

Unternehmensteuerreform 2008 Teil 2



Die Steuerreform bringt neben der „tariflichen Angleichung“ (vgl. hierzu Teil 1 im vorherigen Heft) weitere wichtige Neuerungen für Personen- und Kapitalgesellschaften.

Neue Kleinbetriebsförderung

Die Kleinbetriebsförderung ist regelmäßig vorteilhafter als die bisherige Ansparschreibung, für die eine Übergangsregelung eingreift. Die neue Förderung kann für Wirtschaftsjahre, die nach dem 14.8.2007 enden, beansprucht werden. Unternehmen jeder Rechtsform wird die Kleinbetriebsförderung für – neue und gebrauchte – abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens gewährt, wenn diese ausschließlich oder fast ausschließlich (zu mehr als 90%) betrieblich genutzt werden. Die Förderung ist größenbegrenzt: Im Zeitpunkt ihrer Inanspruchnahme dürfen bilanzierende Unternehmen ein Betriebsvermögen von maximal 235.000 € haben und Einnahmen-/Überschuss-Rechner (Freiberufler) einen Gewinn ohne Förderung von maximal 100.000 € erzielen.

Zum einen ist schon die beabsichtigte Investition in solche Wirtschaftsgüter begünstigt,

wenn Funktion und voraussichtliche Anschaffungs-/Herstellungskosten angegeben werden und sie danach durchführbar ist. Bereits im Jahr der Investitionsentscheidung können bis zu 40% der Anschaffungs-/Herstellungskosten, maximal aber 200.000 € (Investitionsabzugsbetrag) gewinnmindernd abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung/Herstellung besteht das Wahlrecht, die Abschreibungs(AfA)-Bemessungsgrundlage um den Abzug zu kürzen oder den Investitionsabzugsbetrag mit der Folge der vollen Abschreibung gewinnerhöhend aufzulösen. Unterbleibt die Investition innerhalb von drei Wirtschaftsjahren seit dem Abzugsjahr oder reduziert sich die betriebliche Nutzung, so erfolgt eine Nachversteuerung, verbunden mit der üblichen Vollverzinsung für Steuernachforderungen. Das Abzugsvolumen kann auch ganz oder teilweise auf eine anfallende Investition verlagert werden, wozu die frühere Förderung mit entsprechender Gewinnerhöhung zurückgenommen werden muss.

Investition 1

Jahr	Tranche	Höchstförderung
2008	400.000 €	40% = 160.000 €
2009	50.000 €	40% = 20.000 €
2011	50.000 €	0 €
	500.000 €	180.000 €

Investition 2

Jahr	Tranche	Höchstförderung
2009	200.000 €	20.000 €
2011	100.000 €	0 €
	300.000 €	200.000 €

Wegen der maximal möglichen Förderung von 200.000 € im Zeitraum 2008 bis 2011 kann für die Investition 2 im Jahr 2009 nur noch eine Forderung von 20.000 € (statt 40% von 200.000 € = 80.000 €) in Anspruch genommen werden. Für die Tranchen im Jahr 2011 entfällt die Förderung.

Zum anderen wird eine jährliche Sonderabschreibung für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter für fünf Jahre ab ihrer Anschaffung/Herstellung gewährt. Zusätzlich zur normalen AfA können dann jährlich bis zu 20% der Anschaffungs-/Herstellungskosten abgesetzt werden. Diese Sonder-AfA dürfte auch nutzbar sein, wenn zwar der vorbeschriebene Investitionsabzugsbetrag frühzeitig in Anspruch genommen wurde, aber im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung aufgelöst wird. Verringert sich die betriebliche Nutzung auf unter 90%, so kommt es wiederum zur Nachversteuerung mit Vollverzinsung.

Erschwerung der Fremdfinanzierung

Die so genannte Zinsschranke schränkt die steuerliche Abzugsfähigkeit von betrieblichen Schuldzinsen weitergehend ein. Sie erfasst vor allem Konzernfinanzierungen an Personen- und Kapitalgesellschaften wie die übermäßige Darlehensgewährung der Mutter- an die Tochtergesellschaft („down-stream-loan“) und umgekehrt („up-stream-loan“) sowie die Fremdfinanzierung des Eigenkapitalinvestments, mithin auch Akquisitionsfinanzierungen.

Zinsaufwendungen des inländischen Betriebs können grundsätzlich nur in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahres abgezogen werden; hierzu gehören auch Auf- bzw. Abzinsungen von unverzinslichen und niedrig verzinslichen Verbindlichkeiten und Kapitalforderungen. Darüber hinaus gehende Zinsaufwendungen sind nur bis zur Höhe von 30% des steuerlichen EBITDA abziehbar; dies ist der Gewinn bzw. bei GmbHs das Einkommen, erhöht um Zinsaufwendungen und Abschreibungen und vermindert um Zinserträge des Jahres.

