

Steudter, Arno

Research Report

Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für die Unternehmen

Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Betriebswirtschaft, No. 4-2010

Provided in Cooperation with:

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Hochschule Koblenz - University of Applied Sciences

Suggested Citation: Steudter, Arno (2010) : Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für die Unternehmen, Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Betriebswirtschaft, No. 4-2010, Fachhochschule Koblenz - University of Applied Sciences, Fachbereich Betriebswirtschaft, Koblenz, <https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:hbz:1105-opus4-159>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/113310>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



<http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/de/>



FACHHOCHSCHULE
KOBLENZ
University of Applied Sciences

Wissenschaftliche Schriften



Änderungen des Wachstums-
beschleunigungsgesetzes

Prof. Dr. Arno Steudter

Fachbereich
Betriebswirtschaft
Nr. 4 - 2010

Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Betriebswirtschaft
Koblenz University of Applied Sciences

Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für die
Unternehmen

von

Prof. Dr. Arno Steudter

Vollbeleg: Steudter, Arno: Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für die Unternehmen, in: Wissenschaftliche Schriften des Fachbereichs Betriebswirtschaft, Koblenz University of Applied Sciences, Nr. 4 - 2010.

Koblenz, November 2010

ISSN 1868-3711

Alle Rechte vorbehalten.

© Professor Dr. Arno Steudter, Fachhochschule Koblenz. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung der Autoren unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

WISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN

Mit der Herausgabe der "Wissenschaftlichen Schriften" werden aktuelle Ergebnisse der Forschungstätigkeiten des Fachbereichs Betriebswirtschaft dokumentiert und sowohl in gedruckter als auch in elektronischer Form veröffentlicht.

Wissenschaftler, Praktiker und Studierende erhalten Einblick in die wirtschaftswissenschaftliche Forschungsarbeit des Fachbereichs, die sich mit betriebswirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen und wirtschaftsjuristischen Fragestellungen befasst. Eine anwendungsorientierte Forschung stellt dabei sicher, dass die Aufarbeitung vorhandenen Wissens und die Suche nach neuen Erkenntnissen von Gestaltungshinweisen für die Unternehmenspraxis begleitet werden.

Die Wissenschaftlichen Schriften des Fachbereichs Betriebswirtschaft an der Koblenz University of Applied Sciences erscheinen mehrmals jährlich. Weitere Informationen unter:

www.fh-koblenz.de/betriebswirtschaft

Schriftenleitung

Prof. Dr. Christoph Beck
Dipl. Betriebswirtin Nadine Hürth
Prof. Dr. Andreas Mengen
Dipl. Betriebswirtin Martina Mürtz
Prof. Dr. Holger Philipps
Prof. Dr. Georg Schlichting

WACHSTUMSBESCHLEUNIGUNGSGESETZ

Nach den Bundestagswahlen am 27. September 2009 sah der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP zahlreiche steuerliche Änderungen vor, die die Bundesregierung zunächst in Form eines „Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)“ umgesetzt hat. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz beinhaltet Änderungen bei den verschiedensten Steuerarten und auch Änderungsvorschriften, die in geringem Umfang die Privathaushalte betreffen, vielmehr jedoch für die Unternehmen von hoher steuerlicher Bedeutung sind.

Zu diesen Gesetzesänderungen zählen u.a. umfangreiche Änderungen bei der sog. Zinsschranke, den neuen Vorgaben des sog. Mantelkaufs nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG sowie Änderungen des Umsatzsteuergesetzes für Übernachtungsleistungen und auch Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes bei vorliegenden Konzernstrukturen.

Ziel dieser Arbeit ist es, die steuerlichen Änderungen und ihre Auswirkungen für die Unternehmen im Detail näher darzustellen.

Inhaltsverzeichnis

WISSENSCHAFTLICHE SCHRIFTEN	I
WACHSTUMSBESCHLEUNIGUNGSGESETZ.....	II
1 ÄNDERUNGEN DES EINKOMMENSTEUERGESETZES.....	1
1.1 Entschärfung der Zinsabzugsbeschränkung durch die Zinsschranke gem. §4h EStG.....	1
1.1.1 Erstmalige Anwendung eines EBITDA-Vortrags.....	21
1.1.2 Anhebung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. €	31
1.1.3 Neuer Eigenkapitalquotenvergleich	41
1.2 Neue GWG-Regelung	41
2 ÄNDERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER: VERLUSTVERRECHNUNGSBESCHRÄNKUNG NACH § 8c KStG	51
2.1 Die Konzernklausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG.....	61
2.2 Übertragender und übernehmender Rechtsträger im Sinne der Konzernklausel.....	61
2.3 Anmerkungen zur Konzernspitze.....	91
2.4 Verschonungsklausel bei stillen Reserven gem. § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG	91
2.5 Ermittlung der stillen Reserven von Organträger- und Personengesellschaften	111
2.6 Verschonungsklausel und rückwirkende Umwandlungen gem. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG.....	121
2.7 Sanierungsklausel	121
3 ÄNDERUNG DES GEWERBESTEUERGESETZES.....	16
4 ÄNDERUNG DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES.....	17
5 ÄNDERUNG DES UMSATZSTEUERGESETZES.....	17
5.1 Umsatzsteuerermäßigung für Beherbergungsleistungen.....	17
5.2 Lohnsteuerliche Auswirkungen.....	19

6	ÄNDERUNGEN DES ERBSCHAFTSTEUER- UND SCHENKUNGSTEUERGESETZES	20
6.1	Änderungen des Steuertarifs	20
6.2	ERLEICHTERTE VERSCHONUNGSREGELUNGEN BEI BETRIEBSVERMÖGEN RÜCKWIRKEND AB 01.01.2009	20
7	ÄNDERUNGEN DES GRUNDERWERBSTEUERGESETZES	21
7.1	Konzernprivileg nach § 6a GrEStG	21
7.2	Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG	22
7.3	Prüfung der Vorgänge nach Grunderwerbssteuerbarkeit	23
7.4	Kausalzusammenhang der Umwandlung	24
7.5	Begünstigte Unternehmen/Gesellschaften	25
7.6	Herrschendes Unternehmen	26
7.7	Fünffährige Vorbehalts- und Nachbehaltefrist	26
7.8	„Ausschließliche“ Beteiligung von herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften	27
7.9	Sonstige Aspekte	28
8	ZUSAMMENFASSUNG	29
	LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS	30

1 ÄNDERUNGEN DES EINKOMMENSTEUERGESETZES

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (vgl. BGBl. I 3366,3962) wurde in folgenden Punkten geändert.

1.1 Entschärfung der Zinsabzugsbeschränkung durch die Zinsschranke gem. §4h EStG

Nach den Vorgaben der Zinsschranke nach § 4h EStG sind betriebliche Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres als Betriebsausgabe abziehbar, soweit sie den Abzugsrahmen aus der Summe der Zinserträge (also der Zinssaldo) zuzüglich 30 Prozent des steuerlichen EBITDA (Summe aus Gewinn, Zinssaldo und Abschreibungen) nicht übersteigen. Der überhängende Zinssaldo wird auf nachfolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen. Dieser sog. Zinsvortrag wurde bisher in Satz 3 des § 4h Abs. 1 EStG geregelt, und findet sich in § 4h EStG n.F. in Satz 5 des Abs. 1 EStG wieder. Die Zinsschranke will sicherstellen, dass inländische Betriebe nicht zu Lasten des deutschen Steuersubstrats übermäßig durch Fremdkapital finanziert werden.

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden hauptsächlich folgende Änderungen eingeführt:

- Die Definition der Bemessungsgrundlage für die Zinsschranke wurde näher definiert.
- Die Freigrenze wurde dauerhaft von 1 Mio € auf 3 Mio. € erhöht.
- Es wurde ein fünfjähriger Vortrag für nicht ausgeschöpftes EBITDA eingeführt.
- Das Defizit des betrieblichen Eigenkapitals gegenüber dem Konzern-Eigenkapital wurde von 1 auf 2% erhöht.

Die Zinsschrankenregelung entfällt, wenn eine der drei Ausnahmen gem. § 4h Abs. 2 EStG (Zinsschrankenescape) greifen:

- Nichterreichung der jährlichen Freigrenze
- Konzernfreiheit oder
- in Konzernen Eigenkapitalvergleich

(vgl. zu § 4h EStG und seiner Wirkungsweise Bundesfinanzministerium, 2008, 718).

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz kam es dazu, dass § 4h EStG erstmals ausdrücklich den Begriff EBITDA (**E**arnings **B**efore **I**nterest, **T**ax, **D**epreciation and **A**mortisation) verwendet und definiert. Die Zinsaufwendungen eines Betriebs sind nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG „abziehbar in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA“. Die Definition des Begriffs „verrechenbares EBITDA“ erfolgt in § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG und besagt, dass es sich hierbei um „30% des um die Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1 abzuziehenden, nach § 6 Abs. 2a Satz 2 gewinnmindernd aufzulösenden und nach § 7 abgesetzten Beträge erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns“ (bzw. bei Körperschaften anstatt des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen) handelt. Diese klarstellende Definition bewirkte aber keine Veränderung des bisherigen Rechts für die seit 2008 geltende Zinsschranke.

Kritisch ist hingegen zu sehen, dass § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA auf § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG verweist, nicht aber auf den durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz angefügten Satz 4 der Vorschrift. Satz 4 stellt den Sofortabzug von Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten bis 150 € dar, diese erhöhen nach dem Gesetzeswortlaut jedoch nicht das EBITDA. Das ist unverständlich, weil Geringwertige Wirtschaftsgüter i.S.d. § 6 Abs. 2 EStG das EBITDA erhöhen.

1.1.1 Erstmalige Anwendung eines EBITDA-Vortrags

Durch § 4h Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG i.d.F. des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes ist erstmalig ein fünfjähriger betriebsbezogener EBITDA-Vortrag eingeführt worden. Ein Vortrag in die folgenden fünf Wirtschaftsjahren erfolgt gem. § 4h Abs. 1 Satz erster Halbsatz EStG, soweit in einem Wirtschaftsjahr (bzw. dem Gewinnermittlungszeitraum) das verrechenbare EBITDA (also 30% des EBITDA) eines Wirtschaftsjahres die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt (vgl. BT-Drucks. 17/15 vom 09.11.2009, 26). Ein EBITDA-Vortrag entsteht jedoch nicht in Wirtschaftsjahren, in denen auf Grund der Ausnahmetatbestände in § 4h Abs. 2 EStG die Zinsschranke nicht anwendbar ist. Weil der EBITDA-Vortrag betriebsbezogen ist, wird die Finanzverwaltung den durch ihn eröffneten zusätzlichen Schuldzinsenabzug bei **Mitunternehmenschaften** voraussichtlich nach dem Ergebnisverteilungsschlüssel im Wirtschaftsjahr der Vortragsverrechnung ohne Rücksicht auf die individuelle Beeinflussung des verrechenbaren EBITDA durch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zuordnen, wie sie dies auch für die Zuordnung der nicht absetzbaren Zinsen befürwortet (vgl. Bundesfinanzministerium, 2008, 718; zur Kritik daran s. Korn, 2009, § 4h Rz. 200 m.w.N.).

Der EBITDA-Vortrag kommt somit nur in Betracht, wenn in einem Wirtschaftsjahr, in dem der Zinssaldo unter 30% des EBITDA liegt und keine der Ausnahmenvorschriften (Escape-Klausel) zum Zuge kommt. Somit muss für Zwecke des EBITDA Vortrages der Zinssaldo und das EBITDA ermittelt werden, obwohl es im betreffenden Jahr nicht zu einer Kürzung des Zinsabzugs kommt. Wird der EBITDA-Vortrag geltend gemacht, muss der Zinssaldo von 3 Mio. € und die Konzernzugehörigkeit belegt werden.

