

**Unternehmensteuerreformgesetz 2008:
Änderungen für Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, ...)**

Der Bundesrat hat dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 am 06.07.2007 zugestimmt. Es wurde am 17.08.2007 verkündet und damit können die im Gesetz vorgesehenen Maßnahmen ab dem 01.01.2008 Anwendung finden.

Bisher unterliegen die Gewinne von Kapitalgesellschaften zunächst der Gewerbesteuer und danach der Körperschaftsteuer mit einem Körperschaftsteuersatz von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag. Die Gewerbesteuer kann sowohl bei der gewerbesteuerlichen als auch bei der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dadurch ergibt sich bislang eine Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft in Höhe von 38,65% (Annahme: Gewerbesteuer-Hebesatz = 400%).

Kernpunkt der Unternehmensteuerreform ist die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf künftig 15%, § 23 (1) KStG. Dieser verminderte Körperschaftsteuersatz soll erstmals im Veranlagungszeitraum 2008 gelten.

Weiterhin darf die Gewerbesteuer nach der Unternehmensteuerreform weder bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen noch bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Wir möchten unsere Mandanten auf die aus unserer Sicht wesentlichsten Änderungen bezüglich der Senkung des Körperschaftsteuersatzes hinweisen, wobei die Unternehmensteuerreform neben der Steuersatzsenkung weitere Änderungen bezüglich der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage vorsieht, wie z.B.: Einführung der Zinsschranke, Änderung der Verlustnutzung bei Anteilserven, Änderungen bei der Wertpapierleihe. In diesem Schreiben wird auf diese Änderungen nicht weiter eingegangen.

Allerdings gehen wir im Zusammenhang mit der Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft weiterführend kurz auf die Gesamtsteuerbelastung nach Unternehmensteuerreform im Hinblick auf die Anteilseigner ein, da sich ab dem Veranlagungszeitraum 2009 auch diesbezüglich gravierende Änderungen ergeben. Diese Änderungen müssen insgesamt bei Gestaltungsempfehlungen beachtet werden.

Senkung des Körperschaftsteuersatzes

Nach bisherigem Recht unterliegen die Gewinne von Kapitalgesellschaften der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer, die nach derzeit geltender Rechtslage 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag beträgt. Die Gewerbesteuer kann nach bisherigem Recht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dadurch ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von insgesamt ca. 38,65% bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400%.

Der Körperschaftsteuersatz wurde auf 15% zuzüglich Solidaritätszuschlag gesenkt. Erstmals anzuwenden ist der niedrigere Steuersatz ab dem Veranlagungszeitraum 2008. Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn für ein abweichendes Kalenderjahr ermitteln, gilt die neue Rechtslage erstmalig für Kalenderjahre, die im Jahr 2008 enden (also z.B. Gewinnermittlung 01.04.2007 – 31.03.2008 = VAZ 2008 = Steuersatz 15%). Das Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbesteuer gilt ebenfalls erstmals für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2007 enden.

Auswirkungen der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf Organgesellschaften

Bisher mussten Organgesellschaften ihr Einkommen in Höhe von 4/3 der von der Organträgerin geleisteten Ausgleichszahlungen nach § 16 KStG selbst versteuern. Wegen der Senkung des Körperschaftsteuersatzes verringert sich dieser Betrag auf 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen ab 2008 (Berechnung: Gewinn 100, KSt 15, Auszahlung 85, somit $100/85 = 20/17$).

Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen

Eine Minderung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen kann nicht allein aufgrund der Senkung des Körperschaftsteuersatzes beantragt werden.

Vielmehr sollen die Änderungen der Unternehmensteuerreform 2008 nach Auffassung des Finanzamtes bei der Anpassung der Vorauszahlungen insgesamt berücksichtigt werden.

Der Steuerpflichtige kann die Anpassung der Vorauszahlungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beantragen. Das Finanzamt kann den Steuerpflichtigen aber auch zur Abgabe eines ausgefüllten Vordrucks auffordern. Hierdurch soll eine zutreffende Festsetzung der Vorauszahlungen sichergestellt werden.

