

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

A. Einleitung

Nach der Vorstellung des Regierungsentwurfs zum „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“ vom 9.11.2009 (zu den Einzelheiten s. unseren Newsletter vom November 2009) hatte der Bundestag in erster Lesung am 12.11.2009 das Gesetz an die zuständigen Ausschüsse verwiesen.

Nach einigen in den Ausschüssen vorgenommenen Änderungen haben zuerst der Bundestag am 4.12.2009 sowie danach am 18.12.2009 der Bundesrat dem Gesetz in dieser geänderten Form zugestimmt.

Wie bereits angekündigt, verbleibt es dabei, dass sich teilweise erhebliche positive Auswirkungen insbesondere für Konzerne, Unternehmenserwerber und Erben ab 2010 ergeben. **Insofern erscheint es weiterhin mehr als ratsam, noch für 2009 geplante Maßnahmen nach hinten zu verschieben und erst in 2010 umzusetzen.** Dies gilt insbesondere für:

- **Konzerninterne Umstrukturierungen** mit Gesellschaften, die Verlustvträge oder Grundbesitz haben,
- **Anteilskäufe von Kapitalgesellschaften**, die Verlustvträge haben,
- **Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern** bis zu einem Wert von € 410
- **Schenkung an Beschenkte der Steuerklasse II**

Vor diesem Hintergrund werden im nachfolgenden Newsletter die wesentlichen Steueränderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz dargestellt und erläutert.

Zur besseren Übersichtlichkeit werden dabei auch die Regelungen (nochmals) dargestellt und erläutert, die unverändert geblieben sind. Soweit es inhaltlich bedeutsame und nicht nur redaktionelle Abweichungen zum Regierungsentwurf gegeben hat, werden diese explizit erwähnt.



Wachstumsbeschleunigungsgesetz

B. Maßnahmen im Wachstumsbeschleunigungsgesetz

In der endgültigen Fassung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes sind die nachfolgend beschriebenen Gesetzesänderungen enthalten, welche bereits weitestgehend im Regierungsentwurf in dieser Form enthalten waren.

Diese Neuregelungen sollen **grundsätzlich ab dem 1.1.2010** Anwendung finden.

Zu einer (verfassungsrechtlich unbedenklichen, soweit positiven) Rückwirkung konnte sich der Gesetzgeber in den meisten Fällen nicht durchringen, so dass insbesondere in den Jahren **2008 und 2009 nicht** von den jeweiligen Neuregelungen profitiert werden kann.

Eine wesentliche Ausnahme gilt insoweit jedoch für die Änderungen des Verschonungsabschlages für Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer, die bereits **ab 2009 und sogar** in bestimmten Fällen **für frühere Jahre** gelten sollen (Kap B.2.4)

B.1 Verlustabzugsbeschränkungen („Mantelkauf“)

Gesetz geworden ist

1. die Aufhebung der zeitlichen Beschränkung der Sanierungsklausel zur Verlustnutzung bei Anteilsübertragungen (Kap. B.1.1),
2. die Möglichkeit, den Verlust bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen zu erhalten („Konzernklausel“) (Kap. B.1.2),
3. der Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven (Kap. B.1.3).

B.1.1 Sanierungsklausel bei Anteilsübertragungen

Gemäß § 34 Absatz 7c KStG n.F. findet die **Sanierungsklausel in § 8c KStG** erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung. **Die zeitliche Beschränkung bis 31.12.2009 wird gestrichen.**

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Als **Folgeänderung** hiervon wird gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG n.F. bei Sanierung durch Einlagen für die gegen zurechnenden Leistungen der zu sanierenden Kapitalgesellschaft nicht mehr auf den Zeitraum vom 1.1.2009 bis 31.12.2011 abgestellt sondern generell auf einen **Zeitraum von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens**. Aufgrund der zeitlichen Anwendungsregelung in § 34 Absatz 7c KStG n.F., wonach die Vorschrift erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung findet, handelt es sich bei § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG n.F. für alle betroffenen Fälle in 2008 um eine Verkürzung und für alle betroffenen Fälle in 2009 um eine Verlängerung des nachteiligen Leistungszeitraums. Letzteres könnte verfassungsrechtlich zweifelhaft sein.

Eine **unsichtbare Änderung** für die Sanierungsklausel ergibt sich aus den Regelungen zum Verschonungsabschlag bei der Erbschaftsteuer (Kap. B.4.2), da aufgrund des Verweises innerhalb des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 2 KStG auf § 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG nur noch Betriebe mit maximal 20 (statt bisher 10) Arbeitnehmern erfasst sind.