Für die Nichtanwendung der Escape- und Konzern- Klausel reicht es aus, dass eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a Abs. 2 und 3 KStG vorliegt. In den Jahren, in denen § 4h Abs. 2 EStG greift und somit die Zinsschranke also nicht greift, bleibt der EBITDA-Vortrag bestehen und wird unverändert in die Folgejahre fortgeführt (vgl. Schneider/Roderburg, 2010, 58, 63; Bien/Wagner, 2009, 2627, 2632; Lenz/Dörfler/Adrian, 2010, 1, 4). Soweit ein EBITDA-Vortrag förmlich festgestellt wurde, wird für den Betriebsausgabenabzug der Zinsen darauf zurückgegriffen, soweit ein das verrechenbare EBITDA übersteigender Zinssaldo entstanden ist. Der Vortrag muss dann von Amts wegen berücksichtigt werden und kann nicht einer wahlweisen Zuordnung unterliegen. In Verlustjahren ist der EBITDA-Vortrag vollumfänglich für

den Abzug des Zinssaldos nutzbar und muss nicht zunächst mit einem negativen EBITDA verrechnet werden.

Der EBITDA-Vortrag ist allerdings zeitlich befristet, da er gem. § 4h Abs.1 Satz 3 erster Halbsatz EStG nur „in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen“ ist. Nach Ablauf der fünf Jahre geht der Vortrag unter. In mehreren Wirtschaftsjahren entstandene EBITDA-Vorträge sind „in ihrer zeitlichen Reihenfolge“ abzuziehen (quasi in analoger Anwendung des „Fifo-Prinzips“). Das Vortragspotential verringert sich weiter dadurch, dass jeweils das Potential an verrechenbarem EBITDA im laufenden Wirtschaftsjahr für den Zinsabzug herangezogen wird und der Vortrag erst für den Abzug des über dieser Schwelle liegenden Teils des Zinssaldos der EBITDA-Vortrag herangezogen wird.

Der EBITDA-Vortrag hat Vorrang vor dem Zinsvortrag, weil der Zinsvortrag nur entsteht, soweit nach Abzug des EBITDA-Vortrags ein nicht abzugsfähiger Zinsaufwand entsteht. Der EBITDA-Vortrag ist gem. § 52 Abs. 12d erstmals für Übergänge an verrechenbarem EBITDA vorzunehmen, die in nach dem 31.12.2009 endenden Wirtschaftsjahr entstehen. Somit kommt in dem in 2011 endenden Wirtschaftsjahr ein EBITDA-Vortrag aus dem Jahr 2010 in Betracht. Die neuen Grundsätze können aber auf Antrag schon früher angesetzt werden, demnach erhöhen die EBITDA-Vorträge aus Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2006 beginnen und vor dem 01.01.2010 enden, das verrechenbare EBITDA des ersten nach dem 31.12.2009 endenden Wirtschaftsjahres. Es kommt weder zu einer Verminderung oder einem Verbrauch der EBITDA-Vorträge des vorangegangenen Wirtschaftsjahres im Rückwirkungszeitraum, wenn in einem Wirtschaftsjahr des Rückwirkungszeitraums der Zinssaldo das verrechenbare EBITDA übersteigt. Indem die EBITDA-Überhänge aus den Jahren 2007 bis 2009 das verrechenbare EBITDA für 2010 erhöhen, können die Vorträge aus 2007 bis 2009 für den Schuldzinsenabzug im Jahr 2010 wirksam werden. Eine gesonderte Feststellung hat für die Rückwirkungszeiträume nicht zu erfolgen. Wird der Vortrag aus den Rückwirkungszeiträumen im Jahr 2010 nicht verbraucht, ergibt sich dadurch aus 2010 ein höherer EBITDA-Vortrag.

1.1.2 Anhebung der Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. €

Bereits durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (16.07.2009, BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) ist die Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. € zur Entlastung der Unternehmen in der Finanz- und Wirtschaftskrise zeitlich befristet erhöht worden. Diese Regelung war zunächst auf die Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2010 enden (also 2008 + 2009) begrenzt und wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf unbestimmte Zeit zur weiteren Stärkung kleiner und mittlerer Betriebe verlängert. Somit tritt die Zinsschranke des § 4h EStG nur für Wirtschaftsjahre ein, in denen der Zinssaldo 3 Mio. € erreicht.

1.1.3 Neuer Eigenkapitalquotenvergleich

Ein weiterer Ausnahmefall der Zinsschranke tritt ein, wenn der Zinssaldo das verrechenbare EBITDA übersteigt, die 3 Mio. € Freigrenze erreicht wird und eine Konzernzugehörigkeit zu bejahen ist. Weitere Voraussetzung ist, dass der Eigenkapitalquotenvergleich gem. § 4h Abs. 2 Satz 2 ff EStG, also der Vergleich der Eigenkapitalquote des Betriebs und der Eigenkapitalquote des Konzerns ergibt, dass die Eigenkapitalquote nicht geringer als die des Konzerns ist. Die Finanzämter akzeptieren nun 2% anstatt zuvor 1% unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns als steuerunschädlich. Diese Toleranzgrenze von 2 Prozent wurde gem. § 52 Abs. 12d Satz 4 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 enden, eingeführt. Die Erhöhung des Toleranzrahmens auf zwei Prozentpunkte erleichtert es den betroffenen Betrieben – insbesondere in einem schwierigen konjunkturellen Umfeld – die Escape-Regelung in Anspruch zu nehmen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die Änderungen des § 4h EStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz insbesondere für größere mittelständische Unternehmen mit hohem Finanzierungsaufwand aufgrund der Anhebung der 3 Mio. € Freigrenze eine deutliche Verbesserung der Abzugsfähigkeit von Zinsen bedeuten wird. Unklar und auch nicht verständlich ist hierbei jedoch die Tatsache, dass der EBITDA-Vortrag auf eine Zeit von nur fünf Jahren beschränkt ist. Das Risiko des vollständigen Untergangs des EBITDA-Vortrags nach fünf Jahren kann nur aus fiskalischen Gründen zu rechtfertigen sein, da sachliche Gründe seitens des Gesetzgebers nicht aufgeführt wurde. Diese zeitliche Beschränkung und die Gefahr des Untergangs bei Fristüberschreitung gibt es nicht bei anderen ertragssteuerlichen vortragsfähigen Verlusten wie z.B. nach § 10d EStG oder § 15a EStG.

1.2 Neue GWG-Regelung

Die GWG-Regelung gem. § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG wurde für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, wie folgt geändert. Es wurde erneut ein Wahlrecht für abnutzbare bewegliche Anlagegüter, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, eingeführt. Man kann diese entweder sofort als Betriebsausgabe abziehen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die darin enthaltende Umsatzsteuer nicht mehr als 410 € beträgt. Man kann aber auch geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 € übersteigt, unter Angabe des Tages der Anschaffung/ Herstellung oder Einlage in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen. Die Aufnahme in ein Verzeichnis entfällt, wenn die erforderlichen Angaben aus der Buchhaltung ersichtlich sind. Allerdings fraglich ist, da es sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts handelt, welches nach § 5 Abs. 1 Satz EStG i.F.d. des BilMoG die Aufnahme in ein solches Verzeichnis voraussetzt (vgl. Ortmann-Babel/Bolik, 2010, 56, 58, mit dem zutreffenden Hinweis, für ausgewählte WG könne die Sofortabschreibung gewählt werden, während andere im Preisbereich bis 410 € (netto) über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden).

Alternativ kann für alle abnutzbaren beweglichen selbständig nutzbaren Anlagegüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 150 €, aber nicht mehr als

1.000 € betragen, die sog. Pool-Abschreibung gem. § 6 Abs. 2a EStG auf fünf Jahre erfolgen. Der Steuerpflichtige kann eine entsprechende Wahl in der Handelsbilanz treffen (vgl. auch Ortmann-Babel/Bolik, 2010, 56, 57) muss dies aber nicht, da parallel bestehende steuer- und handelsrechtliche Wahlrechte unterschiedlich ausgeübt werden können (vgl. Bundesfinanzministerium, 2009, 1274, Tz. 10).

Es besteht aber nicht die Möglichkeit in einem Wirtschaftsjahr die GWG-Sofortabschreibung sowie die Pool-Abschreibung zu wählen. Diese Regelungen gem. § 6 Abs. 2a Satz 4 EStG sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschaffte, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden. In der Regierungsbegründung zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz wird besonders darauf hingewiesen, dass seitens des Gesetzgebers nur eine einheitliche und keine alternative Wahlrechtsausübung pro Wirtschaftsjahr gewünscht wird (vgl. BT Drucksache 17/15, 2009, 29).

Zwischenfazit

Es kann festgehalten werden, dass die seitens des Gesetzgebers eingeführte jährliche Wahlmöglichkeit für die Unternehmen einen neuen und interessanten steuerpolitischen Spielraum darstellt. Von Seiten der Unternehmen kann nun entschieden werden, ob z.B. bei Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis zu 410 € die wieder neu eingeführte Möglichkeit der Sofortabschreibung angewandt wird, anstatt eine Poolabschreibung über fünf Jahre für diese Wirtschaftsgüter vorzunehmen.

2 ÄNDERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER: VERLUSTVERRECHNUNGSBESCHRÄNKUNG NACH § 8c KStG

Gem. § 8c KStG gehen bestehende Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft bei einem wesentlichen Anteilseignerwechsel quotal oder in vollem Umfang verloren. Erfolgt der Beteiligungswechsel zwischen 25 und 50% der Anteile, geht der Verlustvortrag anteilig im Verhältnis der übertragenen Anteile unter. Bei einem Beteiligungswechsel von mehr als 50% der Anteile geht der gesamte Verlustvortrag verloren. Von diesen schädlichen Beteiligungserwerben an Verlustvortragsregelungen gibt es aber einige Ausnahmeregelungen. Liegt einer dieser Ausnahmetatbestände vor, führt ein schädlicher Beteiligungswechsel zu keiner Verlustvortragsbeschränkung.

Die drei Ausnahmen zu der Verlustverrechnungsbeschränkung sind:

- die sog. Konzernklausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG,
- die sog. Verschonungsklausel bei stillen Reserven gem. § 8c Abs.1 Satz 6 ff KStG,
- die sog. Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG.

Unklar ist das Verhältnis eines durch einen der vorgenannten Ausnahmetatbestände privilegierten Beteiligungserwerbs zu früheren oder späteren schädlichen Beteiligungserwerben innerhalb des in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG statuierten „Fünfjahreszeitraums“, die nicht in den Anwendungsbereich der Konzernklausel, der

Verlustkonservierungsklausel bei stillen Reserven oder der Sanierungsklausel fallen. Hier stellt sich die Frage, ob der unter eine der vorgenannten Ausnahmevorschriften fallende Beteiligungserwerb vorherige oder nachfolgende nicht privilegierte Beteiligungserwerbe infizieren kann, d.h. als sog. „Zählerwerb“ bei der Bestimmung der quantitativen Übertragungsquote innerhalb des Fünfjahreszeitraums zu berücksichtigen ist.

2.1 Die Konzernklausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG

Bei konzerninternen Umstrukturierungen im Rahmen von Beteiligungserwerben nach dem 31.12.2009 (vgl. BT-Drucks. 17/15, 2009, 4) sollen die Verlustvorträge erhalten bleiben. Hier liegt künftig kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100% mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Es wird seitens des Gesetzes neben dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger eine weitere Person vorausgesetzt, die an beiden Unternehmen zu jeweils 100% beteiligt ist. Des Weiteren bedarf es einer Verlust-GmbH, die Gegenstand des schädlichen Beteiligungserwerbs gem. § 8c KStG ist.

Der Gesetzgeber verlangt daher für die Erhaltung von Verlustvorträgen im Rahmen von Beteiligungserwerben mindestens einen dreistufigen Konzernaufbau. Ein Ausschluss der Verlustbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG kommt aus Sicht einer Konzernspitze (eine natürliche Person oder Gesellschaft) daher nur in Betracht, wenn eine Gesellschaft der 2. Beteiligungsstufe (Enkelgesellschaft) übertragen wird. Wird aber eine von der Konzernspitze unmittelbar gehaltene Beteiligung übertragen, fällt die Übertragung nicht in den Anwendungsbereich der Konzernklausel, wenn die Konzernspitze aus einer natürlichen Person besteht oder bei der Konzernobergesellschaft mehr als einen Anteilseigner/Gesellschafter am Vermögen beteiligt ist. Man geht in der Literatur an dieser Stelle bei einer Konzernobergesellschaft davon aus, dass dieselbe Person auch dieselbe unveränderte Personengruppe beinhaltet. Diese Auslegung ist allerdings durch die Finanzverwaltung noch nicht anerkannt (vgl. Siermann/Brinkmann, 2009, 2633; Dörr, 2010, 184, 187).

Bei der Verlustgesellschaft muss es sich bezüglich der Anwendung der Konzernklausel nicht um eine 100%ige Tochtergesellschaft des übertragenden oder übernehmenden Rechtsträgers handeln. Es muss die quantitative Voraussetzung für einen schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG, somit also mehr als 25% an der Verlust-GmbH, vorliegen. Eine 100%ige Beteiligung muss nur zwischen der Konzernspitze und dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger gegeben sein.

2.2 Übertragender und übernehmender Rechtsträger im Sinne der Konzernklausel

Die Begriffe „übertragender Rechtsträger“ und „übernehmender Rechtsträger“ werden weder im § 8c KStG noch an einer anderen Stelle im KStG definiert. Eine natürliche Person scheidet nach dem Wortlaut des Gesetzes allerdings aus, da an einer

natürlichen Person keine weiteren Personen „beteiligt“ sein können (vgl. Wittkowski/Hielscher, 2010, 11, 13). Der Wortlaut des Gesetzes spricht von dem Ausschluss der Verschiebung von Verlusten auf Dritte (vgl. BT-Drucks. 17/15 2009, 19). Demnach heißt es in der Begründung zum Gesetzesentwurf:

„Von den Verlustverrechnungsbeschränkungen ausgenommen werden danach alle Umstrukturierungen, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze eine einzelne Person oder Gesellschaft steht. Die Regelung greift dagegen nicht ein, wenn neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind; die Konzernklausel ist damit auf Fälle beschränkt, in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist.“ (BT-Drucks. 17/15 2009, 19).

Da der Wortlaut des Gesetzes eine „Beteiligung“ an dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger voraussetzt, was wie bereits gesagt, bei einer natürlichen Person ausgeschlossen ist, scheidet daher eine natürliche Person als übertragender/übernehmender Rechtsträger von vornherein aus. Als diese kommen insbesondere Kapitalgesellschaften in Betracht (vgl. Scheunemann/Dennisen/Behrens, 2010, 23, 27). Bei der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG stellt sich allerdings die Frage, ob eine Personengesellschaft auch übertragender/übernehmender Rechtsträger oder als „dieselbe Person“ und damit Konzernspitze sein kann (vgl. BFH-Urt. v. 17.5.2000, BStBl 2000 II, 558; H 33 (Stichwort: „Steuerrechtssubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“) KStH 2008). Für den Fall, dass übertragender und übernehmender Rechtsträger Kapitalgesellschaften sind, kommen die Regelungen des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG unzweifelhaft zur Anwendung.

Ob Personengesellschaften als übertragender und übernehmender Rechtsträger in den Regelungsbereich des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG fallen, ist seitens des Gesetzgebers nicht eindeutig vorgegeben. Dies liegt zum einen darin begründet, dass an einer Personengesellschaft mindestens zwei Gesellschafter beteiligt sein müssen; da anders als bei der GmbH es keine Einmann-Personengesellschaft gibt (vgl. Sprau in Palandt, 2010, § 705 Rz. 1). Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG muss an dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger "dieselbe" Person beteiligt sein und die Beteiligung muss 100% betragen. Bezüglich der Frage, ob eine Personengesellschaft überhaupt ein übertragender/übernehmender Rechtsträger sein kann, stellt sich auch die Frage, ob man das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung gem. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG auf die aus der Gesellschafterstellung resultierende gesellschaftsrechtliche Beteiligung oder die vermögensmäßige Beteiligung beziehen kann.

Wegen des bei Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzips ist eine unmittelbare Verschiebung eines Verlusts von vornherein ausgeschlossen, da die Verlustvorträge in der Kapitalgesellschaft quasi „eingesperrt“ sind. Mithin kann es nur um die „mittelbare“ Verlustverschiebung gehen, indem durch die Nutzung der Verlustvorträge die Steuerbelastung der Kapitalgesellschaft gemindert und damit der ausschüttbare Gewinn erhöht wird. Eine solche mittelbare Verlustverschiebung kann nur durch die Gewinnverteilung in der Personengesellschaft bewirkt werden, die sich regelmäßig nach der vermögensmäßigen Beteiligung der Personengesellschafter richtet. Daher ist bei Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG allein auf die

vermögensmäßige Beteiligung der Gesellschafter der Personengesellschaft abzustellen, so dass eine Personengesellschaft grundsätzlich geeignet ist, (übertragender/übernehmender) Rechtsträger i.S.d. Konzernklausel zu sein (vgl. Wittkowski/Hielscher, 2010, 11, 13; Bien/Wagner, 2009, 2627, 2628; Dörr, 2010, 184, 189; zweifelnd Sistermann/Brinkmann, 2009, 2633, 2634).

Weitere Voraussetzung ist aber, dass ein einzelner Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar zu 100% am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist. Im Rahmen einer GmbH & Co. KG bei der die Komplementär- GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt ist und ein Kommanditist 100% des Kommanditkapitals hält, ist eine GmbH & Co. KG als tauglicher übertragender/übernehmender Rechtsträger zu sehen. Die Beteiligungsverhältnisse der Komplementär- GmbH spielt für die Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG keine Rolle. Weder ist Voraussetzung, dass der zu 100% am Kommanditkapital beteiligte Kommanditist (Allein-) Gesellschafter der Komplementär- GmbH ist, noch ist bedeutsam, ob er überhaupt an der Komplementär- GmbH beteiligt ist.

Unklar ist allerdings, ob nur Personengesellschaften, die steuerlich als Mitunternehmerschaften zu qualifizieren sind oder auch reine vermögensverwaltende Personengesellschaften als übertragende/übernehmende Rechtsträger in Betracht kommen. Auch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist Trägerin von Rechten und Pflichten. Zwar sind Personengesellschaften nicht ESt-Subjekt, besitzen aber als Mitunternehmerschaften und vermögensverwaltende Personengesellschaften im ESt-Recht durchaus eine gewisse Teilrechtsfähigkeit.

Nach zivilrechtlichen Gedanken ist die Personengesellschaft selbst Eigentümerin der in Ihrem Gesamthandsvermögen befindlichen GmbH-Beteiligung und somit zivilrechtlich ein übertragender/übernehmender Rechtsträger (vgl. z.B. BFH v. 2.4.2008, IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679). Nach der Steuerrechtssystematik knüpft dennoch die Konzernklausel als Ausnahmeregelung zu § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG an einen schädlichen „Übertragungsakt“ an. Übertragender Rechtsträger kann nur das Steuerrechtssubjekt sein, dem die übertragende Beteiligung nach steuerrechtlichen Grundsätzen zuzurechnen war. Einkommensteuerrechtlich ist der Mitunternehmerschaft die Beteiligung an dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger selbst zuzurechnen, wobei bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zurechnung (nach dem Bruchteil) erst bei den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschaftern erfolgt.

Somit kann nur eine Mitunternehmerschaft übertragender/übernehmender Rechtsträger im Sinne der Konzernklausel sein, während bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft übertragender/übernehmender Rechtsträger nicht die Personengesellschaft selbst ist, sondern deren Gesellschafter (a.A. Dörr, 2010, 184, 189; Scheunemann/Dennisen/Behrens, 2010, 23, 27, die insoweit dem Einheitsgedanken den Vorrang vor eine Bruchteilsbetrachtung einräumen wollen). Auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) können übertragende/übernehmende Rechtsträger sein.

2.3 Anmerkungen zur Konzernspitze

Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG muss an dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger „dieselbe Person“ beteiligt sein. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob diese Person im Inland oder im Ausland ansässig ist. Fraglich ist aufgrund des Gesetzeswortlautes im Singular (dieselbe Personen, nicht Personen (vgl. Dörr, 2010, 184, 188; Brendt, 2010, § 8c Rz. 47), ob ausschließlich eine einzelne natürliche Person oder eine einzelne Gesellschaft in Betracht kommt oder damit auch „dieselbe Personengruppe“ nach Gesetzesauslegung verstanden werden kann.

Da Sinn und Zweck der Vorschrift sein sollte, eine ausdrückliche Sonderregelung für Umstrukturieren im Konzern „an dessen Spitze zu 100 Prozent eine einzelne Person oder Gesellschaft steht“ (vgl. BT-Drucks. 2009,19) zu schaffen, ist an dieser Stelle von einer engen Auslegung der Vorschrift entlang des Gesetzeswortlautes auszugehen, sodass eine Personengruppe nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG als Konzernspitze ausscheidet. Das bedeutet, hat die Konzernobergesellschaft mehr als einen vermögensmäßig beteiligten Gesellschafter, sind sämtliche Umstrukturierungen, bei der die Konzernobergesellschaft selbst übertragender/übernehmender Rechtsträger ist, nicht von der Konzernklausel gedeckt.

Es wird immer deutlicher, dass die Konzernklausel nur einen kleinen Kreis der Umstrukturierungen im Konzern und nicht wie in der Gesetzesbegründung sämtliche Umstrukturierungen im Konzern beinhaltet. Die Regelung trifft hauptsächlich Großkonzerne, da ein drei- oder mehrstufiger Konzernaufbau im Mittelstand eher selten vorkommt. Fraglich ist, ob man eine an dem übertragenden/übernehmenden Rechtsträger beteiligte Personengesellschaft selbst als „eine Person im Sinne der Konzernklausel zu qualifizieren hat. Zu beachten sind hier auch die Ausführungen zu Mitunternehmenschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

Ist mehr als ein Gesellschafter vermögensmäßig an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, fehlt es am Merkmal der 100%igen Beteiligung derselben Person am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger, da der Wortlaut des Gesetzes – sinnwidrig – die Beteiligung einer einzelnen natürlichen Person oder einer einzelnen Gesellschaft am (übertragenden/übernehmenden) Rechtsträger verlangt. Daher ist in solchen Fällen, in denen an der Spitze einer Beteiligungskette eine (nicht gewerblich geprägte) **vermögensverwaltende Personengesellschaft** steht, Vorsicht geboten.

2.4 Verschonungsklausel bei stillen Reserven gem. § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG

Bei dieser Vorschrift handelt es sich wohl um die bedeutendste Verlustsicherungsregelung für den Mittelstand. Es kommt hiernach nicht zum einem Untergang des Verlustes, als „er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 (Beteiligungserwerb von mehr als 25%) die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 (Beteiligungserwerb von mehr als 50%) die gesamten stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt“. Auch bei dieser Frage kommt es vorab auf die Fragestellung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an.

Zur möglichen Anwendung der Verschonungsklausel gem. § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG sind diverse Punkte gesondert zu betrachten, die insbesondere die Fragestellungen um die Ermittlung der stillen Reserven betreffen. Stille Reserven sind gem. § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG der „Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder [...] dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteil der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind“.

Es ist folgende Berechnung zur Ermittlung der stillen Reserven durchzuführen:

Gemeiner Wert der erworbenen Anteile

./. steuerliches Eigenkapital der Körperschaft

= erworbene stille Reserven

./. nicht im Inland steuerpflichtige stille Reserven

= inländische steuerpflichtige stille Reserven

Gegebenenfalls ist hier bei quotalen Erwerb von Anteilen auf die anteiligen Werte abzustellen. Die Ermittlung des Gemeinen Werts der Anteile soll nach der Gesetzesbegründung bei einem entgeltlichen Erwerb nach dem gezahlten Entgelt bemessen werden. Bei einer Veräußerung von einer Beteiligung in Höhe von 60% kann der Gemeine Wert aus dem Veräußerungspreis hochgerechnet werden (vgl. BT-Drucks. 2009, 19). Lässt sich der Gemeine Wert nicht aus dem Entgelt ableiten, kann bzw. muss eine Unternehmensbewertung erfolgen (vgl. Demuth, in Korn/Strahl, 2010, 65).

Bei einem Beteiligungserwerb zwischen fremden Dritten entspricht der Veräußerungspreis dem Gemeinen Wert, was bei Übertragungen zwischen nahe stehenden Personen eher zweifelhaft ist. Hier ist insbesondere bezüglich einer anstehenden Betriebsprüfung Beweisvorsorge zu treffen. So kann die Angemessenheit des Kaufpreises z.B. dadurch nachweisen, dass der vereinbarte Kaufpreis innerhalb der Bandbreite einer Unternehmensbewertung liegt.

Allerdings schränkt § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG ein, dass stille Reserven i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG - die den Verlustabzug ermöglichen - die Unterschiedsbeträge zwischen dem gemeinen Wert der Anteile und dem ausgewiesenen Eigenkapital nur insoweit seien, als „diese im Inland steuerpflichtig“ sind. Somit sind u.a. in ausländischen Betriebsstätten enthaltene stille Reserven für die Verlustkonservierung unbeachtlich, sofern die Betriebsstätteinkünfte nach der Freistellungsmethode nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

Auch stille Reserven aus Beteiligungsbesitz sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, weil die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile nach § 8b Abs. 2 KStG das Einkommen nicht erhöhen. Dies gilt nicht, wenn die Beteiligungs- bzw. Holdinggesellschaft als Finanzunternehmen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG erfüllt. Es erscheint beim Beteiligungsbesitz inkonsequent, darin enthaltene stille Reserven überhaupt nicht zu berücksichtigen. Denn gem. § 8c Abs. 3 KStG sind

5% der stillen Reserven faktisch steuerpflichtig, so dass 5% der in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven zu einer Verlustkonservierung führen müssen (vgl. Schneider/Roderburg, 2010, 58, 60; Scheunemann/Dennisen/Behrens, 2010, 23, 28).

Es kann daher den Unternehmen nur vorgeschlagen werden, die entsprechenden Bescheide bei anderweitiger Meinung seitens der Finanzverwaltung offen zu halten. Da maßgeblicher Zeitpunkt für die Ermittlung der stillen Reserven der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligung ist, wäre bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb an sich ein Zwischenabschluss erforderlich.

Es kann aber davon ausgegangen werden, dass vereinfachungshalber eine Ableitung des steuerbilanziellen Eigenkapitals zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs aus dem letzten vor dem Übertragungstichtag liegenden Jahresabschluss durch Zu- und Abrechnungen ermittelt werden kann.

2.5 Ermittlung der stillen Reserven von Organträger- und Personengesellschaften

Bei Veräußerung der Beteiligung an einer Organträgergesellschaft stellt sich das Problem, dass die Verluste der Organgesellschaft beim Organträger auflaufen, die stillen Reserven sind aber in der Organgesellschaft gebunden. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, bei der Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG die stillen Reserven der Organgesellschaft auf der Ebene des Organträgers zu berücksichtigen. (vgl. Bien/Wagner, 2009, 2627, 2631; Sistermann/Brinkmann, 2009, 2633, 2636; Ortmann-Babel/Zipfel, 2009, 813, 818; Scheunemann/Dennisen/Behrens, 2010, 23, 29; Dörr, 2010, 184, 197; Frey/Mückel, 2010, 71, 76). Es stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung der „organkreisbezogenen Betrachtungsweise“ zustimmen wird.

Werden Anteile an einer Verlustgesellschaft veräußert, die ihrerseits Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist, ist die Ermittlung der stillen Reserven ebenso schwierig, da die von einer Kapitalgesellschaft gehaltene Beteiligung als reiner Merkposten in der Steuerbilanz abgebildet wird, ohne jedoch ein bewertbares Wirtschaftsgut nach EStG darzustellen. Einkommensteuerlich stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft lediglich einen ideellen Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft dar. Das Gleiche muss m.E. im Rahmen des § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG für die darin enthaltenen stillen Reserven gelten.

Somit erfolgt bei der Ermittlung der stillen Reserven nach der bekannten Vorgehensweise eine Kürzung nicht um die stillen Reserven der „Personengesellschaftsbeteiligung“.

Aus gestalterischer Sicht ist es somit für die Unternehmen möglich, dass Verlustpotential einer Kapitalgesellschaft, die an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist durch die Umwandlung der Tochterkapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zu nutzen. Somit werden die in der Tochtergesellschaft enthaltenen stillen Reserven für die Ermittlung nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG der Mutter zugerechnet.

2.6 Verschonungsklausel und rückwirkende Umwandlungen gem. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG

Bei der Ermittlung der stillen Reserven bleibt zu beachten, dass nur das Betriebsvermögen der Verlustgesellschaft Berücksichtigung finden darf, dass der Gesellschaft im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (vgl. Bundesfinanzministerium, 2008, 736, Tz. 13 bis 15) tatsächlich gehört hat. Hierbei wird auch nicht die steuerliche Rückwirkungsfiktion gem. § 2 UmwStG berücksichtigt. Das bedeutet, dass die aus steuerlich rückwirkenden Umwandlungen aufgedeckten stillen Reserven hier nicht berücksichtigt werden dürfen.

2.7 Sanierungsklausel

Aufgrund der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise wurde mit § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG eine gesonderte Sanierungsklausel eingeführt, wodurch die Verlustvorträge in Sanierungsfällen erhalten bleiben sollen. Allerdings ist diese nur in Ausnahmefällen mit strengen Voraussetzungen anzuwenden, sodass sich die Frage stellt, inwieweit diese Regelung für den von der Wirtschaftskrise betroffenen Mittelstand zum Tragen kommt. Das freiwillige Engagement des Neugesellschafters soll in einem Sanierungsfall dadurch belohnt werden, dass bei einem an sich schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG die bestehenden Verlustvorträge erhalten bleiben.

Eine Sanierung ist nach § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern, zu beseitigen und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Keine Anwendung findet die Sanierungsregelung, wenn der Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt wurde oder nach dem Beteiligungserwerb einen Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vornimmt, der somit faktisch wie eine wirtschaftliche Neugründung wirkt.

a) Bestehen eines Sanierungserwerbs

Bei der Prüfung des Sanierungserwerbs ist der Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs maßgebend. Eine Sanierungsabsicht liegt nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Der Anteilserwerb findet zum Zeitpunkt der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung der Kapitalgesellschaft statt,
- die Kapitalgesellschaft ist im Augenblick des Anteilserwerbs sanierungsfähig und
- die für die Sanierung in Angriff genommenen Maßnahmen sind objektiv geeignet, die Körperschaft in absehbarer Zeit nachhaltig aus der Krise zu führen.

Wird die Beteiligung vor der Sanierung erworben, kommt die Sanierungsklausel nicht zur Anwendung was zum Untergang der nicht genutzten Verluste führt. Daher ist eine exakte Bestimmung des Zeitpunkts der drohenden Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ausschlaggebend. Da die genaue Bestimmung dieses Zeitpunktes in der Praxis aber äußerst schwierig und konfliktanfällig ist, sollten die Unternehmen in

der Praxis das Vorliegen dieser Voraussetzung durch eine Liquiditätsplanrechnung dokumentiert werden (vgl. A.A. Ortmann-Babel/Bolik/Gageur, 2009, 2174).

Eine Überschuldung im Sinne des § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG liegt unabhängig von der Fortführungsprognose dann vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Die betroffenen Unternehmen können eine Überschuldung durch einen Überschuldungsstatus dokumentieren, um den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a KStG zu führen.

Eine weitere Voraussetzung des Sanierungsfalls ist, dass die Körperschaft nach der pflichtgemäßen Einschätzung eines objektiven Dritten im Zeitpunkt des Anteilserwerbs sanierungsfähig ist und die für die Sanierung in Angriff genommenen Maßnahmen objektiv geeignet sind, die Körperschaft aus der Krise zu führen. Diese Sanierungsfähigkeit und Sanierungseignung sind durch Vorlage eines dokumentierten Sanierungsplanes nachzuweisen (vgl. Fey/Neyer, 2009, 1373; Suchanek/Herbst, 2009, 530; Dörr, 2010, 184, 201; zweifelnd Ortmann-Babel/Bolik/Gageur, 2009, 2174; a.A. Sistermann/Brinkmann, 2009, 1455). Der Sanierungserfolg ist allerdings nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG.

b) Erhaltung der Betriebsstrukturen

Als weiteres Ziel neben der Verhinderung bzw. Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung muss die Sanierung auch der Erhaltung der bisherigen wesentlichen Betriebsstrukturen dienen (vgl. BT-Drucks. 2009, 19). Dies liegt nach dem Gesetz dann vor, wenn Arbeitsplätze erhalten bleiben oder neues Kapital in die Gesellschaft eingelegt wird.

Die Betriebsstrukturen bleiben gem. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG erhalten, wenn die Kapitalgesellschaft im Rahmen der Sanierungsbemühungen mit dem Betriebsrat geschlossenen Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt (vgl. Fey/Neyer, 2009, 1373; Suchanek/Herbst, 2009, 530; Dörr, 2010, 184, 201; zweifelnd Ortmann-Babel/Bolik/Gageur, 2009, 2174; a.A. Sistermann/Brinkmann, 2009, 1455). Diese Vereinbarung muss dann in zeitlichem Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb erfolgen, da die Absicht des Erhalts der Betriebsstrukturen bereits dann vorgelegen haben muss. Die Regelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG findet auf kleine Kapitalgesellschaften keine Anwendung, da diese keinen Betriebsrat haben können.

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG liegt eine Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen auch dann vor, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400% der Ausgangslohnsumme und die jährliche Durchschnittslohnsumme von 80% der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Es kommt zu einem sog. Fallbeileffekt, da die Verlustvorträge nach § 8c Abs. 1 KStG komplett also nicht nur anteilig wegfallen, wenn die Lohnsummen nicht erreicht werden. Auch in der Zuführung von Betriebsvermögen im zeitlichen Zusammenhang mit der Sanierung ist die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen gem. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3

KStG zu sehen. Es muss hierzu innerhalb von 12 Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen hinzugeführt werden.

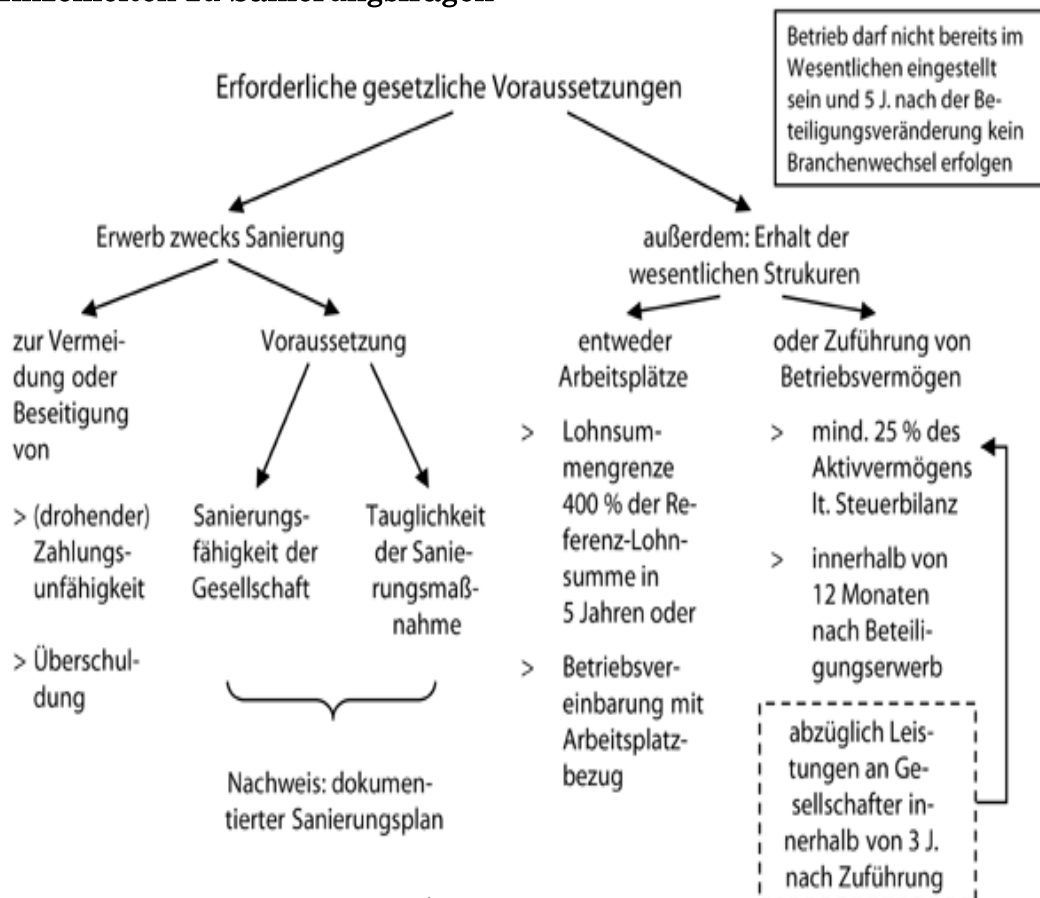
Bei einem 100%igen Erwerb der Geschäftsanteile müssen mindestens 25% des in der Steuerbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhandenen Aktivvermögens zugeführt werden. Erlässt der Erwerber oder eine diesem nahestehende Person Verbindlichkeiten, steht dies der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten noch werthaltig waren. Die Bestimmung der Werthaltigkeit einer Verbindlichkeit erweist sich in der Praxis aber oft als schwierig. Durch den Wegfall des nicht werthaltigen Teils entsteht ein steuerpflichtiger Ertrag der Kapitalgesellschaft, der die Krise durch eine zusätzlich entstehende Steuerbelastung der Gesellschaft noch verstärken kann (vgl. Sistermann/Brinkmann, 2009, 1456).

Nach § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen dem 01.01.2009 und dem 31.12.2011 vom zugeführten Betriebsvermögen abzuziehen (Netto-Betriebsvermögenszuführung). Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungen an den Erwerber oder einen Altgesellschafter erfolgen. Wobei Leistungsentgelte aufgrund steuerlich anzuerkennender schuldrechtlicher Verträge den Wert des zugeführten Betriebsvermögens nicht mindern.

Bei einem Beteiligungserwerb von weniger als 100% verringert sich der Mindestzuführungsbetrag entsprechend. Werden etwa z.B. nur 60% der Anteile an einer Körperschaft erworben, sind 15% d.h. 60% von 25% neues Betriebsvermögen dem Unternehmen hinzuzuführen. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wollte der Gesetzgeber eine in § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG enthaltene Unklarheit beseitigen: Nach der durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung eingeführten Gesetzesfassung ist ein Erwerber, der die Anteile nach dem 1.1.2009 erwirbt (z.B. am 31.12.2009) und der über die Zuführung des Betriebsvermögens in den Genuss der Sanierungsklausel kommen möchte, gezwungen, Leistungen vor dem Beteiligungserwerb durch Zuführung zusätzlichen Betriebsvermögens auszugleichen, ohne dass er beim Abfluss mitgewirkt oder ggf. hiervon Kenntnis hat. Künftig sollen daher nur solche Leistungen den Wert des Betriebsvermögens mindern, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens durchgeführt werden (vgl. Art. 2 Nr. 2 Buchst. b des Gesetzentwurfs für ein Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 9.11.2009).

Zusammenfassend können die Sanierungsfragen in folgendem Bild dargestellt werden

Abb. 1: Einzelheiten zu Sanierungsfragen



(Quelle: vgl. Demuth/Strahl, 2010, 74)

Zwischenfazit

An dieser Stelle kann festgehalten werden, dass die Änderungen des § 8c KStG für die Unternehmen eine Anzahl interessanter und positiver Ansatzpunkte zur legalen Nutzung von Verlusten beinhalten. So stellt die Verschonungsklausel gemäß § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG eine lösbare Verlustsicherungsregelung für mittelständische Unternehmen dar. Bei entsprechend vorhandenen und nachweisbaren stillen Reserven in den betroffenen Unternehmen kommt es hiernach nicht zum einem Untergang des Verlustes, wenn der Verlust bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 25% die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50%) die gesamten stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Des Weiteren stellt die aufgrund der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise eingeführte Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a Satz 2 KStG für Unternehmen aller Unternehmensformen und Unternehmensgrößen eine durchaus positive und auch lösbare Möglichkeit der Nutzung übernommener Verlustvorträge dar.

3 ÄNDERUNG DES GEWERBESTEUERGESETZES

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages wird der fingierte Finanzierungsanteil in Mieten und Pachten für unbewegliche Anlagegüter (insbesondere Grundstücke) gem. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzugerechnet. Dieser fingierte Finanzierungsanteil wurde von **65% auf 50%** vermindert und ist gem. § 36 Abs. 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2010 anzuwenden. Nach Abzug des Freibetrags kommt es durch diese Herabsetzung zu einer effektiven Minderung der Hinzurechnung von 3,75% (nach Abzug des Freibetrages von 100% werden die Anteile mit 25% hinzugerechnet) (vgl. zu den überschaubaren Entlastungswirkungen durch die Abmilderung der Hinzurechnung auch Wagner, 2010, 26, 28). Haben Unternehmen im Rahmen Ihres Gewerbebetriebs Grundstücke oder Gebäude(teile) angemietet (bzw. gepachtet oder geleast), so ist in diesem Fall das geleistete Nutzungsentgelt im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu berücksichtigen – bislang mit einem Anteil von 65%, ab dem Jahr 2010 aber nur noch im Umfang von 50%. Zu einer Erhöhung des gewerbesteuerpflichtigen Ertrages kommt es nur, soweit die hinzuzurechnenden Zinsaufwendungen und Finanzierungsanteile den Freibetrag von **100.000 €** übersteigen. Der insoweit verbleibende Betrag erhöht den steuerpflichtigen Gewerbeertrag um **25%**.

Abb. 2: Vorgehensweise zu § 8 Nr. 1 GewStG durch Finanzierungsanteile ab 2009

(a) Zu ermitteln ist die Summe der folgenden Betriebsausgaben: ▷ 100% aller Zinsaufwendungen (vom Kunden in Anspruch genommene Skonti fallen nicht hierunter, es sei denn Sie sind nicht gewöhnlich), ▷ 100% der Renten und dauernden Lasten (mit Ausnahme von Pensionszahlungen aufgrund von Ihnen an eigene Arbeitnehmer erteilter Zusagen), ▷ 100% der Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters, ▷ 20% der Miet- und Pachtzinsen (auch Leasingraten) für bewegliche Wirtschaftsgüter, ▷ 65% (2009) und 50% (2010) der Miet- und Pachtzinsen (auch Leasingraten) für unbewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. Gebäude), ▷ 25% der Zahlungen für Konzessionen und Lizenzen (mit Ausnahme von Vertriebslizenzen).
(b) Von der Summe der ermittelten Finanzierungsanteile wird ein Freibetrag von 100.000 € gekürzt. Übersteigen die Finanzierungsanteile also 100.000 € nicht, kommt es zu keiner Hinzurechnung.
(c) Soweit die Summe der Finanzierungsanteile den Freibetrag von 100.000 € übersteigt, wird sie dem steuerpflichtigen Gewerbeertrag zu 25% zugerechnet.

(Quelle: vgl. zu Details der Methode auch Wagner, 2010, 26, 28.)

Zwischenfazit

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Minderung der Hinzurechnungsbeträge bei Miet- und Pachtzinsen und Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter von 65% in 2009 auf 50% in 2010 besonders bei Unternehmensstrukturen, bei denen eine sog. Betriebsaufspaltung vorliegt, oder bei Vermietungen von Immobilien in Konzerngruppen zu einer deutlichen Minderung des Gewerbesteueraufwands führen kann.

4 ÄNDERUNG DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES

In § 2 Abs. 4 Satz 1, § 4 Abs. 2 Satz 2, § 9 Satz 3, § 15 Abs. 3 und § 20 Abs. 9 UmwStG werden die Verlustnutzung und den Verlustübergang betreffenden Regelungen um den EBITDA-Vortrag erweitert. Aufgrund der Anwendungsregelung in § 27 Abs. 10 UmwStG geht damit ein bestehender EBITDA-Vortrag bei Umwandlungen und Einbringungen unter, deren steuerlicher Übertragungstichtag in einem Wirtschaftsjahr liegt, für den die Neufassung des § 4h EStG hinsichtlich des EBITDA-Vortrags anzuwenden ist. Dies sind sämtliche Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen.

5 ÄNDERUNG DES UMSATZSTEUERGESETZES

5.1 Umsatzsteuerermäßigung für Beherbergungsleistungen

Der Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen wurde in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG wie folgt neu geregelt:

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7% findet Anwendung auf *“die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Satz 1 gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind“*.

Diese Regelung trat ab dem 01.01.2010 in Kraft. Durch diese Umsatzsteuersatzermäßigung um 12% kommt es bei unveränderten Bruttopreisen zu einer Verteuerung der Hotelleistungen für zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer, die berufsbezogene Reisetätigkeiten durchführen. Zu dieser gesetzlichen Neuregelung liegt ein BMF-Schr. mit Az. IV D 2 – S 7210/07/10003 / IV C 5 – S 2353/09/10008 v. 5.3.2010, DB 2010, 533, vor.

Die Regelung gilt auch für Unternehmer, die Belegungsrechte ankaufen, aber nicht für solche, die sie verkaufen. Des Weiteren bleib zu beachten, dass diese neue Regelung ausschließlich bei kurzfristigen Beherbergungsleistungen, nicht aber bei Restaurationsumsätzen greift. Begünstigt sind sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch die kurzfristige Beherbergung von Menschen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen. Die Beherbergung von Tieren soll damit aber nicht begünstigt werden.

Der Beherbergung gleichgestellt wird ein steuerbares Entgelt, welches für die Nichtinanspruchnahme einer begünstigten Beherbergungsleistung erhoben wird. Der Steuersatzermäßigung unterliegen auch die Entgelte wegen einer kurzfristigen Stornierung („no show“). Die Umsatzsteuersatzermäßigung macht es nicht davon abhängig, ob der Unternehmer dem Beherbergungsgewerbe angehört. Auch die Vermietung von Ferienwohnungen oder die Überlassung von Zimmern im Gästehaus eines Unternehmens unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (vgl. BT-Drucks. 17/138, 2009, 2).

Unterbringungen von Begleitpersonen in Krankenhäusern, sind ebenso begünstigt. Wenn die Unterbringung der Begleitperson jedoch therapeutischen Zwecken dient, sind diese Unterbringungen umsatzsteuerfrei. Auch Kabinen in Hotelschiffen oder ortsfesten Mobilehomes sollen steuerbegünstigt sein. Unter die Steuersatzermäßigung fallen nicht Eisenbahnschlafwagen und Kabinen auf Kreuzfahrtschiffen, weil hier die Beförderungsleistung im Vordergrund steht (vgl. Widmann, 2010, 8, 9 f). Die Beherbergungsleistung muss charakterbestimmend sein.

Auch die Vermietung von Campingstellplätzen wurde nun im Rahmen der Ermäßigung des Steuersatzes mit aufgenommen (vgl. BT-Drucks. 17/138, 2009, 2). Unter „kurzfristig“ wird eine Gebrauchsüberlassung von nicht mehr als sechs Monaten verstanden.

Durch § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG wird klar, dass Beköstigungsleistungen, wie ein Frühstück oder auch die Nutzung von Pay-TV, der Zugang zu Kommunikationsnetzen (Internet, Wifi), die Überlassung von Tagungsräumen, gesonderte Entgelte für Wellness- Angebote oder die Nutzung der Minibar nicht begünstigt sind und somit ein einheitliches Leistungsentgelt aufzuteilen ist. Des Weiteren sind bei einem einheitlichen Leistungsentgelt die Beherbergungsleistungen von damit im Zusammenhang vereinbarten Services sowie der Verkauf von Ausstellungs- oder Operntickets oder Entgelt für Freizeitangebote abzugrenzen. Sollte das zur Verfügung gestellte Hotelzimmer allerdings lediglich mit einem Telefon- oder Internetanschluss und einem TV ausgestattet sein, ist das noch kein Grund einen Betrag aus dem Übernachtungsentgelt rauszurechnen.

Für eine tägliche Reinigung der Räume muss auch kein zusätzliches Entgelt verlangt werden. Wird aber eine Endreinigung gegen gesondertes Entgelt erbracht, unterliegt dies dem allgemeinen Steuersatz. Bei einer Überlassung von Tagungsräumen, bei der neben dem Übernachtungsentgelt kein gesondertes Entgelt verlangt wird, soll von einer unentgeltlichen Überlassung ausgegangen werden. Das Gleiche gilt für die Benutzung von Wellnesseinrichtungen (vgl. OFD Karlsruhe, 2010, VIII.). Grundsätzlich unterliegen Entgelte für Wellnessleistungen dem Regelsteuersatz. Für Wellnessangebote, die auf die Benutzung von Schwimmbädern oder von Saunen entfallen, soll aber ebenso der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden.

5.2 Lohnsteuerliche Auswirkungen

Wenn das Entgelt für ein Frühstück nun aufgrund der neuen Regelung in der Rechnung offen ausgewiesen wird, kann dies zu einem lohnsteuerlichen Vorteil bei Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber führen kann. Der Arbeitgeber darf nur den gesetzlichen Pauschbetrag nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG steuerfrei erstatten. Würde das Frühstück bislang in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen, wurden dem Arbeitnehmer die gesamten Kosten erstattet, lediglich der Betrag der steuerfrei auszahlbaren Verpflegungsmehraufwendungen von 4,80 € (20% von 24 €) wurde gekürzt. Aufgrund der neuen Aufteilungsmodalitäten ist das Frühstück gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nun gesondert auszuweisen, weil es nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Wurde ein Pauschalpreis für Übernachtung mit Frühstück angeboten, muss der Wert des Frühstücks im Schätzungswege ermittelt werden.

Allerdings fällt Lohnsteuer an, soweit das Frühstück gesondert ausgewiesen wird und den Betrag von 4,80 € übersteigt.

Es bestehen hier, bei der Lohnversteuerung, zwei Möglichkeiten:

- a.) Bis zur Höhe der doppelten Verpflegungsmehrbeträge kann gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG die Lohnsteuer pauschal mit einem Satz von 25% durch den Arbeitgeber getragen werden.
- b.) Erfolgt keine Pauschalversteuerung, entsteht bei Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber darauf nochmals Lohnsteuer. Soll dies verhindert werden, sollte der Arbeitnehmer die Lohnsteuer tragen.

Als Gestaltungsansatz könnte in der Praxis darauf geachtet werden, den Preis für das Frühstück auf 4,80 € zu reduzieren. Nach den Informationen der OFD Karlsruhe soll für den Fall, dass kein besonderer Ausweis des Frühstücks vorgenommen wird, folgendes gelten. „Welcher Teil des Übernachtungspreises auf das Frühstück entfällt, richtet sich nach der Preiskalkulation des Unternehmers. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer in Anlehnung an die lohnsteuerlichen Regelungen einen Betrag von 4,80 € (brutto) für das Frühstück ansetzt.“ (OFD Karlsruhe, 2010, VIII.)

Zweifelhaft ist diese Regelung allerdings, wenn das Frühstück bislang etwa mit 20 € angesetzt wurde, denn auch im Bereich der Umsatzsteuer ist Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO denkbar.

Zwischenfazit

Abschließend kann festgehalten werden, dass die umsatzsteuerliche Sonderbehandlung der Beherbergungskosten für die betroffenen Hotelbetriebe eine deutlich geringere Umsatzsteuerbelastung darstellt und den Unternehmen aufgrund der geringen Steuerlast bei gleicher Rechnungshöhe eine höhere Liquidität bietet. Aufgrund der gestiegenen Komplexität der Reisekostenabrechnungen von Arbeitnehmern, die Übernachtungsleistungen oft in Anspruch nehmen (Vertriebs-, und Außendienstmitarbeiter, Monteure, usw.) sowie einer erkennbaren umsatzsteuerlichen Begünstigung der Hotelbetriebe wurde diese Gesetzesänderung in der Literatur als auch in den politischen Gremien in den letzten Monaten erneut strittig diskutiert. Es bleibt abzuwarten, ob diese Sonderregelung von Dauer sein wird.

6 ÄNDERUNGEN DES ERBSCHAFTSTEUER- UND SCHENKUNGSTEUERGESETZES

6.1 Änderungen des Steuertarifs

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wurde ab dem 01.01.2010 weitgehend reformiert. Es wurde ein gesonderter Steuertarif für die Angehörigen (also Geschwister, Geschwisterkinder, Stiefkinder, Eltern und Großeltern, Schwiegerkinder und Schwiegereltern sowie den geschiedenen Ehegatten) der Steuerklasse II in § 19 Abs. 1 ErbStG eingeführt. Die steuerliche Belastung zwischen den Erwerbern der Steuerklasse II und III soll mittels eines unterschiedlichen Steuertarifs differenzieren. Für Angehörige der Steuerklasse II sollen niedrigere Steuersätze gelten als für die Personen der Steuerklasse III.

Tab. 1: Änderungen des Steuertarifs für Zuwendungen unter Lebenden und für Erwerbe von Todes wegen

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich ... €	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30
13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
größer 26 000 000	30	43	50

6.2 ERLEICHTERTE VERSCHONUNGSREGELUNGEN BEI BETRIEBSVERMÖGEN RÜCKWIRKEND AB 01.01.2009

Um schnell und effektiv Hemmnisse für die Unternehmensnachfolge zu beseitigen, sollen die Bedingungen krisenfest und mittelstandsfreundlicher ausgestaltet werden. In § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG wurde die Verschonungsregelung von 85%, in dem begünstigtes Betriebsvermögen in seiner Substanz fortgeführt werden muss, erleichtert. Hierbei beträgt der Behaltezeitraum nicht mehr sieben Jahre, sondern nur noch fünf Jahre.

Die zur Erlangung dieses Verschonungsabschlages einzuhaltende Mindestlohnsumme wurde gem. § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG von 650% auf 400% der Ausgangslohnsumme gemindert. Des Weiteren unterliegen nun Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten, (bisherige Regelung: zehn Beschäftigte) nicht mehr den Lohnsummenerfordernissen (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Zu einer 100%igen Verschonung des begünstigten Betriebsvermögens kommt es nun gem. § 13a Abs. 8 Nr.1, 2 ErbStG bei einer Betriebsfortführung von mindestens sieben, anstatt wie bisher zehn Jahren. Auch die Lohnsummenkriterien wurden herabgesetzt.

Für eine 100%ige Verschonung muss nach sieben Jahren 700% der Ausgangslohnsummen erreicht sein (statt bisher 1000% nach zehn Jahren).

Der Entlastungsbetrag gem. § 19a Abs. 5 Satz 1, 2 ErbStG entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit der Erwerber begünstigten Betriebvermögens innerhalb von fünf Jahren (bei völliger Freistellung sieben Jahre) gegen die Behaltensregelungen verstößt. Diese Erleichterungen in §§ 13a, 19a ErbStG gelten für Erwerbe, für die die Steuer **nach dem 31.12.2008** entstehen also rückwirkend.

7 ÄNDERUNGEN DES GRUNDERWERBSTEUERGESETZES

7.1 Konzernprivileg nach § 6a GrEStG

In der Vergangenheit war die latente Gefahr einer GrESt-Belastung oftmals ein massives Hindernis bei Konzernumstrukturierungen. Auch für den Fall, dass die Muttergesellschaft eines Konzerns unverändert blieb, konnten Umwandlungen oder die Übertragung von Beteiligungen im Konzern zu einer – unter Umständen mehrfachen – GrESt-Belastung führen, weil das deutsche GrESt-Gesetz bisher kein Konzernprivileg kannte. Das Damoklesschwert der GrESt-Belastung hat in der Vergangenheit vielfach dazu geführt, dass wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen unterblieben sind oder nur unter Inkaufnahme steuerlich motivierter – wirtschaftlich allenfalls begrenzt sinnvoller – Ausweichgestaltungen vollzogen werden konnten. Aus diesem Grund wird in der Literatur und der Praxis seit Jahren die Einführung eines sog. Konzernprivilegs gefordert (vgl. Behrens/Schmitt, 2005, 525, 526; Pahlke/Franz, 339 ff.; Fischer, 2007, Rz. 120). Diesem Ansinnen hat der Gesetzgeber bei Umsetzung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes in § 6a GrEStG entsprechend Rechnung getragen.

Die neue grunderwerbsteuerliche Konzernprivilegierung in § 6a GrEStG ist entsprechend §§ 5, 6 GrEStG als Nichterhebungsvorschrift und nicht als Befreiungsvorschrift ausgestaltet. Die geänderten Vorschriften sind erstmals auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden. Es wurde des Weiteren eine spezielle Missbrauchsregelung in § 23 Abs. 8 Satz 2 GrEStG aufgenommen. Demnach ist § 6a GrEStG nicht anzuwenden, wenn ein „im Zeitraum vom 01.01.2008 bis 31.12.2009 verwirklichter Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und deshalb nach § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG Steuer nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist“.

§ 6a GrEStG lautet wie folgt:

„Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 2a oder 3 steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes wird die Steuer nicht erhoben; für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis wird die Steuer nach § 1 Absatz 2 insoweit nicht erhoben. Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1

gilt nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist 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.“

Die Änderungen von Beherrschungsverhältnissen im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG sind gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG nun verpflichtend anzuzeigen.

Tatbestandsmerkmale gem. § 6a GrEStG sind:

- Es liegt eine Umwandlung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG vor (oder eine Umwandlung aufgrund EU/EWR-Recht) und
- es kommt dadurch zu einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang und
- es sind daran ein ausschließlich herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt oder
- es sind ausschließlich mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt.

Gem. § 6a Satz 4 GrEStG ist eine Gesellschaft dabei abhängig, wenn an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt ist. Wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, wird die GrESt gem. § 1 Abs. 2 GrEStG zunächst nicht erhoben. Allerdings erfolgt eine nachträgliche Erhebung der GrESt, wenn z.B. gegen die fünfjährige Nachbehaltensfrist verstoßen wird.

7.2 Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG

Erfasst sind hier die Verschmelzung, Spaltung und die Vermögensübertragung eines Unternehmens. Es kommt dabei nicht darauf an, ob der übertragene Rechtsträger auf eine Muttergesellschaft (upstream), Tochtergesellschaft (downstream) oder Schwestergesellschaft (sidestream) verschmolzen wird oder ob dies im Wege der Aufnahme oder durch eine Neugründung erfolgt (vgl. Mensching/Tyarks, 2010, 87, 89). Eine Spaltung kann durch eine Aufspaltung, Abspaltung oder eine Ausgliederung erfolgen. Da nur Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 6a GrEStG begünstigt sind, könnte es aus grunderwerbsteuerlichen Erwägungen sinnvoll sein, die Übertragung einzelner Grundstücke nicht im Wege der Einzelrechtsnachfolge, sondern unter Anwendung des UmwG zu vollziehen, um die GrESt zu sparen.

Die Übertragung im Wege des Formwechsels gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG ist nicht begünstigt. Diese Regelung ist allerdings umstritten. Nach FG Münster 8 K 1785/03

vom 16.02.2006 wurde betont, dass lediglich der identitätswahrende Formwechsel nicht grunderwerbsteuerbar ist.

Tritt aber z.B. bei Formwechsel einer Personengesellschaft in eine GmbH eine nicht am Vermögen beteiligte GmbH aus, liegt kein identitätswahrender Formwechsel vor (vgl. Wischott/Schönweiß, 2009, 2638, 2639). Es handelt sich dann um einen tatsächlichen Rechtsträgerwechsel und es kommt zu einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Diese Meinung kann aber nicht als gesichert angesehen werden, da der BFH die vorgenannte Entscheidung des FG Münster aus anderen Gründen aufgehoben hat und offengelassen hat, ob er die Auffassung des FG Münsters teilt (vgl. BFH II R 32/06 v. 9.4.2008, BFH/NV 2008, 1526; Vorinstanz FG Münster 8 K 1785/03 vom 16.02.2006). Auch Umwandlungen nach Recht eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates sind gem. § 6a Abs. 2 GrEStG begünstigt.

7.3 Prüfung der Vorgänge nach Grunderwerbssteuerbarkeit

Zunächst ist im Prüfungsschema zu prüfen, ob ein Vorgang bzw. eine Transaktion grunderwerbsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG ist.

Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG

Ist kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorangegangen und bedarf es auch keiner Auflassung, unterliegt die Übertragung des Grundstückeigentums der GrESt. Hierzu zählen hauptsächlich Grundstücksübergänge aufgrund von Verschmelzungen, Spaltungen und Vermögensübertragungen. Ein weiterer Anwendungsfall ist der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums aufgrund einer Anwachsung (vgl. Fuhrmann, 2010, 86).

Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG

Eine Spaltung oder Verschmelzung kann auch zu einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG führen. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG liegt ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor, wenn der Erwerber vor der Anteilsübertragung bereits beherrschender Gesellschafter war und z.B. 90% der Anteile an einer GmbH gehalten hat. Werden nun die Anteile so übertragen, dass mindestens 95% der Anteile in eine Hand gelangen, liegt wiederum ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor. Somit kann auch eine nur geringe Übertragung von Anteilen zu einer hohen GrESt-Belastung führen, da hier die GrESt in voller Höhe anfällt.

Auch die Übertragung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften kann GrESt auslösen, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft oder eine ihrer Tochtergesellschaften Grundbesitz im Inland hat. Auch die Übertragung von mindestens 95% der Anteile an einer Personengesellschaft kann nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer auslösen. Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ist § 1 Abs. 3 GrEStG dabei gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG subsidiär (also § 1 Abs. 2a ist vorrangig anzuwenden), wenn eine Besteuerung nach dieser Vorschrift in Betracht kommt.

Des Weiteren bleibt zu beachten, dass der Begriff „Anteil“ hier anders als bei einer Personengesellschaft zu verstehen ist. Bei einer Personengesellschaft ist hierunter die

gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital zu verstehen (vgl. Behrens, 2010, 777).

Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG

Die unmittelbare oder mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes an einer grundbesitzenden Personengesellschaft kann auch ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang sein. Nach § 1 Abs. 2a GrEStG liegt dieser vor, wenn mindestens 95% der Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übertragen werden. Hier fingiert das Gesetz eine Übertragung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft. Ausschlaggebend ist allein der Übergang von 95% der Anteile. Auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt es insoweit nicht an.

Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG

Nach § 6a GrEStG wird GrESt unter den weiteren dort genannten Voraussetzungen der Vorschrift auch dann („insoweit“) nicht erhoben, wenn aufgrund des Umwandlungsvorgangs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG die **Verwertungsbefugnis** an einem Grundstück nach § 1 Abs. 2 GrEStG auf einen anderen Rechtsträger übergeht. Dies kann etwa der Fall sein, wenn eine die Verwertungsbefugnis innehabende Gesellschaft auf eine andere verschmolzen oder der die Verwertungsbefugnis innehabende Teilbereich abgespalten wird.

7.4 Kausalzusammenhang der Umwandlung

Die genannten GrESt Tatbestände müssen auf Grund des Umwandlungsvorgangs verwirklicht werden, es muss also ein kausaler Zusammenhang bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn die Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG unmittelbar zur Verwirklichung des GrESt-Tatbestandes geführt hat (z.B. eine grundbesitzende Tochter- GmbH wird auf die Mutter- GmbH verschmolzen). Vorherige Reorganisationsschritte, die gleichfalls einen Verursachungsbeitrag zur Verwirklichung des GrESt-Tatbestandes geleistet haben, können den Kausalzusammenhang nicht ausschließen. Der Kausalzusammenhang kann auch dann gegeben sein, wenn es aufgrund der Umwandlung zu einer (erweiterten) Anwachsung kommt. § 6a GrEStG kann daher auch dann einschlägig sein, wenn die Grundstücksübertragung zivilrechtlich im Wege der Anwachsung gem. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB erfolgt (vgl. Rödder/Schönfeld, 2010, 415 ff.).

Beispiel:

Der alleinige Kommanditist einer grundbesitzenden KG bringt seine Kommanditanteile im Wege der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG in die Komplementär- GmbH ein. Es handelt sich hierbei um eine Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG. Aufgrund der Umwandlung kommt es zur Anwachsung und damit zur Übertragung des Grundstücks auf die Komplementär- GmbH. Die Übertragung fällt unter § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG und ist somit grundsätzlich Grunderwerbsteuerbar. Diese fällt aber unter § 6a GrEStG und daher ist die GrESt nicht zu erheben.

Eine Verwirklichung des GrESt-Tatbestandes im zeitlichen Zusammenhang mit der Umwandlung reicht nicht aus.

7.5 Begünstigte Unternehmen/Gesellschaften

Der sog. Verschonungsabschlag wird nur angewandt, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem Unternehmen abhängige Unternehmen beteiligt sind und an der Transaktion teilnehmen.

Es sind bezüglich der personellen Voraussetzungen der jeweiligen Unternehmensverbindungen drei Fallgruppen denkbar.

- Beteiligung eines herrschenden Unternehmens und nur einer abhängigen Gesellschaft oder
- Beteiligung eines herrschenden Unternehmens und mehreren anhängigen Gesellschaften oder
- Beteiligung von mehreren von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften.

Eine Definition der Begrifflichkeiten erfolgt in § 6a Satz 4 GrEStG lediglich für den Begriff der abhängigen Gesellschaft. Dort heißt es, dass eine Gesellschaft i.S. des Satzes 3 abhängig ist, wenn „an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95% ununterbrochen beteiligt“ (Schneider/Roderburg, 2010, 58, 65) ist. Ohne Bedeutung für die Begrifflichkeiten ist die Zugehörigkeitsdauer des Grundstücks zu den entsprechenden Gesellschaften.

Bei Kapitalgesellschaften ist wohl die Beteiligung am Nennkapital (GmbH) oder am Grundkapital (AG) und das wirtschaftliche Eigentum an diesen maßgebend (vgl. ebenso Neitz/Lange, 2010, 17, 20; Wischott/Schönweiß, 2009, 2638, 2639). Somit fallen beteiligungsähnliche Rechte wie Forderungen oder stille Beteiligungen nicht unter den Begriff der Beteiligung. Die Handhabung des Begriffs abhängige Gesellschaft ist bei einer Personengesellschaft hingegen unklar. Der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft stellt die dingliche Mitberechtigung des Gesellschafters dar und ist einer vermögensmäßigen Quotelung nicht zugänglich. Somit kann der Anteil am Vermögen der Personengesellschaft vom Anteil an der Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG abweichen.

Anders als § 1 Abs. 3 GrEStG spricht § 6a Satz 4 GrEStG nicht vom Anteil an der abhängigen Gesellschaft, sondern von einer kapitalmäßigen Beteiligung. Hieraus ergibt sich, dass es bei § 6a GrEStG auf die **vermögensmäßige Beteiligung** ankommt, die sich regelmäßig – aber nicht zwingend – aus den Kapitalkonten ergibt. Würde es nämlich auf die dingliche Mitberechtigung ankommen, so könnte die Grenze von 95% nur erreicht werden, wenn entweder mindestens 20 Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind oder die dingliche Mitberechtigung eines Gesellschafters dem anderen Gesellschafter grunderwerbsteuerlich zuzurechnen wäre. Dies wäre etwa der Fall, wenn der einzige Kommanditist einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG alle Anteile an der Komplementär-GmbH hält.

Personengesellschaften könnten aufgrund der Maßgeblichkeit der dinglichen Mitberechtigung nur dann abhängige Gesellschaft sein, wenn entweder kein außenstehender Gesellschafter oder bei einem außenstehenden Gesellschafter mindestens 19 zur Gruppe gehörende weitere Gesellschafter vorhanden sind. Der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG wäre im Hinblick auf Personengesellschaften erheblich eingeschränkt. Dies spricht dafür, dass das in § 6a Abs. 4 GrEStG verwendete Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am Kapital“ wie in § 1 Abs. 2a GrEStG als vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital zu verstehen ist (vgl. Mensching/Tyarks, 2010, 87, 90; Neitz/Lange, 2010, 17, 23).

Da der Begriff Gesellschaft nicht in § 6a GrEStG neu definiert wird, kann davon ausgegangen werden, dass der gleichlautende Begriff in § 1 Abs. 3 GrEStG übernommen werden kann. Gesellschaften sind insbesondere AG, GmbH, KGaA, Personengesellschaften wie OHG, Partnerschaftsgesellschaft, GbR und KG. Hierunter fallen ebenso ausländische Gesellschaften, aber nicht der Verein, die Erbengemeinschaft, die Stiftung oder die stille Gesellschaft.

7.6 Herrschendes Unternehmen

Auch dieser Begriff ist gesetzlich nicht definiert. Das herrschende Unternehmen muss lediglich an einer oder mehreren anhängigen Gesellschaften beteiligt sein.

Als herrschende Unternehmen kommen wohl natürliche Personen, Personengesellschaften und juristischen Personen in Betracht. Kein Unternehmen ist die natürliche Person, die die Anteile an untergeordnete juristischen Personen im Privatvermögen erhält. Auch reine Holdinggesellschaften sind keine Unternehmen, da das bloße Halten von Anteilen keine Unternehmenseigenschaft begründet (vgl. Behrens, 2010, 777).

Wie bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen vorzugehen ist, bleibt aufgrund des Gesetzeswortlautes unklar.

Beispiel:

Ist die M-GmbH an der T-GmbH zu 100% beteiligt und die T-GmbH ist zu 100% an der grundbesitzenden E-GmbH beteiligt, könnte sowohl die M-GmbH als auch die T-GmbH als herrschendes Unternehmen angesehen werden. Ist die M-GmbH aber aufgrund mangelnder Unternehmenseigenschaft eine reine Holdinggesellschaft, ist sie somit kein herrschendes Unternehmen. Als herrschendes Unternehmen kommt somit nur die T-GmbH in Betracht. Ist die M-GmbH allerdings auch als herrschendes Unternehmen einzustufen, ist wohl auch nur dieses und nicht auch die T-GmbH als solches zu beurteilen.

7.7 Fünffährige Vorbehalts- und Nachbehaltefrist

Voraussetzung für die Eigenschaft als abhängige Gesellschaft ist, dass das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang ununterbrochen die **erforderliche Beteiligungsquote von 95%** erreicht. Für die Verwirklichung des GrESt-Tatbestandes

ist der zivilrechtliche Übergang des Grundstücks oder der zivilrechtliche Übergang der Beteiligung erforderlich.

Bei Verschmelzung und Spaltung ist wohl die Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers nach §§ 20 Abs. 1 Nr.1, 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG gemeint. Bei der Vermögensübertragung kommt es hingegen auf die Eintragung in das Register des Sitzes der übertragenden Gesellschaft an (vgl. Rödder/Schönfeld, 2010, 415).