Vergleich der bisherigen Besteuerung mit der neuen Rechtslage auf Ebene der Kapitalgesellschaft

Im Folgenden geben wir einen beispielhaften Überblick über die Auswirkung der Senkung des Steuersatzes auf Ebene der Kapitalgesellschaft:

GewSt-Hebesatz	400%	450%	490%
Gewinn	100,00 €	100,00 €	100,00 €
GewSt	14,00 €	15,75 €	17,15 €
KöSt	15,00 €	15,00 €	15,00 €
SolZ	0,83 €	0,83 €	0,83 €
GewSt, KSt, SolZ nach UntStRef	29,83 €	31,58 €	32,98 €
GewSt, KSt, SolZ vor UntStRef (alt) (GewSt abziehbar, KöSt 25%)	38,65 €	39,90 €	40,86 €
Differenz	- 8,82 €	- 8,32 €	-7,88 €

Auszug derzeit geltender Gewerbesteuer-Hebesätze

Heinsberg	340,00%
Ulm	360,00%
Frankfurt/ Oder	380,00%
Koblenz	395,00%
Bocholt	403,00%
Borken, Rhede, Rheine, Paderborn, Kleve, Isselburg	403,00%
Berlin, Hamminkeln	410,00%
Coesfeld, Stuttgart, Fröndenberg, Rostock	420,00%
Göttingen, Kiel, Lübeck	430,00%
Bielefeld	435,00%
Krefeld, Kassel, Münster, Wuppertal, Bremen	440,00%
Aachen	445,00%
Nürnberg	447,00%
Dortmund, Unna, Potsdam, Chemnitz, Bonn, Bochum, Dresden, Mönchengladbach, Bonn, Köln, Düsseldorf	450,00%
Hannover	460,00%
Essen, Hamburg	470,00%
Gelsenkirchen	480,00%
München, Bottrop, Frankfurt/Main	490,00%

Die vorstehende Tabelle zeigt lediglich die Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft auf. Um den Mandanten für den Einzelfall richtig beraten zu können, müssen aber alle einzelnen Umstände berücksichtigt werden.

Zu beurteilen ist ferner die Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft. Hier ist wieder zu unterscheiden zwischen der Besteuerung von Dividenden (Gewinnausschüttungen), der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an der Kapitalgesellschaft und der Besteuerung von Zinsen aus Gesellschafterdarlehen.

Dann ist weiterhin zu unterscheiden, ob die Anteile des Gesellschafters im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft, im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens oder im Privatvermögen gehalten werden.

Besteuerung von Dividenden auf Ebene der Gesellschafter

1. die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden im Betriebsvermögen einer anderen Kapitalgesellschaft gehalten

Nach § 8 b (1) KStG sind Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält, grundsätzlich steuerfrei. Es gelten lediglich 5% der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgabe, so dass im Ergebnis **95%** solcher Dividenden **steuerfrei** bleiben. Die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben können dafür zu 100% zum Abzug gebracht werden.

Auch nach der neuen Rechtslage ändert sich an der grundsätzlichen Behandlung solcher Dividenden nichts (nur aufgrund der Senkung des KöSt-Satzes Änderung der Steuer).

Es ergeben sich lediglich Änderungen im Rahmen der Gewerbesteuer im Hinblick auf sogenannte „Streubesitzdividenden.“ Hierbei handelt es sich um Beteiligungen bis zu einer Höhe von bisher 10%. Bis zu dieser Höhe (unter 10%) erfolgt nach bisheriger Rechtslage eine Hinzurechnung der Dividenden zur gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Die **Beteiligungsgrenze für Streubesitzdividenden**, bis zu der eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von in- und ausländischen Dividenden erfolgt, wird nach neuer Rechtslage **auf 15% erhöht**.

Gestaltungshinweis:

Für **Gesellschafter**, die ihre **Anteile im Betriebsvermögen einer anderen Kapitalgesellschaft halten und die Beteiligungsquote weniger als 10% beträgt**, sind **Gewinnausschüttungen von Altrücklagen noch vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008** vorteilhaft, weil die Gewerbesteuer ab 2008 nicht mehr abziehbar ist und damit im Ergebnis die Gewerbesteuererhöhung durch die Hinzurechnung der Dividendeneinkünfte beim Gewerbeertrag höher ist als die Körperschaftsteuersatzsenkung.