B.1.2 Konzernklausel bei Anteilsübertragungen

Gemäß § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG n.F. liegt ein schädlicher Anteilswerb nicht vor, wenn „an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger **dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar** beteiligt ist“.

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen hierdurch Verlustvorträge bei konzerninternen Umgliederungen erhalten bleiben. Von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen werden sollen demnach alle Umstrukturierungen, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100 Prozent eine einzelne Person oder Gesellschaft steht. Die Regelung soll dagegen nicht greifen, wenn neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind; die Konzernklausel soll damit auf Fälle beschränkt sein, in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist.

Der Gesetzestext lässt nicht eindeutig erkennen, an welcher Stelle im Konzern „dieselbe Person“ sein muss; die Gesetzesbegründung spricht insoweit von der Spitze des Konzerns, ohne den Begriff „Konzern“ zu definieren. Es kann insoweit nur spekuliert werden, dass der Gesetzgeber vom größtmöglichen Konzernumfang ausgehen möchte, dies aber in seinem Gesetzestext nicht zum Ausdruck bringt. Insoweit bestehen erhebliche Zweifel, ob der Gesetzgeber dieses Ziel erreicht.

Der Gesetzeswortlaut legt vielmehr nahe, dass die Regelung jedenfalls dann zur **Anwendung** kommt, **wenn irgendeine Person** - und nicht nur die Spitze des Konzerns - **zu 100 %** „an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger“ **beteiligt** ist.

Diese Regelung ist gemäß § 34 Absatz 7b KStG Satz 2 n.F. **erstmalig auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009** anzuwenden.

Die Gesetzesänderung gilt aufgrund der Gesetzessystematik **auch für den Zinsvortrag bei der Zinsschranke, nicht jedoch für den neu eingeführten EBITDA-Vortrag** (Kap. B.2.2).

B.1.3 Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven

In § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 8 KStG n.F. findet sich die Neuregelung zum Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven.

Nach dieser Vorschrift kann in den Fällen eines schädlichen Anteilseignerwechsels nach § 8c KStG der ansonsten anteilig oder insgesamt untergehende **Verlust** dennoch **weiterhin genutzt** werden können, **soweit dieser Verlust** die anteiligen oder gesamten **stillen Reserven des inländischen steuerpflichtigen Betriebsvermögens nicht übersteigt**.

Das Abstellen auf einen schädlichen Anteilseignerwechsel führt dazu, dass es zur Anwendung der Vorschrift nicht auf die tatsächlich übertragenen Anteile ankommt, sondern nur auf die Auswirkung der Anteilsübertragung auf den Verlust.

Stille Reserven werden im Gesetz **definiert** als Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Eigenkapital und dem gemeinen Wert der Anteile (als positive Differenz zwischen gemeinem Wert und steuerlichem Eigenkapital zu verstehen). Aufgrund der Beschränkung auf die im Falle einer Realisierung im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven sind die stillen Reserven aus Beteiligungsbesitz nach der Gesetzesbegründung grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, da Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8b Absatz 2 KStG das Einkommen nicht erhöhen. Hintergrund hierfür ist der Sinn der Regelung, dass die vorhandenen stillen Reserven mit den Verlusten verrechnet werden können, aber kein zusätzliches Verlustverrechnungspotential übergehen soll.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Eine solche Regelung führt jedoch dazu, dass **bei reinen Holdinggesellschaften** die **Vorschrift nie zur Anwendung** kommt. Dies ist insbesondere bei **Organträgern** nicht sachgerecht, da innerhalb einer Organschaft aufgrund gesetzlicher Anordnung die Verluste nur bei dem Organträger auflaufen, wohingegen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Organgesellschaften liegen.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll der **gemeine Wert der Anteile** in den Fällen des **entgeltlichen Erwerbs** im Regelfall dem **gezahlten Entgelt** entsprechen. Dies ist zu begrüßen.

Er soll zudem aus dem Entgelt hochgerechnet werden können, wenn z. B. wegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs in Höhe von nur 60 % alle Verluste wegfallen würden. Auch wenn dies aus Vereinfachungsgründen positiv zu bewerten ist, unterstellt eine solche Annahme, dass sich der Kaufpreis für Anteile linear zur Höhe der Beteiligung verhält, was i.d.R. nicht der Fall sein dürfte (z.B. bei Paketzuschlägen).