Der Schuldzinsenabzug wird aber uneingeschränkt gewährt, soweit der Überhang der Zinsaufwendungen über die Zinserträge (Zinsverlust) weniger als 1 Mio. € beträgt (Freigrenze). Der verbleibende Zinsverlust wird vorgetragen (Zinsverlustvortrag) und kann zukünftig verrechnet werden, wobei er bei der Ermittlung der Zinsschranke (30%-Grenze) in späteren Jahren unberücksichtigt bleibt.

Hierzu folgendes vereinfachtes Beispiel: Das Einkommen der GmbH beträgt 110, der Zinsertrag 80, der Zinsaufwand 200, die AfA 70, der steuerliche EBITDA mit-

hin (110 + 200 – 80 + 70 =) 300. Der Zinsaufwand ist sofort abzugsfähig in Höhe von 80 (Zinsertrag) zuzüglich 90 (Zinsschranke: 30% von 300), mithin insgesamt in Höhe von 170; der verbleibende Zinsaufwand von 30 ist vorzutragen („Zinsverlust“).

Ein höherer Zinsabzug ist nur in wenigen Ausnahmefällen gestattet:

1. Es liegt kein Konzern, d.h. keine Konsolidierung mehrerer Betriebe und keine einheitliche Steuerung der Finanz- oder Geschäftspolitik vor.
2. Die Eigenkapitalquote, d.h. das Verhältnis von Eigenkapital zur Bilanzsumme (nach IFRS, HGB oder US-GAAP) des zinsaufwendenden Betriebs ist mindestens so hoch wie diejenige des Konzerns.
3. Es liegt eine körperschaftsteuerliche Organschaft vor.
4. Bei einer Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften fließen nachweislich Zinsen von nicht mehr als 10% des Zinsverlusts an mit mehr als 25% beteiligte Anteilseigner, diesen nahe stehende Personen oder an gegenüber diesen rückgriffsberechtigte Fremdkapitalgeber.

Die Zinsschranke gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 25.5.2007 (Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestags) beginnen und nicht vor dem 1.1.2008 enden.

Beteiligungstransfer wird noch verlustschädlicher

Die Verlustnutzung beim Erwerb von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft (sog. Mantelkauf) wird nochmals erheblich eingeschränkt. Die Neuregelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2008 für ab dem 1.1.2008 stattfindende Transfers. Es kommt nicht mehr darauf an, ob der Anteilserwerber neues Betriebsvermögen zuführt. Schädlich ist bereits, wenn Anteile, Beteiligungs-, Mitgliedschafts-, Stimmrechte oder vergleichbare Rechtspositionen (Beteiligungen) in bestimmtem Umfang abgetreten oder per Kapitalerhöhung erworben werden. Insoweit gilt eine Stufenbeschränkung.

Werden mehr als 25% bis 50% der Beteiligungen innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar übertragen, so sind die Verluste der Gesellschaft entsprechend der Höhe der erworbenen Be-

teiligungsquote nicht mehr nutzbar (quotaler Verlustuntergang). Werden mehr als 50% der Beteiligungen innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar abgetreten, so ist der Verlust der Gesellschaft in Gänze nicht mehr verwertbar (totaler Verlustuntergang). Schädlich ist nicht nur der Beteiligungstransfer an eine Person, Gesellschaft oder nahe stehende Person, sondern auch an eine Gruppe von Erwerbern mit „gleichgerichteten Interessen“.

Verschlechterung der Abschreibung

Bilanzierende müssen geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abschreiben, wobei die Wertgrenze von 410 € auf 150 € abgesenkt wird; mehrere Wirtschaftsgüter – auch gebraucht angeschaffte – mit einem Wert von jeweils 150 € bis 1.000 € sind in einen Sammelposten einzustellen, der mit 20% p.a. über fünf Jahre abzuschreiben ist. Steuerpflichtige mit Überschusseinkünften (z.B. aus Vermietung und Verpachtung) behalten das bisherige Wahlrecht, Wirtschaftsgüter mit einem Wert bis zu 410 € sofort oder entsprechend ihrer Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter wird abgeschafft. Diese können nur noch linear abgeschrieben werden. Die Neuerungen gelten nur für Wirtschaftsgüter, die ab dem 1.1.2008 betrieblich angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden.

Fazit

Neben der tariflichen Entlastung von Kapital- und Personengesellschaften ist auch die Kleinbetriebsförderung eine Wohltat der Steuerreform. Die Wirkung wird aber durch die belastenden Gegenfinanzierungsmaßnahmen merklich getrübt.



Jochen Jungbluth
Rechtsanwalt/Steuerberater
Heuking Kühn Lüer Wojtek, Köln
www.heuking.de