Bei **Gesellschaftern**, die ihre **Anteile im Betriebsvermögen einer anderen Kapitalgesellschaft** halten und **mindestens 15% der Anteile** besitzen, ist es vorteilhafter, **Altrücklagen erst nach der neuen Rechtslage 2008 auszuschütten** (wegen geringerer KöSt-Belastung).

Bei **Gesellschaftern**, die ihre **Anteile im Betriebsvermögen einer anderen Kapitalgesellschaft** halten und die **Beteiligung zwischen 10% und unter 15%** (= nach neuem Recht Streubesitzbeteiligungen) steigt die Steuerbelastung auf Dividenden erheblich an; hier sollte **entweder eine Ausschüttung vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform** vorgenommen werden, **oder** aber, falls möglich, die **Beteiligung auf mindestens 15% erhöht** werden (dies muss allerdings vor Beginn des entsprechenden Erhebungszeitraums erfolgt sein).

2. die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens gehalten

Bisher werden Dividenden an Gesellschafter, die ihre Anteile an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens halten, nach dem Halbeinkünfteverfahren zu 50% besteuert und dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters unterworfen. Die Dividenden sind hiernach zu 50% steuerpflichtig, die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben zu 50% abziehbar.

Das Halbeinkünfteverfahren wird ab dem Veranlagungszeitraum 2009 durch das Teileinkünfteverfahren abgelöst. Ab 2009 sind die Dividendeneinnahmen zu 60% steuerpflichtig, die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben folglich zu 60% abziehbar; im Ergebnis sinkt der steuerfreie Anteil der Dividenden somit von 50% auf 40%.

Grundsätzlich gilt somit die alte Rechtslage weiterhin – allerdings mit einer geringeren Steuerfreiheit. Eine wesentliche Änderung jedoch liegt in der Abschaffung des Entlastungsbetrags nach § 32c EStG, nach dem bisher der Einkommensteuerspitzensatz von 45% auf 42% begrenzt wurde.

Nach neuer Rechtslage ist der Einkommensteuerspitzensatz auch auf Dividenden anzuwenden, die im Betriebsvermögen von Personenunternehmen anfallen, wodurch die Dividenden ab 2008 bis zu dem Höchststeuersatz von 45% besteuert werden können (sog. „Reichensteuer“).

Streubesitzdividenden im Betriebsvermögen unterliegen in voller Höhe der Gewerbesteuer; die Grenze wird ab 2008 von 10% auf 15% erhöht.

In der folgenden Übersicht zeigen wir beispielhaft die Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters, der die Beteiligung im Personenunternehmen hält (Anteil der Beteiligung mindestens 15%):

	Vor UntStRef 2008	Nach UntStRef 2008	Nach UntStRef 2008	Nach UntStRef 2008
Steuerpflicht der Dividende zu	50%	60%	60%	60%
ESt-Satz	42,00%	42,00%	45,00%	28,25%
Steuerbelastung auf Ebene der KapG	38,65 €	29,83 €	29,83 €	29,83 €
Steuersatz bezogen auf Bruttodividende	22,16%	26,59%	28,49%	28,99%
Bruttodividende	61,35 €	70,17 €	70,17 €	70,17 €
Steuerbelastung des Gesellschafters (BV PersU)	13,60 €	18,66 €	19,99 €	20,34 €
Gesamte Steuerbelastung	52,25 €	48,49 €	49,82 €	50,17 €

Die Gesamtsteuerbelastung sinkt somit durch die Unternehmensteuerreform 2008, weil die Senkung des Steuersatzes auf Ebene der Kapitalgesellschaft die Steuermehrbelastung beim Gesellschafters (aufgrund des Teileinkünfteverfahrens) überwiegt.

Gestaltungshinweis:

Die Ausschüttung von Altgewinnen sollte vor dem Veranlagungszeitraum 2009 vorgenommen werden, da die Ausschüttung von bereits versteuerten Altrücklagen aufgrund des Teileinkünfteverfahrens zu einer höheren Steuerbelastung führt.

