



## **Das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums**

Das Sofortprogramm der Koalition zur Unternehmensbesteuerung  
Schwerpunkt des Gesetzentwurfs vom 9. November 2009



## Inhalt

Die kommenden Änderungen in Schlagzeilen	1
Inkrafttreten	3
Zinsschranke	3
Verlustabzugsbeschränkungen (Mantelkauf)	6
Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter	8
Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen bei Immobilien	9
Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen	10
Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge	11

Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an:

Holger Häuselmann  
T +49 69 27 30 87 24  
E [holger.haeuselmann@freshfields.com](mailto:holger.haeuselmann@freshfields.com)

[www.freshfields.com](http://www.freshfields.com)

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

©Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2009

Am 26. Oktober 2009 haben CDU/CSU und FDP ihren Koalitionsvertrag für die 17. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages unter der Überschrift »Wachstum – Bildung – Zusammenhalt« unterzeichnet<sup>1</sup>. Das im Koalitionsvertrag als »Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen« bezeichnete Maßnahmenpaket im Bereich der Unternehmensbesteuerung wird in wesentlichen Teilen im Rahmen des »Wachstumsbeschleunigungsgesetzes« noch im Jahr 2009 umgesetzt. Inhaltlich kann es im Wesentlichen auf Anträge der Länder<sup>2</sup> und der FDP<sup>3</sup> zur Unternehmensbesteuerung in der vergangenen Legislaturperiode zurückgeführt werden.

Der Fahrplan für das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sieht wie folgt aus:

- Vorbereitung des Gesetzentwurfs in einer Staatssekretärsrunde am 5. November 2009.
- Sondersitzung des Bundeskabinetts am 9. November 2009 zur Beratung über die »Formulierungshilfe« zum Gesetzentwurf mit anschließendem Beschluss der Koalitionsfraktionen. Der Gesetzentwurf wird dann von den Koalitionsfraktionen und nicht von der Bundesregierung eingebracht<sup>4</sup>.
- Erste Lesung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes im Bundestag am 12. November 2009.
- Zweite und dritte Lesung am 4. Dezember 2009.
- Zweite Beratung im Bundesrat am 18. Dezember 2009.
- Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt vor dem 1. Januar 2010.

## Die kommenden Änderungen in Schlagzeilen

### Zinsschranke

Die erhöhte Freigrenze von 3 Millionen Euro ursprünglich befristet bis zum 31. Dezember 2009 wird dauerhaft eingeführt.

---

<sup>1</sup> <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>

<sup>2</sup> BR-Drs. 545/1/08 vom 9. September 2008 (Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009; Empfehlungen der Ausschüsse)

<sup>3</sup> BT-Drs. 16/12525 vom 27. März 2009 (Entwurf eines Gesetzes zur Korrektur der Unternehmensteuerreform)

<sup>4</sup> Ein Gesetzentwurf der Bundesregierung muss zunächst dem Bundesrat zugeleitet werden, der dann in der Regel sechs Wochen Zeit hat, um eine Stellungnahme abzugeben (Art. 76 Abs. 2 GG). Erst danach kann die Bundesregierung den Entwurf mit einer Stellungnahme an den Bundestag weiterleiten. Gesetzentwürfe aus der Mitte des Bundestages – wie der nun vorliegende – müssen hingegen nicht erst dem Bundesrat vorgelegt und können daher schneller einer endgültigen Beschlussfassung zugeführt werden.

Ein nicht ausgenutztes Zinsabzugspotential aus Vorjahren kann bis zu fünf Jahre vorgetragen werden (sog. EBITDA-Vortrag), um in den Folgejahren die Zinsabzugsquote zu erhöhen.

Bei der Nutzung der sogenannten Escape-Klausel ist ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um 2 Prozent (vorher 1 Prozent) durch den betreffenden Betrieb unschädlich.

#### **Verlustabzugsbeschränkung beim Anteilseignerwechsel (Mantelkauf)**

Die Ausnahme für Anteilsübertragungen zum Zwecke der Sanierung (sog. Sanierungsklausel) ursprünglich befristet für Erwerbe bis zum 31. Dezember 2009 wird dauerhaft eingeführt.

Freistellung von Anteilsübertragungen im Konzern (sog. Konzernklausel).

Bei einer schädlichen Anteilsübertragung bleiben die Verlustvorträge der Gesellschaft erhalten, soweit sie durch stille Reserven im steuerpflichtigen Betriebsvermögen gedeckt sind.