Weiterhin soll dann, wenn sich der Wert nicht aus einem Entgelt ableiten lässt, als Nachweis für die Anwendung der Ausnahmeregelung ggfs. eine **Unternehmensbewertung** vorgelegt werden müssen bzw. können. Wieso die Gesetzesbegründung „müssen bzw. können“ verwendet, ist nicht ersichtlich, da es sich um zwei vollständig verschiedene Ansätze (Pflicht vs. Wahlrecht) handelt. Zudem sollte eine Unternehmensbewertung vom Steuerpflichtigen auch dann vorgelegt werden können, wenn die Anteile entgeltlich erworben wurden (z.B. bei einem „lucky buy“, bei dem der gemeine Wert der Anteile höher als der Kaufpreis ist).

Nicht eindeutig verständlich ist die Aussage in der Gesetzesbegründung, wonach dann, wenn die stillen Reserven mehrstufig zu ermitteln sind, die Summe der in den untergeordneten Unternehmen ermittelten stillen Reserven die im Kaufpreis bzw. im Unternehmenswert der erworbenen Gesellschaft enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen darf. Sie erweist sich auch i.d.R. schlichtweg als falsch, da die stillen Reserven bei der erworbenen Gesellschaft aufgrund Beteiligungsbesitzes von den stillen Reserven in den zugrunde liegenden Wirtschaftsgütern der Tochtergesellschaften abweicht. Wenn hiermit jedoch gemeint sein sollte, dass bei einem Fall der mittelbaren schädlichen Anteilsübertragung als maßgebliche Größe die stillen Reserven der direkt transferierten Anteile maßgeblich sein sollen, dann ist dies strikt abzulehnen. Der Gesetzeswortlaut gibt auch keinen Hinweis auf eine solche Auslegung, da er nur von dem gemeinen Wert der Anteile der Verlustgesellschaft selbst und nicht von dem der Anteile an der übertragenen Gesellschaft spricht und zudem keine Differenzierung zwischen direkter und indirekter Anteilsübertragung macht.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Ergänzend zum Regierungsentwurf enthält der verabschiedete Gesetzestext in § 8c Absatz 1 Satz 6 KStG n.F. die Klarstellung, dass nur die zum **Zeitpunkt des schädlichen Anteilsübergangs vorhandenen stillen Reserven** zu berücksichtigen sind. Flankierend hierzu regelt der im Regierungsentwurf noch nicht enthaltene Satz 8 der Vorschrift nun, dass bei der Ermittlung der stillen Reserven nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen ist, welches der Kapitalgesellschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung – insbesondere (aber nicht nur) gemäß § 2 UmwStG – zuzurechnen ist.

Dementsprechend werden in der Mehrheit der Fälle somit **steuerliche Zwischenbilanzen** zur Ermittlung der stillen Reserven **erforderlich**, da ein Übergang von Anteilen zu einem Bilanzstichtag normalerweise eher selten sein dürfte (auch wenn dies bei Inanspruchnahme der Regelung zukünftig bei der steuerlichen Strukturierung soweit möglich zu beachten sein dürfte).

Weiterhin ergeben sich praktische Probleme, da aufgrund der verständlichen Beschränkung auf inländische stille Reserven in allen Fällen, in denen **ausländisches Vermögen** existiert, auf den relevanten Stichtag **Unternehmensbewertungen** zu erstellen sind; eine Ableitung aus dem Kaufpreis erscheint insoweit nicht möglich. Gleiches gilt auch bei vorhandenen **Anteilen an Kapitalgesellschaften** sowie bei schädlichem **mittelbarem Anteilseignerwechsel**.

Nicht klar geregelt ist weiterhin die Situation bei **Personengesellschaften**. Aufgrund der ab 2009 geltenden Einfügungen durch das **JStG 2009** gelten die Regelungen des § 8c KStG auch für nachgeschaltete Mitunternehmerschaften gemäß § 10a Satz 10 GewStG (Verlustvortrag) und § 4h Absatz 5 Satz 3 EStG (Zinsvortrag). Die jetzige Neuregelung lässt offen, wie in diesen Fällen mit den stillen Reserven zu verfahren ist.

Auch diese Regelung ist gemäß § 34 Absatz 7b Satz 2 KStG n.F. **erstmalig auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009** anzuwenden.

Ergänzend hierzu wird in § 8a Absatz 1 Satz 3 KStG n.F. geregelt, dass die Anwendung von § 8c Absatz 1 Satz 6 und 7 KStG n.F. beim **Übergang des Zinsvortrages** auf die stillen Reserven beschränkt ist, die die dann noch verbleibenden Verluste übersteigen. Hierdurch soll eine **Zweifachverrechnung der stillen Reserven vermieden** werden, da im Ergebnis der Zinsvortrag wie ein Verlust mit dem Ergebnis aus den stillen Reserven verrechnet werden kann. Zugleich wird eine **Verwendungsreihenfolge** zugunsten des Verlustvortrags festgeschrieben. Da diese Regelung nicht für Personengesellschaften gilt, ist auch hier offen, wie zu verfahren ist (s.o.).

