

15. Siegener Kolloquium 2007

Prof. Dr. Mössner

Unternehmenssteuerreform – Ein Weg
aus dem Steuerchaos ?

Agenda/Contents

1. Was ist Chaos ?
2. Was sind die Gründe für das Steuerchaos ?
3. Was könnte – müsste – getan werden ?
4. Unternehmenssteuerreform 2008
 - a) Körperschaftsteuersatzsenkung
 - b) Gewerbesteuer
 - c) Thesaurierungsvergünstigung
 - d) Zinsschranke
 - e) Verlustverlustregelung
 - f) Sonstige Regelungen (degressive AfA, Funktionsverlagerung, Investitionsvergünstigung)

1. Was ist Chaos ?

Griechisch: das Klaffende (dt.: Gaumen)

- Schöpfungsmythos:
das ungeordnet Daliegende
Schöpfung = Ordnung = logos = Herstellen eines Sinnzusammenhangs
- Chaos im Recht
Tipke: Prinzipienlosigkeit
Prinzipien – Melodie, Regelungen – Töne
Verlust des Sinngedankens im Recht

2. Was sind die Ursachen des Chaos im Steuerrecht ?

- Besteuerungsunterschiede für wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte
- = fehlende Neutralität des Steuerrechts
- Chaos des Steuer“systems“ wegen punktueller Regelungen
- Fehlen tragender Prinzipien
- Hypertrophie verfassungsrechtlicher Argumente wegen gleichheitswidriger Regelungen
- Fehlende Akzeptanz wegen mangelnder Transparenz
Steuerwiderstand - Gestaltungsdruck
- Erhebungsdefizite verstärken Empfindung der Ungerechtigkeit
- Komplizierte Gestaltungen zur Ausnutzung steuerlicher Systembrüche

2. Was sind die Ursachen des Chaos im Steuerrecht ?

- **Rechtsformneutralität**
 - Rechtfertigung der unterschiedlichen Besteuerung von Unternehmen
 - Gestaltungen und Gegenmaßnahmen
 - Z.B. Betriebsaufspaltung bei Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, Sonderbetriebsvermögen, Hybride Gesellschaftsformen
- **Finanzierungsneutralität**
 - Anerkennung von Finanzierungsfreiheit (Gesellschafterdarlehen)
 - Zins als Kosten, Gewinn als Steigerung der Leistungsfähigkeit
- **Investitionsneutralität**
 - Veränderung von Renditen durch steuerliche Unterschiede
 - Verzerrung des Investitionsverhaltens

3. Was könnte – müsste getan werden ?

Reformagenda

- Vorschläge für eine Steuerreform
- Möglichkeiten und Rahmenbedingungen
- Konzept Stiftung Marktwirtschaft
- Rechtsformneutrale Unternehmenssteuer
- Vereinfachung Einkommensteuer
- Reform des Verfahrens
- Europataugliche Ermittlungsmethoden
- Reform der Kommunal Finanzen
- Reform des Außensteuerrechts

Rahmenbedingungen einer Steuerpolitik

anhaltende Wirtschaftsschwäche trotz Aufschwungs

- Pro-Kopf-Netto-Einkommen
- Arbeitslosigkeit
- Hohe Arbeitskosten
- geringes Wachstum
- hohe staatliche Verschuldung
- gefährdete Sozialsysteme, demographischer Wandel

Globalisierung

- Wettbewerb der Steuersysteme
- Mobilität des Kapitals
- Standortentscheidungen

hohe deutsche Unternehmenssteuern

- OECD
- ZEW
- Andere Untersuchungen, Jarass

Notwendigkeit der Reaktion

- kurieren an Symptomen
Exit-Taxes, Hinzurechnungsbesteuerung, Missbrauch etc.
- Ursachen
Flat Tax (alte Einkünfte niedrig)
Dual Income Tax (flüchtige Faktoren niedrig)
Stiftung Marktwirtschaft (niedrige Unternehmenssteuern)
- Folge auch: Auslandsverluste verursachen bei niedrigen Steuern geringere Steuerausfälle im Inland (Ritter-Coulais, Marks & Spencer)

Kein großer Spielraum für Steuersenkungen, notwendig Strukturreform

Ziele einer Steuerreform

- Vereinfachung – jeder versteht etwas anderes
 - Klarheit
 - Transparenz
 - Systematik
 - Verständlichkeit
 - Verwaltungsökonomie
- Internationale Konkurrenzfähigkeit
 - Unternehmenssteuerreform
 - Gewerbesteuer als Bremse

Konzepte

- Sachverständigenrat
 - Dual income tax
 - 30% Kapitaleinkünfte
 - 15% - 35% Arbeitseinkünfte
 - Problematische Abgrenzungen, Unternehmerlohn

- Kirchhof – Karlsruher Entwurf
 - Flat Tax
 - Steuerjuristische Person
 - Eine Einkunftsart: Erwerbseinkünfte
 - Markteinkommenstheorie, Verlustberücksichtigung

Kölner Entwurf – evolutionär

- Leistungsfähigkeit als Grundprinzip
- Neue Einkunftsarten
 - Unternehmer
 - Gewerbe
 - LuF
 - Selbständige Tätigkeit
 - Vermietung und Verpachtung
 - Unselbständige Tätigkeit
 - Alterseinkünfte
 - Kapitaleinkünfte

10 Punkte CDU

- Stufentarif - Bierdeckel
- Einheitlicher Freibetrag 8.000 €
- Vier Einkunftsarten
- Dualismus ESt – KöSt

FDP Modell EStG

- Ausformulierter Text
- Vereinfachung

Gemeinsamkeiten der Vorschläge

- Abschaffung degressiver Gebäudeabschreibung
- Abschaffung Sonder- und Ansparabschreibung
- Beseitigung der Vergünstigungen für Baudenkmale u.ä.
- Einschränkung von Verlustausgleich/Verlustabzug
- Reduzierung Einkunftsarten
- Nachgelagerte Besteuerung der Alterseinkünfte
- Notwendigkeit einer grundlegenden Unternehmenssteuerreform
 - Senkung der Steuern auf thesaurierte Gewinne
 - Reform der Gewerbesteuer
 - Beseitigung der Rechtsformunterschiede
 - Anpassung an Europarecht (Organschaft, AStG, grenzüberschreitende Verluste)

Stiftung Marktwirtschaft

- Überparteilichkeit
Politischer Beirat: Busch, Falthäuser, Merz, Mittler, Solms
- Ausgewogenheit der Lenkungsgruppe
Hey, Lang, Mössner, Seer; Herzig; Eekhoff, Fuest, Raffelshüschen;
Wassermeyer; Rödder
- Umfassender Ansatz: ausformuliertes Steuergesetzbuch
- Keine Lobby, Spezialisten aus Wissenschaft, Gerichten, Unternehmen,
Berater als Individuen – über 80
- Arbeitsgruppen in drei Schwerpunkten:
 - Unternehmenssteuer – Herzig/Hey, Kommunal финанzen – Mössner,
Einkommensteuer – Lang
- Verträgliche Übergangsregelungen

Konzeptentwicklung Stiftung Marktwirtschaft

- Notwendigkeit konkurrenzfähiger Körperschaftssteuer im internationalen Vergleich
- Integration der Gewerbesteuer
- Notwendigkeit der Beseitigung zu starker Besteuerungsunterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaft
- Optionsmodelle, T-Modell (Ernst & Young), 15.6.05
- Unternehmenssteuer, 22.9.2005
- Vier-Säulen-Modell Kommunalsteuern, 29.9.2005
- Gewinnermittlungsgesetz
- Vereinfachung Einkommensteuer, 10. November 2005

Integrierte Unternehmenssteuer

Grundlegende Unterscheidung

- **Unternehmensebene**
 - Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn
 - Besteuerungssubjekt Unternehmen
 - Steuersatz 19%
 - Integration kommunaler Unternehmenssteuer mit Hebesatz
 - Thesaurierungsbelastung 24%

- **Unternehmerebene**
 - Nachversteuerung bei Entnahme/Ausschüttung
 - Bei Personengesellschaften Einkünfte aus Unternehmen
 - Bei Kapitalgesellschaften Kapitaleinkünfte
 - Bürgersteuer und Lohnsteueranteil für Kommunen

Vorteile

- Begünstigung thesaurierter Gewinne (Konsumgedanke)
- Rechtsformneutralität
- Wettbewerbsfähiger Steuersatz
- Einheitliche Bemessungsgrundlage für Unternehmenssteuer und Kommunalsteuer
- Ebenentrennung (Unternehmen, Nachversteuerung auf persönlichen Steuersatz)

Offene Fragen

- Unternehmer mit Steuersatz unterhalb des Thesaurierungssatzes
- Gewisse Verfahrenskomplizierung
- Auslandssituationen – Thesaurierung im Auslandsvermögen ?

Einkommensteuer

- Beratungen noch nicht abgeschlossen

Gewinnermittlungsgesetz

- Anstelle von BewG
- Daten aus IAS, ISFR
- Richtung Cash-Flow
- Abstimmung mit EU

Umwandlungssteuergesetz

- Reduzierung wegen Rechtsformneutralität

Gruppenbesteuerung

Welche Konzeptionen können einer Steuerreform zugrunde liegen?

Steuersystematische Ziele

- Neutralität der Besteuerung
- Vereinfachung des Verfahrens
- Missbrauchsbekämpfung bei fehlender Neutralität und Kompliziertheit

Externe Ziele

- Internationaler Steuerwettbewerb
- Attraktivität des Steuerstandorts
- Umverteilung

Zeitplan der Unternehmenssteuerreform 2008

1. 2004/2005
 - a. Sachverständigenrat Gutachten
 - b. Stiftung Marktwirtschaft
 - c. Koch: Abgeltungssteuer
2. Koalitionsvertrag 11.11.2005
3. Koch/Steinbrück – Eckpunktepapier (Endfassung November 2006)
4. Kabinettsbeschluss März 2007
5. Gesetzgebungsverfahren bis Mai 2007

4. UntStR 2008 – ein Weg aus dem Chaos ?

Wesentlicher Inhalt

- Steuersatzsenkung bei Körperschaftsteuer
- Begleitmaßnahmen
- Gegenfinanzierung
- Mißbrauchsbekämpfung – auch JStG 2008

a) Senkung des Körperschaftsteuersatzes

- Zentralpunkt der Reform
 - Senkung 38.65 % auf 29.83 % (KSt 25% auf 15%)
- Wirkung nach Regierungsbegründung
 - Keine Verlagerung mehr ins Ausland
 - Attraktivität für Ausländer zu Investitionen im Inland
- Bei Hebesatz Gewerbesteuer 400 %
 - Von Gewinn 100 bleiben nach Steuern 70.2 statt 61.3
- Nur Steuersatzsenkung, keine Reform
- Ziel erreicht ?

