

Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) sowie zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts für Kurzarbeitergeld“

Anhörung im Finanzausschuss | 29.09.2010

I. Allgemeines

Der Entwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010 enthält eine ganze Reihe sinnvoller Maßnahmen (dazu weiter unten). In diese, geradezu unauffällig eingereiht, finden sich aber auch mehrere Änderungsvorschläge, einer unter diesen von erheblicher wirtschaftlicher Tragweite, die als schädlich zu bewerten sind. Die Familienunternehmer – ASU bitten daher um zweierlei. Einmal um ein weiteres Überprüfen bestimmter, nachfolgend ausgeführter Passagen des Entwurfes und zweitens, für die Zukunft, um ein offeneres Verfahren.

II. Im Einzelnen

1. Erbschaftsteuerliche Verwaltungsvermögensgrenze, § 13a ErbStG

In Art. 14 des Entwurfs findet sich ein Änderungsvorschlag von großem Gewicht für die unternehmerische Praxis, der freilich fast verniedlichend als bloße „Beseitigung eines Redaktionsversehens“ bezeichnet wird. Tatsächlich handelt es sich um eine erhebliche Verschärfung der 2008/2009 gerade erst neu fixierten Rechtslage.

Vorab muss daran erinnert werden, dass Planungssicherheit für den Rechtsanwender ein hohes Gut ist. Das Erbschaftsteuerrecht ist nun gerade erst, nach einer Findungsphase von einem halben Jahrzehnt, grundlegend reformiert worden. Es fragt sich, ob man nicht einen endlich gefundenen rechtlichen Status quo, mit guten und mit weniger guten rechtlichen Lösungen, einfach einmal eine gewisse Zeit von z. B. immerhin mehreren Jahren (zwei? / drei?) hindurch ruhen lassen kann.

In dem Vorschlag aus Art. 14 des JStG 2010 einer Änderung von § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG liegt mehr als eine „Bereinigung“. Wenn hiernach die schärfere Verwaltungsvermögensgrenze von 10 Prozent (statt 50 Prozent) künftig nicht allein für Ober-, sondern auch für deren Untergesellschaft(en) gilt, wird sich das sehr stark auswirken. Denn mit dieser Änderung würde für viele Familienunternehmen das Erreichen der optionalen „Vollverschonung“ (100 Prozent nach 7 Jahren Betriebsfortführung bei Erreichen von 700 Prozent der ursprünglichen Lohnsumme) praktisch unerreichbar werden.

Die abgesenkte Verwaltungsvermögensobergrenze würde nämlich mit der fortbestehenden Regelung zusammentreffen, dass ab Erreichen der Grenze gleich die ganze Untergesellschaft komplett, d. h. zu 100 %, ihrer Obergesellschaft als sog. Verwaltungsvermögen zugeordnet wird. Eine niedrige Obergrenze in Verbindung mit einer mehr als sportlichen „Pauschalierung“ würde sich zusammen genommen betrieblich fatal auswirken. In Fachliteratur und Praxis wird davon ausgegangen, dass es vielfach zu sog. „Kaskadeneffekten“ kommen wird, bei denen eine fingiert Vermögen nur verwaltende Untergesellschaft ihre Muttergesellschaft und vielleicht auch noch deren Mutter, schließlich auch aber die Obergesellschaft kontaminieren und so zuletzt dazu bringen kann, als insgesamt vermögensverwaltend zu gelten, auch wenn die Obergesellschaft selbst nur geringfügig vermögensverwaltende Betriebseinheiten aufweist.

Die bisherige Rechtslage ist „unbereinigt“ aufrecht zu erhalten. Nur so bleibt die vom Gesetzgeber ja als auch tatsächlich ergreifbare Option einer „Vollverschonung“ nach 7 Jahren Betriebsfortführung bestehen. Die vorgeblich „redaktionelle Änderung“ wäre sinnwidrig und liefe dem bisherigen, klaren Willen des Gesetzgebers entgegen.

Als zielführend zur Vermeidung des skizzierten Kaskadeneffekts könnte sich eine *konsolidierte Betrachtungsweise des gesamten Verwaltungsvermögens* in eben der Gesamtheit des Unternehmens, bestehend aus Ober- und ggf. auch aus Untergesellschaften, erweisen. Auf dergestalt ohne Fingierungen, Pauschalierungen und sonstige Verzerrungen konsolidierter Basis wäre das in einem Betrieb gegebene gesamte Verwaltungsvermögen zu betrachten. Es würde dann nur noch dann tatsächlich begünstigungsschädlich sein, wenn auf eben einer solchen konsolidierten Basis die (Gesamt-)Verwaltungsvermögensgrenze (der Gruppe) erreicht werden sollte.

DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU gehen davon aus, dass eine solche Lösung fair und zielführend wäre und auch der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers entspräche. Und sie wäre im Übrigen auch so gut wie überhaupt nicht gestaltungsanfällig.

Es ist auch dem Argument nicht zu folgen, es sei nach laufender Entscheidungspraxis des Bundesverfassungsgerichts ein Mindestmaß an zweckgerichteter Ausgestaltung einer Vergünstigungsvoraussetzung erforderlich, weshalb die Verwaltungsvermögensgrenze in Tochtergesellschaften (derzeit 50 Prozent) nicht höher liegen dürfe als die im eigentlichen (Mutter-) Betriebsvermögen (10 Prozent). Vielmehr ist gerade diese vom Gesetzgeber gezogene Abweichung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die derzeitige Ausgestaltung der Vergünstigungsvoraussetzung rechtfertigt sich daraus, dass nur so unverhältnismäßig schwere und unbillige Kaskadeneffekte oftmals gerade noch für vertretbar gehalten werden.

Gerade weil das (auch geringfügige) Überschreiten eines solchen Grenzwerts die gesetzliche Fiktion einer 100-prozentigen Vorlage von „Verwaltungsvermögen“ nach sich zieht, kommt es hier notwendig zu von der konkreten Faktenlage abweichenden rechtlichen Einordnungen. Das mag bei einer 50-prozentigen Obergrenze noch vertretbar sein, aber bei einer 10-Prozent-Grenze nicht mehr, insbesondere weil es hier gerade bei mehrstufigen

Gesellschaften (im Familienkonzern) leicht zu abstrusen Kaskadeneffekten kommen kann, bei denen ein an sich geringfügiges Verwaltungsvermögen bei einer „Enkelgesellschaft“ über die „Mutter“ zu echten Realitätsverzerrungen bei der Konzern-„Großmutter“ führen kann. Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Erhalts der aktuellen Rechtslage liegt in eben diesem Umstand.

Vor diesem Hintergrund kann auch ein mögliches weiteres Argument von Befürwortern dieser vermeintlichen „redaktionellen Bereinigung“ nicht gelten. Gegen eine – wie von DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU (s.o.) vorgeschlagene – „konsolidierte“ Betrachtungsweise des gesamten Verwaltungsvermögens in einem Familienkonzern spräche eine gewisse Kompliziertheit. Fraglos sind „Pauschalierungen“ – auch solche in der Kombination mit herabgesenkten Grenzwerten – „einfacher“ als exakte Berechnungen konkreter Werte für Verwaltungsvermögensanteile auf jeder Beteiligungsebene. Aber das bleibt der Finanzverwaltung zuzumuten, zumal auch die Berechnung eines jeden nur quotalen Verwaltungsvermögens zunächst konkrete Berechnungen voraussetzt. Geht es im Übrigen aber, wie hier, um die Vermeidung so extremer Verzerrungen, wie sie durch Kaskadeneffekte entstehen können, müssen derartige administrative Erwägungen einer Verwaltung zurückstehen.

2. Weitere von der Bundesregierung vorgesehene Änderungen

a) Im Weiteren gibt es im Regierungsentwurf noch eine ganze Reihe kleinerer geplanter Änderungen, die, zum Teil, Zustimmung verdienen.

aa) Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs.

Richtig ist aus Sicht von DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU die beabsichtigte Klarstellung in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach die Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs künftig nicht steuerbar sein wird. In der gegenständlichen Fallgruppe handelt es sich in der Tat um Verluste generierender Sachverhalte, die ohne ein Zutun mit irgendeiner Einkünfteerzielungsabsicht getätigt werden.

bb) Ausstellung von Lohnsteuerkarten für Auszubildende

Überzeugend sieht die Bundesregierung im Entwurf vor, künftig für bestimmte Auszubildende von der Ausstellung von Lohnsteuerkarten abzusehen, §§ 52b (neu), 39 ff. EStG. Zutreffend wird dieser gesetzgeberischen Entscheidung die Überlegung zugrunde gelegt, dass hier einem gewissen bürokratischen Aufwand für alle Beteiligten kaum ein hinreichend nennenswerter steuerlicher Ertrag gegenüber stünde. Diese Maßnahme passt gut zu den anlaufenden Bemühungen der Bundesregierung, das Steuerrecht in den nächsten Jahren immerhin etwas zu vereinfachen.

b) Geplante kleinere Änderungen, die in ihrer derzeitigen Fassung noch nicht auf Zustimmung stoßen.

aa) Übergangsregelung bis zur Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale generell.