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Diese Regelung wird gemäß § 34 Absatz 6a Satz 6 KStG n.F. **erstmalig auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009** anzuwenden sein; und nicht wie im Regierungsentwurf vorgesehen erstmalig für Wirtschaftsjahre die nach dem 31.12.2009 enden. Hierdurch wird der sachlich korrekte Gleichlauf zu der Änderung in § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 8 KStG n.F. erreicht.

Erstaunlicherweise hat der Gesetzgeber davon abgesehen, die in § 8c Absatz 2 KStG enthaltene Sonderregelung zur Verlufterhaltung in Höhe der stillen Reserven, bei Beteiligung inländischer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften, die nach der Neufassung des 8c Absatz 1 Satz 6 bis 8 KStG n.F. überflüssig ist, zu streichen oder zu überarbeiten, obwohl diese in der jetzigen Fassung von der Kommission als europarechtswidrig eingestuft wurde.

B.2 Zinsabzugsbeschränkungen („Zinsschranke“)

Gesetz geworden ist

1. die dauerhafte Erhöhung der Freigrenze auf € 3 Mio. (Kap. B.2.1),
2. die Einführung eines EBITDA-Vortrags (Kap. B.2.2),
3. die Anhebung der Pufferzone bei der Escape-Klausel (Kap. B.2.3).

B.2.1 Erhöhung der Freigrenze bei der Zinsschranke

Im Rahmen des „Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung“ wurde letztes Jahr die Freigrenze bei der Zinsschranke von € 1 Mio. auf **€ 3 Mio.** erhöht, wobei diese Regelung im Ergebnis nur für 2008 und 2009 gelten sollte. Diese zeitliche Beschränkung wird nun aufgrund § 52 Absatz 12d Satz 3 EStG n.F. entfallen, so dass **auch nach 2009 die erhöhte Freigrenze** zur Anwendung kommt.

B.2.2 Einführung eines EBITDA-Vortrags

Durch die Regelung in § 4h Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG n.F. wird ein **EBITDA-Vortrag bei der Zinsschrankenregelung** eingeführt.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Der **EBITDA-Vortrag**, der wie der Zinsvortrag gesondert festgestellt wird (§ 4h Absatz 4 Satz 1 EStG n.F.), **entspricht** dabei der positiven Differenz zwischen einem Wert von 30 % des relevanten (steuerlichen) EBITDAs und den Nettozinsaufwendungen in einem Wirtschaftsjahr. Dies soll allerdings nur in den Wirtschaftsjahren gelten, in denen die Grundregel der Zinsschranke (Begrenzung des Schuldzinsenabzugs auf 30 % des EBITDA) zur Anwendung kommt; nicht jedoch für die Wirtschaftsjahre, in denen aufgrund der Ausnahmeregelungen der Freigrenze, der Konzernklausel oder der Escape-Klausel ein vollständiger Zinsabzug stattfindet.

Ein **EBITDA-Vortrag** wird **in den folgenden Wirtschaftsjahren** mit den ansonsten nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen **verrechnet**, wobei der älteste EBITDA-Vortrag zuerst verrechnet wird. Der EBITDA-Vortrag kann dabei **nur in den fünf nachfolgenden Wirtschaftsjahren** verrechnet werden; d.h. dass ein nicht verbrauchter EBITDA-Vortrag am Ende des fünften Wirtschaftsjahres nach seiner Entstehung verfällt.

Die Neuregelung gilt grundsätzlich erstmals **für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 enden** (§ 52 Absatz 12d Satz 4 EStG n.F.). **Für Altfälle** - also für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 1. Januar 2010 enden - erhöht **auf Antrag** ein EBITDA-Vortrag das verrechenbare EBITDA des ersten Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2009 endet (§ 52 Absatz 12d Satz 5 EStG n.F.).

Durch die Einführung des EBITDA-Vortrags in das Gesetz kommt es zu entsprechenden Folgeanpassungen. Bei Regelungen, in denen bisher der Zinsvortrag teilweise oder vollständig untergeht, wird zukünftig auch der entsprechende **EBITDA-Vortrag nicht mehr genutzt** werden können. Dies **betrifft**:

- die Aufgabe oder Übertragung von Betrieben (§ 4h Absatz 5 Satz 1 EStG n.F.),
- das Ausscheiden von Mitunternehmern aus einer Gesellschaft (§ 4h Absatz 5 Satz 2 EStG n.F.) sowie
- alle Umwandlungsfälle (§§ 2 Absatz 4 Satz 1, 4 Absatz 4 Satz 2, 9 Satz 3, 15 Absatz 3, 20 Absatz 9 UmwStG n.F.).