- Internationaler Vergleich

- 3 Gruppen: ca. 40% Deutschland, Frankreich, Italien, USA

24% - 30% UK, Belgien, Niederlande, Spanien

0% - 20% Irland, osteuropäische Beitrittsstaaten

- von der Spitzenposition ans obere Mittelfeld

- Aber: Ausgleich durch Erhöhung der Ausschüttungsbesteuerung

- 60 % statt 50 % (§ 3 Nr. 40 EStG) ab VZ 2009 im betrieblichen Bereich

- Ab 2009 - Abgeltungssteuer im privaten Bereich

Abgeltungssteuer für Beteiligungen im Privatvermögen - 25%

	2007	2009 privat	2009 Betriebsvermögen
KapGes	38,65	29,83	29,83
Dividende	61,35	70,17	70,17
Steuerpflichtig	30,67	70,17	42,11
ESt	13,59	18,51	18,66
Gesamtsteuer	52,24	48,34	48,49

Steigerung der Attraktivität des Standortes Deutschland ?

- Geringe Entlastung
- Steuerwiderstand nicht wesentlich gemindert

b) Gewerbesteuer

- Zwei Änderungen
 - Keine Abziehbarkeit von Bemessungsgrundlage mehr
 - § 4 Abs. 5b EStG: “ist keine Betriebsausgabe”
 - Verbesserung “Steuerbelastungstransparenz” (Begründung)
 - Klare Abgrenzung der Ertragshoheiten (Begründung)
 - Wirkung: Erhöhung Bemessungsgrundlage ESt und KSt
 - Veränderung der Hinzurechnung von Zinsen

Folge der Nichtabziehbarkeit

- = Erhöhung Anrechnungsfaktor § 35 EStG
 - 3.8 statt 1.8
 - Beschränkt auf tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer
- Bisher bereits nicht voller Ausgleich
 - Nicht ausreichende Einkommensteuer (z.B. Verlust)
- Einfache Bemessung – Transparenzsteigerung
 - Gewerbesteuer = Ertrag x 3.5 % x Hebesatz
 - Beitrag zur Chaosbeseitigung ?

	alt	neu (stark vereinfacht)
Gewinn	100.000	100.000
-GewSt	16.667	-----
Ertrag	83.333	100.000
ESt 45 %	37.500	45.000
§ 35 EStG	7.500	13.300
ESt	30.000	32.700
Gesamtbelastung		
GewSt	16.667	14.000
Summe	46.667	46.700

- Kein Beitrag zur Beseitigung des Chaos
 - Keine Integration in Unternehmenssteuer
 - Unterschiedliche Regelung für Kapital- und Personenunternehmen
 - Entgegen Koalitionsvertrag keine Reform
 - Bedenken gegen Gewerbesteuer bleiben
 - Sonderbelastung einer Einkunftsart
 - Abgrenzungsproblematik Gewerbe – selbständige Tätigkeit
 - Sinn der Gewerbesteuer ?

Zweites Element – Änderung Hinzurechnung

- Vereinfachung
 - Bisher § 8 Nr. 1, 2, 3, 7 GewStG, nun § 8 Nr. 1 lit. a) – f) GewStG-E

Ein zusammengefasster Hinzurechnungsbetrag

- 100 % Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter
- 20 % Mieten und Pachten für Mobilien
- 25 % Lizenzen und Konzessionen
- 75 % Mieten und Pachten für Immobilien
- Abzüglich Freibetrag 100.000 €

Summe x 25 % = Hinzurechnungsbetrag

Gewerbesteuerliche Wirkungen (Hebesatz 400 %)

Je 100 € Betriebsausgabe	Hinzurechnung
Zinsen, Renten, stille Gesellschaft	3.50 €
Immobilienmieten	2.63 €
Mobilienmieten	0.70 €
Lizenzen	0.88 €

Erstmals VZ 2008

- **Positiv**

- Abgrenzungen entfallen, z. B. Dauerschuldproblematik
- Vereinfachung
- Minderung der Belastung bei Zinsen

- **Negativ**

- Probleme ertragsunabhängige Elemente
 - Feuerwehrargument der Kommunen
 - Wirkung auf ertragsschwache Unternehmen
- Alle Zinsen betroffen
 - Gemildert Finanzausschuss: begrenzt auf nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechende Skonti und Vorteile (klar ?)
- Aufspüren versteckter Zinselemente - streitanfällig

c) Thesaurierungsvergünstigung - § 34a EStG

- Koalitionsvertrag
 - weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität
- Eckpunkte-Papier
 - Annähernde Belastungsgleichheit
- Verfassungsrechtliches Problem
- Steuersatzdifferenz für thesaurierte Gewinne Personengesellschaft/
Kapitalgesellschaft
- Bisher KapGes 38.65 % - PersGes ca. 47 %
- „Kitt“ (Hey) § 35 EStG senkt auf 42 %
- Absenkung auf 29 % und Erhöhung auf 49% = Kitt nicht ausreichend

Lösungsvorschläge

- Unternehmenssteuer (Stiftung Marktwirtschaft)
- T-Modell (Wissenschaftlicher Beirat E&Y, Boehringer)
- Option
- Thesaurierungsrücklage § 32b EStG 1951 (bis 1953)

Neue Lösung:

- Sondersteuersatz 28,25 %
- Auf Antrag ob und wieviel

Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns

- Auf Unternehmer-, nicht Unternehmensebene
- Keine Thesaurierungsrücklage
- Nebenrechnung erforderlich
- Keine Thesaurierungskonten

Begründung: Rechtsformneutralität, Art. 3 GG

- Verwirklicht ?

Keine Rechtsformneutralität

- Aufrechterhaltung der Unterschiede zwischen Rechtsformen
 - Trennungs- vs. Transparenzprinzip
 - Sondervergütungen
 - Verlustverrechnung mit anderen Einkünfte
 - Übertragungen - § 6 Abs. 3 EStG
 - Weiterleitung Steuerfreiheit ausländischer Einkünfte
 - Pensionsrückstellungen für Gesellschafter
 - Umwandlung = Wechsel der Systeme
- Unterschiedliche Unternehmensbesteuerung bleibt

Neue Begriffe

- Nicht entnommener Gewinn
 - Gewinn (§ 4 Abs. 1) im zu versteuernden Einkommen abzüglich positiven Saldos der Entnahmen und Einlagen
- Begünstigungsbetrag
 - Nicht entnommener Gewinn, für den Antrag gestellt
- Nachversteuerungspflichtiger Betrag
 - Abzüglich Steuern
- Nachversteuerungsbetrag
 - Überwiegen der Nettoentnahmen

Antrag

- Bis wann ?

- Zweistufiger Gewinnbegriff in §§ 4, 5 EStG
- Unterschiedsbetrag +/- Entnahmen/Einlagen = Gewinn i. S. § 4 Abs. 1
- Beispiel:

Steuerliches Bilanzergebnis	200
Entnahmen des Unternehmers	300 (+)
Einlagen des Unternehmers	100 (-)
Gewinn	400
positiver Saldo	200 (-)
Begünstigungsbetrag	200

- Entnahmen haben Unterschiedsbetrag gemindert und werden beim Gewinn hinzugerechnet
- Gewinn muss um entnommene Teile gekürzt werden
- Einlagen haben Unterschiedsbetrag erhöht und werden beim Gewinn abgezogen
- Gewinn braucht nicht um Einlagen korrigiert zu werden
- Entnahmen können durch Einlagen neutralisiert werden
 - Keine Mindestfrist
- Über-Einlagen erhöhen Begünstigungsbetrag nicht

Steuerfreie Einnahmen

DBA-freigestellte Betriebsstätteneinkünfte

(a) Gewinn 400.000 darin 100.000 ausländischer BS-Gewinn,
Entnahme 100.000

begünstigungsfähig ist was ?

Steuerfreie Einnahmen

Begünstigungsbetrag = der im zu versteuernden Einkommen enthaltene
“Gewinn”

Unterschiedsbetrag	300.000	
+ Entnahme	100.000	Gewinn 400.000
- steuerfrei	100.000	
zVE nicht entnommen	300.000	300.000

Oder: Zuerst gelten steuerfreie Beträge als entnommen

- Entnahmereihenfolge
 - Entnahmen gehen zunächst zu Lasten steuerfreier Gewinne
 - Empfehlung: Entnahme steuerfreier Gewinne im laufenden Wirtschaftsjahr
- Problem
 - Entnahmen faktischer Vorgang im Wirtschaftsjahr
 - Gewinn steht erst nach Ende des Wirtschaftsjahres fest
- Folge
 - Hoher Gestaltungsbedarf

- Personengesellschaften – Mitunternehmeranteil
§ 34a Abs. 2 EStG
 - Gesamthandsbilanz
 - Ergänzungsbilanzen
 - Sonderbilanzen

- Ermittlung für jeden Gesellschafter getrennt
- Steuerlicher Eigenkapitalbegriff
 - Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens

 - Ausgleich von Entnahmen aus Gesamthandsvermögen durch Einlagen in Sonderbetriebsvermögen

 - Wie praktisch ?