3. die Anteile an der Kapitalgesellschaft werden im Privatvermögen des Gesellschafters gehalten

Nach bisherigem Recht sind Gewinnausschüttungen, die Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen empfangen, nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte steuerpflichtig: Einnahmen 50% steuerpflichtig, damit in Zusammenhang stehende Ausgaben zu 50% abziehbar.

Im Gegensatz zu Dividenden, die im Betriebsvermögen von Personenunternehmen erzielt werden, unterliegen die zu 50% steuerpflichtigen Dividenden im Privatvermögen als Einkünfte aus Kapitalvermögen im ungünstigsten Fall sogar dem Spitzensteuersatz in Höhe von 45%. Für den Veranlagungszeitraum 2008 ergeben sich keine Änderungen.

Allerdings ergibt sich eine grundlegende Änderung für Privatanleger ab dem Veranlagungszeitraum 2009, da dann die Abgeltungsteuer zur Anwendung kommt. Nach dieser unterliegen die Dividenden in voller Höhe dem Abgeltungsteuersatz von 25% zuzüglich Solidaritätszuschlag.

Wenn der persönliche Einkommensteuersatz des Gesellschafters unter 25% liegt, kann eine Veranlagung mit dem niedrigeren Steuersatz auf Antrag zur Anwendung kommen.

Im Zukunft sollen im Rahmen der Abgeltungsteuer Werbungskosten, die im Zusammenhang mit den Einkünften stehen, nicht mehr abziehbar sein, wie z.B. Depotgebühren, Finanzierungszinsen, etc.: ob die Nicht-Abziehbarkeit solcher Werbungskosten verfassungsgemäß ist, muss noch geklärt werden.

Tabellarische Übersicht: Gesamtsteuerbelastung von Dividenden eines Gesellschafters, dessen Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird:

	Vor UntStRef 2008	Vor UntStRef 2008	Nach UntStRef 2008
ESt-Satz	42%	45%	25%
Gewinn KapG	100,00 €	100,00 €	100,00 €
Steuerbelastung auf Ebene der KapG	38,65 €	38,65 €	29,83 €
Steuersatz bezogen auf Bruttodividende	22,16%	23,74%	26,38%
Bruttodividende	61,35 €	61,35 €	70,17 €
Steuerbelastung des Gesellschafters (PV)	13,60 €	14,56 €	18,51 €
Gesamte Steuerbelastung	52,25 €	53,21 €	48,34 €

Die Gesamtsteuerbelastung auf die an Privatanleger ausgeschütteten Gewinne sinkt nach der Unternehmensteuerreform 2008, weil die Verringerung der Körperschaftsteuersatzes auf Ebene der Kapitalgesellschaft höher ist als die durch die Einführung der Abgeltungsteuer hervorgerufene Erhöhung der Steuerbelastung bei dem privaten Anleger selbst (Annahme keine Änderung der Bemessungsgrundlage).

Gestaltungshinweis:

Für Privatanleger ist es besser, Altgewinne noch im Veranlagungszeitraum 2007 oder 2008 auszuschütten, da die Steuerbelastung auf Dividenden mit Einführung der Abgeltungsteuer ansteigt.

4. Zusammenfassung im Hinblick auf die Steuerbelastung von Dividenden

Tabellarische Übersicht: Steuerbelastung von Dividenden ab 2009:

Anteile des Gesellschafters im	Privatvermögen natürliche Person	Betriebsvermögen eines Personenunternehmens	Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft
	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren	Freistellg., § 8b KStG
Steuerpflichtige Dividende	100% der Dividende	60% der Dividende	5% der Dividende
Abzug Werbungskosten (WK)/ Betriebsausgaben (BA)	kein WK-Abzug	BA-Abzug zu 60%	BA-Abzug zu 100%
Steuersatz	25% zzgl. SolZ	42%/45%/28,25% zzgl. SolZ + GewSt	29,83% (GewSt, KöSt, SolZ)
Achtung!		Streubesitzdividenden (= Beteiligungen bis zu 15%; Grenze wird ab 2008 von 10% auf 15% erhöht) sind zu 100% gewerbesteuerpflichtig!	