Diese Anpassungen gelten ebenfalls erstmalig für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 enden (§ 52 Absatz 12d Satz 4 EStG n.F.), bzw. in Umwandlungsfällen erstmals für Umwandlungen und Einbringungen, deren steuerlicher Übertragungstichtag in einem Wirtschaftsjahr liegt, für das die Neuregelungen des § 4h EStG erstmals anzuwenden sind (§ 27 Absatz 10 UmwStG n.F.).

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Überraschenderweise keine Änderung haben die Verweisungen auf § 8c KStG erfahren, so dass **bei Anwendung von § 8c KStG** zwar **ein Zinsvortrag untergeht, nicht jedoch ein EBITDA-Vortrag**.

B.2.3 Überarbeitung der Escape-Klausel

Die **Escape-Klausel**, die für konzernzugehörige Betriebe gilt, ist **nicht überarbeitet** worden.

Stattdessen wird gemäß § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 2 EStG n.F. die „**Pufferzone**“ **von 1 % auf 2 % erhöht**; m.a.W. die Escape-Klausel kann jetzt auch dann Anwendung finden, wenn die Eigenkapitalquote des konzernzugehörigen deutschen Betriebs um bis zu 2 % (statt bisher 1 %) niedriger ist als die des Gesamtkonzerns.

Die Neuregelung gilt erstmalig **für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 enden** (§ 52 Absatz 12d Satz 4 EStG n.F.).

B.3 Weitere Maßnahmen für Unternehmen

Gesetz geworden ist

1. bei der Gewerbesteuer die Reduktion des Hinzurechnungssatzes bei der Hinzurechnung von Immobilienmieten auf 50% (Kap. B.3.1),
2. bei der Grunderwerbsteuer die Erleichterung der Umstrukturierung von Unternehmen durch eine befreiende Konzernklausel (Kap. B.3.2),
3. die Einführung eines Wahlrechts, wonach der Steuerpflichtige entweder die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 Euro oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1.000 Euro anwenden kann (Kap. B.3.3).

B.3.1 Verringerung der Miethinzurechnung

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG n.F. werden **statt bisher 25 % von 65 % der** abzugsfähigen **Miet- und Pachtzinsen** für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Eigentum eines anderen **nur noch 25 % von 50 %** dieser Aufwendungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags **hinzugerechnet**, wodurch jedoch effektiv nur eine verringerte Hinzurechnung von 25 % von 15 %, also 3,75 % der Mieten und Pachten eintritt.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Diese Änderung gilt gemäß § 36 Absatz 1 GewStG n.F. **ab 2010**.

B.3.2 Konzernklausel bei der Grunderwerbsteuer

Die **Konzernklausel** bei der Grunderwerbsteuer findet sich in § 6a GrEStG n.F. Gegenüber dem Regierungsentwurf haben sich dabei einige Änderungen ergeben.

Gemäß § 6a Satz 1 GrEStG n.F. wird die aufgrund einer Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung nach dem Umwandlungsgesetz (der Formwechsel unterliegt bereits per se nicht der Steuer) entstehende **Grunderwerbsteuer nicht erhoben**, sofern es sich um einen Rechtsvorgang bzw. einen Übergang der Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 GrEStG handelt, der entweder von

- Absatz 1 Nr. 3 (direkter Übergang der Immobilie), oder
- Absatz 2 (Erlangung der Verwertungsbefugnis) oder
- Absatz 2a (unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft an neue Gesellschafter)
- Absatz 3 (mittelbare oder unmittelbare Übertragung oder Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft)

erfasst wird.

Anders als noch im Regierungsentwurf sind nun auch Vorgänge nach § 1 Absatz 2a GrEStG aufgrund der Konzernklausel von der Steuer befreit.

Ergänzend zum Regierungsentwurf werden nun auch entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, begünstigt (§ 6a Satz 2 GrEStG n.F.).

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Unverständlich bleibt weiterhin, warum **die Übertragung von Anteilen im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht begünstigt** wird. Dies erscheint weder sachgerecht und wird zudem Konzernumstrukturierungen erheblich erschweren. Ein möglicher Missbrauch der Vorschrift wird mehr als ausreichend durch die Regelung in Satz 3 und 4 verhindert, so dass es einer Einschränkung auf Umwandlungen nicht bedarf. Zudem lässt sich in der Mehrzahl der Fälle das Ergebnis einer Einbringung auch durch Umwandlungen erreichen, wobei es allerdings einiger Schritte vorab bedarf. Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber an der Vorschrift, die ansonsten uneingeschränkt zu begrüßen ist, nochmals nachbessern.