In der Übergangsregelung nach §§ 52b (neu), 39e EStG steckt eine Reihe von Einzelregelungen, die Arbeitgeber neu mit fiskalischen Bürokratiefunktionen belasten. Der Arbeitgeber soll die nach § 39a EStG gebildeten elektronischen Lohnsteuermerkmale abrufen, sich dann erst authentifizieren, sodann diverse Daten übermitteln und alles das zuletzt dem Arbeitnehmer schriftlich mitteilen. Wenn es in der Begründung des Entwurfes heißt, der Gesetzgeber wähle einen so wörtlich „unbürokratischen und...“ fraglos „... Kosten sparenden Weg über den Arbeitgeber“, so heißt das lediglich dass Kosten verlagert statt abgebaut werden, nämlich auf einen Dritten. Gerade so aber sollte „Bürokratieabbau“ nicht aussehen. Dieses Gebot halten DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU auch gerade mit Blick auf die anstehenden Steuervereinfachungsbemühungen der nahen Zukunft noch einmal fest.

bb) Ausweitung eines Kreis von steuerlich Privilegierten.

Steuerlich unschädlich sollen nach der in § 58 Nummer 1 bis 4 AO geplanten Änderung oder „verdeutlichenden Klarstellung“ nicht nur Betätigungen der meisten, sondern sämtlicher Körperschaften des öffentlichen Rechts sein oder werden. Der Staat weitet hier seine bestehenden Steuerprivilegien aus. Richtiger wäre es, hier eine Klarstellung im Sinne der erwähnten „strengen Auslegung“ einzufügen, wonach Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts nicht unter besagtes Sondersteuerrecht des sich betätigenden Staates fallen.

3. Vorschlag des Bundesrates für eine Änderung von § 6b EStG

Unter Ziffer 7 der Stellungnahme des Bundesrates vom 09.07.2010 zu dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (BR-Drs. 318/10 (B)), soll § 6b Abs. 4 Satz 1 EStG um eine neue Nr. 6 erweitert werden. Diese Forderung des Bundesrates wirft, sollte ihn der Bundestag aufgreifen, erhebliche Probleme bei einer Vielzahl gerade auch mittelständisch geprägter Familienunternehmen auf. Insbesondere Betriebsaufspaltungen würden ab sofort erheblich erschwert werden.

Es handelt sich aus Sicht von DIE FAMILIENUNTERNEHMER – ASU hier um einen typischen Fall von Regelungsexzess, bei dem in der zunächst lauterer Absicht, bestimmte als solche identifizierte sogenannte „Steuerschlupflöcher“ zu schließen, eine ganz andere und viel größere, im übrigen vollkommen solide agierende Gruppe mitgetroffen wird. Gerade in Zeiten wie den aktuellen, in denen viele Betriebe noch in einem Umsatztal stecken oder aber gerade aus einem solchen heraustreten, dürfen die Rahmenbedingungen für mittelständische Umstrukturierungen auf keinen Fall verkompliziert, mit steuerlichen Erwägungen befrachtet und insgesamt erschwert, wenn nicht sogar vielfach unmöglich gemacht werden.

Konkret handelt es sich um einen Passus seitens des Bundesrates, der in § 6b Abs. 4 eine neue Nr. 6 folgenden Wortlauts einfügen möchte:

„Die Voraussetzung für die Anwendung der Absätze 1 und 3 ist, dass die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nicht zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden; es sei denn, auch die veräußerten Wirtschaftsgüter wurden innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung ausschließlich für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt“.

Die Anwendungsregel in § 52 Abs. 18c EStG-E soll wie folgt lauten:

„§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 ist für alle Fälle anzuwenden, bei denen die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nach dem (Eintragen: Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010) angeschafft oder hergestellt werden“.

Ausweislich der der Stellungnahme des Bundesrates beigefügten Begründung zu der vorgenannten Änderung sollen solche Gestaltungen getroffen werden, bei denen § 6b-Fonds als Kapitalanlageprodukte in Form von geschlossenen Fonds eine Übertragung stiller Reserven ermöglichen. Dies sei nach dem Sinn und Zweck des § 6b EStG nicht gewünscht und solle daher verhindert werden. Lediglich in den Fällen, in denen die § 6b-Rücklagen ebenfalls aus solchen Grundstücken stammen, die Vermietungs- und Verpachtungszwecken gedient haben, soll eine entsprechende Übertragung weiterhin zulässig bleiben.

Unabhängig von der Frage, ob die in der Begründung genannten Fälle tatsächlich vom Anwendungsbereich des § 6b EStG ausgeschlossen werden sollten, ist dieser Gesetzgebungsvorschlag des Bundesrates zu weitgehend.

Generell würden hiermit Fälle von der Übertragung von § 6b-Rücklagen bzw. von stillen Reserven ausgeschlossen, in denen z.B. im unternehmerischen Bereich aus finanzierungs- und bilanzpolitischen Beweggründen Sale-and-lease-back-Transaktionen gewählt werden. Entschließt sich z. B. eine operativ tätige GmbH & Co. KG, ihre Betriebsgrundstücke auf eine Objektgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG zum Zwecke der Erschließung zusätzlicher Liquiditätsquellen und zur Erhöhung der Eigenkapitalquote im Rahmen eines Sale-and-lease-back-Modells zu übertragen, ist nach derzeitiger Rechtslage eine Übertragung der durch die Immobilientransaktion aufgelösten stillen Reserven auf die identische (nämliche) nach der Transaktion der Objektgesellschaft zuzurechnende Immobilie möglich. Die aus steuerlichen Gründen vorgenommene Transaktion kann folglich derzeit steuerneutral durchgeführt werden. Auch in den Fällen, in denen z. B. eine Unternehmensgruppe aus innerbetrieblichen Gründen ihre operativ genutzten Immobilien in einer Besitzgesellschaft zusammenfassen möchte, lässt sich dieser Vorgang unter Nutzung von § 6b EStG steuerneutral durchführen. Hierzu zählen auch oftmals aus Haftungsgründen gewählte Betriebsaufspaltungsstrukturen.

In all den vorgenannten Fällen wäre bei entsprechender Anwendung des jetzt vorgeschlagenen § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 EStG-E eine Übertragung von Alrücklagen ebenso wie die Übertragung von erstmals aufgedeckten stillen Reserven und neu gebildeten Rücklagen ab dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010 ausgeschlossen.

Bei der Anwendungsregel wird zudem übersehen, dass zunächst möglicherweise Altrücklagen bestehen, die nach Maßgabe des § 6b Abs. 3 Sätze 2, 3 EStG innerhalb einer Frist von vier bzw. sechs Jahren ohne Einschränkung hätten auf entsprechend privilegierte Wirtschaftsgüter übertragen werden können. Die Neuregelung würde damit ab dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010 in „Besitzstände“ der Steuerpflichtigen eingreifen, die zum Zeitpunkt der Bildung der § 6b-Rücklagen jeweils nicht vorhersehbar war. Der Vorschlag des Bundesrats enthält also eine (weitere) unzulässige „Rückwirkung“, so eine Vielzahl von Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die entsprechenden Reinvestitionsmöglichkeiten entsprechende Veräußerungsentscheidungen getroffen haben.

Veräußerungsentscheidungen werden naturgemäß bei Abwägung aller Aspekte insbesondere auch hinsichtlich des Kaufpreises danach beurteilt, welche steuerlichen Belastungen dieser Vorgang möglicherweise auslöst.

Warum die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 18c EStG-E auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Reinvestitionsgutes abstellt, erschließt sich nicht. Wenn überhaupt, so hätte man bei sachgerechter Abwägung auf den Zeitpunkt der Veräußerung des betroffenen Wirtschaftsgutes bzw. der Bildung einer § 6b-Rücklage abstellen müssen.

Jedenfalls sollte jede geplante Rückwirkung des Steuergesetzgebers im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mit besonderem Bedacht behandelt werden.

Aber auch inhaltlich begegnet die Vorschrift erheblichen Bedenken. Nach dem 1. Halbsatz des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 EStG-E soll es schädlich sein, wenn die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter (auch) zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden. In Abgrenzung zu dem 2. Halbsatz des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 EStG-E kann dies nur so verstanden werden, dass bereits eine geringfügige Vermietung oder Verpachtung des betroffenen Wirtschaftsgutes schädlich wäre. Während § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 2. Halbsatz EStG-E als „Escape-Klausel“ eine entsprechende Übertragung zulässt, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung ausschließlich für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt wurden, scheitert eine Übertragung der stillen Reserven nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 1. Halbsatz EStG bereits dann, wenn die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden.

In dieser Regelung liegt eine sachwidrige Diskrepanz: Die „Escape-Klausel“ soll nur eingreifen, wenn die stillen Reserven aus einer innerhalb der letzten sechs Jahre ausschließlich für Vermietungs- und Verpachtungszwecke genutzten Immobilie stammen. „Ausschließlich“ würde es im Kontext dieser Regelung heißen, dass bereits jede – auch eine nur sehr geringe – anderweitige Nutzung schädlich wäre. Es fehlt hier insoweit an einer gesetzlich geregelten Bagatellgrenze. Umgekehrt reicht aber bereits jede geringe Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit hinsichtlich des Reinvestitionsgutes, um generell zum Ausschluss des § 6b EStG zu führen. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 EStG-E diskriminiert somit den „inkongruenten“ Transfer stiller Reserven. Stammen die stillen Reserven aus operativ genutzten Wirtschafts-

gütern, ist ein Transfer auf Wirtschaftsgüter, die Vermietungs- und Verpachtungszwecken dienen, ausgeschlossen.

Hinsichtlich der Ausschlussregelung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 1. Halbsatz EStG-E ist unklar, auf welchen Zeitpunkt bzw. Zeitraum abzustellen ist. Der Wortlaut der Regelung lässt eine extensive Auslegung dahingehend zu, dass ein dauerhafter Ausschluss der Verwendung für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke gefordert wird. Ein derartiges Verständnis würde allerdings gegen das Übermaßverbot verstoßen und im Übrigen praktisch nicht handhabbar sein.

Darüber hinaus besteht ein Wertungswiderspruch zu § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, der bestimmte Fälle der Nutzungsüberlassung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer privilegiert.

Insgesamt handelt es sich bei der geplanten Erweiterung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 EStG-E und der Anwendungsregelung (§ 52 Abs. 18c EStG-E) um eine nicht sachgerechte – über das gesetzgeberische Ziel hinausgehende – Vorschrift.

Es kann nicht hingenommen werden, dass sowohl Betriebsaufspaltungen wie auch Sale-and-lease-back-Transaktionen wenigstens sehr erschwert werden, womit in den Kernbereich gängiger operativer Maßnahmen zahlloser mittelständisch geprägter Betriebe eingegriffen wird, was entweder heillos Schaden zufügt oder aber von allen Beteiligten, auch unternehmerseitig, nicht gewollte „Gestaltungen“ provoziert.

Beides ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass gerade derzeit zahlreiche Familienunternehmen dringend sehen müssen, wie sie ihre Eigenkapitalquote steigern können, wozu auch Sale-and-lease-back-Konstruktionen bekanntlich einen gewissen Beitrag leisten können.

Die Erfahrungen der großen, vielleicht nur auf Zeit überwundenen Finanz- und Wirtschaftskrise von 2008 ff. haben gezeigt, dass Unternehmer mit einem soliden Eigenkapital krisenresistenter sind. Und auch vor der deutschen Wirtschaft liegen die Implikationen des Basel III-Agreements, das für Banken und Realwirtschaft jedenfalls keine Entspannung bei der Vorhaltung von Eigenkapital bringen wird.

III. Schlussfolgerungen

Bekanntlich steht diese Legislaturperiode weniger im Zeichen großer Steuerreform-Vorhaben als vielmehr in dem endlich sehr ernsthafter Konsolidierungsbemühungen für fast sämtliche öffentlichen Haushalte. Umso wichtiger ist es, die steuerpolitischen Rahmenbedingungen nicht zu verschlechtern.

Hier sollten Ruhe und Berechenbarkeit einkehren, denn auch das kann Unternehmen gerade in einer Zeit nach einem großen wirtschaftlichen Einbruch sehr helfen.

Dieses dringende Petitum gilt insbesondere in Bezug auf Artikel 14 des Entwurfes der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010, aber auch mit Blick auf die gut gemeinte aber in der entworfenen Ausführung auf breiter Front ungemein gefahrträchtigen Idee des Bundesrates, im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens § 6b EStG um einen schlimmen Passus zu ergänzen.

Womöglich geht eine besonders harte Wirtschaftskrise derzeit zu Ende. Aber es besteht kein Anlass zur Sorglosigkeit. Die zarte Pflanze Aufschwung ist angesichts der nach wie vor desaströsen makroökonomischen Rahmencahlen mit höchster Sorgfalt zu pflegen.

Berlin, 21. September 2010