



WIE WIRD IHR UNTERNEHMEN 2012 BESTEUERT?

Das folgende Merkblatt informiert Sie über die wesentlichen Änderungen bei der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland durch die Unternehmensteuerreform 2008 und weitere gesetzliche Änderungen, insbesondere durch die sogenannten Konjunkturpakete I und II, das Bürgerentlastungsgesetz, das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sowie das Jahressteuergesetz 2010.

I.	Einleitung.....	2
II.	Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	2
	1. Ebene der Gesellschaft.....	2
	2. Berechnungsschema: Kapitalgesellschaft.....	3
	3. Ebene der Anteilseigner.....	3
III.	Besteuerung von Personenunternehmen.....	5
	1. Konjunkturpaket II.....	5
	2. Einmalbesteuerung.....	6
	3. Berechnungsschema: Personengesellschaft.....	7
	4. Thesaurierungsbegünstigung.....	7
IV.	Gewerbsteuer.....	9
	1. Grundlagen.....	9
	2. Hinzurechnungspflichten bei der Gewerbesteuer.....	10
V.	Investitionsabzug und Sonderabschreibung.....	12
VI.	Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern.....	14
VII.	Degressive Abschreibung.....	15
VIII.	Zinsschrankenregelung.....	16
IX.	Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren.....	18
X.	Funktionsverlagerungen.....	19
XI.	Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel.....	20
XII.	Fazit.....	22

I. Einleitung

Das Unternehmensteuerreformgesetz ist im Jahr 2007 verabschiedet worden. Es führt zu weitreichenden steuerrechtlichen Änderungen für Unternehmer und Unternehmen ab 2008. Zudem sind die Änderungen, die sich durch die Konjunkturpakete I und II, das Bürgerentlastungsgesetz, das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sowie das Jahressteuergesetz 2010 ergeben haben dargestellt. Dieses Merkblatt soll den Mitgliedern der Industrie- und Handelskammer einen ersten Überblick über die steuerlich relevanten, neuen gesetzlichen Regelungen ermöglichen.

II. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

1. Ebene der Gesellschaft

Als einer der Kernpunkte der Unternehmensteuerreform ist der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag gesunken. Die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage sowie von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage entfällt.

Die nominelle Gesamtsteuerbelastung auf die Gewinne einer Kapitalgesellschaft ist bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % von 38,65 % im Jahr 2008 auf 29,83 % (14 % Gewerbesteuer + 15 % Körperschaftsteuer + 0,83 % Solidaritätszuschlag) gesunken.

2. Berechnungsschema: Kapitalgesellschaft

	altes Recht (2007)	neues Recht (2008)	neues Recht (2009) Abgeltung- steuer
<u>Ebene der Gesellschaft</u>			
Gewinn	100 €	100 €	100 €
Gewerbsteuer (Hebesatz 400%) ¹	-16,67 €	-14,00 €	-14,00 €
Bemessungs- grundlage Körperschaftsteuer	83,33 €	100 €	100 €
Körperschaftsteuer	-20,83 € (25 %)	-15,00 € (15 %)	-15,00 € (15 %)
Solidaritatzuschlag (5,5 % auf KSt)	-1,15 €	-0,83 €	-0,83 €
Gewinn der Kapitalgesellschaft nach Steuern	61,35 €	70,17 €	70,17 €
Steuerbelastung	38,65 %	29,83 %	29,83 %
<u>Ebene der Anteilseigner</u>			
Vollausschüttung			
Einkommensteuer	-12,88 € (21 %) ²	-14,74 € (21 %) ²	-17,54 € (25 %) ³
Solidaritatzuschlag (5,5 % auf Est)	-0,71 €	-0,81 €	-0,97 €
Gewinn	47,76 €	54,62 €	51,66 €
Gesamtsteuerbelastung	52,24 %	45,38 %	48,34 %

¹ entspricht dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland

² Halbeinkunftverfahren (= Besteuerung von 50 % der Dividenden) / angenommener Steuersatz von 42 % (hier faktisch halber Steuersatz von 21 %), dieser gilt für Einkommen ab etwas über 52.000 €; ab überschreiten der Einkommensgrenze von rund 250.000 € erhöhet sich der Spitzensteuersatz auf 45 % (sogenannte Reichensteuer);

³ Abgeltungsteuer

3. Ebene der Anteilseigner

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im **Privatvermögen eines Anlegers** (natürliche Person) gehalten, unterliegen anfallende Dividenden seit 2009 den Regelungen der Abgeltungsteuer mit einem Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritatzuschlag. Liegt der persönliche Einkommensteuersatz unter 25 %, gibt es die Möglichkeit mit dem niedrigeren persönlichen Steuersatz besteuert zu werden.

Werden Anteile an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen eines Personenernehmens** gehalten, werden die erhaltenen Dividenden seit 2009 im Rahmen des Teileinkunftverfahrens zu 40 % (bis zum Jahr 2008 50 %) von der Steuer freigestellt. Die restlichen 60 % der Dividende unterliegen somit vollständig der Steuerpflicht und werden mit dem individuellen Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters besteuert. Mit den

Dividendengewinnen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Werbungskosten können anteilig (d. h. zu 60 %) steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. IX).

