

Dr. Anas Wittkowski,
Steuerberater, Bielefeld*

Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Einstieg in eine große Steuerreform?

Mit ihrem Kabinettsbeschluss v. 9.11.2009 hat die Bundesregierung den Startschuss für die parlamentarischen Beratungen des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* (*WachstumsBG*) gegeben. Dieses sieht neben der Erhöhung des Kinderfreibetrags bzw. -geldes und der Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes zahlreiche Änderungen der Unternehmensbesteuerung vor. Letztere greifen die im Koalitionsvertrag formulierten kurzfristigen Sofortmaßnahmen auf und konkretisieren diese. Das *WachstumsBG* ist vom Bundestag am 12.11.2009 bereits in erster Lesung beraten worden (BT-Drucks. 17/15) und soll spätestens zum 1.1.2010 in Kraft treten.

Auch wenn die Mehrzahl der Maßnahmen, die auf die Milderung der zuvor eingeführten krisenverschärfenden Regelungen gerichtet ist, nicht neu sind, sind die Einzelmaßnahmen insgesamt durchaus zu begrüßen. Neu sind die Vorschläge deswegen nicht, da sie bereits in den Gesetzgebungsverfahren zum *UntStRefG 2008* und zum *JStG 2009* diskutiert wurden. Anders als in der Vergangenheit liegen aber mittlerweile zu den im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 umgesetzten Gegenfinanzierungsmaßnahmen (Zinsschranke, gewerbesteuerliche Hinzurechnungen, Mantelkauf etc.) umfangreiche empirische Untersuchungen vor, die die krisenverschärfende Wirkung der einzelnen Steuernormen wissenschaftlich belegen.

Schwerpunkt des *WachstumsBG* ist einzelnen ertragsteuerlichen Maßnahmen ihre krisenverschärfende Brisanz zu nehmen. Vorschriften gelten vor allem dann als krisenverschärfend, wenn von ihnen die Gefahr ausgeht, dass im Verlustfall einer Gesellschaft Steuern und damit Liquiditätsabflüsse ausgelöst werden.

Neben den kurzfristigen steuerlichen Korrekturmaßnahmen sieht der Koalitionsvertrag auch mittel- und langfristige Änderungen zum Umbau der Unternehmensbesteuerung vor, die im *WachstumsBG* keinen Einzug gefunden haben und daher nachfolgend nur am Rande behandelt werden.

Zinsschranke

In der Vergangenheit erwies sich insbesondere die Zinsschranke (§ 4h KStG) als krisenverschärfende Norm. Grundsätzlich sieht sie den Abzug des sog. Nettozinsaufwands i.H.v. 30 % eines modifizierten Betriebsergebnisses, dem EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciations and Amortization), vor. Ursprünglich wurde die

Norm -- als Entlastung für den Mittelstand -- um eine Freigrenze in Bezug auf den Abzug des Zinssaldos von 1 Mio. € ergänzt.

Da in Krisenzeiten bei einer Vielzahl von Betrieben das EBITDA tendenziell niedriger und die Zinsaufwendungen höher sind, wurde schon in der Vergangenheit die "Krisenfestigkeit" der Zinsschranke bezweifelt. Der Gesetzgeber reagierte darauf, indem er durch das *BürgerEntlG* die Freigrenze von 1 Mio. € auf 3 Mio. € erhöhte. Die damit verbundene Befristung bis zum 31.12.2009 soll nun durch das *WachstumsBG* aufgehoben werden. Eine Linderung der Zinsschrankenwirkung aufgrund eines niedrigen EBITDA bietet die Erhöhung der Freigrenze indessen nicht. Nunmehr soll es rückwirkend ab 2007 möglich sein, nicht genutztes EBITDA jeweils fünf Jahre vorzutragen. Eine Glättung zwischen ergebnisstarken und ergebnisschwachen Perioden kann damit erfolgen. Ein Rücktrag ist bislang nicht vorgesehen.

Angestrebt ist ferner eine Erleichterung im Zusammenhang mit der Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG (Eigenkapitalvergleich). Künftig kann die Eigenkapitalquote eines Betriebs bis zu zwei Prozentpunkte (statt wie bisher einem Prozentpunkt) unterhalb der des Konzerns (Toleranzbereich) liegen.

Gewerbesteuer / Umsatzsteuer

Des Weiteren erweisen sich die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände nach § 8 Nr. 1 GewStG als krisenverschärfend. U. a. sind Mietaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter zu 65 % dem gewerbesteuerlichen Gewinn hinzuzurechnen, was bestimmte Branchen wie Hotellerie, Gastronomie, Kaufhäuser und den übrigen Einzelhandel gewerbesteuerlich deutlich belastet. Die neue Bundesregierung plant an dieser Stelle punktuell den Hinzurechnungssatz von 65 % auf 50 % zurückzuführen (§ 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG). In diesem Zusammenhang sehen die umsatzsteuerlichen Vorschläge des *WachstumsBG* für Vermietungen von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, einen reduzierten Umsatzsteuersatz von 7 % vor (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG n.F.).

Mantelkauf

Die durch das *UntStRefG 2008* eingeführte Mantelkaufvorschrift des § 8c KStG ist eine Regelung, die Unternehmen durch den Wegfall von Verlustvorträgen erheblich belastet. Konkret sieht § 8c KStG vor, dass Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft untergehen, sofern es auf Ebene der Gesellschafter zu sog. schädlichen Anteilerwerben kommt. Gehen auf einen Erwerber innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile über, sind die Verlustvorträge der erworbenen Gesellschaft anteilig, ab 50 % gar in voller Höhe nicht mehr nutzbar. § 8c KStG folgte der Mantelkaufvorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. und löste diese ab. Anders als ihre Vorgängervorschrift orientiert sich § 8c KStG aber nicht an einem Miss-

brauchstatbestand wie dem Handel von Verlustmängeln, sondern verfolgt weitgehend fiskalische Zwecke.

Seit Inkrafttreten des § 8c KStG zum 1.1.2008 hat die Vorschrift einige Ergänzungen erlebt. Zum einen wurde mit § 8c Abs. 2 KStG die Möglichkeit eingeführt, Verlustvorträge in Höhe der übergewinnenden inländischen stillen Reserven fortzuführen, sofern es sich bei dem Erwerber der Gesellschaft um eine sog. Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft handelt. Diese Vorschrift konnte indes nie in Kraft treten, da die Europäische Kommission darin einen Verstoß gegen das Beihilfeverbot sah. Durch das *BürgerEntlG* wurde in § 8c Abs. 1a KStG eine sog. Sanierungsklausel etabliert. Die Sanierungsklausel ist der Tatsache geschuldet, dass auch der Gesetzgeber erkannte, dass die Finanz- und Wirtschaftskrise zahlreiche Unternehmen existenziell bedroht, wenn nicht gar in die Insolvenz führt. Investoren schreckten aber vor Investitionen bzw. Sanierungen zurück, da sie das Risiko, steuerliche Verlustvorträge nicht nutzen zu können, scheuten. Die (rückwirkende) Einführung einer Sanierungsklausel war dringend geboten und ist zweifelsfrei zu begrüßen. Gleichwohl hat die Vorschrift einen recht engen Anwendungsbereich. Auch die zahlreichen bislang ungeklärten Umsetzungsfragen sowie die relativ langen Beobachtungszeiträume und die damit erst sehr spät eintretende Rechtssicherheit machen es Unternehmen und ihren Beratern schwer, sich vorbehaltlos für die Anwendung der Sanierungsklausel zu entscheiden. In Bezug auf die Sanierungsklausel sieht das *WachstumsBG* -- analog der Zins-schrankenfreigrenze -- die Aufhebung der zeitlichen Begrenzung zum 31.12.2009 vor.

Ferner wird die Möglichkeit eingeführt, Verlustvorträge in Höhe der übergewinnenden inländischen stillen Reserven zu nutzen. Diese Vorschrift erinnert an die Verlustnutzungsmöglichkeit des § 8c Abs. 2 KStG. Die Erweiterung des § 8c Abs. 1 KStG um S. 6 u. 7 dürfte zweifelsohne die weitestgehende Änderung des § 8c KStG bedeuten. Der Anwendungsbereich dieser Verlustnutzungsmöglichkeit dürfte sehr groß sein. So können junge Unternehmen von der Vorschrift genauso profitieren wie mittelständische Kapitalgesellschaften oder Konzerne.

Die Höhe der stillen Reserven und damit die Höhe des nutzbaren Verlustvortrags ergeben sich aus der Differenz des steuerlichen Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft und dem gemeinen Wert des Gesellschaftsanteils. Problemlos ist diese Betrachtung wenn der Anteilsübertragung ein fremdüblicher Kaufpreis zugrunde liegt. In der Fülle der im BMF-Schreiben zu § 8c KStG aufgeführten vergleichbaren Sachverhalte (vgl. BMF v. 4.7.2008 -- IV C 7 - S 2745-a/08/10001 -- DOK 2008/0349554, GmbHR 2008, 883, Tz. 7) dürfte dies nicht immer der Fall sein. Aufwendige Unternehmensbewertungen wären die Folge. Nichtsdestotrotz handelt es sich bei § 8c Abs. 1 S. 6 u. 7 KStG um eine erste allgemeine Abkehr von der starren Sichtweise des § 8c KStG.

Zusätzlich wird im Rahmen des § 8c Abs. 1 KStG in S. 5 eine Konzernklausel eingeführt. Auch wenn der Begriff des "Konzerns" nicht dem Gesetz, sondern nur der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, trifft der Konzern i.S.d. § 8c KStG nur einen ganz bestimmten Fall. Er ist also

nicht mit dem Konzernbegriff, wie er bei der Zinsschrankenregelung oder den Rechnungslegungsnormen nach HGB oder IFRS bestimmt ist, vergleichbar. Nach dem Gesetzentwurf liegt einzig und allein ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Trifft diese enge Voraussetzung zu, sind Verluste künftig nutzbar. Dieser Anwendungsbereich ist deshalb so eng gefasst, da ausschließlich konzerninterne Umstrukturierungen ausgenommen werden sollen. Eine Bagatellgrenze ist nicht vorgesehen.

Flankierend zu der Konzernklausel im Rahmen des § 8c KStG sollen auch konzerninterne Umstrukturierungen im Bereich der Grunderwerbsteuer erleichtert werden.

Fazit

Insgesamt sind die Vorschläge des Entwurfs zum *WachstumsBG* zu begrüßen, auch wenn die Änderungen insgesamt nur punktuell sind. Die Änderungen im Rahmen der Mantelkauf- bzw. Zinsschrankenvorschrift weisen aber den richtigen Weg und sind mehr als das "Drehen an ein paar Stellschrauben".

Der Gesetzentwurf ist vielmehr vor dem Hintergrund des Koalitionsvertrags zu würdigen. So sieht der Koalitionsvertrag vor, dass die Bundesregierung mittelfristig an die kurzfristigen Anpassungen anknüpfen möchte. Er umfasst die Neustrukturierung der Verlustverrechnung genauso wie ein Konzept zur grenzüberschreitenden Besteuerung von Unternehmenserträgen und die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems als Ersatz der bisherigen Organschaft. Derartige Vorschläge werden sicherlich intensiv politisch diskutiert, so dass man gespannt sein darf, was das Jahr 2010 an Steueränderungen bereithält.

Trotz aller, auch für Kapitalgesellschaften erfreulichen dargestellten Änderungen, wird die Komplexität steuerlicher Normen weiter zunehmen. Gut, dass die Bundesregierung die Steuervereinfachung als ein weiteres Ziel ihrer Regierungsarbeit bestimmt hat ...

* PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.