

Beiheft zu:

Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik

Band 2: Betriebliche Steuerpolitik, 2. Auflage

von

Dr. Dieter Schneeloch

Steuerberater

o. Professor der Betriebswirtschaftslehre
an der FernUniversität in Hagen

Verlag Franz Vahlen München 2004

Ergänzung des Abkürzungsverzeichnisses

a.F.	alte Fassung
AStG	Außensteuergesetz
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
n.F.	neue Fassung
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz

Inhaltsverzeichnis

Ergänzung des Abkürzungsverzeichnisses	2
Einführung	5
Zu Teil I: Grundlegende Zusammenhänge und Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik	6
Zu Teil II: Steuerbilanzpolitik, sonstige zeitliche Einkommensverlagerungspolitik	7
Zu den Gliederungspunkten 2 und 3: Aktionsparameter	7
Zu Gliederungspunkt 4: Barwertminimierung und Ersatzkriterien des Vorteilsvergleichs	7
Zu Gliederungspunkt 5: Besonderheiten bei Verlusten	8
Zu Gliederungspunkt 6: Einlagen- und Entnahmenpolitik	8
Zu Gliederungspunkt 7: Steuerbilanzpolitik und handelsbilanzpolitische Ziele	8
Zu Teil III: Berücksichtigung von Steuern im Rahmen von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen	9
Zu Gliederungspunkt 2: Besteuerung und Investitionsentscheidungen	9
Zu Gliederungspunkt 3: Finanzierungsentscheidungen	9
a) Einführung	9
b) Steuerrechtliche Neuregelung des § 8a KStG	9
b1) Voraussetzungen einer Umqualifikation nach § 8a KStG n.F.	9
b2) Rechtsfolgen einer Umqualifikation	11
c) Kreis der von § 8a KStG n.F. betroffenen Unternehmen	12
d) Auswirkungen auf den Vorteilsvergleich zwischen Eigen- und langfristiger Fremdfinanzierung bei nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften	14
d1) Keine wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft	14
d2) Wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft	14
e) Auswirkungen auf den Vorteilsvergleich zwischen Eigen- und Gesellschafterfremdfinanzierung	14
f) Auswirkungen einer Umqualifikation von Bankzinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen	15
g) Gestaltungsüberlegungen auf der Grundlage des § 8a KStG n.F.	16
g1) Grundsätzliches	16
g2) Maßnahmen zur Vermeidung einer Überschreitung der Freigrenze	16
g3) Maßnahmen zur Vermeidung einer variablen Verzinsung	17
g4) Maßnahmen zur Vermeidung der steuerschädlichen Relation zwischen Fremd- und Eigenkapital	17
h) Auswirkungen des § 8a KStG n.F. auf die Vorteilhaftigkeit des Leasing	18

Zu Teil IV: Rechtsformwahl und Rechtsformwechsel	18
Zu Gliederungspunkt 2: Vorteilsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ohne Berücksichtigung von Umwandlungsvorgängen	18
Zu Gliederungspunkt 3: Einbeziehung von Umwandlungsvorgängen in den Vergleich	20
Zu 3.2: Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft	20
Zu 3.3: Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft	20
Zu 3.4: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen	20
Zu 3.5: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft	21
Zu Gliederungspunkt 4: GmbH & CoKG	21
Zu Gliederungspunkt 5: Betriebsaufspaltung	22
Zu Gliederungspunkt 6: Steuergestaltungsmaßnahmen durch den Erwerb qualifizierter Beteiligungen	23
a) Wichtige Steuerrechtsänderungen	23
b) Änderungen hinsichtlich der steuerplanerischen Aktionsparameter	24
c) Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen auf die Vor- und Nachteile einer Organschaft	24
Ergänzung verschiedener Verzeichnisse	26

Einführung

Seit der Veröffentlichung der zweiten Auflage meines Buches „Betriebliche Steuerpolitik“ im Winter 2001/2002 haben sich aufgrund von Gesetzesänderungen erhebliche Steuerrechtsänderungen ergeben. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere Änderungen durch das

- Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)¹,
- Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG 2003)²,
- Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“)³,
- Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze⁴,
- Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004)⁵.

Bei allen genannten Gesetzen handelt es sich um Artikelgesetze, die jeweils mehrere Steuergesetze bzw. steuerliche Durchführungsverordnungen ändern. Auf einige dieser Änderungen bin ich bereits in dem vor kurzem erschienenen Beiheft zur vierten Auflage meines Buches „Besteuerung“ eingegangen⁶.

Die Änderungen des Steuerrechts haben erhebliche Auswirkungen auf die betriebliche Steuerpolitik und damit auch auf die in dem Buch „Betriebliche Steuerpolitik“ durchgeführten Analysen. Nachfolgend soll in möglichst knapper Form versucht werden, die wichtigsten Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen auf die Analysen und Ergebnisse des Buches herauszuarbeiten. Ausführungen steuerrechtlicher Art erfolgen nur insoweit, als die entsprechenden Steuerrechtskenntnisse für das Verständnis der steuerplanerischen Überlegungen notwendig sind und diese Kenntnisse in dem oben zitierten anderen Beiheft nicht vermittelt werden.

Nachfolgend ist es beim Zitieren von Steuergesetzen häufig erforderlich, zwischen alter Fassung (a.F.) und neuer Fassung (n.F.) zu unterscheiden. Unter alter Fassung wird die vor Inkrafttreten der genannten Artikelgesetze geltende, unter neuer Fassung die danach geltende Gesetzesfassung verstanden.

Der Inhalt des Beiheftes wird auch an zwei Stellen im Internet veröffentlicht, und zwar unter

<http://www.fernuni-hagen.de/BWLSTPR> und

<http://www.vahlen.de>.

Dort werden künftig auch weitere Gesetzesänderungen, soweit sie das Buch betreffen, referiert.

Hagen, im September 2004

Dieter Schneeloch

¹ Gesetz v. 16.5.2003, BGBl 2003 I, S. 660.

² Gesetz v. 15.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2645.

³ Gesetz v. 22.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2840.

⁴ Gesetz v. 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2922.

⁵ Gesetz v. 29.12.2003, BGBl 2003 I, S. 3076.

⁶ Vgl. Schneeloch, D., Beiheft zu: Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 4. Auflage, München 2004.

Zu Teil I: Grundlegende Zusammenhänge und Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik

Durch die Steuerrechtsänderungen der vergangenen Jahre werden die in Teil I des Buches erörterten grundlegenden Zusammenhänge und das Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik nicht berührt. Änderungen können sich lediglich bei der Ermittlung konkreter Steuerbelastungen ergeben. Diese können hervorgerufen werden durch

- die Änderung eines konkreten Freibetrages,
- andere Einkommensteuertarife für die Jahre 2003 und 2004 als die in dem Buch für diese Jahre genannten und
- die Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes i.S.d. § 34 Abs. 3 EStG von 50 % auf 56 % des Durchschnittssteuersatzes.

Soweit ersichtlich, betreffen alle während der letzten Jahre vom Gesetzgeber vorgenommenen Änderungen von Freibeträgen die Besteuerung natürlicher Personen bzw. die der Besteuerung von Personenunternehmen. Die Änderungen führen zu einer Veränderung einer der in den Gleichungen (I) bzw. (Ia) aufgeführten Teilbemessungsgrundlagen E, Ee, Hge, Ewbgr oder Ewpg. Die meisten Änderungen stellen Kürzungen solcher Freibeträge dar, die sich nur bei der Einkommensteuer auswirken. Sie verändern somit die Teilbemessungsgrundlage Ee i.S.v. Gleichung (I) bzw. (Ia).

Der nunmehr für das Jahr 2004 geltende Einkommensteuertarif i.S.d. § 32a EStG bewirkt – c.p. – eine geringere Steuerbelastung als der für die Jahre 2002 und 2003 und eine höhere als der für 2005 und die Folgejahre geltende. Die Durchschnitts- und Grenzsteuersätze sind damit niedriger als in Abbildung I/1 (Seite 17 des Buches) bzw. höher als in Abbildung I/2 (Seite 19 des Buches) dargestellt. Entsprechendes gilt für die Differenzsteuersätze. In den Gleichungen (I) bzw. (Ia) des Buches ist entsprechend für s_e ein niedrigerer bzw. höherer Wert anzusetzen. Ein niedrigerer Wert für s_e führt zu einem höheren Nettozinssatz i.S.d. Gleichungen (V) oder (Va) des Buches (Seiten 79 bzw. 80), ein höherer Wert führt zu einem niedrigeren Nettozinssatz.

Die Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes i.S.d. § 34 Abs. 3 EStG von 50 % auf 56 % des Durchschnittssteuersatzes hat zur Folge, daß der Vorteil der Anwendung dieser Vorschrift im Vergleich zu der des Normaltarifs sinkt. Die Erhöhung des ermäßigten Steuersatzes bewirkt ferner, daß der Nachteil der Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG im Vergleich zu der Steuerschuld bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG steigt bzw. der Vorteil sinkt. Das zu versteuernde Einkommen, bei dem der Nachteil in einen Vorteil umschlägt, steigt. Der in dem Buch auf Seite 35 angegebene Wert für das Jahr 2005 von 21,2 T€ (bei Anwendung des Grundtarifs) steigt auf ca. 23,7 T€.

