

Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf Umwandlungen und Anteilsübertragungen im Konzern

10.02.2010

Leitsatz

Auswirkungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf Umwandlungen und Anteilsübertragungen im Konzern

A. Ziel des Gesetzes und Gesetzgebungsverfahren

Das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) wurde am 4. Dezember 2009 vom Deutschen Bundestag verabschiedet. Es verfolgt das Ziel, die „Folgen der schwersten Finanz- und Wirtschaftskrise seit Bestehen der Bundesrepublik Deutschland“ durch „zielgerichtete steuerliche Entlastungen“ abzufedern.

Am 18. Dezember 2009 stimmte der Bundesrat dem Gesetzesvorhaben zu, so dass es noch am 30.12. 2009 im Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 81 vom 30. Dezember 2009 auf den Seiten 3950-3956 verkündet werden konnte.

B. Die umstrukturierungsbezogenen Gesetzesänderungen

Das Gesetz enthält neben Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung von Familien, Erben, und allgemeinen unternehmensbezogenen Steuerentlastungen (z.B. Änderungen der sog. „Zinsschranke“ (höhere Freigrenze: 3 Millionen) auch Steuerentlastungen für Umstrukturierungsmaßnahmen im Konzern.

Hierzu sieht das Gesetz folgende Maßnahmen vor:

1. Zulassung des Abzugs von Verlusten bei bestimmten konzerninternen Umgliederungen (§ 8c Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) n.F., sog. Konzernklausel
2. Zulassung des Übergangs der Verluste in Höhe der stillen Reserven bei Beteiligungserwerben an Körperschaften. Durch die Neuregelung im Rahmen der Verlustabzugsbeschränkungen bleiben die nicht genutzten Verluste in Höhe der stillen Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens der Gesellschaft erhalten, die auf den anteiligen Beteiligungserwerb entfallen (§ 8c Absatz 1 KStG n.F.)
3. Erleichterung der Umstrukturierung von Unternehmen im Bereich der Grunderwerbsteuer. Grundstücksübergänge im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen werden unter bestimmten Voraussetzungen grunderwerbsteuerlich begünstigt (§ 6a GrEStG n.F.).

C. Die Regelungen im Einzelnen

I. Erhalt von Verlustvorträgen und Weitergeltung der Sanierungsklausel

Ziel der Neuregelungen ist, den Anwendungsbereich des durch die Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführten „Verlustabzugs bei Körperschaften“ zu erweitern.

1. Erhaltung von Verlustvorträgen bei konzerninternen Umgliederungen (§ 8 c Abs. 1 Sätze 5 bis 8 KStG n.F.)

Bisher entfiel der Verlustvortrag aufgrund eines sog. „schädlichen Beteiligungserwerbs“ durch den Erwerber oder einer diesem nahestehenden Person vollständig, wenn diese Personen mehr als 50% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft erwarb.

Wurde eine Beteiligung zwischen mehr als 25 % und 50 % erworben, minderte sich der Verlustvortrag um die

Hälfte.

Durch den neu angefügten Satz 5 in § 8c Abs. 1 KStG n.F. werden von der Verlustverrechnungsbeschränkungen alle Umstrukturierungen ausgenommen, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze zu 100 Prozent eine einzelne Person oder Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die neue Regelung greift hingegen nicht, wenn neue Gesellschafter hinzutreten oder konzernfremde Gesellschafter beteiligt sind.

Gem. § 8c Abs. 1 Sätze 6 und 7 KStG n.F. bleiben die nicht genutzten Verluste, die nach § 8b Absatz 1 Satz 1 oder 2 KStG entfallen würden, erhalten, soweit sie die anteilig auf sie entfallenden stillen Reserven nicht übersteigen.

Dadurch wird verhindert, dass zusätzliches Verlustverrechnungspotential übergeht, weil die Verluste mit den gegenüberstehenden stillen Reserven verrechnet werden.