Berechnung der Sondersteuer auf Begünstigungsbetrag

Steuersatz § 34a EStG - 28,25 %, aber Gewerbesteuer gilt als entnommen

Begünstigungsbetrag	100 (= Gewinn)
Gewerbesteuer	14
Einkommensteuer	28,25
Gewerbesteuer-Anrechnung	- 13,30
Einkommensteuer nach Anrechnung	14,95
Soli	0,82
Steuerbelastung	29,77 %

Aber Gewerbesteuer unterliegt nicht Begünstigung

Steuersatz § 34a EStG - 28,25 %			
Begünstigungsbetrag			86
Gewinn			100
Gewerbsteuer			14
Einkommensteuer 28,25 % auf 86	24,3		
	42 % auf 14	5,88	30,18
Gewerbsteuer-Anrechnung			- 13,30
Einkommensteuer nach Anrechnung			16,88
Soli			0,93
Steuerbelastung			31,8 %

Entnimmt Gesellschafter Betrag zur Zahlung der Steuern

Begünstigungsbetrag			65,18
Gewinn			100
Gewerbesteuer			14
Einkommensteuer	28,25 % auf 65,18	18	
	42 % auf 34,82	15,04	33,04
Gewerbesteuer-Anrechnung			-13,30
Einkommensteuer nach Anrechnung			19,74
Soli			1,08
Steuerbelastung (faktisch)			34,82 %

Wirkung der Nachversteuerung

Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft	Thesaurierung		ohne		
	2007	2009	2009	2009	
Vorbelastung	45,68	29,77	31,80	34,82	44,28
Gewerbliche Einkünfte		70,20	60,37	45,75	
ESt 25 %		17,55	15,09	11,44	
Soli		0,97	0,83	0,63	
ESt + Soli		18,51	15,92	12,07	
Gesamtbelastung		45,68	48,28	47,72	46,89
	44,28				

(Quelle: Kessler u. a. BB 2007, 526) z. T. andere Werte Kleineidam DB 2007, 409 (ESt-Satz 45 %)

Fazit: Thesaurieren kostet insgesamt mehr als Entnehmen

Vorteil: Zinsvorteil bei späterer Entnahme

Beratungsüberlegung

Gesellschafter G einer KG hat einen Gewinnanteil von 100. Entnimmt er ihn, so bleiben ihm ca. 53, die er als Kapital anlegen kann. Auf diese Erträge zahlt er ab 2009 nur 25% Abgeltungssteuer.

Alternativ lässt er den Betrag im Unternehmen. Ohne Antrag bleiben im ebenfalls 53, auf deren Erträge er ca. 47% Steuern zahlen muss.

Stellt er den Begünstigungsantrag, so bleiben 65 im Unternehmen. Erträge hieraus hat er mit 47% zu versteuern. Entnimmt er die 65, so kommt es zur Nachversteuerung mit 12.

Vergleich bei Annahme von 5% Rendite und 2 jähriger Anlage

1. Entnahme und externe Anlage = Steuer 48,3, netto 54,35
2. Nichtentnahme = Steuer 49,5, netto 53,15
3. Begünstigungsantrag + Entnahme nach 2 Jahren = Steuer 50, netto 50

Thesaurierungsvergünstigung für ausländische Betriebsstätteninkünfte

- § 34a Abs. 2 EStG - Gewinn des Betriebes oder Mitunternehmeranteils
- § 34a Abs. 1 S. 2 EStG - “jeder Betrieb” - betriebsbezogene Betrachtung
- Stammhaus und Betriebsstätte = zwei Betriebe I.S. § 34a EStG
- Ausländische Betriebsstätte Teil nicht Teil des inländischen Betriebes
 - Keine Vergünstigung für ausländische Betriebsstätten
 - Europarechtliche Unvereinbarkeit
- Beteiligung einer inländischen Personengesellschaft an einer ausländischen Personengesellschaft
 - Bilanzierungskonkurrenz
- Bei Freistellung unproblematisch, da nicht im zVE enthalten (h.M.)

Nachversteuerung

- immer, wenn und soweit nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt
- Verwendungsreihenfolge
 - Zuerst bei Nettoentnahme wird begünstigter Betrag entnommen
 - Dann folgen steuerfreie, in früheren Jahren nicht entnommene Gewinne
 - Zuletzt bereits versteuerte Gewinne bzw. Gewinnanteile
 - Reihenfolgen 2 und 3 gleichgültig
- Widerspricht Zweck der Regelung

Gesellschafter A hat in 01 einen Mitunternehmeranteil von 200, den er versteuert und keinen Antrag nach § 34a stellt. Er belässt den Betrag in voller Höhe in der Gesellschaft und zahlt Steuern aus übrigem Vermögen. In 02 beträgt sein Anteil 300 und er stellt den Antrag nach § 34a EStG. Zugleich entnimmt er nun 200. Wie hoch ist der Begünstigungsbetrag ?

§ 34a Abs. 2

Gewinnanteil 02	300
Nettoentnahme	200
Begünstigungsbetrag	100

Handelt es sich um eine Entnahme des Wirtschaftsjahres 02 ?

Gesellschaftsrechtlicher oder steuerrechtlicher Gewinnbegriff ?

h.M. = auch versteuerte, aber nicht entnommene Gewinne werden im Sinne von § 34a EStG „entnommen“

Auch für Altgewinne (h.M.)

Nachversteuerung und Verlust

U hat seit 2008 Anträge nach § 34a EStG gestellt. Zum 31.12.2010 wird der nachversteuerungspflichtige Betrag auf 250 festgestellt. In 2011 erleidet U einen Verlust von 250.

- Verlust nicht Auslöser der Nachversteuerung, sondern Überwiegen der Nettoentnahme über Gewinn
- nur Entnahme in 2011 löst Nachversteuerung aus
- erleidet U weitere Verluste, kann Eigenkapital vollständig aufgebraucht werden, ohne dass Nachversteuerung erfolgt
- aber Betriebsaufgabe § 34a Abs. 6 EStG führt zur Nachversteuerung
- sinnvoll ? Thesaurierter Betrag erreicht nie Unternehmerebene !

§ 34a und Rechtsformneutralität

- Keine Neutralität
- Mehrung des Chaos
 - Komplizierte Regelung
 - Verwaltungsaufwand durch Sonderrechnung und Feststellungen
 - Unkalkulierbare Nachversteuerungen
- Fazit: mißlungen

d) Zinsschranke

- Gründe
 - § 8a KStG alt
 - Fehlschlag der thin-capitalization-rules
 - Hamburger Sonderproblem
 - Fremdfinanzierung im internationalen Konzern
 - Umfassende Hinzurechnung von Zinsen
 - Vorschlag Stiftung Marktwirtschaft – earnings stripping rules
- Europarechtliche Grenzen
Homburg FR 2007, 725: offenkundige und platte Verletzung

§ 11 Unternehmenssteuergesetz-E (Stiftung Marktwirtschaft)

- (1) Bei Körperschaften und Rechtsträgern von Personenunternehmen sind Vergütungen für Fremdkapital nicht abziehbar, soweit der Gewinn vor Berücksichtigung der Vergütungen (Ausgangsbetrag) um mehr als 60 % gemindert wird oder der Ausgangsbetrag 0 oder kleiner ist. Vergütungen bis zu 1 Mio. Euro sind unbeschränkt abziehbar.

- (2) Die nicht abgezogenen Vergütungen sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gewinn abzuziehen, soweit dieser 40 % des positiven Ausgangsbetrages übersteigt.

§ 4h EStG Grundregeln

- § 8a KStG Ergänzungen für Kapitalgesellschaften
- § 15 Nr. 3 KStG
Organträger und Organgesellschaft = ein Betrieb
- § 4 Abs. 2, § 20 Abs. 9, § 24 Abs. 6 UmwStG, § 8 a i. V. m. § 8c KStG
Wegfall Zinsvortrag
- § 7 GewStG
GewSt für nichtabziehbare Zinsen
- § 32d Abs. 2 EStG
 - keine Abgeltungssteuer für Gesellschafterdarlehen und Dreieckskonstruktionen

Darlehensgeber - alle Kreditgeber

Darlehensnehmer - Betrieb

- Unabhängig von Rechtsform
- Nur inländische Betriebe
- Ziel: Konzernunternehmen – große Unternehmen (Regierungsbegründung)

Ausgangsbetrag - steuerliches EBITDA

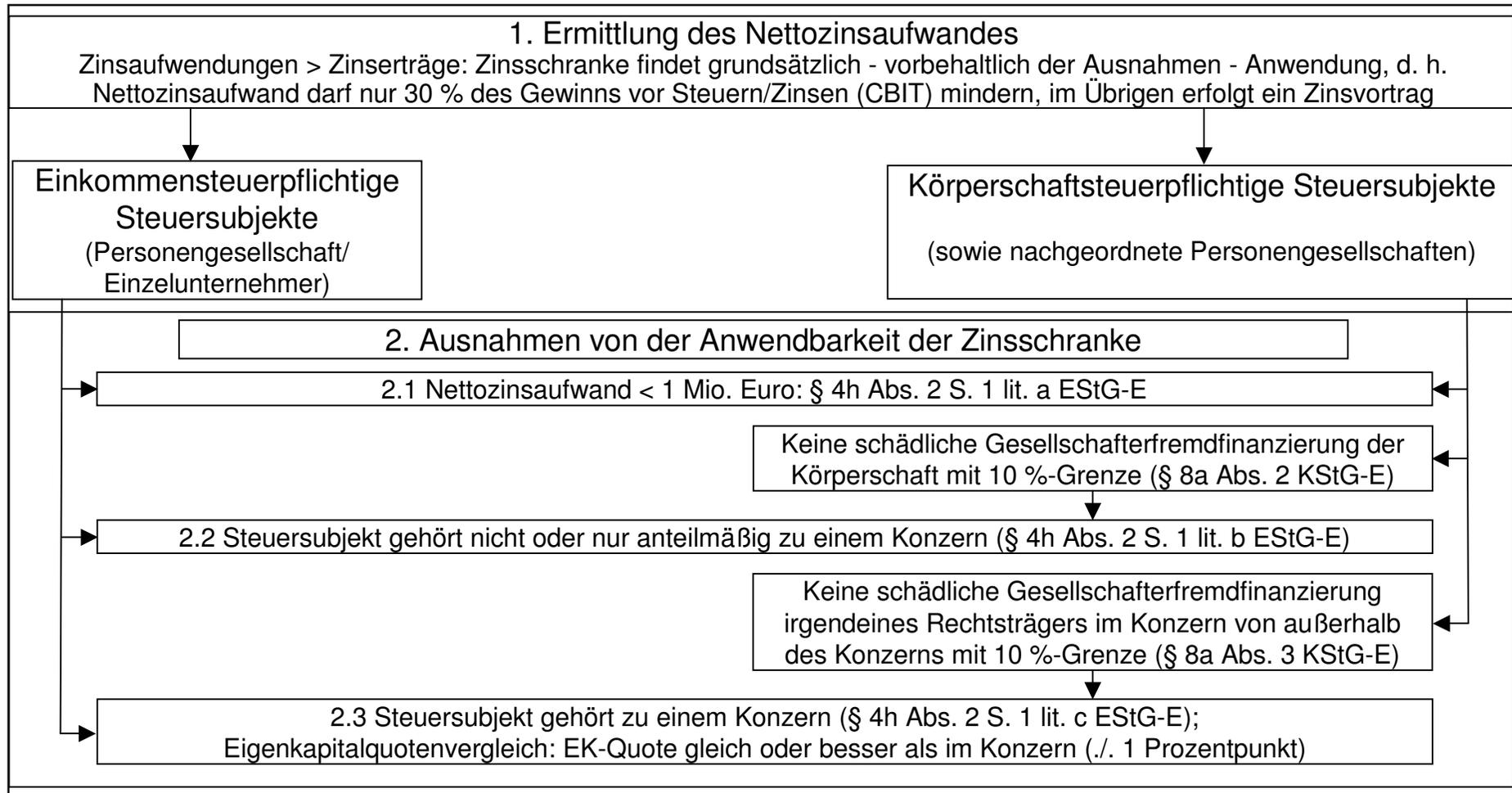
- Gewinn (§ 4h Abs. 3 S. 1), anders: § 8a KStG: Einkommen
- Zinsaufwendungen
- Abschreibungen nach § 6 Abs. 2, 2a, § 7 EStG
- Minus Zinsertrag