Zu Teil II: Steuerbilanzpolitik, sonstige zeitliche Einkommensverlagerungspolitik

Zu den Gliederungspunkten 2 und 3: Aktionsparameter

Durch die Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre hat sich die Zahl und der Umfang der *Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik* geringfügig vermindert. Im Einzelfall kann das Gewicht der hierdurch verursachten Einschränkungen des steuerbilanzpolitischen Gestaltungsspielraums allerdings groß sein. Die für die Praxis vermutlich wichtigste Einschränkung der steuerbilanzpolitischen Aktionsparameter ergibt sich aus der Abschaffung der Vereinfachungsregelung der R 44 Abs. 2 EStR durch § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. Nach R 44 Abs. 2 EStR kann der Steuerpflichtige bekanntlich für die in der ersten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren, beweglichen Anlagevermögens die volle Jahres-AfA und für die in der zweiten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten derartigen Wirtschaftsgüter die halbe Jahres-AfA ansetzen. Dieses Wahlrecht zum Abzug einer höheren als der zeitanteiligen AfA hat der Gesetzgeber für Anschaffungen oder Herstellungen ab dem 1.1.2004 abgeschafft. Nunmehr ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG n.F. lediglich eine zeitanteilige AfA zulässig.

Weitere Einschränkungen des steuerbilanzpolitischen Gestaltungsspielraums können sich in Einzelfällen durch die Verringerung des Umfangs der Möglichkeiten zur Gebäudeabschreibung ergeben. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang die Änderungen des § 7 Abs. 5 EStG sowie der §§ 7h und 7i EStG.

Die Auswirkungen sowohl der Abschaffung des Wahlrechts gem. R 44 Abs. 2 EStR als auch der Einschränkungen der Gebäudeabschreibungen sind nicht auf die Steuerbilanzpolitik beschränkt. Auswirkungen können sich in Einzelfällen auch im Rahmen einer sonstigen zeitlichen Einkommensverlagerungspolitik (Gliederungspunkt 3) ergeben. Alle genannten Aktionsparameter können nämlich auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verfügbar sein.

Zu Gliederungspunkt 4: Barwertminimierung und Ersatzkriterien des Vorteilsvergleichs

Die Ausführungen zur Barwertminimierung und zu den Ersatzkriterien des Vorteilsvergleichs bleiben von den Steuerrechtsänderungen weitgehend unberührt. Lediglich die Gleichwertigkeitskurven verschieben sich leicht in den Fällen, in denen ein konkreter Verknüpfungszeitraum das Jahr 2003 oder das Jahr 2004 bzw. beide Jahre umfaßt. Der Grund liegt darin, daß der Gesetzgeber die Einkommensteuertarife für die beiden genannten Jahre nach Veröffentlichung der zweiten Auflage des Buches geändert hat. Wie bereits ausgeführt, hat er die bereits verabschiedete Tarifsenkung für das Jahr 2003 wieder rückgängig gemacht und für das Jahr 2004 eine größere Tarifsenkung als ursprünglich vorgesehen beschlossen. In methodischer Hinsicht können diese Tarifänderungen durch das in Gliederungspunkt 4 entwickelte Instrumentarium erfaßt werden.

In Einzelfällen kann es durch die Steuerrechtsänderung der letzten Jahre und die hierdurch hervorgerufene Verringerung des ertragsteuerlichen Gestaltungsspielraums zu höheren Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbelastungen kommen als dies ohne diese Änderungen der Fall wäre. Doch dürften derartige Fälle selten und die hierdurch hervorgerufenen Steuermehrbelastungen gering sein.

Zu Gliederungspunkt 5: Besonderheiten bei Verlusten

Im Buch wird auf den Seiten 169/170 zwischen drei Fallgruppen unterschieden. Die Differenzierung beruht auf den außerordentlich komplizierten Regelungen zum einkünftebezogenen Verlustausgleich und Verlustabzug gem. § 2 Abs. 3 und § 10d Absätze 1 und 2 EStG a.F. Diese Regelungen sind nach § 52 Abs. 25 EStG n.F. letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2003 anzuwenden. Damit ist die in dem Buch vorgenommene Differenzierung zwischen den drei Fallgruppen ab dem Veranlagungszeitraum 2004 hinfällig.

Nach neuem Recht sind Verluste aus einer Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG n.F. im Jahr ihrer Entstehung in vollem Umfang mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig. Dieser Verlustausgleich hat von Amts wegen zu erfolgen. Ein Wahlrecht hat der Steuerpflichtige also nicht. Damit verfügt er insoweit auch nicht über Gestaltungswahrechte: Die Verluste sind nicht nur ausgleichsfähig, sondern auch ausgleichspflichtig.

Mangels entsprechender positiver Einkünfte sind nicht nach § 2 Abs. 3 EStG ausgleichsfähige Verluste grundsätzlich in den engen Grenzen des § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG zurückzutragen. Hinsichtlich dieser Verluste hat der Steuerpflichtige allerdings ein Wahlrecht, anstelle eines Verlustrücktrags einen Verlustvortrag vorzunehmen. Er kann dieses Wahlrecht auch auf einen Teil des rücktragsfähigen Verlustes begrenzen. Das Wahlrecht besteht sowohl nach altem als auch nach neuem Recht. Nach altem Recht ergibt es sich aus § 10d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG a.F., nach neuem aus § 10d Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG n.F. Dieses Wahlrecht im Sinne eines Verlustvortrags auszuüben, kann nur dann vorteilhaft sein, wenn in dem Jahr, in das der Verlust vorgetragen wird, ein höherer Steuersatz zur Anwendung kommt als in dem Jahr, in das alternativ zurückgetragen wird. Voraussetzung ist, daß der Vorteil, der durch diesen höheren Steuersatz entsteht, größer ist als der Nettozinsvorteil, der sich durch einen Verlustrücktrag ergibt. Diese Zusammenhänge bestehen unabhängig davon, ob altes oder neues Recht anzuwenden ist. Auch nach neuem Recht stellt sich die unter Gliederungspunkt 5.2 des Buches (Seiten 170/171) aufgeworfene Frage, ob es vorteilhaft ist, steuerbilanzpolitische Aktionsparameter zur Erzeugung oder Erhöhung eines Verlustrücktrags zu nutzen. Die Vorgehensweise zur Beantwortung dieser Frage ist die gleiche, wie sie unter dem soeben zitierten Gliederungspunkt dargestellt worden ist. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, ob durch die Inanspruchnahme steuerbilanzpolitischer Aktionsparameter ein vortragsfähiger Verlust erzeugt oder erhöht werden soll. Die Ausführungen hierzu enthält Gliederungspunkt 5.3 (Seiten 171/172) des Buches.

Zu Gliederungspunkt 6: Einlagen- und Entnahmenpolitik

Unter diesem Gliederungspunkt wird im Buch Stellung genommen zu Gestaltungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Abzug von Schuldzinsen und im Zusammenhang mit § 15a EStG. Die Ausführungen zu diesen beiden Problembereichen bedürfen hier keiner Änderung oder Ergänzung. Angemerkt sei lediglich, daß den Ausführungen zum Schuldzinsenabzug bei Verfassen des Buches noch ein Gesetzentwurf zu § 4 Abs. 4a EStG zugrunde gelegen hat. Dieser Gesetzentwurf ist inzwischen Gesetz geworden.

Zu Gliederungspunkt 7: Steuerbilanzpolitik und handelsbilanzpolitische Ziele

Die Ausführungen im Buch zu diesem Gliederungspunkt bleiben von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre unberührt.

Zu Teil III: Berücksichtigung von Steuern im Rahmen von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen

Zu Gliederungspunkt 2: Besteuerung und Investitionsentscheidungen

Die Ausführungen zu diesem Gliederungspunkt bleiben von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre weitgehend unberührt. Eine Ausnahme kann sich dann ergeben, wenn im Rahmen einer konkreten Investitionsplanung eines Personenunternehmens noch das Steuerrecht des Jahres 2004 eine Rolle spielt. Hier kann der geänderte Einkommensteuertarif dieses Jahres einen Einfluß auf das Ergebnis haben. Dieser dürfte allerdings i.d.R. gering sein und kaum jemals zu einer Umkehr der Vorteilhaftigkeit führen.

Zu Gliederungspunkt 3: Finanzierungsentscheidungen

a) Einführung

Im Gegensatz zu den Ausführungen zu Gliederungspunkt 2 sind diejenigen zu Punkt 3 von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre in erheblichem Maße betroffen. Ursache hierfür ist eine grundlegende Änderung des § 8a KStG, der unverändert mit „Gesellschafter-Fremdfinanzierung“ überschrieben ist. Allerdings wirken sich die Änderungen des § 8a KStG auf die einzelnen Unterpunkte des Gliederungspunktes 3 in unterschiedlich hohem Maße aus. Während die Unterpunkte 3.1 und 3.2 überhaupt nicht und der Unterpunkt 3.5 allenfalls am Rande von den Änderungen des § 8a KStG berührt sind, müssen die Ausführungen zu den Unterpunkten 3.3 und 3.4 neu durchdacht werden. Auch Unterpunkt 3.6 ist – wenn auch in wesentlich geringerem Maße als die Unterpunkte 3.3 und 3.4 – von der Änderung des § 8a KStG betroffen.

Nachfolgend soll zunächst unter b) in äußerst knapper Form auf die Änderungen eingegangen werden, die der Gesetzgeber an § 8a KStG vorgenommen hat. Ausführungen erfolgen hierzu nur insoweit, als sie für die anschließenden Analysen von Steuerbelastungen und für die darauf folgenden steuerplanerischen Überlegungen erforderlich sind. Analysen von Steuerbelastungen sollen unter c) und steuerplanerische Überlegungen unter d) erfolgen.

b) Steuerrechtliche Neuregelung des § 8a KStG

b1) Voraussetzungen einer Umqualifikation nach § 8a KStG n.F.

§ 8a KStG enthält mehrere Gesetzestatbestände bei deren Vorliegen stets die gleiche Rechtsfolge eintritt. Diese besteht darin, daß Vergütungen für Fremdkapital, in erster Linie also Fremdkapitalzinsen, in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert werden. § 8a KStG n.F. kann somit als Spezialvorschrift zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG angesehen werden. Hervorzuheben ist, daß § 8a KStG n.F. im Gegensatz zu § 8a KStG a.F. nicht mehr allein auf beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter abstellt. Gesellschafter i.S.d. § 8a KStG n.F. können vielmehr sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtige Personen sein.