#### **Sofortabzugsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)**

Die Grenze für den Sofortabzug der Anschaffungskosten von geringwertigen Wirtschaftsgütern wird von 150 auf 410 Euro angehoben. Alternativ dazu besteht ein Wahlrecht, alle GWG bis zur Anschaffungsgrenze in einen Sammelposten einzustellen und über fünf Jahre abzuschreiben. Bei Nutzung dieser Alternative können GWG mit Anschaffungskosten bis 150 Euro sofort abgeschrieben werden.

#### **Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen bei Immobilien**

Bei den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen wird der Hinzurechnungssatz bei den Immobilienmieten auf 50 Prozent reduziert; sie sind somit zukünftig zu 87,5 Prozent gewerbsteuerlich abziehbar.

#### **Gewerbsteuer bei Umstrukturierungen**

Grundstücksübergänge im Rahmen von Umwandlungen (Verschmelzungen, Spaltungen, Ausgliederungen) im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes werden nicht mehr der Grunderwerbsteuer unterworfen.

#### **Erbschaftsteuer**

Bei der Vererbung von Betriebsvermögen werden die Voraussetzungen für die 85-prozentige Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer gesenkt: die erforderliche Haltedauer sinkt von sieben auf fünf Jahre und die erforderliche Mindestlohnsumme für diese Periode wird von 650 auf 400 Prozent der Ausgangslohnsumme gesenkt. Der Lohnsummennachweis entfällt für Kleinbetriebe bis 20 Mitarbeiter (bislang 10 Mitarbeiter).

Eine vollständige Freistellung von Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer kann zukünftig leichter erreicht werden: die Haltedauer sinkt von zehn auf sieben Jahre und die für diesen Zeitraum geforderte Mindestlohnsumme beträgt 700 anstelle von 1.000 Prozent der Ausgangslohnsumme.

Die Spannbreite der Steuersätze der Steuerklasse II (Geschwister) sinkt auf 15 bis 43 Prozent (zuvor 15 bis 50 Prozent).

## Inkrafttreten

Die Regelungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes treten grundsätzlich am Tag nach der noch im Jahr 2009 erfolgten Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft. Der Sache nach greifen alle Neuregelungen erst im Jahr 2010:

- Die Neuregelungen bei Zinsschranke in § 4h EStG und § 8a Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind erstmals im Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. Nur die Erhöhung der Freigrenze auf 3 Millionen Euro wirkt schon dieses Jahr – aber aufgrund alten Rechts.
- Die Neuregelungen beim »Mantelkauf« sind erstmals auf Beteiligungserwerbe im Jahr 2010 anzuwenden.
- Die Erleichterungen bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern gelten erst für Anschaffungen ab dem 1. Januar 2010.
- Die Entlastungen für Mietzahlungen bei der Gewerbesteuer sind erstmals für den Erhebungszeitraum 2010 relevant.
- Die Erleichterungen bei der Grunderwerbsteuer sind erstmals auf Erwerbsvorgänge des Jahres 2010 anzuwenden.
- Die Neuregelungen bei der Erbschaftsteuer gelten erstmals für Erwerbe, für die die Steuer im Jahr 2010 entsteht.

## Zinsschranke

### Erhöhung der Freigrenze

Die Freigrenze für die Anwendung der Zinsschranke lag ursprünglich bei 1 Millionen Euro (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe a EStG). Mit dem »Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung« vom 16. Juli 2009 (BGBl. I S. 1959) wurde die Freigrenze rückwirkend – das heißt ab der erstmaligen Anwendung der Zinsschranke – auf 3 Millionen Euro angehoben. Die Freigrenze findet unabhängig von der Rechtsform des von der Zinsschranke betroffenen Rechtsträgers Anwendung; sie wird pro Jahr und Betrieb gewährt. Innerhalb eines Organkreises kann die Freigrenze jedoch nur einmal in Anspruch genommen werden, da der ganze Organkreis für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb gilt (§ 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG).

Die erhöhte Freigrenze von 3 Millionen Euro ist nach der gegenwärtig geltenden Gesetzesfassung jedoch befristet und letztmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die zum 31. Dezember 2009 enden (§ 52 Abs. 12d Satz 3 EStG). Art. 1 Nr. 6 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes sieht nunmehr eine Streichung der Befristungsregelung in § 52 Abs. 12d Satz 3 EStG vor.