Zinsaufwand - § 4h Abs. 3 S. 2 ff. EStG

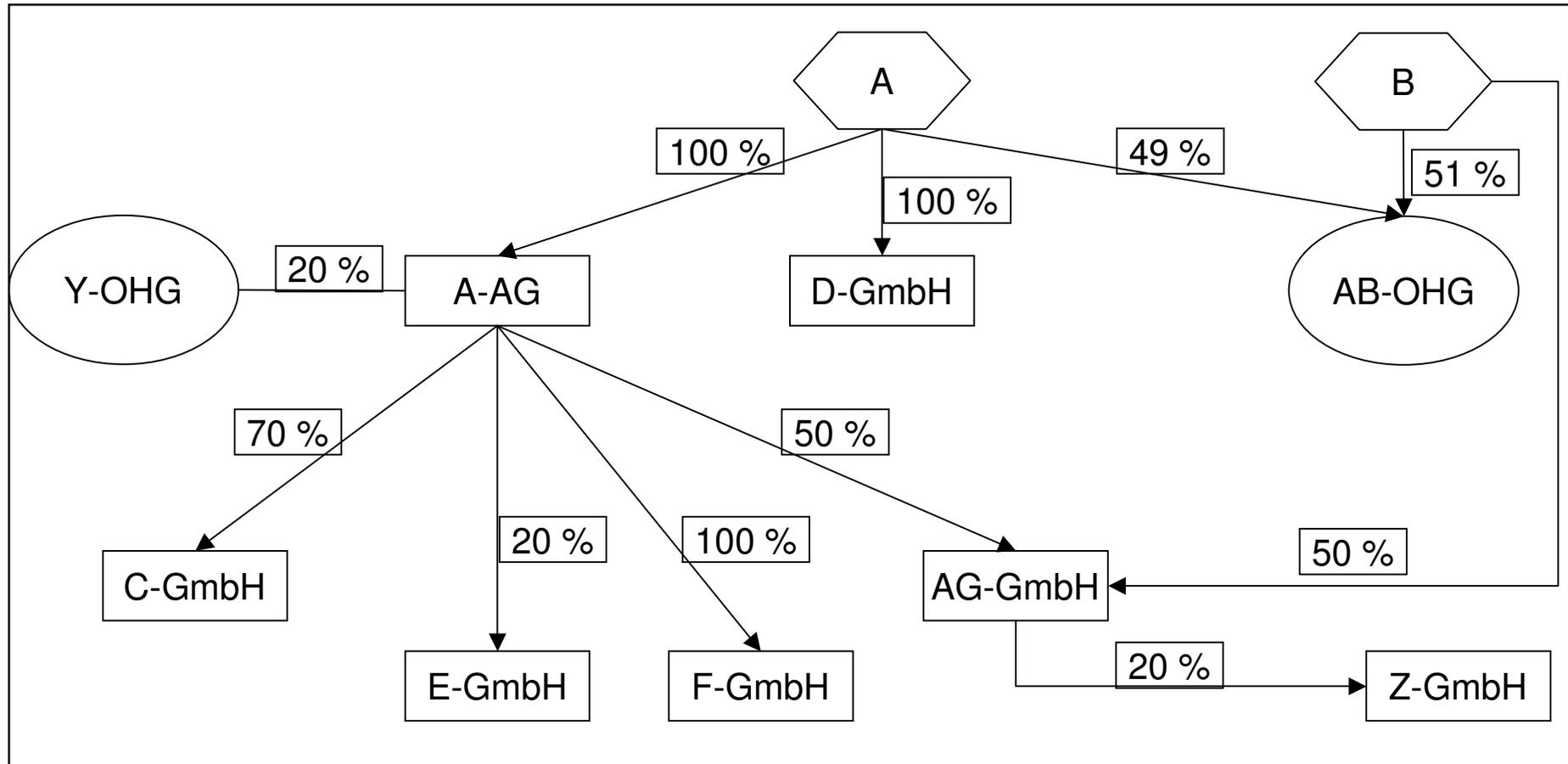
- Vergütung für Fremdkapital
- Gewinnminderung, nicht nichtabziehbare Zinsen, §§ 3c, 4 IVa EStG, vGA
- Zinssaldo mit Zinserträgen
- Auf- und Abzinsungen un- bzw. niedrigverzinslicher Verbindlichkeiten

Angesichts der weitgehenden Folgen sieht Gesetz Einschränkung des Anwendungsbereichs vor

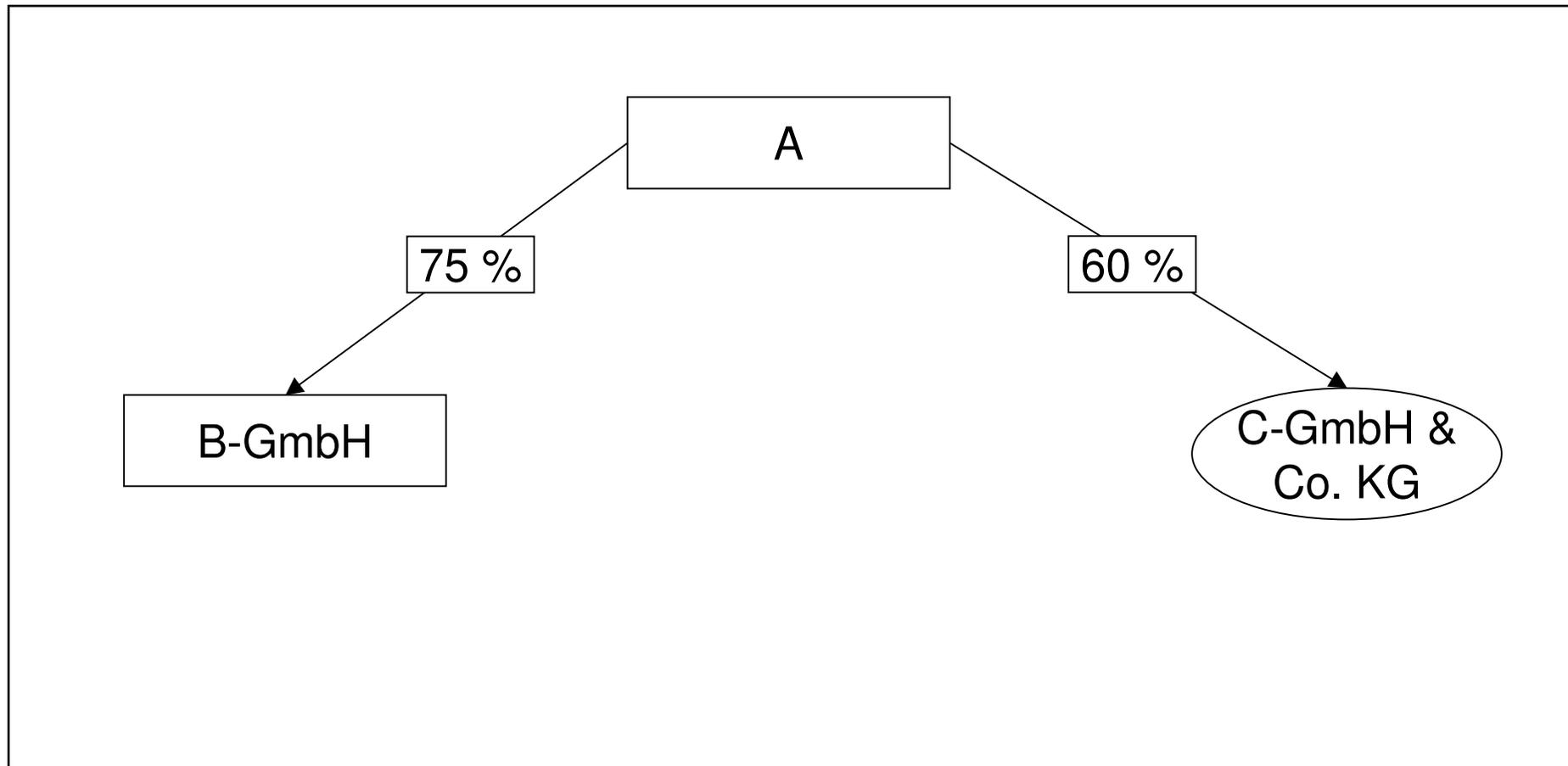
- Einschränkung durch enumierte Ausnahmen
- Feststellungslast auf Seiten des Steuerpflichtigen
- Unterscheidung Personenunternehmen – Körperschaften
 - Personenunternehmen
 - Keine Zinsschranke bei fehlender Zugehörigkeit zu einem Konzern
 - Körperschaften
 - Zinsschranke bei schädlicher Gesellschafter-Fremdfinanzierung (Feststellungslast Finanzamt ?)