Werden die Anteile an Kapitalgesellschaften im **Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft** gehalten, sind die erhaltenen Dividenden wie bisher zu 95 % von der Körperschaftsteuer befreit.

Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft seit 2009:

Anteile gehalten im	Privatvermögen	Betriebsvermögen	
	Natürliche Person	Personenunternehmen	Kapitalgesellschaft
Anteilseigner	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren	Freistellung, § 8b KStG (wie bisher)
Gewinn der Kapitalgesellschaft nach Steuern (siehe Berechnung oben)	70,17 €	70,17 €	70,17 €
steuerpflichtige Dividende	70,17 € (100 %)	42,10 € (60 %)	3,51 € (5 %)
Werbungskosten / Betriebsausgabenabzug ¹	Kein Werbungskostenabzug möglich	60 % der Betriebsausgaben	100 % der Betriebsausgaben
Steuerliche Bemessungsgrundlage	70,17 €	42,10 €	3,51 €
Steuer (ESt / KSt)	-17,54 € (25 %)	-17,68 € (42 %)	-1,02 € (29 %) ²
Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)	- 0,97 €	- 0,97 €	- 0,03 €
Gewinn nach Steuern	51,66 €	51,52 €	69,12 €
Gesamtsteuerbelastung	48,34 %	48,48 %	30,88 %

¹ Für das Berechnungsbeispiel werden keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt.

² Der Steuersatz von 29 % für Kapitalgesellschaften setzt sich aus der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zusammen.

Zu den oben genannten Regelungen müssen insbesondere folgende Ausnahmen beachtet werden:

- **Veräußerungsgewinne:** Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen hängt von der Höhe der Beteiligung des Anteilseigners ab. War der Veräußerer innerhalb von 5 Jahren vor der Veräußerung zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt (§ 17 EStG), unterliegen dessen Einkünfte seit 2009 nicht der Abgeltungsteuer, sondern dem Teileinkünfteverfahren.
- **Die Besteuerung von Zinserträgen:** Stellt ein Anteilseigner mit mindestens 10 % Beteiligung seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen zur Verfügung, wird die Abgeltungsteuer nicht angewendet. Gleiches gilt für nahestehende Personen und weitere vom Gesetzgeber als missbrauchsverdächtig angesehene Konstellationen.
- **Bei Dividenden** kann ein privater Anteilseigner das Teileinkünfteverfahren beantragen, wenn er
 - zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
 - zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

III. Besteuerung von Personenunternehmen

1. Konjunkturpaket II

Durch das Konjunkturpaket II wurde der für Einzel- und Personenunternehmer relevante Einkommensteuertarif leicht abgesenkt:

Veranlagungszeitraum	seit 2005	seit 2007	2009	ab 2010
Grundfreibetrag	7.664 €	7.664 €	7.834 €	8.004 €
Eingangssteuersatz	15 %	15 %	14 %	14 %
Progression	⇓	⇓	⇓	⇓
Grenzsteuersatz	42 %	42 %	42 %	42 %
Anwendung	ab 52.152 €	von 52.152 € bis 250.000 €	von 52.552 € bis 250.400 €	von 52.882 € bis 250.730 €
Grenzsteuersatz	-	45 %*	45 %	45 %
Anwendung	-	ab 250.001 €	ab 250.401 €	ab 250.731 €

* gewerbliche Einkünfte erst ab 2008

Die Übersicht gibt einen Überblick über die Einkommensteuersätze der letzten Jahre in Deutschland inklusive der Steueränderungen aufgrund des Konjunkturpaketes II. Dabei zeigt sich, dass der Grundfreibetrag und die Einkommensgrenzen sich leicht erhöht haben und der Eingangssteuersatz von 15 % auf 14 % ab 2009 gesenkt wurde. Für zusammenveranlagte Ehegatten gelten wie bisher grundsätzlich die doppelten Freibeträge und Einkommensgrenzen.

2. Einmalbesteuerung

Im Rahmen der Neuregelungen durch die **Unternehmensteuerreform 2008** wurde dem Unternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft (= Mitunternehmer) zudem ein Wahlrecht eingeräumt. Der Gewinn kann wie bisher mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen besteuert werden (Einmalbesteuerung). Der im Unternehmen belassene Gewinn kann aber seit 2008 auch ganz oder teilweise mit einem speziellen Thesaurierungssatz besteuert werden (Thesaurierungsbegünstigung).

Die maximale nominelle Gesamtsteuerbelastung bei der Einmalbesteuerung wird bei einem unterstellten Steuersatz von 42 % im Regelfall leicht von derzeit insgesamt 45,68 % auf 44,28 % absinken. Jedoch ist gleichzeitig die Erhöhung der Einkommensteuer für besonders hohe Einkommen (sog. Reichensteuer) zu beachten. Ab 2008 erhöht sich der Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkommen ab rund 250.000 € für Ledige bzw. 500.000 € für Verheirate von 42 % auf 45 %. Als Folge steigt die maximale Gesamtsteuerbelastung in diesem Fall auf 47,44 %.

