

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Wachstumsbeschleunigungsgesetzes

Stand: 26. November 2009

1. Einleitung

Die Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 stellen ein ernst zu nehmendes Hemmnis für das dringend benötigte Wirtschaftswachstum dar. Die geplanten Verbesserungen im „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“ (BT-Drucksache 17/15 v. 09.11.2009) sollen diese negativen Auswirkungen abmildern und sind deshalb zu begrüßen (insbes. die dauerhafte Anhebung der Zinsschranken-Freigrenze auf 3 Mio. Euro, die Einführung eines EBITDA-Vortrags sowie die Erleichterungen bei den Verlustübergangsvorschriften für Kapitalgesellschaften).

In einigen Punkten erscheinen die geplanten Maßnahmen zum Erreichen des selbst gesteckten Wachstumsziels der neuen Bundesregierung gleichwohl unnötig restriktiv und reichen nicht aus, um die Besteuerung wieder am Prinzip der Leistungsgerechtigkeit zu orientieren: Die weitgehenden Eingriffe in das Netto-Prinzip müssen dringend beseitigt werden, die Besteuerung von Kosten ist generell wachstumsschädlich. Folgende Modifikationen stellen unseres Erachtens sinnvolle Ergänzungen dar, mit deren Hilfe der geplante Impuls für die deutsche Wirtschaft noch besser die gewünschte Wirkung entfalten kann.

2. Zinsschranke

Beteiligungsbuchwertkürzung/Konzernklausel:

Die Beteiligungsbuchwertkürzung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c) Satz 5 EStG führt in grenzüberschreitenden Sachverhalten - mangels Zinsschrankenregelung im Ausland - zu asymmetrischen und damit für deutsche Unternehmen einseitigen und ohne sachliche Rechtfertigung nachteiligen Ergebnissen: Bei ausländischen Konzernmüttern kommt es zu keiner Eigenkapitalkürzung. Bei deutschen Konzernmüttern ist das Eigenkapital hingegen um sämtliche in- und ausländische Tochtergesellschaften zu kürzen. Deutsche Konzernmütter verfügen daher regelmäßig über keinerlei Eigenkapital i. S. d. Regelung und werden dadurch „zum Opfer“ der Zinsschranke.

Die gesetzgeberische Intention, mit der Unternehmensteuerreform den Standort Deutschland zu stärken sowie die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zu verbessern, wird durch diese systematisch nicht erforderliche, überschießende Regelung in ihr Gegenteil verkehrt. Dies trifft alle deutschen Konzerne, die international aktiv sind. Um diese klare Benachteiligung deutscher Konzernmutterunternehmen zumindest zu lindern, wurden mehrere Alternativen diskutiert:

1. Eine Korrektur könnte durch eine Beschränkung der Kürzungsvorschrift auf inländischen Beteiligungsbesitz erreicht werden.
2. Eine Korrektur könnte durch Ausschluss des sogenannten Kaskadeneffektes (Konzernklausel) erreicht werden:

Dazu sollte ein Wahlrecht innerhalb der Escape-Klausel begründet werden, nach dem der entlastende Eigenkapitalvergleich auf Ebene der Tochtergesellschaften gegen eine ungeminderte Berücksichtigung der Beteiligungsbuchwerte auf Ebene der Muttergesellschaft getauscht werden kann. Dabei könnte sich der Gesetzgeber am Grundgedanken der Holdingklausel des früheren § 8a Abs. 4 KStG a. F. orientieren.

Erweiterung des geplanten EBITDA-Vortrags um positiven Zinssaldo:

Neben dem geplanten EBITDA-Vortrag sollte auch ein "negativer" Zinsvortrag (Vortrag eines Zinsertragsüberschusses) vorgenommen werden. Danach wären Zinserträge eines Wirtschaftsjahres, insoweit sie die Zinsaufwendungen desselben Wirtschaftsjahres übersteigen, mit ansonsten nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen der folgenden Wirtschaftsjahre zu verrechnen. Beide Maßnahmen könnten gesetzgeberisch kombiniert werden, indem nicht nur der ungenutzte steuerliche EBITDA, sondern auch das ungenutzte Zinsabzugspotenzial eines Zinsschrankenbetriebs vorgetragen wird.