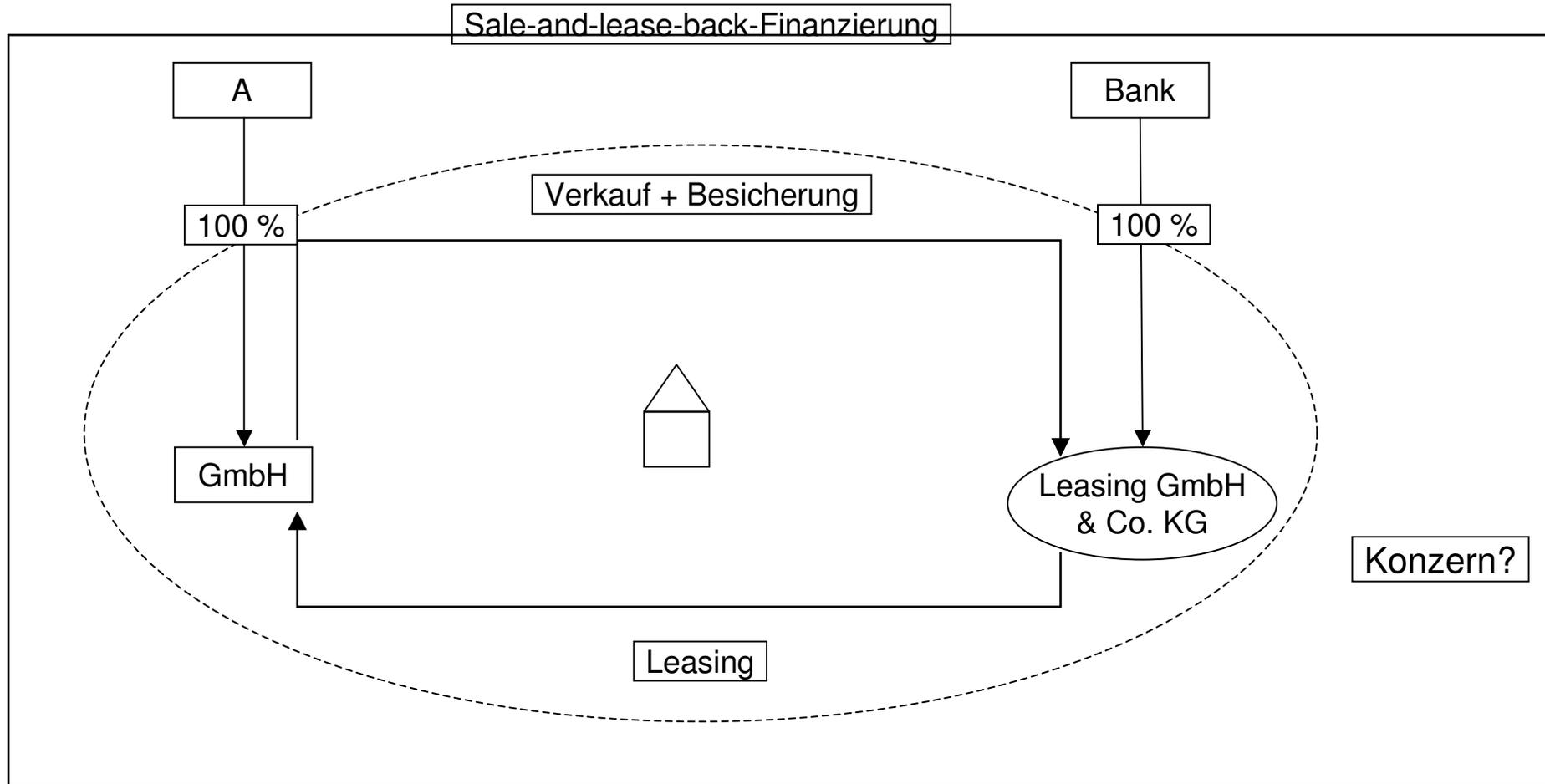
Prüfung der Escape-Klausel für die A-AG - wer gehört zum Konzern?



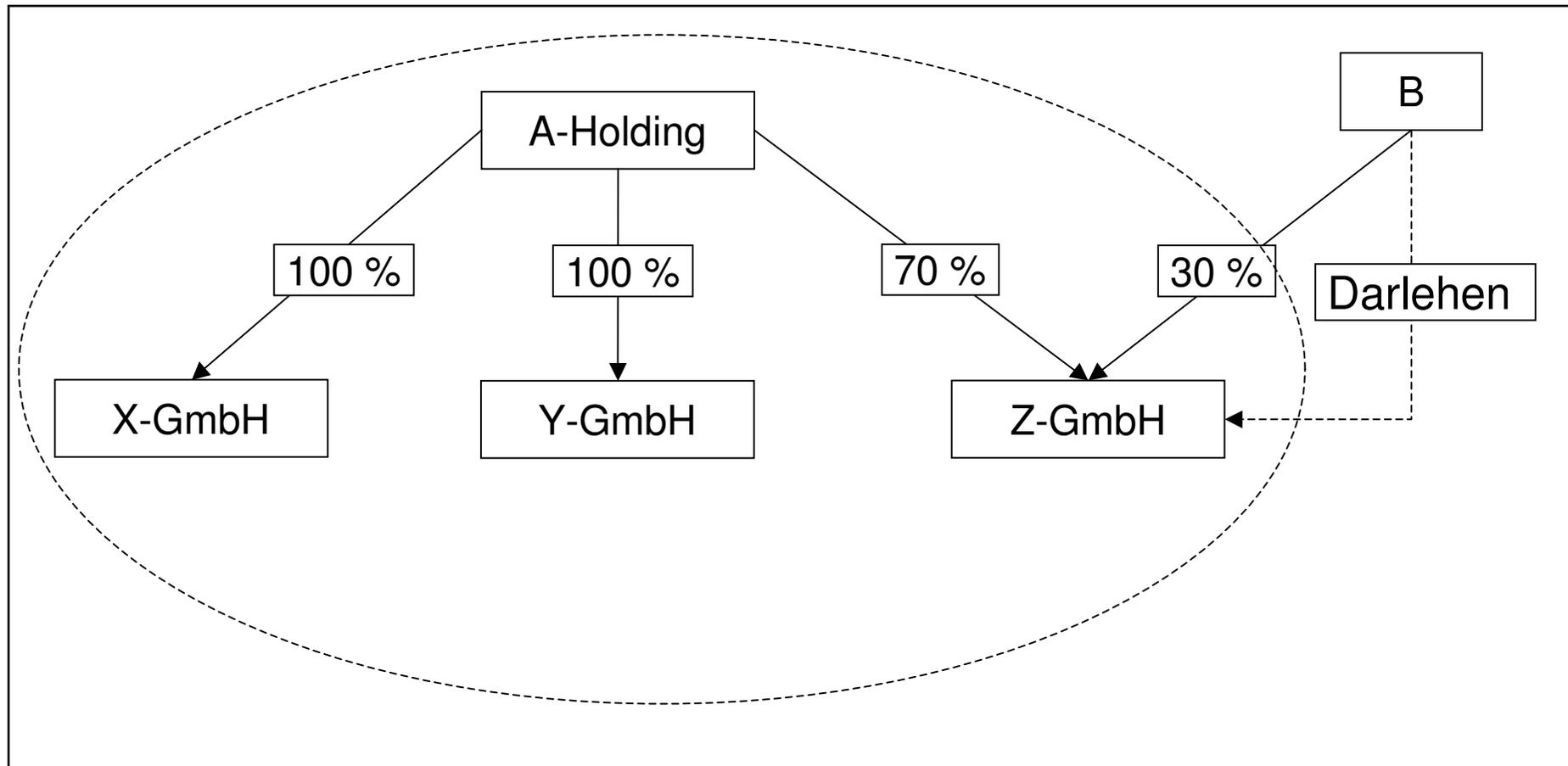
„Gleichordnungskonzern“



Beherrschungsverhältnis/“Zweckgesellschaft“



Problematik der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Konzernfällen (§ 8a Abs. 3 KStG n. F.)



Untergang Zinsvortrag

§ 4h Abs. 5 EStG

- Aufgabe des Betriebes
 - § 16 Abs. 3 EStG
- Übertragung des Betriebs
 - Entgeltlich und unentgeltlich
 - Vorweggenommene Erbfolge (?)
 - Übertragung zu Buchwerten § 6 Abs. 3 EStG
- Mitunternehmerwechsel - anteilig

Untergang Zinsvortrag

§§ 8a Abs. 1 S. 3, 8c KStG

- Verknüpfung mit Verlustuntergang bei Anteilserwerb

§§ 4 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG

- Umwandlungen (Formwechsel, Verschmelzung, Spaltung)
- Einbringungen in Kapital- oder Personengesellschaft

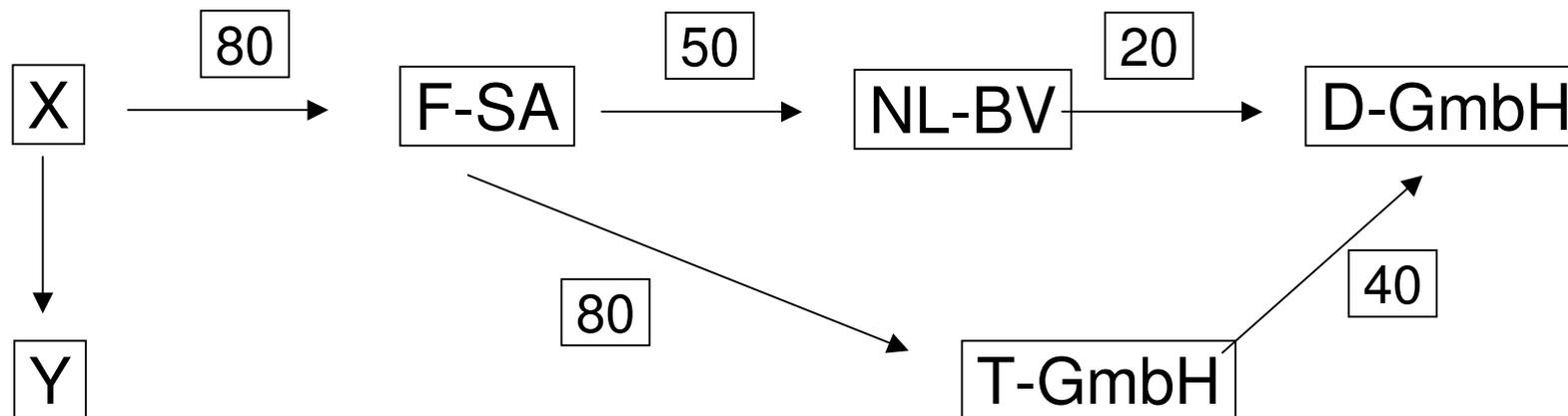
Zinsschranke als Beitrag gegen Chaos ?

