

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

A. Einleitung

Nachdem am 24.10.2009 der Entwurf des Koalitionsvertrages für die 17. Legislaturperiode zwischen CDU, CSU und FDP der Öffentlichkeit präsentiert wurde, in dem u.a. diverse Äußerungen zu geplanten Steueränderungen im Laufe der Legislaturperiode enthalten sind (zu den Einzelheiten s. unseren Newsletter „**Geplante Steueränderungen nach dem Koalitionsvertrag**“), hat die Regierung nun einige der ersten dort angekündigten Schritte im Steuerrecht umgesetzt im **Regierungsentwurf zum „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“** (RegE) vom 9.11.2009.

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 von Betriebsvermögen oder an Beschenkte der Steuerklasse II**

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

Inzwischen hat der Bundestag in erster Lesung am 12.11.2009 das Gesetz an die zuständigen Ausschüsse verwiesen.

Der weitere **Zeitplan** sieht vor, dass der Bundestag am 4.12.2009 erneut über das Gesetz berät. Eine abschließende Beratung im Bundesrat ist für den 18.12.2009 angesetzt.



Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

B. Vorgeschlagene Maßnahmen im Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Im Regierungsentwurf sind die nachfolgend beschriebenen Gesetzesänderungen enthalten, welche bereits weitestgehend in der KoA V angekündigt worden 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.

Der nachfolgende Aufbau entspricht dabei im Wesentlichen dem bereits in unserem Newsletter „**Geplante Steueränderungen nach dem Koalitionsvertrag**“ verwendeten, auf den zur Vermeidung von Wiederholungen ebenfalls wegen der grundsätzlichen steuerlichen Wirkungsweise der Regelungen verwiesen wird.

B.1 Verlustabzugsbeschränkungen („Mantelkauf“)

Geplant ist

1. die zeitliche Beschränkung der Sanierungsklausel zur Verlustnutzung bei Anteilsübertragungen aufzuheben (Kap. B.1.1),
2. den Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen wieder zulassen („Konzernklausel“) (Kap. B.1.2),
3. den Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven zulassen (Kap. B.1.3).

B.1.1 Sanierungsklausel bei Anteilsübertragungen

Gemäß § 34 Absatz 7c KStG RegE 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 - Regierungsentwurf

Als **Folgeänderung** hiervon werden gemäß § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG RegE 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 RegE, wonach die Vorschrift erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 Anwendung finden soll, handelt es sich bei § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG RegE 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 dann, wenn die Regelungen zum Verschonungsabschlag bei der Erbschaftsteuer (s. Kap. B.4) Gesetz werden. Dies würde dazu führen, dass aufgrund des Verweises innerhalb des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nr. 2 KStG auf § 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG nun auch Betriebe mit maximal 20 statt bisher 10 Arbeitnehmern hiervon erfasst würden.

B.1.2 Konzernklausel bei Anteilsübertragungen

Gemäß § 8c Absatz 1 Satz 5 KStG RegE 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 nach der jetzigen Formulierung erhebliche Zweifel, ob der Gesetzgeber dieses Ziel erreichen würde.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

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** sind.

Diese Regelung soll gemäß § 34 Absatz 7b KStG Satz 2 RegE **erstmalig auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009** anzuwenden sein.

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

B.1.3 Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven

In § 8c Absatz 1 Satz 6 und 7 KStG RegE findet sich die geplante Neuregelung zum Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven.

Nach dieser Vorschrift soll 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 würde somit dazu führen, dass es nicht auf die tatsächlich übertragenen Anteile ankommt, sondern nur auf die Auswirkung auf den Verlust. Im Einzelfall bedeutet dies, dass auch bei einer schädlichen Anteilsverfügung von weniger als 100 % aber mehr als 50 % der Verlust nicht höher sein darf als die gesamten stillen Reserven, damit die Vorschrift zur Anwendung kommt.

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 - Regierungsentwurf

Eine solche Regelung würde jedoch dazu führen, dass **bei reinen Holdinggesellschaften** die **Vorschrift nie zur Anwendung** käme, was insbesondere bei **Organträgern** nicht sachgerecht ist, da innerhalb einer Organschaft nur bei diesen die Verluste aufgrund gesetzlicher Anordnung auflaufen, wohingegen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Organgesellschaften liegen. Dies bedarf dringend einer Nachbesserung.

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 60 % 100 % der 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 selber und nicht von dem der Anteile an der übertragenen Gesellschaft spricht und zudem keine Differenzierung zwischen direkter und indirekter Anteilsübertragung macht.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Neben den bereits oben genannten Einwendungen bereitet die geplante Vorschrift, die von ihrer Grundintention zu begrüßen ist, einige **praktische Probleme**. Auch wenn der Gesetzeswortlaut dies nicht regelt, ist doch davon auszugehen, dass der **maßgebliche Zeitpunkt** zur Ermittlung der stillen Reserven der **Zeitpunkt des schädlichen Anteilsübergangs** ist. Dementsprechend werden in der Mehrheit der Fälle somit **steuerliche Zwischenbilanzen erforderlich** sein, 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). Aufgrund der verständlichen Beschränkung auf inländische stille Reserven sind in allen Fällen, in denen **ausländisches Vermögen** existiert, auf den relevanten Stichtag **Unternehmensbewertungen** zu erstellen; 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 auch die Situation bei **Personengesellschaften**. Aufgrund der ab 2009 geltenden Einfügungen durch das **JStG 2009** gelten die Regelungen des § 8c KStG auch für nachgeschaltete Mitunternehmenschaften gemäß § 10a Satz 10 GewStG (Verlustvortrag) und § 4h Absatz 5 Satz 3 EStG (Zinsvortrag). Die jetzt vorgeschlagene Neuregelung lässt offen, wie in diesen Fällen mit den stillen Reserven zu verfahren ist.

Auch diese Regelung soll gemäß § 34 Absatz 7b Satz 2 KStG RegE **erstmalig auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009** anzuwenden sein.

Ergänzend hierzu soll in § 8a Absatz 1 Satz 3 KStG RegE geregelt werden, dass die Anwendung von § 8c Absatz 1 Satz 6 und 7 KStG RegE beim **Übergang des Zinsvortrages** auf die stillen Reserven beschränkt sein soll, 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.).

Diese Regelung soll gemäß § 34 Absatz 7b Satz 2 KStG RegE erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2009 enden.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Erstaunlicherweise hat der Gesetzgeber davon abgesehen, § 8c Absatz 2 KStG (Sonderregelung zur Verlufterhaltung in Höhe der stillen Reserven, sofern inländische Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften an der Transaktion beteiligt sind) zu streichen, der nach der Neufassung des 8c Absatz 1 Satz 6 und 7 KStG RegE überflüssig wäre, oder zu überarbeiten, obwohl er ansonsten europarechtswidrig ist.

B.2 Zinsabzugsbeschränkungen („Zinsschranke“)

Geplant ist

1. die höhere Freigrenze von 3 Mio. Euro dauerhaft einführen (Kap. B.2.1),
2. einen Vortrag für den EBITDA einzuführen (Kap. B.2.2),
3. die Pufferzone bei der Escape-Klausel anzuheben (Kap. B.1.3).

B.2.1 Erhöhung der Freigrenze bei der Zinsschranke

Im Rahmen des „Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung“ wurde letztes Jahr die Freigrenze von € 1 Mio. auf **€ 3 Mio.** erhöht, wobei diese Regelung im Ergebnis nur für 2008 und 2009 gelten sollte. Diese zeitliche Beschränkung soll nun aufgrund § 52 Absatz 12d Satz 3 EStG RegE 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 RegE soll ein **EBITDA-Vortrag bei der Zinsschrankenregelung** eingeführt werden.

Der **EBITDA-Vortrag**, der wie der Zinsvortrag gesondert festgestellt werden soll (§ 4h Absatz 4 Satz 1 EStG RegE), **entspricht** dabei dem Betrag, um den 30 % des relevanten (steuerlichen) EBITDA eines Wirtschaftsjahres die Nettozinsaufwendungen übersteigt. 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.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

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

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

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, soll 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 RegE),
- das Ausscheiden von Mitunternehmern aus einer Gesellschaft (§ 4h Absatz 5 Satz 2 EStG RegE) sowie
- alle Umwandlungsfälle (§§ 2 Absatz 4 Satz 1, 4 Absatz 4 Satz 2, 9 Satz 3, 15 Absatz 3, 20 Absatz 9 UmwStG RegE).

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

Überraschenderweise keine Änderung sollen die Verweisungen auf § 8c KStG erfahren, so dass **bei Anwendung von § 8c KStG** zwar ein **Zinsvortrag unterginge, nicht jedoch ein EBITDA-Vortrag**. Ob es sich hierbei um ein ungewolltes Versehen oder bewusste Absicht handelt, ist derzeit unklar, wobei ein Übersehen aus systematischen Gründen eher unwahrscheinlich erscheint.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

B.2.3 Überarbeitung der Escape-Klausel

Die **Escape-Klausel**, die für konzernzugehörige Betriebe gilt, ist entgegen der Ankündigung im KoaV **nicht überarbeitet** worden.

Stattdessen soll gemäß § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 2 EStG RegE die „**Pufferzone**“ **von 1 % auf 2 % erhöht** werden; 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 soll erstmalig **für alle Wirtschaftsjahre** gelten, **die nach dem 31.12.2009 enden** (§ 52 Absatz 12d Satz 4 EStG RegE).

B.3 Weitere Maßnahmen für Unternehmen

Geplant ist

1. bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen den Hinzurechnungssatz bei den Immobilienmieten von 65% auf 50% zu reduzieren (Kap. B.3.1),
2. bei der Grunderwerbsteuer die Umstrukturierung von Unternehmen durch eine Konzernklausel zu erleichtern (Kap. B.3.2),
3. ein Wahlrecht einzuführen, die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 Euro oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1.000 Euro anzuwenden (Kap. B.3.3).

B.3.1 Verringerung der Miethinzurechnung

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG RegE sollen **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** werden, wodurch jedoch effektiv nur eine verringerte Hinzurechnung von 25 % von 15 %, also 3,75 % der Mieten und Pachten eintritt.

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

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

B.3.2 Konzernklausel bei der Grunderwerbsteuer

Die angekündigte **Konzernklausel** bei der Grunderwerbsteuer findet sich in § 6a GrEStG RegE.

Danach soll die aufgrund einer Verschmelzung, einer Spaltung oder einer Vermögensübertragung entstehende **Grunderwerbsteuer nicht erhoben** werden, sofern es sich um einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG handelt, der entweder von

- Absatz 1 (direkter Übergang der Immobilie), oder
- Absatz 2 (Erlangung der Verwertungsbefugnis) oder
- Absatz 3 (mittelbare oder unmittelbare Übertragung oder Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft)

erfasst wird.

Erstaunlicherweise nicht begünstigt soll jedoch die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren an einer grundstücksbesitzenden **Personengesellschaft** an neue Gesellschafter gemäß § 1 Absatz 2a GrEStG werden. Hierbei sollte es sich um ein Versehen des Gesetzgebers handeln, da ausweislich der Gesetzesbegründung von der Regelung alle Vorgänge erfasst werden sollen.

Anscheinend hat man sich bei der Formulierung an § 1 Absatz 6 GrEStG orientiert, der bei mehrmaliger aufeinander folgender Besteuerung eine Minderung der Bemessungsgrundlage aufgrund des Vorerwerbs vorsieht, und in dem Absatz 2a nicht erwähnt wird. Dieses Weglassen in Absatz 6 beruht jedoch auf systematischen Gründen, da es nie zu einer Anwendung von Absatz 6 im Bereich von § 1 Absatz 2a GrEStG kommen kann. Dies ist jedoch bei § 6a Absatz 1 GrEStG RegE nicht der Fall, so dass dort eine entsprechende Aufnahme von § 1 Absatz 2a GrEStG zwingend geboten ist und dementsprechend erfolgen sollte.

Unverständlich ist auch, warum **die Übertragung von Anteilen im Wege der Einzelrechtsnachfolge nicht begünstigt** werden soll. Dies gilt umso mehr, als die Konzernklausel nicht darauf abstellt, dass aufgrund der Umwandlung die Beteiligungsverhältnisse unverändert bleiben; vielmehr kann es bei der jetzigen Fassung dazu kommen, dass die Immobilie grunderwerbsteuerfrei aus ihrem derzeitigen Konzernverbund „herausrutschen“ kann.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Zur Verhinderung von Missbräuchen soll einerseits in Absatz 2 eine **Vorbehaltensfrist** eingeführt werden, wonach die Befreiung nicht für die Immobilien gilt, die der umwandelnde Rechtsträger **innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang** erworben hat. Andererseits soll in Absatz 3 eine gemäß § 19 Absatz 2 Nr. 4a GrEStG RegE anzeigepflichtige **Behaltensfrist von fünf Jahren** statuiert werden, wonach die Befreiung (rückwirkend?) entfällt, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang entweder die entsprechende Immobilie gemäß § 1 Absatz 1, 2 oder 3 überträgt oder seine Anteile an der Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, vermindert.

Insbesondere der zuletzt genannte schädliche **Tatbestand der Anteilsverminderung** gibt dabei Rätsel auf. Nach dem Wortlaut dürfte die Befreiung nur entfallen, wenn der Erwerber selber die schädlichen Tatbestände (dies gilt auch für die zuerst genannten) auslöst, nicht jedoch sein Gesellschafter. Dies lädt zu Missbräuchen geradezu ein. Zudem ist nicht klar, inwieweit eine Verminderung des Anteilsbesitzes schädlich ist. Soll dies bereits bei einem Minianteil gelten? Soll dies auch bei konzerninternen Anteilsverschiebungen gelten? Entfällt die Befreiung prozentual für jede betroffene Immobilie? Auf welcher Basis soll die Verminderung berechnet werden? Hier ist der Gesetzgeber zur Nachbesserung aufgefordert.

Die Konzernklausel soll nach dem Willen des Entwurfverfassers **erstmalig auf Erwerbsvorgänge** anzuwenden sein, **die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden** (§ 23 Absatz 8 RegE).