Die nach dem Regierungsentwurf in den Absätzen 2 (Vorbehaltensfrist für Immobilie) und 3 (Behaltensfrist für Immobilie oder Anteile) geregelte Missbrauchvermeidung (zu den Details s. unseren Newsletter vom November zum Regierungsentwurf) ist nun in den Sätzen 3 und 4 enthalten und deutlich klarer und straffer gefasst worden.

Danach gilt die Steuerbefreiung nur dann, wenn die Umwandlung zwischen herrschendem und von diesem abhängigen Unternehmen oder nur zwischen abhängigen Unternehmen eines herrschenden Unternehmens stattfindet. Dabei gilt als abhängig eine Gesellschaft, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.

Dementsprechend werden - anders als noch im Regierungsentwurf - **nur noch Umwandlungen innerhalb eines Konzernverbundes** begünstigt. Der Konzern im Sinne dieser Vorschrift wird dabei nur durch solche Unternehmen definiert, an denen ein herrschendes Unternehmen mindestens **95 % der Anteile** hält, wobei missbräuchliche Gestaltungen dadurch verhindert werden sollen, dass die Beteiligung sowohl mindestens fünf Jahre vor dem Rechtsvorgang (**Vorbehaltensfrist** für Konzernzugehörigkeit) als auch fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang (**Behaltensfrist** für Konzernzugehörigkeit) bestehen muss. Eine Änderung der Beherrschungsverhältnisse ist dabei gemäß § 19 Absatz 2 Nr. 4a GrEStG n.F. anzeigepflichtig.

Anders als im Regierungsentwurf wird somit nur noch auf die Beteiligungsverhältnisse abgestellt und nicht mehr auf die übertragene Immobilie.

Aufgrund der grunderwerbsteuerlichen Systematik nicht ganz verständlich ist, warum bei der Definition von Beherrschung und Abhängigkeit nicht auf die in § 1 Absatz 3 und 4 GrEStG bereits vorhandene Definition zurückgegriffen wurde, die dann um die zwei Fristen hätte ergänzt werden können. Als Konsequenz hieraus sind grunderwerbsteuerliche **Organschaften nicht** von § 6a GrEStG n.F. **erfasst**.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Die Konzernklausel ist **erstmalig auf Erwerbsvorgänge** anzuwenden, **die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden** (§ 23 Absatz 8 Satz 1 GrEStG n.F.).

Aufgrund der gegenüber dem Regierungsentwurf neu eingefügten Regelung des § 23 Absatz 8 Satz 2 GrEStG n.F. gilt dies jedoch nicht, „wenn ein im Zeitraum vom 1. 1.2008 bis 31.12.2009 verwirklichter Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und deshalb nach § 16 Absatz 1 oder 2 GrEStG die Steuer nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist.“ Hierdurch soll verhindert werden, dass Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG nur deshalb rückgängig gemacht werden, um die Begünstigung zu erhalten. Der maßgebliche Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 entspricht dabei der Zweijahresfrist des § 16 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 2 Nummer 1 GrEStG.

B.3.3 Wahlrecht bei den Geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG)

Nach der Neuregelung in § 6 Absatz 2 und 2a EStG n.F. werden **grundsätzlich** alle selbständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter, deren **Wert nicht mehr als € 410** beträgt, zwingend im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage **sofort abgeschrieben**. Dabei müssen GWG mit einem Wert von **mehr als € 150** in einem **besonderen Verzeichnis** geführt werden, sofern die hierfür geforderten Angaben nicht auch aus der Buchführung ersichtlich sind.

Ausnahmsweise kann statt der Sofortabschreibung auch wie bisher ein **bilanzieller Sammelposten** für GWG gebildet werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten **mehr als € 150** aber **nicht mehr als € 1.000** betragen. Dieser Sammelposten soll unabhängig von dem Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes wie bisher über fünf Jahre erfolgsmindernd aufgelöst werden.

Im Ergebnis kommt es damit durch die Neuregelung, die gemäß § 52 Absatz 16 Satz 14 EStG n.F. erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, im wertmäßigen Überlappungsbereich für den Steuerpflichtigen zu einem **faktischen Wahlrecht**, ob die Sofortabschreibung oder der Sammelposten zur Anwendung kommen soll.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

B.4 Erbschaftsteuer

Die mit Wirkung zum 1.1.2009 vollständig neu gefasste Erbschaftsteuer soll bereits wieder geändert werden.