- Hochkomplizierte Regelung
 - Anwendungsbereich rechtstechnisch zu weit
 - Unklare Ausnahmeregelung
 - Sinn einfacher zu erreichen (Quellenbesteuerung von Zinsen)
- Keine Finanzierungsneutralität
 - Einbeziehung von Fremddarlehen
 - Kosten und Gewinn gleichbehandelt
 - Ansatz nur bei Eigenkapital möglich (z.B. EK-Freibetrag)

e) Verlustverlustregelung - § 8c KStG

- Wirtschaftliche Identität als Durchbrechung von Grundstrukturen
- Nun: Alleiniges Kriterium = Anteilseignerwechsel
 - Sicht des Erwerbers maßgebend
 - Zuführung von Kapital unerheblich
 - Unmittelbar oder mittelbar
- 25 % Erwerb unschädlich
- Quotaler Verlust mehr als 25 % bis 50 %
- Totaler Verlust bei mehr als 50 %
- 5-Jahreszeitraum und Anteilserwerb
- Prinzip nicht erkennbar
- Inkonsequente Regelung

X ist an F-SA zu 80 % beteiligt. F-SA hält 50 % der NL-BV, die wiederum 20 % an D-GmbH hält. D hat Verlustvortrag von 100 Mio. F-SA hält auch 80 % Anteile an T-GmbH, die Verlustvortrag von 10 Mio. Hat. T ist an D zu 40 % beteiligt. X veräußert seine Anteile an Y.



- Mittelbar erwirbt Y Anteile an D in Höhe von 33,6 %, Verlustvortrag geht bei D in Höhe von 33.6 Mio. unter.
- Mittelbar erwirbt Y Anteile an T in Höhe von 64 %. Verlustvortrag bei T geht insgesamt unter.
- Was ist innere Rechtfertigung für Verlustverlust bei Änderung von Verhältnissen bei anderen Personen ?

Ziele der Neuregelung

Vereinfachung der Rechtsanwendung

Wegfall der streitigen Tatbestandsvoraussetzung
„Zuführung überwiegend neuen BV“

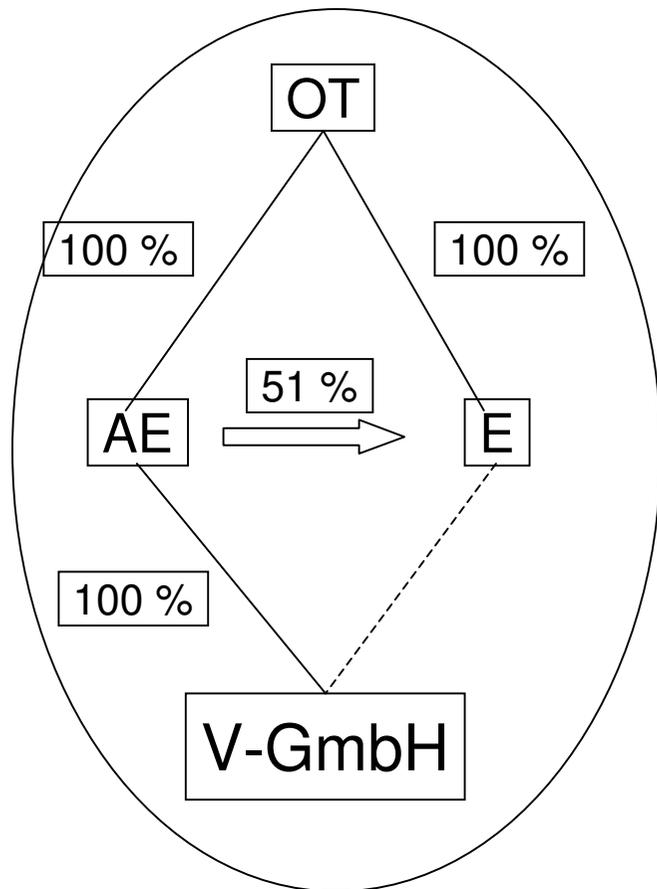
Schaffung einer eigenständigen Abzugsbeschränkung
für Kö/KapG neben dem § 10 d EStG
⇒ keine Missbrauchsregelung mehr

Schädlicher Beteiligungserwerb

Schädlich ist eine unmittelbare oder mittelbare Übertragung von

- gezeichnetem Kapital;
- Mitgliedschaftsrechten (z. B. bei Genossenschaften);
- Beteiligungsrechten;
- Stimmrechten an einer Kö/KapG;
- oder vergleichbare Sachverhalte;
- Kapital-Erhöhung gilt ebenfalls als schädliche Übertragung, wenn sie zu einer „Verschiebung der Anteils-/Kapital-/Stimmrechte führt.

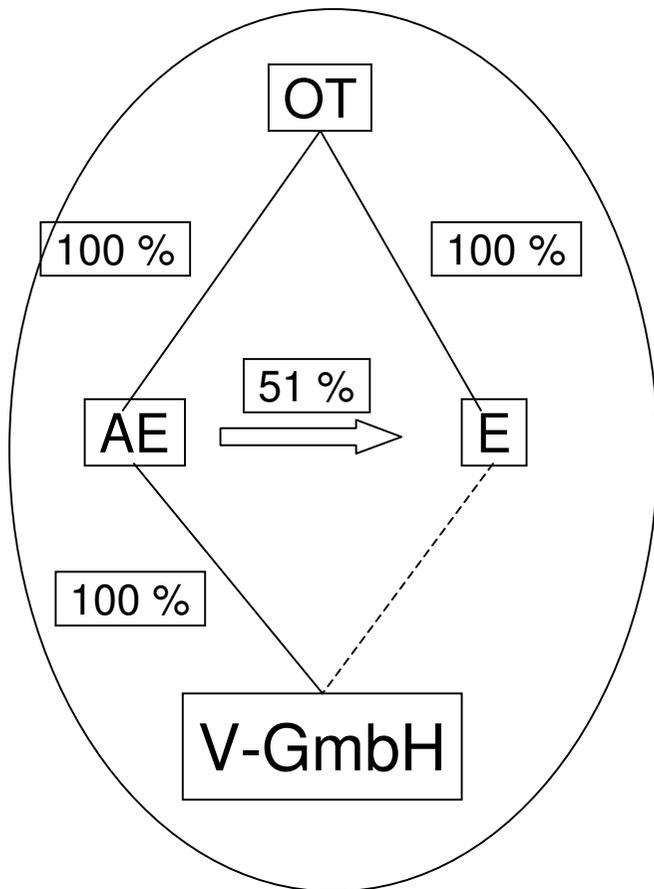
Organschaft



Sachverhalt:

- V-GmbH hat Verlustvortrag und ist OG
- AE beabsichtigt 51 % seiner Anteile an V zu übertragen
- Zwischen den Beteiligten besteht eine Organschaft

Organschaft

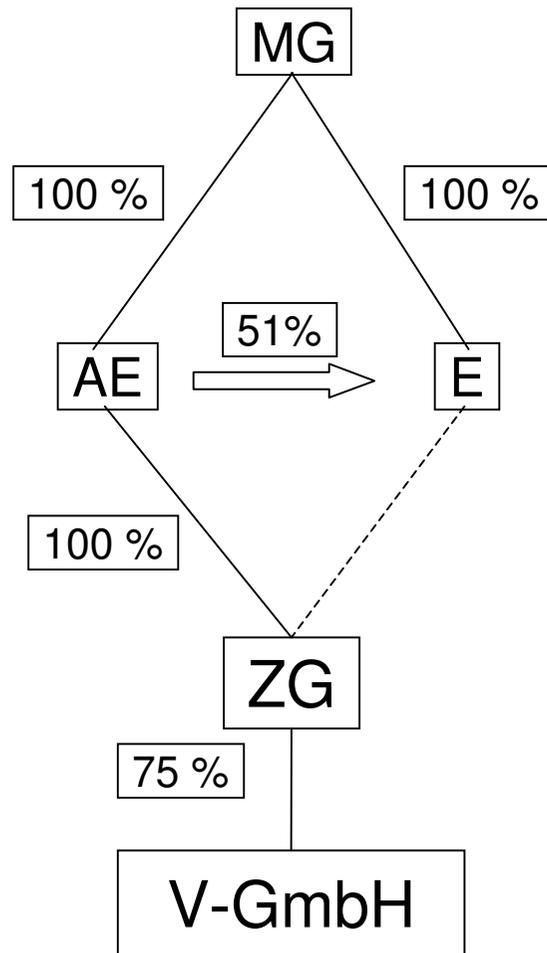


Lösung:

- Keine Konzernbetrachtung
- Verluste der V-GmbH sind vororganschaftlicher Natur

Verlustvortrag der V-GmbH geht unter

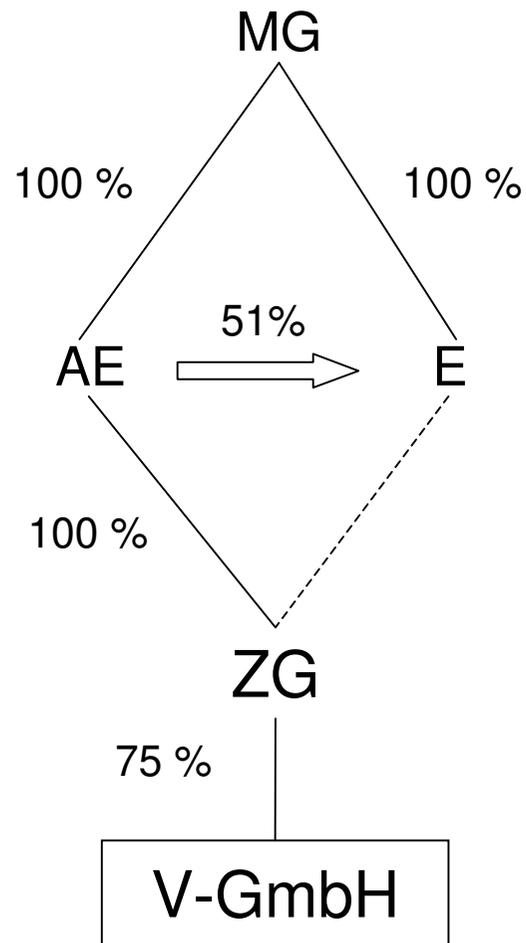
Mittelbarer AE-Wechsel



Sachverhalt:

- V-GmbH hat Verlustvortrag
- AE überträgt 51 % seiner Anteile auf E
- ZG hält 75 % der Anteile an V-GmbH
- AE und E haben gemeinsame MG

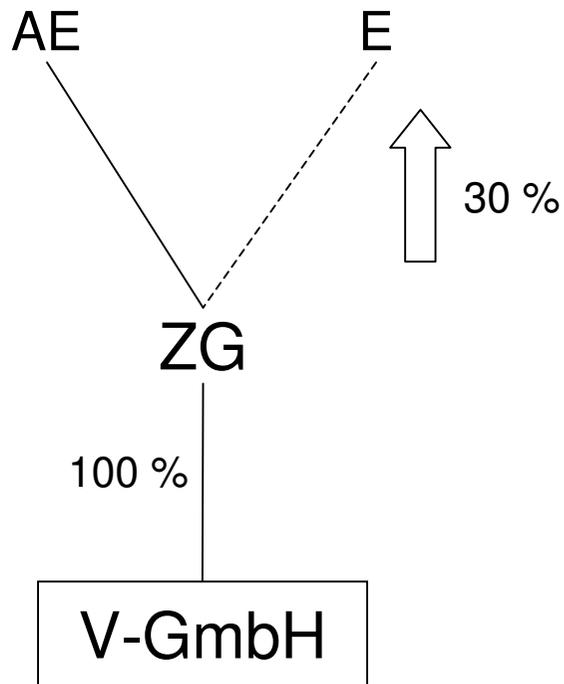
Mittelbarer AE-Wechsel



Lösung:

- Anteilsübergang bewirkt keine Änderung der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse der ZG
- Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse des AE keine Änderung der mittelbaren Beteiligungsverhältnisse der M
- Was ist eine mittelbare Änderung (Definition) ?
- In welchem Umfang wurde schädlich übertragen (zu 38,25 %) ?

