanzbehörden bei den Vorauszahlungen von Gewerbe- und Körperschaftsteuer nicht nur die entlastenden, sondern auch die belastenden Elemente konsequent berücksichtigen. Der Anteil der Gewerbesteuer, den die Kommunen an Bund und Länder überweisen müssen, soll sich um 300 Millionen Euro verringern. Bei der Berechnung der Gewerbesteuer sollen Leasingraten weniger stark als geplant berücksichtigt werden; der Finanzierungsanteil soll nun 20 statt 25 Prozent betragen. Auch bei der Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern wurde - wie oben bereits angedeutet - nachgebessert. Um den zusätzlichen bürokratischen Aufwand einzudämmen, sollen Gegenstände mit einem Wert zwischen 100 und 1.000 Euro auf ein Konto gebucht und im ersten Jahr zu 20 Prozent abgeschrieben werden können. Zur Abwendung möglicher unerwünschter Auswirkungen der Zinsschranke ist vorgesehen, weitere Einzelheiten gegebenenfalls durch ein Verwaltungsschreiben zu regeln.

b) Bernd L e l p p e - Ltd. Städt. VerwDir in Essen - (ZKF 2007 S. 83 f.)

„Was bringt die Unternehmensteuerreform für die öffentliche Hand?“

Referentenentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 05.02.2007

Der nunmehr vorliegende Referentenentwurf beinhaltet die beabsichtigten Gesetzesänderungen zur Umsetzung der Unternehmensteuerreform. Für die öffentliche Hand sind folgende Änderungen von Bedeutung:

1. Steuerbelastung

Der Körperschaftsteuersatz für Kapitalgesellschaften und damit auch für Betriebe gewerblicher Art beträgt gegenwärtig 25%. Dieser Steuersatz soll zukünftig auf 15 %. abgesenkt werden (Art. 20 Nr. 10). Unter Einbeziehung der Gewerbesteuer beträgt die Gesamtsteuerbelastung derzeit 38,65 %. Diese wird bei Senkung der Gewerbesteuermesszahl von max. 5 % auf einheitlich 3,5 % auf insgesamt 29,83 % verringert.

2. Kapitalertragsteuer

Der allgemeine Kapitalertragsteuersatz von derzeit 20 % wird auf 25 % angehoben (Art. 1 Nr. 26 Buchst. a). Für die Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b und c EStG (Leistungen bzw. Gewinn von Betrieben gewerblicher Art mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit) gilt bislang ein Kapitalertragsteuersatz von ½ von 20 % = 10%, soweit sich die Beteiligung im allgemeinen Verwaltungsvermögen befindet. Dieser Kapitalertragsteuersatz wird gegenüber dem Normalsatz von 25 % um 2/5 auf 15 % gesenkt (Art. 1 Nr.26 Buchst. a). Werden die Beteiligungen dagegen in einem Betriebsvermögen, z.B. in einer Holding-GmbH, gehalten, wird die Kapitalertragsteuer mit dem Regelsatz von 25 % erhoben, ist dann aber auf die festzusetzende Steuerschuld der Kapitalgesellschaft anzurechnen.

Mit der Anhebung des Steuersatzes von 10 % auf 15 % für Leistungen, Gewinne eines BgA an die Trägerkörperschaft kommt der Rücklagenbildung, auch in Regiebetrieben, zukünftig eine noch größere Bedeutung zu.

3. Beteiligungserträge

§ 8 Buchst. b KStG bleibt unverändert. Damit sind auch weiterhin 5 % der Beteiligungserträge als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu erfassen (§ 8 Buchst. b Abs. 5 KStG).

4. Veräußerung von Dividendenansprüchen

Der Gewinn aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Inhaber des Stammrechts gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden (Art 1 Nr. 14 Buchst. b). Hierauf entfällt zukünftig Kapitalertragsteuer (Art 1 Nr. 25 Buchst. a).

Beispiel:

Eine Gemeinde hält ihren Aktienbesitz an einem Versorgungsunternehmen in ihrem vermögensverwaltenden Bereich. Sie ist im Hinblick auf die Dividenden aus der Beteiligung beschränkt steuerpflichtig, da sie dem Steuerabzug unterliegen (§ 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Kapitalertragsteuer auf die Dividendenerträge von derzeit 10 % hat abgeltende Wirkung. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer wird nicht durchgeführt.

Zur Vermeidung dieser beschränkten Steuerpflicht kann die Gemeinde im Zeitpunkt vor der Dividendenausschüttung ihren Anspruch auf die Dividende an eine Bank veräußern. Das hierfür gezahlte Entgelt wird im vermögensverwaltenden Bereich vereinnahmt. Es ist dort nicht steuerpflichtig; unterliegt auch nicht der beschränkten Steuerpflicht, weil Kapitalertragsteuer nicht einzubehalten ist. Der Dividendenbezug durch die Bank ist zwar eine steuerpflichtige Betriebseinnahme, in Höhe des an die Gemeinde gezahlten Entgelts liegt aber eine abziehbare Betriebsausgabe vor.

Gewinne aus der Veräußerung von Dividendenscheinen unterfallen zukünftig nach § 43 Abs. 1 Nr. 10 i.V.m. § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b EStG-neu der Kapitalertragsteuer, so dass für juristische Personen des öffentlichen Rechts eine beschränkte Steuerpflicht eintritt.

5. Wertpapierleihe

Die Wertpapierleihe wird von juristischen Personen des öffentlichen Rechts genutzt, um die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer auf Dividendenerträge in Höhe von derzeit 10 % zu umgehen.

Bei einem Wertpapierleihgeschäft werden Wertpapiere mit der Verpflichtung übereignet, dass der Entleiher nach Ablauf der vereinbarten Zeit Papiere gleicher Art, Güte und Menge zurück übereignet und für die Dauer der Leihe ein Entgelt (Leihgebühr und Kompensationszahlung) entrichtet. Zivilrechtlich liegt diesem Geschäft ein Vertrag über ein Sachdarlehen zu Grunde. Steuerlich bewirkt die darlehensweise Übertragung der Wertpapiere den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Entleiher.

Beispiel:

Eine Gemeinde hält eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft in ihrem vermögensverwaltenden Bereich. Sie ist im Hinblick auf die Dividenden aus der Beteiligung beschränkt steuerpflichtig, da sie dem Steuerabzug unterliegen (§ 2 Nr.2 KStG i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr.2 KStG). Die Kapitalertragsteuer auf die Dividendenerträge von derzeit 10 % hat abgeltende Wirkung. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer wird nicht durchgeführt.

Die Gemeinde vermeidet die Besteuerung der Dividenden, indem die Beteiligung an eine Bank verliehen wird. Die Dividendenerträge stehen während des Darlehenszeitraums der Bank zu. Sie sind bei der Bank grundsätzlich zu versteuern, weil die allgemeine Dividendenfreistellung bei Kapitalgesellschaften für den Handelsbestand der Banken nach § 8b Abs. 7 KStG keine Anwendung findet. Die an den Verleiher gezahlte "Leihgebühr" ist bei der Bank abziehbare Betriebsausgabe.

Die Gemeinde hat mangels wirtschaftlichen Eigentums die Dividendenerträge nicht zu versteuern. Die erhaltene Leihgebühr oder Kompensationszahlung ist bei der Gemeinde ebenfalls nicht zu versteuern, da sie im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielt wird. Sie unterliegt auch nicht der beschränkten Steuerpflicht, da für sie kein Steuerabzug vorzunehmen ist.

Durch die Neuregelung sind künftig neben den Kapitalerträgen i.S. des § 43 Abs. 3 EStG zusätzlich die Leihgebühr und Kompensationszahlung für Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften von der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 KStG erfasst.

6. Zinsschranke - § 4h EStG, § 8a KStG

Die äußerst komplexen Regelungen des § 8a KStG über die Gesellschafter-Fremdfinanzierung werden abgelöst durch eine sog. Zinsschranke nach § 4h EStG, § 8a KStG. Die Zinsschranke will die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit zum Gewinn beschränken. Anders als § 8a KStG a.F. erfasst die Zinsschranke neben Vergütungen, die an wesentlich beteiligte Anteilseigner gezahlt werden, jede Art der Fremdfinanzierung, also insbesondere auch die Bankenfinanzierung.

Zinsaufwendungen eines Betriebes sind abziehbar in Höhe des Zinsertrages desselben Wirtschaftsjahres, d.h. Zinsaufwendungen werden mit Zinserträgen saldiert. Darüber hinausgehende Zinsaufwendungen dürfen nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns abgezogen werden. Im Übrigen erfolgt ein Vortrag auf die nächsten Wirtschaftsjahre (Zinsvortrag). Der Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn.

Für kleine und mittlere Betriebe gibt es eine Freigrenze von 1 Mio. € für die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen, so dass diese von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen nicht betroffen sind. Die Freigrenze gilt allerdings nicht für juristische Personen. § 8a KStG-neu spricht zwar nur von " Körperschaften ", die Vorschrift gilt aber auch für Betriebe gewerblicher Art.