Gesellschafterfremdfinanzierung im Konzernfall:

Der Zugang zu der Escape-Klausel ist durch § 8a Abs. 3 KStG in geradezu unerträglichem Maße beschwert. Gemäß § 8a Abs. 3 KStG reicht es aus, wenn irgendeine Konzerngesellschaft (hierbei kann es sich z. B. auch um eine ausländische Joint Venture Gesellschaft mit einem ausländischen fremden Dritten als weiteren Gesellschafter handeln) mehr als 10 % ihres negativen Zinssaldos an einen Gesellschafter, der zu mindestens 25 % (und) mittelbar beteiligt ist, eine diesem nahe stehende Person oder einem fremden Dritten (Bank) zahlt, der wiederum einen (auch nur faktischen) Rückgriff auf die vorgenannte Personengruppe nehmen kann; damit ist u. E. auch der Rückgriff einer Bank auf einen konzernfremden Minderheitsgesellschafter einer Joint Venture Gesellschaft schädlich! Die deutsche Gesellschaft müsste jeweils beweisen, dass es einen derartigen Rückgriff nicht gibt.

Diese Vorschrift ist entsprechend geeignet, den Zugang zur Escape-Klausel faktisch weitgehend auszuschließen, da die erforderlichen Nachweise nicht zu führen sind (Problem des sogenannten Negativbeweises). Im Ergebnis lässt die Vorschrift damit faktisch (fast) jede externe Bankfinanzierung zu einer schädlichen Finanzierung werden. Eine zielgerichtete Einschränkung der Vorschrift ist notwendig.

Die Versagung der Escape-Klausel darf nur dann erfolgen, wenn eine schädliche Fremdfinanzierung einen inländischen Betrieb betrifft. Handelt es sich dagegen ausschließlich um einen ausländischen Sachverhalt, besteht keine Notwendigkeit der Sanktion. Zudem sollte auch eine Bagatellgrenze bei der Gesellschafterfremdfinanzierung eingeführt werden, nach der Finanzierungen, die die Voraussetzungen des § 8a Abs. 3 KStG grundsätzlich erfüllen, gleichwohl unschädlich bleiben, sofern der schädlich finanzierte Betrieb aus Konzernsicht unwesentlich ist.

3. Verlustuntergang nach § 8c KStG

Konzernklausel:

Mit der geplanten Einführung einer Konzernklausel sollen Verlustvorträge bei bestimmten konzerninternen Umstrukturierungen erhalten bleiben.

Voraussetzung ist, dass an der Spitze des Konzerns eine einzelne Person oder Gesellschaft zu 100 % steht und die einzelne Person oder Gesellschaft zu 100 % mittelbar oder unmittelbar an dem übertragenden und übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist. Der Wortlaut der Konzernklausel ist durch die Anknüpfung an 100 %-Beteiligungen zu eng gefasst.

Überträgt eine Gesellschaft, welche Konzernspitze ist und über mehrere Anteilseigner verfügt (z. B. börsennotierte Konzernmuttergesellschaft), selbst eine Beteiligung an einer Verlustgesellschaft auf eine Tochtergesellschaft, so wäre nach dem bisher vorgeschlagenen Wortlaut die Konzernklausel nicht erfüllt, obwohl die übertragene Beteiligung nach wie vor mittelbar durch denselben Anteilseignerkreis gehalten würde. Eine gleichfalls überschießende einschränkende Wirkung würde eintreten im Falle der Verschmelzung einer 100 %-Tochtergesellschaft, die wiederum eine Enkelgesellschaft mit Verlustvorträgen hält, auf ihre börsennotierte Muttergesellschaft. Obwohl auch in diesem Fall eine rein konzerninterne Übertragung stattfindet, würde der gegenwärtige Wortlaut (überschießend) hier den Fortbestand der Verlustvorträge der Enkelgesellschaft nicht zulassen, da der übernehmende Rechtsträger aufgrund der Börsennotierung eine Mehrzahl von Gesellschaftern aufweist. Die erforderliche mittelbare oder unmittelbare 100 %-Beteiligung schränkt den Anwendungsbereich der Konzernklausel unangemessen ein. Die Konzernklausel soll nach der Gesetzesbegründung verhindern, dass Verluste auf Dritte verschoben werden. Dieses Ziel lässt sich erreichen, indem darauf abgestellt wird, dass sowohl vor als auch nach dem Anteilseignerwechsel dieselben konzernzugehörigen Personen an der Verlustgesellschaft beteiligt sind. Klarstellend sollte - womöglich in der Gesetzesbegründung - erwähnt werden, dass auch eine Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft, die ihrerseits zwangsläufig stets über mindestens zwei Beteiligte verfügt, gleichfalls als qualifizierende, quotenerhaltende Gesellschaft gelten kann. Anderenfalls ergäbe sich eine unzulässige Benachteiligung von Personen- gegenüber Kapitalgesellschaften, da nur Kapitalgesellschaften, aber nie Personengesellschaften jeweils zu 100 % gehalten werden können.