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften ab 2009

Ab dem Veranlagungszeitraum **2009** werden durch die **Einführung der** sogenannten **Abgeltungsteuer** solche Gewinne, die im Privatvermögen gehalten werden, unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig; der Steuersatz beträgt dann 25% auf den Veräußerungsgewinn, und zwar einheitlich. Für vor dem 01.01.2009 angeschaffte Anteile an Kapitalgesellschaften gilt allerdings weiterhin die einjährige Spekulationsfrist und für daraus steuerpflichtige Veräußerungsgewinne das Halbeinkünfteverfahren (= Bestandsschutz).

Wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft mindestens 1% im Sinne von § 17 EStG beträgt (=wesentliche Beteiligung, d.h. Einkünfte zählen als betriebliche) ist die Abgeltungsteuer nicht anzuwenden, sondern das dann geltende **Teileinkünfteverfahren**. Hiernach sind die Einnahmen zu 60% steuerpflichtig (statt bisher zu 50%), die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben sind aber gleichzeitig auch zu 60% abziehbar (statt bisher 50%).

STEFFEN & PARTNER

Steuerberatungsgesellschaft

Tabellarische Übersicht:

Anteile des Gesellschafters im	Privatvermögen Beteiligung < 1%	Privatvermögen Beteiligung ≥ 1%	Betriebsvermögen eines Personenunternehmens	Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft
	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren	Teileinkünfteverfahren	Freistellg., § 8b KStG
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (VG)	100% des VG	60% des VG	60% des VG	5% des VG
Abzug Werbungskosten (WK)/ Betriebsausgaben (BA)	grds. kein WK-Abzug	WK-Abzug zu 60%	BA-Abzug zu 60%	BA-Abzug zu 100%
Steuersatz	25% zzgl. SolZ	42%/45% zzgl. SolZ	42%/45%/28,25% zzgl. SolZ + GewSt	29,83% (GewSt, KöSt, SolZ)

Besteuerung von Zinsen aus Gesellschafterdarlehen

Darlehen, die der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft überlässt, werden **ab** dem Veranlagungszeitraum **2009** wie folgt besteuert:

Tabellarische Übersicht:

Anteile des Gesellschafters im	Privatvermögen Beteiligung unter 10%	Privatvermögen Beteiligung mindestens 10%	Betriebsvermögen eines Personenunternehmens	Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft
	Abgeltungsteuer	Keine Abgeltungsteuer	Keine Abgeltungsteuer	Keine Abgeltungsteuer
Steuerpflichtige Zinsen	100%	100%	100%	100%
Abzug Werbungskosten (WK)/ Betriebsausgaben (BA)	kein WK-Abzug	WK-Abzug zu 100%	BA-Abzug zu 100%	BA-Abzug zu 100%
Steuersatz	25% zzgl. SolZ	42%/45% zzgl. SolZ	42%/45% zzgl. SolZ + GewSt	29,83% (GewSt, KöSt, SolZ)

Fazit

Wir weisen unsere Mandanten im Hinblick auf die Senkung des Körperschaftsteuersatzes besonders darauf hin, dass gemeinsam mit dem Steuerberater versucht werden sollte, Gewinnminderungen in der Kapitalgesellschaft selbst bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2007 vorzuziehen, um dem bis dahin geltenden höheren Steuersatz optimal entgegen zu wirken. Dies kann beispielsweise durch das Ausnutzen von Bewertungsspielräumen oder aber im Ausschöpfen sämtlicher Rückstellungsmöglichkeiten umgesetzt werden. Weiterhin sollte überlegt werden, ob eventuell eine Gewinnrealisierung in den Veranlagungszeitraum 2008 verschoben werden kann. Bei Bauunternehmen kann dieses z.B. durch eine Verlagerung der Bauabnahme in das Jahr 2008 erfolgen.

Die obigen Ausführungen sollen lediglich einen allgemeinen Überblick über die Neuregelungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 für Kapitalgesellschaften und deren Anteilseigner geben.

Aufgrund der Vielseitigkeit der Thematik können natürlich keine allgemein gültigen Gestaltungsempfehlungen gegeben werden. Vielmehr möchten wir darauf aufmerksam machen, dass es aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen in vieler Hinsicht Gestaltungsbedarf gibt. Wir bitten, bei Bedarf Ihren Steuerberater auf den Einzelfall anzusprechen.