Gesetz geworden ist

1. die Senkung der Steuerbelastung für die Steuerklasse II durch einen neuen Steuertarif von 15 bis 43 Prozent (Kap. B.4.1),
2. die Erleichterung zum Erhalt des Verschonungsabschlags für Betriebsvermögen (Kap. B.4.2).

B.4.1 Neuer Steuertarif für Steuerklasse II

Der Tarifverlauf für die **gesamte Steuerklasse II** gemäß § 19 Absatz 1 ErbStG n.F. wird wie folgt geändert:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs auf der Stufe	Steuerklasse II (bisher)	Steuerklasse II (neu)
0 – 75.000	30 %	15
75.001- 300.000	30 %	20
300.001 – 600.000	30 %	25
600.001 - 6.000.000	30 %	30
6.000.001 - 13.000.000	50 %	35
13.000.001 - 26.000.000	50 %	40
> 26.000.000	50 %	43

Von der Änderung profitieren somit nicht nur wie angekündigt Geschwister (Bruder oder Schwester) oder Geschwisterkinder (Neffe oder Nichte) sondern auch die Eltern und Grosseltern bei Schenkungen, die Stiefeltern, die Schwiegerkinder, die Schwiegereltern sowie der geschiedene Ehegatte.

Eine **Anpassung des persönlichen Freibetrags** (§ 16 Abs. 1 ErbStG) von derzeit € 20.000 für Personen der Steuerklasse II ist **nicht** erfolgt.

Die Neuregelung findet gemäß § 37 Absatz 1 ErbStG n.F. erstmalig auf Erwerbe (Schenkungen oder Erbfälle) Anwendung, für die die Steuer **nach dem 31.12.2009** entsteht.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Warum der Gesetzgeber die Regelung somit erst ab 2010 und nicht rückwirkend ab 2009 zur Geltung kommen lässt, ist nicht verständlich. Dies gilt insbesondere, da er erstens eine solche Rückwirkung bei den Änderungen der §§ 13a, 19a ErbStG (Kap. B.4.2) eingeführt hat und zweitens bereits Klagen zur Besteuerung von Erwerben durch Nichten und Neffen beim BFH anhängig sind, die sich auf eine mögliche Verfassungswidrigkeit berufen.

B.4.2 Unternehmensnachfolge - Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen

Gemäß § 13a Absatz 1 Satz 2 ErbStG n.F. wird das **Lohnsummenkriterium** für den **regulären Verschonungsabschlag** von 85 % für Betriebsvermögen **gelockert**. Statt bisher eine Lohnsumme von 650 % der Mindestlohnsumme nach Ablauf von 7 Jahren muss ein Erwerber nur noch eine **Lohnsumme von 400 %** der Mindestlohnsumme **nach Ablauf von 5 Jahren** erzielen, um den Verschonungsabschlag in voller Höhe zu erhalten.

Ebenfalls wird die entsprechende **Behaltensregelung angepasst**. Statt bisher 7 Jahren, in denen zum Erhalt des vollen Verschonungsabschlags nicht schädlich über das erhaltene Vermögen verfügt werden darf, wird **der Zeitraum auf 5 Jahre verkürzt** (§ 13a Absatz 5 Satz 1 ErbStG n.F.).

Auch für die **Antragsoption**, bei der der Verschonungsabschlag 100 % beträgt, kommt es zu einer Lockerung der Anforderungen. Gemäß § 13a Absatz 8 Nr. 1 und 2 ErbStG n.F. ist statt einer Lohnsumme von 1.000 % der Mindestlohnsumme nach Ablauf von 10 Jahren und einer Behaltensfrist von 10 Jahren nur noch eine **Lohnsumme von 700 %** der Mindestlohnsumme **nach Ablauf von 7 Jahren** und eine **Behaltensfrist von 7 Jahren** zum Erhalt des vollen Verschonungsabschlags notwendig.

Eine entsprechende Folgeänderung hinsichtlich der Behaltensregelung enthält § 19a Absatz 5 Satz 1 und 2 ErbStG n.F. für den dort geregelten Entlastungsbetrag, der - vereinfacht gesprochen - dafür sorgen soll, dass alle Erwerbe von begünstigtem Betriebsvermögen grundsätzlich unabhängig von der relevanten Steuerklasse annähernd dem Tarif der Steuerklasse I unterliegen.

Weiterhin kommt es auch zu einer **Anhebung der Arbeitnehmerschwelle**, unterhalb derer das Lohnsummenkriterium nicht angewendet wird. Dieses wird gemäß § 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG n.F. bei Betrieben mit **maximal 20** (statt bisher 10) Arbeitnehmern nicht angewendet.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Diese **Änderungen werden** – anders als noch im Regierungsentwurf vorgesehen – nicht erstmalig auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem 31.12.2009 entsteht, sondern gemäß § 37 Absatz 3 Satz 1 ErbStG n.F. **erstmalig auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem 31.12.2008** entsteht.