§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. enthält den Haupttatbestand der Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Zugleich enthält er für alle Tatbestände des § 8a KStG n.F. gemeinsame Voraussetzungen. Diese können wie folgt zusammengefaßt werden:

1. Eine Kapitalgesellschaft hat Fremdkapital erhalten, das ihr nicht nur kurzfristig zur Verfügung steht.
2. Die Kapitalgesellschaft zahlt für dieses Fremdkapital Vergütungen, insbesondere also Zinsen.
3. Der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, dem die Vergütungen nach den Regeln des § 8a KStG n.F. zuzurechnen sind, ist zu irgendeinem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres, für das die Vergütung gezahlt wird, an der Gesellschaft wesentlich beteiligt.
4. Die Summe der Vergütungen, die die Gesellschaft für solches Fremdkapital aufwendet, das ihr die Gesellschafter oder andere in § 8a KStG genannte Personen nicht nur kurzfristig zur Verfügung gestellt haben, überschreitet die im Gesetz genannte jährliche Freigrenze von 250.000 €.
5. Die Vergütung ist
 - entweder nicht in einem Bruchteil des aufgenommenen Fremdkapitals vereinbart, d.h. es besteht eine variable Zinsvereinbarung, oder
 - sie ist zwar in einem Bruchteil des Fremdkapitals (feste Verzinsung) vereinbart, doch übersteigt das Fremdkapital das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners.

Im Falle einer festen Zinsvereinbarung spielt die Grenze des Eineinhalbfachen (fünfte Voraussetzung) dann keine Rolle, wenn die Kapitalgesellschaft das zugrundeliegende Fremdkapital unter sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten hätte erhalten können. Ist dies der Fall, so sind die Zinsen insoweit nicht in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten.

Der *Haupttatbestand* des § 8a KStG n.F. unterscheidet sich von den diesen ergänzenden Tatbeständen dadurch, daß bei ihm der Gesellschafter selbst der Empfänger der Vergütungen für das Fremdkapital ist. Er hat also „seiner“ Kapitalgesellschaft das Fremdkapital zur Verfügung gestellt. In aller Regel dürfte es sich bei dem Fremdkapital um ein Gesellschafterdarlehen handeln. Es ist also der Normalfall der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gegeben. Wie bereits ausgeführt, ist er in § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. kodifiziert.

Ergänzungstatbestände zu dem Haupttatbestand des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. ergeben sich aus § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. Hiernach ist Satz 1 derselben Vorschrift auch auf Vergütungen für solches Fremdkapital anzuwenden, das die Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner *nahestehenden Person* erhalten hat (*erster Ergänzungstatbestand*). Der Begriff der nahestehenden Person ist aus der Rechtsprechung und dem Schrifttum zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bekannt⁷. Allerdings knüpft § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. nicht an die Rechtsprechung des BFH an, vielmehr verweist er auf die Definition in § 1 Abs. 2 AStG. Diese erfaßt zwar die Fälle der nahestehenden Personen i.S.d. Rechtsprechung zu § 8 Abs. 3 KStG, geht aber über diese hinaus. Hierauf kann aber an dieser Stelle nicht eingegangen werden.

Außer dem soeben behandelten, enthält § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. noch einen *zweiten Ergänzungstatbestand*. Danach ist Satz 1 derselben Vorschrift auch anzuwenden auf Vergütungen für solches Fremdkapital, das die Kapitalgesellschaft von einem Dritten, etwa einer Bank, erhalten hat. Voraussetzung ist dann aber, daß dieser Dritte auf den Anteilseigner oder auf eine diesem nahestehende Person „zurückgreifen kann“.

Fraglich ist, welche Sachverhalte alle unter den Tatbestand „zurückgreifen kann“ fallen. Mit dieser Frage beschäftigt sich das BMF-Schreiben vom 15. Juli 2004 zu § 8a KStG n.F.⁸. Nach dessen Tz 19 setzt ein Rückgriffsrecht einen rechtlichen Anspruch des Dritten gegenüber dem wesentlich beteiligten Anteilseigner voraus. Der Anspruch kann insbesondere auf einer Garantie- oder Bürgschaftserklärung des Anteilseigners gegenüber dem Dritten beruhen. Auch kommt eine dingliche Absicherung des Dritten durch den

⁷ Vgl. Schneeloch, D., Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 2003, S. 176.

⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a - 20/04, BStBl 2004 I, S. 593 ff.

wesentlich beteiligten Anteilseigner in Betracht. Diese kann vor allem in der Einräumung einer Grundschuld zugunsten des Dritten an einer Immobilie des wesentlich beteiligten Anteilseigners bestehen.

Durch Tz 20 des soeben zitierten BMF-Schreibens wird der Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG n.F. eingeschränkt. Danach liegt in den Fällen eines möglichen Rückgriffs eine verdeckte Gewinnausschüttung dann nicht vor, wenn der Anteilseigner nachweist, daß er nicht seinerseits gegenüber dem Dritten eine Forderung besitzt (*Gegenbeweis*). Handelt es sich bei dem Dritten um eine Bank, also um den Normalfall, so muß der wesentlich beteiligte Gesellschafter zur Führung des Gegenbeweises demnach nachweisen, daß er selbst bei dieser Bank kein Guthaben unterhält. Außerdem muß er nachweisen, daß auch keine ihm nahestehende Person bei dieser Bank ein Guthaben unterhält. Letztlich muß er nachweisen, daß weder er, noch eine ihm nahestehende Person, bei einer der Bank nahestehenden Person, (also etwa eine Tochtergesellschaft der Bank) ein Guthaben unterhält. Ein nur kurzfristiges Guthaben ist allerdings in allen genannten Fällen unschädlich.

Ein Gegenbeweis kann nach Tz 21 des mehrfach zitierten BMF-Schreibens durch eine Bescheinigung des rückgriffsberechtigten Dritten, i.d.R. also der der Kapitalgesellschaft einen Kredit gewährenden Bank, geführt werden. Derzeit erscheint es fraglich, ob die Banken in der zu erwartenden großen Zahl von Fällen bereit sein werden, entsprechende Bescheinigungen zu erteilen. Zweifel ergeben sich insbesondere deshalb, weil den Bankangestellten bei Erteilung einer falschen Bescheinigung ein Strafverfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung droht.

b2) Rechtsfolgen einer Umqualifikation

Hinsichtlich der konkreten Rechtsfolgen bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 KStG n.F. ist zwischen den drei hier herausgearbeiteten Tatbeständen zu unterscheiden.

Bei Vorliegen des *Haupttatbestands* ergeben sich die gleichen Rechtsfolgen, die sich auch dann ergeben, wenn Zinsaufwendungen einer Kapitalgesellschaft nach § 8a Abs. 3 KStG in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten sind. Bei der Kapitalgesellschaft sind die umzuqualifizierenden Zinsen also außerbilanziell dem Einkommen der Kapitalgesellschaft hinzuzurechnen. Bei dem Gesellschafter findet eine Umqualifikation von nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zu versteuernden Zinseinnahmen in nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuernde verdeckte Gewinnausschüttungen statt. Diese sind aber nach § 3 Nr. 40 EStG (Halbeinkünfteverfahren) nur zur Hälfte zu versteuern.

Bei Vorliegen des *ersten Ergänzungstatbestands* ergeben sich die Rechtsfolgen, die bereits im Falle einer Umdeutung von Zinseinnahmen einer nahestehenden Person in verdeckte Gewinnausschüttungen des Gesellschafters nach § 8 Abs. 3 KStG bekannt sind. Die in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeutenden Zinsen erhöhen also das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft. Außerdem erhöhen sie nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte das Einkommen des Gesellschafters. Bei der dem Gesellschafter nahestehenden Person hingegen sind die umzuqualifizierenden Zinsen keine steuerbaren Einnahmen.

Der *zweite Ergänzungstatbestand* stellt ein Novum dar; er hat keine Parallele in § 8 Abs. 3 KStG. Bei diesem Tatbestand werden Zinsen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Dritten, i.d.R. also an eine Bank, zu entrichten hat, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt. Auch hier sind die umzuqualifizierenden Zinsen außerbilanziell dem zu versteuernden Einkommen der Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttungen hinzuzurechnen. Außerdem hat der Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG verdeckte Gewinnausschüttungen zu versteuern. Letztlich hat die Bank die von ihr erzielten Zinserträge nach den allgemeinen Regeln zu versteuern.

Es fragt sich, in welcher Höhe in Fällen des zweiten Ergänzungstatbestands Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten sind. Dies soll nach Ansicht der Finanzverwaltung in dem Umfang gesche-

hen, in dem der Anteilseigner aus seinem Bankguthaben Zinserträge erhält. In Höhe dieser Zinserträge des Gesellschafters sind danach bei der Kapitalgesellschaft deren Zinsen für das von ihr bei der Bank aufgenommene Darlehen in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten. Die darüber hinausgehenden Zinsaufwendungen der Kapitalgesellschaft für das von ihr aufgenommene Bankdarlehen hingegen bleiben abzugsfähige Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft. Sie sind lediglich – nach den allgemeinen Grundsätzen – gem. § 8 Nr. 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der Kapitalgesellschaft zur Ermittlung des Gewerbeertrags zur Hälfte hinzuzurechnen.

Die hier dargestellte Rechtsansicht der Finanzverwaltung hinsichtlich des Umfangs der in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizierenden Zinsaufwendungen der Kapitalgesellschaft ergibt sich aus den Tz 22 bis 25 des bereits mehrfach zitierten BMF-Schreibens vom 15.7.2004. Die Rechtsansicht des BMF soll noch einmal anhand eines Beispiels veranschaulicht werden.

Beispiel

G ist alleiniger Gesellschafter der X-GmbH. Diese hat im vergangenen Jahr bei der B-Bank ein nach 10 Jahren endfälliges Darlehen i.H.v. 10.000.000 € aufgenommen. Der für die gesamte Laufzeit vereinbarte Zinssatz beträgt 8 %. Für das Bankdarlehen der X-GmbH hat G gegenüber der B-Bank eine Bürgschaftserklärung abgegeben. Außerdem unterhält er bei der B-Bank ein mit 6 % verzinsliches Bankguthaben i.H.v. 8.000.000 €, das der Bank als Sicherheit für das von ihr der X-GmbH gewährte Darlehen dient. Das bilanzielle Eigenkapital der X-GmbH am Bilanzstichtag beträgt 520.000 €.

Der Sachverhalt erfüllt die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG n.F. In Höhe der Habenzinsen des G aus seinem Bankguthaben sind die Sollzinsen der X-GmbH aus ihrer Bankverbindlichkeit in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten. Es handelt sich um einen Betrag von $(8.000.000 \cdot 6\% =) 480.000$ €. Die restlichen Sollzinsen der X-GmbH für ihr bei der B-Bank aufgenommenes Darlehen i.H.v. $(10.000.000 \cdot 8\% - 480.000 =) 320.000$ € sind bei der X-GmbH nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. Sie gehören also bei der X-GmbH zu deren abzugsfähigen Betriebsausgaben. Die Hälfte dieses abzugsfähigen Teils der Sollzinsen der X-GmbH, d.h. ein Betrag von $(0,5 \cdot 320.000 =) 160.000$ €, ist dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der X-GmbH zur Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzuzurechnen.

In gleicher Höhe, in der Sollzinsen der Kapitalgesellschaft in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind, sind auch die Zinserträge des Gesellschafters aus seinem Guthaben bei dem Dritten (der Bank) in verdeckte Gewinnausschüttungen umzudeuten. Dies ergibt sich aus den Tz 24 und 25 des bereits wiederholt zitierten BMF-Schreibens vom 15.7.2004. Die Umqualifikation bedeutet für den Gesellschafter, daß er nunmehr nicht mehr Zinserträge in vollem Umfang, sondern verdeckte Gewinnausschüttungen lediglich in halber Höhe (§ 3 Nr. 40 EStG) zu versteuern hat.

Beispiel

Es handelt sich um den gleichen Sachverhalt wie im letzten Beispiel. Die Zinseinnahmen i.H.v. 480.000 € hat der Gesellschafter nicht als Zinseinnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in vollem Umfang, sondern nach § 3 Nr. 40 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in halber Höhe, d.h. mit einem Betrag von $(0,5 \cdot 480.000 =) 240.000$ €, als verdeckte Gewinnausschüttungen zu versteuern.

c) Kreis der von § 8a KStG n.F. betroffenen Unternehmen

§ 8a KStG ist nach Satz 1 seines Absatzes 1 nur auf Kapitalgesellschaften anwendbar. Für Personenernehmen ist § 8a KStG somit irrelevant. Eine Ausnahme kann sich aus § 8a Abs. 5 KStG n.F. ergeben. Hierauf wird aber an dieser Stelle nicht eingegangen.

Im Buch wird auf den Seiten 227 und 243 zwischen personenbezogenen und nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften unterschieden. Als *personenbezogen* werden danach solche Gesellschaften bezeichnet, deren Gesellschafter natürliche Personen sind und bei denen eine enge persönliche Beziehung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern besteht. Sie sind dadurch gekennzeichnet, daß der Gesellschafterkreis eng begrenzt ist und häufig nur aus den Mitgliedern einer Familie oder weniger Familien besteht. Der Extremfall ist der der Einmann-GmbH. Als *nichtpersonenbezogen* werden diejenigen Kapi-

talgesellschaften bezeichnet, bei denen die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Als klarste Form nichtpersonenbezogener Kapitalgesellschaften können Publikumsaktiengesellschaften angesehen werden.

Vermutlich erfüllt ein beachtlicher Teil der *personenbezogenen Kapitalgesellschaften* vier der insgesamt fünf Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 KStG, die in dem vorangegangenen Gliederungspunkt b1) unter 1. bis 5. aufgeführt sind, und zwar die ersten drei und die fünfte. Die dort an vierter Stelle genannte Voraussetzung hingegen, nämlich die Überschreitung der Freigrenze von 250.000 €, dürfte von den meisten kleinen, aber auch von vielen mittelgroßen Kapitalgesellschaften, nicht erfüllt werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, daß sich die Freigrenze von 250.000 € auf die Höhe der Zinsen und nicht auf die Höhe des diesen zugrundeliegenden langfristigen Fremdkapitals bezieht.

Bei nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften lassen sich folgende Fälle unterscheiden:

1. An der Kapitalgesellschaft ist kein Anteilseigner wesentlich i.S.d. § 8a Abs. 3 KStG n.F. beteiligt.
2. An der Kapitalgesellschaft ist eine andere Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt.
3. An der Kapitalgesellschaft ist zumindest eine natürliche Person oder Personengesellschaft wesentlich beteiligt.

Es kann davon ausgegangen werden, daß die zu 1. und 2. genannten Fälle in der Praxis häufig vorkommen. Der zu 3. genannte Fall hingegen dürfte selten anzutreffen sein. Der Grund liegt darin, daß an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligte natürliche Personen zu „ihrer“ Kapitalgesellschaft i.d.R. in einem engen persönlichen Verhältnis stehen. In diesem Fall ist die Kapitalgesellschaft nicht den nichtpersonenbezogenen, sondern den personenbezogenen Gesellschaften zuzurechnen.

Für die Ermittlung von Steuerbelastungen und die Durchführung von Steuerbelastungsvergleichen können die unter 2. und 3. genannten Fälle zusammengefaßt werden. Der Grund liegt darin, daß im Rahmen von Belastungsrechnungen in Fällen nichtpersonenbezogener Kapitalgesellschaften lediglich die Belastungen der Kapitalgesellschaft, nicht hingegen die ihrer Gesellschafter erfaßt werden. Damit ist die Frage irrelevant, ob es sich bei den wesentlich beteiligten Gesellschaftern um natürliche Personen oder um Kapitalgesellschaften handelt. Von Bedeutung ist allein die Unterscheidung zwischen wesentlich und nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern.

Der Reihenfolge im Buch entsprechend wird nachfolgend zunächst auf die nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften und erst anschließend auf die personenbezogenen Kapitalgesellschaften eingegangen. Hierbei wird der Frage nachgegangen, wie sich § 8a KStG n.F. auf die Vorteilhaftigkeit der Eigen- im Vergleich zur Fremdfinanzierung auswirkt.

d) Auswirkungen auf den Vorteilsvergleich zwischen Eigen- und langfristiger Fremdfinanzierung bei nichtpersonenbezogenen Kapitalgesellschaften

d1) Keine wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft

Hält kein Anteilseigner eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 8a Abs. 3 KStG an der Kapitalgesellschaft, so kommt § 8a KStG n.F. nicht zur Anwendung. Damit sind die Vorteilsvergleiche, die unter Gliederungspunkt 3.3 des Buches durchgeführt worden sind, weiterhin uneingeschränkt anwendbar.

d2) Wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft

Hält ein Gesellschafter (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) an der Kapitalgesellschaft eine wesentliche Beteiligung, so sind die Zinsaufwendungen der Kapitalgesellschaft für langfristiges Fremdkapital zu unterscheiden in

- Zinsen, die nicht in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind und
- Zinsen, bei denen eine Umqualifikation in verdeckte Gewinnausschüttungen zu erfolgen hat.

Soweit Zinsen nicht in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind, ergibt sich die Steuerbelastung für das zugrundeliegende Kapital unverändert gegenüber den Ausführungen im Buch auf Seite 229 aus Gleichung (VIII). Es handelt sich also um die Gleichung, die dort für die Steuerbelastung für den Fall langfristiger Fremdfinanzierung abgeleitet worden ist. Soweit Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert werden, ergibt sich die Steuerbelastung hingegen nicht aus Gleichung (VIII), sondern aus Gleichung (VII) des Buches. Hierbei handelt es sich um die Gleichung für die Steuerbelastung im Falle der Eigenfinanzierung. Auch bei den im Buch unter den Gliederungspunkten 3.3.2 bis 3.3.4 durchgeführten Steuerbelastungsvergleichen sind die weiter oben an erster Stelle genannten Zinsen weiterhin der Fremdfinanzierung, die in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizierenden Zinsen hingegen der Eigenfinanzierung zuzurechnen. Der Ableitung neuer Belastungsformeln bedarf es nicht.

An dieser Stelle sei ausdrücklich daran erinnert, daß die Steuerbelastung im Falle der Eigenfinanzierung in aller Regel wesentlich höher ist als die im Falle der langfristigen Fremdfinanzierung. Zum Beleg sei auf Gliederungspunkt 3.3.2 des Buches (Seiten 228 ff.) verwiesen.

e) Auswirkungen auf den Vorteilsvergleich zwischen Eigen- und Gesellschafterfremdfinanzierung

Auf den Vorteilsvergleich zwischen Eigen- und Gesellschafterfremdfinanzierung (Gliederungspunkt 3.4, S. 243 ff.) hat die Änderung des § 8a KStG insoweit Einfluß, als sich die Grenze zwischen steuerlichem Eigen- und Fremdkapital im Einzelfall zu Lasten des Fremdkapitals verschieben kann. Wie bereits ausgeführt, dürften die Fälle einer Umqualifikation bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften allerdings selten vorkommen.

Erfolgt im Einzelfall nach § 8a KStG n.F. eine Umqualifikation von Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen in verdeckte Gewinnausschüttungen, so gelten nunmehr die Belastungsformeln für den Fall der Eigenfinanzierung und nicht diejenigen für den Fall der Gesellschafterfremdfinanzierung. In Teil III des Buches wird unter den Gliederungspunkten 3.4.3.2 (Seiten 246 ff.) und 3.4.3.3 (Seiten 248 ff.) von einem Bruttobetrag B ausgegangen, der alternativ für Ausschüttungen oder für Zinszahlungen zur Verfügung steht. Bei einer derartigen Vorgehensweise ergibt sich die Belastung der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung aus Gleichung (79) und im Falle einer Anerkennung der Zinsen als Betriebsausgaben aus Gleichung (92). Für Belastungsvergleiche kann dann auf die Ausführungen zu Gliederungspunkt 3.4.3.4 (Seiten 250 ff.) zurückgegriffen werden.

Entsprechend den Ausführungen zu Gliederungspunkt 3.4.3.5 (Seiten 253 f.) kann gefolgert werden, daß eine Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen zu einer Erhöhung der Summe der Steuerbelastung der Gesellschaft und ihres Gesellschafters führt. Die Erhöhung der Steuerbelastung ist bei einem niedrigen zu versteuernden Einkommen des Gesellschafters hoch. Sie sinkt mit einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens und erreicht ihr Minimum dann, wenn sich das zu versteuernde Einkommen des Gesellschafters im Plafond bewegt. Unter den Voraussetzungen, die *Tabelle III/4* (Seite 253) zugrunde liegen, beträgt die Mehrbelastung ab dem Veranlagungszeitraum 2005 dann rd. 3,4 % des Bruttobetrag B (Zeile 3, Spalte 4).

f) Auswirkungen einer Umqualifikation von Bankzinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen

Kommt es zu einer Umdeutung von Zinsaufwendungen für ein Bankdarlehen in verdeckte Gewinnausschüttungen, so werden aus als Aufwand verbuchten Zinsen steuerlich Gewinnbestandteile. In Höhe der in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizierenden Zinsen (Z_i^*) entsteht dadurch bei der Kapitalgesellschaft E i.S.v. Gleichung (II) bzw. (IIa) des Buches. Soweit diese Zinsen nicht umqualifiziert werden, führen sie lediglich zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Sie stellen dann also in halber Höhe H_{ge} i.S.v. Gleichung (II) bzw. (IIa) dar.

Bei dem Gesellschafter führt eine Umqualifikation nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG zu einer Besteuerung der Hälfte der umzuqualifizierenden Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttungen. Die andere Hälfte ist nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei. Diese Einnahmen stellen bei dem Gesellschafter E_e i.S.v. Gleichung (I) bzw. (Ia) dar. Werden diese Zinsen nicht umqualifiziert, so sind sie nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in voller Höhe als E_e zu versteuern.

Zu beachten ist, daß nach der hier vorgenommenen Interpretation der Tz 22 des BMF-Schreibens vom 15. Juli 2004 nicht die von der Kapitalgesellschaft an die Bank zu entrichtenden Zinsen, sondern die Zinserträge, die der Gesellschafter von der Bank erhält, in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert werden.

Durch eine Umqualifikation von Z_i^* aus Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen ergibt sich demnach insgesamt folgende Mehrbelastung (MB) gegenüber dem Fall, daß keine Umqualifikation erfolgt:

$$(1) \quad MB = Z_i^* \cdot \frac{skt + s_{ge}}{1 + s_{ge}} - 0,5 \cdot Z_i^* \cdot s_{ge} \cdot \frac{1 - skt}{1 + s_{ge}} + 0,5 \cdot Z_i^* \cdot se/v_{ga} - Z_i^* \cdot se/zi.$$

In dieser Gleichung gibt se/v_{ga} den Differenz-Einkommensteuersatz des Gesellschafters bei Umdeutung von Z_i^* in eine verdeckte Gewinnausschüttung und se/zi den Differenz-Einkommensteuersatz für den Fall einer Behandlung von Z_i^* als Einnahmen des Gesellschafters i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG an. Die Gleichung kann vereinfacht werden zu:

$$(1a) \quad MB = Z_i^* \cdot \frac{skt + 0,5 \cdot s_{ge} (1 + skt)}{1 + s_{ge}} + 0,5 \cdot Z_i^* \cdot se/v_{ga} - Z_i^* \cdot se/zi.$$

Ist der Differenz-Einkommensteuersatz in den Vergleichsfällen gleich groß, so vereinfacht sich die zuletzt abgeleitete Gleichung weiter zu:

$$(1b) \quad MB = Z_i^* \cdot \frac{skt + 0,5 \cdot s_{ge} \cdot (1 + skt)}{1 + s_{ge}} - 0,5 \cdot Z_i^* \cdot se.$$

Ein gleich hoher Differenz-Einkommensteuersatz kann sich in folgenden beiden Fällen ergeben:

1. Das Einkommen des Gesellschafters liegt in den Vergleichsfällen jeweils innerhalb des Grundfreibetrags.
2. Das Einkommen des Gesellschafters bewegt sich mit und ohne Umqualifikation im Plafond.

Im ersten Fall nimmt s_e den Wert 0 an. Die Mehrbelastung erreicht dann ihren Maximalwert. Diese beträgt dann bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % ($s_{ge} = 0,2$) rd. 32,5 % der umzuqualifizierenden Zinsen. Hierbei ist der Solidaritätszuschlag berücksichtigt.

Nimmt der Wert des kombinierten Einkommen-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlagsatzes s_e einen von Null verschiedenen Wert an, so sinkt die Mehrbelastung unter ihren Maximalwert. Bei Ansatz des ab 2005 geltenden Spitzensteuersatzes von 42 %, einem Kirchensteuersatz von 9 % und einem Solidaritätszuschlagssatz von 5,5 % nimmt s_e nach der im Buch auf Seite 547 befindlichen *Tabelle T-6/2005* einen Wert von 46,34 % an.

Für MB ergibt sich dann eine Mehrbelastung von rd. $(32,5 - 23,2 =) 9,3$ % der umzuqualifizierenden Zinsen. Dieser Mehrbelastung liegt wiederum ein Gewerbesteuerhebesatz von 400 % zugrunde.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden: Unter Zugrundelegung der ab 2005 geltenden Steuersätze beträgt die maximale Mehrbelastung bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % rd. 33 % und die minimale rd. 9 % der umzuqualifizierenden Zinsen.

g) Gestaltungsüberlegungen auf der Grundlage des § 8a KStG n.F.

g1) Grundsätzliches

Die Ausführungen zu den soeben behandelten Gliederungspunkten d) bis f) haben gezeigt, daß eine Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen für betroffene Personen von hohem Nachteil sein kann. Damit stellt sich die Frage, ob und ggf. mit welchen Mitteln eine derartige Umqualifikation vermieden werden kann.

Maßnahmen zur Vermeidung einer Umqualifikation können an drei Bezugsgrößen anknüpfen. Die erste ist die in § 8a Abs. 1 KStG n.F. verankerte Freigrenze von 250.000 €. Die zweite knüpft an die in derselben Vorschrift vorgenommene Unterscheidung zwischen variabler und fester Verzinsung an. Die dritte ergibt sich aus der ebenfalls in § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. definierten Relation von Fremd- zu Eigenkapital. Nachfolgend soll in äußerst knapper Form auf mögliche Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung einer Umqualifikation unter Beachtung dieser Bezugsgrößen eingegangen werden.

Klargestellt sei, daß nach den Ausführungen zu Gliederungspunkt c) in den meisten Fällen der Praxis keine Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung einer Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen erforderlich sind. Der Hauptgrund liegt darin, daß vermutlich bei der weitaus überwiegenden Mehrzahl kleiner und auch bei vielen mittelgroßen Kapitalgesellschaften die Freigrenze des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. von 250.000 € bereits ohne Gestaltungsmaßnahmen nicht überschritten wird.

g2) Maßnahmen zur Vermeidung einer Überschreitung der Freigrenze

Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. kommt eine Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen u.a. nur dann in Betracht, wenn die Vergütungen (insbesondere Zinsen) für das der Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig zur Verfügung gestellte Fremdkapital die Freigrenze von 250.000 €

überschreiten. Die Maßnahmen zur Vermeidung einer Überschreitung dieser Freigrenze können vielfältiger Art sein. Genannt werden können in diesem Zusammenhang insbesondere:

- Maßnahmen, die geeignet sind, das Fremdkapital oder Teile des Fremdkapitals als der Gesellschaft nur kurzfristig zur Verfügung stehend erscheinen zu lassen,
- die Vereinbarung geringer Zinssätze für Gesellschafterdarlehen und
- Maßnahmen zur Verringerung des Bedarfs an Fremdkapital.

Maßnahmen, die Fremdkapital nicht langfristig, sondern kurzfristig erscheinen lassen, setzen entsprechende kurzfristige Vertragsgestaltungen voraus. Diese dürften aber häufig mit nichtsteuerlichen Zielen der Geschäftsleitung der Gesellschaft im Konflikt stehen. Der Einsatz derartiger Maßnahmen wird deshalb vermutlich nur in seltenen Fällen ratsam sein.

Die Vereinbarung niedriger Zinsen für das Gesellschafterdarlehen ist zivilrechtlich (selbstverständlich) möglich. Auch einer steuerrechtlichen Anerkennung einer derartigen niedrigen Zinsvereinbarung dürfte regelmäßig nichts im Wege stehen. Damit dürfte die Vereinbarung niedriger Zinsen in vielen Fällen möglich sein. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen die Gesellschaft nur einen einzigen Gesellschafter hat. Sind hingegen mehrere Gesellschafter vorhanden, die nicht alle in gleicher Weise der Gesellschaft Darlehen geben können oder wollen, so dürfte der darlehensgewährende Gesellschafter häufig nicht willens sein, der Gesellschaft ein Darlehen zu ungewöhnlich niedrigen Zinsen zu gewähren.

Eine Maßnahme zur Verringerung des Bedarfs an Fremdkapital kann darin bestehen, daß die Gesellschafter der Gesellschaft zusätzliches Eigenkapital zur Verfügung stellen. Zu einer derartigen Maßnahme werden die Gesellschafter aber vermutlich in sehr vielen Fällen nicht in der Lage oder nicht bereit sein. Eine andere Maßnahme kann darin bestehen, daß die Geschäftsleitung geplante Investitionen verschiebt oder sogar völlig aufgibt. Eine derartige Maßnahme dürfte in sehr vielen Fällen mit nichtsteuerlichen Zielen der Geschäftsleitung kollidieren.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, daß die hier erörterten Maßnahmen zwar im Einzelfall geeignet sein mögen, eine Überschreitung der Freigrenze von 250.000 € zu vermeiden, daß sie aber kein Allheilmittel zur Erreichung dieses Zieles darstellen.

g3) Maßnahmen zur Vermeidung einer variablen Verzinsung

Maßnahmen zur Vermeidung einer variablen Verzinsung lassen sich zumindest bei Gesellschafter- und bei Bankdarlehen i.d.R. leicht treffen. Es braucht dann in dem entsprechenden Darlehensvertrag lediglich ein fester anstelle eines variablen Zinssatzes vereinbart zu werden. Allerdings ist es in Einzelfällen durchaus möglich, daß der Darlehensgeber großen Wert auf die Vereinbarung eines variablen, i.d.R. dann gewinnabhängigen, Zinssatzes legt.

Klargestellt sei, daß die Vermeidung der Vereinbarung variabler Zinsen keinesfalls stets die Vermeidung einer Umqualifikation nach § 8a KStG n.F. zur Folge hat. Wie bereits ausgeführt, können auch auf einem festen Zinssatz beruhende Zinsen zu einer Umqualifikation führen. Erforderlich ist dann zusätzlich zu einer Überschreitung der Freigrenze von 250.000 € lediglich, daß das Fremdkapital mehr als das Eineinhalbfache des Eigenkapitals beträgt.

g4) Maßnahmen zur Vermeidung der steuerschädlichen Relation zwischen Fremd- und Eigenkapital

Voraussetzung einer Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen bei fester Zinsvereinbarung ist nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. u.a., daß das Fremdkapital das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Gesellschafters übersteigt. Maßnahmen zur Vermeidung dieser steuerschädlichen

Relation zwischen Fremd- und Eigenkapital können sowohl bilanzpolitischer Art sein als auch in Sachverhaltsgestaltungen bestehen.

Als Maßnahmen bilanzpolitischer Art kommen alle aus Teil II des Buches bekannten bilanzpolitischen Aktionsparameter in Betracht. Diese müssen zur Erreichung des hier verfolgten Zieles so eingesetzt werden, daß das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital erhöht wird. Hierdurch dürfte aber regelmäßig ein Zielkonflikt mit dem im Rahmen der Steuerbilanzpolitik verfolgtem Ziel entstehen. Steuerbilanzpolitisches Ziel ist bei einer Kapitalgesellschaft bekanntlich in aller Regel eine maximale Einkommensnachverlagerung. Dessen Verfolgung bewirkt nicht eine Verringerung, sondern eine Vergrößerung des Fremdkapitalanteils am Gesamtkapital. Hierdurch kommt es zu einem Zielkonflikt zwischen dem nach § 8a KStG n.F. verfolgtem Ziel und dem Ziel einer maximalen Einkommensnachverlagerung. Dieser Zielkonflikt kann mit Hilfe des üblichen steuerplanerischen Instrumentariums entschieden werden.

Sachverhaltsgestaltungen zur Verringerung des Fremdkapitalanteils am in der Bilanz ausgewiesenen Gesamtkapital können unterschiedlicher Art sein. Besonders naheliegend ist der Gedanke, daß der Gesellschafter „seiner“ Gesellschaft anstelle eines Gesellschafterdarlehens Eigenkapital zur Verfügung stellt. Zielkonform kann es auch sein, ein Investitionsgut zu leasen anstatt es zu kaufen und mit Hilfe von Fremdkapital zu finanzieren.

h) Auswirkungen des § 8a KStG n.F. auf die Vorteilhaftigkeit des Leasing

Gliederungspunkt 3.6 des dritten Teils des Buches enthält Ausführungen zur Vorteilhaftigkeit des Leasing im Vergleich zur Investition mit Fremdfinanzierung. Diese Ausführungen gelten nach neuem Recht nur insoweit, als die Zinsen für das Fremdkapital nicht im Einzelfall in verdeckte Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind. Erfolgt eine derartige Umqualifikation, so verschlechtert sich die relative Vorteilhaftigkeit der Fremdfinanzierung i.d.R. in erheblichem Maße. Hierdurch kann das Leasing in den Fällen vorteilhafter als die Fremdfinanzierung werden, in denen ohne eine Umqualifikation nach § 8a KStG n.F. das entgegengesetzte Ergebnis entsteht.

Zu Teil IV: Rechtsformwahl und Rechtsformwechsel

Zu Gliederungspunkt 2: Vorteilsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ohne Berücksichtigung von Umwandlungsvorgängen

Die Ausführungen zu diesem Gliederungspunkt bleiben von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre weitgehend unberührt. Hiervon gibt es zwei wichtige Ausnahmen. Die erste ergibt sich aus der Neufassung des § 8a KStG, die zweite aus den Änderungen beim Verlustausgleich gem. § 2 Abs. 3 EStG und beim Verlustabzug gem. § 10d EStG sowie § 10a GewStG.

Wie bereits in den Ausführungen zu Teil III, Gliederungspunkt 3 ausführlich dargestellt worden ist, kann es durch die Neufassung des § 8a KStG in Einzelfällen der Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften zu einer Umdeutung von Zinsaufwendungen in verdeckte Gewinnausschüttungen kommen. Diese Umqualifikationen können im Vergleich zur alten Rechtslage zu einer erheblichen Mehrbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter führen.

Umqualifikationen nach § 8a KStG n.F. kommen nach dem insoweit klaren Wortlaut des Gesetzes nur für Kapitalgesellschaften, nicht hingegen für Personenunternehmen in Betracht. Infolge dieses Sachverhalts kann es im Einzelfall im Rahmen eines steuerlichen Vorteilhaftigkeitsvergleichs zwischen der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und der eines Personenunternehmens im Vergleich zum alten Recht zu

einer erheblichen Verschlechterung der Position der Kapitalgesellschaft kommen. Dies kann im konkreten Einzelfall durchaus dazu führen, daß nach altem Recht die Rechtsform der Kapitalgesellschaft vorteilhafter war als die des Personenunternehmens, daß aber nach neuem Recht das Umgekehrte gilt. In diesem Zusammenhang sei aber noch einmal ausdrücklich darauf hingewiesen, daß nach meiner Einschätzung die Zahl der Fälle, in denen es zu einer Umqualifikation nach § 8a KStG n.F. kommt, im Vergleich zur Gesamtzahl aller deutschen Kapitalgesellschaften gering sein dürfte. Hinzu kommt, daß in Einzelfällen durch entsprechende Gestaltungsmaßnahmen eine Umqualifikation vermieden werden kann. Hinsichtlich dieser Gestaltungsmaßnahmen sei auf die Ausführungen in diesem Beiheft zu Teil III des Buches, Gliederungspunkt 3g) verwiesen.

Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2004 sind bekanntlich der Verlustausgleich i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG und der Verlustabzug i.S.d. § 10d EStG neu geregelt worden. Hinsichtlich des Verlustausgleichs ist hierbei der Rechtszustand wiederhergestellt worden, der bis einschließlich 1998 gegolten hat. Die Kernpunkte der Reform lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Im Jahr ihrer Entstehung sind Verluste gem. § 2 Abs. 3 EStG n.F. wieder uneingeschränkt mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig. Die einkünftebezogene Art des Verlustausgleichs ist also abgeschafft worden.
- Auch die einkünftebezogene Art des Verlustabzugs im Rahmen des Verlustabzugs ist abgeschafft worden. Der Abzug erfolgt nunmehr in einer Summe von allen positiven Einkünften.
- Durch § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG n.F. wird der Verlustabzug im Rahmen des Verlustvortrags der Höhe nach begrenzt. Unbeschränkt abzugsfähig ist ein Verlust im Rahmen des Verlustvortrags nunmehr lediglich bis zu einem Betrag von 1 Mio € (bei Anwendung des Grundtarifs) bzw. 2 Mio € (bei Anwendung des Splittingtarifs). Ein darüber hinausgehender Betrag kann lediglich zu 60 % abgezogen werden. Der verbleibende Betrag wird in das folgende Jahr vorgetragen. Dort gelten wiederum die soeben beschriebenen Einschränkungen.

Im Vergleich zum alten Recht bewirken diese Neuregelungen eine eindeutige Verbesserung der Position der Personenunternehmen im Vergleich zu der der Kapitalgesellschaften. Die Gründe für diese Behauptung sind:

1. Von der einkünftebezogenen Begrenzung des Verlustausgleichs sowie des ebenfalls einkünftebezogenen Verlustabzugs im Rahmen des Verlustvortrags nach altem Recht waren nur Personenunternehmen, nicht hingegen Kapitalgesellschaften betroffen. Durch die Aufhebung des einkünftebezogenen Verlustausgleichs und Verlustabzugs verbessert sich die Position der Personenunternehmen – c.p. – im Vergleich zu der der Kapitalgesellschaften.
2. Von der neuen Art der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Verlusten im Rahmen des Verlustvortrags sind Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften in gleicher Weise betroffen. Ein Vor- oder Nachteil der einen gegenüber der jeweils anderen Rechtsform entsteht durch diese Neuregelung also nicht.

Zu Gliederungspunkt 3: Einbeziehung von Umwandlungsvorgängen in den Vergleich

Zu 3.2: Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft

Ertragsteuerlich erfolgt die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft bekanntlich in aller Regel nach dem Einbringungstatbestand des § 24 UmwStG. Dieser ist seit dem Erscheinen des Buches unverändert geblieben. Aus dem Umwandlungssteuerrecht selbst ergeben sich deshalb keine Änderungen für die Steuerplanung gegenüber den Ausführungen im Buch. Auswirkungen können sich allerdings in konkreten Einzelfällen aus einer Änderung des § 16 Abs. 4 und des § 34 Abs. 3 EStG sowie des § 13a ErbStG ergeben.

Bekanntlich ist die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG in zweifacher Hinsicht geändert worden⁹. Zum einen ist der maximale Freibetrag von 51.200 € auf 45.000 € gekürzt, zum anderen ist der Betrag, bei dessen Überschreitung sich der Freibetrag verringert, von 154.000 € auf 136.000 € herabgesetzt worden. § 34 Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber dahingehend geändert, daß der ermäßigte Steuersatz ab 2004 nicht mehr 50 %, sondern 56 % des Durchschnittsteuersatzes beträgt. Durch diese Gesetzesänderungen verschlechtert sich in allen Fällen, in denen die genannten Vorschriften im Rahmen eines Vorteilsvergleichs eine Rolle spielen, die Vorteilhaftigkeit der entsprechenden Alternative. In methodischer Hinsicht hingegen ergeben sich keine Änderungen.

Erfolgt im Rahmen der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft eine Schenkung, so kann sowohl die Kürzung des Freibetrags gem. § 13a Abs. 1 ErbStG von 256.000 € auf 225.000 € als auch die Erhöhung des Ansatzes des verbleibenden Vermögens gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG von 60 % auf 65 % zu einer im Vergleich zum alten Recht höheren Schenkungsteuerbelastung führen. Die Auswirkungen auf den Vorteilsvergleich dürften in aller Regel gering sein. In methodischer Hinsicht ändert sich nichts.

Zu 3.3: Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft

Ertragsteuerlich erfolgt die Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft nach den Regeln der §§ 20-23 UmwStG. Diese sind seit dem Erscheinen des Buches unverändert geblieben, so daß sich insoweit keine Änderungen für die Steuerplanung ergeben. Auswirkungen können sich allerdings auch hier in konkreten Einzelfällen aus den bereits angesprochenen Änderungen des § 16 Abs. 4 EStG, des § 34 Abs. 3 EStG und des § 13a ErbStG ergeben. Die Wirkungsweisen dieser Gesetzesänderungen sind mit denen vergleichbar, die bereits in den Ausführungen zu Gliederungspunkt 3.2 skizziert worden sind. Zusätzliche Ausführungen an dieser Stelle erübrigen sich.

Zu 3.4: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen

Steuerrechtlich ist die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen im zweiten Teil des UmwStG geregelt. Die einschlägigen Vorschriften (§§ 3-10 UmwStG) sind seit Erscheinen des Buches nicht geändert worden, so daß sich insoweit auch keine Auswirkungen auf steuerplanerische Überlegungen ergeben können. Eine Ausnahme ergibt sich für Fälle des § 7 UmwStG. Auf diese Rechtsnorm ist im Buch aber ausdrücklich nicht eingegangen worden.

Im Rahmen der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen kann es weder zum Abzug eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG noch zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach

⁹ Vgl. Schneeloch, D., Beiheft zu: Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 4. Auflage, München 2004, S. 15 ff.

§ 34 EStG kommen. Vielmehr unterliegt der Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG dem Halbeinkünfteverfahren. Damit haben die Änderungen des § 16 Abs. 4 EStG und des § 34 Abs. 3 EStG durch den Gesetzgeber keinen Einfluß auf die Steuerplanung in den hier zu behandelnden Fällen.

Die Änderungen des § 13a ErbStG durch den Gesetzgeber spielen im Rahmen des Umwandlungsvorgangs selbst ebenfalls keine Rolle. Lediglich in den Fällen, in denen es zu irgendeinem Zeitpunkt zur Übertragung von Betriebsvermögen im Rahmen einer Schenkung oder einer Erbfolge kommt, können sich die Änderungen des § 13a ErbStG auswirken. Doch dürften diese Wirkungen in aller Regel gering sein.

Zu 3.5: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft

Die Ausführungen zu diesem Gliederungspunkt des vierten Teils des Buches sind von den Steuerrechtsänderungen der letzten beiden Jahre völlig unberührt geblieben. Die Ausführungen gelten deshalb unverändert fort.

Zu Gliederungspunkt 4: GmbH & CoKG

Die Ausführungen zu diesem Gliederungspunkt bleiben von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre weitgehend unberührt. Hiervon gibt es zwei wichtige Ausnahmen. Es handelt sich um die gleichen, auf die bereits in den Ausführungen zu Gliederungspunkt 2 eingegangen worden ist. Die Ausnahmen beruhen also auf

- der Neufassung des § 8a KStG und
- den Änderungen beim Verlustausgleich und Verlustabzug.

Von den Regelungen und damit auch von den Änderungen des § 8a KStG kann bei einer GmbH & CoKG nur die Komplementär-GmbH, nicht hingegen die KG betroffen sein. I.d.R. benötigt die Komplementär-GmbH nur eine geringe Kapitalausstattung. Dies hat zur Folge, daß sich das Problem einer Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen in aller Regel überhaupt nicht stellt. Dies bewirkt bereits die Freigrenzenregelung des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. In den Fällen, in denen ausnahmsweise doch eine Umqualifikation droht, kann versucht werden, diese mit Hilfe des bereits in den Ausführungen zu Teil III (zu Gliederungspunkt 3) entwickelten Instrumentariums zu verhindern. Zusätzlich kann versucht werden, Fremdkapital nicht über die Komplementär-GmbH, sondern über die KG aufzunehmen. In aller Regel dürfte dies zudem der sachgerechtere Weg sein.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß sich bei Wahl der Rechtsform der GmbH & CoKG in aller Regel das Problem einer Umqualifikation von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen entweder überhaupt nicht stellt oder aber durch Gestaltungsmaßnahmen verhindert werden kann. Hierdurch kann sich in Einzelfällen ein erheblicher Vorteil der Rechtsform der GmbH & CoKG im Vergleich zu der einer GmbH ergeben. Die GmbH & CoKG kann insoweit als durchaus gleichwertig mit dem einfachen Personenunternehmen angesehen werden.

Die Änderungen des § 2 Abs. 3 und des § 10d EStG führen bei der Rechtsform der GmbH & CoKG zu einer deutlichen Verbesserung der Möglichkeiten des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs. Gründe für diese These sind:

- Anteilige Verluste an der KG können deren Kommanditisten nunmehr uneingeschränkt mit positiven anderen Einkünften ausgleichen.
- Anteilige Verlustvorträge der Kommanditisten können von diesen nach neuem Recht besser genutzt werden als nach altem.

Diesen Vorteilen kann im Einzelfall dadurch ein Nachteil gegenüberstehen, daß es nach § 10d Abs. 2 EStG n. F. zu einer Beschränkung des abzugsfähigen Verlustes der Komplementär-GmbH im Wege des Verlustvortrags kommen kann – einer Beschränkung, die es bei einer Komplementär-GmbH nach altem Recht nicht gegeben hat. Doch dürfte dieser Fall – sofern er denn überhaupt vorkommt – äußerst selten sein. Der Grund liegt darin, daß bei einer typischen Komplementär-GmbH kaum jemals über mehrere Jahre hinaus Verluste entstehen, die letztlich zu einer Beschränkung des Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG führen.

Im Vergleich zu den einfachen Personenunternehmen und den einfachen Kapitalgesellschaften kann festgestellt werden, daß die Rechtsform der GmbH & CoKG hinsichtlich der Möglichkeiten des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs nicht nachteiliger ist als die beiden genannten Rechtsformen. In Einzelfällen kann die GmbH & CoKG gegenüber beiden einfachen Rechtsformen aber von Vorteil sein. Dies ist dann der Fall, wenn es durch eine Aufteilung der Verluste auf die Komplementär-GmbH und die Kommanditisten gelingt, eine Beschränkung des Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 EStG zu vermeiden oder den Umfang der Beschränkung zu vermindern.

Zu Gliederungspunkt 5: Betriebsaufspaltung

Die Ausführungen zu diesem Gliederungspunkt bleiben von den Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre weitgehend unberührt. Hiervon gibt es wiederum die bereits zu den Gliederungspunkten 2 und 4 genannten Ausnahmen, also durch

- die Neufassung des § 8a KStG und
- die Änderungen beim Verlustausgleich und Verlustabzug.

Von den Umqualifikationen des § 8a KStG n.F. kann bei einer Betriebsaufspaltung nur die Betriebs-GmbH, nicht hingegen das Besitzpersonenunternehmen betroffen sein, da die genannte Vorschrift nur für Kapitalgesellschaften, nicht hingegen für Personenunternehmen gilt. Eine Umqualifikation dürfte in fast allen Fällen vermeidbar sein. Dies gilt i.d.R. auch in Fällen eines hohen Bedarfs an Fremdkapital. Eine Umqualifikation kann dadurch vermieden werden, daß eine Fremdkapitalaufnahme dann, wenn die Zinsen der Betriebs-GmbH die Freigrenze des § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG n.F. zu überschreiten drohen, zusätzliches Fremdkapital nicht von der Betriebs-GmbH, sondern von dem Besitzpersonenunternehmen aufgenommen wird. Die mit dem zusätzlichen Fremdkapital durchzuführenden Investitionen müssen dann folgerichtig von dem Besitzpersonenunternehmen und nicht von der Betriebs-GmbH durchgeführt werden. Dies dürfte in aller Regel auch ohne Probleme möglich sein.