Die Bewertung der stillen Reserven ist regelmäßig durch Gegenüberstellung des auf den erworbenen Anteil entfallenden, bzw. bei einem schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 Prozent, des gesamten steuerlichen Eigenkapitals der Körperschaft und dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile bzw. dem gemeinen Wert aller Anteile vorzunehmen. Der gemeine Wert der Anteile wird dabei in den Fällen des entgeltlichen Erwerbs im Regelfall dem gezahlten Entgelt entsprechen.

Gem. § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG n.F. ist bei der Ermittlung der stillen Reserven nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, dass der Körperschaft ohne steuerliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 UmwStG zuzurechnen ist.

2. Unbefristete Geltung der Sanierungsklausel § 8c Abs. 1a S. 3 Nr. 3 S.5 KStG n.F.

Wie bisher soll die Vorschrift verhindern, dass das im Rahmen der Sanierung zugeführte Betriebsvermögen an Neu- oder Altgesellschafter ausgekehrt wird. Daher führen Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erbracht werden, zu einer Verminderung des zugeführten Betriebsvermögens. Kommt es dadurch zu einem Unterschreiten der erforderlichen Betriebsvermögenszuführung, liegen die Voraussetzungen des § 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 3 KStG von Anfang an nicht vor. Die Vorschrift schränkt damit den Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Zuführung von Betriebsvermögen ein und soll Missbrauchsfälle verhindern.

Die Sanierungsklausel des § 8c Absatz 1a KStG wurde ursprünglich auf Anteilsübertragungen begrenzt, die nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2010 erfolgen.

Nunmehr gilt sie unbefristet.

3. Zeitlicher Anwendungsbereich der neuen Vorschriften (§ 34 Abs. 6a S. 5; Abs. 7b Satz 2; Abs. 7 c KStG n.F.)

Gem. § 34 Abs. 6a Satz 5 KStG n.F. sind die Regelungen in § 8a Absatz 1 Satz 1 und KStG n.F. erstmals für die Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden.

§ 34 Abs. 7b Satz 2 KStG n.F. bestimmt, dass die Neufassungen des § 8c Absatz 1 S. 5 bis 8 KStG alle Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2009 erfasst, die dazu führen, dass eine der Grenzen des § 8c Absatz 1 Satz 1 oder 2 KStG n.F. überschritten wird (schädlicher Beteiligungserwerb).

§ 8c Absatz 1a Nr. 3 KStG n.F. findet gem. § 34 Absatz 7c KStG Anwendung auf Beteiligungserwerbe, die im Veranlagungszeitraum 2008 bereits stattgefunden haben und nimmt damit den Regelungsgehalt der bisherigen Regelung auf, ergänzt um die Regelung zur Ausschüttungssperre von drei Jahren, die einheitlich für alle Anwendungsfälle gilt.

II. Begünstigung von Grundvermögen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen

1. Die Neuregelung des § 6a GrEStG i.V.m § 19 Abs. 2 Nr. 4 a GrEStG

Grundstücksübergänge im Rahmen von Umstrukturierungen sind fortan grunderwerbsteuerrechtlich begünstigt,



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

wenn es sich um einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes handelt und die Maßnahme im Konzern stattfindet.

Dazu wurde im zweiten Abschnitt („Steuervergünstigungen“) des Grunderwerbsteuergesetz der folgende § 6a neu eingefügt:

„§ 6a Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern

Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 2a oder 3 steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes wird die Steuer nicht erhoben; für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis wird die Steuer nach § 1 Absatz 2 insoweit nicht erhoben. Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.“

Da diese Norm nur Umschichtungen innerhalb des Konzerns ermöglichen soll, um – so die Gesetzesbegründung – „flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse reagieren können“, greift dieses Steuerprivileg nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

§ 6a GrEStG betrifft somit Mutter-Tochter-Verschmelzungen in jeder Richtung, sowie die Verschmelzung von Tochtergesellschaften eines Unternehmens. Da eine teils mittelbare und teils unmittelbare Beteiligung genügt (§ 6a S. 4 GrEStG), sind auch mehrstufige Konzernverhältnisse (Mutter-Tochter-Enkel usw.) von der Steuerbefreiung des § 6a GrEStG erfasst, sofern 95 % der Anteile kontrolliert werden.