Verlusterhalt in Höhe stiller Reserven:

Mit der Verschonung vor einem Verlustuntergang bis zur Höhe stiller Reserven soll eine grundsätzlich sehr zu begrüßende Regelung eingeführt werden. Hierbei gilt es allerdings zu beachten, dass der Wortlaut gegebenenfalls nur die unmittelbar zu übertragende Gesellschaft „schützt“ und damit den angestrebten Sinn und Zweck der Regelung nur unzureichend umsetzen würde. Es sind mehrere Fallgruppen zu unterscheiden. Beispielhaft sei folgender Fall adressiert:

Holding war/ist Organträger und verfügt nicht selbst, sondern vorrangig verfügen Tochtergesellschaften über die relevanten steuerpflichtigen stillen Reserven. Die vorhandenen Verluste haben sich entweder über Verlustübernahmen aus Organschaften aufgebaut oder stammen aus Aktivitäten, die zwischenzeitlich in Tochtergesellschaften übertragen wurden.

Letztlich kann es damit nicht nur auf die steuerpflichtigen stillen Reserven in der betreffenden (Ober-) Gesellschaft ankommen, sondern darauf, ob die betreffenden stillen Reserven überhaupt in der Gruppe vorhanden sind. Gegebenenfalls hat eine quotale Zurechnung zu erfolgen, soweit Tochtergesellschaften nicht zu 100 % gehalten werden.

Sanierungsklausel:

Erfolgt ein Beteiligungserwerb auf der Ebene einer Obergesellschaft und kommt auf der Ebene der Obergesellschaft die Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG zur Anwendung, ist derzeit fraglich, ob der durch die Anteilsübertragung ausgelöste schädliche mittelbare Anteilseignerwechsel bei einer Untergesellschaft nur dann begünstigt ist, wenn auch zugleich die Untergesellschaft saniert wird. Nach der derzeitigen Regelung ist es unklar, ob ein Anteilseignerwechsel bei der zu sanierenden Obergesellschaft auch zugleich zum Verlusterhalt bei Tochtergesellschaften führt, bei denen nur ein mittelbarer schädlicher Anteilseignerwechsel erfolgt.

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte ausdrücklich klargestellt werden, dass es auf eine Sanierung der Untergesellschaft nicht ankommt, d. h. insgesamt ein „Sanierungserwerb“ nicht als schädlicher (mittelbarer) Erwerb von nachgeschalteten Gesellschaften gilt.

4. Modifikation der geplanten grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

Nach dem Gesetzesentwurf sollen nur bestimmte Grundstücksübergänge (i. S. d. § 1 Abs. 1, 2 und 3 GrEStG) im Rahmen von Umwandlungsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt werden. Nach dem gegenwärtigen Entwurf stellt die Regelung damit zwar eine grunderwerbsteuerliche Begünstigung bestimmter Umwandlungsfälle gemäß dem Umwandlungsgesetz dar. Eine Konzernklausel, wie im Koalitionsvertrag festgeschrieben und von der Wirtschaft benötigt, würde mit dieser Regelung allerdings nicht geschaffen.

Damit die mit der Einführung der Regelung beabsichtigten Wirkungen auch erzielt werden, sollten insbesondere folgende Punkte überdacht werden.

1. Ausweitung des Anwendungsbereichs auf ausländische Vorgänge, die dem Umwandlungsgesetz vergleichbar sind

Die Ausweitung des Anwendungsbereichs auf ausländische Vorgänge ist u. E. vor allem aus europarechtlichen Gründen dringend geboten.

Dies kann beispielsweise dadurch erreicht werden, in dem in der Vorschrift auf § 1 Abs. 1 und 3 des UmwStG verwiesen wird. Denn das UmwStG bezieht neben den inländischen Umwandlungsfällen auch die vergleichbaren ausländischen Fälle mit ein. Hierdurch werden auch Fälle der Einbringungen durch Einzelrechtsnachfolge in die Begünstigung einbezogen.

2. Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Grundstücksübergänge i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG

Erwerbe, in denen die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst wird, weil innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile einer Grundbesitz haltenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen, werden von der neuen Begünstigungsvorschrift nicht erfasst. Eine uneingeschränkte Ausweitung der begünstigten Grundstücksübergänge auf diese Erwerbe ist geboten, da ansonsten dringend notwendige Umstrukturierungsmaßnahmen nach wie vor aus grunderwerbsteuerlichen Gründen unterbleiben würden. Andernfalls würde der im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs erfolgende Übergang von Anteilen an einer Personengesellschaft auf den übernehmenden Rechtsträger nicht in den Genuss der Steuervergünstigung kommen.

