

Bayerischer Kommunalen  
Prüfungsverband

**BKPV**

## **BKPV-Mitteilungen**

2/2000  
Dezember 2000

Bayerischer Kommunalen Prüfungsverband  
Renatastraße 73, 80639 München  
Telefon (089) 1272-1, Telefax (089) 1688646

## **INHALTSVERZEICHNIS**

<b>RdNr.</b>		<b>Seite</b>
-	Vorwort	2
-	Die neuen Gebühren und Beitragssätze des BKPV	3
8	Einführung des Euro in der öffentlichen Verwaltung - Einzelfragen zur Umstellung bei den Kommunen	6
9	Abwasserabgabe Auswertung der Ergebnisse der Eigenüberwachung	9
10	Die Unternehmenssteuerreform aus der Sicht kommunaler Körperschaften und ihrer Unternehmen	13

## **BKPV-Mitteilungen 2/2000**

Liebe Leserinnen und Leser,

in diesem zweiten Heft unserer BKPV-Mitteilungen 2000 befassen wir uns, wie angekündigt, vorwiegend mit der Steuerreform und ihren Auswirkungen auf die Kommunen und ihre Unternehmen. Der Beitrag wendet sich insbesondere an die Fachleute in den Kommunen, an die er auch umgehend weitergegeben werden sollte. Selbstverständlich können im jetzigen Zeitpunkt noch nicht alle mit der Steuerreform zusammenhängenden Fragen abschließend beantwortet werden; deshalb werden wir uns mit diesem Thema noch des öfteren befassen müssen. Dies gilt im übrigen auch für die beiden anderen Beiträge in diesem Heft: Sowohl der Euro wie das Abwasserabgabengesetz, nachdem seine vielfach geforderte Abschaffung derzeit nicht zu erwarten ist, werden uns und Sie noch einige Zeit beschäftigen.

Besonders hinweisen möchte ich auf den im Anschluß an dieses Vorwort abgedruckten Auszug aus unserer Haushaltssatzung, dem Sie die ab 1.1.2001 geltenden neuen Beitrags- und Gebührensätze entnehmen können.

Zum Jahresende darf ich mich an dieser Stelle bei allen unseren Leserinnen und Lesern, bei allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern unserer Mitglieder ganz herzlich dafür bedanken, daß auch in diesem Jahr die Zusammenarbeit weit überwiegend angenehm und harmonisch abgelaufen ist. Dies ist ja nicht ganz selbstverständlich, wenn man bedenkt, daß mancher jedenfalls die überörtliche Rechnungsprüfung immer noch als - vielleicht notwendiges - Übel ansieht und daß eine solche Prüfung sicher nicht immer nur angenehme Empfindungen hervorrufen kann. Wir haben uns jedenfalls bemüht, dieses „Übel“ für Sie so erträglich und nützlich wie möglich zu gestalten. Die häufig positive Resonanz bei den Mitgliedern nicht nur auf unsere Beratungs-, sondern auch auf unsere Prüfungstätigkeit hat mich in der Meinung bestärkt, daß wir auf dem richtigen Weg sind.

Ich wünsche Ihnen allen ein fröhliches, gesegnetes Weihnachtsfest und ein glückliches und erfolgreiches neues Jahr.

Ihr

Wolfram Zwick

## Die neuen Gebühren- und Beitragssätze des BKPV

Der Landesausschuß des Prüfungsverbandes hat für das Jahr 2001 eine maßvolle Erhöhung der Gebühren und Beiträge beschlossen. Die Beitragssätze wurden um rd. 2 v.H. angehoben, bei den Gebühren beträgt die Erhöhung im Durchschnitt rd. 2,15 v.H.. Dabei wurden die Gebühren für die nicht umsatzsteuerpflichtigen Beratungen unserer Mitglieder deutlich gesenkt. Der Zuschlag für die Berichtsausfertigung wurde von 12,5 v.H. der Gebührensumme auf 4,0 v.H. reduziert. Der Aufwand des Innendienstes für die „Betreuung“ der Prüfungen und Beratungen ist in die Stundensätze eingerechnet.

Auszug aus der Haushaltssatzung für das Jahr 2001

### § 4

(1) Die Jahresbeiträge für das Jahr 2001 werden wie folgt festgesetzt:

	<i>je Einwohner nach dem Stand am 31.12.1999 Pf</i>	
a) Bezirke	3,26	
b) Landkreise	21,79	
c) kreisfreie Städte		
bis 100.000 Einwohner	54,48	Höchstbeitrag 43.410 DM
von 100.001 bis 200.000 Einwohner	43,41	
über 200.000 Einwohner	32,83	Höchstbeitrag 218.535 DM
d) kreisangehörige Gemeinden	54,48	
e) Die Beiträge für Schulverbände und für Zweckverbände aller Art werden auf der Grundlage des Volumens des Verwaltungshaushalts festgesetzt. Sie sind wie folgt gestaffelt:		
72,85 DM	Beitrag je angefangene 100.000 DM bis zu einem Haushaltsvolumen von 2 Mio DM	
29,10 DM	Beitrag je angefangene 100.000 DM für die weiteren 10 Mio DM Haushaltsvolumen	
14,55 DM	Beitrag je angefangene 100.000 DM für den Teil des Haushaltsvolumens, der über 12 Mio DM liegt	

Der Mindestbeitrag beträgt 328 DM.

Bei Zweckverbänden mit kaufmännischer Buchführung tritt an die Stelle des Volumens des Verwaltungshaushalts die Summe des Erfolgsplans.

Beginnt bei neugebildeten Zweckverbänden und sonstigen öffentlich-rechtlichen kommunalen Zusammenschlüssen die Mitgliedschaft nach dem 30. Juni, wird für das laufende Haushaltsjahr kein Beitrag erhoben.

f) Für Verwaltungsgemeinschaften, deren sämtliche Mitgliedsgemeinden Mitglieder des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes sind, wird kein gesonderter Beitrag erhoben.

g) Die Beiträge für sonstige Mitglieder werden vom Vorstand jeweils gesondert festgesetzt.

(2) Der Jahresbeitrag entsteht zu Beginn des Haushaltsjahres bzw. nach Aufnahme als Mitglied und wird 14 Tage nach Zugang des Beitragsbescheids fällig.

## § 5

(1) Für die Inanspruchnahme der Verbandseinrichtungen, insbesondere für Prüfungen, Beratungen und Gutachten, werden Gebühren und Auslagen nach Maßgabe der folgenden Absätze 2 bis 7 erhoben.

(2) Die Höhe der Gebühr - ausgenommen für die Berichtsausfertigung - bemißt sich nach dem Zeitaufwand des Prüfers oder Gutachters einschließlich der Zeit für die Erstellung des Berichts- oder Gutachtenentwurfs. Reisezeiten bleiben bei der Ermittlung des Zeitaufwandes grundsätzlich unberücksichtigt. Wenn der Prüfer wegen eines Einzeltermins an einem Tag eine andere Arbeit nicht mehr aufnehmen kann, tritt an die Stelle der kürzeren tatsächlichen Arbeitszeit die Regelarbeitszeit.

Die Gebühren betragen je Stunde

	<i>DM</i>
1. für Kassen-, Rechnungs- und Sonderprüfungen bei Mitgliedern und selbständigen Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts von Mitgliedern	91,00
2. für Beratungen, Gutachten und andere von Mitgliedern beantragte Leistungen, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen	132,00
3. für Abschlußprüfungen bei Eigenbetrieben und bei selbständigen Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts der Mitglieder	140,00
4. für Leistungen bei Körperschaften, die nicht Mitglied sind, und für umsatzsteuerpflichtige Leistungen bei Mitgliedern	160,00
5. für besondere Gutachterleistungen und Leistungen bei sonstigen Unternehmen	187,00

Für Beratungsleistungen kann im Einzelfall auf Antrag auch eine Pauschalgebühr vereinbart werden.

Für Beratungen durch die Geschäftsstelle mit einem Zeitaufwand bis zu 3 Stunden werden von Mitgliedern keine Gebühren erhoben.

Kleinste Abrechnungseinheit ist die Viertelstunde.

Die Stundensätze gelten für alle Prüfungs- und Beratungsleistungen, die ab 01.01.2001 erbracht werden, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung.

- (3) Die Gebühr für die Berichtsausfertigung beträgt für die Prüfungs- und Beratungsleistungen, die ab Januar 2001 erbracht werden, 4,0 v.H. der Gebührensumme nach Absatz 2. Bei Prüfungs- und Beratungsstunden, die bis einschließlich Dezember 2000 geleistet wurden, ist für die Überarbeitung der Berichte und Gutachten im Innendienst einschließlich der Berichtsausfertigung der Gebührensatz der Haushaltssatzung 2000 maßgebend.

Bei mehr als fünf Berichtsexemplaren wird zusätzlich für jede Seite der Mehrausfertigungen ein Betrag von 0,40 DM berechnet.

- (4) Neben den Gebühren werden für notwendige Fahrten als Wegstreckenentschädigung unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel je km 0,60 DM erhoben.

Außerdem werden etwaige sonstige Auslagen in Rechnung gestellt. Dazu gehören insbesondere auch die anderen Behörden oder Personen für ihre Tätigkeiten zustehenden Beträge.

- (5) Soweit die Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Umsatzsteuer unterliegt, wird die Umsatzsteuer jeweils in der gesetzlichen Höhe zusätzlich berechnet.

- (6) Zur Zahlung der Gebühren und Auslagen ist das Mitglied auch dann verpflichtet, wenn der Prüfungsverband auf Ersuchen der Rechtsaufsichtsbehörde des Mitglieds eine besondere Prüfung vornimmt. Mehrere Gebührenschuldner haften als Gesamtschuldner.

- (7) Die Gebühren und die sonst zu erhebenden Beträge entstehen mit dem Zugang des Kostenbescheids und werden 14 Tage nach Zugang des Bescheids fällig. Bei Arbeiten von längerer Dauer werden die Kosten in der Regel monatlich berechnet.

## 8 Einführung des Euro in der öffentlichen Verwaltung - Einzelfragen zur Umstellung bei den Kommunen

In der letzten Zeit werden an den BKPV vermehrt Anfragen gerichtet, welcher Handlungsbedarf sich bei der Umstellung des Euro ergibt. Teilweise beabsichtigen die Kommunen, Serviceleistungen über das gesetzlich Notwendige hinaus zu erbringen, um z.B. die Bürgerfreundlichkeit ihrer Verwaltung zu unterstreichen (u.a. die nachrichtliche Ausweisung des Euro-Betrages neben dem DM-Betrag). Jedoch dürfen hierbei auch die finanziellen Auswirkungen und verfahrensrechtliche Aspekte nicht außer Betracht bleiben. Wir möchten diese Problematik anhand von folgenden Beispielen aufzeigen:

1. Ist nach dem 1. Januar 2002<sup>1</sup> eine „Neuverbescheidung“ bei den kommunalen Steuern notwendig und sinnvoll?

Nach Art. 3 der EuroVO I<sup>2</sup> bewirkt die Einführung des Euro weder eine Veränderung von Bestimmungen in Rechtsinstrumenten oder eine Schuldbefreiung, noch rechtfertigt sie die Nichterfüllung rechtlicher Verpflichtungen, noch gibt sie einer Partei das Recht, ein Rechtsinstrument einseitig zu ändern oder zu beenden [...]. Zu den Rechtsinstrumenten zählen auch Verwaltungsakte (Art. 1 EuroVO I - erster Spiegelstrich). Damit ist festgelegt, daß an die Stelle jedes (runden oder geraden) DM-Betrages kraft EG-Rechts ein klar definierter Euro-Betrag tritt<sup>3</sup>. Sofern sich die materiellen Voraussetzungen nicht ändern (z.B. wegen „Glättung“ der Beträge - nicht zu verwechseln mit der „technischen“ Rundung - oder Neufestsetzung der Beträge aufgrund einer Neukalkulation), ist eine Änderung in den kommunalen Satzungen und den erlassenen Bescheiden allein aufgrund der geänderten Währungsbezeichnung nicht erforderlich<sup>4</sup>. Auf DM lautende Verwaltungsakte, die über den 31. Dezember 2001 hinaus Rechtswirkungen entfalten, müssen nicht geändert werden<sup>5</sup>. Eine „Neuverbescheidung“ und damit ein Neuerlaß von Verwaltungsakten ist in diesem Fall nicht vorgesehen und nicht notwendig.

---

<sup>1</sup> Einführung des Euro-Bargeldes; die DM verliert mit Ablauf des 31.12.2001 ihre Eigenschaft als gesetzliches Zahlungsmittel.

<sup>2</sup> Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 (auch als Euro-VO 235 bezeichnet)

<sup>3</sup> Der Euro - stark wie die Mark, Informationsbroschüre des Bundesministeriums der Finanzen, März 1998

<sup>4</sup> IMBek vom 05.12.1997, AllMBI Nr. 25/1997, S. 943 ff., Abschn. 7.2

<sup>5</sup> K. Puhr/StMI, Rechtliche Fragen bei der Umstellung auf den Euro in den Kommunen, in Der Bayerische Bürgermeister 6/1998 (Thema des Monats); Gern, Umstellung der kommunalen Rechtsvorschriften auf den Euro, NVwZ 1998, S. 350 ff. (insbesondere Abschnitt II Nr. 2 Buchst. c und Abschnitt IV Nr. 1 Buchst. c, GK 236/2000 Ziff. 4)

Den Kommunen ist auch abzuraten, Verwaltungsakte mit Rechtswirkungen über den 31. Dezember 2001 hinaus (z.B. Grundsteuerbescheid) mit den Euro-Beträgen lediglich aus Gründen der Bürgerfreundlichkeit und der Akzeptanz für den Euro neu zu erlassen. Durch den Neuerlaß entstehen unnötige Kosten für Personal, EDV, Porto usw. Verfahrensrrechtlich würde durch die Neuverbescheidung ein mit dem Erstbescheid übereinstimmender Zweitbescheid erlassen, der die Bestandskraft des Erstbescheids überlagert. Die Kommune liefe damit Gefahr, daß der Rechtsweg wieder eröffnet wird.

Wenn eine Kommune trotzdem ihre Bürger auf den automatischen Übergang der DM-Werte auf die Euro-Beträge in den erlassenen Bescheiden hinweisen will, wäre eine formlose Bekanntmachung mit allgemeinen Ausführungen ausreichend.

2. Ist der Neuerlaß einer kommunalen Satzung (Gebühren-/Beitragsatzung) lediglich wegen des Übergangs auf die Euro-Beträge notwendig?

Die Ausführungen unter Ziff. 1 gelten sinngemäß bei kommunalen Rechtsnormen mit DM-Beträgen ab 1. Januar 2002. Einer Umstellungsentscheidung für die jeweilige Rechtsnorm bedarf es nicht. Jedoch ist es aus Gründen der Rechtsklarheit notwendig, Rechtstexte im Ortsrecht, die DM-Angaben enthalten, nach und nach redaktionell auf Euro-Angaben umzustellen<sup>6</sup>. Eine Anpassung nach dem 1. Januar 2002 vorgenommene ist aufgrund der Kontinuität der Rechtsinstrumente nach EU-Recht unproblematisch. Zur Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand sollten die Anpassungen möglichst mit ohnehin notwendig werdenden Satzungsänderungen verbunden werden<sup>7</sup>.

Das weitere Verfahren bei lediglich redaktionellen Änderungen ist in der IMBek vom 23.02.1999 beschrieben<sup>8</sup>.

3. Verschiedentlich wird empfohlen, während der Übergangszeit in verwaltungsrechtlichen Bescheiden neben den DM-Angaben nachrichtlich die Euro-Beträge anzuführen, **wenn dies zweckmäßig und mit vertretbarem Aufwand möglich ist**<sup>9</sup>. Im Hinblick darauf, daß die Kommunen ihre Umstellungskosten selbst tragen müssen, sollten folgende Punkte berücksichtigt werden:

---

<sup>6</sup> GK 123/1999 Ziff. 1

<sup>7</sup> Euro-Leitfaden für die Städte, hrsg. vom Deutschen Städtetag, Reihe G Heft 12, S. 51

<sup>8</sup> AIIMBI Nr. 6/1999, S. 210 ff. (vgl. auch GK a.a.O.)

<sup>9</sup> vgl. u.a. Ministerratsbeschuß vom 15. Dezember 1998, Ziff. 3; IMBek vom 23.02.1999 Ziff. 3.1.1.10.1



- Es darf bezweifelt werden, ob ein aus Vergleichsgründen nebeneinander platzierter Ausweis von vertrauten DM-Beträgen und Euro-Beträgen zur Transparenz beiträgt. Der Deutsche Städtetag stellt hierzu (zutreffend) fest, daß das nachrichtliche Ausweisen von Euro-Beträgen neben DM-Angaben auf Bescheiden und Entgeltforderungen in der unbaren Euro-Phase bis Ende 2001 wegen der Clearingfunktion der Banken und Sparkassen erstens unnötig und zweitens sogar verwirrend sein kann, wenn damit Unklarheit über den gültigen, zu zahlenden Betrag entsteht. Insoweit stellt sich die Frage, ob die parallele Nennung des DM- und Euro-Betrags bei Gebühren, Entgelten und in Bescheiden noch als sinnvolle Öffentlichkeitsarbeit angesehen werden kann<sup>10</sup>.
- Bescheide oder Jahresabrechnungen, die bereits ohnehin mit vielen Zahlen belegt sind (wie z.B. Jahresabrechnungen für Wasser oder Energie), werden durch zusätzliche Betragsangaben vollends unleserlich<sup>11</sup>.
- Die doppelte Preisauszeichnung wird spätestens ab 2002 hinfällig. Die Kommunen müssen ihre (Bescheids-)Formulare wieder ändern, weil dann ausschließlich Euro-Beträge auszuweisen sind. Dies ist wiederum mit Kosten verbunden.

Es bleibt natürlich letztendlich jeder Kommune überlassen, ob sie solche freiwilligen Service-Leistungen erbringen will. Jedoch sollten die Kommunen die Notwendigkeit der Maßnahmen kritisch hinterfragen und sich Klarheit über die damit zusammenhängenden Kosten verschaffen.

**EAPI.: 90 (900), 92 (920)**

---

<sup>10</sup> Euro-Leitfaden für die Städte, hrsg. vom Deutschen Städtetag, Reihe G Heft 12, S. 78

<sup>11</sup> Praxis der Gemeindeverwaltung, Abschn. B 7, Die externe Umstellung der Kommune

## **Abwasserabgabe Auswertung der Ergebnisse der Eigenüberwachung**

### **1. Vorbemerkung**

Das Abwasserabgaberecht hat sich seit Inkrafttreten des Abwasserabgabengesetzes - AbwAG -<sup>12</sup> wiederholt geändert. Die Vielzahl der Gesetzesänderungen<sup>13</sup> hat den Verwaltungsvollzug erschwert. In der Regel sind mit der Sachbearbeitung mehrere kommunale Dienststellen befaßt (Bauverwaltung, Tiefbauamt, Umweltamt, Kämmerei, Klärwerk). Fehler bei der Sachbearbeitung, die im Einzelfall zu einem erheblichen finanziellen Mehraufwand führen können, sind häufig auf Organisationsmängel zurückzuführen. Ziel einer planvollen Organisation muß es sein, dafür zu sorgen, daß an den Schnittstellen der in die Sachbearbeitung eingebundenen Mitarbeiter Informationsverluste vermieden werden.

### **2. Abwasserabgabe und Eigenüberwachung**

Ab 1989<sup>14</sup> wurde das Überwachungswertsystem eingeführt, das auf § 7 a WHG<sup>15</sup> basiert. Die Schadeinheiten werden nach den in der wasserrechtlichen Erlaubnis festgelegten Überwachungswerten berechnet (§ 4 Abs. 1 AbwAG). Im Rahmen der Eigenüberwachung<sup>16</sup> werden die Meß- und Untersuchungsergebnisse (Einleitungsmengen, Ablaufwerte) in den Betriebsaufzeichnungen dokumentiert (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 EÜV). Durch eine professionelle Auswertung der sorgfältig geführten Betriebstagebücher können zutreffende Aussagen über die einhaltbaren Überwachungswerte und die Jahresschmutzwassermenge getroffen werden. Für die Führung des Betriebstagebuchs ist keine besondere Form vorgeschrieben. Betriebstagebuch, Betriebsaufzeichnungen und Jahresbericht können ganz oder teilweise durch Ausdrucke automatisierter Datenverarbeitungsanlagen ersetzt werden (§ 6 Satz 1 EÜV). Die Auswertung der Betriebstagebücher wird durch den Einsatz elektronischer Datenverarbeitung erleichtert. Sind örtlich zur Führung des Betriebstagebuchs und zur Auswertung der Einträge unterschiedliche Stellen (z.B. Klärwerk, Bauverwaltung) zuständig, sollte die eingesetzte Software (Betriebssystem und Anwendersoftware) kompatibel sein, um die Weiterverarbeitung der erfaßten Daten zu erleichtern.

<sup>12</sup> Abwasserabgabengesetz vom 13.09.1976 (BGBl I S. 2721, berichtigt S. 3007)

<sup>13</sup> Derzeit gilt das AbwAG i.d.F. der Bekanntmachung vom 03.11.1994 (BGBl I S. 3370), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.08.1998 (BGBl I S. 2455).

<sup>14</sup> Zweites Gesetz zur Änderung des AbwAG vom 19.12.1986 (BGBl I S. 2619)

<sup>15</sup> Wasserhaushaltsgesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 12.11.1996 (BGBl I S. 1695), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.08.1998 (BGBl I S. 2455)

<sup>16</sup> Verordnung zur Eigenüberwachung von Wasserversorgungs- und Abwasseranlagen (Eigenüberwachungsverordnung - EÜV) vom 20.09.1995 (GVBl S. 769)

Für den Betriebstagebuchführer sind Grundkenntnisse abwasserabgabe- und wasserrechtlicher Vorschriften erforderlich. Weiter besteht z.B. Fortbildungsbedarf im Abwasserabgaberecht bei allen beteiligten Sachbearbeitern (Betriebstagebuchführer, Tiefbauamt, Bauverwaltung).

## 2.1 Betriebstagebuch und Bescheidfestlegung i.S. von § 4 Abs. 1 AbwAG

Vor Festlegung der Überwachungswerte und der Einleitungsmengen (das sind Abwassermenge und Jahresschmutzwassermenge) in einer wasserrechtlichen Erlaubnis i.S. von § 4 Abs. 1 AbwAG werden die Einrichtungsträger von der Kreisverwaltungsbehörde angehört. Aus der Auswertung der mehrjährigen Betriebsaufzeichnungen und der Beurteilung der aktuellen Einleitungsverhältnisse im Entsorgungsgebiet können zutreffende Überwachungswerte ermittelt werden. Die Auswertungsergebnisse dienen als Begründung für die im Anhörungsverfahren beantragten Überwachungswerte und Einleitungsmengen.

Der Berechnung der Abwasserabgabe wird die im Bescheid festgelegte **Jahresschmutzwassermenge** zugrunde gelegt. Wird im tatsächlichen Betrieb die im Bescheid festgelegte Jahresschmutzwassermenge unterschritten, wird die Abgabe trotzdem nach der höheren Festlegung im Bescheid erhoben. Wird hingegen die im Bescheid festgelegte Jahresschmutzwassermenge im Veranlagungszeitraum überschritten, wird die tatsächliche Menge zur Berechnung der Abgabe herangezogen.

Die Überschreitung der **Abwassermenge**<sup>17</sup> führt zur Erhöhung aller Abgabeparameter (CSB, Stickstoff, Phosphor, u.a.). Die Abwassermenge kann ebenfalls den Betriebsaufzeichnungen entnommen werden. Bei Festlegung der Abwassermenge ist, anders als bei der Festlegung der Jahresschmutzwassermenge, darauf zu achten, daß eine maximale Abwassermenge nach dem Grad der Leistungsfähigkeit der Abwasserbehandlungsanlage festgelegt wird. Dadurch beugt man möglichen Überschreitungen, die zur Abgabenerhöhung führen, vor.

---

<sup>17</sup> Mischwasserabfluß

## **2.2 Betriebstagebuch und Erklärung geringerer Überwachungswerte (§ 4 Abs. 5 AbwAG)**

§ 4 Abs. 5 AbwAG bietet die Möglichkeit, für einen Zeitraum, der nicht kürzer als drei Monate sein darf, einen niedrigeren als den im Bescheid festgelegten Wert (§ 4 Abs. 1 AbwAG) zu erklären. Der Bescheidwert muß um mindestens 20 % unterschritten werden. Erklärungen nach § 4 Abs. 5 AbwAG können die Abwasserabgabe spürbar verringern. Die tatsächliche Reinigungsleistung der Abwasseranlage wird aus den ausgewerteten Betriebstagebüchern ersichtlich. Um zutreffende Erklärungen abgeben zu können, sind die Betriebstagebücher permanent auszuwerten. In einem Vergleich über mehrere Jahre kann die jahreszeitlich unterschiedliche Reinigungsleistung der Anlage verglichen werden. Diese Auswertungen sind eine geeignete Grundlage für die Erklärung geringerer Werte. Durch die Auswertung der Betriebstagebücher und eine zeitnahe, effektive Erklärung geringerer Werte kann die Abgabeentwicklung nach den tatsächlichen Betriebsergebnissen gesteuert werden. Einer Meßlösung kann man daher im aktuellen Betriebsablauf unter Ausschöpfung der momentanen gesetzlichen Möglichkeiten weitgehend nahekommen.

## **2.3 Einleitungsmengen**

Wird nach den Betriebstagebüchern - im Vergleich zu den Bescheidfestlegungen - erkennbar, daß sich die Jahresschmutzwassermenge verringert hat, wäre unverzüglich Antrag auf Änderung der wasserrechtlichen Erlaubnis zu stellen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß Anträge auf Änderung der wasserrechtlichen Erlaubnis grundsätzlich für die Zukunft gelten. Änderungsanträge sind daher rechtzeitig bei der Kreisverwaltungsbehörde zu stellen,<sup>18</sup> um zu hohe Abgabenzahlungen zu vermeiden.

## **3. Organisation der Sachbearbeitung**

Die Betriebsergebnisse der Abwasseranlage werden in den Betriebsaufzeichnungen dokumentiert (vgl. 2). Es erscheint sinnvoll, die Betriebsaufzeichnungen vom Betriebstagebuchführer auswerten zu lassen. Die Auswertungsergebnisse sind mindestens monatlich der zuständigen Verwaltungsstelle (z.B. Bauverwaltung, Tiefbauamt usw.) vorzulegen. Sind unterschiedliche Verwaltungsstellen für die Führung des Betriebstagebuchs und die Auswertung verantwortlich, muß sichergestellt sein, daß die Monatsberichte unverzüglich nach Ablauf des Kalendermonats der zuständigen Stelle zur Auswertung übergeben werden. Die Auswertungsergebnisse sind zeitnah umzusetzen (z.B. Antrag auf Änderung der wasserrechtlichen Erlaubnis; Erklärung geringe-

---

<sup>18</sup> vgl. Nr. 2.1.5.3 VwVBayAbwAG

rer Werte nach § 4 Abs. 5 AbwAG). Um Informationsverluste zu vermeiden, sollten auch die für die Finanzen des jeweiligen Einrichtungsträgers verantwortlichen Bediensteten bei abgaberechtlichen Entscheidungen hinsichtlich

- der Festlegung von Überwachungswerten,
- der Festlegung von Einleitungsmengen (Jahresschmutzwasser- und Abwassermenge),
- Änderungen der Einleitungserlaubnis und
- Erklärungen nach § 4 Abs. 5 AbwAG

eingebunden werden.

**EAPI.: 63 (632)**

## 10 Die Unternehmenssteuerreform aus der Sicht kommunaler Körperschaften und ihrer Unternehmen

### 1. Überblick über das Steuersenkungsgesetz

Nach langen Diskussionen wurde das „Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) am 06.07.2000 vom Bundestag auf der Grundlage der Vermittlungsergebnisse vom 04.07.2000 verabschiedet. Der Bundesrat stimmte der Gesetzesvorlage am 14.07.2000 zu, nachdem weitere Steuerentlastungen für natürliche Personen und zusätzliche Entlastungen für den gewerblichen Mittelstand zugesagt wurden. Ausgefertigt und verkündet wurde es schließlich am 23.10.2000 (BGBl I S. 1433). Die zugesagten weiteren Entlastungen werden in ein sog. Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG) aufgenommen, das zusammen mit dem Steuersenkungsgesetz zum 01.01.2001 in Kraft treten soll.

Das Reformpaket hat zwei Schwerpunkte:

- Die Entlastung der natürlichen Personen bei der Einkommensteuer
- Die Entlastung der Unternehmen (Unternehmenssteuerreform)

#### 1.1 Entlastung natürlicher Personen

Die Entlastung der natürlichen Personen wird insbesondere durch die Absenkung des Eingangs- und des Spitzensteuersatzes (§ 32 a, § 52 Abs. 41 EStG n.F.) sowie durch die Anhebung des Grundfreibetrages in mehreren Stufen (§ 32 a, § 52 Abs. 41 EStG n.F.) erreicht. Beides zusammen führt zu einer Senkung der Steuerbelastung über den gesamten Tarifverlauf.

	2000	2001	2002	2003 - 2004	ab 2005
<b>Grundfreibetrag in DM</b>	13.499	14.093	14.150	14.524	14.989
<b>Eingangssteuersatz in %</b>	22,9	19,9	19,9	17,0	15,0
<b>Spitzensteuersatz in %</b>	51,0	48,5	48,5	47,0	42,0 <sup>19</sup>

<sup>19</sup> Tarif gemäß StSenkErgG

## **1.2 Entlastung der Unternehmen**

Eine zentrale Stellung im Reformpaket der Unternehmensbesteuerung nimmt die Umstellung des Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren bzw. - auf der Ebene von Körperschaften - zum Dividendenfreistellungsverfahren ein, ferner die Freistellung von Veräußerungsgewinnen für Beteiligungen im Betriebsvermögen von Körperschaften. Der Körperschaftsteuersatz für alle Körperschaften i.S. des § 1 KStG (mit Ausnahme der Sonderregelung für das Zweite Deutsche Fernsehen) wird auf einen einheitlichen Satz von 25 % zurückgeführt. Auch der bisherige Kapitalertragsteuersatz wird von 25 % auf 20 % ermäßigt. Änderungen ergeben sich darüber hinaus für die körperschaftsteuerliche Organschaft sowie für Betriebe gewerblicher Art, für die erstmals ein neuer Steuertatbestand eingeführt wird: die Kapitalertragsteuer für Gewinnabführungen an die kommunalen Trägerkörperschaften mit einem Steuersatz von 10 %. Zur Begrenzung der Steuerausfälle beschloß der Gesetzgeber zudem mehrere Gegenfinanzierungsmaßnahmen.

## **2. Unternehmenssteuerreform**

### **2.1 Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren bzw. Dividendenfreistellungsverfahren**

#### **Anrechnungsverfahren**

Bisher unterliegen Gewinne, die im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft verbleiben, d.h. thesauriert werden, einem Körperschaftsteuersatz von 40 %. Im Falle der Ausschüttung verringert sich dieser Satz auf 30 % (vgl. § 23 Abs. 1 und § 27 Abs. 1 KStG). In Höhe der Ausschüttungsbelastung erhält der Anteilseigner, soweit es sich um eine natürliche Person handelt, eine Gutschrift über die auf die Einkommensteuer anzurechnende Körperschaftsteuer. Er versteuert die ihm zufließende Bruttodividende (= Bardividende zuzüglich anrechenbare Körperschaftsteuer) mit dem für ihn geltenden persönlichen Steuersatz (§ 36 Abs. 2 Nr. 3, § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 EStG). Gleichfalls vor Auszahlung der Dividende abgezogen wird nach geltendem Recht die Kapitalertragsteuer mit 25 % der Bardividende (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Sie wird ebenfalls auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Das Anrechnungsverfahren ist bisher auch anzuwenden bei Ausschüttungen an andere Körperschaften i.S. des Körperschaftsteuerrechts, z.B. bei Ausschüttungen im Konzern oder bei Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an den Betrieb gewerblicher Art einer kommunalen Körperschaft, soweit dieser Anteile an einer Kapitalgesellschaft in seinem Betriebsvermögen hält. Die Kapitalgesellschaft stellt die Ausschüttungsbelastung her. Die empfangende Körperschaft setzt die Bruttodividende als Betriebseinnahme an und erhält dafür eine auf die Körperschaftsteuer anzurechnende Steuergutschrift von 3/7 der Bardividende. Auch die von der ausschüttenden Gesell-

schaft einbehaltene Kapitalertragsteuer von 25 % der Ausschüttung wird auf die Körperschaftsteuer der empfangenden Körperschaft angerechnet. Die endgültige Steuerbelastung der Körperschaft hängt dann davon ab, ob und in welchem Umfang Verluste zur Ergebnisverrechnung geltend gemacht werden können.

Das Anrechnungsverfahren kommt - übereinstimmendes Wirtschafts- und Kalenderjahr vorausgesetzt - letztmals bei ordentlichen Gewinnausschüttungen für das Wirtschaftsjahr 2000 zur Anwendung, wenn die Ausschüttung bis zum 31.12.2001 vorgenommen wird (§ 34 Abs. 10 a Nr. 1 KStG n.F. i.V. mit § 52 Abs. 50 b EStG n.F.). Für andere Ausschüttungen (verdeckte Gewinnausschüttungen, Vorabauschüttungen) ist das Anrechnungsverfahren letztmals für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.

Hinweis:

Keine Anrechnung der Körperschaftsteuer gibt es nach geltendem Recht bei Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Die Ausschüttungsbelastung von 30 % ist endgültig. Die gleichfalls einbehaltene Kapitalertragsteuer von 25 % der Ausschüttung (= 17,5 % der Bruttodividende) wird jedoch vom Bundesamt für Finanzen auf Antrag zur Hälfte erstattet (§ 43 Abs. 1 Nr. 1, § 44 c Abs. 2 Nr. 2 EStG). Die Gesamtbelastung mit Körperschaft- und Kapitalertragsteuer beträgt damit 38,75 %.

### **Halbeinkünfteverfahren**

Nach neuem Recht werden Gewinne von Körperschaften unabhängig davon, ob sie im Unternehmen verbleiben oder ausgeschüttet werden, mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 25 % (§ 23 Abs. 1 KStG n.F.) belegt. Der neue Steuersatz gilt erstmals für Gewinne des Veranlagungszeitraums 2001 (§ 34 Abs. 1 KStG n.F.). Die Körperschaftsteuer ist endgültig. Der Anteilseigner, soweit es sich um eine natürliche Person handelt, bekommt die Bardividende und hat die Hälfte dieser Bardividende (deshalb Halbeinkünfteverfahren) mit seinem persönlichen Einkommensteuersatz zu versteuern (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG n.F. i.V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Das Halbeinkünfteverfahren gilt erstmals für ordentliche Gewinnausschüttungen im Jahr 2002 für 2001 (übereinstimmendes Wirtschafts- und Kalenderjahr der ausschüttenden Gesellschaft vorausgesetzt) bzw. für verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen im Jahr 2001 (§ 52 Abs. 4 a Nr. 1 EStG n.F. i.V. mit § 34 Abs. 10 a KStG n.F.). Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Dividenden, die zur Hälfte steuerfrei waren, sind ebenfalls nur zur Hälfte abziehbar. Ob die Aufwendungen im gleichen Veranlagungszeitraum anfallen wie die Dividendenauszahlungen, spielt dabei keine Rolle (§ 3 c Abs. 2 EStG n.F.).

Vor Auszahlung der Dividende ist auch künftig eine Kapitalertragsteuer einzubehalten. Bemessungsgrundlage ist der volle Kapitalertrag, nicht etwa nur die Hälfte der Dividende (§ 43 a Abs. 2 EStG n.F.). Der Steuersatz sinkt von bisher 25 % auf 20 %



(§ 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG n.F.). Die gezahlte Kapitalertragsteuer kann wie bisher auf die persönliche Einkommensteuer des Dividendenempfängers angerechnet werden (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG n.F.).

### **Dividendenfreistellungsverfahren**

Werden Dividenden an ein Betriebsvermögen einer inländischen Körperschaft ausgeschüttet, so bleiben die Dividenden beim Ausschüttungsempfänger steuerfrei (§ 8 b Abs. 1 KStG n.F.). Dies gilt unabhängig von der Beteiligungshöhe und einer Mindestbesitzzeit. Die Steuerbefreiung der Dividenden auf der Ebene des Anteilseigners ist eine zwangsläufige Folge der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens. Andernfalls käme es zu einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer. Die Dividendenfreistellung wirkt sich auch auf die Gewerbesteuer des Anteilseigners aus, da Dividenden gemäß § 8 b Abs. 1 KStG n.F. bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. § 9 Nr. 2 a GewStG wäre insoweit entbehrlich. Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit steuerfreien Inlandsdividenden sind gemäß § 3 c Abs. 1 EStG n.F. nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Anzuwenden ist das Freistellungsverfahren erstmals bei Gewinnausschüttungen im Jahr 2002, die auf einem ordentlichen Gewinnausschüttungsbeschuß für das Jahr 2001 beruhen (übereinstimmendes Wirtschafts- und Kalenderjahr bei der ausschüttenden Gesellschaft vorausgesetzt), sowie bei anderen Ausschüttungen, z.B. verdeckten Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen, im Jahr 2001 (§ 8 b Abs. 1 i.V. mit § 34 Abs. 6 d Nr. 1 KStG n.F.).

Hinweis:

Ab 2002 gelten für Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ebenfalls die verringerten Steuersätze von 25 % bei der Körperschaftsteuer und von 20 % bei der Kapitalertragsteuer. Die Körperschaftsteuerbelastung ist endgültig. Die Kapitalertragsteuer wird wie bisher auf Antrag vom Bundesamt für Finanzen zur Hälfte erstattet. Die Gesamtsteuerbelastung beläuft sich damit auf  $(25 \% + 7,5 \% =) 32,50 \%$ .

### **2.2 Veräußerung von Anteilen im Betriebsvermögen einer Körperschaft**

Auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, soweit sie im Betriebsvermögen von Körperschaften i.S. des Körperschaftsteuerrechts - z.B. von Betrieben gewerblicher Art - gehalten werden, sind künftig von der Besteuerung freigestellt (§ 8 b Abs. 2 KStG n.F.). Die Steuerfreiheit ist jedoch nur zu gewähren, wenn die Beteiligung seit mindestens einem Jahr zum Betriebsvermögen gehört hat (Behaltefrist). Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen sind steuerlich nicht mehr abzugsfähig und werden nicht mehr berücksichtigt (§ 8 b Abs. 2 und 3 KStG n.F.). Für sog. „einbringungsgeborene“ Anteile, d.h. Anteile, die durch die Einbringung eines (Teil-)Betriebs in eine Kapitalgesellschaft unter dem Teilwert erworben

wurden (§ 21 Abs. 1 UmwStG), gilt eine Sperrfrist von sieben Jahren. Damit ist eine Steuerbefreiung für solche Veräußerungsgewinne erst dann möglich, wenn zwischen dem Erwerb der Anteile und ihrer Veräußerung ein Zeitraum von mehr als sieben Jahren verstrichen ist (§ 8 b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG n.F.).

Anzuwenden ist § 8 b Abs. 2 und 3 KStG n.F. bei der Muttergesellschaft erstmals auf Anteilsveräußerungen ab dem 01.01. 2002 (übereinstimmendes Wirtschafts- und Kalenderjahr bei der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, vorausgesetzt, vgl. § 8 b Abs. 2 und 3 i.V. mit § 34 Abs. 6 d Nr. 2 KStG n.F.).

Hinweise:

Hält eine juristische Person des öffentlichen Rechts Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Hoheitsbereich, so erfüllt dies den Tatbestand der Vermögensverwaltung i.S. des § 14 AO. Die Veräußerung dieser Anteile ist grundsätzlich steuerfrei. Ausgenommen hiervon sind einbringungsgeborene Anteile i.S. des § 21 Abs. 1 UmwStG. Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile gelten als Gewinne aus einem Betrieb gewerblicher Art und unterliegen damit nach geltendem Recht der Körperschaftsteuer (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG).

Aus § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG könnte gefolgert werden, daß künftig auch für einbringungsgeborene Anteile nach Ablauf der 7-Jahresfrist eine steuerfreie Veräußerung zulässig ist, ohne die Anteile vorab in ein anderes Betriebsvermögen, z.B. in einen Betrieb gewerblicher Art, einlegen zu müssen. Ob dies auch von der Finanzverwaltung so gesehen wird, kann derzeit nicht abschließend beurteilt werden. Denn für den Veräußerungsfall fingiert das Umwandlungssteuergesetz die Besteuerung aus einem Betrieb gewerblicher Art nur, während die laufenden Dividenden wie normale Ausschüttungen an den Hoheitsbereich besteuert werden mit anschließender Erstattung der hälftigen Kapitalertragsteuer. Sollte die Steuerfreiheit gewährt werden, ergibt sich insoweit ein weiterer Steuervorteil dadurch, daß die Vereinnahmung nicht der Kapitalertragsteuer unterliegt, denn der Gewinn des fingierten Betriebs gewerblicher Art wird nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EstG n.F.).

### **2.3 Übergang zum neuen Körperschaftsteuersystem**

Gewinne auf der Ebene der Kapitalgesellschaft werden künftig mit einem einheitlichen und auch bei Ausschüttungen unveränderten Steuersatz von 25 % versteuert. Dies macht die bisherige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) in belastete Eigenkapitalbestandteile (sog. EK 45, EK 40, EK 30) und unbelastete Eigenkapitalbestandteile (EK 01 bis EK 03 bzw. EK 04) entbehrlich. Gleichwohl bedarf das Eigenkapital auch weiterhin einer bestimmten Einteilung, da zu unterscheiden ist, ob das Kapital aus den Erträgen der Gesellschaft erwirtschaftet oder vom Anteilseigner durch Einlagen zur Verfügung gestellt wurde. Denn die Rückzahlung von Einlagen unterliegt beim Anteilseigner nicht der Besteuerung. Die nicht in das Nennkapital geleisteten

Einlagen sind gesondert zu erfassen, fortzuschreiben und jeweils zum 31.12. eines Jahres gesondert festzustellen. Es bedarf auch einer Fiktion über die Verwendungsreihenfolge, um Abgänge aus diesem Einlagenkonto von Gewinnausschüttungen (offenen und verdeckten) unterscheiden zu können. Geregelt ist dies in § 27 KStG n.F.

Notwendig sind auch Übergangsregelungen (§§ 36 bis 40 KStG n.F.), um das in den bisherigen Töpfen des EK 45 und des EK 40 enthaltene KSt-Minderungsguthaben für eine Übergangsfrist von 15 Jahren nutzen zu können. Andererseits enthält das EK 02 ein KSt-Erhöpfungspotential, das bei Ausschüttungen innerhalb der Übergangsfrist zu einer Nachversteuerung führt. Der Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das neue Körperschaftsteuersystem vollzieht sich in mehreren Schritten, ausgehend von den nach bisherigem Recht ermittelten Teilbeträgen des vEK zum 31.12.2000 unter Berücksichtigung der im Jahr 2000 getätigten verdeckten Gewinnausschüttungen, der Vorabgewinnausschüttungen sowie der im Jahr 2001 getätigten und empfangenen Ausschüttung für 2000 (§ 36 KStG n.F.). Das angesammelte vEK wird durch Verrechnung und Umgliederung auf wenige Töpfe reduziert, die gesondert festgestellt werden. Das zum 31.12.2000 ausgewiesene EK 04 gilt als Anfangsbestand für das Einlagenkonto im Sinne des § 27 KStG n.F. (§ 39 KStG n.F.). Das EK 40 wird ab dem Stichtag 31.12.2001 nur noch als Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 1/6 des Bestandes fortgeführt. Die gesonderte Erfassung des EK 30 und des EK 01/03 entfällt dann. Diese Eigenkapitalbestandteile gehen ein in die sonstigen Gewinnrücklagen. Ab dem Stichtag 31.12.2001 werden dann nur noch die Bestände des Körperschaftsteuerguthabens, des EK 02 und des Einlagenkontos fortgeführt und gesondert festgestellt.

Für künftige Gewinnausschüttungen ist eine bestimmte Reihenfolge einzuhalten, in der Altrücklagen und nach dem Systemwechsel gebildete Neurücklagen als verwendet gelten. Zunächst gilt das festgestellte EK 40 (nach Umgliederung) für offene Gewinnausschüttungen als verwendet, danach gelten Rücklagen aus Gewinnen nach dem Systemwechsel als verwendet (einschl. der darin enthaltenen, nicht mehr festgestellten EK 30 - und EK 01/03 -Teilbeträge), danach das festgestellte EK 02 und zuletzt das festgestellte Einlagenkonto.

Das Körperschaftsteuerguthaben vermindert sich um jeweils 1/6 der offenen Gewinnausschüttungen bis zu seinem Verbrauch. Die Minderung des Guthabens geht einher mit einer gleich hohen Minderung der Körperschaftsteuer des betreffenden Veranlagungszeitraums. Sollte nach Ablauf des 15-jährigen Übergangszeitraums noch ein Körperschaftsteuerguthaben vorhanden sein, entfällt es gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG n.F. Auch eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn nach Ablauf dieser Frist noch EK 02 vorhanden sein sollte.

Die Übergangsvorschriften bleiben auf die Kapitalgesellschaft beschränkt, d.h. bei Ausschüttungen nach dem 31.12.2001 aus einem dieser verbleibenden Töpfe ändert sich nur die Körperschaftsteuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft. Für den Anteilseigner dagegen endet das Anrechnungsverfahren mit der Ausschüttung aus dem letzten festgestellten verwendbaren Eigenkapital, das ist i.d.R. das verwendbare

Eigenkapital zum 31.12.2000. Besonderheiten ergeben sich bei Ausschüttungen an eine andere Körperschaft, da in diesem Fall der Minderung des Körperschaftsteuerguthabens bei der ausschüttenden Gesellschaft eine Körperschaftsteuererhöhung sowie eine Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens bei der empfangenden Körperschaft gegenübersteht (§ 37 Abs. 3 KStG n.F.). Damit soll die Realisierung des Körperschaftsteuerguthabens bei Ausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen verhindert werden.

Durch die Umgliederung des EK 45 auf EK 40 und negatives EK 02 kann Körperschaftsteuer-Minderungspotential verloren gehen, wenn nicht genügend positives EK 02 (bzw. EK 01 sowie EK 03) zur Verfügung steht. Dieser Effekt könnte durch einen Gewinnausschüttungsbeschuß für ein abgelaufenes Geschäftsjahr, der spätestens bis zum 31.12.2001 realisiert wird, verhindert werden. Sollte ein handelsrechtliches Ausschüttungshindernis bestehen, könnte dieses durch das sog. Leg-ein-hol-zurück-Verfahren beseitigt werden. Bei Ausschüttungen im Konzern ist jedoch zu beachten, daß die ausschüttungsempfangende Körperschaft die Dividende mit 45 % zu versteuern hat und neues EK 45 erzeugt wird (§ 34 Abs. 10 a Satz 2 KStG n.F.). Die Ausschüttungsfälle wird damit von der Tochter auf die Mutter verlagert. Die Ausschüttung ist in diesem Fall nur dann sinnvoll, wenn bei der Mutter keine „Ausschüttungsfälle“ besteht, sie also über genügend positives EK 02 bzw. EK 01/03 verfügt.

**Beispiel:**

Eine Kapitalgesellschaft weist zum 31.12.2000 folgenden Bestand an vEK auf:

<b>EK 45</b>	<b>EK 40</b>	<b>Summe</b>
55	60	115

Das in den EK-Töpfen enthaltene Körperschaftsteuer-Minderungspotential beträgt 15/55 aus dem EK 45 und 10/60 aus dem EK 40, zusammen also 25. Die Umgliederung des EK 45 führt zu einer Erhöhung des EK 40 um 27/22 des EK 45-Bestandes und zu einem negativen EK 02 in Höhe von 5/22 des EK 45. Nach Umgliederung ergeben sich damit folgende EK-Bestände:

<b>EK 40</b>	<b>EK 02</b>	<b>Summe</b>
127,50	- 12,50	115

Das negative EK 02 ist gemäß § 36 Abs. 4 KStG n.F. mit dem EK 40 zu verrechnen, so daß das EK 40 nur noch einen Endbestand von 115 ausweist. Das Körperschaftsteuer-Minderungspotential reduziert sich auf 10/60 aus EK 40 und damit auf 19,17. Der Nachteil beträgt somit  $(25,00 - 19,17 =) 5,83$ . Im Ergebnis wird das EK 45 unmittelbar im Verhältnis 1 : 1 in das EK 40 umgegliedert.

## **2.4 Organschaft**

Die Begründung der körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt künftig nur noch die finanzielle Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers voraus. Auf die Erfordernisse der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wird insoweit verzichtet (§ 14 KStG n.F.). Für die gewerbsteuerliche und die umsatzsteuerliche Organschaft sind diese Voraussetzungen weiterhin zu erfüllen.

## **2.5 Sonstige Steuerentlastungsmaßnahmen im gewerblichen Bereich**

Entlastet werden aber auch Einzelunternehmer und Personengesellschaften durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, durch die Anhebung des Freibetrags für Betriebsveräußerungen von 60.000 DM auf 100.000 DM sowie die Einräumung des halben durchschnittlichen Steuersatzes für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben anlässlich der Beendigung der unternehmerischen Betätigung (Maßnahme des StSenkErgG).

## **2.6 Änderungen für Betriebe gewerblicher Art**

### **2.6.1 Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 40 % auf 25 %**

Ein großer Teil der Änderungen im Bereich des Körperschaftsteuergesetzes betrifft Körperschaften, die zu einer Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals verpflichtet sind. Dazu zählen nicht die Betriebe gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Für diese Betriebe galt bisher schon ein einheitlicher Steuersatz von zuletzt 40 %, der sich durch „Ausschüttungen“ an die Trägerkörperschaft nicht mehr veränderte (§ 23 Abs. 1 KStG). Er reduziert sich nunmehr mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2001 ebenfalls auf 25 % (§ 23 Abs. 1 KStG n.F. i.V. mit § 34 Abs. 1 KStG n.F.). Damit entfällt künftig die unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Betrieben gewerblicher Art bei den Körperschaftsteuersätzen. Nicht angetastet wurde dagegen der Freibetrag für Betriebe gewerblicher Art von 7.500 DM gemäß § 24 KStG.

## 2.6.2 Neuer Steuertatbestand: Kapitalertragsteuer

Da es bei Betrieben gewerblicher Art wie auch bei Kapitalgesellschaften zu Vermögensübertragungen an die „hinter diesen Gesellschaften stehenden“ Personen kommt und diese Vermögensübertragungen wirtschaftlich gesehen mit Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter vergleichbar sind, wird aus Gründen der Gleichbehandlung ein neuer Steuertatbestand eingeführt: die Kapitalertragsteuer für Gewinntransfers an die Trägerkörperschaften des öffentlichen Rechts. Geregelt werden die neuen Leistungstatbestände im Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstaben a und b EStG n.F.). Die Kapitalertragsteuer für Betriebe gewerblicher Art unterliegt ebenfalls dem Solidaritätszuschlag von derzeit 5,5 % (§ 2 Nr. 3 und § 3 Abs. 1 Nr. 5 Solidaritätszuschlaggesetz).

### 2.6.2.1 Unterscheidung zwischen Betrieben gewerblicher Art mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Der erste Leistungstatbestand bezieht sich auf „Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 des Körperschaftsteuergesetzes *mit eigener Rechtspersönlichkeit*“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a KStG n.F.). Darunter fallen z.B. Sparkassen und Kommunalunternehmen. Auch Zweckverbände i.S. des Art. 18 ff. KommZG sind Körperschaften des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 2 Abs. 3 KommZG). Ihnen können einzelne oder alle mit einem bestimmten Zweck zusammenhängenden Aufgaben übertragen werden. Ist Hauptaufgabe des Zweckverbandes die Führung eines wirtschaftlichen Unternehmens, könnte zunächst der Eindruck entstehen, der Zweckverband falle unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG n.F. Das wäre z.B. der Fall, wenn der Zweckverband mit seinem Betrieb gewerblicher Art Leistungen an die „hinter dem Zweckverband stehenden“ Personen, d.h. an die Zweckverbandsmitglieder erbringt. Denkbar wäre es aber auch, z.B. wenn der Zweckverband sowohl gewerbliche (Wasserversorgung) als auch hoheitliche Aufgaben (z.B. Abwasserentsorgung) übertragen bekommen hat, daß aus dem gewerblichen Bereich Leistungen an den eigenen Hoheitsbereich erbracht werden. Der Vorgang wäre dann insoweit vergleichbar mit den Verhältnissen bei einer kommunalen Körperschaft. Die Rechtsgrundlage wäre dann aber in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b zu finden. Möglicherweise können beide Steuertatbestände zusammen auftreten.

Das gleiche Abgrenzungsproblem kann sich auch bei einem Kommunalunternehmen mit einem hoheitlichen und einem gewerblichen Betriebsbereich ergeben. Hier wird man von Verwaltungsseite her oder im Rahmen eines „Reparaturgesetzes“ noch für Klarstellung sorgen müssen.

Der zweite Tatbestand erfaßt „den durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art *ohne eigene Rechtspersönlichkeit*, soweit er nicht den Rücklagen zugeführt wird. Die Auflö-

sung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des Betriebs gewerblicher Art führt zu einem Gewinn im Sinne des Satzes 1. Die Sätze 1 und 2 sind bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen entsprechend anzuwenden“ (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG n.F.). Im wesentlichen handelt es sich hierbei um Eigenbetriebe und Regiebetriebe bzw. um die vorstehend erwähnten Betriebe gewerblicher Art von Zweckverbänden und Kommunalunternehmen, die ihren Gewinn jeweils durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln.

### **2.6.2.2 Kapitalertragsteuersatz 10 %**

Erhoben wird die Steuer durch Abzug vom Kapitalertrag (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 b und 7 c EStG n.F.). Der Steuersatz beträgt 10 % des Kapitalertrags und damit nur die Hälfte des bei den Kapitalgesellschaften üblichen Satzes (§ 43 a Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG n.F.). Mit dieser Halbierung wollte der Gesetzgeber das Erstattungsverfahren gemäß § 44 c Abs. 2 EStG entbehrlich machen. Der Steuersatz entspricht demnach bereits der endgültigen Belastung. Handelt es sich um Leistungen eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit (Fall des § 43 Abs. 1 Nr. 7 b EStG n.F.), so beträgt der Steuersatz 11 1/9 % des tatsächlich ausgezahlten Betrages, wenn der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer übernimmt (§ 43 a Abs. 1 Nr. 5 EStG n.F. i.V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG n.F.). Bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit knüpft der Steuersatz nicht an die Auszahlung an, sondern an den Kapitalertrag, soweit er **nicht** den Rücklagen zugeführt wird. Er beträgt einheitlich 10 %.

#### **Beispiel:**

Die Stadt X betreibt im Rahmen eines Kommunalunternehmens die städtische Energieversorgung. Der Betrieb erzielt einen Gewinn nach Steuern von 1 Mio DM.

Davon werden 500 TDM an die Stadt X „ausgeschüttet“.

a) Kapitalertragsteuer wird von der Stadt getragen:

Die KapESt beträgt 10 v.H. von 500 TDM, d.h. 50 TDM; ausgezahlt werden 450 TDM.

b) Kapitalertragsteuer wird von dem Kommunalunternehmen getragen:

Die KapESt beträgt 11 1/9 v.H. von 500 TDM, d.h. 55,56 TDM; ausgezahlt werden 500 TDM.

### **2.6.2.3 Schuldner der Kapitalertragsteuer und Entstehungszeitpunkt**

Schuldner der Kapitalertragsteuer für den Fall, daß es sich um einen Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt, ist der Gläubiger der Kapitalerträge, z.B. der Gewährträger bei einem Kommunalunternehmen (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG n.F.). Die Steuer entsteht in diesem Fall in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Das Kommunalunternehmen (Schuldner der Kapitalerträge) hat den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers vorzunehmen und bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen (§ 44 Abs. 1 Sätze 3 und 5 EStG n.F.).

Bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 c EStG n.F.) gilt die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gläubiger und der Betrieb gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge (§ 44 Abs. 6 EStG n.F.). Das Wort „gilt“ bringt zum Ausdruck, daß es sich zivilrechtlich nur um eine Rechtsperson handelt und deshalb § 44 EStG n.F. nur analog anzuwenden ist. Die Regelung ist entsprechend anzuwenden auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eines ansonsten steuerbefreiten Betriebs gewerblicher Art. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs und ist bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen. Für den Fall, daß Rücklagen aufgelöst und an die Trägerkörperschaft ausgezahlt werden, entsteht die Steuer am Tag nach der Beschlußfassung (§ 44 Abs. 6 Satz 2, 2. Halbsatz EStG n.F.). Abzuführen ist sie ebenfalls bis zum 10. des folgenden Monats.

### **2.6.2.4 Erstmalige Anwendung der Vorschriften**

Anzuwenden sind die Vorschriften erstmals auf Leistungen bzw. Gewinne, die nach Ablauf des Veranlagungszeitraums 2001 erzielt werden (§ 52 Abs. 37 a EStG n.F.). Unklar ist die Gesetzesformulierung zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG n.F., da Gewinne, die zunächst den Rücklagen zugeführt werden, erst nach Auflösung der Rücklagen und „Ausschüttung“ an die Trägerkörperschaft als Gewinne i.S. der Vorschrift gelten. Damit käme es aber zu einer systemwidrigen Rückwirkung, da davon auch Rücklagen betroffen wären, die vor Inkrafttreten des StSenkG gebildet wurden und einem Körperschaftsteuersatz von 40 % unterliegen haben. Wir gehen deshalb davon aus, daß kapitalertragsteuerpflichtig nur Gewinne werden können, die im Veranlagungszeitraum 2002 erstmals den Rücklagen zugeführt wurden.

Zu empfehlen ist aus diesem Grunde auch, die bis zum 31.12.2001 gebildeten Rücklagen auf einem eigenen Konto zu erfassen, dem sowohl Gewinnrücklagen als auch Kapitalrücklagen, also Rücklagen, die durch Einlagen der Trägerkörperschaft entstanden sind, zuzuordnen sind. Das Konto wäre jährlich um die weiteren Einlagen der Trägerkörperschaft und die getätigten Entnahmen fortzuschreiben. Die Entnahmen aus diesem Konto unterliegen u.E. nicht der Kapitalertragsteuer, auch wenn eine dem § 27 KStG n.F. i.V. mit § 20 Abs. 1 Satz 3 EStG n.F. vergleichbare Regelung fehlt. Unklar



bleibt auch, ob bei der „Ausschüttung“ an die Trägerkörperschaft eine Reihenfolge einzuhalten ist, etwa dergestalt, daß zunächst nur sog. Neurücklagen (Rücklagen aus Gewinnen, die nach dem Veranlagungszeitraum 2001 entstanden sind) ausgezahlt werden dürfen und erst danach die sog. Altrücklagen.

Hinweise:

### **Keine Kapitalertragsteuer für hoheitliche Tätigkeiten**

Voraussetzung für eine Körperschaft- und Kapitalertragsteuerpflicht ist stets, daß die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Einrichtung einen Betrieb gewerblicher Art i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG unterhält. Da die Organisationsformen der Anstalt (z.B. Sparkassen und Kommunalunternehmen), des Zweckverbandes, des Eigenbetriebes oder des bilanzierenden Regiebetriebes sowohl hoheitliche als auch gewerbliche Tätigkeiten umfassen können, ist zunächst stets zu klären, ob diese Tätigkeit steuerrechtlich relevant ist. Eine in der Organisationsform des Kommunalunternehmens oder des Zweckverbandes betriebene Abwasserbeseitigung unterliegt deshalb weder der Körperschaftsteuer noch der Kapitalertragsteuer.

### **Keine Kapitalertragsteuer für Betriebe gewerblicher Art, die ihr wirtschaftliches Ergebnis durch eine Einnahmenüberschußrechnung - sog. § 4 Abs. 3-Rechnung - ermitteln**

Das Gesetz sieht in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG n.F. für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit eine Kapitalertragsteuerpflicht dann vor, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Das betrifft einmal Betriebe, die aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift Bücher führen, und zum anderen Betriebe, die freiwillig Abschlüsse erstellen. Denn die Rechtsvorschrift setzt nicht voraus, daß hierzu eine gesetzliche Verpflichtung bestehen muß. Vorgeschrieben ist der Betriebsvermögensvergleich bei Eigenbetrieben i.S. des Eigenbetriebsverordnung (vgl. § 20 ff. EBV). Gemäß § 140 AO ist die Buchführungspflicht auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Nicht gefordert werden könnte der Betriebsvermögensvergleich für Regiebetriebe, auch wenn die Kaufmannseigenschaft gemäß § 1 HGB zu bejahen wäre. Regiebetriebe sind grundsätzlich im Haushaltsplan der Gemeinde zu erfassen. Landesrechtliche Vorschriften, die von den Buchführungsvorschriften der §§ 238 - 261 HGB abweichen, bleiben bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit einer Gemeinde oder eines Zweckverbandes gemäß § 263 HGB unberührt (vgl. RdVfg. OFD Frankfurt vom 27.03.2000, BB 2000 S. 1517).

Etwas anderes könnte gelten, wenn eine Buchführungspflicht nach steuerlichen Vorschriften gemäß § 141 AO besteht. Die Anwendung des § 141 AO setzt aber voraus, daß es sich um ein gewerbliches Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht handelt und daß die Umsatzgrenze von mehr als 500.000 DM oder die Gewinngrenze von mehr als 48.000 DM überschritten ist (vgl. RdVfg. OFD Frankfurt vom 27.03.2000, a.a.O.).

Zusammenfassend gilt deshalb folgendes:

Betriebe gewerblicher Art von kommunalen Körperschaften einschließlich der Zweckverbände, die weder aufgrund gesetzlicher Vorschriften noch freiwillig Abschlüsse mit einem Betriebsvermögensvergleich erstellen, sondern ihr Ergebnis durch eine Einnahmenüberschußrechnung i.S. des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, brauchen Gewinne nicht der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.

## 2.7 Gegenüberstellung von altem und neuem Recht anhand ausgewählter Beispiele

### Beispiel 1:

Der Betrieb gewerblicher Art einer Gemeinde (z.B. die Vermietung von Werbeträgern) wirft jährlich einen Gewinn von ca. 40 TDM ab. Das steuerliche Ergebnis wird im Rahmen einer Einnahmenüberschußrechnung ermittelt. Der Überschuß des Regiebetriebes wird im Haushalt der Gemeinde vereinnahmt.

	Altes Recht			Neues Recht		
	%	DM	DM	%	DM	DM
Gewinn vor KSt		40.000	40.000		40.000	40.000
Freibetrag zu verst. Eink.		<u>- 7.500</u>			<u>- 7.500</u>	
		<b>32.500</b>			<b>32.500</b>	
KSt	40		<u>- 13.000</u>	25		<u>- 8.125</u>
Vereinnahmung			<b>27.000</b>			<b>31.875</b>

Durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes erhöht sich der Gewinn nach Steuern von 27 TDM auf 31.875 DM. Kapitalertragsteuer ist nicht abzuführen, da der Betrieb nicht bilanzierungspflichtig ist und auch nicht freiwillig bilanziert.

### Beispiel 2:

Ein Stadtwerke-Eigenbetrieb erwirtschaftet einen Gewinn vor Körperschaftsteuer von 1 Mio DM. Der Stadtrat beschließt eine Einstellung von 300 TDM in die Gewinnrücklagen. Der Restbetrag soll an die Stadtkasse abgeführt werden.

	Altes Recht			Neues Recht		
	%	DM	DM	%	DM	DM
Gewinn vor KSt		1.000.000	1.000.000		1.000.000	1.000.000
Freibetrag		<u>- 7.500</u>			<u>- 7.500</u>	
		<b>992.500</b>			<b>992.500</b>	
KSt	40		<u>- 397.000</u>	25		<u>- 248.125</u>
Gewinn nach KSt			<b>603.000</b>			<b>751.875</b>
Einstellung in die Gewinnrücklagen			<u>- 300.000</u>			<u>- 300.000</u>
Zwischensumme		-	<b>303.000</b>		-	<b>451.875</b>
Kapitalertragsteuer	-		0		-	- 45.188
Solidaritätszuschlag				5,5		<u>- 2.485</u>
Abführung an Stadt		-	<b>303.000</b>		-	<b>404.202</b>

Nach Abführung der Kapitalertragsteuer verbleiben nach neuem Recht rd. 404 TDM zur Auszahlung an die Stadtkasse. Nach altem Recht waren dies nur 303 TDM.

### Beispiel 3:

Eine städtische Eigengesellschaft schüttet 1 Mio DM an ihren Gesellschafter Stadt X aus. Die Anteile werden im Hoheitsbereich gehalten.

	Altes Recht		Neues Recht	
	%	DM	%	DM
Gewinn vor KSt		1.000.000		1.000.000
KSt	30	<u>- 300.000</u>	25	<u>- 250.000</u>
Bardividende		<b>700.000</b>		<b>750.000</b>
KapESt <sup>20</sup>	25	<u>- 175.000</u>	20	<u>- 150.000</u>
Auszahlung		<b>525.000</b>		<b>600.000</b>
Erstattung durch BfF <sup>2</sup>		<u>87.500</u>		<u>75.000</u>
Zufluß		<b>612.500</b>		<b>675.000</b>

<sup>20</sup> ohne Berücksichtigung Solidaritätszuschlag

Der Gesellschafter Stadt X erhält damit unter Berücksichtigung der KapESt-Erstattung nach neuem Recht einen Ausschüttungsvorteil von 62.500 DM.

**Beispiel 4:**

Die in Beispiel 3 genannte Eigengesellschaft schüttet ihren Gewinn nicht an den Hoheitsbereich, sondern an einen Betrieb gewerblicher Art (Eigenbetrieb) mit ausgeglichenerem Ergebnis aus.

	Altes Recht			Neues Recht		
	%	DM	DM	%	DM	DM
Auszahlung		525.000	525.000		600.000	600.000
KSt-Gutschrift <sup>2</sup>		300.000			-	
KapESt-Gutschrift		<u>175.000</u>				
Beteiligungsertrag		1.000.000			steuerfrei	
Freibetrag		<u>- 7.500</u>				
zu verst. Eink.	40	<b>992.500</b>	- 397.000			
KSt-Gutschrift			300.000			
KapEStGutschrift <sup>2</sup>			<u>175.000</u>			
Gewinn BgA nach Steuern			<b>603.000</b>		vgl. Beispiel 3	<u>150.000</u>
						<b>750.000</b>

<sup>2</sup> ohne Berücksichtigung Solidaritätszuschlag

### Beispiel 5:

Wie Beispiel 4; der Eigenbetrieb verfügt jedoch über Verlustvorträge von 1,2 Mio DM.

	Altes Recht			Neues Recht		
	%	DM	DM	%	DM	DM
Auszahlung		525.000	525.000		600.000	600.000
KSt-Gutschrift		300.000			-	
KapESt-Gutschrift <sup>2</sup>		<u>175.000</u>		-		
Beteiligungsertrag		<b>1.000.000</b>			steuerfrei	
Verlustabzug		<u>- 1.000.000</u>				
zu verst. Eink.		<b>0</b>			0	
KSt-Gutschrift			300.000		0	
KapEStGutschrift <sup>2</sup>			<u>175.000</u>	vgl. Beispiel 3		<u>150.000</u>
Gewinn BgA nach Steuern			<b>1.000.000</b>			<b>750.000</b>

Weist der empfangende Eigenbetrieb Verluste aus, ist das Anrechnungsverfahren in jedem Fall günstiger. Der Vorteil des Anrechnungsverfahrens liegt bei maximal 25 Prozent bezogen auf die Bruttodividende, das ist die Körperschaftsteuerbelastung nach neuem Recht.

## 2.8 Gegenfinanzierungsmaßnahmen

### Reduzierung der AfA-Sätze

Zur Gegenfinanzierung der Steuerentlastungen im betrieblichen Bereich werden Abschreibungsmöglichkeiten eingeschränkt. Die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter wird auf das Doppelte der linearen AfA, maximal 20 % beschränkt. Dies gilt erstmals für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7 Abs. 2, § 52 Abs. 21 a EStG n.F.). Die lineare AfA für nicht Wohnzwecken dienende Betriebsgebäude sinkt von 4 % auf 3 %. Anzuwenden ist die Neuregelung für Gebäude, mit deren Herstellung nach dem 31.12.2000 begonnen wurde, bzw. - im Fall der Anschaffung - wenn das Objekt aufgrund eines nach dem 31.12.2000 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages oder eines gleichstehenden Rechtsaktes erworben wird. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden (§ 52

<sup>2</sup> ohne Berücksichtigung Solidaritätszuschlag

Abs. 21 b EStG n.F.). Weitere Absenkungen der AfA-Sätze sind mit einer künftigen Neuauflage der amtlichen AfA-Tabellen zu erwarten (vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.1999, BStBl I 1999 S. 543). Die Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter liegt bereits im Entwurf vor.

Hinweis:

Durch ein Vorziehen beabsichtigter Investitionen könnten gegebenenfalls noch die höheren AfA-Sätze genutzt werden.

### **Keine Teilwertabschreibungen mehr auf Beteiligungen**

Teilwertabschreibungen - auch ausschüttungsbedingte - auf Anteile an Kapitalgesellschaften sowie Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Anteilsveräußerungen werden ab 2002 steuerlich nicht mehr berücksichtigt (§ 8 b Abs. 3 KStG n.F.). Dafür bleiben Wertaufholungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG steuerlich außer Ansatz, es sei denn, die Beteiligung ist in früheren Jahren gewinnmindernd auf den Teilwert abgeschrieben worden (§ 8 b Abs. 2 EStG n.F.).

### **Weitere Einschränkungen der Gesellschafterfremdfinanzierung**

Gleichfalls eingeschränkt wurde die Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8 a KStG. Die Eigenkapital - Fremdkapitalrelation (safe haven) wird für die ertragsunabhängigen Vergütungen von 1 : 3 auf 1 : 1,5 zurückgeführt, bei Holdinggesellschaften von 1 : 9 auf 1 : 3. Ertragsabhängige Vergütungen gelten generell als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 a Abs. 1 KStG n.F.). Betroffen davon ist das Fremdkapital, das einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft von einem wesentlich beteiligten Anteilseigner zur Verfügung gestellt und dessen Vergütung im Inland nicht im Rahmen einer Veranlagung erfaßt wird. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Eigengesellschaft von ihrem Gesellschafter „Stadt X“ ein verzinsliches Darlehen erhält.

Die Neufassung gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001. Maßgeblich für die Bestimmung des anteiligen Eigenkapitals sind die Verhältnisse am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 8 a Abs. 2 KStG). Eventuelle Anpassungen müßten deshalb noch bis 31.12.2000 erfolgen.

### **Beispiel:**

Die Stadthallengesellschaft mbH der Stadt X erhält von ihrem Anteilseigner Stadt X ein banküblich zu verzinsendes Darlehen von 3 Mio DM. Das Eigenkapital der Gesellschaft beträgt 1 Mio DM. Es wird unterstellt, daß das Darlehen unter den Anwendungsbereich des § 8 a KStG fällt.

Bisher war die safe-haven-Regelung von 1 : 3 eingehalten, d.h. die Zinsen konnten als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ab dem 01.01.2001 jedoch wären die Zinsen aus dem Darlehensbetrag von 1,5 Mio DM als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln, wenn nicht bis spätestens 31.12.2000 das Darlehen entsprechend herabgesetzt oder das Eigenkapital aufgestockt wird.

### **3. Gestaltungsmöglichkeiten zur Erhaltung des steuerlichen Querverbundes**

Die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens wirkt sich negativ auf eine Reihe von bisher vorteilhaften Gestaltungen aus. So werden künftig Gewinn- und Verlustverrechnungen bei sog. Einlagemodellen nicht mehr zu einer Erstattung anrechenbarer Körperschaftsteuer führen. Dies bedeutet für viele Kommunen, die - auch geringfügige - Anteile an Kapitalgesellschaften in einem Verlustbetrieb (z.B. Schwimmbäder oder Parkhäuser) „geparkt“ haben, einen Nachteil von bis zu 25 Prozentpunkten, bezogen auf den Gewinn vor Körperschaftsteuer. Auch Teilwertabschreibungen auf Verlustübernahmen außerhalb der Organschaftsfälle, z.B. die Übernahme des Verlustes einer Verkehrsgesellschaft durch die Gesellschaft des Anteilseigners mit anschließender Teilwertabschreibung, scheiden künftig als Verlustverrechnungsmodell aus.

Zur Erhaltung des steuerrechtlichen Querverbundes kommen nach derzeitiger Rechtslage folgende Gestaltungsalternativen in Betracht:

- a) der Abschluß eines Organschaftsvertrags mit Gewinnabführungsverpflichtung und - soweit erforderlich - mit einer Garantiedividende für den außenstehenden Anteilseigner (einfache Organschaft),
- b) eine Mehrmütterorganschaft oder
- c) die Umgründung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG.

Zu a)

Durch Abschluß eines körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvertrages können Gewinne und Verluste einer Organgesellschaft einem Organträger zugerechnet und mit dessen eigenen Einkünften verrechnet werden. Damit ist auf der Ebene des Organträgers ein steuerrechtlicher Querverbund hergestellt. Der Organträger muß ab 2001 nur noch über die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft verfügen (finanzielle Eingliederung). Eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung wird nicht mehr verlangt (vgl. § 14 Nr. 1 KStG n.F.). Damit dürften die Voraussetzungen in sog. Einlagefällen (Anteile an der Kapitalgesellschaft werden im Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art oder einer anderen Kapitalgesellschaft gehalten) mit Mehrheitsbeteiligung vielfach erfüllt werden können. Hinzuweisen ist darauf, daß eine Ergebnisverrechnung mit steuerlicher Wirkung bei sog. 100 %-Beteiligungen

i.d.R. nur dann zulässig ist, wenn es sich bei beiden Betrieben, d.h. dem Betrieb des Organträgers und dem Betrieb der Organgesellschaft, um gleichartige oder eng wechselseitig technisch-wirtschaftlich verflochtene Betriebe handelt (R 5 Abs. 8 ff. KStR). Hält ein Betrieb gewerblicher Art die Beteiligung, so hat er darüber hinaus für die Organträgereigenschaft die Voraussetzungen eines gewerblichen Unternehmens zu erfüllen. Ein gewerbliches Unternehmen liegt nur dann vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb erfüllt sind (R 48 Abs. 1 KStR). Ein Gewerbebetrieb setzt Gewinnerzielungsabsicht voraus (§ 2 Abs. 1 GewStG, § 2 Abs. 1 GewStDV i.V. mit § 15 Abs. 2 EStG). „Gewinnerzielungsabsicht ist das Streben nach Betriebsvermögensvermehrung in Gestalt eines Totalgewinns... Totalgewinn ist dabei das Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“ (BFH-Urteil vom 03.02.1988, BFH/NV 1989 S. 388). Unter Berücksichtigung stiller Reserven in den Geschäftsanteilen sowie im sonstigen Anlagevermögen des Organträgers müßte u.E. die Eigenschaft als Gewerbebetrieb in vielen Fällen bejaht werden können.

Soll neben der körperschaftsteuerlichen auch die gewerbsteuerliche Organschaft hergestellt werden, wäre - wie bisher auch - eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers erforderlich. Bei einer Zusammenführung mehrerer Beteiligungen in einer geschäftsleitenden Holding dürfte dies i.d.R. gestaltbar sein. Schwieriger zu erreichen sein wird diese Gestaltung bei reinen Einlagemodellen, bei denen z.B. eine Mehrheitsbeteiligung an einer Versorgungsbetriebs-Kapitalgesellschaft in einem Bäder-BgA gehalten wird. Wird die gewerbsteuerliche Organschaft nicht erreicht, tritt aber auch in diesem Fall keine Verschlechterung gegenüber dem status quo ein, da beim reinen Einlagemodell schon bisher kein gewerbsteuerlicher Verlustausgleich möglich war.

Der körperschaftsteuerliche Organschaftsvertrag bedarf eines Gewinnabführungsvertrages zugunsten des Organträgers mit einer Mindestlaufzeit von fünf Jahren. Sollte der Organträger nicht alle Anteile besitzen, müssen nach herrschender Meinung die Minderheitsgesellschafter dem Organschaftsvertrag zustimmen. Nach anderer Auffassung bedarf der Abschluß eines Organschaftsvertrages lediglich einer qualifizierten Mehrheit von 75 % der abgegebenen Stimmen. Für die Gewinnabführung an den Organträger ist den Mitgesellschaftern eine Ausgleichszahlung zu gewähren. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 13.09.1991, DB 1991 S. 2110) ist die Vereinbarung eines festen Mindestausgleichs - unabhängig von der Ertragslage - für die Anerkennung erforderlich. Darüber hinaus kann sich ein variabler Betrag an dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn orientieren. Das Risiko, eine Ausgleichszahlung leisten zu müssen, obwohl keine (ausreichenden) Gewinne erwirtschaftet wurden, liegt damit beim Organträger, d.h. bei der Trägerkörperschaft des Betriebs gewerblicher Art bzw. bei der Organträger-Kapitalgesellschaft. Eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung über das Verhältnis zwischen festem und variablem Ausgleichsbetrag sowie über die Gewerbebetriebseigenschaft des Betriebs gewerblicher Art wäre anzuraten.



Der Organschaftsvertrag kann noch bis zum Ende nächsten Jahres abgeschlossen werden, wenn er für 2001 wirksam werden soll (vgl. § 14 Nr. 3 KStG n.F.). Die Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedarf der notariellen Beurkundung. Der Vertrag ist bis spätestens 31.12.2002 in das Handelsregister der Organgesellschaft einzutragen.

Zu b)

Eine weitere Alternative wäre die Begründung einer Mehrmütterorganschaft. Sie unterscheidet sich von der o.g. Organschaft dadurch, daß die Organtochter von mindestens zwei Gesellschaftern beherrscht wird. Die Organgesellschaft wird über eine zu errichtende BGB-Gesellschaft beherrscht, die eine einheitliche Willensbildung in der Gesellschaft sicherstellen soll. Mit Urteil vom 09.06.1999 (DStR 1999 S. 2070) hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß bei einer Mehrmütterorganschaft die Beteiligungen nicht mehr wie bisher der BGB-Gesellschaft, sondern unmittelbar den Muttergesellschaften zuzurechnen sind. Deshalb wird es nicht mehr erforderlich sein, den Gewinnabführungsvertrag mit der BGB-Gesellschaft abzuschließen. Ein Vertragsabschluß zwischen der Organgesellschaft und den Muttergesellschaften dürfte ausreichen, um die Ergebnisse der Organgesellschaft dann körperschaftsteuerlich und gewerbsteuerlich unmittelbar den Muttergesellschaften zurechnen zu können. Auch bei einer Mehrmütterorganschaft müssen die Muttergesellschaften die Voraussetzungen eines gewerblichen Unternehmens erfüllen, da sie nur dann Organträger i.S. des § 14 Abs. 1 KStG sein können (vgl. Ausführungen zur einfachen Organschaft).

Die BGB-Gesellschaft muß, um ab dem Veranlagungszeitraum 2001 wirksam zu werden, bis zum 31.12.2000 gegründet werden. Hierzu genügt ein schriftlicher Vertrag. Der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag zwischen der Organgesellschaft und ihren Muttergesellschaften ist ebenfalls schriftlich zu vereinbaren. Er bedarf der Zustimmung der jeweiligen Gesellschafterversammlungen. Der Zustimmungsbeschluß der Gesellschafterversammlung der Organgesellschaft ist notariell zu beurkunden. Auch der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ist bis Ende 2000 abzuschließen, wenn er 2001 wirksam werden soll. Er kann dann bis Ende 2001 in das Handelsregister eingetragen werden. Es empfiehlt sich, diese Gestaltung vorab mit dem zuständigen Finanzamt und, wegen Art. 92 Abs. 1 Nr. 3 GO, auch mit der zuständigen Rechtsaufsichtsbehörde abzustimmen. Hinzuweisen wäre noch darauf, daß zur Mehrmütterorganschaft ein Verwaltungserlaß in Vorbereitung ist. Dem Vernehmen nach gibt es Überlegungen, die gewerbsteuerliche Mehrmütterorganschaft zur Disposition zu stellen. Gewisse Vorbehalte hinsichtlich der Tragfähigkeit dieser Gestaltungsvariante bleiben demnach bestehen.

Zu c)

Eine weitere Möglichkeit, den steuerlichen Querverbund in einer Holding bzw. in einem die Beteiligung haltenden Unternehmen sicherzustellen, ist die Umgründung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, z.B. in eine GmbH & Co. KG. Die GmbH-

Beteiligung wandelt sich dann in die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Gewinne bzw. Verluste der KG werden gesondert und einheitlich festgestellt und den Gesellschaftern zugewiesen. Das heißt, die Personengesellschaft ist selbst kein Steuersubjekt. Besteuert werden die Ergebnisse beim Gesellschafter. Ist dieser eine Kapitalgesellschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die die Beteiligung einem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet hat, unterliegen die Beteiligungsergebnisse dort der Körperschaftsteuer. Es kommt auf der Ebene der Gesellschafterunternehmen zu einem vollständigen körperschaftsteuerlichen Ergebnisausgleich. Anders ist die Situation hinsichtlich der Gewerbesteuer, da die KG insoweit selbst Steuersubjekt ist. Damit erstreckt sich der steuerrechtliche Querverbund nur auf die Körperschaft-, nicht aber auf die Gewerbesteuer.

Wird die GmbH-Beteiligung vor der Umgründung bereits mit steuerlicher Wirkung von einem Betrieb gewerblicher Art gehalten, wird die Ergebnisverrechnung auch nach der Umgründung steuerrechtlich zulässig sein. Fraglich könnte sein, ob es zulässig ist, eine nicht 100%-ige Beteiligung nach der Umgründung der GmbH in eine GmbH & Co. KG in das Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art oder in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft einzulegen, wenn die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art gemäß Abschnitt 5 Abs. 9 ff. KStR nicht erfüllt sind. Da nicht 100%-ige gewinnbringende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften jederzeit als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt werden können, ohne daß die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 9 ff. KStR erfüllt sein müssen, vertreten wir die Auffassung, daß dies auch für Beteiligungen an Personengesellschaften gelten muß. Denn eine Zusammenfassung könnte jederzeit auch durch vorherige Einlage der GmbH-Beteiligung und anschließende Umgründung der GmbH erreicht werden.

Die Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG verursacht neben Beratungskosten auch Notar- und Gerichtskosten. Die Umgründung selbst ist ertragsteuerlich neutral, d.h. ohne Aufdeckung von stillen Reserven möglich; dagegen ist eine steuerneutrale Aufstockung der Buchwerte auf die Teilwerte nicht mehr möglich. Auch Grunderwerbsteuer fällt nicht an, da es sich um eine sog. formwechselnde Umwandlung handelt. Allerdings verursacht die GmbH & Co. KG laufende Mehrkosten, da es sich rechtlich um zwei Gesellschaften handelt.

**EAPI.: 92 (921)**