Da die Erhöhung der Freigrenze auf 3 Millionen Euro im Veranlagungszeitraum 2009 ohnehin schon gilt, ergibt sich weder Handlungsbedarf noch bieten sich zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten an.

### **Vortrag des EBITDA**

Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs bis zur Höhe von 30 Prozent des (i) um die Zinsaufwendungen und (ii) um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhten und (iii) um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns abziehbar. Ausgangsgröße zur Berechnung der abziehbaren Zinsen ist somit der Ertrag (Gewinn) vor Zinsen (Zinsaufwendungen), Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände.

Die Situation, dass die tatsächlichen Zinsaufwendungen die aufgrund des EBITDA steuerlich anzuerkennenden Zinsaufwendungen überschreiten, berücksichtigt das Gesetz durch den sogenannten Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Fälle, dass die tatsächlichen Zinsaufwendungen innerhalb des durch 30 Prozent des EBITDA gesetzten Rahmens liegen und damit das mögliche Zinsabzugsvolumen nicht ausschöpfen, oder dass in einem Wirtschaftsjahr ein Überschuss von Zinserträgen vorliegt, hat das Gesetz bislang nicht berücksichtigt.

Die in § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG n. F. vorgesehene Regelung des EBITDA-Vortrags bewirkt, dass in Jahren, in denen der Betrieb mit seinen Zinsaufwendungen den Abzugsrahmen der Zinsschranke nicht ausschöpft, der nicht ausgeschöpfte Teil dieses Abzugsrahmens in künftige Wirtschaftsjahre vorgetragen wird (EBITDA-Vortrag). Zu einem EBITDA-Vortrag aus einem Wirtschaftsjahr kommt es aber nur dann, wenn das Unternehmen in dem betreffenden Jahr die Zinsschranke anwenden muss und nicht schon ohnehin aufgrund von § 4h Abs. 2 EStG von der Anwendung der Zinsschranke ausgenommen ist (sog. Zinsschranken-Escape).

Der EBITDA-Vortrag erhöht in den folgenden Wirtschaftsjahren die Abzugsmöglichkeit für Zinsaufwendungen, soweit nicht bereits das EBITDA des laufenden Wirtschaftsjahres einen vollständigen Abzug von Zinsaufwendungen zulässt. Der jeweils älteste EBITDA-Vortrag ist zuerst zu verbrauchen (§ 4h Abs. 1 Satz 4 EStG n. F.). Der EBITDA-Vortrag ist auf fünf Wirtschaftsjahre beschränkt (§ 4h Abs. 1 Satz 3 EStG n. F.).

#### **Beispiel**

Der Autozulieferer Car Electronics GmbH hat im Jahr 2009 ein (steuerliches) EBITDA von 30 Millionen Euro. Das Volumen der nach § 4h EStG abziehbaren Zinsen beträgt demnach 9 Millionen Euro (= 30 Prozent von 30 Millionen Euro). Der tatsächliche Zinsaufwand des Jahres 2008 betrug jedoch nur 7,5 Millionen Euro.

Im Jahr 2010 beträgt der Zinsaufwand unverändert 7,5 Millionen Euro. Infolge der Krise ist das EBITDA jedoch auf 21 Millionen Euro geschrumpft. Dies würde der Gesellschaft lediglich einen steuerlich wirksamen Zinsabzug von 6,3 Millionen Euro erlauben (= 30 Prozent von 21 Millionen Euro).

Der nicht ausgenutzte Höchstbetrag des Jahres 2009 beträgt 5 Millionen Euro (= nicht genutzter Zinsaufwand von 1,5 Millionen Euro durch  $30 \times 100$ ). Das kalkulatorische EBITDA des Jahres 2010 kann somit um diesen Betrag auf 26 Millionen

Euro erhöht werden, was ein Zinsabzugsvolumen von 7,8 Millionen Euro erlaubt. Damit kann der tatsächliche Zinsaufwand des Jahres 2010 in voller Höhe steuerwirksam geltend gemacht werden.

Im Falle der Aufgabe oder Übertragung eines Betriebs sowie beim Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft verfällt der EBITDA-Vortrag anteilig, sowie wie bislang (und auch weiterhin) der Zinsvortrag verfällt (§ 4h Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG n. F.). Entsprechendes gilt im Falle von Umwandlungen (§ 2 Abs. 4 Satz 1; § 4 Abs. 2 Satz 2; § 15 Abs. 3; § 20 Abs. 9 UmwStG n. F.).

Die Verrechnung mit einem EBITDA-Vortrag ist erstmals im Veranlagungszeitraum (VZ) 2010 möglich (§ 52 Abs. 12d Satz 5 EStG n. F.). Auf Antrag können im VZ 2010 die kalkulatorisch ermittelten EBITDA-Vorträge aus den VZ 2007, 2008 und 2009 berücksichtigt werden.

### **Modifikation der Escape-Klausel**

Die Escape-Klausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c EStG) sollte nach dem Koalitionsvertrag überarbeitet und »konzernfreundlicher« ausgestaltet werden. Die von der Wirtschaft begehrte Möglichkeit von der Anteilsbuchwertkürzung (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 5 EStG)<sup>5</sup> im Sinne der Schaffung eines Holdingprivilegs wurde nicht umgesetzt. Gleiches gilt für die ursprünglich angestrebte Bagatellklausel bei der sogenannten konzernexternen Gesellschafterfremdfinanzierung<sup>6</sup>. Es bleibt somit weiterhin bei dem Risiko, dass lokale (außenstehende) Gesellschafter einer nachgeordneten konzernzugehörigen Gesellschaft mit ihren Finanzierungen den gesamten Konzern »infizieren« könnten<sup>7</sup>.

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz sieht nur eine geringfügige Entlastung beim sogenannten Toleranzrahmen vor (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 2 EStG n. F.). Bei der Nutzung der sogenannten Escape-Klausel ist zukünftig ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um 2 Prozent durch den betreffenden Betrieb unschädlich (»Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu zwei Prozentpunkte ist unschädlich«). Bisher lag der Toleranzrahmen bei 1 Prozent. Die FDP hatte daher in vorherigen Legislaturperioden vorgeschlagen, den Toleranzrahmen auf 5 Prozent auszuweiten<sup>8</sup>.

Der erweiterte Toleranzrahmen von 2 Prozent bei der Anwendung der Escape-Klausel ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden (§ 52 Abs. 12d Satz 4 EStG n. F.).

<sup>5</sup> Dafür ursprünglich auch die Länder (BR-Drs. 545/1/08, S. 4.) und die FDP (BT-Drs. 16/12525, S. 2)

<sup>6</sup> Vgl. BMF vom 4. Juli 2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 80

<sup>7</sup> Vgl. *Möhlenbrock/Pung*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer [März 2009], § 8a KStG Rn. 175 m. w. N.

<sup>8</sup> Vgl. BT-Drs. 16/12525, S. 2

## Verlustabzugsbeschränkungen (Mantelkauf)

In seiner gegenwärtigen Ausgestaltung führt § 8c Abs. 1 KStG dazu, dass die bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste ganz oder teilweise untergehen. Bei einem Anteilserwerb von mehr als 50 Prozent innerhalb von fünf Jahren sind die bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste in voller Höhe nicht mehr abziehbar (§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG). Bei einem Anteilserwerb von mehr als 25 bis zu 50 Prozent gehen die Verluste der Gesellschaft anteilig in Höhe des prozentualen Anteilserwerbs unter (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG).

### Unbefristete Anwendung der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG)

Die Ausnahme für Anteilsübertragungen zum Zwecke der Sanierung (sog. Sanierungsklausel) von den Verlustabzugsbeschränkungen des § 8c Abs. 1a KStG ursprünglich befristet für Erwerbe bis zum 31. Dezember 2009 wird dauerhaft eingeführt (§ 34 Abs. 7c KStG n. F.).

Nach § 8c Abs. 1a KStG kommt es zu keiner Einschränkung der Abziehbarkeit nutzbarer Verluste einer Körperschaft, wenn ein Beteiligungserwerb »zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs« erfolgt. Die Befreiung nach § 8c Abs. 1a KStG setzt voraus, dass das Unternehmen im Augenblick des Anteilserwerbs sanierungsfähig ist und die für die Sanierung in Angriff genommenen Maßnahmen objektiv geeignet sind, die Gesellschaft in absehbarer Zeit aus der Krise zu führen<sup>9</sup>. Gleichzeitig müssen die Maßnahmen darauf gerichtet sein, die wesentlichen Betriebsstrukturen des Unternehmens zu erhalten. § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG nennt hierfür drei Kriterien, die in einem Alternativverhältnis stehen, das heißt nur eines der folgenden Kriterien muss erfüllt werden:

- Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 1 KStG). Dabei wird der Erhalt von Arbeitsplätzen nicht vorausgesetzt.
- Erhalt von Arbeitsplätzen (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 2 KStG). Danach soll die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten. Die Vergleichslohnsumme muss mithin mindestens 80 Prozent der Ausgangslohnsumme betragen.
- Zuführung von wesentlichem Betriebsvermögen durch Einlagen (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG). Die Vermögenszuführung muss innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb erfolgen. Das zugeführte Vermögen muss mindestens 25 Prozent des in der Steuerbilanz des Vorjahres angesetzten Aktivvermögens ausmachen. Eine 25-prozentige Zuführung ist nur bei einem 100-prozentigen Anteilserwerb erforderlich. Bei einem geringeren Beteiligungserwerb genügt eine entsprechend geringere Betriebsvermögenszuführung (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 3 KStG). Die Betriebsvermögenszuführung kann auch durch

---

<sup>9</sup> Vgl. BT-Drs. 16/13429, S. 50

einen Forderungsverzicht des Erwerbers erfolgen, zum Beispiel im Rahmen eines Debt-Equity-Swaps (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 4 KStG). »Leistungen« der begünstigten Kapitalgesellschaft, insbesondere Ausschüttungen, die innerhalb von drei Jahren (bislang fünf Jahren) nach der Vermögenszuführung erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens.

Keine begünstigte Sanierung liegt vor, wenn das Unternehmen im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs seinen Geschäftsbetrieb schon eingestellt hatte oder wenn es innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb zu einem Branchenwechsel kommt.

### **Freistellung von Anteilsübertragungen im Konzern (sog. Konzernklausel)**

§ 8c KStG in seiner gegenwärtigen Fassung gewährt keine Erleichterungen für konzerninterne Umstrukturierungen oder Umwandlungsmaßnahmen. Nach Ansicht des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ist der unmittelbare Erwerb einer Beteiligung auch dann schädlich, wenn – wie in einem tief gestaffelten Konzern – der Erwerb mittelbar nicht zu einer Änderung der Beteiligung an der Verlustgesellschaft führt<sup>10</sup>. Verkürzungen und Verlängerungen der Beteiligungskette oder Beteiligungserwerbe innerhalb eines Erwerberkreises werden unterschiedslos in den Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG einbezogen<sup>11</sup>.

Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG n. F. liegt »ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist«.

Die Neuregelung begünstigt zwar alle Formen der Übertragung, sei es rechtsgeschäftlicher Art oder im Rahmen einer Umwandlung, die ansonsten zu einer schädlichen Anteilsübertragung im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG führen würden. Grundvoraussetzung für eine Freistellung nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG n. F. ist jedoch, dass die Umstrukturierungsmaßnahmen ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100 Prozent eine einzelne Person oder Gesellschaft steht. Die Regelung greift nicht, wenn neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind. Ziel des Gesetzgebers ist es, die Konzernklausel auf Fälle zu beschränken, in denen die Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen ist.

Die Konzernklausel gilt erstmals für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 (§ 34 Abs. 7b Satz 2 KStG n. F.). Reorganisationen, die nicht vom Sanierungsprivileg des § 8c Abs. 1a KStG profitieren können, sind somit ins neue Kalenderjahr zu verschieben. Bei der Ausgestaltung von »Mitternachtsvereinbarun-

<sup>10</sup> Vgl. BMF vom 4. Juli 2008, BStBl. I 2008, 736 Tz. 11

<sup>11</sup> Vgl. *Dötsch*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer [März 2009], § 8c KStG Rn. 49

gen» ist darauf zu achten, dass das wirtschaftliche Eigentum erst am 1. Januar 2010 wechselt.

### **Sogenanntes Kürzungsmodell (Mobilisierung stiller Reserven)**

Bei einer schädlichen Anteilsübertragung im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG bleiben die Verlustvorträge der Gesellschaft erhalten, soweit sie durch stille Reserven im steuerpflichtigen Betriebsvermögen gedeckt sind (§ 8c Abs. 1 Sätze 6 und 7 KStG n. F.). Dieses sogenannte Kürzungsmodell galt bislang nur für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (§ 8c Abs. 2 Satz 1 KStG).

Der Begriff der stillen Reserven wird in § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG n. F. wie folgt definiert: »Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem auf den Beteiligungserwerb entfallenden, in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital entfallenden gemeinen Wert des anteiligen Beteiligungserwerbs, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind«. In der Begründung zum Gesetzentwurf wird unterstellt, dass bei entgeltlichen Übertragungen der gemeine Wert dem Kaufpreis entspricht. Lasse sich der Wert nicht aus einem Entgelt ableiten, müsse für die Anwendung der Ausnahmeregelung gegebenenfalls eine Unternehmensbewertung vorgelegt werden.

In der Praxis dürfte sich die Aufteilung der stillen Reserven auf die »im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven« als problematisch erweisen. Ein Problemkreis sind die stillen Reserven, die in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften liegen. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen diese nicht zu berücksichtigen sein, da Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8b Abs. 2 KStG das Einkommen nicht erhöhen<sup>12</sup>. Problematisch dürfte ferner eine Zuordnung von stillen Reserven sein, insbesondere eines Firmenwerts, wenn das Unternehmen ausländische Betriebsstätten unterhält, deren Ergebnis nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung auszunehmen ist. Hier wird in der Praxis nur eine proportionale Aufteilung des Firmenwerts übrig bleiben.

Wie die Konzernklausel gilt das Kürzungsmodell erstmals für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 (§ 34 Abs. 7b Satz 2 KStG n. F.).

### **Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter**

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) sind gegenwärtig im Jahr der Anschaffung in voller Höhe zwingend als Betriebsausgaben abzuziehen, wenn die (Netto-)Anschaffungskosten 150 Euro nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungskosten zwischen 150 und 1.000 Euro ist gegenwärtig gemäß § 6 Abs. 2a EStG zwingend ein Sammelposten zu bilden und jeweils zu einem Fünftel aufzulösen (sog.

---

<sup>12</sup> Anders für den Fall des § 8c Abs. 2 KStG *Suchanek*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG [Februar 2009], § 8c KStG Rn. 68

Poolabschreibung). Beide Regelungen gelten seit dem 1. Januar 2008 (§ 52 Abs. 16 Satz 14 EStG).

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz werden ab dem 1. Januar 2010 nicht nur die Betragsgrenzen für GWG auf 410 Euro angehoben. Gleichzeitig wird das Konzept des pflichtigen Sofortabzugs von GWG gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG aufgehoben. Zudem fällt der Zwang zur Sammelpostenbildung für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 1.000 Euro gemäß § 6 Abs. 2a EStG zugunsten eines Wahlrechts weg.

§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG n. F. eröffnet nunmehr dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht, einen Sofortabzug bei selbstständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorzunehmen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils 410 Euro nicht übersteigen. Dabei sind alle Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 Euro übersteigt, in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen, wenn sich die Angaben nicht aus der Buchführung ohnehin ergeben (§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG n. F.).

Alternativ zum Wahlrecht der Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG n. F. eröffnet der neu gefasste § 6 Abs. 2a Satz 1 EStG n. F. das weitere Wahlrecht, GWG mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 150 bis zu 1.000 Euro in einen jahresbezogenen Sammelposten einstellen. Dieser Sammelposten ist dann über eine Dauer von fünf Jahren gleichmäßig verteilt gewinnmindernd aufzulösen (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG). Wählt der Steuerpflichtige die Sammelposten-Methode des § 6 Abs. 2a EStG, hat er das weitere Wahlrecht, die GWG bis 150 Euro aus dem Pool herauszunehmen und deren Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgabe abzuziehen (§ 6 Abs. 2a Satz 4 EStG n. F.).

Die neuen Betragsgrenzen und die Wahlrechte bei der steuerlichen Erfassung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) gelten erst für Anschaffungen ab dem 1. Januar 2010 (§ 52 Abs. 16 Satz 14 EStG n. F.).

## **Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen bei Immobilien**

Bei den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen soll der Hinzurechnungssatz bei den Immobilienmieten reduziert werden. Er beträgt gegenwärtig 65 Prozent (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG); zukünftig soll er 50 Prozent betragen. Der effektive Hinzurechnungssatz sinkt somit von 16,25 auf 12,5 Prozent. Eine entsprechende Initiative hatten die Länder schon im Rahmen der Diskussion des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 ergriffen<sup>13</sup>. Begründet wurde dies damit, dass der effektive Finanzierungsanteil in vielen Fällen unter dem vom Gesetz angenommenen Finanzierungsanteil liegt. Die Höhe des

---

<sup>13</sup> Vgl. BR-Drs. 545/1/08, S. 65

Finanzierungsanteils wurde zu Recht als nicht verifizierbar und weitgehend steuerpolitisch begründet kritisiert<sup>14</sup>.

Die Entlastungen für Mietzahlungen bei der Gewerbesteuer sind erstmals im Erhebungszeitraum 2010 zu berücksichtigen (§ 36 Abs. 1 GewStG n. F.).

## **Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen**

Das heutige Grunderwerbsteuerrecht (GrEStG) erfasst die Übereignung von Grundstücken auch dann, wenn sie im Rahmen einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) erfolgt. Das Grunderwerbsteuerrecht folgte bislang nicht dem Ertragsteuerrecht, das Konzernumstrukturierungen und die damit verbundenen Rechtsträgerwechsel nach dem Umwandlungssteuergesetz auf Antrag steuerneutral behandelt. Das Grunderwerbsteuerrecht behindert dadurch bislang Umstrukturierungsmaßnahmen, denen in der Praxis durch zumeist aufwendige Umgehungsgestaltungen begegnet wird.

Nach dem neuen § 6a Abs. 1 GrEStG wird bei Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG keine Grunderwerbsteuer mehr erhoben. Umwandlungen in diesem Sinne sind unter anderem die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung (§§ 2 und 123 Abs. 1 und 2 UmwG) sowie der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 190 Abs. 1 UmwG). Begünstigt ist dabei nicht nur die Übertragung von Grundstücken im Rahmen einer Umwandlung, sondern auch eine ansonsten von § 1 Abs. 3 GrEStG erfasste Übertragung von Anteilen an einer Grundstücke besitzenden Gesellschaft.

Zur Vermeidung von Missbräuchen wird zunächst in § 6a Abs. 2 GrEStG n. F. eine sogenannte Vorbehaltensfrist von fünf Jahren festgelegt. Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 6a Abs. 1 GrEStG wird insoweit versagt, als ein übertragender Rechtsträger das im Wege der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergehende Grundstück innerhalb von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang erworben hat.

§ 6a Abs. 2 GrEStG n. F. schreibt eine nachträgliche Versagung der Begünstigung fest, wenn der übernehmende Rechtsträger innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung das übergegangene Grundstück veräußert oder im Falle des § 1 Abs. 3 GrEStG seine Anteile an einer Grundbesitz haltenden Gesellschaft vermindert.

Entgegen den ursprünglichen Überlegungen werden konzerninterne Übertragungen außerhalb von Umwandlungen (sog. Konzernklausel) auch zukünftig nicht per se von der Grunderwerbsteuer befreit.

Die Erleichterungen bei der Grunderwerbsteuer sind erstmals auf Erwerbsvorgänge des Jahres 2010 anzuwenden.

---

<sup>14</sup> Vgl. *Hofmeister*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG [Februar 2008], § 8 GewStG Rn. 236

## **Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge**

Bei der Vererbung von Betriebsvermögen werden die Voraussetzungen für die 85-prozentige Freistellung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer gesenkt: Die erforderliche Haltedauer sinkt von sieben auf fünf Jahre und die erforderliche Mindestlohnsumme für diese Periode wird von 650 auf 400 Prozent der Ausgangslohnsumme gesenkt (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG n. F.). Der Lohnsummennachweis entfällt für Kleinbetriebe bis 20 Mitarbeiter; bislang lag die Grenze bei 10 Mitarbeitern (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG n. F.).

Auch eine vollständige Freistellung von Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer kann zukünftig leichter erreicht werden. Im Falle der Option für die vollständige Verschonung gemäß § 13a Abs. 8 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) sinkt die erforderliche Haltedauer von zehn auf sieben Jahre; die für diesen Zeitraum geforderte Mindestlohnsumme beträgt 700 anstelle von 1.000 Prozent der Ausgangslohnsumme.

Die Spannbreite der Steuersätze der Steuerklasse II (Geschwister und Neffen bzw. Nichten) sinkt auf 15 bis 43 Prozent von zuvor 15 bis 50 Prozent (§ 19 Abs. 1 ErbStG).

Die Neuregelungen bei der Erbschaftsteuer gelten erstmals für Erwerbe, für die die Steuer im Jahr 2010 entsteht.