3. Aufhebung der sog. „Missbrauchsvorschriften“ in Absatz 2 und 3

Nach dem Gesetzesentwurf soll die Begünstigung nicht gelten, wenn innerhalb von fünf Jahren vor der Übertragung ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorgelegen hat. Für diese in der Gesetzesbegründung als Missbrauchsverhinderungsvorschrift bezeichnete Regelung besteht unseres Erachtens kein Bedarf. Vielmehr steht sie im Widerspruch zu den derzeit geltenden Regelungen von Vorbesitzzeiten als Voraussetzung der Gewährung von Steuervergünstigungen. So sieht beispielsweise auch § 6 Abs. 4 GrEStG in den Fällen der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG eine Vorbesitzzeit von fünf Jahren vor. Allerdings wird die Vorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG im Fall eines vorangehenden steuerpflichtigen Erwerbs der betreffenden Anteile oder des Grundstücks durch die Gesellschaft in ihrem Anwendungsbereich reduziert und hindert in diesem Fall die Gewährung der bezeichneten Steuervergünstigungen bei einem anschließenden Erwerbsvorgang nicht. Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf § 6a GrEStG kann dieses nur die Streichung von Abs. 2 zur Folge haben. In gleicher Weise steht auch die steuerbare Veräußerung von

Grundstücken und Anteilen dem gem. § 6a GrEStG begünstigten Erwerb nicht entgegen, sodass auch Abs. 3 zu streichen ist.

4. Konzernklausel

Neben der punktuellen Begünstigung bestimmter Umwandlungsvorgänge sollte unbedingt ergänzend eine Konzernklausel in das GrEStG eingefügt werden. Danach sollten Grundstücks- und Anteilsübertragungen, die innerhalb eines Konzerns erfolgen, generell von der Grunderwerbsteuer ausgenommen werden.

5. Formulierungsvorschläge

Textvorschlag zur Ergänzung der Regelung in § 8a Abs. 3 KStG

„§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ist auf eine Beteiligungsgesellschaft nicht anzuwenden, wenn die Vergütungen für Fremdkapital der Beteiligungsgesellschaft an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes der Beteiligungsgesellschaft betragen; die Beteiligungsgesellschaft hat das Nichtvorliegen dieses Umstandes nachzuweisen. Satz 1 gilt entsprechend, wenn die Vergütungen für Fremdkapital eines anderen, demselben Konzern zugehörenden Rechtsträgers an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) oder einen Dritten, der auf den zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person zurückgreifen kann, mehr als 10 Prozent der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes des Rechtsträgers betragen, es sei denn, dass die Beteiligungsgesellschaft nachweist, dass das Fremdkapital nicht an sie weitergeleitet worden ist. Sätze 1 und 2 gelten nur für Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die in dem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes ausgewiesen sind und bei Finanzierung durch einen Dritten einen Rückgriff gegen einen nicht zum Konzern gehörenden Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person auslösen. Beteiligungsgesellschaft ist diejenige Gesellschaft, an der die unmittelbar oder mittelbar ein Viertel übersteigende Beteiligung des in Satz 1 genannten Gesellschafters besteht.“

Textvorschlag zur Änderung der Regelung in § 8c KStG

Dem Absatz 1 werden folgende Sätze angefügt:

„Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn vor und nach der Anteilsübertragung an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselben konzernzugehörigen Personen (i. S. d. § 4h Abs. 3 EStG) mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind. Ein nicht abziehbarer nicht genutzter Verlust kann abgezogen werden, soweit er bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 1 die anteiligen und bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 die gesamten stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Körperschaft nicht übersteigt. Stille Reserven im Sinne des Satzes 6 sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen oder bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne des Satzes 2 dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital und dem auf dieses Eigenkapital jeweils entfallenden gemeinen Wert der Anteile an der Körperschaft, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind; Organträgern sind die stillen Reserven der Organgesellschaften zuzurechnen.“

Dem Absatz 1a wird folgender Satz angefügt:

„Die Anwendung der Sanierungsklausel auf Ebene einer Obergesellschaft führt dazu, dass auch vorhandene Verlustvorträge und laufende Verluste der Untergesellschaften nicht nach § 8c Abs. 1a KStG untergehen.“

Textvorschlag zur Änderung des geplanten § 6a GrEStG

§ 6a sollte wie folgt gefasst werden:

„(1) Für einen in § 1 Absatz 1, 2, 2a oder Absatz 3 bezeichneten Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 oder 3 des Umwandlungssteuergesetzes wird die Steuer nicht erhoben.

(2) Für einen in § 1 Absatz 1, 2, 2a oder Absatz 3 bezeichneten Rechtsvorgang wird die Steuer außerdem nicht erhoben, wenn

1. an dem übertragenden und an dem übernehmenden erwerbenden Rechtsträger dieselbe Person zu mindestens 95 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist oder

2. das übertragende und das übernehmende Unternehmen zu einem grunderwerbsteuerlichen Organkreis i. S. d. § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG gehören.“

 <p>Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0 Internet: http://www.de.ey.com</p>	<p>Verfasser:</p> <p>National Office Tax</p> <p>Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
--	--