B.3.3 Wahlrecht bei den Geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG)

Nach der geplanten Neuregelung in § 6 Absatz 2 und 2a EStG RegE sollen **grundsätzlich** alle selbständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter, deren **Wert nicht mehr als € 410** beträgt, zwingend im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage **sofort abgeschrieben** werden. 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.

Ausnahme soll statt der Sofortabschreibung auch wie bisher ein **bilanzieller Sammelposten** für GWG gebildet werden dürfen, 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.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Im Ergebnis kommt es damit durch die Neuregelung, die gemäß § 52 Absatz 16 Satz 14 EStG RegE erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden sein soll, 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.

B.4 Erbschaftsteuer

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

Geplant sind:

1. die Steuerbelastung für die Steuerklasse II durch einen neuen Steuertarif von 15 bis 43 Prozent zu senken (Kap. B.4.1),
2. den Erhalt des Verschonungsabschlags für Betriebsvermögen zu erleichtern (Kap. B.4.2).

B.4.1 Neuer Steuertarif für Steuerklasse II

Wie im KoA angekündigt, soll ein **neuer Steuertarif von 15 bis 43 %** in das ErbStG eingeführt werden. Allerdings plant der Gesetzgeber hierfür nicht die Einführung einer neuen Steuerklasse. Stattdessen soll lediglich der Tarifverlauf **für die gesamte Steuerklasse II** gemäß § 19 Absatz 1 ErbStG RegE wie folgt geändert werden:

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

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Dementsprechend **profitieren von der Änderung**, die gemäß § 37 Absatz 1 ErbStG RegE erstmalig auf Erwerbe (Schenkungen oder Erbfälle) Anwendung finden soll, für die die Steuer **nach dem 31.12.2009** entsteht, 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 soll **nicht** erfolgen.

B.4.2 Unternehmensnachfolge - Verschonungsabschlag für Betriebsvermögen

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

Ebenfalls soll die entsprechende **Behaltensregelung angepasst** werden. Statt bisherig 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 RegE).

Auch für die **Antragsoption**, bei der der Verschonungsabschlag 100 % beträgt, soll es logischerweise zu einer Lockerung der Anforderungen kommen. Gemäß § 13a Absatz 8 Nr. 1 und 2 ErbStG RegE soll 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 sein.

Eine entsprechende Folgeänderung hinsichtlich der Behaltensregelung enthält § 19a Absatz 5 Satz 1 und 2 ErbStG RegE 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.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

Neben diesen bereits im KoA-V angedeuteten Änderungen soll es auch zu einer **Anhebung der Arbeitnehmerschwelle** kommen, bei der das Lohnsummenkriterium nicht angewendet wird. Diese soll zukünftig gemäß § 13a Absatz 1 Satz 4 ErbStG RegE bei Betrieben mit **maximal 20** (statt bisher 10) Arbeitnehmern nicht angewendet werden.

Auch diese Änderungen sollen gemäß § 37 Absatz 1 ErbStG RegE **erstmalig auf Erwerbe** Anwendung finden, **für die die Steuer nach dem 31.12.2009 entsteht**.

B.5 Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer soll ab 1.1.2010 der **Steuersatz** für „die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer **zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden** bereithält“ **auf 7 % ermäßigt** werden (§ 12 Absatz 2 Nr. 11 UStG RegE). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Ermäßigung sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen umfassen.

B.6 Kinderberücksichtigung

Bei der Einkommensteuer soll gemäß § 32 Absatz 6 Satz 1 EStG RegE 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 werden, so dass bei zusammenveranlagten Ehegatten insgesamt ein Freibetrag für jedes Kind von **€ 7.008 statt bisher € 6.024** zu berücksichtigen wäre. Eine entsprechende Folgeanpassung ergibt sich nach § 51a Absatz 2a Satz 1 EStG RegE bei der Berücksichtigung von Kindern für den Lohnsteuerabzug.

Weiterhin soll gemäß § 66 Absatz 1 Satz 1 EStG RegE das monatliche **Kindergeld** pro Kind jeweils **um € 20 erhöht** werden.

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 gelten soll, 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 RegE die zeitliche Anwendung gemäß Artikel 14 Absatz 3 i.V.m. Art. 8 explizit geregelt ist und ab dem 1.1.2010 in Kraft treten soll.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz - Regierungsentwurf

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

C. Nicht vorgeschlagene Maßnahmen

Trotz der Ankündigung im KoaV fehlt im RegE des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes insbesondere die von der Praxis dringend herbeigesehnte Korrektur der Regelungen zur **Funktionsverlagerung**.

Weiterhin nicht enthalten ist die Wiedereinführung des **steuerlichen Abzugs privater Steuerberatungskosten**, wobei diese Maßnahme im KoaV zwar angekündigt aber nicht zeitlich konkretisiert war.

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.