Der Gesetzgeber hat somit für diese Änderung eine echte Rückwirkung angeordnet, die verfassungsrechtlich unbedenklich ist, da sie nur begünstigend für die Steuerpflichtigen wirkt.

Die Anpassung erscheint auch sachgerecht, da es somit keinen Unterschied macht, ob ein Erwerb in 2009 oder erst in 2010 erfolgt. Konsequenterweise enthält das Gesetz somit ergänzend zum Regierungsentwurf auch noch einen Artikel 13a, wonach bei Anwendung des Artikel 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes auch die Neufassung der §§ 13a, 19a ErbStG zur Anwendung kommen soll. Gemäß Artikel 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes konnte bis spätestens zum 30.6.2009 ein Erwerber die rückwirkende Anwendung der neuen Regelungen des ErbStG unwiderruflich beantragen, sofern die Erbschaftsteuer aufgrund eines Erwerbs von Todes wegen in den Jahren 2007 oder 2008 ausgelöst worden war. Die Antragsteller kommen somit jetzt automatisch ebenfalls in den Genuss der Erleichterungen beim Verschonungsabschlag.

B.5 Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer wird ab 1.1.2010 der **Steuersatz** für „die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer **zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden** bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen“ **auf 7 % ermäßigt** (§ 12 Absatz 2 Nr. 11 Satz 1 UStG n.F.).

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese Ermäßigung für reine Beherbergungsleistungen sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen umfassen. Ergänzend zum Regierungsentwurf wird auch der Umsatzsteuersatz für die kurzfristige Überlassung von Campingflächen (z. B. Flächen zum Aufstellen von Zelten und Flächen zum Abstellen von Wohnwagen und Caravans) auf 7 % gesenkt.

Ergänzend zum Regierungsentwurf enthält § 12 Absatz 2 Nr. 11 UStG n.F. in Satz 2 eine Einschränkung, wonach die **Ermäßigung nicht** gilt „für Leistungen, die **nicht unmittelbar der Vermietung dienen**, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.“

Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Im Bericht des Finanzausschusses wird hierzu ausgeführt, dass dies insbesondere die Verpflegung (insbesondere das Frühstück), den Zugang zu Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet), die TV-Nutzung („pay per view“), die Getränkeversorgung aus der Minibar, Wellnessangebote, die Überlassung von Tagungsräumen, sonstige Pauschalangebote usw. betrifft.

B.6 Kinderberücksichtigung

Bei der Einkommensteuer wird gemäß § 32 Absatz 6 Satz 1 EStG n.F. der **Kinderfreibetrag** von € 1.932 auf € 2.244 sowie der **Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf** des Kindes von € 1.080 auf € 1.260 erhöht, so dass bei zusammenveranlagten Ehegatten insgesamt ein Freibetrag für jedes Kind von **€ 7.008 statt bisher € 6.024** zu berücksichtigen ist. Eine entsprechende Folgeanpassung ergibt sich nach § 51a Absatz 2a Satz 1 EStG n.F. bei der Berücksichtigung von Kindern für den Lohnsteuerabzug.

Weiterhin wird gemäß § 66 Absatz 1 Satz 1 EStG n.F. das monatliche **Kindergeld** pro Kind jeweils **um € 20 erhöht**.

Nach der Gesetzesbegründung sollen diese Änderungen ab dem ab 1.1.2010 gelten. Da es an einer speziellen Anwendungsregelung fehlt und das Wachstumsbeschleunigungsgesetz aufgrund seines Artikels 14 Absatz 1 bereits ab dem Tag nach der Verkündung gilt, könnte es aber möglich sein, dass die **Änderungen bereits ungewollterweise in 2009** Wirkung entfalten.

Dies ist umso erstaunlicher als für die entsprechende Erhöhung des monatlichen Kindergeldes pro Kind jeweils **um € 20** nach § 6 Absatz 1 und 2 BKGG n.F. die zeitliche Anwendung gemäß Artikel 14 Absatz 3 i.V.m. Art. 8 explizit geregelt ist und ab dem 1.1.2010 in Kraft tritt.

Gleiches gilt für die Folgeanpassung bei der Ermittlung des Solidaritätszuschlages im Lohnsteuerabzugsverfahren gemäß § 3 Absatz 2a Satz 1 SolZG 1995 n.F., die explizit ebenfalls erst ab 2010 gilt (§ 6 Absatz 11 SolZG 1995 n.F.).

Disclaimer

Die in diesem Newsletter dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.