Da nur eine „ununterbrochene“ und keine „unveränderliche“ Beteiligung verlangt wird, können wohl nach dem Rechtsvorgang Beteiligungen innerhalb des Konzerns auf Untergesellschaften übertragen werden, denn nur dadurch wird die in der Gesetzesbegründung hervorgehobene „Flexibilität“ der Unternehmen gewährleistet. Zudem wechselt der wirtschaftliche Eigentümer auch bei der Übertragung der Beteiligung auf Untergesellschaften nicht, solange die Beteiligungsquote des herrschenden Unternehmens insgesamt nicht unter 95 % sinkt,

Zu beachten ist hier, dass die Voraussetzung „abhängiges Unternehmen“ nicht nur einen zeitlichen Vorlauf von 5 Jahren sondern zusätzlich voraussetzt, dass das Abhängigkeitsverhältnis noch 5 Jahre nach dem Rechtsvorgang besteht.

Mit dieser Einschränkung korrespondiert die neu in § 19 Abs. 2 Nr. 4 a GrEStG eingeführte Mitteilungspflicht des Steuerschuldners selbst, der nunmehr gemäß der vorgenannten Vorschrift jegliche Änderungen von Beherrschungsverhältnissen im Sinne des § 6a Satz 4 GrEStG anzuzeigen hat

Die Vorschrift soll sicherstellen, dass die Begünstigung nicht zu einem ungewollten Mitnahmeeffekt führt, mithin Gestaltungen eröffnet, die nicht in der Zielrichtung der Ausnahme von der allgemeinen Belastung mit der Grunderwerbsteuer liegen. Die Vorschrift orientiert sich insoweit an dem dem Grunderwerbsteuergesetz innewohnenden System, wie es in den Steuervergünstigungen der §§ 5 und 6 des Grunderwerbsteuergesetzes seinen Ausdruck findet

2. Zeitlicher Anwendungsbereich gem. § 23 Abs. 8 GrEStG

Die §§ 6a und 19 Absatz 2 Nummer 4a GrEStG n.F. sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden. § 6a ist nicht anzuwenden, wenn ein im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 verwirklichter Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und deshalb nach § 16 Absatz 1 oder 2 GrEStG die Steuer nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist.



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

D. Fazit

Die konzernbezogenen Neuregelungen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes führen insbesondere im Bereich der Unternehmensumstrukturierung zu erheblichen steuerlichen Entlastungen. Hat ein Konzern Grundstücke auf verschiedene Gesellschaften verteilt, entfällt zukünftig die Grunderwerbsteuer, wenn diese Grundstücke im Rahmen von Umwandlungsmaßnahmen auf andere Konzerngesellschaften verteilt werden.

Voraussetzung hierfür sind jedoch stabile Beteiligungsverhältnisse am herrschenden Unternehmen, um das nachträgliche Entstehen der Steuerschuld zu vermeiden. Die Übertragung von Beteiligungen auf Tochtergesellschaften ist hingegen unschädlich.

Die Möglichkeit der Übernahme von Verlustvorträgen innerhalb des Konzerns durch den neugefassten § 8c KStG beseitigt ebenfalls bisherige Hemmnisse im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen und ermöglicht nun die steuerneutrale Umschichtung von Beteiligungen innerhalb des Konzerns. Da auch hier das wirtschaftliche Eigentum nicht wechselt, ist diese Neuregelung als systemkonform zu begrüßen.

Sachverhalt

Entscheidung

Praxishinweis