ABU DHABI  
The Makeen Building  
Office 202  
PO Box 129817  
Abu Dhabi  
T +971 2 6521 700  
F +971 2 6521 777

AMSTERDAM  
Strawinskylaan 10  
1077 XZ Amsterdam  
T +31 20 485 7000  
F +31 20 485 7001  
  
PO Box 75299  
1070 AG Amsterdam

BAHRAIN  
Bahrain World Trade Centre  
East Tower, 37th floor  
PO Box 20184  
Manama  
Bahrain  
T +973 1 713 4333  
F +973 1 713 4300

BARCELONA  
Mestre Nicolau 19  
08021 Barcelona  
T +34 93 363 7400  
F +34 93 419 7799

BEIJING  
3705 China World Tower Two  
1 Jianguomenwai Avenue  
Beijing 100004  
T +86 10 6505 3448  
F +86 10 6505 7783

BERLIN  
Potsdamer Platz 1  
10785 Berlin  
T +49 30 20 28 36 00  
F +49 30 20 28 37 66

BRÜSSEL  
Bastion Tower  
Place du Champ de Mars/  
Marsveldplein 5  
B-1050 Brüssel  
T +32 2 504 7000  
F +32 2 504 7200

DUBAI  
The Exchange Building  
5th floor  
Dubai International  
Financial Centre  
Sheikh Zayed Road  
PO Box 506 569  
Dubai  
T +971 4 5099 100  
F +971 4 5099 111

DÜSSELDORF  
Feldmühleplatz 1  
40545 Düsseldorf  
T +49 211 49 79 0  
F +49 211 49 79 10 3  
  
Postfach 10 17 43  
40008 Düsseldorf

FRANKFURT AM MAIN  
Bockenheimer Anlage 44  
60322 Frankfurt am Main  
T +49 69 27 30 80  
F +49 69 23 26 64

HAMBURG  
Alsterarkaden 27  
20354 Hamburg  
T +49 40 36 90 60  
F +49 40 36 90 61 55

Postfach 30 52 70  
20316 Hamburg

HANOI  
#05-01  
International Centre  
17 Ngo Quyen Street  
Hanoi  
T +84 4 38247 422  
F +84 4 38268 300

HO CHI MINH CITY  
#1108 Saigon Tower  
29 Le Duan Boulevard  
District 1  
Ho Chi Minh City  
T +84 8 38226 680  
F +84 8 38226 690

HONGKONG  
11th floor  
Two Exchange Square  
Hongkong  
T +852 2846 3400  
F +852 2810 6192

KÖLN  
Im Zollhafen 24  
50678 Köln  
T +49 221 20 50 70  
F +49 221 20 50 79 0

LONDON  
65 Fleet Street  
London EC4Y 1HS  
T +44 20 7936 4000  
F +44 20 7832 7001

MADRID  
Fortuny 6  
28010 Madrid  
T +34 91 700 3700  
F +34 91 308 4636

MAILAND  
Via dei Giardini 7  
20121 Mailand  
T +39 02 625 301  
F +39 02 625 30800

MOSKAU  
Kadashevskaya nab 14/2  
119017 Moskau  
T +7 495 785 3000  
F +7 495 785 3001

MÜNCHEN  
Prannerstraße 10  
80333 München  
T +49 89 20 70 20  
F +49 89 20 70 21 00

NEW YORK  
520 Madison Avenue  
34th floor  
New York, NY 10022  
T +1 212 277 4000  
F +1 212 277 4001

PARIS  
2 rue Paul Cézanne  
75008 Paris  
T +33 1 44 56 44 56  
F +33 1 44 56 44 00

ROM  
Piazza di Monte Citorio 115  
00186 Rom  
T +39 06 695 331  
F +39 06 695 33800

SHANGHAI  
34th floor  
Jinmao Tower  
88 Century Boulevard  
Shanghai 200121  
T +86 21 5049 1118  
F +86 21 3878 0099

TOKYO  
Akasaka Biz Tower 36F  
5-3-1 Akasaka  
Minato-ku  
Tokyo 107-6336  
T +81 3 3584 8500  
F +81 3 3584 8501

WASHINGTON  
701 Pennsylvania Avenue, NW  
Suite 600  
Washington, DC 20004-2692  
T +1 202 777 4500  
F +1 202 777 4555

WIEN  
Seilergasse 16  
1010 Wien  
T +43 1 515 15 0  
F +43 1 512 63 94

27085