Somit ist der Eintragungstag der maßgebende Tag für die Berechnung der Vorbehalts- und Nachbehaltensfrist nach § 6a GrEStG und nicht der ertragsteuerliche maßgebende Umwandlungstichtag. Die Beteiligung muss während dieser Fristen ununterbrochen bestanden haben, sodass sogar ein nur kurzes Absinken der Beteiligung unter die 95%- Grenze danach schädlich ist.

Die abhängige Gesellschaft muss mindestens während der vorangegangenen fünf Jahre bestanden haben, um die Vorbehaltsfrist einzuhalten. Somit ist die Begünstigungsvorschrift nicht anwendbar, wenn die Gesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre erst gegründet wurde oder wenn der Umwandlungsvorgang selbst zur Neugründung der abhängigen Gesellschaft geführt hat, was etwa bei einer Verschmelzung zur Neugründung oder einer Spaltung zur Neugründung der Fall ist. Auch bezüglich der Nachbehaltensfrist stellt sich die Frage, ob diese als eingehalten gilt, wenn die übertragende Gesellschaft aufgrund der Umwandlung (z.B. bei einer Verschmelzung) untergeht. Ausreichend sind mittelbare oder teils unmittelbare und teils mittelbare Beteiligungen. Es kommt bei einer mittelbaren Beteiligung nicht darauf an, dass das herrschende Unternehmen an der vermittelnden Gesellschaft zu mindestens 95% beteiligt ist. Dies ergibt sich aus dem Umkehrschluss aus § 1 Abs. 3 GrEStG, der eine Zurechnung nur bei einer entsprechend hohen Beteiligungsquote an der vermittelnden Gesellschaft vorsieht (vgl. Fuhrmann, 2010, 95). Sollte die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO dar und die durch den Umwandlungsvorgang ausgelöste GrESt wird nacherhoben.

7.8 „Ausschließliche“ Beteiligung von herrschenden Unternehmen und abhängigen Gesellschaften

Es dürfen nach § 6a Satz 3 GrEStG ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein. Die Vorschrift ist so zu verstehen, dass ausschließlich herrschende Unternehmen und abhängige Gesellschaften als übertragender und übernehmender Rechtsträger an der Umwandlung beteiligt sein dürfen. Es dürfen aber Außenstehende als Anteilsinhaber des Übertragenden oder Übernehmenden an dem Umwandlungsvorgang beteiligt sein.

7.9 Sonstige Aspekte

Es wurde durch den Gesetzgeber eine Anzeigepflicht in § 19 Abs.- 2 Nr. 4a GrEStG aufgenommen, demnach sind die in § 19 Abs. 1 GrEStG genannten Personen verpflichtet, über Änderungen von Beherrschungsverhältnissen im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG gegenüber der zuständigen Finanzbehörde Anzeige zu erstatten.

Gem. §§ 5,6 GrEStG können Verschmelzungen zur Verletzung der Behaltensfristen führen. Die Verschmelzung löst keine GrESt aus, weil es sich um eine unschädliche Verkürzung der Beteiligungskette handelt, sie verletzt aber die Behaltensfrist in § 5 Abs. 3 GrEStG (ebenso Wischott/Schönweiß, 2009, 2638, 2645).

Die neue Befreiungsvorschrift nach § 6a GrEStG ist gem. § 23 Abs. 8 Satz 1 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden. Maßgebend ist auch hier der Tag der Eintragung in das Handelsregister.

Nach § 23 Abs. 8 Satz 2 GrEStG wurde eine spezielle Missbrauchsvorschrift aufgenommen, die besagt, dass § 6a GrEStG nicht anzuwenden ist, wenn ein im Zeitraum vom 01.01.2008 bis 31.12.2009 verwirklichter Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und deshalb nach § 16 Abs. 1 oder 2 die Steuer nicht erhoben wird oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben/zu ändern ist.

8 ZUSAMMENFASSUNG

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass das am 22.12.2009 umgesetzte „Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz)“, in dem weitestgehend die im Koalitionsvertrag als „Sofortprogramm ‚krisenentschärfende Maßnahmen‘“ und „Sofortprogramm zur Erbschaftsteuer“ vorgesehenen Maßnahmen umgesetzt wurden, zu einer Anzahl von Verbesserungen für die deutschen Unternehmen führen.

Besonders hervorzuheben sind hierbei, zum einen die Verbesserungen bei der Zinsschranke, die bei Unternehmen mit hohen Fremdfinanzierungsquoten die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen schon durch die Anhebung der Freigrenze von 1,0 Mio. € auf 3,0 Mio. € und die Einführung eines fünfjährigen Vortrags für ein nicht ausgeschöpftes EBITDA wesentlich entspannt haben dürfte. Zum anderen bieten die neuen Ausnahmenvorschriften der Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG und der Verschonungsklausel bei Vorhandensein von stillen Reserven im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG erstmals eine gesetzlich definierte Möglichkeit, eine Verlustverrechnung bei sog. Mantelkäufen erzielen zu können.

Das bei Konzernumstrukturierungen in der Vergangenheit bestehende Hindernis der Gefahr einer GrESt-Belastung wurde entschärft. Damit hat der Gesetzgeber den seit Jahren seitens der Literatur und der Praxis vorgetragenen Forderungen und Vorschlägen mit der Einführung eines sog. Konzernprivilegs nach § 6a GrEStG Rechnung getragen.

Dass die Änderungen im Bereich des deutschen Steuerrechts für Unternehmen nicht immer von Dauer sein können, zeigt die aktuell wieder seitens der FDP neu entfachte Diskussion, die Umsatzsteuersätze für Beherbergungsleistungen erneut zu reformieren und die Begünstigungen abzuschaffen.

LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS

Behrens (2010): Ertragsteuerliche Behandlung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG angefallener Grunderwerbsteuer, DStR, S. 338 ff.

Behrens/Schmitt (2005): Zweiter Anlauf zur Einführung einer Grunderwerbsteuer-Befreiung bei konzerninternen Umstrukturierungen, DB, S. 525 ff.

Bien/Wagner (2009): Erleichterung bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB, S. 2627 ff.

Brendt (2010): in Erle/Sauter, Kommentar Körperschaftsteuer, 3. Aufl., § 8c.

Bundesfinanzhof (2000): Urteil vom 17.05.2000, BStBl 2000 II, S. 558 ff.

Bundesfinanzhof (2008): Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II, S. 679 ff.

Bundesfinanzministerium (2008): Einführungsschreiben des BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2742 – a/07/10001, BStBl., S. 718 ff.

Bundesfinanzministerium (2009): Entwurf des BMF-Schreibens zu § 5 Abs. 1 EStG, IV C 6 – S 2133/09/10001 mit Stand v. 12.10.2009, GmbHR 2009, 1274, Tz. 10).

BT-Drucks. (2009): Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, Bundestagsdrucksache 17/138, 02.12.2009.

Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), Bundestagsdrucksache 17/15 vom 09.11.2009.

Demuth (2010): in Korn/Strahl Steuergesetzänderungen 2010 Rz. 50 ff.

Demuth/Strahl (2010): in Korn/Strahl Steuergesetzänderungen 2010 Rz. 74 ff.

Dörr (2010): Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften, Wachstumsbeschleunigung durch den neuen § 8c KStG, NWB 3/2010, S. 184 ff.

Fey/Neyer (2009): Entschärfung der Mantelkaufregelung für Sanierungsfälle, DB, 1373 ff.

Fischer (2007): in Boruttau, Kommentar Grunderwerbsteuer-Gesetz, Vorbemerkungen Rz. 120 ff.

Frey/Mückl (2010): Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG) - Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR, S. 71 ff.

- Fuhrmann** (2010): in Korn/Strahl Steuergesetzänderungen 2010.
- Korn**: in Korn, Einkommensteuer-Kommentar, § 4h Rz. 200 ff.
- Korn/Strahl** (2010): Steuergesetzänderungen 2010.
- Lenz/Dörfler/Drian** (2010): Änderungen bei der Zinsschranke durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg, S. 1 ff.
- Mensching/Tyarks** (2010): Grunderwerbsteuerliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB, S. 87 ff.
- Neitz/Lange** (2010): Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen - neue Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, S. 17 ff.
- OFD Karlsruhe** (2010): Informationen der OFD Karlsruhe, DStR-AKTUELL 4/2010, VIII.
- Ortmann-Babel/Bolik** (2010): Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter, StuB, S. 56 ff.
- Ortmann-Babel/Bolik/Gageur** (2009): Mantelkauf passt nicht, immer noch zu weit!, Zweifelsfragen und Lösungsansätze im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG, DStR, S. 2174 ff.
- Ortmann-Babel/Zipfel** (2009): Umsetzung des Sofortprogramms der Bundesregierung - das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg, 813 ff.
- Pahlke/Franz**: Kommentar Grunderwerbsteuergesetz.
- Rödter/Schönfeld** (2010): Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nachbehaltensfrist der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a Satz 4 GrEStG, DStR, S. 415 ff.
- Scheunemann/Dennisen/Behrens** (2010): Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB, S. 23.
- Schneider/Roderburg** (2010): Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR, S. 58 ff.
- Sistermann/Brinkmann** (2009): Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Die Änderungen bei der Mantelkaufregelung - Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkungen durch Konzernklausel und Verschonung in Höhe der stillen Reserven, DStR, S. 2633 ff.
- Sprau**: in Palandt, Kommentar zum BGB, S. 23 ff.
- Suchanek/Herbst** (2009): Die neue Sanierungsklausel gemäß §8c. Abs. 1a KStG n.F., in Ubg., S.530 ff.

Wittkowski/Hielscher (2010): Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR, S. 2638 ff.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, S. 2 ff.

Wagner (2010): Sind die mit Wachstumsbeschleunigungsgesetz erfolgten Verbesserungen im Unternehmenssteuerbereich als Sofortprogramm "krisenentschärfende Maßnahmen" qualifiziert?, DStZ, S. 26 ff.

Widmann (2010): Umsatzsteuerliche Aussage im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages, UR, S. 8 ff.

Wischott/Schönweiß (2009): Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR, S. 2638 ff.

AUTORENPORTRAIT



Prof. Dr. Arno Steudter lehrt seit 1999 Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung im Fachbereich Betriebswirtschaft der Koblenz University of Applied Sciences. Seine Arbeitsschwerpunkte sind u.a. Konzernrechnungslegung und Konzernabschlussprüfung, Besteuerung von Personengesellschaften sowie die Umwandlung von Unternehmen. Zuvor hatte er im Zeitraum von 1994 bis 1999 die Professur im Fach Betriebswirtschaft, insbesondere Bilanzen und Wirtschaftsprüfung an der Fachhochschule Trier inne. Seit 1994 ist er als Steuerberater tätig und wurde 1997 zum Wirtschaftsprüfer bestellt. Seit 1996 ist Prof. Dr. Steudter Partner der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Dr. Steudter & Partner mit Sitz in Ransbach-Baumbach.

SCHRIFTENVERZEICHNIS

- Nr. 1 Verfahren der Kundenwertermittlung
Darstellung und Bewertung der Kundenwertmessung als Bestandteil
des Marketing-Controlling
Prof. Dr. Andreas Mengen
Mai 2009
- Nr. 2 Entscheidungsmodell für den wirtschaftlichen RFID-Einsatz
Prof. Dr. Silke Griemert
Januar 2010
- Nr. 3 Kann politische Macht gegen die Gesetze der Globalisierung regieren?
- Eine kritische Analyse am Beispiel Deutschlands
Prof. Dr. Georg Schlichting; Isabelle Heinrichs, B. Sc.
Februar 2010
- Nr. 4 Steuerliche Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes für
die Unternehmen
Prof. Dr. Arno Steudter
November 2010
- Nr. 5 Die internationale Finanzmarktkrise – Was sind die Ursachen und
wirtschaftlichen Folgen der Krise, und was bringen die
Rettungsmaßnahmen?
Prof. Dr. Georg Schlichting; Julia Pohl, M. Sc.; Thomas Zahn, M. Sc.
November 2010