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, daß eine Betriebsaufspaltung im Hinblick auf § 8a KStG n.F. in gleicher Weise vorteilhaft ist wie ein einfaches Personenunternehmen oder zumindest so vorteilhaft gestaltet werden kann. Im Vergleich zur Rechtsform einer einfachen GmbH kann die Betriebsaufspaltung im Hinblick auf § 8a KStG n.F. in Einzelfällen zu erheblichen Vorteilen führen.

Die Änderungen des § 2 Abs. 3 und des § 10d EStG können bei einer Betriebsaufspaltung je nach Lage des Einzelfalls sowohl zu einer Verbesserung als auch zu einer Verschlechterung der Möglichkeiten des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs führen. Eine Verbesserung kann sich bei den Gesellschaftern des Besitzpersonenunternehmens dadurch ergeben, daß diese nunmehr zum unbeschränkten Verlustausgleich berechtigt sind. Eine Verschlechterung hingegen kann dadurch eintreten, daß nunmehr bei der

Betriebs-GmbH die Beschränkung des Verlustabzugs gem. § 10d Abs. 2 EStG n.F. zur Anwendung kommt, eine Beschränkung, die es nach altem Recht nicht gegeben hat.

Bei einem Vorteilsvergleich der Betriebsaufspaltung mit anderen Rechtsformen im Hinblick auf die Möglichkeiten des Verlustabzugs ist auch hier zunächst festzustellen, daß das Problem vermutlich nur bei einer geringen Zahl von Unternehmen überhaupt entstehen kann. Betroffen sein kann nach § 10d Abs. 2 EStG nur ein Steuerpflichtiger, bei dem der Verlustvortrag mehr als 1 Mio € bzw. 2 Mio € beträgt. Zu beachten ist, daß ein Verlustvortrag in dieser Höhe von jedem (Mit-)Unternehmer eines Personenernehmens und von jeder Kapitalgesellschaft gesondert in Anspruch genommen werden kann. Eine Verdoppelung des Betrages von 1 Mio € auf 2 Mio € kommt bei Kapitalgesellschaften allerdings selbstverständlich nicht in Betracht, da diese keine Ehegatten haben können. Klargestellt sei, daß ein über die genannten Grenzen hinausgehender Verlustvortrag zu 60 % abgezogen werden kann.

In den Fällen, in denen es zu einer Begrenzung des Verlustabzugs nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. kommt oder eine derartige Begrenzung droht, ist es nicht möglich, eine allgemeingültige Aussage darüber zu treffen, welche Rechtsform im Hinblick auf eine Minimierung dieser Begrenzung am vorteilhaftesten ist. Hier ist eine Einzelfallprüfung erforderlich.

Zu Gliederungspunkt 6: Steuergestaltungsmaßnahmen durch den Erwerb qualifizierter Beteiligungen

a) Wichtige Steuerrechtsänderungen

Als qualifizierte Beteiligungen werden im Buch die Schachtelbeteiligung und die Organschaft bezeichnet. Die Ausführungen im Buch zu diesen Rechtsinstituten sind durch die Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre z.T. erheblich betroffen. Die hier relevanten körperschaftsteuerlichen Änderungen betreffen insbesondere die §§ 8a, 8b, 14 und 15 KStG. Die gewerbesteuerlich bedeutsamen Änderungen ergeben sich aus § 2 Abs. 2 GewStG.

Auf die Änderungen des § 8a KStG ist bereits in den Ausführungen zu Teil III des Buches ausführlich eingegangen worden. Eine Wiederholung an dieser Stelle erübrigt sich.

Von den Änderungen des § 8b KStG ist hier diejenige des Absatzes 5 dieser Vorschrift von besonderer Bedeutung. Nach dieser Rechtsnorm gelten 5 % der Gewinnausschüttungen, die nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei bleiben, als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Per Saldo bewirken die Absätze 1 und 5 des § 8b KStG n.F., daß 95 % der Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft steuerfrei sind. In Höhe der restlichen 5 % ist das Einkommen der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft um eine fiktive, nicht abzugsfähige Ausgabe zu erhöhen. Sämtliche Betriebsausgaben, die mit der Beteiligung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind hingegen nach der Neuregelung abzugsfähig. Damit sind insbesondere Zinsen der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft für ein Darlehen, das diese zum Erwerb der Beteiligung aufgenommen hat, abzugsfähig. Klargestellt sei, daß § 8b KStG Gewinnausschüttungen und nicht Gewinnabführungen im Rahmen einer Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag betrifft.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist § 8b KStG über § 7 Abs. 1 GewStG auch bei der Gewerbesteuer anzuwenden¹⁰. Diese Rechtsansicht widerspricht der von mir im Beiheft zu Band 1 vertretenen¹¹. Für steuerplanerische Zwecke soll nachfolgend von der Rechtsansicht der Finanzverwaltung ausgegangen

¹⁰ Vgl. das Beispiel zu Tz 11 des BMF-Schreibens v. 15.7.2004, IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl 2004 I, S. 594.

¹¹ Vgl. Schneeloch, D., Beiheft zu: Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 4. Auflage, München 2004, S. 13 f.

werden. Dies führt aufgrund des Schachtelprivilegs nach § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG weder zu einer Hinzurechnung noch zu einer Kürzung.

Insgesamt ergeben sich für die die Dividenden empfangende Kapitalgesellschaft also folgende Konsequenzen:

- Die Dividenden bleiben nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei.
- In Höhe von 5 % der Dividenden müssen dem Steuerbilanzgewinn zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gem. § 8b Abs. 5 KStG i.V.m. § 7 GewStG fiktive nichtabzugsfähige Betriebsausgaben hinzugerechnet werden.

Eine weitere körperschaftsteuerliche Änderung ergibt sich aus § 14 Abs. 1 KStG n.F. Danach setzt eine Organschaft nunmehr voraus, daß das Organ seinen ganzen Gewinn an ein *einziges* gewerbliches Unternehmen abführt. Damit ist eine Mehrmütterorganschaft nicht mehr zulässig.

Grundlegend geändert haben sich die Voraussetzungen einer gewerbsteuerlichen Organschaft. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG verweist nunmehr auf die in den §§ 14, 17 und 18 KStG definierten Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft. Gegenüber dem alten Recht entfällt deshalb sowohl die Voraussetzung einer wirtschaftlichen als auch die einer organisatorischen Eingliederung. Dafür ist nunmehr der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages zwingende Voraussetzung für das Vorliegen einer gewerbsteuerlichen Organschaft.

b) Änderungen hinsichtlich der steuerplanerischen Aktionsparameter

Änderungen hinsichtlich der Aktionsparameter im Rahmen der Steuerplanung in Zusammenhang mit qualifizierten Beteiligungen ergeben sich – soweit die Ausführungen im Buch betroffen sind – lediglich aus den Änderungen des § 2 Abs. 2 GewStG. Sie betreffen die Herstellung bzw. Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Organschaft. Als Aktionsparameter entfallen sind alle Maßnahmen zur Herstellung bzw. Vermeidung einer wirtschaftlichen oder organisatorischen Eingliederung. Der Grund liegt darin, daß beide Arten der Eingliederung nicht mehr Voraussetzung einer gewerbsteuerlichen Organschaft sind.

Als Aktionsparameter im Hinblick auf die Herstellung bzw. Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Organschaft hinzugekommen ist der Abschluß bzw. Nichtabschluß eines Gewinnabführungsvertrages.

Durch diese Änderungen sind die gewerbsteuerlichen Aktionsparameter zur Herstellung bzw. Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Organschaft nunmehr identisch mit den körperschaftsteuerlichen.

c) Auswirkungen der Steuerrechtsänderungen auf die Vor- und Nachteile einer Organschaft

Im Buch ist auf den Seiten 485 bis 491 ermittelt worden, daß in ertragsteuerlicher Hinsicht die Herstellung einer Organschaft in allen untersuchten Fällen vorteilhafter, zumindest aber nicht nachteiliger ist als ein Verzicht hierauf. Durch die Änderung des § 8b Abs. 5 KStG können sich erhebliche Auswirkungen auf diese relative Vorteilhaftigkeit ergeben. Hierbei sind zwei gegenläufige Wirkungen zu beachten.

Die erste Wirkung ergibt sich aus der Hinzurechnung von 5 % der Beteiligungserträge als fiktive nichtabzugsfähige Betriebsausgaben im Falle eines Verzichts auf die Herstellung einer Organschaft. Diese Hinzurechnung erhöht – im Vergleich zum alten Recht – die relative Vorteilhaftigkeit der Herstellung einer Organschaft.

Durch die zweite Wirkung verschlechtert sich die relative Vorteilhaftigkeit der Organschaft. Die Wirkung besteht darin, daß nunmehr auch im Fall eines Verzichts auf die Herstellung einer Organschaft alle Be-

triebsausgaben, die mit Beteiligungserträgen zusammenhängen, abzugsfähig sind. Insoweit werden nunmehr die Fälle eines Verzichts auf die Herstellung einer Organschaft mit denen einer Herstellung gleichgestellt.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Auch nach neuem Recht ist die Herstellung einer Organschaft in ertragsteuerlicher Hinsicht stets vorteilhafter oder zumindest nicht nachteiliger als ein Verzicht auf die Herstellung einer Organschaft. Der relative Vorteil einer Organschaft kann durch § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG n.F. größer, er kann aber aufgrund des § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG n.F. auch kleiner werden als nach altem Recht.

Ergänzung verschiedener Verzeichnisse

Ergänzung des Verzeichnisses der Gesetze

Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.5.2003, BGBl 2003 I, S. 660.

Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2645.

Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“) vom 22.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2840.

Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl 2003 I, S. 2922.

Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2003, BGBl 2003 I, S. 3076.

Ergänzung der BMF-Schreiben

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
15.7.2004	IV A 2 – S 2742a – 20/04	BStBl 2004 I, S. 593