3. Berechnungsschema: Personengesellschaft

	altes Recht (2007)	neues Recht (ab 2008)	neues Recht (ab 2008)
	Einmalbe- steuerung	Einmalbe- steuerung	Thesaurierungs- begünstigung (vereinfachte Darstellung) ¹
Unternehmensge- winn	100 €	100 €	100 €
Gewerbesteuer (He- besatz 400%) ²	-16,67 €	-14 €	-14 €
Bemessungsgrund- lage für die Ein- kommensteuer	83,33 €	100 €	100 €
Einkommensteuer	-35 € (42 %)	-45 € (45 %) ³	-28,25 € (28,25 %) ⁴
Anrechnung der Ge- werbesteuer	+7,5 €	+13,3 €	+13,3 €
Solidaritatzuschlag (5,5 %)	-1,51 €	-1,74 €	-0,82 €
Einbehaltener Ge- winn nach Steuern	54,32 €	52,56 €	70,23 €
Steuerbelastung	45,68%	47,44%	29,77%
Vollausschüttung			
Einkommensteuer	-	-	-17,56 € (25 %)
Solidaritatzuschlag (5,5 %)	-	-	-0,96 €
Gewinn nach Steu- ern	54,32 €	52,56 €	51,71 €
Gesamtsteuerbelas- tung	45,68%	47,44%	48,29%

¹ Vereinfachte / idealisierte Darstellung, d. h. Einkommensteuer und Gewerbesteuer werden nicht aus der Unter-
nehmenssphäre gezahlt; Gewinnentstehung und Gewinnausschüttung fallen nicht auf das gleiche Jahr

² entspricht dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz in Deutschland

³ angenommener Maximalsteuersatz von 45 %

⁴ setzt sich zusammen aus der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer (bei angenommenen Gewerbesteuerhe-
besatz von 400 %)

4. Thesaurierungsbegünstigung

Sollen Gewinne im eigenen Unternehmen investiert werden, besitzt die Kapitalgesellschaft nach altem Recht i.d.R. steuerliche Vorteile gegenüber einem Personenunternehmen. Um diesen Vorteil auszugleichen, wurde mit der Unternehmensteuerreform 2008 eine Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen eingeführt. Dies bewirkt, dass nicht entnommene Gewinne eines Wirtschaftsjahres auf Antrag des Steuerpflichtigen vorerst nur mit 28,25 % zzgl. Solidaritatzuschlag besteuert werden. Werden diese Gewinne jedoch in einem der folgenden Wirtschaftsjahre entnommen, müssen sie mit 25 % zzgl. Solidaritatzuschlag nachversteuert werden.

Um die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen zu können, müssen eine Reihe von **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- die Thesaurierungsbegünstigung muss vom Steuerpflichtigen für jeden Veranlagungszeitraum gesondert beantragt werden
- Gewinneinkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbstständiger Arbeit werden vorausgesetzt
- Eine Bagatellgrenze ist zu beachten:
 - o die Beteiligung des Personenunternehmers muss mehr als 10 % betragen oder
 - o der Gewinnanteil des Einzel- bzw. Personenunternehmers muss 10.000 € übersteigen
- Gewinnermittlung des Unternehmens muss durch Bilanzierung erfolgen.

Ist in einem späteren Zeitraum die Entnahme aus dem Unternehmen höher als der aktuelle Gewinn, werden vorrangig die thesaurierungsbegünstigten Gewinnanteile **nachversteuert**. Bei der Nachversteuerung in späteren Veranlagungszeiträumen gilt das „Last-in-First-out-Verfahren“, d. h. die zuletzt der Thesaurierungsbegünstigung unterlegenen Gewinne werden als erstes bei der Entnahme aufgelöst.

Schließlich sind eine Reihe von Sachverhalten grundsätzlich von der Thesaurierungsbegünstigung **ausgenommen**:

- die Gewerbe- und Einkommensteuer, die mit Liquidität aus dem Unternehmen gezahlt wird. In diesem Fall steigt die Steuerbelastung sogar von 29,8 % auf ca. 36 %.
- Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinne, soweit diese nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes bereits begünstigt sind.
- Nicht abziehbare Betriebsausgaben.

Zusätzlich zu den oben genannten Änderungen gelten für Personengesellschaften und Einzelunternehmer seit 2008 neue Regelungen im Bereich der Gewerbesteuer. Bitte beachten Sie hierzu Punkt IV. Gewerbesteuer.

Im Falle einer Übertragung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils im Wege der Erbfolge oder vorweggenommenen Erbfolge, geht auch der nachversteuerungspflichtige Betrag dieses Betriebes oder Mitunternehmeranteils auf den Erben über. Dieser ist somit grundsätzlich von der Nachversteuerungspflicht im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung bei einer Entnahme betroffen.

Hinweis: Die Thesaurierungsbegünstigung ist im Regelfall nur dann vorteilhaft, wenn langfristig keine Entnahmen getätigt werden, die den laufenden Gewinn übersteigen und sich zudem die Steuerbelastung (Einmalbesteuerung) im oberen Bereich bewegt. Grundsätzlich gilt, dass die Thesaurierungsbegünstigung nicht sinnvoll ist, wenn der persönliche Einkommensteuersatz unter 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag liegt.

IV. Gewerbesteuer

1. Grundlagen

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Grundsätzliche Änderungen	altes Recht (bis 2007)	neues Recht (ab 2008)
Gewerbesteuermesszahl	5 %	3,5 %
Anrechnungsfaktor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Personenunternehmen	1,8	3,8
Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer	Ja	Nein

Für alle Unternehmen:

Nach den Regelungen der Unternehmensteuerreform 2008 entfällt die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe sowohl für Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften. Um die dadurch entstandene Erhöhung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auszugleichen, wurde für alle Gewerbebetriebe die Gewerbesteuermesszahl von 5 % im Jahr 2008 auf 3,5 % verringert. Die Gewerbesteuer wird daher folgendermaßen berechnet: **Gewerbesteuer = Gewerbeertrag x 3,5 % x Hebesatz**

Einzel- /Personenunternehmen:

Der bisher für Einzelunternehmen und Personengesellschaften angewendete Staffeltarif entfällt. Gleichzeitig erhöht sich für diese Unternehmer der Anrechnungsfaktor des festgesetzten Steuermessbetrages vom 1,8-fachen auf das 3,8-fache. Somit kann die Gewerbesteuer in der Regel bis zu einem Hebesatz von ca. 380 % (bisher ca. 340 %) bzw. 400 % inklusive Solidaritätszuschlag komplett auf die Einkommensteuer angerechnet werden, aber nur sofern genügend Einkommensteuer vorhanden ist. Der bisherige Grundfreibetrag von 24.500 € bleibt weiterhin erhalten.

Kapitalgesellschaften:

Durch die Neuregelung wirkt sich der individuelle Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinden stärker als bisher auf die tatsächliche Steuerlast aus.

2. Hinzurechnungspflichten bei der Gewerbesteuer

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Hinzurechnungspflichten zur Gewerbesteuer	altes Recht (bis 2007)	neues Recht (ab 2008)
Entgelt für Zinsen	Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen	Hinzurechnung von effektiv* 25 % aller Zinsen
Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	Hinzurechnung der gesamten Aufwendungen Ausnahme: Die Beträge sind beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen.	Hinzurechnung von effektiv* 25 % der gesamten Aufwendungen
Mieten, Pachten & Leasingraten	50 % der Mieten und Pachten für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen Ausnahme: - wenn Miet- und Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind (gewerblicher Vermieter und Pächter) - und bei Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder Betriebsteils der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 125.000 € nicht übersteigt	- Hinzurechnung von effektiv* 5 % der Mieten, Pachten und Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter - Hinzurechnung von effektiv* 12,5 %** der Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Immobilien)
Lizenzen und Konzessionen	Keine Hinzurechnung	Hinzurechnung mit effektiv* 6,25 % der Aufwendungen Ausnahme: u. a. Vertriebslizenzen
Freibetrag	Kein Freibetrag	100.000 €

* wenn der Freibetrag bereits ausgeschöpft ist.

** bis 2009: 16,25 %

Seit 2008 müssen sämtliche anfallenden Zinsaufwendungen, Renten, dauernde Lasten und Gewinnanteile stiller Gesellschafter in Höhe von 25 % auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Ebenfalls mit 25 % hinzuzurechnen sind die folgenden pauschalierten Finanzierungsanteile:

- Lizenzen und Konzessionen mit einem Finanzierungsanteil von 25 %
- Mieten, Pachten und Leasingraten
 - o bei beweglichem Anlagevermögen mit einem Finanzierungsanteil von 20 %
 - o bei unbeweglichem Anlagevermögen mit einem Finanzierungsanteil von 50 %
(bis 2009: 65 %)

Skonti, Boni und Rabatte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie Vertriebslizenzen sind von der Hinzurechnung weiterhin ausgenommen. Ferner wurde, um den Mittelstand zu schonen, **ein Freibetrag von 100.000 € bezogen auf die Summe der Zinsanteile** eingeführt.

Wirkung einer Hinzurechnung:

Hinzurechnungspflichten zur Gewerbesteuer	(fiktiver) Zinsanteil	Zinsanteil	(effektive) Hinzurechnung (25 % des Zinsanteils)	Gewerbesteuerbelastung*
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter	50 %**	50,00 €**	12,50 €**	1,75 €**
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €

* Annahmen: Gewerbesteuerhebesatz von 400 %; Freibetrag von 100.000 € überschritten

** Der Zinsanteil wurde durch das Jahressteuergesetz 2008 von 75 % auf 65 % abgesenkt und durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010 auf 50 %, d. h. 50,00 €/ 12,50 €/ 1,75 €

Auswirkungen der Hinzurechnungen

- Substanzbesteuerung, da faktisch Abzugsbeschränkung entgegen der Leistungsfähigkeit
- die Senkung auf 25 % und die Einführung des Freibetrages führen zu einer relativen Besserstellung langfristig kreditfinanzierter Unternehmen
- Unternehmen mit hohen Mietzahlungen für Immobilien z.B. Einzelhändler sind besonders von den neuen Hinzurechnungen betroffen

Die neuen gesetzlichen Regelungen für die Gewerbesteuer treten ab dem Erhebungszeitraum 2008 in Kraft. Näheres hierzu zeigt Ihnen unser Merkblatt zur Gewerbesteuer auf, abrufbar unter www.muenchen.ihk.de > Recht & Fair Play > Steuerrecht > Gewerbesteuer.

VI. Investitionsabzug und Sonderabschreibung

Der Investitionsabzugsbetrag mit Sonderabschreibung stellt eine besondere Abschreibungsmöglichkeit für kleinere und mittelständische Unternehmen dar. Sie wurde in folgenden Punkten geändert:

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Ansparabschreibung / Investitionsabzug	altes Recht	neues Recht
Betriebsgrößengrenze/ Betriebsvermögen	204.517 €	235.000 € 335.000 € (für die Jahre 2009-2010)
Rücklagenhöchstbetrag/ Investitionsabzugsbetrag	154.000 €	200.000 €
Höhe der Sonderabschreibungen	max. 20 % der Anschaffungskosten	max. 20 % der um den Abzugsbetrag verminderten Anschaffungskosten
Begünstigte Wirtschaftsgüter	begünstigt sind neue , bewegliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter	begünstigt sind bewegliche und abnutzbare Wirtschaftsgüter
Benennung des geplanten Wirtschaftsguts	das geplante Wirtschaftsgut muss genau und präzise benannt werden	das geplante Wirtschaftsgut muss seiner Funktion nach benannt werden
Ansparabschreibung / Investitionsabzug	altes Recht	neues Recht
Investitionsfrist	2 Jahre	3 Jahre
Bei Nicht-Investition	Gewinnzuschlag 6 %	Rückwirkende Auflösung des Abzugs auch bei Bestandskraft und Zinsen § 233a AO
Sonderregelungen für Existenzgründer	erhöhte Rücklagenbildung bis zu 307.000 € möglich, kein Gewinnzuschlag, Investitionsfrist 5 Jahre	entfallen

Grundvoraussetzung für die Inanspruchnahme ist die Betriebsgröße. Diese erhöht sich leicht durch die Anhebung der Betriebsvermögensgrenze von 204.517 € auf 235.000 €.

Hinweis: Von **01.01.2009** bis **31.12.2010** (befristet auf 2 Jahre) wurde durch das **Konjunkturpaket I** für Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages und der Sonderabschreibung die relevante Schwelle beim **Betriebsvermögen von 235.000 auf 335.000 €** angehoben. Maßgebend sind dabei die Grenzen zum Schluss des Wirtschaftsjahres vor der Anschaffung oder Herstellung.

Der Investitionsabzugsbetrag ermöglicht einen sofortigen steuerlichen Abzug in Höhe von bis zu 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines geplanten beweglichen Wirtschaftsgutes. Dieser kann sowohl für neuwertige als auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden. Das geplante Wirtschaftsgut muss zukünftig nur noch seiner Funktion nach benannt werden. Der Höchstbetrag der Summe der in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge (alt: Ansparabschreibungen) unterliegt einer Beschränkung auf maximal 200.000 €. Die Investitionsfrist, d. h. die Zeitspanne innerhalb welcher das geplante Wirtschaftsgut tatsächlich angeschafft werden muss, erhöht sich von 2 auf 3 Jahre. Die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch in Zukunft um bis zu 40 % Gewinn mindernd gekürzt werden und um diesen Betrag mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen (Sonderabschreibung in Höhe von 20 % sowie die lineare Abschreibung bzw. ab dem 01.01.2009 bis zum 31.12.2010 alternativ die degressive Abschreibung) (vgl. VII).

Unterbleibt die geplante Investition, so ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages rückgängig zu machen. Im Gegensatz zur alten Rechtslage wird aber **kein außerbilanzieller Gewinnzuschlag von 6 %** pro Wirtschaftsjahr erhoben; stattdessen wird die Veranlagung des Wirtschaftsjahres korrigiert, in dem der Abzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Die sich hieraus ergebende Folge ist: Es kann sich somit eine **Verzinsung nach § 233a AO ergeben** (Verzinsung von Steuernachforderungen nach dem 15. Monat mit einem halben Prozent je Monat)!

Die besondere Existenzgründerregelung, bei der eine erhöhte Rücklagenbildung bis zu 307.000 € innerhalb von 5 Jahren möglich war, wurde abgeschafft.

Näheres hierzu zeigt Ihnen unser Merkblatt Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung auf, abrufbar unter www.muenchen.ihk.de > Recht & Fair Play > Steuerrecht > Einkommensteuer / Körperschaftsteuer > Investitionsabzugsbetrag.

VII. Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern

Umfangreiche Änderungen bringt die Unternehmensteuerreform 2008 für die Behandlung der so genannten geringwertigen Wirtschaftsgüter. Zudem wurde ab 2010 mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz ein Wahlrecht eingeführt.

Übersicht altes Recht – neues Recht:

	altes Recht (bis 2007)	altes Recht (bis 2009)	neues Recht ab 2010
Geringwertige Wirtschaftsgüter	<ul style="list-style-type: none"> - geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € - werden im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben 	<ul style="list-style-type: none"> - Sofortabschreibung nur für Wirtschaftsgüter bis 150 € - jährliche Poolbildung für Wirtschaftsgüter von mehr als 150 € bis 1.000 € - einheitliche Abschreibung jedes Pools über 5 Jahre 	<p>1. Wahlmöglichkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € werden im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgeschrieben - Verzeichnis ab 150 € <p>2. Wahlmöglichkeit: Fortführung der Regelung im Sinne von 2008</p>

Für selbständig nutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über 150 € bis maximal 1.000 € wurde eine sogenannte Poollösung eingeführt, um den Erfassungsaufwand in den Griff zu bekommen. Der Sammelposten ist **jahrgangsbezogen** für alle innerhalb dieses Jahres angeschafften (die oben genannten Grenzen nicht überschreiten), hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter zu bilden. Jeder Pool ist wie ein einzelnes Wirtschaftsgut zu behandeln und über die Dauer von 5 Jahren linear abzuschreiben unabhängig von Veräußerungen, Entnahmen oder Wertminderungen.

Die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Betrag von 410 € (ohne Umsatzsteuer) wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Wahlrecht ab 2010 wieder eingeführt. Alternativ kann die Bildung eines Sammelpostens für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1.000 € (jeweils ohne Umsatzsteuer) auch zukünftig beibehalten werden. Damit wird eine flexible Regelung geschaffen: Unternehmen, die die Sammelpostenregelung als Vereinfachung verwenden wollen, können den Sammelposten weiterhin nutzen. Diejenigen Unternehmen, denen die Abschreibungsdauer von fünf Jahren zu lange ist oder die keinen Vereinfachungseffekt haben, können hingegen die Sofortabschreibung bis 410 € und darüber hinaus die normale oder, bei Wirtschaftsgütern die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft wurden, die degressive Abschreibung anwenden. Bei der Sofortabschreibungsvariante ist ein Verzeichnis ab 150 € zu führen. Die Entscheidung für eine der beiden Wahlmöglichkeiten kann jedes Jahr, einheitlich für alle in diesem Jahr angeschafften geringwertigen Wirtschaftsgüter, neu getroffen werden.

VII. Degressive Abschreibung

Die alte Regelung, welche eine Abschreibung mit dem Dreifachen des linearen Abschreibungssatzes, maximal mit 30 % erlaubte, entfällt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden, ersatzlos. Steuerlich zulässig ist somit für das Jahr 2008 **sowie nach dem 31.12.2010** ausschließlich die lineare Abschreibung. Als Konsequenz senken Investitionen in den ersten Jahren nicht mehr so stark den steuerlichen Gewinn. Die Abschaffung wirkt daher investitionshemmend.

Hinweis: Für die **nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011** angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens **wurde durch das Konjunkturpaket I wieder eine degressive AfA des § 7 Abs. 2 EStG eingeführt**. Sie betrug **allerdings nur 25 % und höchstens das Zweieinhalbfache der linearen AfA**. Die veränderte Vorschrift der degressiven AfA greift jedoch 2009 nur bei Netto-Anschaffungskosten über 1.000 €, da ansonsten die Vorschriften zu der Poolabschreibung (150,01 - 1.000 €) anwendbar sind. 2010 kann die degressive Abschreibung bei Nichtanwendung der Poollösung/Sammelpostenregelung bereits ab 410 € angewendet werden. **Die Maßnahme war auf zwei Jahre befristet, also für Anschaffungen bis zum 31.12.2010.**

VIII. Zinsschrankenregelung

Einer der wohl strittigsten Punkte der Unternehmensteuerreform 2008 war die Einführung der sogenannten Zinsschranke. Grundsätzlich soll die komplizierte Zinsschrankenregelung eine übermäßige Fremdkapitalfinanzierung verhindern. Bis 2008 gab es eine Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften (§ 8a KStG).

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Begrenzung Zinsabzug	altes Recht	neues Recht
	Gesellschafter-Fremdfinanzierung	Zinsschrankenregelung
Betroffene	Kapitalgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> - Kapitalgesellschaften - Personengesellschaften - Einzelunternehmen sind grundsätzlich ausgenommen
Grundprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> - Finanzierung durch wesentliche Gesellschafter, nahestehenden Personen oder rückgriffsberechtigte Dritte - Fremdkapital übersteigt das 1,5-fache des anteiligen Eigenkapitals (= Eigenkapitalquote unter 40 %) - nicht fremdübliche Fremdkapitalüberlassung 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsschrankenregelung - die mit Zinserträgen saldierten Zinsaufwendungen dürfen 30 % des Gewinns vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände (EBITDA) nicht überschreiten
Auswirkungen	Zinszahlungen werden als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und mindern nicht das Einkommen	Zinsaufwendungen, welche die 30 % Grenze überschreiten, können nicht mehr abgezogen werden, erhöhen somit den Gewinn und die Steuerlast des Unternehmens
Ausnahmeregelungen		<ul style="list-style-type: none"> - keine Anwendung, wenn Eigenkapitalquote des Unternehmens die Eigenkapitalquote des Konzerns, dem es angehört, mit bis 2 %* Abweichungstoleranz nicht unterschreitet (sogenannte Escapeklausel) - der Betrieb gehört nicht oder nur anteilig zu einem Konzern
Freigrenze	250.000 €	3 Mio. €**

* Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde die Eigenkapitalquote ab 2010 von 1% auf 2% angehoben.

** Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde die Freigrenze, die durch das Bürgerentlastungsgesetz zunächst befristet von 1 Mio. € auf 3 Mio. € angehoben wurde, beibehalten.

Die Zinsschranke besitzt für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften gleichermaßen Gültigkeit und betrifft grundsätzlich sämtliche Zinsen, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind. Lediglich Einzelunternehmen sollen von der Zinsschrankenregelung nicht betroffen sein. Sie unterscheidet sich somit von der vor der Reform gültigen Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften (§ 8a KStG), welche nur ausschließlich Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner erfasst hat.

Die Grundregel kann wie folgt skizziert werden: Zinsaufwendungen können unbeschränkt mit Zinserträgen verrechnet werden. Der gegebenenfalls verbleibende negative Saldo ist nur bis zu 30 % des steuerlichen EBITDA abzugsfähig. Das verrechenbare EBITDA entspricht weitestgehend dem steuerlichen Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen. Für nicht verbrauchtes EBITDA existiert eine Vortragsmöglichkeit. Somit kann aus „guten Jahren“ das EBITDA in Jahre mit weniger Gewinn oder Verlust übertragen werden. Nach fünf Jahren entfällt jedoch ein ungenutzter EBITDA-Vortrag. Beim Vergleich der Eigenkapitalquote des Konzernunternehmens mit der des Konzern gilt nun ein Toleranzbereich von zwei Prozentpunkten (vorher ein Prozentpunkt).

Die Zinsschrankenregelung greift in folgenden Fällen nicht ein:

- **Freigrenze:** Der negative Zinssaldo ist kleiner als 3 Mio €. Damit sind zumindest viele Mittelständler nicht von dieser Regelung betroffen.
- **Konzern-Klausel:** Der finanzierte Betrieb gehört nicht zu einem Konzern. Bei Kapitalgesellschaften darf zusätzlich keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegen.
- **Escape-Klausel:** Die Eigenkapitalquote des finanzierten Betriebs liegt nicht unter der Eigenkapitalquote im Konzern (Toleranzbereich 2 %).

Zinsen, die unter die Zinsschrankenregelung fallen und nicht abziehbar sind, werden in das nächste Jahr vorgetragen (**Zinsvortrag**). Sie sind dann wieder unter der Beachtung der Zinsschrankenregelung grundsätzlich zum Abzug zugelassen.

Auswirkungen der Gesetzesänderungen:

- zunehmende Komplexität des Steuerrechts
- zunehmende Rechtsunsicherheit der Unternehmen
- Zinsschranke wirkt sich gerade in konjunkturschwachen Zeiten besonders negativ aus

IX. Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren

Mit dem Ziel der Vereinheitlichung der Besteuerung privater Kapitalerträge erweitert der Gesetzgeber den Tatbestand der Kapitaleinkünfte um Veräußerungsgeschäfte. Die nach altem Recht für Kapitaleinkünfte aus Veräußerungsgeschäften geltenden Spekulationsfristen entfallen grundsätzlich mit dem Inkrafttreten der Abgeltungsteuer ab 2009. Veräußerungsgewinne aus Immobilien werden nicht von der Abgeltungsteuer erfasst. Sie unterliegen auch weiterhin der 10-jährigen Spekulationsfrist.

Für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die unter die Abgeltungsteuer fallen, gilt ein Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat grundsätzlich Abgeltungswirkung und befreit den Steuerpflichtigen somit von der Veranlagung der Kapitaleinkünfte.

Erfüllt der Steuerpflichtige die Voraussetzungen der Veranlagungsoption und wählt diese Alternative -i.d.R. sinnvoll bei einem Einkommensteuersatz unter 25 %- kommt der persönliche Einkommensteuersatz zur Anwendung. Werbungskosten wie zum Beispiel Depotgebühren, Finanzierungszinsen usw. sind aber auch dann nicht mehr abzugsfähig.

Von den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen kann zukünftig ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € für Einzelveranlagte bzw. 1.602 € für Zusammenveranlagte in Abzug gebracht werden. Negative Kapitalerträge können nach neuem Recht ausschließlich mit gleichartigen positiven Kapitalerträgen verrechnet werden. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsarten ist nicht möglich.

Fallen Dividenden und Veräußerungsgewinne von Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens an, unterliegen sie ab 2009 dem sogenannten Teileinkünfteverfahren, bei dem 60 % der Kapitalerträge besteuert werden. Korrespondierend können nur 60 % der Betriebsausgaben abgezogen werden.

Zudem fallen Veräußerungsgewinne bei privaten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG unter das Teileinkünfteverfahren. Schließlich kann bei Dividendenausschüttung unternehmerähnlicher (größerer) Anteilseigner das Teileinkünfteverfahren anstatt der Abgeltungsteuer beantragt werden.

X. Funktionsverlagerungen

Unter einer sogenannten Funktionsverlagerung im Sinne der Unternehmensteuerreform versteht der Gesetzgeber die Verlagerung einer Aufgabe einschließlich Chancen und Risiken und der übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter sowie sonstigen Vorteile ins Ausland. Diese neu eingeführte, komplizierte Regelung umfasst insbesondere:

- **Funktionsausgliederung:** Vollständige Übertragung einer Funktion mit allen damit verbundenen Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland
- **Funktionsabschmelzung:** Übertragung eines Teilbereichs einer Funktion und der damit verbundenen Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland
- **Funktionsabspaltung:** Übertragung der physischen Funktionsausübung unter Beibehaltung der Ertragschancen und –risiken sowie Entscheidungskompetenzen ins Ausland

Für steuerliche Zwecke werden die übertragenen Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken als Einheit bewertet. Letztendlich wird auf Basis dieser Bewertung eine Steuer auf das verlagerte Gewinnpotenzial erhoben. Näheres wird durch eine Verordnung geregelt.

XI. Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel

Die bisher gültige Regelung zum sogenannten Mantelkauf wurde durch die Unternehmensteuerreform 2008 neu gefasst und durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sowie das Jahressteuergesetz 2010 modifiziert.

Übersicht altes Recht – neues Recht:

Verlustbeschränkung bei Gesellschafterwechsel	
altes Recht	neues Recht
<ul style="list-style-type: none"> - Verlustabzug nur erlaubt, wenn rechtliche und wirtschaftliche Identität mit der erworbenen Gesellschaft vorhanden ist - wirtschaftliche Identität liegt insbesondere nicht vor, wenn: <ul style="list-style-type: none"> -- mehr als 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und -- die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt - Ausnahme: Die Zuführung neuen Betriebsvermögens dient allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs 	<ul style="list-style-type: none"> - bei einem Anteilserwerb von größer 25 % innerhalb von 5 Jahren geht der vorhandene Verlust aus den Vorjahren anteilig unter - bei einem Anteilserwerb von größer 50 % geht der Verlust aus den Vorjahren in voller Höhe unter

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden u. a. eine Konzernklausel sowie eine Stille-Reserven-Klausel eingeführt.

Grundsätzlich geht gemäß § 8c KStG ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber übertragen werden; bei Anteilsübertragung von mehr als 25 % geht der Verlustvortrag anteilig unter.

Haben Erwerber und Veräußerer zu 100 % dieselbe Muttergesellschaft, so liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor; der Verlustvortrag bleibt dann erhalten (sogenannte Konzernklausel). Eine mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft genügt dabei. Die Änderung gilt seit 2010.

Darüber hinaus bleibt unabhängig von einer Konzernverbundenheit der Verlustvortrag in der Höhe erhalten, wie stille Reserven in der Kapitalgesellschaft enthalten sind. Bei einem unter 100 %-igen Anteilseignerwechsel sind die anteiligen stillen Reserven maßgeblich. Die Höhe der stillen Reserven ermittelt sich hierbei aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile (z. B. Marktwert) und dem steuerlichen Eigenkapital (Stammeinlage, Rücklagen, offene und verdeckte Einlagen). Durch das Jahressteuergesetz neu eingeführt wurde die Regelung zur Berechnung der stillen Reserven für den Fall eines negativen Eigenkapitals. Ist das Eigenkapital negativ, ermitteln sich die stillen Reserven aus der Differenz des steuerlichen Eigenkapitals und dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes dürfte in der Praxis allerdings häufig zu Problemen führen, da hierfür vielfach eine Unternehmensbewertung nötig sein dürfte. Die gängigen Verfahren legen die zukünftigen Gewinne des Unternehmens zu Grunde, welche geschätzt werden müssen. Diese Schätzung der Gewinne wird zum Teil aus der Vergangenheit abgeleitet. Aber es hat auch eine Prognose der zukünftigen Erträge zu erfolgen. In einer solchen Prognose liegt jedoch ein gewisses Maß an Unsicherheit. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Regelung in der Praxis bewährt.

Durch das Jahressteuergesetz wurde die Beschränkung auf stille Reserven des inländischen Betriebsvermögens aufgehoben. Nun können Verluste mit allen stillen Reserven gegengerechnet werden, die im Inland der Besteuerung unterliegen.

Die mit dem Bürgerentlastungsgesetz eingeführte Sanierungsklausel wird derzeit aus EU-Konformität überprüft und ist deshalb ausgesetzt (vgl. Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 30. April 2010 Az.: IV C 2 - S 2745-a/08/10005:002).

XII. Fazit

- Die Steuersatzsenkung ist positiv und erhöht die internationale Wettbewerbsfähigkeit, erreicht aber bei weitem nicht alle Unternehmen.
- Das Steuerrecht wird aufgrund der zahlreichen Gegenfinanzierungsmaßnahmen wie der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer, der Zinsschranke und der Funktionsverlagerung komplizierter und die Planungssicherheit nimmt ab. Diese Regelungen sind daher von der IHK-Organisation seit Beginn dieser Überlegungen des Gesetzgebers kritisiert worden. Auch wenn durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz Verbesserungen insbesondere bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern erreicht wurden, sind weitere Nachbesserungen vor allem für den Mittelstand erforderlich.

Hinweis: Detaillierte Informationen zur Unternehmensbesteuerung sind in der DIHK-Broschüre "Ertragssteuern 2011" nachzulesen, die im Internetshop des DIHK <http://www.dihk-verlag.de> bestellt werden kann.

Hinweis: Die Veröffentlichung von Merkblättern ist ein Service der IHK für München und Oberbayern für ihre Mitgliedsunternehmen. Dabei handelt es sich um eine zusammenfassende Darstellung der rechtlichen Grundlagen, die nur erste Hinweise enthält und keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Es kann eine steuerliche Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurden, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.