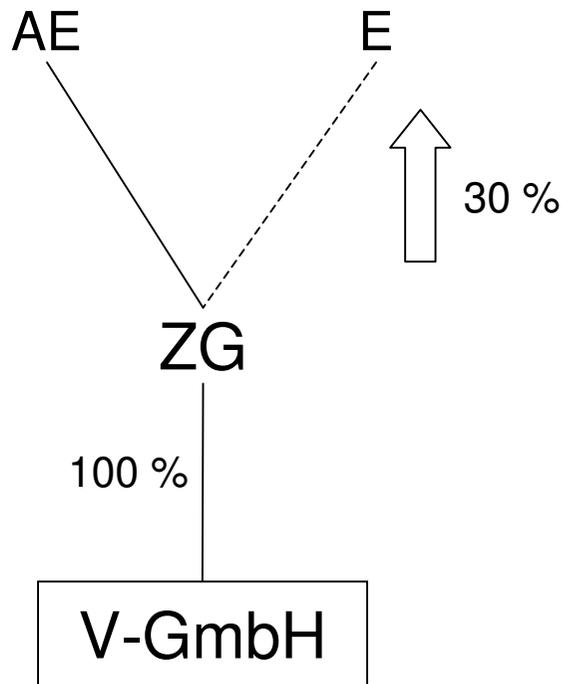
Mittelbare Kapitalerhöhung



Sachverhalt:

- V-GmbH hat Verlustvortrag
- ZG nimmt Kapital-Erhöhung zugunsten des E vor
- Zuwachs der Stimmrechte bei E = 30 %

Mittelbare Kapitalerhöhung



Lösung:

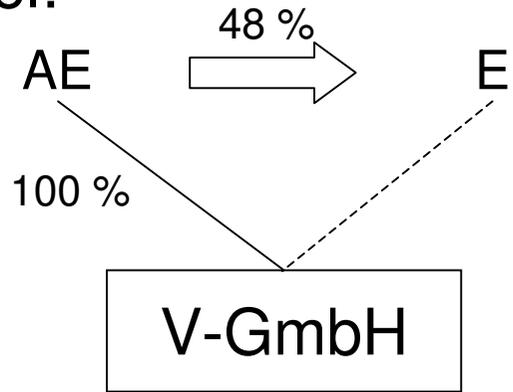
- Kapital-Erhöhung (bei V-GmbH) = u. U. schädlich
- Gilt das auch für mittelbare Kapital-Erhöhung ?

Kapital-Erhöhung \Leftrightarrow
Anteilsübertragung, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Kö/KapG führt
(Begründung Regierungs-Entwurf)

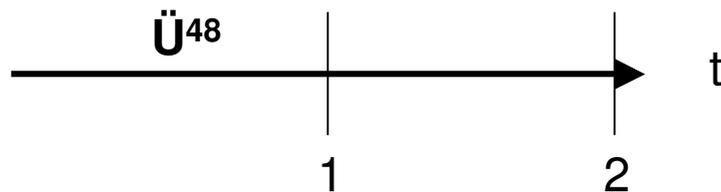
hier: mittelbare Anteilsübertragung
ist schädlich

Quotaler Untergang

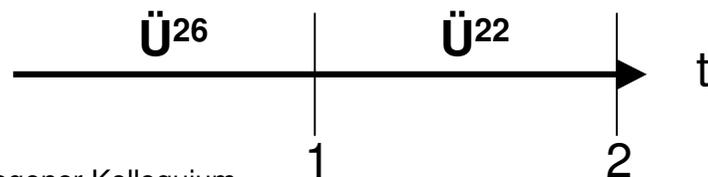
Ziel:



1. Variante:



2. Variante:

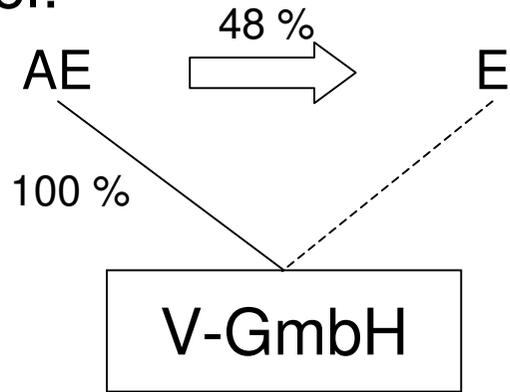


Sachverhalt:

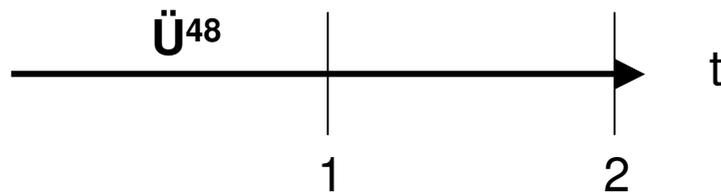
- V-GmbH hat Verlustvortrag von 1 Mio.
- AE beabsichtigt 48 % seiner Anteile an E zu übertragen
- 1. Variante:
AE überträgt 48 % in Wj. 1
- 2. Variante:
AE überträgt 26 % im Wj. 1
AE überträgt 22 % im Wj. 2

Quotaler Untergang

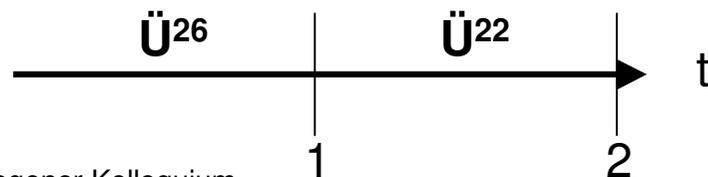
Ziel:



1. Variante:



2. Variante:



Lösung 1. Variante:

- Quotaler Untergang des Verlusts zu 48 % (= 480 T€)

520 T€ bleiben erhalten

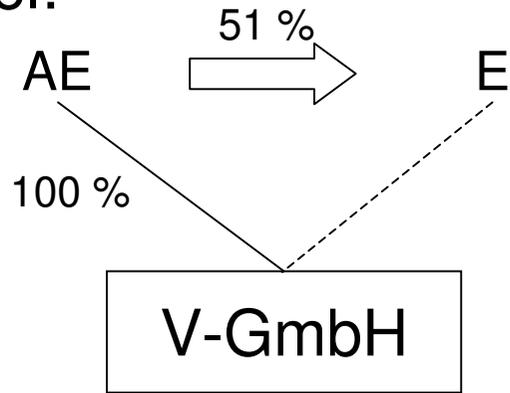
Lösung 2. Variante:

- Quotaler Untergang des Verlusts zu 26 % im Wj. 1 (= 260 T€)

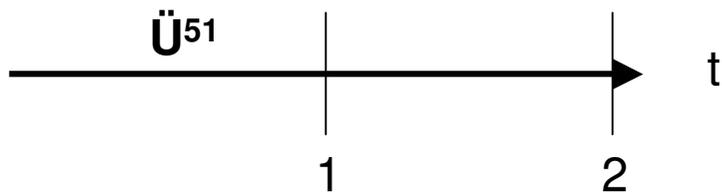
- Keine Sanktion der Übertragung im Wj. 2 (Sanktionsverbrauch)
740 T€ bleiben erhalten

Totaler Untergang

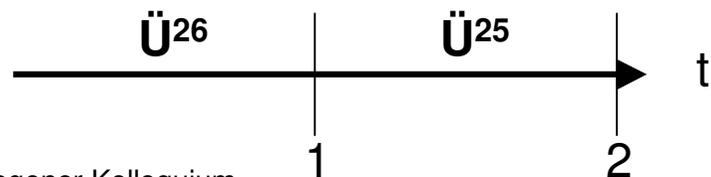
Ziel:



1. Variante:



2. Variante:

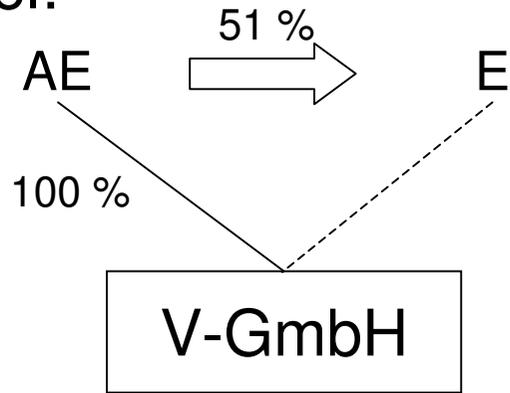


Sachverhalt:

- V-GmbH hat Verlustvortrag von 1 Mio.
- AE beabsichtigt 51 % seiner Anteile an E zu übertragen
- 1. Variante:
AE überträgt 51 % in Wj. 1
- 2. Variante:
AE überträgt 26 % im Wj. 1
AE überträgt 25 % im Wj. 2

Totaler Untergang

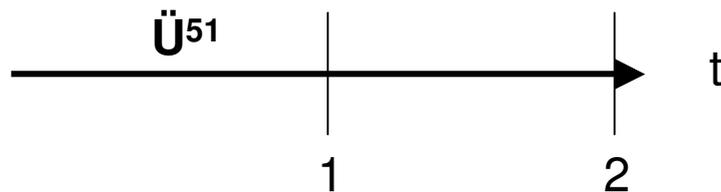
Ziel:



Lösung 1. Variante:

- Totaler Untergang des Verlusts
- 0 T€ bleiben erhalten

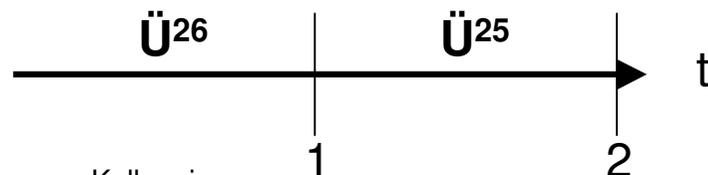
1. Variante:



Lösung 2. Variante:

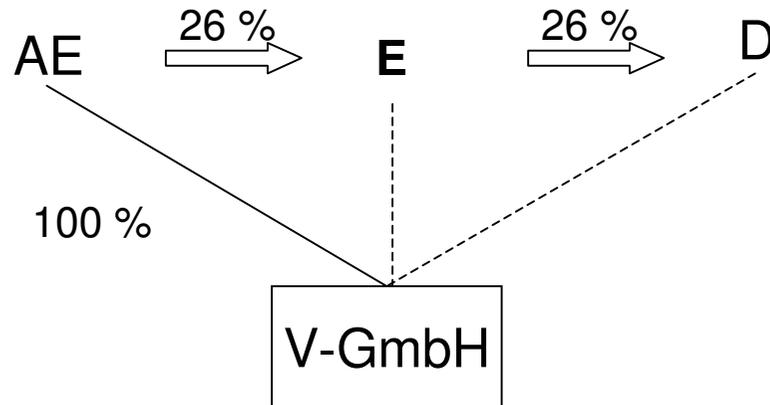
- Quotaler Untergang des Verlusts zu 26 % im Wj. 1
- Volle Sanktion der Übertragung im Wj. 2 (kein Sanktionsverbrauch)
- 0 T€ bleiben erhalten

2. Variante:



Mehrfacher AE-Wechsel

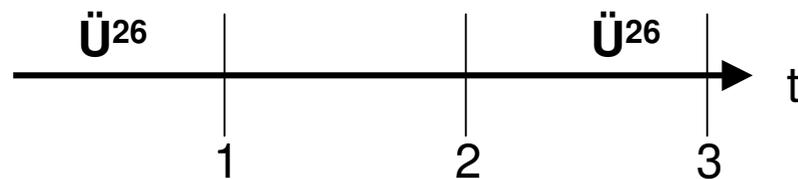
Aktionen:



Sachverhalt:

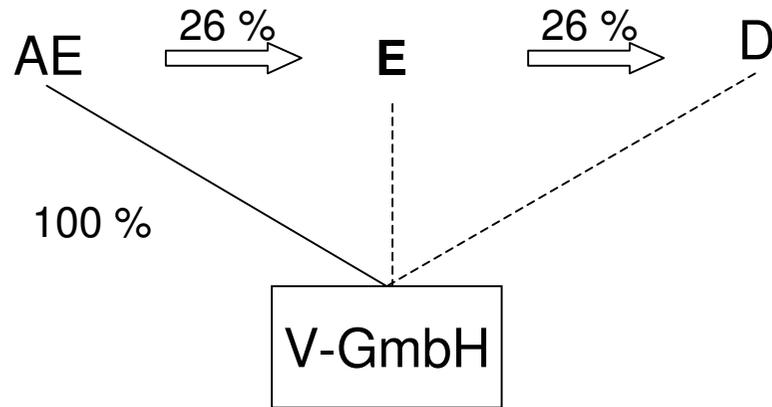
- V-GmbH hat Verlustvortrag
- AE überträgt 26 % seiner Anteile an E
- E überträgt die Beteiligung 2 Jahre später auf D

Zeitstrahl:



Mehrfacher AE-Wechsel

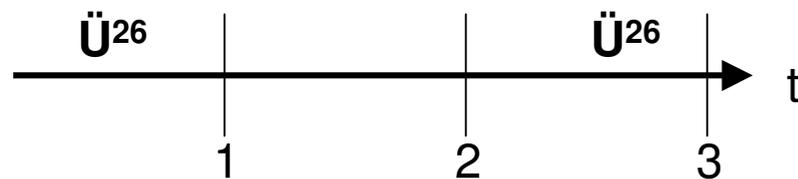
Aktionen:



Lösung 1. Übertragung:

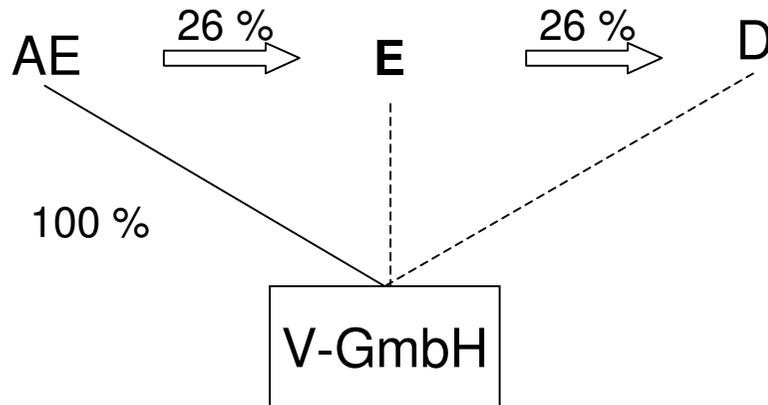
- Quotaler Untergang des Verlustvortrags zu 26 %

Zeitstrahl:

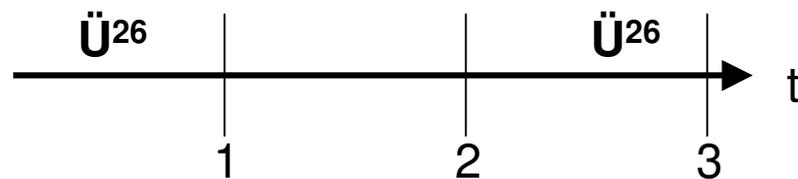


Mehrfacher AE-Wechsel

Aktionen:



Zeitstrahl:



Lösung 2. Übertragung:

- Quotaler Untergang des Verlustvortrags zu 26 %
> Mehrfachübertragung der nämlichen Anteile ist schädlich
- Totaler Verlustuntergang (oder ist Mehrfachübertragung des nämlichen Anteils bei der 50 %-Grenze unschädlich ?)

Verknüpfung mit Zinsschranke

§ 8a Abs. 1 S. 3 KStG:

§ 8c gilt für Zinsvortrag § 4h EStG entsprechend

X → M-GmbH → T-GmbH → E-GmbH

E hat Zinsvortrag in Höhe von 1 Mio.; X veräußert seine Anteile an Y

Folge

Je nach Beteiligungshöhe Y an E geht Zinsvortrag quotall oder total unter

Fehlende Sanierungsklausel, Börsenklausel, Konzernklausel

- Billigkeitsregelung ?
- Verbindliche Auskunft

Wirkungen der Mittelbarkeit auch bei gesunden Unternehmen

Anfangsverluste und spätere Aufnahme neuer Gesellschafter

Auslöser für Verlustvortragsvernichtung ist Handeln fremden Rechtssubjekts – Systembruch

Erstreckung auf Zinsvortrag

Grundkonzeption ?

- Rechtsvereinfachung Einschränkung von Gestaltungen
- Regelung ohne jeglichen Bezug zu Missbrauch

Folge

- Gestaltungsüberlegungen

- Keine Anteilsübertragungen, sondern hybride Formen
 - Weiter Tatbestand, Differenzen mit Finanzverwaltung sicher
- Gewinnrealisierung vor Anteilsübertragung und Nutzung des Verlustvortrages
- Sale-lease-back ?
- Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen
- Übertragung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven
- Forderungsverzicht mit Besserungsschein, ! A.A. BMF

- Beitrag von § 8c KStG zur Beseitigung des Chaos ?
 - Durchbrechung systemtragender Prinzipien (Trennungsprinzip)
 - Keine innere Rechtfertigung erkennbar
 - Inkonsequente Ausgestaltung
 - Gestaltungsanfälligkeit
- Vergrößerung des Chaos

f) Sonstige Regelungen

- Abgeltungssteuer
- Abschaffung degressive Abschreibung
- Investitionsvergünstigung
- Funktionsverlagerung
- Mißbrauchsbekämpfung JStG 2008

Abgeltungssteuer

- Eigentlich kein Bestandteil Unternehmenssteuerreform berührt nicht Besteuerung der Unternehmen
- Betrifft nur Kapitalerträge im Privatvermögen
Grund: effektivere Erfassung privater Kapitaleinkünfte
- Einfluss auf Unternehmenssteuer bei Betrachtung Gesamtsteuerlast
Kombination der Unternehmenssteuern Körperschaft- und Gewerbesteuer mit individueller Einkommensteuer
- Internationale Tendenz - 16 EU-Staaten
- Keine Investitionsneutralität
 - Bevorzugung Zinserträge vor Dividenden
 - Keine Berücksichtigung der Vorbelastung mit KSt

Kompliziertes Zusammenwirken

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung - Nachteil Fremdkapital

Zinsschranke - Nachteil Fremdkapital

Abgeltungssteuer - Vorteil Fremdkapital

Optimierung der Finanzierung

Durchbrechung von Prinzipien

- keine Berücksichtigung von Werbungskosten
 - Aufgabe des Nettoprinzips bei einer Einkunftsart
- Weiterer besonderer Steuersatz
- Veräußerungsgewinne - § 20 Abs. 2 n. F.
 - Nur bei Kapitaleinkünften
 - Aufgabe der synthetischen Einkommensteuer
- Unterscheidung privater und beruflicher Kapitaleinkünfte
 - Komplizierung
 - Gestaltungsanfälligkeit

Funktionsverlagerung

- Unklares Konzept
- Neue ungeklärte Begriffe (Transferpaket u.a.)
 - Rechtsunsicherheit

Mißbrauchsbekämpfung

- Neufassung § 42 AO
 - Keine Berücksichtigung wissenschaftlicher Ergebnisse
 - Inzwischen 3. Konzept
 - Nachweispflicht Steuerpflichtiger für fehlende steuerliche Motivation
 - Nur steuerliche Motivation
 - Ungewöhnlichkeit der Gestaltung
- § 138a AO
 - Tax shelter rule
 - Undurchsichtiges Gesetzgebungsverfahren

Weist die Unternehmenssteuerreform 2008 einen Weg aus dem Steuerchaos ?

Nein !!!

Im Gegenteil sie vermehrt es.

- keine einheitliche Konzeption
- teilweise Sinn nicht erkennbar
- in sich nicht abgestimmt, vielmehr partielle Durchbrechung des Systems
- hohe Gestaltungsnotwendigkeit

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit