

Stellungnahmen verschiedener
Arbeitsgemeinschaften und Verbände
zum Referentenentwurf: Gesetz zur
Anpassung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungssteuergesetzes an die
Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts vom
01.06.2015

Inhaltsverzeichnis

Spitzenverbände der Kreditwirtschaft	1
Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft	4
Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen (BFW)	31
Bund der Steuerzahler (BdSt)	41
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter (BDFR)	47
Bundesnotarkammer	53
Bundessteuerberaterkammer (BStBK)	62
Bundesverband Baustoffe (bbs)	76
Bundesverband Güterkraftverkehr Logistik und Entsorgung (BGL)	78
Bundesverband Garten-, Landschafts-, und Sportplatzbau e.V (BGL)	83
Bundesvereinigung Deutscher Stahlrecycling- und Entsorgungsunternehmen e.V. (BDSV)	86
Beamtenbund und Tarifunion (dbb)	87
Deutscher Bauernverband (DBV)	91
Deutscher Steuerberaterverband e.V.	97
Deutscher Anwalt Verein	123
Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB)	145
Die Familienunternehmer - ASU e.V.	155
Deutscher Speditions- und Logistikverband (DSLTV)	165
Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG)	167
Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e.V. (HLBS)	173
Institut der Wirtschaftsprüger (IDW)	177
Netzwerk Steuergerechtigkeit	198
Universität Bayreuth - Lehrstuhl Bürgerliches Recht, Arbeits-, Steuer- und Sozialrecht	202
Die bayerische Wirtschaft (vbw)	206
Verband der Automobilindustrie (VDA)	233
Verband der Chemischen Industrie e.V. (VCI)	237
Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau e.V. (VDMA)	240
Wirtschaftsrat Deutschland	254
Zentralverband Gartenbau e.V. (ZVG)	266
Zentraler Immobilien Ausschuss e.V. (ZIA)	270

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
VOLKSBANKEN UND RAIFFEISEN-
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND ÖFFENTLICHER
BANKEN DEUTSCHLANDS E.V., BERLIN

DEUTSCHER SPARKASSEN- UND
GIROVERBAND E.V., BERLIN

VERBAND DEUTSCHER PFANDBRIEF-
BANKEN E.V., BERLIN

BUNDESVERBAND
INVESTMENT UND ASSET
MANAGEMENT E.V., FRANKFURT

25. Juni 2015

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
per E-Mail: Michael.Sell@bmf.bund.de, IVD4@bmf.bund.de

Kontakt:
Dr. Daniel Hoffmann
Telefon: (030) 1663-3250
E-Mail: daniel.hoffmann@bdb.de

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Sehr geehrter Herr Sell,

wir bedanken uns für die Möglichkeit der Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

Die geplante Neuregelung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes hat insbesondere auch Auswirkungen auf inhabergeführte Kreditinstitute, bei denen Anteile in Familienhand gehalten werden. Unsere Anmerkungen haben wir auf die für inhabergeführte Kreditinstitute wichtige Vorschrift zu „Finanzmitteln“ in § 13b Abs. 4 ErbStG-E beschränkt, zu der aus unserer Sicht noch notwendige Klarstellungen in das Gesetz eingefügt werden sollten.

Zu § 13b Abs. 4 ErbStG-E

Das Betriebsvermögen von Kreditinstituten besteht auf Grund von aufsichtsrechtlichen Vorgaben („Eigenmittelausstattung“) üblicherweise zum weitaus größten Teil, d.h. zu deutlich mehr als 50 Prozent, aus Verwaltungsvermögen. Bei Kreditinstituten besteht dieses im Wesentlichen aus Geldbeständen, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten und sowie vergleichbaren Forderungen und Wertpapieren. Damit Kreditinstitute in Privathand nicht von den erbschaftsteuerlichen Erleichterungen ausgenommen sind, wurde im Zuge der Erbschaftsteuerreform zum 1. Januar 2009 in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 ErbStG geregelt, dass „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“ (unterhalb der Mindestquote) und „Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen“ nicht zum (schädlichen) Verwaltungsvermögen gehören, „wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes (KWG) zuzurechnen sind“.

Nach der geplanten Regelung in § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E des Referentenentwurfs soll dasjenige Vermögen begünstigt sein, das seinem „Hauptzweck“ nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Nach dieser Formulierung wäre das Vermögen inhabergeführter Kreditinstitute, deren Hauptzweck und originärer Inhalt des operativen Geschäfts sich auf Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen bezieht, eigentlich begünstigungsfähig. Dafür spricht wohl auch die Begründung zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E auf S. 26 des Referentenentwurfs: „Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.“ Nach der Begründung soll sich an dem bisher bestehenden Zustand somit wohl nichts ändern. Dagegen könnte jedoch der klare Wortlaut des § 13b Abs. 4 ErbStG-E sprechen, nach dem „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) zum begünstigten Vermögen gehören, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt“. Fraglich ist daher, in welchem Verhältnis § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG-E zueinander stehen. Sieht man § 13b Abs. 4 ErbStG-E als lex specialis gegenüber der Regelung in § 13b Abs. 3 ErbStG an, so wären inhabergeführte Kreditinstitute zukünftig von den erbschaftsteuerlichen Erleichterungen ausgenommen. Für eine Einstufung des § 13b Abs. 4 ErbStG-E als lex specialis spricht die Formulierung in § 13b Abs. 3 Satz 3 ErbStG-E: „Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden“.

Dies hätte zur Folge, dass es im Erbfall von in Privathand befindlichen Banken zu erheblichen Steuerzahlungen käme, die im Zweifel aus dem Eigenkapital mit der Folge einer erheblichen Eigenkapitaleinbuße zu erbringen wären. Das Eigenkapital ist aber bankenrechtlich ein wesentlicher Bestandteil für die Weiterexistenz der Banken. Diese negative Folge wäre umso weniger verständlich, als es sich in den genannten Fällen nicht um missbräuchliche Gestaltungen handelt. Dies wäre bereits auf Grund der obligatorischen Aufsicht der Banken (BaFin) ausgeschlossen. Vielmehr würde bei Banken Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinn als nicht begünstigtes Vermögen definiert werden, dass gerade dem Hauptzweck und originären Inhalts des operativen Geschäfts dient.

Dringend erforderlich wäre daher eine Klarstellung im Gesetzestext des § 13b Abs. 4 ErbStG-E, dass Satz 1 dieser Norm nicht anwendbar ist, soweit sich die „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ auf den Hauptzweck des Unternehmens beziehen.

Petition:

§ 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E wird wie folgt geändert:

Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel), ***die nicht dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes dienen***, gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.

Alternativ ist folgende Regelung möglich:

Es wird ein neuer § 13b Abs. 4 Satz 3 ErbStG-E eingefügt:

Satz 1 und 2 sind nicht anwendbar, wenn die Finanzmittel dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes dienen.

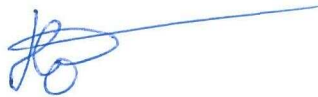
Mit freundlichen Grüßen

Für die vorbezeichneten Verbände

Bundesverband deutscher Banken



Heinz-Udo Schaap



Dr. Daniel Hoffmann

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Nur per E-Mail

25. Juni 2015

Gemeinsame Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Stellung nehmen zu können.

Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BGBl. 2015 I Seite 4) die im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 verabschiedeten Verschonungsregelungen zwar grundsätzlich für geeignet und erforderlich gehalten, jedoch angemahnt, dass die bestehenden Verschonungsregelungen in Ihrer konkreten Ausgestaltung gegen das Grundgesetz verstoßen und eine Korrektur bis zum 30. Juni 2016 angemahnt.

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft begrüßen vor diesem Hintergrund die Zielsetzung der Bundesregierung, in dem vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Rahmen eine verfassungsfeste Re-

form umzusetzen, die auch für die Unternehmen Rechtssicherheit und Rechtsklarheit für künftige Unternehmensübergänge schafft. Für die deutsche Wirtschaft und ihre vielen mittelständisch geprägten Familienunternehmen geht es bei der Umsetzung des Bundesverfassungsgesetzes darum, dass eine Reform der Erbschaftsteuer mittelstandsfreundlich erfolgt und somit auch die wirtschaftlichen Anforderungen an den Erhalt der Unternehmen und seiner Arbeitsplätze angemessen berücksichtigt. Die Spitzenverbände bauen dabei auf die Zusage der Großen Koalition in der Koalitionsvereinbarung von 2013, dass die „Unternehmensnachfolge ... auch künftig durch die Erbschaftsbesteuerung nicht gefährdet werden (soll).“ Zudem setzen wir auf die Aussage der Bundesregierung, dass in dieser Legislaturperiode keine Steuererhöhungen vorgenommen werden.

Positiv bewerten wir, dass der Referentenentwurf vom 2. Juni 2015 verschiedene Nachjustierungen an den Ende Februar 2015 vorgelegten Eckpunkten für eine Reform der Erbschaftsteuer vorsieht. Dies ist ein erster, notwendiger Schritt hin zu einer Reform der Erbschaftsteuer, die den Anforderungen der deutschen Wirtschaft entgegenkommt. Wir haben diese Anforderungen in unseren bisherigen Stellungnahmen vorgebracht. Die nun vorliegenden Regelungen sind jedoch nach wie vor nicht ausreichend. Sie bedürfen weiterer Nachjustierungen, um einer praxisgerechten und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung gerecht zu werden.

Die aus unserer Sicht wichtigsten Punkte sind:

- Die Grenze, nach der an Nachfolger übergehende Unternehmen als „groß“ anzusehen sind, muss angehoben werden.
- Im Falle der erhöhten Prüfgrenze müssen die Zeiträume, in denen die Verfügungsbeschränkungen nachgewiesen werden müssen, realitätsgerecht ausgestaltet werden. Die im Rahmen der Verdoppelung der Prüfgrenze vorgesehene Berücksichtigung von qualitativen Merkmalen greift zwar das Anliegen der Familienunternehmen auf, allerdings müssen diese zentral im Rahmen der Bedürfnisprüfung angewendet werden und nicht erst bei der Feststellung von Schwellenwerten.
- Weiterhin sehen wir insbesondere die Einbeziehung von vorhandenem „Privatvermögen“ im Rahmen der Verschonungsbedürfnisprüfung kritisch und unterstützen im Grundsatz daher das durch den Referentenentwurf aufgenommene „Abschmelzmodell“ als Alternative.
- Die Abkehr von der Negativabgrenzung über das Verwaltungsvermögen hin zu einer Neudefinition des begünstigten Vermögens halten wir für einen gangbaren Weg, zumal alternative Vorschläge, beispielsweise zu einer notwendigen sachgerechten Anpassung der Definition des Verwaltungsvermögens, nicht vorliegen.
- Allerdings bedarf es noch weiterer Klarstellungen, beispielsweise bei Vermögen, das der Deckung von Pensionsverpflichtungen der betrieblichen Altersversorgung dient. Zudem bedarf es dringend einer Klarstellung bezüglich des begünstigten Vermögens von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen. Generell muss ferner eine Überbewertung des Vermögens vermieden werden, wie sie nun mangels Änderungen des Bewertungsgesetzes eintreten würde.

- Die Grenze für Kleinst- und Kleinunternehmen zur Freistellung von der Lohnsummenregelung und die anschließende Gleitzone sollten sich stärker an der betrieblichen Praxis orientieren und daher erhöht werden.
- Es fehlt eine mittelstandsfreundliche Stundungsregelung für anfallende Erbschaftsteuer, wenn ein Unternehmen fortgeführt wird und durch die Erbschaftsteuer in existenzgefährdende und investitionsbelastende Liquiditätsengpässe gerät.

Nachfolgend gehen die Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft auf die für mittelständische Familienunternehmen besonderes relevanten einzelnen Regelungen vertiefend ein und machen zu den kritischen Regelungen auch konkrete, weiterführende Vorschläge für eine realitäts- und praxisgerechte sowie verfassungsfeste Ausgestaltung der Erbschaftsteuerreform aus Sicht der deutschen Wirtschaft.

Wir würden uns freuen, wenn unsere Anmerkungen Berücksichtigung finden und stehen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Heinz-Udo Schaap Dr. Daniel Hoffmann

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Jürgen Wagner

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Die nachfolgenden Anmerkungen beschränken sich auf grundlegende, für den Erhalt der Familienunternehmen, die als „Treuhänder für die nächste Generation“ große Bedeutung für den Wirtschaftsstandort Deutschland haben, relevante Problemstellungen des Gesetzentwurfs.

I. Zu § 13a Abs. 9 ErbStG-E – [Grenzwert für „Großerwerbe“]

Nach dem Referentenentwurf des BMF sollen die Regel- und Optionsverschonung nur dann anzuwenden sein, wenn das begünstigte Vermögen insgesamt 20 Mio. Euro nicht übersteigt. Wird diese Grenze durch mehrere, innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, soll die Verschonung für die bis dahin als steuerfrei behandelten Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen.

Der Grenzwert soll sich auf 40 Mio. Euro erhöhen, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthalten, die

- die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken, und
- die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf enge Angehörige i. S. d. § 15 Abs. 1 AO beschränken, und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Diese Voraussetzungen sollen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen müssen.

1. Zum Grenzwert von 20 Mio. Euro

Die für die Verschonung des begünstigten Vermögens festgelegte, erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro ist deutlich zu niedrig.

Bei der Abgrenzung großer Unternehmenserwerbe sollte ein erheblich höherer Wert pro erworbenem Anteil angesetzt werden. Nach dem Vereinfachten Ertragswertverfahren würde ein Grenzwert von 20 Mio. Euro bereits Betriebe erfassen, deren durchschnittlicher Jahresertrag knapp

über einer Million Euro liegt. Gerade solche Unternehmen prägen aber den hiesigen Wirtschaftsstandort. Über 42 Prozent aller sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sind in diesen Unternehmen beschäftigt. Umso wichtiger ist es, den Schwellenwert für die Bedarfsverschonung deutlich zu erhöhen und die Unternehmen mit Blick auf den Arbeitsplatzverlust nicht zu gefährden.

Darüber hinaus greift der höchste Steuersatz in der jeweiligen Steuerklasse ab einem Grenzbetrag i. H. von 26 Mio. Euro. In Anlehnung an die Ausgestaltung in der Einkommensteuer mit einer Zusatzbelastung hoher Einkommen mit einem Sondersteuersatz (sog. Reichensteuer) wäre hier eine deutliche Grenzwerthöhung erforderlich. Die Relation zwischen Spitzensteuersatz und sog. Reichensteuer in der Einkommensteuer beträgt bei der Bemessungsgrundlage rund das Fünffache. Übertragen auf die Erbschaftsteuer würde auch dies eine deutliche Erhöhung des Grenzwertes rechtfertigen.

Ein Betriebsvermögen von 20 Mio. Euro ist vor allem bei industriellen Betrieben der Stahl und Metall verarbeitenden Branche regelmäßig bereits erreicht, wenn das Unternehmen 250 Mitarbeiter hat, denn im Durchschnitt erwirtschaftet ein Mitarbeiter einen Umsatz von 200.000 Euro, also bei 250 Beschäftigten 50 Mio. Euro. Bei einer Umsatzertragsrate von 3 Prozent und dem derzeitigen Bewertungsfaktor von 18,2 beträgt der Unternehmenswert also bereits über 27 Mio. Euro.

Zudem ist im Hinblick auf das ersatzweise anzuwendende Substanzwertverfahren zu berücksichtigen, dass bestimmte Branchen sehr kapitalintensiv sind. In diesen Branchen erreichen bereits kleine und mittlere Unternehmen ein hohes Anlagevermögen. Dies betrifft zum Beispiel die Druckindustrie. Allein der moderne Maschinenpark eines kleinen Betriebes stellt hier ein Betriebsvermögen von mehreren Millionen Euro dar; bei einem mittleren Betrieb wird sogar ein zweistelliger Millionenbetrag schnell erreicht. Auch dies spricht dafür, die Grenze höher zu setzen, als im Gesetzentwurf vorgesehen.

Die Abgrenzung sollte ferner in Form eines Freibetrags und nicht als Freigrenze ausgestaltet werden, weil letztere einen „Fallbeileffekt“ verursacht. Die hierdurch möglicherweise entstehende Ungleichbehandlung mit einem Erwerb von ausschließlich privatem Vermögen in gleicher Größenordnung kann gerechtfertigt werden, weil das Bundesverfassungsgericht das Betriebsvermögen wegen seiner Gemeinwohleigenschaft als im Grundsatz verschonungswürdig bewertet hat. Der betreffende Erbe hat in diesem Fall für den verschonten Anteil des Betriebsvermögens die üblichen Voraussetzungen zu erfüllen.

Petition: Der Struktur der Familienunternehmen angemessen ist ein deutlich höherer Schwellenwert für eine erforderliche Bedürfnisprüfung zur Anwendung der Regel- und Optionsverschonung. Gerade weil der Abgrenzung von "Großerwerben" eine hohe Bedeutung im Rahmen der gesamten Reform zukommt, sollte der Wert erheblich erhöht werden, um den tatsächlichen Gegebenheiten der hiesigen Unternehmensstruktur zumindest näher zu kommen. Zudem sollte die Grenze als Freibetrag ausgestaltet werden.

2. Zum Zeitraum des Nachweises der Kriterien für den Grenzwert von 40 Mio. Euro

Nach dem Entwurf sollen bei der Festlegung des Grenzwertes Verfügungsbeschränkungen der Familienunternehmen berücksichtigt werden. Wenn solche Beschränkungen von den Unternehmen nachgewiesen werden können, soll sich der Grenzwert auf 40 Mio. Euro verdoppeln, allerdings unter hohen Auflagen: Die Beschränkungen sollen 10 Jahre vor dem Erb- oder Schenkungszeitpunkt und 30 Jahre danach eingehalten werden müssen.

Aus Sicht der Wirtschaft ist dies ein viel zu langer und praxisferner Kontrollzeitraum, der nicht den heutigen Wettbewerbsbedingungen und der deshalb erforderlichen Flexibilität der Unternehmen entspricht. Hinzu kommt der Nachteil, dass das Erbschaftsteuerverfahren über einen sehr langen Zeitraum offen bleiben würde. Ein Erbe hätte über diesen langen Zeitraum eine Änderungsanzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt. Aber auch für die Finanzämter gilt: Sie müssten insgesamt 40 Jahre nachhalten, ob die Verschonungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dies würde zugleich bedeuten, dass vorsorglich – sollte an dem Rückgriff auf das sog. Privatvermögen festgehalten werden – das sog. Privatvermögen zusätzlich festgestellt werden müsste, z. B. für den Fall, dass 29 Jahre nach dem erbschaftsteuerlichen Stichtag eine gesellschaftsvertragliche Anpassung erfolgen würde. Weniger bürokratisch und trotzdem ausreichend ist es, wenn die Frist zum Fortbestand der qualitativen Merkmale mit den gesetzlich geregelten Behaltensfristen abgestimmt würde.

Unternehmen müssen sich auch bei den Verschonungsregeln des § 13a Abs. 3 und Abs. 10 ErbStG-E bereits 5 bzw. 7 Jahre binden (Betriebsfortführung mit Arbeitsplatzertalt). Dies wäre auch für die hier geforderten Nachweise ein ausreichend langer Zeitraum. Definitiv nicht erforderlich ist, Voraussetzungen an die Zeit vor der Übertragung zu knüpfen, denn das Ziel des Beschäftigungserhalts kann sinnvoll nur für die Zukunft formuliert werden. Auch eine unmittelbar vor dem Erwerb durchgeführte Änderung von Gesellschaftsverträgen, die zu nachhaltigen Bindungen von Gesellschaftern und deren Kapital an das Unternehmen führt, wäre im Übrigen im Sinne der angestrebten Verschonungsziele.

Petition: Die Zeiträume, in denen Verfügungsbeschränkungen nachgewiesen werden müssen, sollten den Behaltensfristen bei der Regel- und Optionsverschonung entsprechen.

3. Zu den Kriterien für den Grenzwert von 40 Mio. Euro

Die einzelnen in § 13a Abs. 9 ErbStG-E formulierten Anforderungen an Gesellschaftsverträge oder Satzungen sind zu restriktiv. Bei allen drei Kriterien werden keine rechtssicheren Begriffe verwendet. Die Bestimmungen sind vielmehr auslegungsbedürftig und damit äußerst streitanfällig. Deswegen sollten die unbestimmten Rechtsbegriffe durch konkrete Zahlen ersetzt werden, die in ihrer Angemessenheit den Spezifika der Familienunternehmen gerecht werden. Darüber hinaus ist vorgesehen, dass diese Kriterien kumulativ vorliegen müssen, womit die Zielsetzung der Gesetzesbegründung, die besondere Unternehmenskultur des hiesigen Standortes und die dadurch geschaffenen Arbeitsplätze zu sichern, ins Leere läuft. Eine kumulative Beschränkung ist praxisfern.

Petition: Konkretere Anhaltspunkte für die Auslegung der Rechtsbegriffe sollten mindestens in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden. Keinesfalls darf dies auf eine spätere Rechtsverordnung oder ein Anwendungsschreiben verschoben werden. Die Kriterien sollten alternativ vorliegen müssen und nicht kumulativ.

Zu den einzelnen Kriterien:

– Zu § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 ErbStG-E – [Gewinnentnahmebeschränkung]

Bei der geplanten Thesaurierungsvorgabe bleiben einem nachfolgenden Gesellschafter kaum noch Handlungsoptionen, wenn die Gewinnentnahme nahezu vollständig beschränkt werden muss. Bei Personengesellschaften kommt es beispielsweise bereits zu einer Entnahme, wenn die Einkommensteuern vom Firmenkonto bezahlt werden. Außerdem ist für nicht im Unternehmen tätige Gesellschafter ein angemessener Beitrag zu den Lebenshaltungskosten bzw. eine gewisse Dividende zu zahlen. Andererseits bekommen Gesellschafter, die im Unternehmen tätig sind, typischerweise auch ein Gehalt. Bei auch erfolgsabhängig durch Vorabgewinne vergüteten geschäftsführenden Gesellschaftern und mittelgroßen Unternehmen kann dies einen niedrigen zweistelligen Prozentsatz des Unternehmensergebnisses ausmachen, der als angemessenes Entgelt bezahlt wird, jedoch bei Personengesellschaften als Teil des Unternehmensergebnisses angesehen wird.

Petition: Anstelle von „nahezu vollständig“ sollte auf eine praxisgerechte Thesaurierungsvorgabe abgestellt werden. Ferner sollte sichergestellt sein, dass Entnahmen zu Steuerzahlungszwecken getätigt werden können, ohne dass dies zur Nichteinhaltung der qualitativen Kriterien führt. Außerdem sollte der Gewinnbegriff modifiziert werden, um eine Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften sicherzustellen. Der handelsrechtliche Gewinn bei Kapitalgesellschaften enthält bereits die Ertragsteuern, während bei

Personengesellschaften nur die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe im Gewinn enthalten ist und die Zahlung von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag bereits zu einer Entnahme führt.

– § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E – [Verfügungsbeschränkung]

Im Entwurf ist vorgesehen, dass Verfügungsbeschränkungen nur dann anerkannt werden, wenn Sie zulasten eines engen Kreises von Verwandten bestehen.

Diese Begrenzung der Verfügungsbeschränkung auf Anteile von Angehörigen im Sinne des § 15 AO ist zu eng. Bei über viele Generationen bestehenden Familienunternehmen sind nicht nur Übertragungen in gerader Linie üblich, sondern auch im größeren Familienkreis (6. oder 7. Generation) sowie innerhalb des Gesellschafterkreises.

Petition: Verfügungsbeschränkungen sollten auch dann anerkannt werden, wenn sie zulasten des größeren Familienkreises oder des Gesellschafterkreises bestehen.

– § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 3 ErbStG-E – [Abfindungsbeschränkung]

Ferner ist im Entwurf enthalten, dass im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Abfindung vorgesehen sein muss, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Gesellschaft liegt.

Probleme können insbesondere entstehen, wenn im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven der Buchwert über dem Verkehrswert liegt und damit das „Erheblichkeitskriterium“ nicht mehr eingehalten werden kann. Für diese Fälle sollte eine Sonderregelung aufgenommen werden.

Petition: Es sollte anstelle von „erheblich“ 25 Prozent aufgenommen werden.

II. Zu § 13b Abs. 1 ErbStG-E – [Begünstigungsfähiges Vermögen]

Auf der Seite 25 unten der Begründung steht zu den Änderungen bei § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E: „Zu Nr. 2: Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.“

Dies trifft nicht zu. Statt auf den gesamten § 15 Abs. 3 des EStG wird jetzt nur noch auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verwiesen.

Für die generelle Ausklammerung gewerblich geprägter Unternehmen besteht keine Notwendigkeit.

Es ist an dieser Stelle deshalb auf den gesamten § 15 Abs. 3 des EStG zu verweisen (nicht nur auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Petition: § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E wie folgt ändern: „Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören ... 2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3

III. Zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E – [Neudefinition begünstigtes Vermögen]

Nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E sollen künftig zum begünstigten Vermögen alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögen eines Betriebes gehören, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen (vgl. auch die Begründung auf S. 26). Nicht dem Hauptzweck dienen sollen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen.

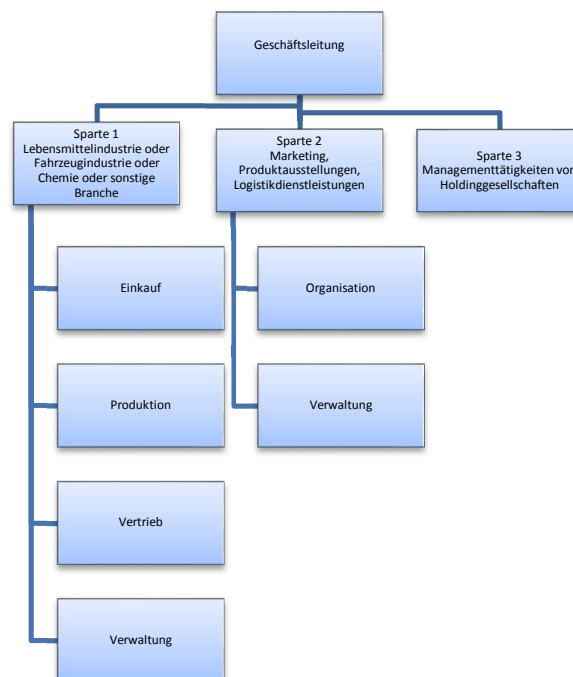
Mangels aufgezeigter Alternativen erscheint uns dieser Systemschwenk von der bisherigen Negativabgrenzung schädlichen Verwaltungsvermögens zu einer Positivabgrenzung des begünstigten Betriebsvermögens durchaus sinnvoll, um die andernfalls drohenden erbschaftsteuerlichen Belastungen durch die geltende Regelung zum Verwaltungsvermögen zu vermeiden.

In Anbetracht fehlender Reformvorschläge mit Blick auf die Verwaltungsvermögensdefinition kommt dem Ansatz des begünstigten Betriebsvermögens insbesondere vor dem Hintergrund des Rückgriffes auf das sog. Privatvermögen eine entscheidende Bedeutung zu. Allerdings sind bei dem vorgesehenen neuen Ansatz noch Vereinfachungsregelungen und Klarstellungen dringend erforderlich. Derzeit herrscht Sorge bei den Unternehmen, dass die Frage des Umfangs des begünstigten Betriebsvermögens streitanfällig und schwer administrierbar ist. Es müsste für jedes Wirtschaftsgut die Frage positiv beantwortet werden, ob es aus dem Betrieb herausgelöst werden könnte, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen. Dies würde auch für Wirtschaftsgüter von untergeordneter Bedeutung – also für jeden Einrichtungsgegenstand – gelten. Um die Anwendung des künftigen Rechts praktikabel zu halten, ist eine Vermutungswirkung zugunsten der ertragsteuerlichen Einordnung erforderlich, die zumindest in der Gesetzesbegründung deutlich zum Ausdruck kommen muss. Daneben sind weitere Klarstellungen zur Auslegung

der Begriffe „Hauptzweck“ und „ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“ erforderlich.

So ist es von großer Bedeutung, dass ein Betrieb mehrere Hauptzwecke haben kann, unabhängig von deren quantitativer Beteiligung am Geschäftserfolg. Auch ist die Gewichtung der Hauptzwecke irrelevant. Eine unterschiedliche Gewichtung ist mithin unschädlich, auch ein neben einem Hauptzweck bestehender Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung stellt demnach einen (weiteren) Hauptzweck dar.

Ebenso ist eine gesetzliche Klarstellung erforderlich, dass die Hauptzwecke völlig losgelöst und inhaltlich unterschiedlich voneinander bestehen können. Auf die Prägung des Unternehmens insgesamt darf es bei der Zuordnung des jeweiligen Wirtschaftsgutes nicht ankommen. Bei einem Unternehmen mit folgendem Aufbau beispielsweise liegen drei Hauptzwecke vor. Sämtliches Betriebsvermögen, welches diesen Hauptzwecken zugeordnet werden kann, ist demnach als begünstigtes Vermögen zu qualifizieren.



Es ist weiterhin im Gesetz selbst zu klären, wie dieser Hauptzweck zu ermitteln und zu dokumentieren ist. Allein der Hinweis auf die tätigkeitsbezogene Ermittlung ist unseres Erachtens nicht ausreichend.

Insbesondere muss in Konzernstrukturen klargestellt werden, auf welcher Ebene der Hauptzweck zu ermitteln ist.

Beispiel:

Die Holdinggesellschaft eines Handelsunternehmens ist als einziger Kommanditist zu 100 Prozent am Vermögen einer GmbH & Co. KG beteiligt. Die KG betreibt eine (originär) gewerbliche Immobilienvermietung. Die Immobilien werden an fremde Dritte, die weder andere Konzerngesellschaften noch Arbeitnehmer des Unternehmens sind, vermietet. Unternehmenszweck der Personengesellschaft laut Gesellschaftsvertrag ist die Vermietung von Immobilien.

Auch in diesen Fällen gehört das Immobilienvermögen zum begünstigten Vermögen gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E, da es nach seinem Hauptzweck einer begünstigten Tätigkeit zuzuordnen ist.

Die Begründung scheint teilweise bereits an die ertragsteuerliche Behandlung anzuknüpfen. Die Ansätze lassen aber keine Stringenz erkennen, so dass die Hinweise wiederum Fragen aufwerfen. So soll von der Nutzung eines Wirtschaftsguts im Betrieb eine Indizwirkung ausgehen. Ertragsteuerlich können allerdings Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, die weniger als 50 Prozent betriebliche Nutzung aufweisen. Ein entsprechender Nachweis der Nutzungsanteile ist nicht immer vorhanden.

Als Beispiel lässt sich ein Kraftfahrzeug nennen, für das zulässigerweise kein Fahrtenbuch geführt wurde und für das die "1 Prozent-Regel" angewendet wird. Zwar wird in den Beispielen auf S. 28 a. E. des Entwurfs ausgeführt, dass in diesen Fällen begünstigtes Vermögen vorliegen soll. Jedoch wird dies ohne nähere Erläuterung festgestellt.

In den Gesetzeswortlaut, zumindest aber in die Gesetzesbegründung sollten deutlich eine Vermutung zugunsten der ertragsteuerlichen Einordnung von Betriebsvermögen durch den Unternehmer und weitere Klarstellungen aufgenommen werden.

Betriebliches Vermögen, das der Deckung von Pensionszusagen der betrieblichen Altersvorsorge dient, muss ebenfalls zum verschonungswürdigen, begünstigten Vermögen zählen. Pensionsverpflichtungen sind in die Zukunft gerichtete Personalaufwendungen. Personalaufwendungen dienen unzweifelhaft dem Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit. Daher ist auch das betriebliche Vermögen, das der Deckung zukünftiger Personalaufwendungen dient, dem Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen.

Dieses Vermögen kann gerade nicht „aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“ (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E). Würde betriebliches Vermögen, das der Deckung von Pensionszusagen dient, der Erbschaftsteuer unterworfen, so würde durch diese zusätzliche Belastung die künftige Finanzierung der Betriebsrenten erschwert und gefährdet. Dies kann in keinem Fall gewollt sein. Die betriebliche Altersvorsorge ist

eine wesentliche und unverzichtbare Säule der Altersversorgung insgesamt. Ihre weitere Stärkung als zusätzliche kapitalgedeckte Altersvorsorge ist ein richtiges und politisch gewolltes Ziel.

Daher ist eine gesetzliche Klarstellung dringend erforderlich, dass Betriebsvermögen zur Deckung von Pensionszusagen zum begünstigten Vermögen zählt und als solches von der Erbschaftsteuer verschont wird. Hierzu gehören beispielsweise Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungsverträgen, Wertpapierdepots zur Absicherung von Versorgungszusagen sowie Sondervermögen, das nach handelsbilanziellen Vorschriften (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) ausschließlich zur Deckung von Versorgungsansprüchen gebildet wurde und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist. Zu diesem Sondervermögen, das oft, aber nicht zwingend, in Form von Treuhandvereinbarungen („Contractual Trust Arrangements“) gebunden ist, können neben Wertpapieren auch sonstige Beteiligungen, Forderungen oder auch Immobilien gehören.

Petition: In Artikel I Nr. 4 ist in § 13b Abs. 3 ErbStG-E nach Satz 1 folgender neuer Satz 2 einzufügen: „Zum begünstigten Vermögen nach Satz 1 zählt auch Vermögen, das der Deckung von Pensionsverpflichtungen der betrieblichen Altersversorgung dient.“

Es wäre auch zu begrüßen, wenn die Situation bei vermieteten Gewerbeimmobilien nicht weiter verschlechtert würde. Denn wer ein Gewerbe betreibt (oder Land und Forstwirtschaft oder einen freien Beruf), der durfte bislang bis zur Höhe des Wertes des produktiven Vermögens ohne weitere Voraussetzungen sog. Verwaltungsvermögen, damit auch vermietete Gewerbeimmobilien, begünstigt übertragen. Künftig müsste einschränkend hinzukommen, dass die zu übertragenden vermieteten Gewerbeimmobilien dem Hauptzweck des zu übertragenden begünstigten Vermögens dienen. Bedauerlich ist außerdem, dass jene vermieteten Gewerbeimmobilien keinerlei Chance auf eine Begünstigung haben, die nicht neben einem Gewerbe (Land und Forstwirtschaft, freier Beruf), sondern von einem reinen Bestandhalter gehalten werden. Dabei dienen auch diese der Arbeitsplatzsicherung und teilweise – ebenso wie Finanzmittel – zur Stärkung des Eigenkapitals. Es sollte deshalb überlegt werden, fremdvermietete Immobilien zumindest in den Finanzmitteltest nach § 13a Abs. 4 ErbStG-E aufzunehmen.

Nach dem Referentenentwurf müssen die Wirtschaftsgüter überwiegend dem Hauptzweck der gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dienen, um begünstigt zu sein. Als Indiz kann nach der Begründung die bisherige Nutzung zu mehr als 50 Prozent im Betrieb herangezogen werden. Diese Vermengung von ertragsteuerlichen und bewertungsrechtlichen Grundsätzen führt unseres Erachtens zu erheblichen Rechtsunsicherheiten. Hier müssen konsistente Lösungen gefunden werden.

Ertragsteuerlich können zulässigerweise Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, die weniger als 50 Prozent betriebliche Nutzung aufweisen. Ein entsprechender Nachweis der Nutzungsanteile ist nicht immer vorhanden.

Petition: Im Gesetzeswortlaut sollte eine Vermutungsregel dahingehend eingefügt werden, dass alle ertragsteuerlich zulässigerweise als Betriebsvermögen behandelten Wirtschaftsgüter zum begünstigten Vermögen gehören.

Insbesondere gehören nach unserem Verständnis zum begünstigten Vermögen entgegen der bisher geplanten Regelung des § 13b Abs. 4 ErbStG-E auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wie

- Wertpapiere bzw. vergleichbare Forderungen,
- Forderungen aus dem kaufmännischen Geschäftsverkehr, wie Forderungen an Kunden aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus beispielsweise der Veräußerung von Anlagevermögen,
- auf Geld gerichtete Forderungen aller Art einschließlich geleisteter Anzahlungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen, Forderungen an verbundene Unternehmen.

Ferner sollten begünstigt sein:

- Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, Planvermögen zur Absicherung von Pensionsrückstellungen,
- Geld bzw. Sichteinlagen, Spareinlagen, Tages- oder Festgeldkonten, kaufmännische Orderpapiere wie Schecks, Wechsel. Auch liquide Mittel – in größerem Umfang –, wenn diese
 - aus Liquiditäts- oder Akquisegründen,
 - entsprechend dem Turnus eines Geschäftsjahres im Handel (die Ware ist verkauft und der Ankauf des Nachfolgesortiments steht kurz bevor),
 - nach größeren Zahlungseingängen auf Grund abgewickelter Aufträge etc. oder
 - wegen Haftungsrisiken dauerhaft oder im Hinblick auf singuläre umfängliche Investitionen zu bestimmten Stichtagen
 - im Rahmen von Avalen (z. B. Maschinenbau bzw. Bauwirtschaft)
 - Forderungen aus Gesellschafterdarlehenvorgehalten werden.

Bei gegebenem Anlass kann die Zugehörigkeit zum Hauptzweck durch einen ergänzenden Nachweis zu untermauern sein. Eine (möglichst unbürokratische) Nachweismöglichkeit ist von besonderer Wichtigkeit, denn in vielen mittelständischen Familienunternehmen wird gerade Liquidität als Vermögensreserve vorgehalten, um schnell reagieren zu können. Viele dieser Unternehmen haben deshalb nur geringe Bankverbindlichkeiten. Dies ist vielfach betriebswirtschaftlich bewusst gewollt und oft auch historisch entstanden. Gestaltungsmissbrauch wird

von diesen Unternehmen nicht betrieben. Liquide Mittel werden nicht planerisch beigemischt, um erbschaftsteuerliche Vorteile zu erhalten. § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG-E fördert gerade diese Problematiken, indem die Thesaurierung für die Anhebung der Erwerbschwelle bei Familienunternehmen als Kriterium der Gesellschaftsverträge verlangt wird. Dies ist zusätzlich in sich widersprüchlich.

Petition: Die obige Aufzählung sollte in die Begründung des Gesetzes aufgenommen werden.

IV. Zu § 13b Abs. 4 ErbStG-E – [Finanzmitteltest]

Nach den neuen Grundsätzen der Definition des Hauptzwecks müssen unseres Erachtens zum begünstigten Vermögen grundsätzlich auch alle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gehören. Die Übernahme des bisherigen Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a EStG in der aktuellen Fassung) in § 13b Abs. 4 des Entwurfs ist nach unserer Auffassung verfehlt, da dieser den entgegengesetzten Ansatz gegenüber zum bisherigen Erbschaftsteuerrecht verfolgt.

Der gemeine Wert der Finanzmittel soll jedoch nach dem Entwurf um den positiven Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel gekürzt werden, die dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (§ 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E). Angesichts der häufigen Umschichtungen der Finanzmittel würden hier erhebliche Probleme in der Praxis entstehen.

Unabhängig von den zuvor genannten grundsätzlichen Bedenken gegen eine Übertragung der Grundsätze des Finanzmitteltests in den Referentenentwurf möchten wir auf folgende Punkte hinweisen, die einer dringenden Klärung bedürfen.

Begünstigtes Vermögen bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen

Das Betriebsvermögen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen besteht üblicherweise zum weitaus größten Teil, d.h. zu deutlich mehr als 50 Prozent, aus Verwaltungsvermögen im Sinne des geltenden Erbschaftsteuergesetzes. Im Einzelnen handelt es sich dabei im Wesentlichen um Geldbestände, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen und Wertpapiere (einschl. [fest-]verzinsliche Wertpapiere und Aktien). Damit Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, deren Anteile sich maßgeblich in privater Hand befinden, nicht von den erbschaftsteuerlichen Erleichterungen ausgenommen sind, wurde im Zuge der Erbschaftsteuerreform zum 1. Januar 2009 in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, 4 und 4a ErbStG geregelt, dass „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“ (unterhalb der Mindestquote), „Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen“ sowie „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ nicht zum (schädlichen) Verwaltungsvermögen gehören, „wenn sie dem

Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes (KWG) [...] oder eines Versicherungsunternehmens [...] zuzurechnen sind“.

Nach der geplanten Neuregelung in § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E des Referentenentwurfs soll nun dasjenige Vermögen begünstigt sein, das seinem „Hauptzweck“ nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Nach dieser Formulierung wäre das Vermögen inhabergeführter Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, deren Hauptzweck und originärer Inhalt des operativen Geschäfts sich auf Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen bezieht, eigentlich begünstigungsfähig. Dafür, dass das so ist, spricht auch die Begründung zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E auf S. 26 des Referentenentwurfs: „Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.“ Nach der Begründung soll sich an dem bisher bestehenden Zustand somit nichts ändern. Dagegen könnte jedoch der klare Wortlaut des § 13b Abs. 4 ErbStG-E sprechen, nach dem „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) zum begünstigten Vermögen gehören, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt“.

Welche Ansicht zutreffend ist, hängt davon ab, in welchem Verhältnis § 13b Abs. 3 und § 13b Abs. 4 ErbStG-E zueinander stehen. Sieht man § 13b Abs. 4 ErbStG-E als *lex specialis* gegenüber der Regelung in § 13b Abs. 3 ErbStG an, so wären inhabergeführte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen zukünftig von den erbschaftsteuerlichen Erleichterungen faktisch ausgenommen. Für eine Einstufung des § 13b ErbStG-E als *lex specialis* spricht die Formulierung in § 13b Abs. 3 Satz 3 ErbStG-E: „Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden“.

Dies hätte zur Folge, dass es im Erbfall von in Privathand befindlichen Banken und Versicherungsunternehmen zu erheblichen Steuerzahlungen käme, die im Zweifel aus dem Eigenkapital dieser Institute zu erbringen wären, wodurch es bei diesen zu erheblichen Einbußen an Eigenkapital kommen würde. Ausreichendes Eigenkapital ist aber aufsichtsrechtlich wesentliche Grundlage für die Existenz von Banken und Versicherungsunternehmen. Diese negative Folge wäre umso weniger verständlich, als es sich in den genannten Fällen nicht um missbräuchliche Gestaltungen handelt. Diese wären bereits auf Grund der obligatorischen staatlichen Aufsicht der BaFin über Banken und Versicherungsunternehmen ausgeschlossen. Vielmehr würde bei Banken und Versicherungsunternehmen Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinn als nicht

begünstigtes Vermögen definiert werden, das gerade dem Hauptzweck und originären Inhalt des operativen Geschäfts dieser Institute dient.

Dringend wünschenswert wäre daher eine Klarstellung im Gesetzestext des § 13b Abs. 4 ErbStG-E, dass Satz 1 dieser Norm nicht anwendbar ist, soweit sich die „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ auf den Hauptzweck des Unternehmens beziehen.

Petition: § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E wird wie folgt geändert: „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel), *die nicht dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes oder eines Versicherungsunternehmens dienen*, gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.“

Alternativ könnte auch ein neuer § 13b Abs. 4 Satz 3 ErbStG eingefügt werden: „Satz 1 und 2 sind nicht anwendbar, wenn die Finanzmittel dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes oder eines Versicherungsunternehmens dienen.“

Immobilienvermögen

§ 13b Abs. 4 ErbStG-E berücksichtigt derzeit nicht, dass auch Immobilienvermögen zur Stärkung des Eigenkapitals genutzt wird. Insofern ist es gerechtfertigt, auch Immobilienvermögen – unabhängig von der Einordnung als dem Grunde nach begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E – in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 4 ErbStG-E einzubeziehen.

Petition: Immobilienvermögen sollten in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 4 ErbStG-E einbezogen werden.

In redaktioneller Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass Abs. 4 nur zur Anwendung kommt für Vermögen, das den Hauptzweck-Test nach Abs. 3 bestanden hat. Das widerspricht dem Sinn des Abs. 4, bestimmte Vermögensbestandteile pauschal zu begünstigen. Hier muss eine redaktionelle Korrektur des letzten Satzes in Abs. 3 erfolgen.

Petition: Schließlich sollte § 13b Abs. 3 ErbStG-E letzter Satz redaktionell überarbeitet werden, um dem Sinn des § 13b Abs. 4 ErbStG-E gerecht zu werden.

V. Zu § 13b Abs. 5 und Abs. 8 ErbStG-E – [Nettowertermittlung]

Die zum Betrieb gehörenden Schulden sollen nach § 13b Abs. 5 ErbStG-E anteilig im Wert des begünstigten Vermögens und des nichtbegünstigten Vermögens zugeordnet werden und von dessen gemeinen Wert abgezogen werden. Maßgebend sollen dabei Substanzwerte sein (§ 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E). Auch für die Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 8 ErbStG-E sollen die Nettovermögenswerte und damit die Substanzwerte maßgeblich sein. Nicht nachvollziehbar ist, warum es insoweit stets auf den Substanzwert ankommen soll. Dies erscheint weder mit den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts noch mit dem BewG vereinbar.

Diese Regelung birgt erhebliche bürokratische Lasten, da für *jedes* Wirtschaftsgut der Substanzwert ermittelt werden müsste. Ein bloßer Rückgriff auf etwaige Bilanzzahlen ist vor allem bei Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven oder Lasten nicht möglich.

VI. Zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E – [Konsolidierung]

Der Referentenentwurf führt den neuen Begriff einer „Verbundvermögensaufstellung“ ein (§ 13b Abs. 7 der Entwurfsfassung). Da es sich um einen bisher nicht bekannten Rechtsbegriff handelt, ist unklar, was mit dem Begriff gemeint sein soll. Wir plädieren daher dafür, dass der Begriff „Verbundvermögensaufstellung“ durch den aus der Zinsschrankenregelung bekannten Begriff des „Konzernabschlusses“ ersetzt wird.

Petition: Der Begriff „Verbundvermögensaufstellung“ sollte durch „Konzernabschluss“ ersetzt werden.

VII. Zu § 28a ErbStG-E – [Verschonungsbedarfsprüfung]

Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Bedürfnisprüfung muss so ausgestaltet werden, dass die Übertragung und Fortführung eines Unternehmens und die Erhaltung der Arbeitsplätze nicht durch Schmälerung des Eigenkapitals gefährdet werden. Eine Einbeziehung des beim Erben vor dem Erbfall vorhandenen Privatvermögens stünde dabei im Widerspruch zur bisherigen Systematik der Erbschaftsteuer und hätte weitreichende negative betriebs- und volkswirtschaftliche Folgen. Es käme zu einer doppelten Erfassung des Privatvermögens (einmal als Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftsteuer auf Privatvermögen und einmal als Liquiditätsreserve bei der Bedürfnisprüfung im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung des Betriebsvermögens). Dies würde nicht nur die Erben belasten, sondern mittelbar auch die Unternehmen und damit auch den

Wirtschaftsstandort Deutschland. Dem eigentlichen Ziel der Reform, der Ermöglichung einer ungefährdeten Fortführung der Familienunternehmen bei Erhalt der Arbeitsplätze, würde die Neuordnung so nicht gerecht.

Zudem geht Abs. 2 von der unzutreffenden Annahme aus, dass der gemeine Wert des nicht begünstigten Vermögens zur Verfügung steht. Bei einer Versilberung stünde tatsächlich nur der Erlös nach Abzug von Veräußerungssteuern und -kosten zur Verfügung.

Zwar räumt das BVerfG dem Gesetzgeber die Möglichkeit der Erwägung einer Einbeziehung des Privatvermögens ein, es spricht jedoch an anderer Stelle klar von einem „erheblichen Widerspruch zur Systematik“. Auch wenn in den vom BMF vorgelegten Eckwerten der Rückgriff auf das Privatvermögen auf 50 Prozent begrenzt wird, ändert dies an dem grundsätzlichen Widerspruch zur geltenden Systematik der Erbschaftsbesteuerung nichts. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens dessen Bewertung erfordert, was administrativ sehr aufwändig und für alle Beteiligten mit erheblichen Kosten verbunden ist.

Im Hinblick auf das Betriebsvermögen sollten besser bei einer Bedürfnisprüfung sogenannte qualitative Merkmale des Unternehmensanteiles (Merkmale der Familienunternehmen und des Mittelstandes) berücksichtigt werden:

- Kapitalbindung (Thesaurierungsvorgaben),
- Abfindung unter Verkehrswert,
- Einfluss auf die Geschäftsführung,
- Einfluss auf die Kontrollorgane,
- Weitergabe der Gesellschaftsanteile nur im Familien- und Gesellschafterkreis,
- Stimmrechtsbündelung (Pooling).

Zur Sicherung der Liquidität der eigentümergeführten Unternehmen muss sichergestellt werden, dass Mittel, auf die der Erbe keinen Zugriff hat, nicht für Steuerzahlungen herangezogen werden.

In den Urteilsgründen der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 wird in Rz. 175 angeführt, dass der Gesetzgeber ein Rückgriff auf das bereits vorhandene Privatvermögen allenfalls „unter Umständen“ erwägen könnte. Wenn im Rahmen einer Verschonungsbedarfsprüfung an einem Rückgriff auf das Privatvermögen überhaupt festgehalten werden sollte, ist nach dem Wortlaut des Urteils eine klare Differenzierung zwischen dem mitübergehenden und dem bereits vorhandenen Privatvermögen erforderlich. Dies unterstreicht einmal mehr, dass ein Rückgriff auf das bereits vorhandene Privatvermögen keinesfalls im gleichen Umfang wie beim mitübergehenden Privatvermögen erfolgen kann. Vor dem Hintergrund des steuersystematischen Widerspruchs eines Rückgriffs auf das Privatvermögen, den das BVerfG in Rz. 153 des Urteils vom 17.12.2014

betont, fehlt es an den erforderlichen Erwägungsgründen für die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens, so dass zumindest für diesen weitgehenden Einsatz des bereits vorhandenen Privatvermögens kein Raum bleibt.

Soweit vor diesem Hintergrund überhaupt bereits vorhandenes Privatvermögen für die Begleichung der Steuer eingesetzt werden sollte, müssen notwendige Dinge der persönlichen Lebensführung und zur Einkünfte-Erzielung vor der 50 Prozent-Prüfung ganz ausscheiden, insbesondere zum Beispiel das Familienwohnheim, der Hausrat, Fahrzeuge und ein zur Lebensführung angemessener Geldbetrag. Die persönlichen Freibeträge der §§ 16 f. ErbStG sowie die Steuerbefreiungen des § 13 ErbStG sind dergestalt anzuwenden, dass diese Beträge und Gegenstände bei der Bedürfnisprüfung außen vor bleiben.

Die jüngste Wirtschaftskrise hat gezeigt, dass Familienunternehmer ihr Privatvermögen als Investitionsreserve und Schutz gegen Übernahmen benötigen. Viele Unternehmer haben so – trotz teils massiver Auftragseinbrüche und düsterer Zukunftsprognosen – ihre Belegschaften halten und über die Krise bringen können.

Petition: Für die Bedürfnisprüfung sollen folgende Kriterien herangezogen werden, die die Familienunternehmen und den Mittelstand kennzeichnen (sog. qualitative Merkmale):

- **Kapitalbindung (Thesaurierungsvorgaben / Entnahmebeschränkungen),**
- **Abfindung unter Verkehrswert,**
- **Einfluss auf die Geschäftsführung,**
- **Einfluss auf die Kontrollorgane,**
- **Weitergabe der Gesellschaftsanteile nur im Familienkreis,**
- **Stimmrechtsbündelung (Pooling).**

Wird an der gegenwärtigen Bedürfnisprüfung festgehalten, müssen Steuern und Kosten, die durch eine Veräußerung ausgelöst werden, in Abs. 2 vom gemeinen Wert abgezogen werden.

VIII. Zu § 28 ErbStG-E– [Erweiterung der besonderen Stundungsregelung]

Es ist zu bemängeln, dass die in § 28a ErbStG-E vorgesehene Erweiterung der Stundungsregelung lediglich auf die Verschonungsbedarfsprüfungsfälle begrenzt ist und damit für die Unternehmen, die keine Möglichkeit haben, die Verschonungsregelungen in Anspruch zu nehmen oder nicht nehmen wollen, nicht die erwartete Auffangregelung darstellt.

Im Hinblick auf die zu erwartende erhebliche Steigerung der Steuerbelastung für Unternehmen aufgrund des neuen Verschonungskonzeptes ist eine wirksam flankierende sachgerechte Stundungslösung für das Betriebsvermögen dringend erforderlich. Eine sachgerechte Stundungsregelung auch für Erwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die beispielsweise unter 25 Prozent liegen, ist daher notwendig. Verzichtet ein Kapitalgesellschafter, der über einen mehr als nur marginalen Streubesitz verfügt, auf eine Poolvereinbarung und weist er seine Verbundenheit mit dem Unternehmen zum Beispiel durch die erwähnte lange Haltedauer nach, dann erscheint es sachgerecht, ihm einen Anspruch auf zinslose Stundung zu gewähren.

Hierbei müssen auch Ankeraktionäre, deren unternehmensprägender Einfluss bei einer Kapitalgesellschaft ab einer Beteiligungshöhe von zumindest 10 Prozent anzunehmen ist, einbezogen werden, um entsprechende familienbezogene Aktionärsstrukturen zu erhalten. Auch mit einer solchen 10 Prozent-Grenze kann eine tatsächliche Abgrenzung der Unternehmensinhaber/Aktionäre, die eine familienbezogene Nähe zum Unternehmen haben, von den übrigen Inhabern der Aktien eines Unternehmens mit anonymem Streubesitz gewährleistet werden.

Soll der Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen nach § 13c ErbStG-E eine äquivalente Alternative bieten, wäre es sinnvoll, eine Stundungsregelung auch auf diese Fälle zu erstrecken. Auch bei Wiederaufleben der Steuerschuld bei Eintreten der auflösenden Bedingung sollte die Stundungsregelung greifen

Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass in der Erbschaftsteuer, anders als in der Einkommensteuer, immer das gesamte ererbte Vermögen zu dem in der Spitze erreichten Tarif besteuert wird.

Petition: Eine dem § 28a Abs. 3 ErbStG-E entsprechende Stundungsregelung mit der bereits bestehenden Laufzeit von 10 Jahren sollte, bei Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages nach § 13c ErbStG-E, bei Wiederaufleben der Steuerschuld sowie für alle Erwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften anwendbar sein.

IX. Zu § 28 ErbStG-E– [Allgemeine Stundungsregelung]

Im Hinblick auf die bereits oben dargestellte zu erwartende erhebliche Steigerung der Steuerbelastung für Unternehmen ist eine sachgerechte Stundungslösung für das Betriebsvermögen dringend erforderlich. Bei den Überlegungen zu einer sachgerechten Stundungsmöglichkeit sollte berücksichtigt werden, dass der in § 238 AO festgesetzte Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase keine marktgerechte Verzinsung abbildet und zum anderen, dass bei der Unternehmensfinanzierung die gestundete Erbschaftsteuer zu Lasten der Kreditwürdigkeit geht.

Die Möglichkeit einer Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bietet keine ausreichende Lösung, da hieran zu hohe Anforderungen geknüpft sind. Bei der Stundungsregelung handelt es sich um eine „Ausnahmevorschrift“, die nicht zur Regelanwendung für eine komplette Vermögensart taugt. Die Stundung ist nach den Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur dann zu gewähren, soweit sie zur Erhaltung des Betriebes notwendig ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb von Betriebsvermögen entweder aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. Die Begünstigung einer zinslosen Steuerstundung kommt nur dann in Betracht, wenn die Erbschaftsteuer als solche den Steuerpflichtigen zur Veräußerung des erworbenen begünstigten Vermögens nötigt. Steht dem Steuerpflichtigen aber noch die Möglichkeit einer Kreditaufnahme zur Verfügung und damit die Möglichkeit, die Erbschaftsteuer ohne eine Veräußerung des Objekts zu bezahlen, so liegen die Voraussetzungen des durch die Erbschaftsteuer erzwungenen Verkaufs des erworbenen begünstigten Vermögens eben nicht vor. Die von der Rechtsprechung konkretisierten Anforderungen an eine Stundung der Erbschaftsteuer zeigen, dass es wirtschaftlich letztlich keinen Unterschied macht, ob die anlässlich des Übergangs von Betriebsvermögen entstandene Erbschaftsteuer sofort gezahlt oder in gleicher Höhe Sicherheiten für eine Kreditaufnahme gewährt werden. Damit läuft die Möglichkeit der Stundung in der Praxis faktisch ins Leere.

Dies zeigen auch die vom BMF im letzten Jahr an das Bundesverfassungsgericht mitgeteilten Fallzahlen der im Zeitraum 2009 bis 2013 bundesweit gestellten Stundungsanträge nach § 28 ErbStG (lediglich 22 beantragte Stundungen und davon 9 gewährte Stundungen).

Petitum: Die Voraussetzungen für die Gewährung der Stundung müssen sachgerechter ausgestaltet werden, damit die Regelung eine Wirkung in Praxis entfalten kann.

X. Zu § 28a Abs. 3 ErbStG-E – [Stundungsregelung bei Verschonungsbedarfsprüfung]

Nach § 28a Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 ErbStG-E kann die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer, die der Erwerber nachweislich nicht aus 50 Prozent seines vorhandenen und mitvererbtem nicht begünstigtem Vermögen begleichen kann, ganz oder teilweise bis zu sechs Monaten gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint.

Dabei soll insbesondere eine erhebliche Härte nach § 28a Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E gegeben sein, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder sein verfügbares Vermögen (d.h. 50 Prozent des einzusetzenden Vermögens) veräußern muss, um die Steuer zu entrichten.

Die vorgesehene maximale Stundungsdauer von sechs Monaten ist zu kurz bemessen. Die Gewährung einer so kurzen Frist setzt den Steuerpflichtigen unter einen zu hohen Druck Verkäufe ggf. auch unter Marktwert realisieren zu müssen. Dies liegt zum einen darin begründet, dass für die Inanspruchnahme der Stundung nach § 222 AO in der Regel die Stellung einer Sicherheitsleistung erforderlich ist. Zum anderen ist der in § 238 AO geregelte Zinssatz von 0,5 Prozent pro angefangenen Monat in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase nicht marktgerecht und führt zu einer weiteren Belastung.

Die Möglichkeit einer zinslosen Stundung der Erbschaftsteuer sollte über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren erfolgen, um ein nennenswertes Resultat zu erzielen.

Petition: Analog zu der Regelung des § 28 ErbStG sollte die Stundungsmöglichkeit auf zehn Jahre ausgedehnt und bei Erwerben von Todes wegen eine zinslose Stundung vorgesehen werden.

XI. Zu § 28a Abs. 4 ErbStG-E – [auflösende Bedingungen]

Bei den auflösenden Bedingungen stellt sich insbesondere bei Nr. 3 die Frage, ob innerhalb des 10-Jahres-Zeitraumes das weitere geerbte oder geschenkte Vermögen zu 100 Prozent oder 50 Prozent in das verfügbare Vermögen einbezogen werden soll.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei § 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ErbStG-E nur 50 Prozent des geerbten oder geschenkten Vermögens gemeint ist. Zudem sollte der 10-Jahreszeitraum verkürzt und an die Behaltensfristen angepasst werden.

XII. Zu § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E – [Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen]

Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 20 Mio. Euro, wird alternativ zur Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28 ErbStG-E auf Antrag ein Verschonungsabschlag gewährt, der sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Mio. Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 20 Mio. Euro übersteigt, verringert.

Die vorgesehene Einführung eines Verschonungsabschlages als vergleichsweise bürokratiearme Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung ist insbesondere aus Sicht mittlerer Unternehmen sehr zu begrüßen. Wir können nicht erkennen, dass diese verfassungswidrig ist.

Wünschenswert wäre jedoch eine langsamere Abschmelzung des Verschonungsabschlages. Auch bietet es sich in Fällen des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E an, den Beginn der Abschmelzung entsprechend ab der Grenze ab 40 Mio. Euro vorzunehmen.

Petition: Die Abschmelzung sollte in Fällen des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E ab 40 Mio. erfolgen.

XIII. Zu § 13a Abs. 3 Satz 3 ErbStG-E – [Freistellung von der Nachweisführung der Einhaltung der Lohnsummenregelung]

Der Referentenentwurf sieht vor, dass zukünftig Betriebe, bei denen die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder die bis zu drei Beschäftigte haben, den Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung nicht führen müssen.

Wir begrüßen, dass wie bisher im Rahmen der Prüfung einer Freistellung von der Nachweisführung an der Zahl der Beschäftigten statt an dem Unternehmenswert angeknüpft werden soll. Zum einen bestünde kein hinreichend typischer Zusammenhang zwischen dem Unternehmenswert und den Anforderungen des BVerfG, lediglich einen geringen Anteil von Betrieben sowie nur Betrieben mit einigen wenigen Beschäftigten vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung freizustellen. Zum anderen wäre die Freistellung unter Bezugnahme auf die Unternehmenswerthöhe mit einem hohen Ermittlungsaufwand bei den Steuerpflichtigen sowie erheblichem Prüfungsaufwand bei der Finanzverwaltung verbunden und, da es nicht den einen Unternehmenswert gibt, auch streitanfällig.

Kritisch sehen wir jedoch die vorgesehene Grenzziehung bei Betrieben mit einer Zahl von bis zu drei Beschäftigten. Auch unter Beachtung der vom Bundesverfassungsgericht dargelegten Grundsätze für die Rechtfertigung einer Freistellung kann eine Grenzziehung bei Betrieben von bis zu sieben Beschäftigten gezogen werden.

In einem ersten Schritt ist das Gebot der Wahrung eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu beachten. Bei der Berechnung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses auf der Grundlage der Zahlen des Unternehmensregisters vom Statistischen Bundesamt wurden richtigerweise die sog. Solo-Selbständigen ausgenommen und es wurde im Grundsatz berücksichtigt, dass zahlreiche Unternehmen über keine ausreichende Substanz verfügen, welche für eine erbschaftsteuerlich relevante Übertragung notwendig ist. Betriebe, die lediglich über wenige (Teilzeit-)Beschäftigte verfügen, sind regelmäßig keine Einheiten, die ausreichend Substanz besitzen, um im Zuge einer Vermögensübertragung im Rahmen des Generationswechsels fortgeführt zu werden. Auch ist der Umstand zu berücksichtigen, dass in vielen Betrieben Familienangehörige mitarbeiten, die ebenfalls bei der Berechnung der Beschäftigtenanzahl zu berücksichtigen sind. Zudem werden

in der Regel bei vielen Betrieben in diesen Fällen wegen des geringen Werts des steuerpflichtigen Erwerbs die persönlichen Freibeträge nicht überschritten. Wir sind daher der Ansicht, dass – auch aufgrund der in der Gesetzesbegründung aufgezeigten Lage – unter Wahrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses eine höhere Zahl als die drei Beschäftigten zu rechtfertigen ist.

In einem zweiten Schritt ist zusätzlich zu beachten, dass das Bundesverfassungsgericht eine Rechtfertigung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung sieht, wenn "schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft innerhalb der Lohnsummenfrist die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen". Entgegen der Ausführungen in der Gesetzesbegründung ist das Bedürfnis einer Freistellung von der Einhaltung der Lohnsummenregelung auch bei Betrieben besonders groß, die die Grenze von drei Beschäftigten überschreiten. Die Einhaltung der Mindestlohnsumme wird insbesondere durch familienpolitisch gewollte Freistellungen von der Arbeit (Elternzeit, Pflegezeit, Familienpflegezeit) und den demografischen Entwicklungen erschwert. Die hierdurch entstehenden unkalkulierbaren Wechsel in der Belegschaft wirken sich überproportional in Kleinstbetrieben aus und machen dort die Einhaltung der Mindestlohnsumme zumindest weitgehend unmöglich.

Berücksichtigt man zum einen die Forderung nach dem Regel-Ausnahme-Verhältnis und zum anderen den Rechtfertigungsansatz der Konsequenzen eines unkalkulierbaren Wechsels, halten wir eine Grenzziehung bei Betrieben von bis zu sieben Beschäftigten für verfassungsgemäß.

Petition: Die Grenzziehung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung sollte für Betriebe mit bis zu sieben Beschäftigten erfolgen.

Ferner regen wir an, die Definition der einzubeziehenden Beschäftigten dahingehend zu ändern, dass zukünftig die zur Berufsausbildung Beschäftigten nicht mehr zu berücksichtigen sind. Der Gesetzgeber hat auch in anderen Regelungen wie z.B. im Familienpflegezeitgesetz (§ 2 Abs. 1 FpfZG) und im Teilzeit- und Befristungsgesetz (§ 8 Abs. 7 TzBfG) die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten bei der Berechnung der Anzahl der Beschäftigten ausgenommen. Ausweislich der Beschäftigungsstatistik der Bundesagentur für Arbeit "Prozentuale Verteilung der Auszubildenden und Ausbildungsbetriebe auf Betriebsgrößenklassen 1999, 2011 und 2012 in Deutschland" sind 18,6 Prozent der Auszubildenden in Kleinstbetrieben (1 bis 9 Beschäftigte) beschäftigt und 50,4 Prozent der Ausbildungsbetriebe sind Kleinstbetriebe. Diese werden daher von den demografischen Entwicklungen in Bezug auf die Ausbildungssituation überproportional belastet. Befürchtungen, dass eine entsprechende Änderung der Definition zu einer Anreizwirkung führt, zukünftig keine Auszubildenden einzustellen, sind unbegründet. Tatsächlich verhindert eine Neuregelung eine solche Entwicklung. Gerade das Handwerk leidet massiv unter Nachwuchssorgen. Die Angst, freiwerdende Azubi-Stellen nicht besetzen zu können und daher nicht absehbare Konsequenzen für die Möglichkeit der Einhaltung der Lohnsummenregelung tragen zu müssen, wird

doch eher vor dem Hintergrund einer geplanten Betriebsübergabe dazu führen können, auf das Anbieten von Lehrstellen zu verzichten.

Petition: Entscheidungen des Gesetzgebers in anderen Bereichen sollten sich nicht nachteilig für die Betriebe bei den Betriebsübergaben auswirken, so dass zukünftig die zur Berufsausbildung Beschäftigten keine Beschäftigten im Sinne des § 13a Abs. 3 ErbStG-E darstellen sollten.

Bisher ist die Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen zu berechnen. Aufgrund des Urteils vom BVerfG ist eine Umstellung auf Vollzeitäquivalente angezeigt, denn selbst ein Betrieb, der neben dem Inhaber einen Vollzeitbeschäftigten, einen Auszubildenden sowie zwei Teilzeitbeschäftigte (z.B. Sekretär/in und Reinigungskraft) vorweist, würde nach dem Referentenentwurf die vorgesehene Nichtaufgriffsgrenze überschreiten. Dies könnte dazu führen, dass festangestellte Teilzeitarbeitskräfte durch Zeitarbeitskräfte ersetzt werden. Auch werden durch das Abstellen auf die Kopf-Zahl in Kombination zu der Absenkung der Nichtaufgriffsgrenze zukünftig eine erhebliche Anzahl von Betrieben ohne sachlichen Grund benachteiligen, die - anstatt weniger Vollzeitarbeitnehmer - eine Vielzahl von festangestellten Teilzeitkräften beschäftigen.

Petition: Bei der Feststellung der Zahl der Beschäftigten sind zukünftig Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen.

XIV. § 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E – [Absenkung der Mindestlohnsumme für Betriebe mit wenigen Beschäftigten]

Zukünftig soll die einzuhaltende Mindestlohnsumme für Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten laut Entwurf statt 400 Prozent nur noch 250 Prozent (Regelverschonung) bzw. 500 Prozent statt 700 Prozent (Optionsverschonung) betragen. Hierin liegt ein wichtiger Schritt, um die Auswirkungen unkalkulierbarer Wechsel in der Belegschaft zu berücksichtigen. Dies gilt umso mehr, als die Grenzziehung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummen auf drei Beschäftigte erfolgen soll. Hierdurch wird vom Grundsatz her eine wichtige Forderung der Unterzeichnenden aufgegriffen.

Berechnungsbeispiele zeigen, dass auch bei höheren Beschäftigungszahlen als 10 Beschäftigten bereits das Ausscheiden einzelner Beschäftigter die Einhaltung der Lohnsummenkriterien gefährden kann. In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass gerade bei Betrieben, die in der Rechtsform als Einzelunternehmen oder Personengesellschaften organisiert sind, einzelne Wechsel in der Belegschaft die Einhaltung der Lohnsummenregeln erschweren. Wenn ein bisheriger angestellter Familienangehöriger im Rahmen der Unternehmensnachfolge

Betriebsinhaber und somit zum Unternehmer wird, sinkt die Lohnsumme, da der Unternehmer nicht mehr als Beschäftigter zu berücksichtigen ist. Bei dem bisherigen Angestellten wird es sich in der Regel um einen solchen handeln, der im oberen Gehaltsgefüge angesiedelt ist. Wenn die Stelle aufgrund des Fachkräftemangels überhaupt zeitnah nachbesetzt werden kann, dann ist davon auszugehen, dass der Nachfolger ein niedrigeres Gehalt beziehen wird, da der neue Betriebsinhaber "sein Team" selbst mit jungen Mitarbeitern aufbauen wird. Insofern ist diesem Umstand, dass bereits der Wechsel eines Beschäftigten die Einhaltung der Lohnsumme nahezu unmöglich machen kann, bei der Bemessung der Lohnsummenregel besonderes Augenmerk zu widmen. Ergänzend wird sich die Problematik der Volatilität insbesondere auch aufgrund der demografischen Entwicklung (Fachkräftemangel) sowie politisch gewollte familienbedingten Freistellungsmöglichkeiten von der Arbeit verstärken.

Petition: Die einzuhaltende Mindestlohnsumme von 250 Prozent anstelle von 400 Prozent (Regelverschonung) bzw. 500 Prozent anstelle von 700 Prozent (Optionsverschonung) sollte für Betriebe mit acht bis 20 Beschäftigten gelten. Hier könnte ggf. auch über die Einführung einer zweiten Staffelungsstufe nachgedacht werden.

XV. Sanierungsklausel

Häufig sind bei Unternehmen in der Krise der Verkauf bzw. die Beteiligung eines Investors das letzte Mittel zur Sanierung. Dies muss auch bei der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden. Die nacherhobene Erbschaftsteuer, wegen Nichteinhaltung der Behaltensfrist oder Lohnsumme, könnte zur Insolvenz des gerade sanierten Unternehmens führen.

Petition: Es sollte dringend eine Sanierungsklausel aufgenommen werden, so dass keine Nachversteuerung in Krisenfällen ausgelöst wird.

XVI. Unternehmensbewertung realistisch gestalten

Die Bewertungsfälle und der Bewertungsumfang steigen bei dem vom BMF vorgeschlagenen Konzept gegenüber der bisherigen Regelung deutlich an. Denn künftig müsste jedes übertragene Betriebsvermögen bewertet werden. Zudem würde es notwendig, sämtliches Privatvermögen in Fällen eines Übertragungswerts von mindestens 20 Mio. Euro zu bewerten.

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang das Bewertungsproblem: Familienunternehmen werden in vielen Fällen überbewertet, da klassische mittelständische Strukturen zur Unternehmensfinanzierung und Unternehmenssicherung (Thesaurierungsvorgaben, Verfügungsbeschränkungen, Abfindungsklauseln etc.) bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden. Dieses Bewertungsdefizit muss behoben werden. Andernfalls werden für die Bestimmung der Freigrenze und bei der

Bedürfnisprüfung Werte herangezogen, die nicht den tatsächlichen, für die Gesellschafter wirtschaftlich relevanten Werten entsprechen. Die Überbewertung des Betriebsvermögens würde ohne Verschonungsmöglichkeit zu einer überhöhten Besteuerung führen.

Darüber hinaus sollte eine Anpassung des Bewertungsrechts an die anhaltende Niedrigzinsphase erfolgen, um realistischere, marktkonforme Unternehmenswerte zu erhalten. Der aktuelle Kapitalisierungsfaktor von 18,21 ist unrealistisch und führt dadurch zu deutlich überhöhten Unternehmenswerten, die bei einem Verkauf des Unternehmens nur in den seltensten Fällen realisiert werden können.

Petition: Der Risikozuschlag bei § 203 BewG sollte wenigstens auf 8 Prozent angehoben werden. Darüber hinaus sollte angedacht werden, § 9 Abs. 3 BewG, wonach Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verhältnisse behandelt werden, zu streichen.

XVII. Zu E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Im Referentenentwurf wird ausgeführt, dass die Prüfungen zum Erfüllungsaufwand noch nicht abgeschlossen sind. Wir bitten um Verständnis, dass wir eine abschließende Beurteilung dazu erst dann angeben können, wenn wir den Erfüllungsaufwand kennen.

Erfüllungsaufwand wird bei den Unternehmen u.a. für die Ermittlung des nicht begünstigten Vermögens entstehen, wenn ein (Minderheits-)Gesellschafter für die Beantragung der Verschonungsbedarfsprüfung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines anderen begünstigten Vermögens 50 Prozent seines verfügbaren Vermögens im Sinne des § 28a Abs. 2 ErbStG-E offen legen muss. Neben gesellschaftsrechtlichen Fragen hinsichtlich des Anspruchs auf Erstellung einer solchen Aufstellung stellt sich dann auch die Frage der Vergütung einer solchen Offenlegung und deren Berücksichtigung.

Petition: Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft sollte bekanntgegeben werden.

Stellungnahme

**zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der
Finanzen vom 2. Juni 2015,**

**„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschafts-
steuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtspre-
chung des Bundesverfassungsgerichts“**

1. Kernthese

Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums zum Erbschaftsteuergesetz vom 02.06.2015 schließt unternehmerisch tätige Familienunternehmen der bestandshaltenden Immobilienwirtschaft von den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen aus.

Da diese Unternehmen wesentliche Beschäftigungseffekte entfalten, sich zumeist über mehrere Generationen im Familienbesitz befinden, wichtiger Bestandteil der ausgewogenen Unternehmenslandschaft sind und bisher zumindest zum Teil verschont wurden, widerspricht dies eindeutig den im Gesetzentwurf festgelegten Verschonungszielen, den Ankündigungen der Bundesregierung und den Aussagen des Koalitionsvertrages.

Dieser Widerspruch hat eine Ungleichbehandlung gegenüber Unternehmen anderer Branchen zur Folge, die eindeutig verfassungswidrig ist.

2. Begründung

a) Benachteiligung der Immobilienunternehmen als Widerspruch zu den Verschonungszielen

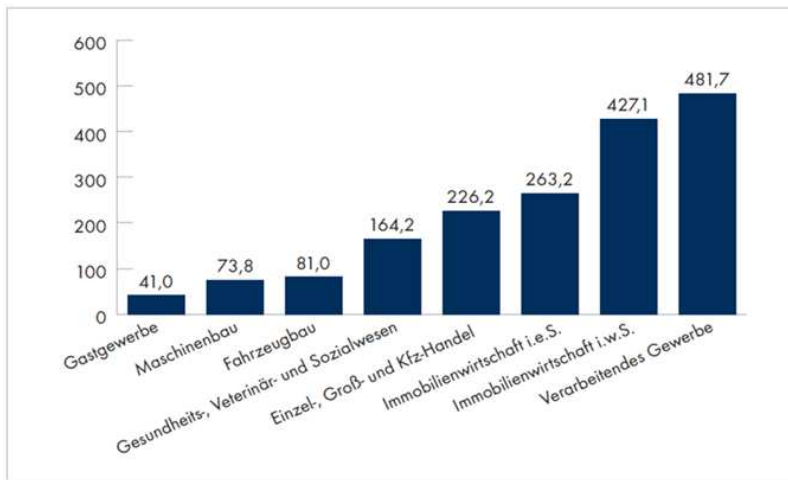
Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber auferlegt, die von ihm für förderungswürdig gehaltenen Gemeinwohlziele genau herauszuarbeiten. Dies ist im Referentenentwurf erfolgt. Dort wird auf Seite 25 unter Zielsetzung der Regelung am Ende des Absatzes 1 zusammengefasst:

„Die Sicherung der in den übergehenden Unternehmen vorhandenen Beschäftigung und die Bewahrung der typischen deutschen Unternehmenslandschaft machen es erforderlich, die Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen in den vom Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - aufgezeigten Grenzen zu erleichtern.“

Diesen gesetzgeberischen Zielen würde eine Verschonung bestandshaltender Immobilienunternehmen entsprechen. Die stattdessen aus dem Referentenentwurf nun resultierende Herausnahme sämtlicher bestandshaltenden Immobilienunternehmen aus der Verschonung – unabhängig davon, ob Wohn- oder Gewerbeimmobilien – stellt eine nicht nachvollziehbare eklatante Ungleichbehandlung dieser Unternehmen dar.

- Stabilisierung der im Betrieb angelegten Beschäftigung

Der Deutscher Verband für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung e.V. (DV) und die Gesellschaft für Immobilienwirtschaftliche Forschung e.V. (gif) beauftragten unter Mitwirkung und Unterstützung u.a. der BID Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland mit dem BFW Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen e.V. und dem BMVBS Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung und der KfW Bankengruppe im Jahr 2013 das Gutachten „Gesamtwirtschaftliche Bedeutung der Immobilienwirtschaft“. Darin wird ausgeführt, dass die Immobilienwirtschaft im engen Sinne 286.000 Unternehmen umfasst, die im Jahr 2011 einen Umsatz von 152 Mrd. Euro erzielten. Die Bruttowertschöpfung betrug danach 264 Mrd. Euro, entsprechend einem Anteil von 11,9% an der Gesamtwirtschaft.



Die Branche stand nach Angaben der Bundesagentur für Arbeit und des Statistischen Bundesamtes im Jahr 2011 für 215.481 sozialversicherungspflichtige Beschäftigte. Innerhalb der Immobilienwirtschaft im engen Sinne stellen die Vermietung und Verpachtung mit Umsätzen von über 107 Mrd. Euro das quantitativ größte Segment dar.

Diese Unternehmen wären von einer Erbschaftsteuer ohne jegliche Verschonung extrem belastet.

Das Vermögen der bestandshaltenden Immobilienunternehmen besteht im Wesentlichen aus den Grundstücken mit ihren Wohn- oder Gewerbebauten, die zum Betrieb des Unternehmens notwendig sind. Die Immobilienunternehmen wirtschaften nachhaltig und nutzen die aus erwirtschafteten Gewinnen gebildeten Rücklagen größtenteils wieder für die Instandhaltung und Sanierung ihrer Bestände. Sie sind nicht in der Lage, genügend Rücklagen allein für die Erbschaftsteuer zu bilden. Damit ist gerade bei ihnen die Erbschaftsteuer immer echte Substanzsteuer. Die Immobilienunternehmen können die Refinanzierung einer Substanzsteuer nur zulasten ihrer Investitionen und durch Verkäufe von Beständen und damit auch zu Lasten des Personalstamms erreichen.

Letztlich stünden die in ihrer Existenz bedrohten Unternehmen vor der Entscheidung, aus dem Wirtschaftsleben auszusteigen oder eine Fusion mit größeren Unternehmen einzugehen. Durch eine Fusion angestrebte Synergiepotenziale und Rationalisierungseffekte werden vielfach ebenfalls mit dem Abbau von Arbeitsplätzen – insbesondere beim übernommenen Unternehmen – einhergehen.

Gerade vor dem Hintergrund, dass internationale Finanzinvestoren deutsche Bestandsimmobilien verstärkt als Investitionsobjekt ansehen und deutliche Konzentrationstendenzen sichtbar sind, wäre jeder Objektverkauf eines bestandshaltenden mittelständischen Immobilienunternehmens zur Tilgung der Erbschaftsteuer mit einer Destabilisierung der im Betrieb angelegten Beschäftigung verbunden.

Zur Stabilisierung der im Betrieb angelegten Beschäftigung müssten somit auch bestandshaltenden Immobilienunternehmen die Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen erleichtert werden.

- **Bewahrung der typischen deutschen Unternehmenslandschaft**

Das eingangs genannte Gutachten zeigt auch, dass die typische deutsche Unternehmenslandschaft bei der Vermietung und Verpachtung von Wohn- und Gewerbegebäuden aus kleinen und mittelständischen Unternehmen besteht. Deren Geschäftsmodell mit hoher Eigenkapitalquote bei langfristigen Festzinsbindungen bei Immobilienfinanzierungen führt zu einem stabilen Immobilienmarkt in Deutschland. Diese Struktur erwies sich als ein Garant für Stabilität in Zeiten der Finanzkrise, wie die Ausführungen der Gutachter zeigen:

„Die Immobilienwirtschaft war von der Finanzkrise kaum betroffen. Lediglich einzelne Zweige wie die Vermittlung oder der Immobilienhandel verzeichneten vorübergehende Umsatzeinbrüche jedoch konnte die Branche insgesamt ihre Wirtschaftsleistung weitestgehend erhalten bzw. sogar ausbauen. So liegt das jährliche Wachstum der Bruttowertschöpfung seit 2008 trotz Finanz- und Euro-Krise bei 2%. Die Umsatzrückgänge 2008 konnten relativ schnell wieder aufgefangen werden. Diese Stabilität zahlt sich auch makroökonomisch aus. Denn während in vielen Ländern, wie Spanien oder Großbritannien, der Aufschwung nach der Krise durch den Immobilienmarkt belastet wurde, konnte sich Deutschland relativ schnell erholen.“

Ohne eine Erleichterung der Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen würde die stabile und krisenfeste Struktur des deutschen Immobilienmarktes gerade zu einem Zeitpunkt angegriffen, wo verstärkt internationale Finanzinvestoren mit anderen Geschäftsmodellen auf den deutschen Immobilienmarkt drängen. Durch erbschaftsteuerliche Belastungen erzwungene Fusionen und Übernahmen durch große Finanzinvestoren würden einen weiteren Anstieg internationaler Kapitalzuflüsse induzieren. Neben der negativen Beeinflussung der bestehenden mittelständischen und familiengeprägten Unternehmensstrukturen ginge dieser einher mit einem Anstieg der Anfälligkeit für internationale Finanzkrisen. Das Geschäftsmodell großer ausländischer Finanzinvestoren basiert oftmals auf der Anreicherung des Anlagekapitals mithilfe von Krediten und der anschließenden Abwälzung der Schulden auf das übernommene Unternehmen.

Zur Bewahrung der typischen deutschen Unternehmenslandschaft müssten somit auch für bestandshaltende Immobilienunternehmen die Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen erleichtert werden.

b) Benachteiligung der Immobilienunternehmen als Widerspruch zu den Ankündigungen der Bundesregierung und den Aussagen des Koalitionsvertrages

Das Bundesfinanzministerium führte in der Pressemitteilung vom 17.12.2014 aus:

„Die Bundesregierung hält an den Maximen fest:

- keine Erhöhung der gesamtwirtschaftlichen Belastung
- verfassungskonforme Begünstigung übertragenen betrieblichen Vermögens.“

Bereits im Koalitionsvertrag heißt es im Vorgriff auf die Entscheidung des BVerfG:

„Unternehmensnachfolge soll auch künftig durch die Erbschaftsbesteuerung nicht gefährdet werden. Notwendig ist daher eine verfassungsfeste und mittelstandsfreundlich

ausgestaltete Erbschafts- und Schenkungsteuer, die einen steuerlichen Ausnahmestatbestand bei Erhalt von Arbeitsplätzen vorsieht.“ (Seite 19)

Der Ausschluss unternehmerisch tätiger Familienunternehmen der bestandshaltenden Immobilienwirtschaft von den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen widerspricht diesen Aussagen. Die mittelstandsfeindliche Wirkung ist bereits oben dargestellt worden. Hinzu kommt eine steuererhöhende Wirkung des Entwurfes.

3. Problemlage des Referentenentwurfes

Seinen eigenen Zielen und Vorgaben wird der Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes nicht gerecht, weil dieser Erben bestandshaltender Immobilienunternehmen vollständig von der Möglichkeit der Verschonung übertragenen betrieblichen Vermögens ausnimmt.

Die Herausnahme von der Verschonung erfolgt gesetzestechnisch über die Begrenzung des begünstigten Vermögens auf dasjenige, das überwiegend einer „originär“ gewerblichen Tätigkeit dient (vgl. S. 16 des Entwurfs, Begründung, A. III.) und über die Ausklammerung gewerblich geprägter Unternehmen nach § 13b Absatz 2 des Entwurfes des Gesetzes (ErbStG-E)

Diese an rein steuerrechtlichen Sachverhalten anknüpfende und Arbeitsplatz- und Unternehmensstrukturargumente ausblendende Herausnahme aus der Verschonung ist weder mit den eindeutigen gesetzgeberischen Zielen der Verschonungsregeln vereinbar, noch sind im Gesetzesentwurf oder in der Entwurfsbegründung dafür irgendwelche Gründe genannt.

Die Gesetzesbegründung geht sogar so weit, diese Herausnahme zu verschleiern, indem behauptet wird, die Regelung zum Adressatenkreis der Verschonungsregel „entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG“ (vgl. Referentenentwurf, Seite 25 unten).

In Wahrheit werden wesentliche Änderungen vorgenommen. Während der derzeit noch geltende § 13 b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG zur Definition des begünstigten Vermögens auch auf Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes verweist, wird im Referentenentwurf der Verweis auf § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 **Nummer 1** des Einkommensteuergesetzes reduziert. Durch diesen „Kunstgriff“ fallen bestandshaltende Immobilienunternehmen aus dem Anwendungsbereich der Begünstigungsregel im Regelfall komplett heraus (vgl. Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz, Bayreuth, „Erbschaftsteuerreform und Immobilienwirtschaft – Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums“, beigefügt als Anlage).

Offensichtlich ist sich der Entwurfsverfasser dieser Wirkung noch nicht einmal bewusst, denn bei der Erläuterung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck wird in dem Entwurf auf ein zielgenaues und folgerichtiges Abstellen auf den begünstigten Hauptzweck auch „für Wohnungsunternehmen“ (Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.06.2015, Begründung, B. 2, Seite 26) hingewiesen.

4. Anforderungen des Bundesverfassungsgerichtes an die Verfassungsmäßigkeit

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 deutliche Hinweise an den Gesetzgeber gegeben, dass steuerliche Differenzierungen zwar zulässig sind, jedoch stets einer Rechtfertigung durch Sachgründe bedürfen (BVerfG, Ur. v. 17.12.2014, Rz. 121, 123).

Soweit eine Ungleichbehandlung ein enormes Ausmaß annehme, bedarf es einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung (Rz. 130 des Urteils) und je umfangreicher die Steuerverschonung ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast dafür (Rz. 172 des Urteils).

Gemessen an diesen Ausführungen bleibt der Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen weit hinter den Anforderungen des BVerfG zurück. Der grundsätzliche Ausschluss der Immobilienwirtschaft von den erbschaftsteuerlichen Verschonungen ist eine Ungleichbehandlung großen Ausmaßes und bedarf daher einer eingehenden Rechtfertigung. Eine solche fehlt dem Entwurf völlig. Die Ungleichbehandlung der Immobilienwirtschaft wird nicht mit einem Wort begründet. Wie soll auch eine nachvollziehbare Begründung der vollen Begünstigung eines produzierenden Familienunternehmens im Gegensatz zur vollen Besteuerung eines familiengeführten Vermietungsunternehmens aussehen, unterstellt, beide Unternehmen beschäftigen die gleiche Anzahl von beispielsweise 15 Mitarbeitern. Eine Begründung der Ungleichbehandlung erscheint kaum ernsthaft möglich. Die Verfassungswidrigkeit dieser Ungleichbehandlung liegt damit auf der Hand.

Fazit

Die bereits aus dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 bekannten, in weiten Teilen der Politik akzeptierten und im Referentenentwurf nochmals klar herausgearbeiteten Kriterien der Arbeitsplatzsicherung und der Erhaltung mittelständischer und familiengeprägter Unternehmensstrukturen sind bei den bestandshaltenden Immobilienunternehmen umfänglich und nachweisbar gegeben. Danach sind diese Unternehmen als verschonungswürdig einzustufen.

Ihr Ausschluss vom Zugang zu den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen im Referentenentwurf verletzt die dort selbst gesetzten Begründungsziele und führt zu einer willkürlichen Diskriminierung dieser Unternehmen gegenüber denen in anderen Branchen. Das ist eindeutig verfassungswidrig.

Anhang

Unternehmensdarstellungen

1. BFW Mitgliedsunternehmen A

Die A-Verwaltungsgesellschaft zeichnet sich seit 50 Jahren mit einem Team von 260 Immobilien-spezialisten verantwortlich für die Entwicklung, langfristige Vermietung und Verwaltung komplexer Gewerbeimmobilienstandorte schwerpunktmäßig in Regensburg, Nürnberg, München und Ansbach aus.

Die gesamte Wertschöpfungskette von der Planung, Entwicklung, Realisierung, Vermietung und Verwaltung des Immobilienbestandes wird mit eigenen Mitarbeitern realisiert. Die 260 Mitarbeiter decken ein breites Spektrum an Qualifikationen ab. Von Kaufleuten, Architekten, Ingenieuren bis zu Handwerkern, Technikern, Bürokaufleuten sind zahlreiche Berufssparten vertreten.

Zu ihrem Bestand mit knapp 700.000 m² Fläche zählen u.a. zwei Einkaufszentren, drei Büro- und Dienstleistungsparks und 18 bundesweit verteilte Rastanlagen. Pro Jahr investiert die A-Verwaltungsgesellschaft mehr als 30 Millionen Euro in Erweiterung, Umbau und Instandhaltung ihrer Immobilienprojekte und beauftragt damit regionale Bauunternehmen. Ein großer Teil der erwirtschafteten Gewinne fließt also wieder der regionalen Wirtschaft zu.

Zusätzlich stellt die A-Verwaltungsgesellschaft ihre Gewerbeflächen mit der entsprechenden Infrastruktur (z.B. Kindergärten, Ärztezentrum) 900 Mietpartnern mit mehr als 20.000 Beschäftigten für deren eigene Unternehmensaktivitäten zur Verfügung, wodurch erhebliche Gewerbesteuer- und Einkommensteuereinnahmen generiert werden. Die Mietpartner verfügen nicht über die notwendigen finanziellen Mittel, um ein eigenes Betriebsgebäude zu errichten. Ohne die Bereitstellung von Mietflächen könnten daher viele Betriebe ihren Geschäftsbetrieb nicht aufnehmen.

Ein großer Teil des Kapitals ist in den Gewerbeimmobilien gebunden. Unternehmensgewinne werden von der A-Verwaltungsgesellschaft zum überwiegenden Teil wieder reinvestiert. Daher könnte die A-Verwaltungsgesellschaft bei Anfall der Erbschaftsteuer nicht auf genügend frei verfügbare Liquidität zurückgreifen. Da Gewerbeimmobilien wie bspw. Shopping-Center nicht teilbar sind, müsste die A-Verwaltungsgesellschaft gesamte Gewerbekomplexe veräußern, um die Erbschaftsteuerschuld begleichen zu können.

Überdies wird der Verkauf des Immobilienvermögens zur Aufdeckung von stillen Reserven führen, wodurch zusätzlich Ertragsteuern anfallen. Allein durch den notwendigen Verkauf können sich kumuliert Belastungen von bis zu 80 Prozent des Vermögens ergeben.

2. BFW Mitgliedsunternehmen B

Die B-Verwaltungsgesellschaft ist seit über 70 Jahren in nunmehr dritter Generation am Münchner Immobilienmarkt tätig.

Das Unternehmen ist Mitglied der „Initiative für Mietwohnungen“ der Landeshauptstadt München und hat sich dazu verpflichtet, einer breiten Bevölkerungsschicht zweckmäßige, gut ausgestattete Wohnungen zu einem bezahlbaren Mietpreis zur Verfügung zu stellen. Ihren Fokus legt die B-Verwaltungsgesellschaft auf den Abschluss langfristiger Mietverhältnisse. Jährlich werden ca. 150 Mietverträge abgeschlossen. Die Mietpreise liegen überwiegend unter den am Markt erzielbaren Preisen. Die langfristige Mieterbindung zeigt sich an den Zahlen: 35 Prozent der Mieter wohnen bereits seit über 10 Jahren und 15 Prozent seit über 30 Jahren in ihren Wohnungen.

Mit 10 Mitarbeitern hält die B-Verwaltungsgesellschaft einen Bestand von 1.300 Mietwohnungen und weiteren gewerblichen Einheiten. Überdies ist für jede Wohnanlage jeweils ein fester Hausmeister angestellt. Neben der Eigenverwaltung werden über 300 fremde Wohnungen in einer Wohnungseigentums- und Miethausverwaltung verwaltet.

Bestand

Insgesamt etwa 20 Prozent des Gesamtumsatzes wendet die B-Verwaltungsgesellschaft für die laufende Instandsetzung auf. Zusätzlich wird der Wohnungsbestand energetisch saniert und altersgerecht umgebaut.

In den letzten 10 Jahren wurden bereits 15 Wohnanlagen mit 530 Einheiten umfangreich energetisch saniert. Künftig sind pro Jahr zwei energetische Sanierungen fest eingeplant. Darüber hinaus wurden mehr als 300 Wohnungen durch den Anbau eines Balkons und 7 Wohngebäude durch den Einbau eines Aufzugs altersgerecht nachgerüstet.

Neubau

Die B-Verwaltungsgesellschaft hat in den letzten Jahren 200 Wohnungen neugebaut; der Bau von weiteren 30 Wohneinheiten wurde bereits genehmigt.

Aufgrund der nachhaltigen Bewirtschaftung ihres Bestandes kann die B-Verwaltungsgesellschaft nur eine Rendite von unter 2 Prozent vorweisen. Die drohende Erbschaftsteuerbelastung könnte nur durch Verkauf der Bestände beglichen werden. Zusätzlich zur Erbschaftsteuer müsste die B-Verwaltungsgesellschaft Ertragsteuern auf den Verkaufserlös zahlen, was für das Unternehmen die Aufgabe der Geschäftstätigkeit bedeuten würde.

3. BFW Mitgliedsunternehmen C

Bereits vor der letzten Erbschaftsteuerreform wurde im Magazin Focus **21/2008** unter Finanzen, Teil 6: Abgabe aus Absurdistan über das BFW Mitgliedsunternehmen Becker & Kries berichtet. Mit dem Referentenentwurf ist dieser Bericht wieder aktuell.



Dieter Bauer / FOCUS Magazin Becker&Kries: keine Firma im Sinne des Erbschaftsteuerrechts

284 Mitarbeiter – aber kein Betrieb?

– Christian Kube (l.) ist Vorstand der Familienstiftung Becker&Kries, Berlin

Den angeschlossenen Unternehmen gehören bundesweit fast 100 Häuser mit 2500 [Wohnungen](#) und 320 000 Quadratmeter Gewerbefläche. Darum kümmern sich allein 133 eigene Hausmeister. Insgesamt sind bei Becker&Kries 284 Menschen direkt angestellt. 149 weitere arbeiten bei Tochtergesellschaften. Das Betriebsklima ist gut, Krankenstand und Fluktuation liegen mit weniger als drei Prozent weit unter dem Bundesdurchschnitt.

– Bei der neuen Erbschaftsteuer zählt das alles nichts. Denn dort gelten die Immobilien als sozial schädliches „Verwaltungsvermögen“. Das hat schwer wiegende Folgen: Das Unternehmen unterliegt zu 100 Prozent der Erbschaftsteuer. Würden Kube und sein Team dagegen Autos statt Wohnungen vermieten, müssten sie nur 15 Prozent des Vermögenswerts versteuern – also sechsmal weniger.

„So wie das jetzt geplant ist, können wir die Erbschaftsteuer nur zahlen, wenn wir ein Drittel unserer Wohn- und Geschäftshäuser zwangsverkaufen“, rechnet Kube vor. „Damit müssten wir auch ein Drittel der Leute entlassen. Das ist doch wirtschafts- und beschäftigungspolitisch grotesk. Dagegen ziehen wir notfalls vor Gericht.“

BFW BUNDESVERBAND FREIER IMMOBILIEN- UND WOHNUNGSUNTERNEHMEN

Dem BFW Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen als Interessenvertreter der mittelständischen Immobilienwirtschaft gehören derzeit rund 1.600 Mitgliedsunternehmen an. Als Spitzenverband wird der BFW von Landesparlamenten und Bundestag bei branchenrelevanten Gesetzgebungsverfahren angehört.

Die Mitgliedsunternehmen stehen für 50 Prozent des Wohnungs- und 30 Prozent des Gewerbeneubaus. Sie prägen damit entscheidend die derzeitigen und die zukünftigen Lebens- und Arbeitsbedingungen in Deutschland. Mit einem Wohnungsbestand von 3,1 Millionen Wohnungen verwalten sie einen Anteil von mehr als 14 Prozent des gesamten vermieteten Wohnungsbestandes in der Bundesrepublik. Zudem verwalten die Mitgliedsunternehmen Gewerberäume von ca. 38 Millionen Quadratmetern Nutzfläche.

Französische Straße 55
10117 Berlin
Tel.: 030 32781-0
Fax: 030 32781-299
office@bfw-bund.de
www.bfw-bund.de

GESCHÄFTSSTELLE BRÜSSEL
Rue du Luxembourg 3
1000 Brüssel
Belgien
Tel.: 0032 2 5501618
andreas.beulich@bfw-bund.de

VORSTAND
Andreas Ibel
Dr. Christian Kube
Frank Vierkötter
Dirk Lindner



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; IV D 4 – S 3730/1510001 :002; DOK 2015/0460135

Der Gesetzgeber ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 verpflichtet, bis spätestens zum 30. Juni 2016 die für verfassungswidrig erkannten Regelungen des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts nachzubessern. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verschonung von Betriebsvermögen in Höhe von 85 Prozent bzw. 100 Prozent grundsätzlich für verfassungsgemäß erachtet, allerdings die sog. Bagatellgrenze zur Lohnsummenregelung und die Regelung zur Verschonung des sog. Verwaltungsvermögens als zu weitgehend beurteilt. Schließlich hat das Bundesverfassungsgericht auch kritisiert, dass „große“ Unternehmen ohne konkrete Bedürfnisprüfung ebenfalls in den Genuss der Steuervergünstigungen kommen. Mit dem vorliegenden Referentenentwurf sollen §§ 13a, 13b ErbStG entsprechend an die Vorgaben des Gerichts angepasst werden.

Aus Sicht des Bundes der Steuerzahler geht der Vorschlag jedoch weit über den von der Politik und dem Bundesministerium der Finanzen versprochenen „minimalinvasiven“ Eingriff hinaus. Insbesondere die deutliche Herabsetzung der Beschäftigtenzahl bei der Ausnahme zur Lohnsummenaufzeichnung auf drei Beschäftigte ist aus unserer Sicht nicht haltbar. Für zahlreiche kleine Handwerks- und Dienstleistungsbetriebe führt dies zu einer deutlichen Zunahme an Bürokratie, weil künftig in vielen Fällen die Lohnsumme über mehrere Jahre überwacht werden muss. Dies widerspricht aus unserer Sicht dem parallel laufenden Anliegen des Bundeswirtschaftsministeriums Bürokratie abzubauen (sog. Bürokratieentlastungsgesetz).

Die Neuregelung zur Abgrenzung von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögens kann zu einem deutlichen Mehraufwand für Unternehmer und Finanzverwaltung führen, weil für jedes Wirtschaftsgut gesondert festzustellen ist, ob es dem Hauptzweck des Unternehmens dient. Insoweit ist das Gesetz kein Beitrag zur Steuervereinfachung.

Gesetzgebungskompetenz – Steuersatzautonomie

Zur Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse liegt die Gesetzgebungskompetenz beim Bund, Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 mit der Gesetzgebungskompetenz für die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln befasst. Diese liegt nach Ansicht des Gerichts beim Bundesgesetzgeber. Das Gericht geht davon aus, dass andernfalls eine nicht hinnehmbare Rechtszersplitterung mit erheblichen Nachteilen und Erschwernissen für Erwerber von betrieblichen Vermögen zu befürchten wäre. Zutreffend ergreift der Bundesgesetzgeber daher die Gesetzesinitiative zur Änderung von § 13a, 13b ErbStG. Möglich bleibt aus unserer Sicht gleichwohl, den Bundesländern die Steuersatzautonomie (§ 19 ErbStG) zu übertragen.

Petition: Der Bund der Steuerzahler regt an, den Bundesländern über eine Öffnungsklausel die selbstständige Festlegung von Steuersätzen zu ermöglichen.

§ 13a Abs. 3 ErbStG-RefE: Bagatellregelung bei der Lohnsummenklausel

Die Sicherung und Erhaltung von Arbeitsplätzen soll weiterhin steuerlich honoriert werden. Vorausgesetzt, das betreffende Unternehmen wird fünf bzw. sieben Jahre fortgeführt und bestimmte Lohnsummenkriterien eingehalten. Bisher sind Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern von der Anwendung der Lohnsummenregelung befreit. Künftig soll dies nur noch für Betriebe mit bis zu drei Beschäftigten gelten. Bei vier bis zehn Beschäftigten soll die fortzuführende Mindestlohnsumme lediglich 250 bzw. 500 Prozent betragen. Im Eckpunktepapier des BMF war ursprünglich vorgesehen, bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert bis zu 1 Million Euro auf die Prüfung der Lohnsumme zu verzichten.

Der Bund der Steuerzahler spricht sich dafür aus, auch künftig kleineren Betrieben eine unbürokratische und sachgerechte Befreiung von der sog. Lohnsummenregelung zu gewähren. Wir begrüßen daher, dass im Referentenentwurf wieder eine feste Mitarbeiterzahl als Kriterium für den Verzicht auf die Lohnsummenregelung vorgesehen ist. Das Abstellen auf einen Unternehmenswert – so wie noch im Eckpunktepapier des BMF im Februar 2015 geplant – ist abzulehnen. Dadurch würde zusätzlicher Bewertungsaufwand entstehen. Zudem stellt der Unternehmenswert keinen belastbaren Zusammenhang zur Fortführung von Arbeitsplätzen her.

Die vorgesehene Beschäftigtenzahl von drei Mitarbeitern ist aus unserer Sicht allerdings zu kurz gegriffen. Mit der Herabsetzung auf drei Mitarbeiter geht die gewollte Entlastung kleinerer Unternehmen und die hierdurch beabsichtigte Entlastung der Verwaltung nahezu vollständig verloren, da der Tatbestand auf wenige Unternehmen eingegrenzt wird. Der Gesetzgeber sollte die Mitarbeiterzahl zumindest auf fünf Beschäftigte anheben. Die vorgesehene

drastische Herabsetzung der bisherigen Mitarbeiterzahl ist aus unserer Sicht nicht notwendig und geht über die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts hinaus. Das Gericht weist lediglich darauf hin, dass eine Ausnahmeklausel nicht zum Regelfall werden darf. Nach einer Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes zum Unternehmensregister 2012 beschäftigen lediglich knapp 31 Prozent der Unternehmen ein bis fünf Mitarbeiter. Berücksichtigt man zudem, dass der Anwendungsbereich von §§ 13a, 13b ErbStG erst eröffnet ist, wenn das Unternehmen unentgeltlich auf einen Nachfolger übertragen wird und persönliche Freibeträge nicht ausreichen, so dürfte bei Unternehmen mit fünf oder wenig mehr Mitarbeitern der Ausnahmecharakter der Vorschrift nicht verletzt werden.

Der Gesetzgeber sollte im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens zudem klarstellen, dass nur eine Vollzeitkraft bei der Bestimmung der Mitarbeiterzahl als voller Mitarbeiter zählt. Die bisher in den Erbschaftsteuerrichtlinien vertretene Auffassung, dass auch Teilzeitkräfte einzubeziehen sind, sollte im Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen werden. Die Einbeziehung von Teilzeitkräften in die Beschäftigtenanzahl wäre rechtspolitisch verfehlt, da Unternehmen in Ansehung eines Betriebsübergangs Teilzeitkräfte nicht mehr einstellen würden, wenn sie beim Lohnsummenkriterium genauso wie ein Vollzeitbeschäftigter zählen. Familienpolitisch soll aber gerade die Vereinbarkeit von Familie und (Teilzeit-)Beruf gefördert werden. Eine Benachteiligung von Unternehmen mit mehreren Teilzeitkräftigen, die nach Köpfen leicht über die vorgesehene Grenze von 3 Beschäftigten kommen, wäre unbefriedigend. Zumindest sollte den Teilzeitbeschäftigten ein geringerer Zählwert zugeordnet werden. Dies könnte zum Beispiel in Anlehnung an § 23 Abs. 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz erfolgen: Danach ist eine Teilzeitkraft mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen.

Die vom Referentenentwurf vorgesehene verminderte Lohnsumme von 250 bzw. 500 Prozent bei Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten ist ein Beitrag, um kleineren Unternehmen eine steuerbegünstigte Unternehmensnachfolge zu ermöglichen und dadurch Arbeitsplätze zu sichern. Gleichwohl halten wir eine Ausdehnung der abgestuften Lohnsumme auf Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten für vertretbar. Unternehmen mit elf bis 20 Beschäftigten wären andernfalls die großen Verlierer der Neuregelung.

Insgesamt sollte ergänzend über eine Sanierungsklausel nachgedacht werden. Eine solche Klausel sollte in Fällen greifen, in denen es während des Lohnsummenüberwachungszeitraums zu einer umfassenden Sanierung des Unternehmens mit einer vorher nicht kalkulierbaren Reduzierung der Belegschaft und damit zum Unterschreiten der maßgeblichen Lohnsumme kommt. Es wäre sinnwidrig, durch eine nachträglich ausgelöste Erbschaft- oder Schenkungsteuer das Sanierungskonzept des Unternehmers zu gefährden.

Petition: Eine Prüfung der Lohnsumme sollte zumindest bei Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten unterbleiben. Dabei sollten nur Vollzeitkräfte voll zählen. Für Teilzeitkräfte wäre eine abgestufte Zählweise denkbar. Die verminderte Lohnsumme sollte für Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten anwendbar sein. Zudem sollte über eine Sanierungsklausel nachgedacht werden.

Verschonungsabschlag – Prüfschwelle 20 bzw. 40 Millionen Euro – § 13 Abs. 9 ErbStG-RefE

Übersteigt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Prüfschwelle von 20 Millionen Euro, sieht der Referentenentwurf zunächst keine Verschonung mehr vor. Der Erwerber kann dann nur noch einen Antrag auf einen verminderten Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG oder auf eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG stellen. Enthält der Gesellschaftsvertrag bestimmte Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen, erhöht sich die Prüfschwelle auf 40 Millionen Euro.

Das Bundesverfassungsgericht hat in der Entscheidung vom 17. Dezember 2014 vor allem die spärliche Gesetzesbegründung zu den geltenden Verschonungsregeln bemängelt. Unter diesem Blickwinkel sind die neuen Prüfschwellen von 20 bzw. 40 Millionen Euro völlig willkürlich: Der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, aus welchem Grund diese Beträge aufgegriffen werden. Zwar zeigt die Gesetzesbegründung auf, dass die Prüfschwelle nicht völlig dem Grenzwert für den höchsten Steuersatz von 26 Millionen Euro (§ 19 Abs. 1 ErbStG) widersprechen dürfe, dann wäre aber zumindest auch eine Erhöhung der Prüfschwelle auf diese 26 Millionen Euro angezeigt.

Die erhöhte Prüfschwelle von 40 Millionen Euro soll den Besonderheiten zahlreicher Familienunternehmen Rechnung tragen. Diese Zielsetzung ist zu begrüßen. Allerdings sind die vorliegenden qualifizierten Merkmale, die eine Verdoppelung der Prüfschwelle ermöglichen, unbestimmt und ggf. gar nicht erfüllbar. So lassen der Gesetzestext und die Begründung beispielsweise offen, wann eine Gewinnausschüttung „nahezu vollständig beschränkt“ ist. Zudem ist bei Kapitalgesellschaften eine Verfügungsbeschränkung von Todes wegen kraft Gesetz ausgeschlossen und damit im Gesellschaftsvertrag gar nicht möglich, § 15 Abs. 1 GmbHG. Die Klausel zu den Verfügungsbeschränkungen berücksichtigt zudem nicht, dass Familienunternehmen in mehreren Generationen fortgeführt werden und nach der zweiten oder dritten Übertragung ggf. gar kein Angehörigenverhältnis i.S.v. § 15 AO zwischen den Gesellschaftern mehr vorliegt. Nicht geklärt ist außerdem das Verhältnis zu § 7 Abs. 7 ErbStG. Danach löst eine Abfindung deutlich unter Wert Schenkungsteuer aus. Hier sind Nachbesserungen am Gesetzestext nötig.

Auch die vorgesehene Frist für die erhöhte Prüfschwelle von zehn Jahren vor und 30 Jahre nach Entstehung der Steuer (insgesamt 40 Jahre) halten wir für verfehlt. Hier würden Zivil- und Steuerrecht erheblich auseinanderfallen. Nach §§ 138, 2044 Abs. 2, 2109 Abs. 1, 2210

BGB sind Bindungsfristen von mehr als 30 Jahren in der Regel unwirksam. Das System der Verschonungsregeln in §§ 13a, 13b ErbStG stellt insgesamt auf eine Fristensystematik von fünf bzw. sieben Jahren ab. Diese Zeitachse sollte auch für die erhöhte Prüfschwelle gelten. Nicht zu vernachlässigen ist, dass Gesellschaftsverträge eventuell noch angepasst werden müssen, um die von § 13a Abs. 9 Satz 3 Ziffer 1 bis 3 ErbStG genannten Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Eine begünstigte Übertragung nach neuem Erbschaftsteuerrecht wäre dann frühestens in zehn Jahren möglich.

Petition: Die vorgeschlagenen Prüfschwellen bedürfen einer besseren Begründung. Bei der erhöhten Prüfschwelle von 40 Millionen Euro halten wir eine Bindungsfrist von 40 Jahren für unververtretbar. Dies steht zivilrechtlichen Wertungen entgegen.

Definition des begünstigten Vermögens – § 13b ErbStG-RefE

Das Bundesverfassungsgericht hat beanstandet, dass eine Verschonung auch dann möglich ist, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens bis zu 50 Prozent beträgt. Eine Begünstigung soll daher künftig nur noch für Wirtschaftsgüter möglich sein, die unmittelbar zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit genutzt werden (Hauptzweck). Zur Ermittlung des begünstigten Vermögens soll daher eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter erfolgen.

Das nicht begünstigte Vermögen wird seit dem Jahr 2009 mit dem sog. Verwaltungsvermögenstest ermittelt. Der Hauptzweckbegriff ist dem geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht unbekannt, findet sich bisher jedoch nur vereinzelt als Rückausnahme, zum Beispiel in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei Grundstücksüberlassungen. Mit der geplanten Neuabgrenzung würde folglich ein Systemwechsel vorgenommen, der zum Teil zu Verbesserungen für Unternehmen führen kann, etwa bei Betriebswohnungen oder bei Betriebsverpachtung. Möglicherweise würde damit eine Ausweitung des Begünstigungsumfanges einhergehen. Gleichwohl sollte der Nutzen eines umfassenden Systemwechsels einer detaillierten Prüfung unterzogen werden. Aufgrund des deutlichen höheren Bewertungsumfanges wird das vereinfachte Ertragswertverfahren größere Bedeutung gewinnen, das in vielen Fällen zu überhöhten Wertansätzen führt. Alternativ werden die Steuerzahler dann per Gutachten einen geringeren Wert nachweisen müssen. Zusätzliche Unsicherheit entsteht, weil im Gesetz selbst keine hinreichenden Merkmale für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Hauptzweck hinterlegt sind. Die Finanzverwaltung müsste Richtlinien, Erlasse und Anweisungen neu erarbeiten.

Letztlich hat das Bundesverfassungsgericht das bisherige Konzept nicht vollständig verworfen. Das bestehende System könnte daher entsprechend angepasst und fortgeführt werden. Dies hätte für die Steuerzahler, ihre Berater und nicht zuletzt die Finanzverwaltung den Vorteil, auf bereits bekannte Regeln zurückgreifen zu können.

Petition: Der bisherige Begriff des Verwaltungsvermögens hat seine Schwachstellen. Gleichwohl kann aus Gründen der Rechts- und Planungssicherheit an dem bestehenden Grundkonzept festgehalten werden. Die Überarbeitung des § 13b ErbStG sollte aber dazu genutzt werden, die bisherigen Problempunkte etwa zu Betriebsverpachtungen im Sinne der Unternehmer zu lösen.

Aufkommensneutralität

Der Referentenentwurf geht davon aus, dass die Neuregelung zu Steuermehreinnahmen in Höhe von jährlich 200 Millionen Euro führen wird.

Zentrale Forderungen des Bundes der Steuerzahler ist die aufkommensneutrale Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuerreform. Im Wahlkampf war versprochen worden, Steuern nicht zu erhöhen. Dieses Versprechen sollte der Gesetzgeber einhalten. Mögliche Mehreinnahmen sollten daher für die Anhebung von Freibeträgen genutzt werden. So sollte beispielsweise der Freibetrag für Angehörige der Steuerklasse II (Geschwister, Nichten und Neffen) erhöht werden. Er beträgt gegenwärtig, wie bei fremden Dritten, lediglich 20.000 Euro.

Inkrafttreten – § 37 Abs. 10 ErbStG-RefE

Die Neuregelung gilt für Fälle, für die die Steuer nach dem Tag der Gesetzesverkündung entsteht.

Zu begrüßen ist, dass die Neuregelung für zukünftige Fälle gelten soll. Dabei wäre ein fixer Starttermin ein Beitrag zur Rechts- und Planungssicherheit, da für den Rechtsanwender und seinen Berater nicht ohne Weiteres erkennbar ist, wann die Verkündung des Gesetzes erfolgt.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

Stand: 25. Juni 2015

Stellungnahme

zum Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen

- Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 02. Juni 2015

Der Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter (BDFR) bedankt sich für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 02. Juni 2015.

A. Tenor der Stellungnahme

Der Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter (BDFR) begrüßt das Bestreben, die nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) zwingend erforderlichen Änderungen und Neuregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zeitnah umzusetzen. Zu begrüßen ist ebenfalls, dass der vorgelegte Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.06.2015 (Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts) keine rückwirkenden Änderungen plant.

Der vorliegende Referentenentwurf greift die Beanstandungen des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 umfassend auf und sieht punktuelle Änderungen des Gesetzes vor, um den Vorgaben des BVerfG unter Beibehaltung des bisherigen Regelungssystems gerecht zu werden. Da die einzelnen Vorgaben des BVerfG durchaus zielgenau umgesetzt werden sollen, erscheinen die vorgesehenen Änderungen jedenfalls nicht evident verfassungsrechtlich bedenklich zu sein. Sie

führen jedoch zu einer weiteren Verkomplizierung des Vergünstigungssystems für den Erwerb begünstigten Vermögens mit der Folge einer erweiterten Rechts- und Planungsunsicherheit sowie vor allem zu einem erhöhten Verwaltungs-, Beratungs- und Betreuungsaufwand bei allen Rechtsanwendern.

Vor diesem Hintergrund erscheint die bereits vielfach vorgeschlagene und geforderte Abkehr von dem bisherigen Regelungssystem hin zu einer Vereinfachung durch Einführung einer breiten Besteuerungs- und Bemessungsgrundlage bei niedrigen Steuersätzen, kombiniert mit weitreichenden Steuerstundungsmöglichkeiten für Erwerber betrieblichen bzw. begünstigungswürdigen Vermögens als Alternative auch unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten sehr erwägenswert zu sein.

B. Bewertung im Einzelnen

Zu den einzelnen vorgesehenen Änderungen wird wie folgt Stellung genommen.

I. Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung

Die Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung beim Erwerb großer betrieblicher Vermögen (§ 28a ErbStG-E) entspricht den Vorgaben des BVerfG. Die Bestimmung einer erwerbsbezogenen Prüfschwelle obliegt dabei dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

Der BDFR nimmt an dieser Stelle allerdings ausdrücklich und bewusst keine Stellung dazu, ob die im Referentenentwurf vorgesehene Prüfungsschwelle von 20 Millionen Euro (§ 13a Abs. 9 Sätze 1 u. 2 ErbStG-E) sachdienlich ist.

Bei Einführung einer Prüfschwelle ist die Zusammenrechnung von Erwerben innerhalb von zehn Jahren (§ 13a Abs. 9 Satz 2 ErbStG-E) anknüpfend an die Regelungssystematik des ErbStG (§ 14 ErbStG) jedenfalls folgerichtig.

Durch die höhere Prüfschwelle von 40 Millionen Euro in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E werden gesellschaftsvertragliche Bestimmungen über Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen und die sich daraus ergebenden stärkere Kapitalbindung berücksichtigt. Das insofern im Referentenentwurf angesprochene erhöhte Verschonungsbedürfnis der Erwerber entsprechender Vermögen ist zwar

nachzuvollziehen. Die konkrete gesetzgeberische Ausgestaltung in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E verkompliziert das Begünstigungsregelungssystem jedoch deutlich und ist von großer Rechtsunsicherheit geprägt. So führen die Tatbestandsmerkmale und teilweise unbestimmten Rechtsbegriffe („Entnahmen oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken“ und „Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung ... liegt“) zu unnötigen Auslegungsschwierigkeiten für alle Rechtsanwender.

Deutlich abzulehnen ist die in § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E vorgesehene überlange Zeitspanne von 10 Jahren vor und 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E. Sowohl für die Steuerpflichtigen bzw. die Rechts- und Steuerberatung als auch für die Finanzverwaltung dürfte eine derart lange Zeitspanne kaum administrierbar sein.

Die Einbeziehung des zugleich übergegangenen nicht begünstigten Vermögens und beim Erwerber bereits vorhandenen nicht begünstigten Vermögens bei der Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG-E) entspricht den Vorgaben des BVerfG und ist dem Grunde nach zu befürworten. Der Ansatz, dass das verfügbare Vermögen nicht in voller Höhe bei der Prüfung einbezogen wird (§ 28a Abs. 2 ErbStG-E), erscheint sachgerecht, wobei der BDFR ausdrücklich der Höhe der Einbeziehung (50 %) keine Stellung nimmt.

Die Einführung der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E wird allerdings zu einer erheblichen Erweiterung des administrativen Aufwandes für alle Rechtsanwender führen, weil bezogen auf den Besteuerungstichtag eine vollständige und umfassende Ermittlung und Bewertung des gesamten Vermögens des jeweiligen Erwerbers erforderlich wird.

Sehr zu begrüßen ist die in § 13c ErbStG-E eröffnete Möglichkeit für Erwerber großer begünstigter Vermögen, anstelle der Verschonungsbedarfsprüfung einen Verschonungsabschlag zu wählen, der sich mit steigendem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens stetig verringert.

II. Neue Abgrenzung des begünstigten Vermögens

Zu begrüßen ist das gesetzgeberische Ziel, das begünstigte vom nicht begünstigten Vermögen zielgenau und folgerichtig abzugrenzen.

Eine neue normative Umschreibung des begünstigten Vermögens und eine Abkehr von den bisherigen gegenständlichen Definitionen im Verwaltungsvermögenskatalog und seiner Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Technik ist hierfür durchaus dienlich. Allerdings bestehen nach Auffassung des BDFR Zweifel, ob das vorgesehene Kriterium des „Hauptzwecks“ eine präzise und rechtssichere Abgrenzung des begünstigungswürdigen vom begünstigungsunwürdigen Vermögen zulässt. Es sollte nicht generell davon ausgegangen werden, dass nur Wirtschaftsgüter begünstigungswürdig sind, die von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden. Vielmehr sollte die Besteuerung von Wirtschaftsgütern, die zum Besteuerungsstichtag zwar nicht unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden, aber aus originären wirtschaftlichen Gründen dem Betrieb zugehören, vermieden werden. So erscheint beispielsweise ein unmittelbar an ein Betriebsgrundstück angrenzendes, brach liegendes Grundstück, das für eine zukünftige Betriebserweiterung vorgehalten wird, nicht zwingend begünstigungsunwürdig.

Zu beachten ist ebenfalls, dass die Beurteilung, ob das Kriterium des Hauptzwecks erfüllt ist, in vielen Fällen nicht leicht und eindeutig sein wird, sondern unterschiedlich ausgelegt werden kann. Aus der Bilanz bzw. Gewinnermittlung lässt sich das Kriterium des Hauptzwecks kaum ableiten. Um beurteilen zu können, ob ein Wirtschaftsgut überwiegend dem Hauptzweck dient und damit betriebsnotwendig ist oder nicht, bedarf es vielmehr umfassender Kenntnisse von internen Betriebsabläufen. Dies wird bei der praktischen Umsetzung durch alle Rechtsanwender zur Rechtsunsicherheit beitragen. Der Verweis auf unterschiedliche Abgrenzungskriterien in der Gesetzesbegründung (auf die vor 1992 geltenden bewertungsrechtlichen Abgrenzungskriterien, auf die Kriterien, die gegenwärtig für § 200 Abs. 2 BewG gelten, und auf die Kriterien, die für die ertragsteuerliche Beurteilung von Betriebsvorrichtungen gelten) ist dabei nicht geeignet, die Rechtsunsicherheit ausreichend zu beseitigen, sondern trägt eher zur weiteren Rechtsunsicherheit bei. Zu begrüßen wären daher genauere gesetzliche Abgrenzungskriterien.

III. Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten durch Konsolidierung des Vermögens

Zu begrüßen ist, dass das zu verschonende Vermögen bei mehrstufigen Unternehmensstrukturen mittels einer konsolidierten Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 7 ErbStG-E) ermittelt werden soll, um ungewünschte Gestaltungen unter Ausnutzung des bisherigen Kaskadeneffekts zu vermeiden.

IV. Ausnahme von Kleinst- und Kleinbetrieben von der Lohnsummenregelung

Die Absenkung der Beschäftigtenzahl in § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E auf drei Beschäftigte setzt die Vorgaben des BVerfG um. Die Freistellung von der Lohnsummenregelung bei Betrieben mit nicht mehr als drei Beschäftigten liegt nach Auffassung des BDFR im Rahmen der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers und wird im vorliegenden Referentenentwurf ausreichend begründet.

Das gesetzgeberische Ziel, durch eine verringerte Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E) den Bedürfnissen in Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten, den Folgen unkalkulierbarer Wechsel der Belegschaft entgegenzuwirken und der daraus resultierenden Schwierigkeit, die Lohnsummenregelung einzuhalten, ist zu befürworten. Anders als bei der Absenkung der Aufgriffsgrenze in § 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E lässt die Begründung im Referentenentwurf allerdings eine Auseinandersetzung mit den Zahlen des Statistischen Bundesamtes, die auch der Entscheidung des BVerfG zu Grunde liegen, vermissen. Zu begrüßen wäre, eine nachvollziehbare Begründung unter Berücksichtigung der Zahlen des Statistischen Bundesamtes, warum gerade Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten in den Regelungsbereich der verringerten Mindestlohnsumme gem. § 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E fallen.

Die Zusammenrechnung der Anzahl der Beschäftigten und der Lohnsummen in den Fällen der Betriebsaufspaltung greift die Beanstandungen des BVerfG auf und ist zu begrüßen.

Münster, 25.06.2015

Lutter

Vorsitzender des BDFR

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor
Michael Sell
11016 Berlin

Nur per E-Mail: IVD4@bmf.bund.de

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
Ihr Schreiben vom 2. Juni 2015, IV D 4

Sehr geehrter Herr Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die Gelegenheit zur Stellungnahme. Diese nehmen wir gerne war.

Die Bundesnotarkammer begrüßt die Zielsetzung des Entwurfs, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Verschonung betrieblichen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung umzusetzen. Eine Bewertung der betreffenden steuerrechtlichen Einzelfragen ist der Bundesnotarkammer nicht möglich.

In einem Punkt, nämlich hinsichtlich der intendierten Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 und 4 ErbStG in der Fassung des vorliegenden Entwurfs (ErbStG-E), betrifft der Referentenentwurf allerdings auch die gesellschaftsrechtliche Vertragsgestaltung. Hierzu erlauben wir uns die folgenden Anregungen:

- Der Kriterienkatalog des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E sollte insgesamt offener gefasst werden. Notwendige Spielräume der individuellen gesellschaftsrechtlichen Vertragsgestaltung sollten erhalten bleiben, soweit dies mit dem Zweck der Vorschrift, einem besonderen Verschonungsbedarf familiengeführter Unternehmen Rechnung zu tragen, vereinbar bzw. hiernach sogar geboten ist (unten A. und *passim*).

- Insbesondere sollten die Worte „nahezu vollständig“ bzw. „erheblich“ in § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 ErbStG-E gestrichen werden. Im Gegenzug könnte in der Begründung klargestellt werden, dass zur Vermeidung der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs unerhebliche Beschränkungen der Entnahme oder Ausschüttung von Gewinnen (§ 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E) bzw. der Abfindung für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft (§ 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E) bei Anwendung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 ErbStG-E außer Betracht bleiben (unten B. I. und III.).
- Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E dürfte der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs nicht entgegenstehen, dass gesellschaftsvertraglich bzw. statutarisch nur ein „Teilbereich“ der denkbaren Arten von Verfügungen – etwa nur Übertragungen – beschränkt ist. Dies sollte in der Begründung klargestellt werden. Ebenso sollte in der Begründung zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E klargestellt werden, dass die Möglichkeit der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs auch dann besteht, wenn die geforderte Verfügungsbeschränkung bereits kraft Gesetzes gegeben ist und der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung deshalb keine dahingehende Bestimmung enthält (unten B. II.).
- Schließlich sollte nach Auffassung der Bundesnotarkammer zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen der Zeitraum, innerhalb dessen gemäß § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E nach der Entstehung der Steuer die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, auf fünf bzw. (im Fall des § 13a Abs. 10 ErbStG) sieben Jahre verkürzt werden. Vergleichbares könnte für den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer in Erwägung gezogen werden (unten B. IV.).

Im Einzelnen:

A. Der Typus des „familiengeführten Unternehmens“

Nach § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG-E sind die Regelungen des § 13a Abs. 1 bis 8 ErbStG-E zur Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften auf sog. Großerwerbe von begünstigtem Vermögen nicht anwendbar. Für diese Fälle sieht die Regelung des § 13c ErbStG-E einen sog. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen vor. Ein Großerwerb liegt nach § 13a Abs. 9 ErbStG-E grundsätzlich dann vor, wenn das be-

günstige Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG-E einschließlich der Erwerbe im Sinne des § 13a Abs. 9 S. 2 ErbStG-E insgesamt 20 Millionen Euro oder mehr beträgt.

Unter den in § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E geregelten Voraussetzungen soll sich diese Prüfschwelle von 20 Millionen Euro auf 40 Millionen Euro erhöhen. Die Regelung trägt ausweislich der Begründung dem Umstand Rechnung, dass gesellschaftsvertragliche Beschränkungen wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen das Verschonungsbedürfnis der Erwerber betreffender Unternehmen erhöhen.

Im Fokus stehen dabei ausdrücklich familiengeführte Unternehmen (S. 23 der Begründung). Es ist schwierig, den Typus des „familiengeführten Unternehmens“, den die Regelung nach der Begründung im Blick hat, zu definieren. Als zentrale Kriterien für die Typisierung eines Unternehmens als „Familienunternehmen“ werden üblicherweise eine Bindung der Gesellschafter an das Unternehmen und eine Bindung des Kapitals im Unternehmen angeführt. Ein geschlossener Gesellschafterkreis sowie Veräußerungs-, Abfindungs-, Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen werden in besonderer Weise mit einer langfristig orientierten Unternehmensführung und einer engen Bindung an den Wirtschaftsstandort Deutschland in Verbindung gebracht. Darüber hinaus wird häufig auch das persönliche Engagement der Eigentümer als Kriterium für die Typisierung eines Unternehmens als „Familienunternehmen“ genannt (vgl. zum Ganzen den Jahresmittelstandsbericht 2015 der Arbeitsgemeinschaft Mittelstand, S. 10).

Der vorliegende Entwurf greift in § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E die genannten Kriterien mit Ausnahme des Erfordernisses persönlichen Engagements auf. In den Details wirft der Kriterienkatalog, anhand dessen zu ermitteln ist, ob ein Erwerb als besonders verschonungsbedürftig anzusehen ist, nach Einschätzung der Bundesnotarkammer aber noch Fragen auf. Insbesondere sollte der Kriterienkatalog etwas offener gefasst werden, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Typus des familiengeführten Unternehmens, an dessen Vorliegen das Bestehen eines besonderen Verschonungsbedarfs geknüpft wird, einer abschließenden Definition nur eingeschränkt zugänglich ist, sondern eher nach einer wertenden Zuordnung verlangt.

B. Besonderer Verschonungsbedarf nach § 13a Abs. 9 S. 3, 4 ErbStG-E

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E besteht ein besonderer Verschonungsbedarf nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die in den Nrn. 1 bis 3 genannten Bestimmungen enthält.

I. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E ist Voraussetzung für die Anerkennung eines besonderen Verschonungsbedarfs, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns „nahezu vollständig beschränken“.

Die Formulierung „nahezu vollständig beschränken“ stellt an die „Beschränkungswirkung“ der betreffenden gesellschaftsvertraglichen bzw. statutarischen Regelung sehr hohe Anforderungen. Sicherheitshalber wird es daher – jedenfalls bis zu einer obergerichtlichen Klärung der Frage, welche Beschränkung noch als „nahezu vollständig“ zu bewerten ist und welche nicht mehr – in vielen Fällen ratsam sein, vorsorglich eine vollständige Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns vorzusehen.

Eine (notgedrungen) dahingehende Rechtspraxis widerspräche aber dem der vorliegenden Formulierung ersichtlich zugrunde liegenden und begrüßenswerten Ziel, Spielräume der individuellen Vertragsgestaltung zu erhalten, die es ermöglichen, unternehmerische Erfordernisse im Einzelfall zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung solcher Erfordernisse im Wege der Vertragsgestaltung ist in der Praxis indes nur realisierbar, wenn die bestehenden Möglichkeiten der Vertragsgestaltung rechtssicher handhabbar sind. Der lange Zeitraum, in dem die betreffenden Bestimmungen nach § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E bestehen müssen, verleiht diesem Gesichtspunkt vorliegend besondere Bedeutung.

Neben dem – überaus sinnvollen – Erhalt vertragsgestalterischer Möglichkeiten dürfte die Formulierung „nahezu vollständig beschränken“ auch dazu dienen, missbräuchliche Gestaltungen, also insbesondere die Vereinbarung einer unerheblichen Beschränkung zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs, auszuschließen.

Beide Ziele lassen sich nach Auffassung der Bundesnotarkammer am besten dadurch in Übereinstimmung bringen, dass

(1) zum einen im Gesetzestext die Worte „nahezu vollständig“ gestrichen werden; die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E könnte demnach etwa wie folgt gefasst werden:

„die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns beschränken, und“

und

(2) zugleich in der Begründung klargestellt wird, dass unerhebliche Beschränkungen zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs außer Betracht bleiben.

Damit ist klargestellt,

(1) dass überhaupt eine gesellschaftsvertragliche oder statutarische Beschränkung vorgesehen sein muss,

(2) dass diese gesellschaftsvertragliche oder statutarische Beschränkung eine gewisse Erheblichkeitsschwelle überschreiten muss, um missbräuchliche Gestaltungen auszuschließen, und

(3) dass gleichzeitig aber auch ein wirtschaftlich und gesellschaftsrechtlich notwendiger Spielraum der individuellen Vertragsgestaltung erhalten bleibt.

Bei alledem ist schließlich auch die Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG-E zu berücksichtigen, die mit Blick auf den Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG-E und den Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG-E Entnahmen und Ausschüttungen ebenfalls beschränkt. Die Regelung des § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG-E knüpft dabei zwar nicht an die gesellschaftsvertragliche oder statutarische Gestaltung an, sondern an die tatsächliche Tätigkeit einer Entnahme oder Ausschüttung; gleichwohl bzw. gerade dadurch dürfte sie missbräuchlichen Gestaltungen in diesem Bereich aber bereits hinreichend entgegenwirken.

II. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E

Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E macht das Bestehen einer sog. Vinkulierungsabrede zur Voraussetzung eines besonderen Verschonungsbedarfs. Nach dem Wortlaut der Regelung ist erforderlich, dass „der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung“ eine Bestimmung enthält, wonach „die Verfügung“ über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft beschränkt ist. Diese Formulierung wirft zwei Fragen auf.

Der Begriff der Verfügung umfasst sowohl Übertragungen als auch Belastungen. Da die Vorschrift keine „umfassende“ Beschränkung von Verfügungen verlangt, dürfte der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs nicht entgegenstehen, dass gesellschaftsvertraglich bzw. statutarisch nur ein „Teilbereich“ der denkbaren Arten von Verfügungen – etwa nur Übertragungen – beschränkt ist. Eine bloße Belastung, etwa die Verpfändung eines Geschäftsanteils, kann nämlich auch und gerade in familienge-

fürten Unternehmen, beispielsweise im Rahmen der Unternehmensfinanzierung oder zur Vorbereitung oder Durchführung eines Generationenwechsels im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge, angezeigt sein, ohne dass damit eine Negation des Typus eines „familiengeführten Unternehmens“ verbunden wäre. Hinzu kommt, dass selbst bei einem vollständigen Ausschluss jeglicher Verfügung über einen Gesellschaftsanteil eine Verfügung ohnehin mit Zustimmung aller Mitgesellschafter stets möglich bleibt und wirksam ist.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut der Vorschrift verlangt, dass „der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung“ entsprechende Bestimmungen enthält. Bei Personengesellschaften ist eine umfassende „Verfügungsbeschränkung“ hingegen bereits gesetzlicher Normalfall. Die Übertragung eines Anteils bedarf im Personengesellschaftsrecht grundsätzlich der Zustimmung aller Mitgesellschafter. Gleichwohl ist kein Grund dafür ersichtlich, warum hier die Möglichkeit der Annahme eines besonderen Verschonungsbedarfs allein deshalb von vornherein ausscheiden sollte, weil ein Gesellschaftsvertrag in Anbetracht dieser gesetzlichen Regel keine gesonderte Bestimmung enthält, wonach die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft beschränkt ist.

Beide Aspekte könnten in der Begründung klargestellt werden.

III. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E

Nach § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E ist Voraussetzung eines besonderen Verschonungsbedarfs schließlich, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Diese Voraussetzung ist – jedenfalls in dieser Formulierung – gesellschaftsrechtlich nicht unbedenklich. Die vorgesehene Formulierung, wonach die Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft“ liegen muss, steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu Abfindungsbeschränkungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs sind Abfindungsbeschränkungen nicht schrankenlos zulässig. Steht die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Abfindung in einem „groben Missverhältnis“ zum Verkehrswert des betreffenden Geschäftsanteils, kann dies zur Nichtigkeit der Abfindungsregelung wegen Sittenwidrigkeit (anfängliches Missverhältnis; vgl. etwa BGHZ 116, 359) oder zu einer Erhöhung

der an den Gesellschafter zu zahlenden Abfindung im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung (nachträgliches Missverhältnis; vgl. etwa BGHZ 123, 281) führen. Die bloße Tatsache, dass der Geschäftsanteil unentgeltlich eingeräumt wurde, rechtfertigt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs keine großzügigere Behandlung (BGH NJW 1989, 2685).

Um der geschilderten Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs Rechnung zu tragen und gleichzeitig missbräuchliche Gestaltungen auszuschließen, könnte – wie zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E vorgeschlagen (oben Abschnitt I.) –

(1) zum einen im Gesetzestext das Wort „erheblich“ gestrichen werden; die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E könnte demnach etwa wie folgt gefasst werden:

„für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.“

und

(2) zugleich in der Begründung klargestellt werden, dass unerhebliche Beschränkungen zum Zwecke der missbräuchlichen Begründung eines besonderen Verschonungsbedarfs außer Betracht bleiben.

IV. Die Regelung des § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E

Nach § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E müssen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Die Regelung dient ausweislich der Begründung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen (S. 23 der Begründung).

Insbesondere die Frist von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer erscheint unangemessen lang.

- Die Dreißigjahresfrist steht in gewissem Widerspruch zur Fünf- bzw. Siebenjahresfrist des § 13a Abs. 6, Abs. 10 Nr. 5 ErbStG-E. Hiernach ist es dem Erben nach Ablauf von fünf bzw. sieben Jahren gestattet, die Gesellschaftsanteile ohne steuerliche Nachteile vollständig zu veräußern. Auf diese Weise kann der Unternehmenswert also bereits nach fünf bzw. sieben Jahren liquidiert (in Geld umgewandelt) werden. Dies könnte in Fällen einer als zu „eng“ empfundenen Entnahmeregelung einen zweckwidrigen Anreiz dafür bieten, das Unternehmen zu verkaufen.

- Die Dreißigjahresfrist berücksichtigt nicht, ob es im Einzelfall legitime (nicht missbräuchliche) Gründe für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages gibt, sondern bewirkt in den von § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E erfassten Bereichen und innerhalb des von § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E vorgegebenen Zeitraums ein pauschales faktisches Vertragsänderungsverbot.
- Die Dreißigjahresfrist führt dazu, dass bis zum Ablauf von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer nicht endgültig feststeht, ob ein besonderer Verschonungsbedarf bestand oder nicht. Diese Ungewissheit dürfte in der Praxis kaum zu handhaben und den Betroffenen häufig nicht zumutbar sein.

Zur Vermeidung dieser Wertungswidersprüche sollte der Zeitraum, innerhalb dessen nach der Entstehung der Steuer die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, auf fünf bzw. (im Fall des § 13a Abs. 10 ErbStG-E) sieben Jahre verkürzt werden.

Die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E könnte demnach wie folgt gefasst werden:

„Die Voraussetzungen des Satzes 3 müssen zehn Jahre vor und fünf Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen.“

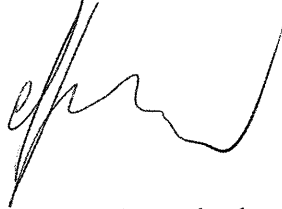
Die Vorschrift des § 13a Abs. 10 ErbStG-E könnte um eine Nr. 6 ergänzt werden, die wie folgt gefasst werden könnte:

6. in Absatz 9 Satz 4 tritt an die Stelle der Frist von fünf Jahren eine Frist von sieben Jahren.

Gegebenenfalls sollte darüber hinaus in Erwägung gezogen werden, den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer, während dessen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E vorliegen müssen, aus den für eine Verkürzung des Zeitraums nach der Entstehung der Steuer geltenden Gründen ebenfalls zu verkürzen, etwa von zehn auf ebenfalls fünf Jahre.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit – gerne auch in einem persönlichen Gespräch – zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of fluid, connected strokes. The signature is written in a cursive style, with a prominent initial 'P' and a long, sweeping underline.

(Dr. Peter Huttenlocher)
Hauptgeschäftsführer

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
11016 Berlin

E-Mail: IVD4@bmf.bund.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr
Tel.: +49 30 240087-64
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

25. Juni 2015

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

GZ: IV D 4 - S 3730/15/10001 :002

DOK: 2015/0460135

Sehr geehrter Herr Sell,

wir bedanken uns für die Übersendung des o. g. Entwurfs und nehmen die Gelegenheit zur
Stellungnahme gern wahr.

Steuerberatung bei Vermögensübertragungen ist ein komplexer Vorgang. Ganz besonders
bei der Nachfolgeplanung mittelständischer Unternehmen treten eine Reihe von steuerrechtli-
chen, betriebswirtschaftlichen und emotionalen Aspekten auf. Um einen Vermögensübergang
rechtssicher und besonnen zu gestalten, bedarf es einer langfristigen, sorgfältigen und wohl-
überlegten Planung, die alle wesentlichen Eventualitäten einbezieht. Da sich die Erbschaft-
und Schenkungssteuer aber seit Jahren in einem Schwebezustand befindet, unterliegt die
Nachfolgeplanung einem großen Risiko.

Wir setzen uns vor diesem Hintergrund dafür ein, dass das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz
verfassungsgemäß und praktikabel ist. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt aus-
drücklich, dass im Referentenentwurf keine rückwirkenden Regelungen enthalten sind.

Wir geben zu bedenken, dass die geplanten Anpassungen, die Komplexität des Erbschaft-
steuergesetzes um ein Vielfaches erhöhen. Bei den Regelungen zur Ermittlung des begüns-
tigten und des nicht begünstigten Vermögens besteht dringender Vereinfachungs- und Nach-
besserungsbedarf. Diese Regelungen betreffen große wie kleine Unternehmen und sollten
nach unserer Auffassung handhabbar sein. Unsere Ausführungen im Einzelnen finden Sie
anliegend.

Mit freundlichen Grüßen
i. A.

Claudia-Kalina-Kerschbaum
Leiterin Steuerrecht und Rechnungslegung

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Referentenentwurf eines Gesetzes
zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungssteuergesetzes an die
Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

25. Juni 2015

A. Grundsätzliche Anmerkungen zum Referentenentwurf

Ausgehend vom Koalitionsvertrag hat man sich politisch darauf geeinigt, das Urteil des Bundesverfassungsgericht (BVerfG) nur minimalinvasiv umzusetzen. Das BVerfG hat im Grunde die erbschaftsteuerliche Verschonung von unternehmerischem Vermögen sowie wesentliche Inhalte der Verschonungsregeln bestätigt. Aufgrund der steuerpolitischen Ausgangslage wird derzeit eine grundlegende Erbschaftsteuerreform nicht in Betracht gezogen. Der vorgelegte Referentenentwurf entspricht in seinen Grundzügen dem Eckwertepapier des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zur Erbschaftsteuer.

Die Bundessteuerberaterkammer stellt fest, dass die Systemgerechtigkeit und Praktikabilität des Steuerrechts in den letzten Jahren immer mehr verloren gegangen ist. Das Erbschaftsteuergesetz ist dafür ein gutes Beispiel. Darüber hinaus wurde die Erbschaftsteuer immer wieder vom BVerfG als nicht verfassungsgemäß eingestuft. Eine Hauptursache ist die Hektik in der Steuergesetzgebung und die Intensität mit der die Erbschaftsteuerdebatte in Deutschland geführt wird. Die Gemengelage zwischen Bundesregierung, Bundestag, Bundesrat und Interessenvertreter führt dazu, dass es nicht immer einfach ist, die unterschiedlichen Interessenlagen zu vereinen und eine Kompromisslösung für alle Beteiligten zu finden.

Vor diesem Hintergrund appellieren wir an den Gesetzgeber, nun im vierten Anlauf endlich ein verfassungskonformes Gesetz zu schaffen. Der Gesetzgeber sollte sich alle Wege offen halten, um dieses Ziel am Ende zu erreichen. Wenn die „minimalinvasive“ Lösung am Ende dazu führt, dass ein Erbschaftsteuergesetz verabschiedet wird, welches schlichtweg so komplex ist, dass der Verwaltungs- und Bürokratieaufwand nicht im Verhältnis zum Erbschaftsteueraufkommen steht und eine Verfassungswidrigkeit droht, sollte man sich auch einer grundlegenden Reform nicht verschließen. Steuerpflichtige und Steuerberater benötigen Planungssicherheit. Nur wenn Planungssicherheit gegeben ist, können Arbeitsplätze in den Unternehmen langfristig erhalten bleiben.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt, dass

- **die Bundesregierung keine rückwirkenden Änderungen der Erbschaftsteuer plant.**
Obwohl das BVerfG eine Rückwirkung unter bestimmten Rahmenbedingungen zugelassen hatte, soll das Gesetz erst am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. Die Neuregelungen wären erstmals für Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes entsteht. Bis dahin gilt das aktuelle Erbschaftsteuergesetz weiter. Das garantiert Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen und führt zu keinen rückwirkenden Belastungen.
- **der Referentenentwurf zeitnah veröffentlicht wurde und der Beginn des Gesetzgebungsverfahrens zeitnah anvisiert wurde.**
Steuerpflichtige benötigen möglichst schnell Rechtssicherheit. Der Istzustand ist sehr unbefriedigend. Deshalb wäre es wünschenswert, wenn das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz so bald wie möglich verabschiedet wird.

- **eine bundeseinheitliche Regelung für die Erbschaftsteuer getroffen wurde und eine föderale Ausrichtung der Erbschaftsteuer nicht in Betracht gezogen wird.**
Bei einer Regionalisierung der Erbschaftsteuer drohen Rechtszersplitterungen mit schwerwiegenden Folgen, die zusätzliche Vereinbarungen zwischen den Bundesländern erfordern (innerstaatliche DBA) würden. Die Komplexität des Erbschaftsteuergesetzes würde massiv zunehmen. Zudem wäre die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraumes Deutschlands geschwächt, da unterschiedliche Erbschaftsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen würden. Einheitliche rechtliche Rahmenbedingungen sind Grundvoraussetzungen für ein administrierbares und handhabbares Erbschaftsteuergesetz.

Die Bundessteuerberaterkammer achtet in ihrer Stellungnahme vor allem auf die Ausgewogenheit zwischen beabsichtigter Wirkung und praktischer Umsetzbarkeit der geplanten gesetzlichen Neuregelungen zur Erbschaftsteuer. Im vorgelegten Referentenentwurf muss nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer noch erheblich nachgebessert werden.

Daher fordern wir, dass folgende Anpassungen vorgenommen werden:

- **Abkehr von der Neudefinition des begünstigten Vermögens und Rückkehr zur Definition des begünstigten Betriebsvermögens über eine Abgrenzung des bereits bekannten Verwaltungsvermögensbegriffs**
Der Berufsstand der Steuerberater begrüßt das Bestreben des BMF, Veränderungen am Erbschaftsteuergesetz vorzunehmen, weil man sich hiervon eine gewisse Dynamik in der materiellen Beurteilung und in bestimmten Maßen Verbesserungen verspricht. Vor dem Hintergrund, dass die Summe der Einzelmaßnahmen das Erbschaftsteuergesetz deutlich „überfrachtet“, sprechen wir uns gegen die geplanten Anpassungen zur Ermittlung des begünstigten Betriebsvermögens aus.

Die Definition und der Umfang des Verwaltungsvermögens wurden vom BVerfG nicht beanstandet. In der praktischen Arbeit der Steuerberater, Unternehmen und der Finanzverwaltung haben sich die Regelungen zum Verwaltungsvermögen bereits „eingespielt“. Der Referentenentwurf sieht die Einführung eines neuen unbestimmten Rechtsbegriffs „betriebsnotwendiges Vermögen“ vor. Es besteht bei diesem Begriff keine Deckungsgleichheit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff. Dem stehen wir sehr kritisch gegenüber, da das bestehende funktionierende Verwaltungsvermögenskonzept gegen einen unbestimmten Rechtsbegriff eingetauscht wird. Nach Inkrafttreten dieser Regelung werden viele neue Fragen entstehen, die in der Übergangszeit die Rechtsunsicherheit deutlich erhöhen. Allein die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zu mehr als 50 % einer gewerblichen Tätigkeit dient, bietet großes Streitpotential.

- **Maßvolle Erhöhung der Arbeitnehmerzahl als Kriterium für die Befreiung vom Lohnsummennachweis**
Wir begrüßen es ausdrücklich, dass das BMF für die Befreiung vom Lohnsummennachweis weiterhin an die Beschäftigtenzahl anknüpft und nicht an den Unternehmenswert.

Ebenfalls positiv, ist die geplante Einführung einer verringerten Mindestlohnsumme für Betriebe mit 4 bis 10 Beschäftigten. Die im Referentenentwurf vorgesehene Beschäftigtenzahl von 3 Arbeitnehmern für die Befreiung von der aufwändigen Lohnsummenregelung, sollte auf 5 Arbeitnehmer erhöht werden. Auch die Arbeitnehmergrenze für die Anwendung der verringerten Mindestlohnsumme sollte maßvoll angehoben werden, wenn dies unter verfassungsrechtlichen Maßstäben umsetzbar ist. Kleine Unternehmen sollten möglichst vor den bürokratischen Hürden geschützt werden. Es muss berücksichtigt werden, dass diese Unternehmen viel stärker durch konjunkturelle Schwankungen belastet werden als große Unternehmen.

- **Entschärfung der Komplexität und Gestaltungsanfälligkeit erforderlich**
Durch die geplanten Anpassungen erhöht sich die Komplexität um ein Vielfaches. Der Entwurf steigert die ohnehin schon erhebliche Anzahl von Fristen, Anträgen, Wertgrenzen und Anzeigepflichten im Zusammenhang mit der Begünstigung des Betriebsvermögens erheblich. Dies führt zu erhöhtem Aufwand innerhalb der Finanzbehörden und auf Seiten der Rechtsanwender. Das relativ geringe Erbschaftsteueraufkommen rechtfertigt diesen Mehraufwand nicht.

Der Bewertung von Betriebsvermögen kommt zukünftig eine weitaus wichtigere Bedeutung zu als bisher. Auch einzelne Wirtschaftsgüter, Immobilien usw. müssen in viel größeren Ausmaßen mit ihren gemeinen Werten bewertet werden. Das erhöht zwangsläufig die Streitanfälligkeit dieses Gesetzes. Mit der Komplexität einer Regelung steigt auch deren Gestaltungsanfälligkeit. Die Neuregelungen laden dazu ein, sich so zu verhalten, dass die Erbschaftsteuerfestsetzung maximal reduziert wird.

- **Reduzierung des überdimensionalen Überwachungszeitraums für die 40 Mio. €-Schwelle bei den Sonderregelungen für große Unternehmen**
Um Gestaltungen zu verhindern, wurde die 40 Mio. €-Grenze mit einem Überwachungszeitraum von 40 Jahren belegt. Nachvollziehbar ist, dass unter Umsetzung der Vorgaben des BVerfG Gestaltungsspielräume und Missbrauch verhindert werden sollen. Angesichts der rasanten technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen, ist der lange Überwachungszeitraum für Steuerberater, Finanzverwaltung und Steuerpflichtige schlichtweg nicht administrierbar.
- **Überarbeitung der Bewertungsvorschriften**
Wir plädieren ausdrücklich dafür, dass Bewertungsvorschriften im Zuge der Reform der Erbschaftsteuer „angepackt“ werden. Die Bewertung wird nach der Überarbeitung des Erbschaftsteuergesetzes an Bedeutung gewinnen, da der Anteil des nicht begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens künftig bei großen und kleinen Unternehmen grundsätzlich direkt mit Erbschaftsteuer belastet wird.

B. Stellungnahme zum Referentenentwurf des BMF zur Erbschaftsteuer

Zu den einzelnen Maßnahmen möchten wir im Detail wie folgt Stellung nehmen:

1. Neudefinition des begünstigten Vermögens

- **Aktuelle Rechtslage**

Nach aktueller Rechtslage wird das begünstigte Betriebsvermögen in der Form ermittelt, dass zunächst eine Abgrenzung des Verwaltungsvermögens vorgenommen wird. Was Verwaltungsvermögen ist, wird in § 13b Abs. 2 ErbStG geregelt. In einem zweiten Schritt wird der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert bestimmt. Hier wird das Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs gebildet. Liegt die in der Weise ermittelte Quote unter 50 % bzw. 10 % kann die Regelverschonung (85 %) bzw. die Optionsverschonung (100 %) unter Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfristen in Anspruch genommen werden. Die tatsächliche Verschonung wird auf Basis des gemeinen Unternehmenswertes ermittelt.

- **Geplante Neuregelung; § 13b ErbStG-E**

Hier ist ein Systemwechsel für die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen vorgesehen. Der Katalog des Verwaltungsvermögens, der das nichtbegünstigte Vermögen definiert hat, soll abgeschafft werden. Stattdessen ist eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vorgesehen. Hiernach gehören zum begünstigten Vermögen alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Künftig sollen sich die Regel- (85 %) und die Optionsverschonung (100 %) nur auf das begünstigte Vermögen beschränken. Der Anteil des nichtbegünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens/Anteils unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer.

Wie bisher sollen Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) typisierend zum begünstigten Vermögen gehören, soweit ihr gemeiner Wert (nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden) 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.

Soweit die zum Betrieb gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge nicht bereits bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel berücksichtigt worden sind, sind sie anteilig dem Wert des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zuzuordnen und von dessen gemeinen Wert abzuziehen (Nettowert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens).

Ein Teil des Nettowerts des nicht begünstigten Vermögens soll typisierend und pauschalierend wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden. Der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens soll wie begünstigtes Vermögen behandelt werden, soweit er 10 % des Nettowerts des begünstigten Vermögens nicht übersteigt.

Grundlage für die Ermittlung der Höhe des begünstigten Vermögens sollen zunächst die auf Grundlage des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG ermittelten gemeinen Werte des Betriebsvermögens sein. Der sich daraus ergebende Nettowert des begünstigten Vermögens ist zu dem Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ins Verhältnis zu setzen. Anhand dieser Begünstigungsquote soll dann der für den Betrieb ermittelte gemeine Wert aufgeteilt werden.

Auf das begünstigte Vermögen kann dann unter Erfüllung aller Bedingungen die Regel- (85 %) oder die Optionsverschonung (100 %) angewendet werden. Der Anteil des nichtbegünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Unternehmens unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer.

Konsolidierte Betrachtung: zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E

Bei mehrstufigen Konzernen erfolgt die Aufteilung der Aktiva einer jeden Konzerngesellschaft in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen auf Ebene der jeweiligen Gesellschaft. Anschließend werden die als begünstigt bzw. nicht begünstigt eingestuften Wirtschaftsgüter einer jeden Konzerngesellschaft – entsprechend der jeweils gehaltenen (mittelbaren) Beteiligungsquote – in die einheitliche „Verbundvermögensaufstellung“ auf Ebene der Konzernspitze übernommen. Auch der Finanzmitteltest, die Saldierung mit Schulden und alle anderen Rechenschritte erfolgen einheitlich auf dieser Ebene. Lediglich Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu 25 %, soweit sie nicht begünstigtes Vermögen darstellen, werden als nicht begünstigtes Vermögen in die Verbundvermögensaufstellung übernommen, ohne dass es auf die durch diese Gesellschaften gehaltenen Wirtschaftsgüter ankommt.

- **Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer**

Nach dem Urteil des BVerfG sollte Vermögen, welches nicht verschonungswürdig ist, grundsätzlich besteuert werden. Eine Verschonung des gesamten Betriebsvermögens, obwohl 50 % nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellen, ist nach Ansicht des Gerichts unverhältnismäßig.

Die Regelung im Referentenentwurf ist u. E. grundsätzlich geeignet, diese Vorgaben umzusetzen. Zu beachten ist aber, dass mit diesem Vorhaben eine bestehende Regelung durch ein neues System ersetzt werden soll, obwohl dies so weitreichend nicht vom BVerfG gefordert wurde. Dem stehen wir sehr kritisch gegenüber, da das bestehende funktionierende Verwaltungsvermögenskonzept gegen einen unbestimmten Rechtsbegriff eingetauscht wird. Die Bundessteuerberaterkammer kann nicht erkennen, inwiefern das neue System „besser“ ist, als der ursprüngliche Verwaltungsvermögenstest. Dies führen wir nachfolgend aus:

Definition des begünstigten Vermögens; zu §13b Abs. 3 ErbStG-E

Der Referentenentwurf des BMF sieht die Einführung eines neuen unbestimmten Rechtsbegriffs „betriebsnotwendiges Vermögen“ vor. Es besteht bei diesem Begriff keine Deckungsgleichheit zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff. Nach dem Referentenentwurf soll jedes einzelne Wirtschaftsgut des übertragenen Betriebs abstrakt daraufhin untersucht werden, ob es überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen bzw. freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dient.

Danach sind zwei gesonderte Prüfungen vorzunehmen:

Der Betrieb muss originär gewerbliche Tätigkeiten als Hauptzweck haben, wobei eine oder auch mehrere gewerbliche Tätigkeiten die etwaigen vermögensverwaltenden Tätigkeiten überwiegen müssen. Nach welchen Kriterien diese Prüfung erfolgt und welche Grenzen dabei gelten, bleibt unklar.

Kann man von einem gewerblichen Hauptzweck ausgehen, muss in einem zweiten Schritt jedes einzelne Wirtschaftsgut abstrakt daraufhin überprüft werden, ob es diesem originär gewerblichen Hauptzweck überwiegend dient. Dabei soll es darauf ankommen, welchen Beitrag das jeweilige Wirtschaftsgut zur gewerblichen Tätigkeit leistet. Nicht dem Hauptzweck dienen, sollen die Wirtschaftsgüter, die, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Es besteht die Gefahr, dass das gewählte Kriterium in einer vielfältigen Unternehmerlandschaft mit verschiedenen Geschäftsmodellen überhaupt nicht praktikabel ist. Es erfordert vom Finanzbeamten tiefe Kenntnisse des Produktionsprozesses und der internen Betriebsabläufe, um einschätzen zu können, ob ein Wirtschaftsgut betriebsnotwendig ist oder nicht.

Die Regelung ist überdies gestaltungsanfällig. Allein die Frage, ob ein Wirtschaftsgut überwiegend einer gewerblichen Tätigkeit dient, bietet großes Gestaltungs- und Streitpotential. Wie sollen Wirtschaftsgüter, die auch privat genutzt werden, eindeutig dem Haupt- oder Nebenzweck zugeordnet werden? Die bisherige betriebliche Nutzung zu mehr als 50 % wird vom Steuerpflichtigen stets unterstellt werden. Der Finanzbeamte wird stets versuchen, dies zu widerlegen. Dies zeigt die Rechtsunsicherheiten bei dieser Regelung auf. Es gibt in der aktuellen Diskussion genügend Beispiele, die aufzeigen, dass eine exakte Einordnung nicht möglich ist.

Nach Inkrafttreten dieser Regelung werden viele neue Fragen entstehen, die in der Übergangszeit die Rechtsunsicherheit deutlich erhöhen. Detailfragen können erst im Rahmen der Erbschaftsteuerrichtlinien geklärt werden. Die Rechtssicherheit ist nicht gewährleistet, da diese Neudefinition viel Spielraum für Erlasse und BMF-Schreiben bringt.

Ermittlung des Anteils des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs;
zu § 13b Abs. 8 ErbStG-E

Wenn die Einteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen erfolgt ist, gilt es eine zweite nicht zu verachtende Hürde für die Steuerpflichtigen und deren Berater zu überwinden.

Nach den Plänen im Referentenentwurf ist eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter vorzunehmen. Damit wird der praktische Aufwand für die Bearbeitung von Erbschaft- und Schenkungsteuer-Fällen deutlich erhöht werden. Die Werte beeinflussen am Ende die Erbschaftsteuer, da auf deren Basis die Begünstigungsquote ermittelt wird.

Dieses Berechnungsschema erhöht die Gestaltungs- und Streit anfälligkeit der Regelung. Gestaltungen sind in der Form vorprogrammiert, dass das begünstigte Vermögen mit dem Maximalansatz und das nicht begünstigte Vermögen mit dem Minimalansatz bewertet werden könnten. Die quotale Aufteilung der Schulden nach § 13b Abs. 5 ErbStG-E erhöht diesen Effekt.

Im aktuell geltenden Erbschaftsteuergesetz, muss im Rahmen der Erbschaftsteuerveranlagung faktisch nur eine Einzelbewertung des Verwaltungsvermögens vorgenommen werden, um zu ermitteln, ob die Verwaltungsvermögensquote von 50 % überschritten wurde. Das begünstigte Vermögen (welches im Regelfall den größten Anteil darstellt) muss nach heutiger Rechtslage nicht exakt bewertet werden. Eine Bewertung dieses Vermögens muss zwar bei der Ermittlung des Substanzwertes erfolgen. Im Regelfall erfolgt in der Praxis nur eine überschlägige Ermittlung des Substanzwertes, der stets den Mindestwert darstellt.

Systemwechsel bedeutet Steuermehreinnahmen und Belastungen auch für kleine und mittlere Unternehmen

Diese Neuregelung betrifft nicht nur Erwerber von Großunternehmen, sondern auch alle Erwerber von kleinen und mittleren Unternehmen. Im Vergleich zur geltenden Rechtslage werden diese durch diese Regelung einen erhöhten Ermittlungs- und Bewertungsaufwand bei der Erbschaftsteuer haben, da hier eine exakte Einteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen erfolgen muss. In einem zweiten Schritt sollen die gemeinen Werte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ermittelt werden. Hier erhöht sich der Wertermittlungsaufwand im Vergleich zu der derzeitigen Praxis erheblich. Diese Einteilung und die gemeinen Werte sind Grundlage für die Ermittlung der Erbschaftsteuer.

Insgesamt sind Steuermehrbelastungen und erhöhter Verwaltungs- und Ermittlungsaufwand für alle Unternehmen vorprogrammiert.

Konsolidierte Betrachtung; zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E

Gehören zum Betriebsvermögen unmittelbar Beteiligungen an Mitunternehmerschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 %), dann muss eine Verbundvermögensaufstellung durchgeführt werden. Diese Regelung ist grundsätzlich geeignet und zielführend, um die vom BVerfG kritisierten Gestaltungen, insbesondere den Kaskadeneffekt, zu beseitigen.

Problematisch ist an dieser Stelle, dass auch hier der Steuerpflichtige die gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Tochterunternehmens ermitteln muss. In der Praxis wird es aufwendig sein, diese Daten vom jeweiligen Unternehmen zu erhalten, um den gemeinen Wert korrekt zu bestimmen. Der Steuerpflichtige ist auf die genauen Daten angewiesen, um seine Erbschaftsteuer korrekt ermitteln zu können.

Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer für eine Abgrenzung über das Verwaltungsvermögen

In der praktischen Arbeit der Steuerberater, Unternehmen und der Finanzverwaltung haben sich die Regelungen zum Verwaltungsvermögen bereits „eingespielt“.

Wir sind der Auffassung, dass man das begünstigte Betriebsvermögen weiterhin über eine Negativabgrenzung des bereits bekannten Verwaltungsvermögensbegriffs vornehmen sollte.

Das eigentliche Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, kann u. E. mit der Begrenzung der Verschonung auf den jeweils festgestellten Anteil am Verwaltungsvermögen erreicht werden. Dabei ist das Verwaltungsvermögen konkret zu identifizieren, so wie es derzeit schon zur Bestimmung der Verwaltungsvermögensquote geboten ist.

Unseres Erachtens wäre es sachgerecht, den Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebes zu ermitteln und nur eine quotale Verschonung zu gewähren. Das Verwaltungsvermögen ist dann mit seinen gemeinen Werten ins Verhältnis zum gemeinen Wert des Unternehmens zu setzen. Daraus ergibt sich die Verwaltungsvermögensquote.

Die anteilige Verschonung wird je nach Verwaltungsvermögensquote reduziert. Zur Veranschaulichung soll die quotale Verschonung beispielhaft wie folgt aufgezeigt werden:

- Verwaltungsvermögensquote ab 30 % führt zu einer Verschonung von 70 %,
- Verwaltungsvermögensquote ab 40 % führt zu einer Verschonung von 60 %.

Die Verwaltungsvermögensquote von unter 10 % stellt eine Geringfügigkeitsgrenze dar, für die die Vollverschonung zu gewähren ist. Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen sollte eine Konzernbetrachtung durchgeführt werden, um den Kaskadeneffekt zu verhindern.

Eine derartige Regelung hätte folgende Vorteile:

- die bestehende Zweiteilung von Regel- und Vollverschonung fällt weg,
- die Regelungen über das junge Verwaltungsvermögen sind nicht mehr erforderlich,
- der Bewertungsaufwand ist deutlich geringer, da nur die gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens zu ermitteln sind. Die gemeinen Werte des begünstigten Vermögens sind nicht zu ermitteln.

Die mit dem Verwaltungsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden sollten vom gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens abgezogen werden. Da Schulden in der Praxis oftmals nicht eindeutig zuzuordnen sind, ist dieses Vorgehen nur mit übermäßigem Aufwand umzusetzen.

Sachgerecht wäre daher eine quotaler Aufteilung der Verbindlichkeiten nach begünstigtem und nicht begünstigtem Betriebsvermögen vorzunehmen. Da auch diese Vorgehensweise aufwendig ist, kann aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auch der Abzug aller Verbindlichkeiten erwogen werden. Entscheidend für die Berücksichtigung der Verbindlichkeiten ist die Frage: Wie können die Regelungen von den Steuerpflichtigen und von Seiten der Finanzverwaltung praktikabel administriert werden?

Die nach diesem Modell ermittelte quotaler Verschonung kann dazu führen, dass große wie kleine Unternehmen, die auch einen gewissen Bestand an Verwaltungsvermögen haben, mit einer Erhöhung der erbschaftsteuerlichen Belastung zu rechnen haben. Hier sollte jedem Erwerber, eine unbürokratische Stundung der Steuer ermöglicht werden. Dabei ist zu beachten, dass der derzeitige Zinssatz von 6 % im Vergleich zu den am Markt erzielbaren Zinsen viel zu hoch bemessen ist.

2. Verschonungskonzept für große Unternehmen

Das Verschonungskonzept für große Unternehmen ist auf den ersten Blick systematisch aufgebaut. Überträgt man dieses Konstrukt jedoch in die Praxis, kann man schnell erkennen, dass hier ein äußerst komplexes System geschaffen wurde. Bei mehreren Erwerben innerhalb der Zehnjahresfrist, wird es äußerst kompliziert sein, einen Überblick über die möglichen Optionen, die damit verbundenen, teils widerruflichen, teils unwiderruflichen Antragsmöglichkeiten und -fristen, Nachversteuerungstatbeständen sowie Lohnsummen- und Behaltensfristen und entsprechenden Anzeigepflichten zu behalten. Die Rechts- und Planungssicherheit ist bei diesen Regelungen nicht gewährleistet. Sowohl beim Erlassmodell als auch beim Abschmelzmodell können Nacherwerbe vom gleichen Schenker zu nachträglicher teilweiser deutlicher Erhöhung der Steuerlast für den Vorerwerb führen.

- **20 Mio. €-Grenze; zu § 13b Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E**

Entsprechend den Vorgaben des BVerfG hat das BMF eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. € festgelegt. Es ist davon auszugehen, dass die derzeit anvisierte Grenze einen Großteil der Unternehmensübertragungen in Deutschland von der Bedürfnisprüfung ausnimmt. Es ist Aufgabe der Politik, präzise und handhabbare Kriterien zur Bestimmung von Großunternehmen oder großen Betriebsvermögen vorzunehmen.

- **40 Mio. €-Grenze; zu § 13b Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E**

In Ausnahmefällen ist eine Grenze von 40 Mio. € zur Abgrenzung von großen Unternehmen vorgesehen. Die pauschale Erhöhung der Grenze um 20 Mio. € soll dem erhöhten Verschonungsbedürfnis bei Vorliegen von Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen nachkommen.

Wir begrüßen, dass diese in der Praxis vorherrschenden Beschränkungen berücksichtigt wurden, sind aber der Auffassung, dass es sachgerechter wäre, Verfügungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen müssen die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung vorliegen. Für Finanzverwaltung sowie Steuerberater und ihre Mandanten ist eine derart lange Zeitspanne schlicht nicht administrierbar. Betriebliche Rahmenbedingungen ändern sich fortlaufend, daher ist diese überzogene Frist nicht mit der betrieblichen Praxis vereinbar. Erwerber, die ihre Beteiligungen nach der Behaltensfrist veräußern, sollen noch weitere 23 Jahre mit der Rechtsunsicherheit leben, dass der Käufer die entsprechenden Klauseln im Gesellschaftsvertrag ändert. Bei dieser Regelung besteht dringender Nachbesserungsbedarf.

- **Erlass nach Verschonungsbedarfsprüfung; zu § 28a ErbStG-E**

Die Verschonungsbedarfsprüfung an sich ist extrem aufwendig und verlangt vom Erwerber, dass er seine persönlichen Eigentumsverhältnisse offenlegt. Auch hier ist ein erheblicher Bewertungs- und Ermittlungsaufwand zu betreiben, um die Bedarfsprüfung durchzuführen. Die getroffenen Regelungen sind zudem gestaltungsanfällig, da hier keine entsprechenden Klauseln enthalten sind.

- **Stundungsregelung; zu § 28a Abs. 3 ErbStG-E**

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollte die in § 28a Abs. 3 ErbStG-E getroffene Stundungsregelung erweitert werden. Die Frist von 6 Monaten ist u. E. zu gering bemessen, wenn der Erwerber in diesem Zeitraum nicht fungibles Vermögen veräußern soll. Zudem muss man bedenken, dass in dieser kurzen Zeitspanne Grundstücke im Regelfall nur unter dem Verkehrswert veräußert werden können. Hier sollte eine Frist von mindestens 12 Monaten vorgesehen werden. Grundsätzlich sollte bei der Ausgestaltung der Stundungsregelung darauf geachtet werden, dass Stundungen bürokratiearm beantragt werden können. Dabei ist zu beachten, dass der derzeitige Zinssatz von 6 % im Vergleich zu den am Markt erzielbaren Zinsen viel zu hoch bemessen ist.

- **Abschmelzmodell; zu § 13c ErbStG-E**

Wir begrüßen, dass das BMF neben der Verschonungsbedarfsprüfung ein Abschmelzmodell und somit einen verringerten Verschonungsabschlag vorgesehen hat. Entscheidet der Erwerber sich gegen die Verschonungsbedarfsprüfung, kann er sich grundsätzlich für das Abschmelzmodell entscheiden und erhält dann einen verringerten Verschonungsabschlag.

3. Freistellung von Kleinstbetrieben von der Lohnsummenregelung; zu § 13a Abs. 3 ErbStG-E

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass das BMF für die Befreiung vom Lohnsummennachweis weiterhin an die Beschäftigtenzahl anknüpft. Dieses Kriterium ist praktikabel, da es von Anfang an eindeutig zu bestimmen ist. Damit ist der streitanfällige und unpraktikable Unternehmenswert als Kriterium in dieser Frage nicht mehr relevant. Ebenfalls positiv, ist die geplante Einführung einer verringerten Mindestlohnsumme für Betriebe mit 4 bis 10 Beschäftigten.

Wir appellieren jedoch an den Gesetzgeber im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine maßvolle Erhöhung der Arbeitnehmerzahl zu prüfen. Anhand der Erwägungen des BVerfG gehen wir davon aus, dass die Befreiung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit 5 Beschäftigten ebenfalls verfassungsgemäß sein kann. Hier sollten die statistischen Sonderauswertungen nochmal näher in Betracht gezogen werden. Insbesondere sollten die Betriebe herausgerechnet werden, die keine Beschäftigten haben.

Auch für Kleinstbetriebe mit 5 Arbeitnehmern ist das Bedürfnis für eine Freistellung von der Lohnsummenregelung sehr groß. Kleine Betriebe sind mit erhöhten bürokratischen Anforderungen stärker belastet als größere Unternehmen. Dies muss bei der Festlegung der Arbeitnehmerzahl berücksichtigt werden. Auch die Arbeitnehmergrenze für die Anwendung der verringerten Mindestlohnsumme sollte maßvoll angehoben werden, wenn dies unter verfassungsrechtlichen Maßstäben umsetzbar ist.

Des Weiteren bitten wir zu prüfen, ob die Methode zur Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten ggf. angepasst werden könnte. Nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung, ist auf die Anzahl der Arbeitnehmer, ohne Saison- und Leiharbeiter, abzustellen, die im Besteuerungszeitpunkt im zugewendeten Betrieb oder in der Gesellschaft beschäftigt sind.

Wir setzen uns dafür ein, dass bei der Feststellung der Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer nur anteilig in Analogie zu § 23 Abs. 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz berücksichtigt werden sollen. Hiernach werden Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 berücksichtigt. Diese Vorgehensweise bei der Ermittlung der Arbeitnehmerzahl würde der betrieblichen Realität bei Kleinstunternehmen entgegenkommen.

4. Überarbeitung der Bewertungsregelungen dringend erforderlich

- **Anpassung des vereinfachten Ertragswertverfahrens; zu § 199 ff. § 203 BewG**

Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 199 BewG ist eines der vom Bewertungsgesetz anerkannten Verfahren zur Ermittlung des gemeinen Werts. Es ist das gängigste Verfahren zur steuerlichen Bewertung, da es die Möglichkeit bietet, ohne hohen Ermittlungsaufwand oder Kosten für einen Gutachter, einen objektivierten Anteils- bzw. Unternehmenswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten zu ermitteln.

Der gemeine Wert des Unternehmens wird künftig noch an Bedeutung gewinnen, wenn das überarbeitete Erbschaftsteuergesetz in Kraft tritt.

Bei diesem Verfahren setzt sich der Kalkulationszinssatz, mit dem der nachhaltig erzielbare Jahresertrag zu kapitalisieren ist, aus den beiden Komponenten „Basiszins“ und „Zuschlag“ zusammen. Der Risikozuschlag wurde an der unteren Grenze der empfohlenen Bandbreite festgesetzt. Das derzeit extrem niedrige Zinsniveau führt zu einer weiteren deutlichen Erhöhung des steuerlichen Werts. Derartige Unternehmenswerte lassen sich bei einem Verkauf des Unternehmens jedoch kaum realisieren, so dass bei der Anwendung des gesetzlich vorgesehenen vereinfachten Ertragswertverfahrens überhöhte Unternehmenswerte die Folge sind. Das Problem wird sich Anfang des nächsten Jahres wahrscheinlich noch potenzieren, wenn das BMF den Basiszins für das Jahr 2016 bekannt gibt.

Daher sollte der Gesetzgeber nach unserer Auffassung jetzt reagieren, da das jetzige extrem niedrige Zinsniveau politische Ursachen hat und daher nicht allein für die Bemessung des Basiszinses herangezogen werden kann. Die Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors, der sich aus dem Kehrwert der Summe des Basiszins und des Risikozuschlags von derzeit 4,5 % zusammensetzt, sollte überarbeitet werden.

- **Erarbeitete Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Unternehmensbewertung**

Die Bundessteuerberaterkammer hat zusammen mit dem IDW die „Hinweise zu den Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ (siehe www.bstbk.de; unter Presse, Publikationen, Steuerrecht und Rechnungslegung) herausgegeben. Diese Hinweise beziehen sich auf den IDW S 1 i. d. F. 2008, der ein anerkanntes Bewertungsverfahren darstellt. Die Hinweise konkretisieren auf Basis des IDW S 1 i. d. F. 2008 Besonderheiten, die bei der Bewertung von KMU auftreten können und berücksichtigen bestimmte Faktoren, die bei eigentümergeführten Unternehmen eine große Rolle spielen. Künftig sollte die Finanzverwaltung diese Hinweise beachten, wenn diese bei der Bewertung angewendet werden.

- **Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im Rahmen der Bewertung;
§ 9 Abs. 3 BewG**

In bestimmten Unternehmen sind die Gesellschafter durch Verfügungsbeschränkungen an der Veräußerung ihrer Anteile unter bestimmten Bedingungen gehindert. Zudem existieren Entnahmebeschränkungen für Gewinne.

Wir sind der Auffassung, dass Verfügungsbeschränkungen und Entnahmebeschränkungen bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Anteils oder Unternehmens berücksichtigt werden sollten. Deshalb sollte geprüft werden, ob § 9 Abs. 3 BewG, der eine Nichtberücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen im bisherigen Bewertungsrecht festlegt, gestrichen oder modifiziert werden kann. Es ist sachgerechter Verfügungsbeschränkungen auf der Bewertungsebene zu berücksichtigen. Damit wäre die 40 Mio. €-Grenze für die Verschonungsbedarfsprüfung entbehrlich.

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung

11016 Berlin

Per E-Mail

**Bundesverband Baustoffe -
Steine und Erden e.V.**
German Building Materials
Association

Dr. Matthias Frederichs
Geschäftsführer

Tel.: 030 / 726 19 99 23
Fax: 030 / 726 19 99 12
m.frederichs@bvbaustoffe.de

1. Juli 2015
Fr/be

BBS-Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Sehr geehrter Herr Sell,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Stellung nehmen zu können.

Wir schließen uns den Ausführungen der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft an, deren Stellungnahme zum Referentenentwurf Ihnen bereits am 25. Juli 2015 zugegangen ist. Gleichzeitig weisen wir mit Blick auf die Neudefinition des begünstigten Vermögens auf ein Problem hin, das speziell die Unternehmen der Steine-Erden-Industrie betreffen würde (§ 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E).

Rohstoffgewinnungsstätten, z.B. Steinbrüche oder Kies- und Sandwerke, sind darauf angewiesen, sich für den fortlaufenden Betrieb langfristig Erweiterungsgrundstücke zu sichern, selbst wenn nicht sofort nach dem Erwerb Rohstoffabbau stattfindet. So wird sichergestellt, dass die Rohstoffgewinnung auf lange Sicht fortgeführt werden kann. Die Grundstücke werden je nach Angebot zum Teil Jahrzehnte im Voraus erworben, um zu vermeiden, dass der Rohstoffabbau zu einem späteren Zeitpunkt wegen einer fehlenden Parzelle zum Erliegen kommt.

Im vorliegenden Referentenentwurf sind derartige Erweiterungsgrundstücke bislang nicht eindeutig als betriebsnotwendig definiert: So wird in den aufgeführten Beispielen zur Abgrenzung des begünstigten Vermögens (Seite 26f.) ein Grundstück beschrieben, dass als Reservefläche für mögliche Erweiterungen vorgesehen ist. Dem Entwurf nach diene es nicht dem Hauptzweck

■ Kochstraße 6-7
10969 Berlin
Postfach 61 04 86
10928 Berlin
Telefon: 0 30 / 7 26 19 99-0
Telefax: 0 30 / 7 26 19 99-12
E-Mail: info@bvbaustoffe.de
www.baustoffindustrie.de

des Betriebes und sei somit kein unmittelbar begünstigtes Betriebsvermögen.

Diese Betrachtung benachteiligt insbesondere Unternehmen der Rohstoffindustrie, für die die Bevorratung mit Grundstücken von existenzieller Bedeutung ist. Die Einstufung solcher Grundstücke als nicht dem Hauptzweck dienendes Betriebsvermögen geht – wie oben beschrieben – an der Realität vorbei. Eine Besteuerung dieses eindeutig betriebsnotwendigen Vermögens im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer würde Rohstoffunternehmen gegenüber Unternehmen anderer Branchen benachteiligen, eine langfristige Planung verhindern und Substanz verzehren, die die Erben für die Fortführung des Betriebes dringend benötigen.

Im Referentenentwurf ebenfalls benachteiligt wird der Besitz bereits abgebauter, aber immer noch dem Unternehmen gehörender Grundstücke, die zum Substanzwert bilanziert werden, ohne einen Ertragswert zu besitzen (z.B. Baggerseen). Auch diese sollten in das betriebsnotwendige Vermögen einbezogen werden.

Fazit:

§ 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E sollte so gefasst werden, dass zur Rohstoffgewinnung bestimmte Grundstücke auch dann begünstigungsfähig sind, wenn die Abbautätigkeit auf diesem Grundstück noch nicht begonnen hat, sofern der Rohstoffabbau für das Unternehmen betriebsnotwendig ist. Gleiches gilt für Grundstücke, auf denen die Abbautätigkeit durch das betreffende Unternehmen bereits beendet ist. Zur Präzisierung sollte ein entsprechendes Beispiel in die Erläuterungen aufgenommen werden.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Bundesverband Baustoffe –
Steine und Erden e.V.



Dr. Matthias Frederichs

Bundesverband Güterkraftverkehr Logistik und Entsorgung (BGL) e.V.



Breitenbachstraße 1, 60487 Frankfurt am Main • Telefon: (069) 7919-0 • Telefax: (069) 7919-227
bgl@bgl-ev.de • www.bgl-ev.de

Stellungnahme

Bundesverband Güterkraftverkehr Logistik und Entsorgung (BGL) e.V.



**zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft-
steuer und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bun-
desverfassungsgerichts**

Frankfurt am Main, den 24.06.2015



Für die Möglichkeit, zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 01.06.2015 Stellung zu nehmen, danken wir.

Der Bundesverband Güterkraftverkehr Logistik und Entsorgung (BGL) e.V. vertritt die Interessen von circa 8.000 überwiegend mittelständischen deutschen Transportlogistikunternehmen, die aufgrund ihrer Unternehmensgröße und -struktur eine wesentlich von der geplanten Gesetzesänderung betroffene Gruppe darstellen.

Der Großteil der vom BGL und seinen Landesverbänden vertretenen Unternehmen beschäftigt zwischen einem und zwanzig Mitarbeitern. Es handelt sich meist um Familienbetriebe, für deren Fortbestand die Regelung der Unternehmensnachfolge entscheidend ist. In zunehmendem Maße bereitet die Unternehmensnachfolge bereits heute Probleme, da infolge zahlreicher (bürokratischer) Hürden vielfach die Bereitschaft zur Übernahme des (elterlichen) Unternehmens fehlt. Auch der Verkauf außerhalb der Familie ist aufgrund der zunehmend negativen Marktsituation deutscher Transportlogistikunternehmen selten eine Alternative. In Folge dessen schmelzen kleinere Firmen ohne Nachfolgelösung den Fuhrpark vielfach bereits im Vorfeld sukzessive ab, um das Unternehmen schließlich spätestens mit Erreichen des Rentenalters des Inhabers ohne Nachfolge aufzugeben. Damit gehen wertvolle Arbeitsplätze und Steuereinnahmen unwiederbringlich verloren. Bei vielen Unternehmen steht in den kommenden Jahren die Nachfolgefrage an. Weitere steuerliche bzw. bürokratische Belastungen und/oder Rechtsunsicherheiten drohen künftig, die Motivation der Unternehmensnachfolge innerhalb der Familie zusätzlich zu mindern bzw. zu verhindern. Allein in diesem Jahr wurden deutsche Transportlogistikunternehmen mit zahlreichen einschneidenden Gesetzesänderungen, wie dem Mindestlohngesetz, der zweifachen Änderung der Lkw-Mauthöhe innerhalb eines Jahres sowie der Änderung der Fahrpersonalverordnung, konfrontiert. Der damit verbundene Anpassungsbedarf, beispielsweise hinsichtlich der zusätzlichen Kontrolle und Dokumentation von Arbeitszeiten, der Kontrolle von Subunternehmern oder nötiger Nachverhandlungen mit Auftraggebern bedeuten vor allem für kleine und mittelständische Unternehmen einen erheblichen personellen, zeitlichen und damit finanziellen Aufwand, ohne dass zusätzliche Wertschöpfung generiert wird.

Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Urteil 1 BvL 21/12 vom 17. Dezember 2015 entschieden, dass § 13 a und § 13 b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes „angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten“ nicht mit dem Gleichheitssatz des Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz vereinbar sind. Vor allem wurde beanstandet, dass „die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG [...] angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar“ ist, „soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen“. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht ebenfalls festgestellt, dass es im Ermessensspielraum des Gesetzgebers liege, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zur Erhaltung der Arbeitsplätze unter tragfähigen Rechtfertigungsgründen von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen.

Geplante Änderungen fördern Bürokratie und gefährden den deutschen Mittelstand

Obwohl das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber mit seinem Urteil einen breiten gestalterischen Spielraum bei der Überarbeitung des ErbStG eingeräumt hat, sind in vielen Punkten im Referentenentwurf Neuregelungen zum Nachteil kleiner und mittlerer Unternehmen vorgesehen.

So ist im Gesetzentwurf beispielsweise eine grundsätzliche Prüfschwelle von 20 Millionen Euro für die Verschonung des insgesamt erworbenen begünstigten Vermögens vorgesehen. Diese Prüfschwelle ist sehr niedrig angesetzt und sowohl im Hinblick auf die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts als auch in Bezug auf die Unternehmensrealität unangemessen. Zwar ist bei der Übertragung von Betriebsvermögen ab 20 Mio. Euro noch immer die Möglichkeit eines verminderten Verschonungsabschlags vorgesehen, jedoch soll dieser je 1,5 Mio. Euro sinken, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 20 Mio. Euro übersteigt. Außerdem ist für diese Fälle – neben der Einhaltung der jeweiligen Lohnsummen- und Behaltensregeln – eine zusätzliche Verschonungsbedarfsprüfung vorgesehen. Dabei soll auch das von der erwerbenden Person erworbene begünstigte Vermögen innerhalb der letzten zehn Jahre in die Prüfung einbezogen werden. Dieses Verfahren ist sehr komplex, bürokratisch und zeitlich aufwendig und damit

voraussichtlich auch kostspielig. Dadurch werden Unternehmen in Ihrer Flexibilität beschränkt, da über einen unbestimmten Zeitraum finanzielle Rückstellungen in nicht konkreter Höhe für die Bedienung der Erbschaftssteuer zu halten sind. Potentielle Unternehmensnachfolger könnte dies von einer Unternehmensübernahme abhalten.

Auch ist im Gesetzentwurf vorgesehen, künftig nur noch Unternehmen mit nicht mehr als drei einzubeziehenden Beschäftigten von der Einhaltung der Lohnsummenklausel freizustellen sowie für Unternehmen mit vier bis zehn Beschäftigten eine verringerte Mindestlohnsumme als Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags zuzulassen. Dies stellt eine deutliche Schlechterstellung gegenüber der bisherigen Rechtslage insbesondere für das mittelständisch geprägte Transportlogistikgewerbe dar und ist daher aus unserer Sicht nicht vertretbar. Vor allem Unternehmen mit mehr als zehn und bis zu 20 Mitarbeitern geraten dabei ins Hintertreffen.

Auf dem Transportmarkt übliche kunden- und/oder saisonbedingte Nachfrageschwankungen oder das unvorhergesehene Wegbrechen eines Hauptkunden bedürfen vielfach eines flexiblen Einsatzes von Beschäftigten mit teilweise kurzzeitigem Arbeitsplatzabbau. Die geplante Gleichstellung von Unternehmen ab zehn Beschäftigten mit großen Unternehmen beim Lohnsummennachweis könnte dazu führen, dass gerade kleine mittelständische Transportlogistikunternehmen nach und nach aus dem Markt ausscheiden, da das Risiko einer nachträglichen Besteuerung zusätzlich zu weiteren finanziellen Risiken in Krisenzeiten zu hoch ist.

Abschaffung der Erbschaftsteuer

Der BGL setzt sich für eine komplette Abschaffung der Erbschaftssteuer ein. In Bezug auf den vorliegenden Gesetzentwurf lehnt der BGL die Überlegungen des Bundesfinanzministeriums zu einer mittelstandsfeindlichen Novellierung des bestehenden Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes ab.

Wie bereits dargestellt, fördert die geplante Überarbeitung des ErbStG unter anderem durch die Einführung zusätzlichen Prüfbedarfs und eine Ausweitung des ohnehin bereits aufwändigen Erhebungsverfahrens Bürokratie. Überdies verringert nicht nur die gegenwärtige

tige Neuregelung, sondern eine durch wiederholte Gesetzesüberarbeitungen bedingte Rechtsunsicherheit die Bereitschaft des Antritts der Unternehmensnachfolge durch potentielle Erben. Es ist zu bedenken, dass diese potentiellen Erben im Erbfall nicht nur (im Unternehmen gebundene) Vermögen erben, sondern in mindestens gleichem Maße finanzielle Risiken und eine hohe Verantwortung für die im Unternehmen Beschäftigten und deren Familien.

Das Bundesministerium der Finanzen konstatiert in seinem Gesetzentwurf zu Recht, dass sich „die deutschen Unternehmensstrukturen, insbesondere die mittelständischen und inhabergeführten Unternehmen [...] in Krisenzeiten als stabilisierend für die Beschäftigung und damit den Wohlstand der deutschen Gesellschaft insgesamt“ erwiesen haben. Auch wird festgestellt, dass „die Unternehmensführung bei solchen Unternehmen [...] typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet“ ist, was häufig den freien Handel von Gesellschaftsanteilen ausschließt. Diese Feststellungen treffen auch auf den Großteil der durch den BGL vertretenen Transportlogistikunternehmen zu. Diese Unternehmen zahlen in Deutschland bereits in erheblichem Ausmaß Unternehmenssteuern und auch im internationalen Vergleich ist die Steuer- und Abgabenquote mittelständischer Unternehmen in Deutschland sehr hoch. Aus diesem Grund ist es nicht nachvollziehbar, warum bereits in vielfacher Weise versteuertes Unternehmensvermögen – sei es über die Einkommen-, Körperschaft- oder Gewerbesteuer, durch die Umsatz- und Grunderwerbsteuer oder über die Grundsteuer - im Rahmen der Unternehmensnachfolge erneut zu versteuern ist. Es ist deshalb dringend geboten, den weiteren Aufbau bürokratischer Hürden und nachteiliger steuerlicher Regelungen für mittelständische Unternehmen in Deutschland zu verhindern, um auf Dauer angelegte Arbeitsplätze in Deutschland zu sichern. Es kann nicht im Sinne des Wirtschaftsstandorts Deutschlands sein, wenn sich Familienunternehmen bzw. die potentiellen Unternehmensnachfolger in Folge wachsender Bürden, wie z.B. einer zu hohen Erbschaftsteuerbelastung, zugunsten ausländischer Investoren (so genannten Heuschrecken) zum Verkauf entschließen (müssen). In diesen Fällen hätte der Staat die Folgen einer fehlgeleiteten Steuerpolitik bei der Übertragung von Vermögen im Erbfall selbst zu verantworten.



Ihre Experten für
Garten & Landschaft

**Bundesverband
Garten-, Landschafts-
und Sportplatzbau e. V.**

Haus der Landschaft
Alexander-von-Humboldt-Str. 4
53604 Bad Honnef
Telefon 02224 7707-0
Telefax 02224 7707-77
E-Mail: BGL@galabau.de
Internet: www.galabau.de

Stellungnahme des

Bundesverbandes Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau e.V (BGL)

zum

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Stand: 01.06.2015)

Grundsätzliches

Der BGL, als Wirtschafts- und Arbeitgeberverband, der über 3.500 vorwiegend kleine und mittlere Unternehmen auf Bundesebene und in Europa vertritt, begrüßt das Ansinnen des Bundesfinanzministeriums, im Erbschaftssteuerrecht dem unternehmerischen Vermögen weiterhin eine besondere Stellung einzuräumen. Die Bedeutung für das Gemeinwohl und die Sicherung der Arbeitsplätze rechtfertigt die Verschonung von Erbschaftssteuer.

Mit großer Besorgnis betrachten wir jedoch insbesondere die vorgeschlagenen Regelungen zur Abgrenzung von kleinen Unternehmen.

Zu § 13 a Abs.3 Satz 2 Nr. 3 ErbStG-E – Freistellung von der Nachweisführung der Einhaltung der Lohnsummenregelung

- I. Die durch die Verfassungsgerichtsentscheidung vom 17. Dezember 2014 veranlasste Änderung der Freistellungsgrenzen vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung für kleinere Betriebe ist in den nun vorgeschlagenen Grenzen von 1 bis 3 bzw. 4 bis 10 Mitarbeitern kaum mit Ziel vereinbar, den Betriebsübergang von kleinen Betrieben im Erbfall zu stützen und von bürokratischen Belastungen zu entlasten.

Wir schlagen vor, die Mindestgrenze für die Freistellung von der Nachweispflicht für kleine Betriebe von 3 auf 7 Mitarbeiter zu erhöhen.

Dies würde eine große bürokratische Entlastung für die Kleinstbetriebe bedeuten, für die der Übergang im Erbfall nicht selten eine existenzielle Herausforderung darstellt.

Zusätzlich ist zu bedenken, dass das Bundesverfassungsgericht eine Rechtfertigung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung sieht, wenn „schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft innerhalb der Lohnsummenfrist die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehen unmöglich machen“. Entgegen den Ausführungen in der Gesetzesbegründung haben auch Betriebe mit mehr als 3 Beschäftigten aus unterschiedlichen und naheliegenden Gründen große Probleme, ihre Lohnsummen in den geforderten Zeiträumen immer einzuhalten. Die Einhaltung der Mindestlohnsumme wird insbesondere durch die familienpolitisch gewollte Freistellungen von der Arbeit (Elternzeit, Familienpflegezeit) und die demografischen Entwicklung (Schwierigkeiten bei der Nachbesetzung wegen des Fehlens geeigneter Bewerber) erschwert. Hierdurch entstehen genau die unkalkulierbaren Wechsel, auf die das Bundesverfassungsgericht abgestellt hat und die von kleinen Betrieben nur im Ausnahmefall ohne Folgen aufgefangen werden können.

II. Wir regen zudem an, Auszubildende bei der Berechnung der Anzahl der Beschäftigten zukünftig nicht mehr berücksichtigen.

Die Einbeziehung der Auszubildenden bei der Berechnung der Anzahl der Beschäftigten kann die Ausbildungsbereitschaft von Kleinstbetrieben negativ beeinflussen. Der Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau ist ebenso wie viele Handwerksbetriebe mit der Situation konfrontiert, aufgrund der demografischen Entwicklung Ausbildungsplätze nicht immer zeitnah neu besetzen zu können. Die Angst vor den Folgen der Lohnsummenregelung vor dem Hintergrund einer geplanten Betriebsübergabe birgt deshalb die Gefahr, dass Lehrstellen nicht mehr oder sehr begrenzt angeboten werden.

III. Außerdem halten wir es für erforderlich, bei der Berechnung der Anzahl der Beschäftigten Teilzeitkräfte nicht den Vollzeitkräften gleich zu stellen. Kleine Betriebe, z.B. mit zwei Teilzeitkräften (z.B. Sekretär/-in, Reinigungskraft) einem Auszubildenden und einer Vollzeitkraft wären unangemessen beschwert.

Wir schlagen deshalb vor, bei der Feststellung der Zahl der Beschäftigten Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen.

Zu § 13 a Abs.3 Satz 4 ErbStG-E – Absenkung der Mindestlohnsumme für Betriebe mit wenigen Beschäftigten

Zukünftig soll bei Betrieben von vier bis zehn Beschäftigten eine Flexibilisierung der Lohnsummenregelung vorgesehen. Hierin liegt ein wichtiger Schritt, um die Auswirkungen unkalkulierbarer Wechsel in der Belegschaft zu berücksichtigen. Allerdings kann auch bei Betrieben mit mehr als 10 Beschäftigten, die meist in der Rechtsform als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft organisiert sind, das Ausscheiden einzelner Mitarbeiter die Einhaltung der Lohnsummenkriterien gefährden. Wenn ein gut bezahlter angestellter Familienangehöriger im Rahmen der Unternehmensnachfolge Betriebsinhaber wird, sinkt die Lohnsumme, da der Unternehmer nicht mehr als Beschäftigter zählt. Wenn die Stelle überhaupt aufgrund des Fachkräftemangels zeitnah nachbesetzt werden kann, eher mit einem niedrigeren Gehalt. Da Umbrüche aufgrund des Betriebsübergangs weitere Wechsel wahrscheinlich machen und z.B. das Gehaltsniveau eines neuen, jungen Teams eher geringer ist, wird die Einhaltung der Lohnsumme sehr schwierig, ohne dass es zu einem Personalabbau kommt. Auch Schwierigkeiten bei der Nachbesetzung aufgrund des Fachkräftemangels werden zum unverschuldeten Problem, das es zu entschärfen gilt, wenn der Mittelstand unterstützt werden soll.

Wir schlagen deshalb vor, dass die einzuhaltende Mindestlohnsumme von 250 Prozent anstelle von 400 Prozent bzw. 500 Prozent anstelle von 700 Prozent für Betriebe mit acht bis 20 Beschäftigten gelten sollten.

Re/25.06.2015



**Bundesvereinigung Deutscher Stahlrecycling-
und Entsorgungsunternehmen e.V.**

BDSV • Postfach 20 01 51 • 40099 Düsseldorf

Herrn Bundesfinanzminister
Dr. Wolfgang Schäuble
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Berliner Allee 57
40212 Düsseldorf

Telefon
(02 11) 82 89 53-0

Telefax
(02 11) 82 89 53-20

Internet
<http://www.bdsv.de>

E-Mail
zentrale@bdsv.de

Verbandspräsident
Heiner Gröger

Hauptgeschäftsführer
Dr. Rainer Cosson

Mitglied der Verbände EFR und BIR

30.06.2015

Reform der Erbschaftssteuer

Sehr geehrter Herr Bundesfinanzminister,

wir sind der Verband der Stahl- und NE-Metallrecyclingwirtschaft in Deutschland und haben rund 550 Mitglieder in unseren Reihen; diese sind weit überwiegend familien- und inhabergeführte Mittelständler. Mit Blick auf den Entwurf des Gesetzes zur Neuregelung der Erbschaftsteuer, der am 8. Juli 2015 vom Bundeskabinett beschlossen werden soll, möchten wir Ihnen unsere Sorgen um eine adäquate Lösung übermitteln.

Positiv zu würdigen wissen wir die in den Entwurf aufgenommenen qualitativen Merkmale – wie etwa Verfügungsbeschränkungen, Thesaurierungsvorgaben, Entnahmebeschränkungen oder Abfindungsklauseln unter Marktwert – für die Verschonungswürdigkeit der mittelständischen Betriebe. Allerdings sollten diese Kriterien nicht nur bei der Festlegung von Grenzwerten berücksichtigt, sondern grundsätzlich für die Ausgestaltung der Erbschaftssteuer herangezogen werden.

Unsere Mitgliedsunternehmen sollen von einer Generation auf die nächste übertragen werden können, ohne dass dabei Substanz verloren geht. Gerade unsere Branche zeichnet sich dadurch aus, dass die Unternehmen in viele moderne Aggregate investiert haben, um der Kreislaufwirtschaft zum Durchbruch zu verhelfen. Damit leisten sie einen aktiven Beitrag zum Ressourcen- und Klimaschutz. Problematisch ist aber in diesem Zusammenhang das sog. Vereinfachungs- und Ertragswertverfahren, das zu überhöhten, d. h. marktfernen Unternehmenswerten führt. Wir plädieren darauf, den Wert des Unternehmens auf den Faktor 6 bis 9 des durchschnittlichen Jahresertrags zu begrenzen. Die derzeitige Entwurfsregelung – Ermittlung des Unternehmenswerts mit dem 18-fachen des durchschnittlichen Jahresertrags – ist nicht sachgerecht.

Einen weiteren gravierenden Kritikpunkt sehen wir im geplanten Rückgriff auf das vorhandene Privatvermögen der Erben. Dieser Eingriff ist systemwidrig und geht über die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts und den von der Großen Koalition angekündigten „minimalinvasiven Eingriff“ weit hinaus. Im Fokus sollte nicht der Zugriff auf Privatvermögen sondern der Erhalt von Arbeitsplätzen stehen.

Mit freundlichen Grüßen

Heiner Gröger
Präsident

Dr. Rainer Cosson
Hauptgeschäftsführer



Stellungnahme

des dbb beamtenbund und tarifunion

zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer-
und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundes-
verfassungsgerichts

Berlin, 25. Juni 2015





Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 entschieden, dass das Erbschaftsteuergesetz in Teilen verfassungswidrig ist und dem Gesetzgeber eine Frist eingeräumt, die entsprechenden Teile zu verändern.

Der dbb beamtenbund und tarifunion hält die Erbschaftsteuer für unverzichtbar. Diese Legitimation begründet sich darauf, dass das durch Vererbung oder Schenkung erworbene Vermögen die Leistungsfähigkeit erhöht. Dies hat auch das Bundesverfassungsgericht in der genannten Entscheidung betont.

Aus Sicht des dbb ist eine Besteuerung nach der individuellen (erhöhten) Leistungsfähigkeit geboten, das war – wie auch das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat – nicht immer der Fall. Die Überprivilegierung des Betriebsvermögens ist vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung eindeutig festgestellt worden.

Aus Sicht des dbb wäre es aus Gerechtigkeitsgründen und aus Gründen der Steuervereinfachung bzw. der Transparenz sinnvoll gewesen, die vielfältigen Ausnahmeregelungen im Erbschaftsteuerrecht für Erbfälle in Zusammenhang mit Betriebsübergaben zu streichen.

Einhergehend mit der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hätte dann entsprechend die Höhe der Steuersätze abgesenkt werden können, so dass kein Firmenerbe hätte befürchten müssen, dass die Existenz der Firma gefährdet ist. Würde sich die Besteuerung in Ausnahmefällen tatsächlich als existenzbedrohend darstellen, hätten Stundungsregelungen zur Anwendung kommen können.

Das Bundesverfassungsgericht hatte in seiner Entscheidung u.a. kritisiert, dass Gesetzesbegründung und Gesetzestext nicht ausreichend aufeinander abgestimmt seien. Nun wird niemand bestreiten wollen, dass der sog. Mittelstand in Deutschland eine wichtige Rolle spielt. Ob die in der Gesetzesbegründung des Referentenentwurfs etwas holzschnittartige und fast schon schwärmerische Beschreibung des Mittelstandes das Bundesverfassungsgericht eher überzeugt, sei dahingestellt.

Aus Sicht des dbb sollte entscheidend sein, ob die Vererbung von Betriebsvermögen immer noch über Gebühr besser gestellt wird, als die Vererbung von Privatvermögen.

Unternehmensvermögen, teilweise auch weiterhin vollständig, von der Besteuerung auszunehmen, ist nach Meinung des dbb nicht als gleichmäßige Besteuerung zu bezeichnen. Zudem laden Ausnahmetatbestände die Betroffenen dazu ein, „ihren Fall“ so zu gestalten bzw. gestalten zu lassen, dass möglichst wenig Steuern anfallen. Auch das ist nicht im Sinne des Ziels, eine möglichst gleichmäßige Besteuerung zu erreichen. Hier sind Nichtunternehmer häufig benachteiligt, da sie den „Gestaltungsspielraum“ nicht in Anspruch nehmen (können).



Leider zeigt der vorliegende Entwurf zudem, dass der von der Politik oft bemühte Begriff der Steuervereinfachung keinen Eingang in die geplante Neugestaltung gefunden hat.

Das Bundesverfassungsgericht hatte im geltenden Erbschaftsteuergesetz insbesondere einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt, weil die Verschonung von Besteuerung im Erbfall auch dann eintrat, wenn der Verwaltungsvermögensanteil bis zu 50 Prozent betrug, und alle Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten unabhängig von der Lohnsummenregelung vollkommen von der Besteuerung ausgenommen wurden. Des Weiteren musste nicht nachgewiesen werden, ob der Erbe überhaupt einer Verschonung bedurfte. Ebenso wurde die Gestaltungsanfälligkeit von Verschonungsregelungen beanstandet.

Diese Punkte sind auf Geheiß des Bundesverfassungsgerichts zu verändern. Der Gesetzgeber hat sich bemüht, das möglichst „minimalinvasiv“ zu tun.

Es ist allerdings fraglich, ob die Neuregelung nicht ein weiteres Mal auf den Prüfstand kommen wird. Erst bei Erwerben von Vermögen über 20 Millionen Euro wird eine Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt, unterhalb dieser Freigrenze verbleibt es bei der bisherigen Steuerbefreiung unter Einhaltung der sog. Behaltensfristen und der Lohnsummenregelung. Diese Freigrenze kann dazu führen, dass erhebliche Vermögenswerte, wie auch schon derzeit, ohne Bedürfnisprüfung übertragen werden, bspw. weil es mehrere Erben gibt. Hier stellt sich im Vergleich zur Vererbung von Vermögen im privaten Bereich erneut die Frage, ob dies nicht eine verfassungswidrige Besserstellung ist. Zudem benachteiligen Freigrenzen jene Erben, die knapp über der Freigrenze liegen gegenüber denjenigen, die knapp darunter fallen. Es erscheint nicht sachgerecht, dass der Erbe bei 19,9 Millionen Euro profitiert und der Erbe, der den Wert 20,1 Millionen Euro erbt, wesentlich anders behandelt wird.

In Abänderung zum Eckwertepapier ist geplant, dass sich die Freigrenze auf 40 Millionen Euro erhöht, wenn bestimmte Merkmale in den Gesellschaftsverträgen Satzungen enthalten sind. Zudem soll bei begünstigtem Vermögen in den Grenzen zwischen 20 und 110 Millionen Euro der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro abgeschmolzen werden. Ab 110 Millionen Euro solle ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 25 Prozent bzw. 40 Prozent gelten. Dies ist nach Meinung des dbb kein Beitrag zur Steuervereinfachung.

Auch soll die Lohnsummenregel nur noch bei Betrieben mit höchstens 3 Mitarbeitern wegfallen, derzeit liegt die Grenze bei 20 Mitarbeitern. Diese Herabsetzung ist zu begrüßen, da die Kritik des Bundesverfassungsgerichts aufgegriffen wurde. Für Betriebe mit 4 bis 10 Mitarbeitern ist jedoch wieder eine Erleichterung in Form einer flexibleren Lohnsummenregelung vorgesehen. Die Ausdehnung der Anwendung der Lohnsummenregelung wird sicher zu deutlich mehr Prüfungsfäl-



len und damit zu mehr Arbeit in den Finanzämtern führen, während andererseits wahrscheinlich nicht mit einem erhöhten Steuereinkommen zu rechnen ist.

Die Herausnahme von Firmen mit weniger als 4 Mitarbeitern erscheint sachgerecht.

Zu begrüßen ist auch, dass die Anwendung der Verschonungsregel auf verschonungsbedürftiges Vermögen beschränkt wird.

Die Neudefinition des begünstigten Vermögens weg vom Verwaltungsvermögen, hin zum betriebsnotwendigen Vermögen ist ob des Auftrags nachvollziehbar. Die Umstellung der Vermögensbegriffe weg vom Verwaltungsvermögen hin zum Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens erschwert aber nicht die Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf den Vermögenserwerb. Nach Meinung des dbb gibt es bei dieser Gestaltung auch Abgrenzungsschwierigkeiten. Die Definition ist nicht eindeutig und wird Anlass für Rechtsstreitigkeiten bieten.

Schwierig dürfte es auch werden, wenn ein Unternehmen mehrere Geschäftsfelder umfasst. Was ist dann der Hauptzweck des Unternehmens und was geschieht, wenn dieser festgestellt wurde, mit dem betriebsnotwendigen Vermögen für die anderen Geschäftsfelder?

Der dbb begrüßt, dass der Gesetzgeber die Kritik des Bundesverfassungsgerichts aufgenommen hat und die Frist zur Neuregelung einhalten will. Allerdings wäre es zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber auf mittlere Sicht den Mut fände, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz grundlegend zu reformieren, zu vereinfachen und nicht minimalinvasiv den kleinsten gemeinsamen Nenner zu finden. Ansonsten wird die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch weiterhin ein sehr streitanfälliger Teil des Steuerrechts bleiben.

Zu Regelungen im Einzelnen verweisen wir auf die Stellungnahme unserer Mitgliedsgewerkschaft DSTG.



Stellungnahme

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Berlin, 25. Juni 2015

I. Vorbemerkungen

Mit seinem im vergangenen Dezember verkündeten Urteil zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (Az. 1 BvL 21/12) hat das Bundesverfassungsgericht die 2008 neu gefassten Regelungen zur weitgehenden Verschonung unternehmerischen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens grundsätzlich für verfassungskonform erklärt. Gleichzeitig wurden einige Regelungen zur steuerlichen Verschonung als zu weitgehend beanstandet und vom Gesetzgeber eine teilweise Neuregelung des geltenden Verschonungssystems für Betriebsvermögen bis zum 30. Juni 2016 gefordert. Dies betrifft im Wesentlichen die Befreiung kleiner und mittlerer Unternehmen mit nicht mehr als 20 Arbeitskräften von der so genannten Lohnsummenprüfung, die Freistellung großer betrieblicher Vermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Abgrenzung zwischen begünstigtem produktivem Vermögen und nicht begünstigtem unproduktivem Verwaltungsvermögen.

Aus Sicht des Deutschen Bauernverbandes müssen bei der anstehenden Neuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch die Belange der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe berücksichtigt werden. Insbesondere bei landwirtschaftlichen Familienbetrieben gestaltet sich die Hofübergabe aus demografischen, wirtschaftlichen und tatsächlichen Gründen zunehmend schwierig und darf nicht durch steuerliche Regelungen zusätzlich erschwert werden.

Land- und Forstwirtschaft und die Fischerei stellen in Deutschland einen bedeutenden Wirtschaftsbereich dar: In diesem Bereich sind bundesweit mit 646.000 Beschäftigten rd. 1,5 Prozent aller Erwerbstätigen beschäftigt; in einigen ländlichen Gebieten sind dies bis zu 12 Prozent aller Erwerbstätigen, wobei etwa 90 Prozent der Fläche zu den ländlichen Räumen zählen. Mehr als 50 Prozent der Einwohner Deutschlands leben in Dörfern, Gemeinden und Städten auf dem Land. Für Millionen Deutsche sind ländliche Räume somit Lebensraum und Wirtschaftsstandort, zugleich aber auch Natur- und Erholungsräume. Landwirtschaftliche

Betriebe sorgen für die Erhaltung der ländlichen Regionen und stellen dort neben den der Erzeugung nachgelagerten Zweigen der Ernährungsindustrie, dem regionalen Handwerk und der Tourismuswirtschaft oftmals die einzigen Arbeitgeber dar.

In Bezug auf den Produktionswert der heimischen Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 54,2 Mrd. Euro ist die Land- und Forstwirtschaft bedeutender als beispielsweise die heimische Textil-, Bekleidungs- oder Schuhwirtschaft (22,3 Mrd. Euro Produktionswert), die Papierwirtschaft (38,1 Mrd. Euro Produktionswert) oder auch die pharmazeutische Industrie (42 Mrd. Euro Produktionswert). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind – unabhängig von der Rechtsform in der sie betrieben werden – nach wie vor überwiegend in Familienhand und werden von den Betriebsinhabern selbst bewirtschaftet. 90 Prozent aller Betriebe werden dabei als Einzelunternehmen geführt, acht Prozent als Personengesellschaften, knapp zwei Prozent der Betriebe als juristische Personen. Die Einzelunternehmen bewirtschaften etwa 65 Prozent der gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner jüngsten Entscheidung ausdrücklich die Erb- und schenkungsteuerliche Verschonung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beim Betriebsübergang gebilligt: Der Gesetzgeber habe mit Rücksicht darauf, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe nach wie vor in besonders hohem Maße als Familienbetriebe ohne größere Kapitaldecke geführt werden, ohne weiteres von einer unternehmerischen Einbindung jeglicher Beteiligung an einem solchen Betrieb ausgehen dürfen, was eine Verschonung rechtfertige. Hinzu kämen die bekannten strukturellen Besonderheiten, welche land- und forstwirtschaftlichen Betriebe aufweisen, die eine Beteiligung daran allein zum Zwecke der Geldanlage eher fernliegend erscheinen lasse: Im Unterschied zur gewerblichen Wirtschaft sei in der Landwirtschaft Grund und Boden nicht nur Standort- sondern auch maßgebender Produktionsfaktor. Die Errichtung und der Aufbau neuer Betriebe begegne dort wesentlich größeren Schwierigkeiten als in der gewerblichen Wirtschaft, so dass ein erhöhtes Interesse an der Erhaltung bestehender Betriebe bestehe. Im Übrigen bestünden bei der Mehrzahl der Landwirte auch heute noch starke innere Bindungen an Grund und Boden.

Der Gesetzgeber habe daher land- und forstwirtschaftliches Vermögen dem betrieblichen Vermögen im Hinblick auf die generelle Förderungswürdigkeit gleichstellen und dadurch insoweit besser behandeln dürfen als nicht betriebliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligungsgrenze. Die Erbschaft- und schenkungsteuerliche Verschonung des Übergangs von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben werde im Übrigen neben dem generellen Förderziel, sie vor Gefährdungen durch Liquiditätsentzug zu bewahren und dadurch Arbeitsplätze zu sichern, zusätzlich durch den ökologischen Beitrag dieser Betriebe legitimiert.

II. Stellungnahme

Der Deutsche Bauernverband unterstützt das mit dem Gesetzentwurf verfolgte Ziel, in Reaktion auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsgemäß auszugestalten und dabei die Unternehmensnachfolge insbesondere im Mittelstand auch weiterhin zu erleichtern.

1. Anwendungszeitpunkt der Neuregelung

Aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft sollte auf eine rückwirkende Änderung der vom Bundesverfassungsgericht angemahnten Änderungen grundsätzlich verzichtet werden. Für die von der Erbschaft- und Schenkungsteuer betroffenen Betriebe und Familien ist es von entscheidender Bedeutung, dass in die Nachfolgeplanung, unabhängig davon, ob sie bereits durch Anwendung des derzeit geltenden Erbschaftsteuerrechts konkret umgesetzt wurde oder noch bevorsteht, nicht rückwirkend eingegriffen wird. Der Referentenentwurf sieht eine rückwirkende Anwendung derzeit nicht vor, was vom Deutschen Bauernverband ausdrücklich begrüßt wird.

2. Praktikable Lohnsummenregelung

Bei der notwendigen Neuregelung der so genannten Lohnsummenprüfung sollte weiterhin auf eine Beschäftigtenzahl abgestellt werden. Bisher entfällt diese Prüfung und damit auch erheblicher Bürokratieaufwand für die betroffenen Erwerber, deren Berater und nicht zuletzt die Finanzverwaltung, wenn der übergebene Betrieb nicht mehr als 20 Personen beschäftigt.

Nach den Eckpunkten des Bundesfinanzministeriums (BMF) war zunächst eine wertbezogene Ausnahme von der Lohnsummenprüfung vorgesehen: Nur Unternehmen, deren Wert unterhalb von 1 Mio. Euro liegt, sollten von der Prüfung freigestellt werden. Der Referentenentwurf sieht eine Absenkung der für die Lohnsummenprüfung entscheidenden Beschäftigtenzahl von derzeit 20 auf drei vor. Für Unternehmen mit vier bis zehn Beschäftigten soll die über den Fortführungszeitraum fünf bzw. sieben Jahre einzuhaltende Mindestlohnsumme von 400 auf 250 Prozent bzw. von 700 auf 500 Prozent abgesenkt werden.

Der Deutsche Bauernverband begrüßt, dass mit dem Referentenentwurf an einer arbeitsplatzbezogenen Grenze festgehalten wird. Allerdings ist die Begrenzung der Ausnahme für die Lohnsummenprüfung auf Betriebe mit bis zu drei Arbeitnehmern zu weitgehend. Das Bundesverfassungsgericht hatte die Möglichkeit zur Freistellung von Unternehmen von der Lohnsummenprüfung grundsätzlich gebilligt, aber verlangt, diese auf Betriebe „mit einigen wenigen Beschäftigten“ zu begrenzen. Die Grenze sollte daher auf sieben bis zehn Beschäftigte angehoben werden.

Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten sollten von der im Referentenentwurf vorgesehenen und vom Deutschen Bauernverband begrüßten Absenkung der einzuhaltenden Mindestlohnsumme profitieren können. Dies träge dem Umstand Rechnung, dass gerade kleinere und mittlere Betriebe auf nicht vorhersehbare Wechsel von Beschäftigten und damit auch Veränderungen in der Lohnsumme in vielen Fällen nicht zeitnah reagieren können und damit die Steuerverschonung gefährdet ist.

Begrüßt wird auch, dass an der Definition, wer als Beschäftigter im Sinne der Lohnsummenregelung anzusehen ist, zumindest vom unveränderten gesetzlichen Wortlaut her, keine Veränderungen erfolgen sollen. In der Land- und Forstwirtschaft häufig anzutreffende Saison- und Leiharbeitnehmer sollen somit auch zukünftig bei der Ermittlung Berechnung der Mindestanzahl der Beschäftigten außen vor bleiben (vgl. ErbStR 13a.4 Abs. 2 Satz 2). Zur Klarstellung wird angeregt, die Richtlinienregelung in das Gesetz aufzunehmen. Bei der Bestimmung der Mindestzahl der Beschäftigten sollte zugleich in Erwägung gezogen werden, künftig generell geringfügig Beschäftigte nach § 8 SGB IV, langfristig erkrankte Beschäftigte, Auszubildende sowie nicht entlohnte mitarbeitende Familienangehörige nicht in die Berechnung der Beschäftigtenzahl mit einzubeziehen. Geringfügig Beschäftigte sind meist nicht ausschließlich oder überwiegend in den landwirtschaftlichen Unternehmen beschäftigt, sondern häufig nur nebenberuflich oder aushilfsweise tätig. Eine Umrechnung auf Vollzeitäquivalente nach § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG sollte nicht erfolgen, weil dann grundsätzlich auch Saisonarbeitskräfte mit einzubeziehen wären.

3. Abgrenzung begünstigten Vermögens vom nicht begünstigten Vermögen

Die vorgesehene Beibehaltung der vollständigen Verschonungsmöglichkeit neben der Regelverschonung in Höhe von 85 Prozent des übertragenen Vermögens (§ 13a ErbStG-E) wird vom Deutschen Bauernverband begrüßt. Wie bisher auch kann somit begünstigtes Vermögen vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit werden, wenn das Unternehmen sieben Jahre lang fortgeführt wird, dabei keine Vermögenswerte veräußert werden und die bei Betriebsübergang vorhandenen Arbeitsplätze erhalten bleiben.

Zwar war die Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigten Vermögen – bisher das so genannten Verwaltungsvermögen – durch das Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden, dennoch soll nunmehr durch eine Positivdefinition des begünstigten Vermögens eine zielgenaue und folgerichtige Abgrenzung erreicht werden, so der Gesetzentwurf. Bei der künftigen Definition von begünstigten und nicht begünstigten Vermögen soll es nach dem Referentenentwurf in Bezug auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht zu Änderungen kommen (§ 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-E).

Begünstigt bleiben somit unverändert der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 168 BewG) ohne die Stückländereien (§ 160 Abs. 7 BewG), also verpachtete land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, die im Zeitpunkt der Besteuerung länger als 15 Jahren verpachtet sind, sowie selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.d. § 159 BewG. Entscheidend für die Begünstigung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist, ob Vermögen dauerhaft einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt ist. Somit sind auch künftig sowohl aktiv selbst bewirtschaftete Betriebe als auch verpachtete Betriebe steuerbefreit.

Begünstigt werden soll grundsätzlich auch weiterhin das inländische Betriebsvermögen und der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Dies soll aber nur für das betriebliche Vermögen gelten, das seinem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E). Nur Wirtschaftsgüter, die ihrer Funktion nach unmittelbar zur Ausübung der genannten Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden, sollen steuerlich begünstigt sein. Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, in welchem Umfang betriebliches Vermögen, das zu Einkünften i.S.d. § 13 EStG führt, die Voraussetzung für eine Zuordnung zum Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit erfüllt.

Zur Klarstellung sollte in § 13b Abs. 3 ErbStG-E daher ausdrücklich geregelt werden, dass das begünstigte Vermögen eines Betriebes mit Tätigkeiten nach § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG den Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) und den Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG) umfasst.

4. Neue Verschonungsregelungen für „große“ Vermögen

In Folge der Forderung des Bundesverfassungsgerichts, die Verschonung großer Vermögen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer von weiteren Voraussetzungen abhängig zu machen, soll nach den Vorschlägen des BMF die Regel- bzw. Optionsverschonung begünstigten Vermögens von über 20 Mio. Euro (40 Mio. Euro bei gesellschaftsvertraglich begründeten besonderen Vermögensbindungen) künftig von einer Bedürfnisprüfung abhängig gemacht werden: Soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die auf das unternehmerische Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer zu begleichen, kann die Steuer ganz oder teilweise erlassen werden. Voraussetzung ist aber die Offenlegung der persönlichen Vermögensverhältnisse und die Einbeziehung von 50 Prozent bereits vorhandenen oder durch Vermögensübertragung erworbenen Vermögens. Alternativ hierzu soll für begünstigtes Vermögen von mehr als 20 und bis zu 110 Mio. Euro ein verminderter Verschonungsabschlag gelten.

Die Einbeziehung bereits vorhandenen Privatvermögens im Rahmen der Bedürfnisprüfung bei der Übertragung großer Vermögen sieht der Deutsche Bauernverband kritisch. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung diese Möglichkeit erwähnt, zugleich aber betont, dass eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts stünde, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abstelle und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewähre. Mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die durch den Vermögenserwerb gesteigerte Leistungsfähigkeit belastet werden. Die geltende Erbschaftsteuer ist daher auch als Erbanfallsteuer ausgestaltet. Eine Einbeziehung vorhandener privater Vermögenswerte in die Steuerbemessung wäre somit nicht systemgerecht und verstieße gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: VD4@bmf.bund.de

Kürzel
El - S 06/15

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
elster@dstv.de

Datum
26.06.2015

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen im Weiteren seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten mit.

Der DStV unterstützt das Anliegen, das Erbschaftsteuerrecht lediglich „minimalinvasiv“ und verfassungsfest zu reformieren, außerordentlich, wie er es bereits in seiner Stellungnahme S 05/15 zu den Eckpunkten des BMF ausgeführt hat. Mit einer erneuten Gratwanderung an der Schwelle zur Verfassungswidrigkeit sowie den damit einhergehenden Rechts- und Planungsunsicherheiten wäre weder den Steuerpflichtigen noch den Steuerberatern geholfen. Der Referentenentwurf bildet in seiner Gesamtheit eine gute Grundlage und enthält viele positive Ansätze.

Der Gesetzesentwurf zeigt aber auch, wie schwer eine entsprechende Reform bei einem komplexen sowie politischen Rechtsbereich wie der Erbschaftsteuer sein kann. In Teilbereichen weist der Entwurf insbesondere im Bereich der Rechtsklarheit noch Nachjustierungsbedarf auf. Zudem erscheint er nicht in allen Bereichen „minimalinvasiv“, sondern in seinen steuerlichen Konsequenzen für die Beratungs- sowie Unternehmenspraxis sehr weitreichend.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 für viele Teilbereiche einen weiten Entscheidungs- sowie Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers anerkannt. Der DStV regt an, von diesem mit Augenmaß und umsichtig Gebrauch zu machen. Aus Sicht des DStV als Interessenvertreter von kleinen sowie mittleren Kanzleien und damit auch des wirtschaftlichen Mittelstandes sind die nachfolgenden Regelungsbereiche dabei von besonderer Relevanz.

Artikel 1 Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Nr. 3 - Verschonungsabschlag in Höhe von 85 % gem. § 13a Abs. 1 ErbStG-E

Mit der Änderung des § 13a Abs. 1 ErbStG-E wird das bisherige Verschonungskonzept in seinen systematischen Grundlagen über die Vorgaben des BVerfG sowie die im ErbStRG aus 2008 zu Grunde gelegte Begründung hinaus verändert. Der DStV gibt zu bedenken, dass eine solche Änderung daher nicht mehr als „minimalinvasiv“ erachtet werden kann.

Mangels weiterer Ausführungen im Referentenentwurf ist nicht nachvollziehbar, welche Gründe den Konzeptwechsel sachlich rechtfertigen. Der DStV regt daher an, die Gesetzesbegründung um Erläuterungen für die entsprechende Weiterentwicklung des Verschonungskonzepts zu ergänzen.

Darüber hinaus dürfte der Konzeptwechsel, der künftig eine generelle Besteuerung von 15 % des begünstigten Vermögens einführt, zu einer gegenwärtig nicht abschätzbaren Steuermehrbelastung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sowie für Großunternehmen führen. Der DStV bittet insoweit, die zu erwartenden Steuermehreinnahmen durch die Besteuerung von 15 % des begünstigten Vermögens zu ermitteln und in der Gesetzesbegründung gesondert, neben den Steuermehreinnahmen durch die künftige Besteuerung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens auszuweisen.

Das geltende Verschonungskonzept sieht gem. des Wortlauts nach § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass der Wert des begünstigten Vermögens grundsätzlich insgesamt außer Ansatz bleibt, damit also zu 100 % verschont wird. Dieser Grundsatz erfährt eine Einschränkung durch § 13b Abs. 4 ErbStG, wonach nur 85 % des begünstigten Vermögens verschont werden. Die Einschränkung ist aufgrund der Wirkung des geltenden Verwaltungsvermögenstests gerechtfertigt. Der Verwaltungsvermögenstest gem. § 13b Abs. 2 ErbStG bewirkt, dass beispielsweise Betriebsvermögen erst besteuert wird, wenn es zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Dann allerdings erfolgt eine Besteuerung des Betriebsvermögens zu 100 %. Besteht das Betriebsvermögen hingegen zu weniger als 50 %

aus Verwaltungsvermögen, gilt die Grundregel gem. § 13a Abs. 1 ErbStG: Das Betriebsvermögen als begünstigtes Vermögen soll insgesamt außer Ansatz bleiben. Da in dem Betriebsvermögen jedoch ein Anteil an Verwaltungsvermögen enthalten ist, der als nicht begünstigungsfähig gilt, wird es nur zu 85 % verschont. Die Besteuerung von 15 % des Betriebsvermögens ist demnach eine typisierte Besteuerung des nicht präzise ermittelten Verwaltungsvermögensanteils.

In diesem Sinne sah die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum ErbStRG aus 2008 vor (vgl.: BT-Dr. 16/7918, S. 36 zu § 13b Abs. 4 neu):

„Im Hinblick auf die weit reichenden, durch das Einkommensteuerrecht geschaffenen Möglichkeiten, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, sieht das Gesetz eine typisierende pauschalisierte Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens vor, ohne zu einer kaum administrierbaren gegenständlichen Abgrenzung greifen zu müssen. Fast in jedem Betrieb sind solche Vermögensgegenstände vorhanden, weil sie für operative Zwecke benötigt werden. Der Anteil des begünstigten Vermögens wird auf 85 Prozent festgelegt.“

Durch den gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E geplanten Systemwechsel vom Verwaltungsvermögenstest hin zur zielgenauen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen kann das begünstigte Betriebsvermögen künftig keinen Anteil am Verwaltungsvermögen mehr enthalten. Entsprechend entfällt der Grund für die typisierte Besteuerung von 15 %.

Zu den rechtlichen Folgen eines Systemwechsels vom Verwaltungsvermögenstest hin zur zielgenauen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen hat das BVerfG keine Aussagen getroffen. Es hat lediglich den Verwaltungsvermögenstest geprüft und dessen Unverhältnismäßigkeit begründet, welche sich im Wesentlichen aus dem oben beschriebenen sog. Fallbeileffekt ergibt. Die Bestimmung über die Behaltensfrist von fünf Jahren (§ 13a Abs. 5 ErbStG) sowie von sieben Jahren im Falle der Vollverschonung (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG) hat er lediglich im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung sowie dem geltenden Verwaltungsvermögenstest geprüft und mit Art. 3 Abs. 1 GG für vereinbar erklärt (vgl.: BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, Az.: 1 BvL 21/12, Rz.: 230).

Nr. 3 - Lohnsummenregelung gem. § 13a Abs. 3 ErbStG-E

Der DStV begrüßt die Beibehaltung der Beschäftigtenanzahl gem. § 13a Abs. 3 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E als praktikables Kriterium für die Lohnsummenregelung. Mit Blick auf die vom BVerfG vorgegebenen strengen Anforderungen zum „Regel-Ausnahmeverhältnis“ (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 220) erscheint die Herleitung der maximalen Anzahl von 3 Beschäftigten, bis zu der auf den Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung verzichtet wird, auf Basis der Zahlen des Statistischen Bundesamts gut begründet.

I. Realitätsgerechte Ermittlung der Beschäftigtenanzahl zum Erhalt von Arbeitsplätzen

Der DStV regt an, dass künftig die Mitarbeiteranzahl nach Vollzeitäquivalenten, wie beispielsweise in § 23 Kündigungsschutzgesetz vorgesehen, bestimmt wird. Diese Berechnungsmethode sollte in der Gesetzesbegründung eindeutig benannt werden. Durch die geltende Ermittlung der Arbeitnehmeranzahl nach Köpfen in Kombination mit der Absenkung der Anzahl auf drei Beschäftigte werden die Einhaltung und damit die Erreichung des Ziels der Lohnsummenregelung für KMU ab vier Beschäftigten deutlich erschwert.

Beispiel: Unternehmer A beschäftigt zum Erwerbszeitpunkt vier Arbeitnehmer - zwei Vollzeitkräfte, eine Teilzeitkraft sowie einen Auszubildenden. Nach der geltenden Verwaltungsanweisung (ErbStR E 13a.4 Abs. 2, H E 13a.4 Abs. 2) gelten auch die Teilzeitkraft sowie der Auszubildende jeweils als ein voller Arbeitnehmer. Der Auszubildende schließt nach dem Erwerbszeitpunkt die Lehre ab und orientiert sich um. Die Teilzeitkraft möchte einer Vollzeittätigkeit nachgehen, die ihr der Unternehmer A aus wirtschaftlichen Gründen nicht anbieten kann. Durch den Abgang von zwei seiner ehemals vier Arbeitskräfte ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung nicht mehr gewährleistet.

Die sehr zu begrüßende, geplante Einführung einer Zone von vier bis zehn Beschäftigten, für die künftig eine verringerte Mindestlohnsumme von 250 % gelten soll, mildert die Auswirkungen entsprechender unkalkulierbarer Wechsel zwar ab (§ 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG-E). Eine zusätzliche Anpassung der Berechnungsmethode durch die Ermittlung der Beschäftigtenanzahl nach Vollzeitäquivalenten würde den KMU das Einhalten der Lohnsummenregelung aber weiter erleichtern. Das gesetzgeberische Ziel, der Erhalt von Arbeitsplätzen, könnte so gefördert werden. Zudem würde die Beschäftigtenstruktur in Unternehmen realitätsgerechter abgebildet. Die geltende Berechnungsmethode nach Köpfen benachteiligt Unternehmen, die – anstatt weniger Vollzeitarbeitnehmer – eine Vielzahl von Teilzeitkräften beschäftigen.

Wie bereits in der DStV-Stellungnahme S 20/09 aufgezeigt, würde dies zudem eine Erleichterung in der täglichen Beratungspraxis bedeuten. Insoweit verweist der DStV auf die dortigen Ausführungen.

II. Weitere Erleichterungen

Der DStV erachtet es im Sinne des gesetzgeberischen Ziels der Lohnsummenregelung, Unternehmen, Finanzverwaltung und Steuerberater von Verwaltungsaufwand zu entlasten, für wünschenswert, wenn die Beschäftigtenanzahl moderat (von beispielsweise 3 auf 5) angehoben wird. Gleichfalls regt der DStV an, eine weitere Zone für Betriebe mit 11 bis 20 Mitarbeiter zu prüfen. In dieser Zone könnten verringerte Mindestlohnsummen von beispielsweise 350 % bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren und im Fall der Lohnsummenfrist von sieben Jahren von 600 % gelten.

Nr. 3 – Prüfschwelle gem. § 13a Abs. 9 ErbStG-E

Die nach § 13a Abs. 9 S. 1 ErbStG-E eingeführte Prüfschwelle in Höhe von 20 Mio. Euro zur Abgrenzung zwischen KMU und Großunternehmen dürfte sich im Rahmen der Vorgaben des BVerfG bewegen. Grundsätzlich befürwortet der DStV die Festlegung einer bestimmten, betragsmäßigen Prüfschwelle, da ein solches Kriterium relativ präzise und handhabbar ist. Auch die erwerbsbezogene Betrachtung begrüßt der DStV, da diese Betrachtungsweise der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer entspricht. Sie besteuert nicht den Nachlass als solchen, sondern die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung.

Den gewählten Betrag von 20 Mio. Euro erachtet der DStV hingegen als zu niedrig, insbesondere da durch die bewertungsrechtlichen Vorschriften das Betriebsvermögen regelmäßig überbewertet wird. Im Zuge der anstehenden Erbschaftsteuerreform sollten aus Sicht des DStV, wie bereits in seiner Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform ausgeführt, dringend die seit Jahren von der Wirtschaft, der Beratungspraxis sowie der Fachliteratur an den Gesetzgeber adressierten Problemfelder bei der realitätsgerechten Bewertung behoben werden.

I. Wertmindernde Verfügungsbeschränkungen

Nach der Praxiserfahrung der Steuerberater ergibt sich ein bewertungsrechtlicher Handlungsbedarf aufgrund der regelmäßig in den Gesellschaftsverträgen vorgesehenen Verfügungsbeschränkungen. Die Verträge sind insbesondere durch folgende einschränkende Merkmale gekennzeichnet:

- Abfindungsregelungen, die für das Ausscheiden eines Gesellschafters einen weit unter dem Verkehrswert liegenden Ausgleich vorsehen,
- Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkungen zu Lasten der Gesellschafter, um die Eigenkapitalausstattung und damit den Erhalt des Unternehmens sowie dessen Unabhängigkeit vom Kapitalmarkt zu stärken,
- Verbote, Gesellschaftsanteile an außerfamiliäre Erwerber zu veräußern.

Gerade diese Merkmale mindern den Verkehrswert des Unternehmensanteils im Vergleich zu den klassischen Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften, die frei handelbar sind, erheblich. Nach überwiegender Ansicht werden solche Einschränkungen hingegen im Rahmen der steuerlichen Bewertung aufgrund des § 9 Abs. 3 BewG nicht wertmindernd berücksichtigt. Da die Fehlerhaftigkeit der Bewertung des Betriebsvermögens künftig nicht mehr durch das Verschönungskonzept verschleiert wird, bedarf es nach Ansicht des DStV zwingend einer gesetzlichen Anpassung der bewertungsrechtlichen Vorschriften. Denkbar wäre es beispielsweise § 9 Abs. 3 BewG ersatzlos zu streichen (vgl.: Wachter, DB 2015, S. 1368 ff.).

II. Verwerfungen durch niedriges Zinsniveau

Darüber hinaus entspricht eine Bewertung auf der Grundlage des anhaltenden niedrigen Zinsniveaus in keiner Weise den Marktgegebenheiten und damit einer realitätsgerechten Bewertung. Beispielsweise liegt der Vervielfältiger im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens aufgrund der niedrigen Zinsen für das Jahr 2015 bei rund 18, für 2016 voraussichtlich bei 22. Der Wert des Unternehmens erfährt dadurch eine Höhe, die fern jeder Realität liegt.

In der Praxis werden Unternehmen hingegen je nach Ertragsstärke mit dem vier bis achtfachen ihres bereinigten Ertrags zum Verkauf angeboten. Der hohe achtfache Wert wird jedoch nur dann ausnahmsweise erzielt, wenn beispielsweise innovative Produktentwicklungen erworben werden, die eine positive Entwicklung in der Zukunft und damit eine Absicherung des erworbenen Unternehmens deutlich erwarten lassen. Die Bereinigung des Ertrags ist notwendig, um Einmaleffekte, wie beispielsweise erhöhte Instandhaltungsaufwendungen, eigene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen herauszurechnen bzw. bei Familienunternehmen einen branchenüblichen Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten für im Eigentum befindliche Immobilien etc. zu berücksichtigen.

Zwar kann durch Gutachten ein entsprechend geringerer Verkehrswert gegenüber dem Finanzamt belegt werden. Diese Vorgehensweise wälzt jedoch im Ergebnis die Bestimmung

einer zutreffenden Steuer auf die Schultern des Steuerpflichtigen sowie der Beraterschaft ab, kostet den Steuerpflichtigen Zeit sowie Geld und führt regelmäßig zu langwierigen Erörterungen mit dem Finanzamt.

Der DStV sieht insoweit den Gesetzgeber in der Pflicht, den die Bewertung verzerrenden Umständen, wie das durch die EZB forcierte Niedrigzinsniveau, zu begegnen. Gerade, weil diese Umstände außerhalb des Einflussbereichs des Steuerpflichtigen liegen, obliegt es dem Gesetzgeber, entsprechende Wechselwirkungen abzumildern und die rechtlichen Grundlagen für eine realitätsgerechte sowie weniger streitanfällige Bewertung zu schaffen. Auch insoweit spricht sich der DStV nachdrücklich für eine gesetzliche Nachjustierung der Bewertungsvorschriften im Rahmen der laufenden Erbschaftsteuerreform aus.

Nr. 3 – Anhebung der Prüfschwelle gem. § 13a Abs. 9 ErbStG-E

Der DStV begrüßt grundsätzlich, dass der Gesetzgeber durch die Anhebung der Prüfschwelle von 20 Mio. Euro auf 40 Mio. Euro gem. § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E die oben ausgeführten Problemfelder bei der realitätsgerechten Bewertung durch wertmindernde Verfügungsbeschränkungen anerkennt und sie wertmäßig berücksichtigt. Aus rechtssystematischen Gründen sollte dieser Problembereich allerdings auf der Bewertungsebene behoben werden. Entsprechend hat das BVerfG in seiner Entscheidung zum ErbStG aus dem Jahr 2006 ausgeführt, dass aus Gründen der Folgerichtigkeit sowie zur Vermeidung von strukturellen Brüchen und Wertungswidersprüchen zwischen der Ebene der Bewertung und der Ebene der Verschonung klar und deutlich zu unterscheiden ist (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz.: 106).

Die gesetzliche Ausgestaltung der Berücksichtigung der Verfügungsbeschränkungen ist in weiten Teilen noch nicht hinnehmbar. Aus Sicht des DStV sollten insbesondere die folgenden Regelungsbereiche angepasst bzw. in der Gesetzesbegründung präzisiert werden.

Die gewählten unbestimmten Rechtsbegriffe bedeuten für die Praxis eine zu große Rechtsunsicherheit. Zur Vermeidung künftiger Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung müssen insbesondere folgende Kriterien in der Gesetzesbegründung präzisiert werden:

- „nahezu vollständig.“ gem. § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E,
- „erheblich unter dem gemeinen Wert...“ gem. § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E.

Im Rahmen der Änderungen müssen neben den steuerlichen Zielen auch die gesellschaftsrechtlich, nach der Rechtsprechung zulässigen Vorgaben beachtet werden. Würden die steuerlichen strengen Vorgaben bspw. zivilrechtlich sittenwidrige Vertragsklauseln fordern, liefe die Norm ins Leere.

Des Weiteren erscheinen die Vorgaben, die zur Anhebung der Prüfschwelle führen, inhaltlich zu weitreichend, so dass die Norm auch insoweit ins Leere laufen dürfte. Der DStV spricht sich gegen den vorgegebenen, langen Zeitraum von 40 Jahren gem. § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E aus, in denen die gesellschaftsvertraglichen Regelungen künftig bestehen müssten. Die Überprüfung dieses Fristlaufs ist in der täglichen Beratungspraxis nicht möglich und würde zu einem erheblichen organisatorischen Mehraufwand in den Kanzleien führen. Im Ergebnis würde der Zeitraum zu einer faktischen Verlängerung der Aufbewahrungsfristen und entsprechend zu weiterer Bürokratie führen. Zudem ist beispielsweise in Fällen der Kanzleinachfolge nicht gewährleistet, dass das Unternehmen Mandant des Nachfolgers bleibt. In der Regel bleiben in solchen Situationen die Unterlagen sowie Aufzeichnungen zu abgeschlossenen, steuerlichen Sachverhalten bei dem Vorgängersteuerberater. In dem speziellen Erb- bzw. Schenkungsfall, in dem es auf die gesellschaftsvertraglichen Regelungen ankommt, müsste die diesbezügliche Dokumentation hingegen auf den Kanzleinachfolger jeweils übertragen werden. Vergleichbare Konsequenzen können sich bei Übertragungen von Unternehmen bzw. Gesellschaftsanteilen ergeben, die aus Notwendigkeiten zum Erhalt des Unternehmens notwendig und nachvollziehbar sind.

Sach- sowie praxisgerecht wäre es, auf den Zeitraum vor der Entstehung der Steuer gänzlich zu verzichten oder aber ihn zumindest auf 5 Jahre zu verkürzen. Ein Grund für den Zeitraum von 10 Jahren vor der Entstehung der Steuer ist nicht ersichtlich. Neugründungen innerhalb dieses Zeitraums würden bereits von vornherein ohne Rechtfertigung aus der Begünstigung herausgenommen. Zudem fördern entsprechende Verfügungsbeschränkungen die Beständigkeit von Familienunternehmen, die das BVerfG sowie der Gesetzgeber grundsätzlich als verschonungswürdig anerkannt haben. Der Verzicht auf die Anforderung oder zumindest ihre zeitliche Verkürzung könnte einen Anreiz zur Bildung entsprechender Unternehmensstrukturen schaffen.

Darüber hinaus wäre es dem Verschonungskonzept folgend sach- sowie praxisgerecht für die Zeit nach der Entstehung der Steuer an einen Zeitraum von fünf bzw. sieben Jahren anzuknüpfen. Diese Fristen würden der Lohnsummenregelung sowie insbesondere den Behaltensfristen und damit den Nachsteuertatbeständen entsprechen. Auch die Frist für das

Bestehen von Verfügungsbeschränkungen aufgrund von Poolvereinbarungen gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG knüpft an diese Zeiträume an (§ 13a Abs. 5 S. 1 Nr. 5 ErbStG).

Nr. 4 - Abgrenzung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 3 ErbStG-E

Die sich bereits in den BMF-Eckpunkten abzeichnende sowie im Referentenentwurf nunmehr konkretisierte Definition des begünstigten Vermögens sowie die vollständige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens bilden einen grundlegenden Systemwechsel, der für die künftige Beratungspraxis sowie für die Steuerlast von Unternehmen von weitreichender Bedeutung ist. Mit ihm gehen sowohl eine Vielzahl von Abgrenzungsfragen als aber auch – im Unterschied zum geltenden Verwaltungsvermögenstest – eine nicht abschätzbare Steuermehrbelastung sowohl für KMU als auch für Großunternehmen einher.

Aus Sicht des DStV sind bei der Reform dieses Regelungsbereiches die folgenden drei Gesichtspunkte von maßgeblicher Bedeutung:

- Nach dem BVerfG steht dem Gesetzgeber bei der gesetzlichen Umschreibung der Vermögensbestandteile eines Unternehmens, die er für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält, ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 240).
- Es muss eine rechtsklare Ausgestaltung gefunden werden, die streitanfällige Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis weitestgehend vermeidet (vgl.: DStV-Stellungnahme S 05/15 vom 16.03.2015).
- Dabei darf die künftige Regelung nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter der vollständigen Besteuerung unterworfen werden, die aus originär wirtschaftlichen Gründen dem Unternehmen zugeordnet sind und in dessen Struktur notwendiges Betriebsvermögen darstellen (vgl.: DStV-Stellungnahme S 05/15 vom 16.03.2015).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Aspekte gibt der DStV zum „ob“ sowie zum „wie“ des vom BMF gewählten Systemwechsels Folgendes zu bedenken.

I. Abkehr vom Verwaltungsvermögenstest

Mit Blick auf das Ziel der Reform, das ErbStG nur „minimalinvasiv“ anzupassen, steht zuvorderst der geplante Systemwechsel vom Verwaltungsvermögenstest hin zur vollständigen Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens in Frage. Die Vorgaben des BVerfG legen eine

entsprechende Neuausrichtung dem Grunde nach nahe, weshalb das im Referentenentwurf vorgesehene Konzept notwendig erscheint.

Mit dem geplanten Konzept der künftig notwendigen, zielgenauen Abgrenzung von begünstigtem zu nicht begünstigtem Vermögen wird der vom BVerfG festgestellte, maßgebliche Grund für die Verfassungswidrigkeit der Regelung über das Verwaltungsvermögen behoben. Nach den Ausführungen des BVerfG ist die Verfassungswidrigkeit der Verwaltungsvermögensregelung maßgeblich in dem Fallbeileffekt begründet, der dem geltenden Verwaltungsvermögenstest innewohnt. Die Regelung ist nach den Ausführungen im Urteil unverhältnismäßig, soweit sie begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss von Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag und Tarifbegrenzung gelangen lässt. Dadurch würden die Erwerber von begünstigtem Vermögen, das zu über 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht und damit insgesamt aus der steuerlichen Verschonung herausfällt, unangemessen schlechter gestellt. Ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart großzügige Einbeziehung vom Gesetz selbst als eigentlich nicht förderungswürdig angesehener Vermögensbestandteile sei vom Gesetzgeber nicht aufgezeigt und auch nicht erkennbar. Entsprechend führe die umfängliche Einbeziehung von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen in die steuerliche Förderung im Vergleich zu den Erwerbern von Vermögen, das nicht begünstigt und generell vom Verschonungsabschlag ausgenommenen ist – also von nichtbetrieblichem Vermögen im weiteren Sinne – zu einer unverhältnismäßigen Privilegierung der Erwerber begünstigten Vermögens mit einem so hohen Anteil an Verwaltungsvermögen (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 243).

Darüber hinaus schlägt das BVerfG dem Gesetzgeber als Lösung das geplante Besteuerungskonzept - die vollständige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens – dem Grunde nach vor. Es führt aus, dass das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, mit der Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen ohne solche Verwerfungen zu erreichen wäre (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 244).

II. Ausgestaltung des Systemwechsels

Die konkrete, gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands (Stichwort „nicht begünstigtes Vermögen“) überlässt das BVerfG dem Gesetzgeber und räumt ihm insoweit einen weiten Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum ein. Danach dürfte es eine politisch zu

entscheidende Frage sein, ob im Sinne des „minimalinvasiven“ Ansatzes auf den geltenden Verwaltungsvermögenskatalog zurückgegriffen oder aber, wie im Referentenentwurf vorgesehen, eine andere Herangehensweise gewählt wird.

Das BVerfG eröffnet dem Gesetzgeber zwar vage, an dem geltenden Verwaltungsvermögenskatalog festzuhalten, statt eine Neudefinition des begünstigten Vermögens einzuführen. In diesem Sinne führt es aus (vgl.: BVerfG, a.a.O., Rz.: 240 / 242):

„... Die Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen sind im Grundsatz – ohne dass es insoweit auf Einzelheiten der Zuordnung bestimmter Vermögensbestandteile zum Verwaltungsvermögen im Sinne von § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG ankommt – geeignet, die damit verfolgten Ziele zu fördern. Mit der genauen normativen Umschreibung des Verwaltungsvermögens legt der Gesetzgeber fest, welche Vermögensbestandteile eines Betriebs er trotz Betriebszugehörigkeit für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend hält. Hierbei steht ihm ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu. ...“ sowie „... Die Beschränkung der Steuerverschonung auf vom Gesetzgeber als förderungswürdig, weil produktiv und arbeitsplatzerhaltend angesehenes Vermögen und dessen präzise Festlegung zur Vermeidung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen ruht im Ausgangspunkt auf hinreichend tragfähigen Rechtfertigungsgründen. Es ist nicht unangemessen, sondern dient im Gegenteil einer gerechten Differenzierung, das vom Gesetzgeber im Rahmen seines insoweit großen Einschätzungsspielraums als ... nicht förderungswürdig erkannte Vermögen von der steuerlichen Begünstigung auszunehmen. ...“

Das BVerfG beurteilt aber - wie vorangehend zitiert – gerade nicht die Einzelheiten des Verwaltungsvermögenskatalogs unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmäßigkeit oder der Zielgenauigkeit, weshalb der Gesetzgeber in der Konkretisierung des nicht förderungswürdigen Verwaltungsvermögens frei ist.

1. Geltender Verwaltungsvermögenskatalog als nicht begünstigtes Vermögen

Vornehmlich die geübte Praxis spricht für die Fixierung des geltenden, abschließenden Verwaltungsvermögenskatalogs (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG) als künftigen Besteuerungsgegenstand. Vor dem folgenden Hintergrund ist jedoch auch das Ziel des Referentenentwurfs, durch die geplante Neudefinition das begünstigte Vermögen zielgenau und folgerichtig zu bestimmen, positiv zu werten. Abhängig von der weiteren Ausgestaltung der Neudefinition könnten - im Unterschied zur Fixierung des geltenden

Verwaltungsvermögenskatalogs - die nachstehend aufgezeigten Verwerfungen und damit eine vollständige Besteuerung von grundsätzlich betriebsnotwendigem Vermögen vermieden werden.

Bei der Abgrenzung zwischen dem geltenden Verwaltungsvermögen und dem begünstigungswürdigen unternehmerischen Vermögen ist ein allgemeiner Grundgedanke kaum erkennbar (vgl.: Wachter in Fischer / Jüptner / Pahlke / Wachter, ErbStG Kommentar, 5. Auflage, § 13a Rz. 5). Die Genese der Norm zeigt, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ein von Individualinteressen geprägtes System von Ausnahmen und Rückausnahmen entstanden ist (vgl.: Wachter, a.a.O., Rz. 5). Eindrucksvoll wird diese Entwicklung beispielsweise durch die Aufnahme von Rückausnahmen im Rahmen des Berichts des Finanzausschusses des Bundestages vom 26.11.2008 dokumentiert, die in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Erbschaftsteuerreformgesetz vom 28.01.2008 noch nicht vorgesehen waren (vgl.: BT-Drs. 16/11075, S. 20 / 21).

Die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zu § 13b Abs. 2 ErbStG deutet zwar als rechtssystematischen Grundgedanken zur Abgrenzung des Verwaltungsvermögens die Abgrenzung nach ertragsteuerlichen Kriterien zur Bestimmung des gewillkürten Betriebsvermögens an (vgl.: BT-Drs. 16/7918, zu § 13b Abs. 2, S. 35 / 36):

„Überwiegend vermögensverwaltende Betriebe sollen allgemein von den Verschonungen ausgenommen bleiben. Durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, können praktisch alle Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden (vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Minderbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere), auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden. Die derzeitigen Begünstigungen nach § 13a ErbStG führten vermehrt zu solchen Gestaltungen. Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, wird daher nach der Zielrichtung dieses Gesetzentwurfs nicht begünstigt. ...“

Die zur Bestimmung des nicht förderungswürdigen Betriebsvermögens gewählten, vereinfachenden Typisierungen bilden jedoch die ertragsteuerliche Beurteilung in Grenzbereichen nicht ab. Die geltenden Typisierungen des Verwaltungsvermögenskatalogs würden künftig vielmehr dazu führen, dass Wirtschaftsgüter, die von der Rechtsprechung

ertragsteuerlich als notwendiges Betriebsvermögen eingeordnet werden, erbschaftsteuerlich als unproduktives und damit künftig als vollständig zu steuerndes Vermögen beurteilt werden (vgl.: beigefügte **Anlage I** - Beispielsübersicht zum Verwaltungsvermögenskatalog; DStV-Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform).

2. Neudefinition des begünstigten Vermögens

Der DStV steht einer Neudefinition des begünstigten Vermögens aus den vorgenannten Gründen aufgeschlossen gegenüber. Sowohl die geplante gesetzliche Ausgestaltung des Besteuerungsgegenstands als auch die dazu im Referentenentwurf ausgeführte Begründung lehnt der DStV hingegen ab.

Gegenwärtig sieht § 13b Abs. 3 ErbStG-E folgende Neubestimmung des begünstigten Vermögens vor, die sich aus einer Positivdefinition sowie einer Negativabgrenzung zusammensetzt:

„Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 oder § 18 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.“

Der vorgenannte Wortlaut ist in seiner Gesamtheit äußerst kritisch zu sehen. Er beinhaltet unbestimmte Rechtsbegriffe, die in der Gesetzesbegründung nicht hinreichend rechtssicher präzisiert werden. Die Abgrenzungskriterien dürften daher künftig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis bedingen und die Streitanfälligkeit von Erb- sowie Schenkungsfällen deutlich forcieren.

Darüber hinaus kann der Neudefinition des begünstigten Vermögens nicht zugestimmt werden, da sie trotz guter Ansätze künftig in Grenzbereichen zur vollständigen Besteuerung von Wirtschaftsgütern führen dürfte, die aus originär wirtschaftlichen – und gerade nicht gestalterischen – Gründen dem Unternehmen zugeordnet sind und ertragsteuerlich als notwendiges Betriebsvermögen bewertet werden.

a) Positivdefinition des begünstigten Vermögens

Die Positivdefinition gem. § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E bietet teilweise positive Ansatzpunkte, da durch das Anknüpfen an die ertragsteuerlichen Grundsätze für die Beurteilung der Tätigkeit zumindest insoweit ein rechtssystematischer Gleichlauf begründet sein dürfte. Darüber hinaus wirft sie aber sowohl aufgrund ihres Wortlauts als auch aufgrund der Gesetzesbegründung noch eine Reihe von Fragen auf und schürt damit Unsicherheiten.

aa) Beurteilung der Tätigkeit nach §§ 13, 15, 18 EStG

Die im Wortlaut zum Ausdruck kommende Anknüpfung an eine originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit sowie die diesbezügliche Klarstellung in der Gesetzesbegründung, dass hinsichtlich der tätigkeitsbezogenen Betrachtung grundsätzlich an die ertragsteuerrechtlichen Entscheidungen angeknüpft werden soll (vgl.: Gesetzesbegründung S. 24), sind außerordentlich zu begrüßen. Soweit die folgende Einschätzung zutrifft, regt der DStV zur Steigerung der Rechtsklarheit an, die in der Gesetzesbegründung bereits enthaltenen, aber gegenwärtig noch an verschiedenen Stellen positionierten Passagen zusammenzuführen.

Mit der ausdrücklichen Bezugnahme dürften die ertragsteuerlich geltenden Kriterien für die Beurteilung von Tätigkeiten wie beispielsweise der Vermietung von Grundbesitz einer Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft im Rahmen von ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltungen ohne einschränkende Ausnahme auch im ErbStG gelten. Sofern die ertragsteuerlichen Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, wird die Tätigkeit des Besitzunternehmens ertrag- sowie gewerbesteuerlich von einer vermietenden bzw. verpachtenden Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit (im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG) umqualifiziert. Im Falle der Übertragung des Besitzunternehmens wäre der vermietete Grundbesitz als betriebsnotwendiges Vermögen zu qualifizieren und entsprechend begünstigt.

Eine entsprechende Beurteilung dürfte sich durch die geplante Anknüpfung an die ertragsteuerlichen Beurteilungen auch für die Fälle der Betriebsverpachtung im Ganzen ergeben. Übt der Verpächter das ihm zustehende Wahlrecht aus, wird ertragsteuerlich der Gewerbebetrieb nicht aufgegeben, die Wirtschaftsgüter nicht in das Privatvermögen übernommen und die künftige Verpachtung der Wirtschaftsgüter nicht als verpachtende Tätigkeit sondern weiterhin als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG qualifiziert. Durch die Übertragung entsprechender ertragsteuerlicher Einordnungen in das Erbschaftsteuerrecht würden künftig die Einschränkungen nach dem geltendem

Verwaltungsvermögenskatalog (§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 S. 2 b) ErbStG) entfallen und beispielsweise verpachteter Grundbesitz als begünstigtes Vermögen angesehen.

Auch die nach dem BMF-Schreiben vom 26.03.2004 ertragsteuerlich geltenden Grundsätze zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel (vgl.: BStBl I 2004, S. 434 ff.) dürften aufgrund der wörtlichen Anknüpfung an die aufgezählten Tätigkeiten im Sinne des EStG – im Unterschied zum geltenden Verwaltungsvermögenskatalog - erbschaftsteuerlich künftig zur Anwendung kommen.

Darüber hinaus dürfte weiterhin die Begünstigung für die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen erbschaftsteuerlich gelten, soweit diese Tätigkeit ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen ist, wie in der Regel bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei ständig wechselnden kurzfristigen Vermietungen von Sälen, Ferienwohnungen oder Fremdenpensionen (vgl.: ErbStR R E 13b.9 zu § 13b ErbStG i.V.m. EStR 15.7 Abs. 2 zu § 15 EStG).

Soweit die vorangehende, systematische Beurteilung zutreffend ist, regt der DStV zur Steigerung der Rechtsklarheit an, die Gesetzesbegründung auf Seite 24 im Abschnitt „Allgemein – 1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck – 2. Absatz, 1. Satz“ um die folgende Passage auf Seite 26 „Zu Absatz 3, zweiter Absatz“ zu ergänzen:

„Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.“

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn zusätzlich auf den Zusammenhang zwischen der wörtlichen Anknüpfung an das EStG zur Beurteilung der Tätigkeit und den damit implementierten ertragsteuerlichen Grundsätzen hingewiesen wird.

Schließlich sollte im Gesetz selbst oder aber zumindest in der Gesetzesbegründung fixiert werden, dass die ertragsteuerliche Qualifizierung der Tätigkeit durch das Betriebsstättenfinanzamt gilt. Unterschiedliche Wertungen zwischen dem Betriebsstättenfinanzamt sowie dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt wären systematisch nicht hinnehmbar. Zudem würde eine erneute Beurteilung durch das

Erbschaftsteuerfinanzamt zu weiteren Abstimmungsprozessen und damit zur weiteren Streitanzfälligkeit führen.

bb) „Hauptzweck“ als Anknüpfungspunkt

Die unbestimmte Gesetzesbegründung zu den Kriterien für die Bestimmung des Hauptzwecks würde künftig erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten bedingen. Die dort enthaltenen Beispiele bieten zwar gewisse Anhaltspunkte zur Orientierung, gewährleisten jedoch keine hinreichend sichere Grundlage für die Praxis, da keine allgemeingültige Leitlinie erkennbar ist.

Solange die im Folgenden aufgezeigten Unklarheiten nicht behoben werden, ist eine abschließende Beurteilung nicht möglich. Der DStV regt daher an, den Hauptzweck als Anknüpfungspunkt zu streichen.

Zuvorderst ist zu beanstanden, dass weder der Wortlaut des Gesetzes noch die Gesetzesbegründung Hinweise enthalten, nach welchen Maßstäben der Hauptzweck eines Unternehmens zu bestimmen ist. Insoweit wäre eine Klarstellung erforderlich, die nicht nur auf den im Gesellschaftsvertrag festgehaltenen Gegenstand des Unternehmens abstellt, sondern zusätzlich auch die in der Vergangenheit praktizierte Geschäftstätigkeit sowie deren geplante Ausweitung oder Neuausrichtung berücksichtigt. Entsprechende Planungen müssten dokumentiert werden. Selbst wenn diese notwendige Konkretisierung in der Gesetzesbegründung erfolgen würde, bliebe das Risiko einer im Einzelfall langwierigen, kostspieligen Erörterung mit dem Finanzamt über den Hauptzweck des Unternehmens bestehen.

Das vorgenannte Risiko aufwendiger, streitanfälliger Abstimmungsprozesse mit dem Finanzamt potenziert sich, wenn das Unternehmen in mehreren Sparten tätig ist, also mehrere Hauptzwecke vorliegen können. Entsprechende Unternehmensstrukturen berücksichtigt die Gesetzesbegründung zwar, indem ausdrücklich anerkannt wird, dass im jeweiligen Betrieb mehrere land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden können. Ob ein Wirtschaftsgut einer dieser Tätigkeiten nach dem Hauptzweck dient, sei danach zu beurteilen, welchen Beitrag es bei dieser Tätigkeit leistet. Diese Ausführungen mindern jedoch nicht den tatsächlichen Aufwand, der durch die Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu einem erst zu bestimmenden Hauptzweck entsteht.

Der in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis, dass die Abgrenzung von Vermögen nach dem Hauptzweck im Bewertungsrecht zunächst einheitlich für alle Vermögensarten erfolgte und

das Betriebsvermögen erst durch das Steueränderungsgesetz 1992 neu definiert worden ist, bietet ebenfalls keine praktikable sowie rechtssichere Stütze. Anhaltspunkte für die ehemals geltenden Grundsätze gehen aus der Vermögensteuer-Richtlinie 1989, Abschnitt 5 Abs. 3, hervor:

„Die Wirtschaftsgüter müssen dem Betrieb als Hauptzweck dienen. Notwendiges Betriebsvermögen dient dem Betrieb stets als Hauptzweck; notwendiges Privatvermögen kann dem Betrieb nicht als Hauptzweck dienen. Wirtschaftsgüter sind zum Betriebsvermögen zu rechnen, wenn sie zu mehr als 50 v.H dem Betrieb dienen. Diese Voraussetzung gilt stets als erfüllt, wenn ein Wirtschaftsgut, ausgenommen Anteile an einer Komplementär-GmbH (vgl. Abschnitt 15 Abs. 1 Satz 13), bei der Einkommensbesteuerung als Betriebsvermögen behandelt worden ist. Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, sowohl einem gewerblichen Betrieb als auch einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft desselben Inhabers dauernd zu dienen, sind den beiden Betrieben anteilmäßig zuzurechnen.“

Positiv an der Bezugnahme auf die vor 1992 geltenden Kriterien zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens ist, dass danach offenbar an die Wertungen aus dem Einkommensteuerrecht angeknüpft wurde. Weiterführende Hinweise, wie der Hauptzweck eines Unternehmens zu ermitteln ist, enthält die Vermögensteuer-Richtlinie 1989 hingegen nicht.

Neben diesen durch den Begriff „Hauptzweck“ bedingten Unsicherheiten spricht für dessen Streichung auch der Umstand, dass aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich ist, inwiefern dieses Kriterium einen Mehrwert für die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen bietet. Bereits der unbestimmte Rechtsbegriff „...jeweils überwiegend einer Tätigkeit ...“ gemäß des Wortlauts nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E zielt auf die Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen ab. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff dürfte in der Gesetzesbegründung durch das Abstellen auf die bisherige Nutzung zu mehr als 50 % im Betrieb präzisiert werden (vgl.: Seite 26 „Zu Absatz 3“, 1. Absatz am Ende). Angelehnt an die Beurteilung im Ertragsteuerrecht können nach diesem Indiz einschränkend nur solche Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1 zu § 4 EStG zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens). Allein durch diese Einschränkung würde erbschaftsteuerlich das gewillkürte Betriebsvermögen nicht begünstigt.

Schließlich erscheint ein Abstellen auf den Hauptzweck aus systematischen Gründen nicht sachgerecht, da damit auf der Verschonungsebene nicht auf das ertragsteuerliche Betriebsvermögen zurückgegriffen wird, obwohl es auf der Bewertungsebene über § 95 BewG

(sowie gleichfalls über die Richtlinie zu § 95 BewG, vgl.: ErbStR R B 95 Abs. 1, Abs. 3) als Ausgangsgröße gilt. Vielmehr wird ein eigenständiges begünstigtes Vermögen geschaffen, was zum Entstehen einer „Parallelwelt“, d. h. einem Nebeneinander von zwei verschiedenen Betriebsvermögen führt (vgl.: Eisele in nwb 2015, S. 1824, 1829).

cc) „Dienen“ als Anknüpfungspunkt

Weiterhin problematisch erscheint, dass künftig nur die Wirtschaftsgüter begünstigt sein können, die von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs tatsächlich genutzt werden. Eine solche enge Betrachtungsweise ist den Kriterien zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens nach dem Einkommensteuerrecht fremd, weshalb in Grenzbereichen ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen der vollständigen erbschaftsteuerlichen Besteuerung unterworfen wird.

Soweit an dem Hauptzweck als Kriterium festgehalten wird, regt der DStV vor folgendem Hintergrund an, den Wortlaut des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E um „... *als Hauptzweck dienen oder dazu bestimmt sind*.“ zu ergänzen.

Die sehr enge Betrachtungsweise ergibt sich zum einen aus dem Wortlaut des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E, indem die Teile der Tätigkeit überwiegend dienen müssen. Darüber hinaus kommt diese enge Betrachtungsweise durch den Hinweis in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck, dass es zur Einordnung als begünstigtes Vermögen nicht genügt, wenn die Wirtschaftsgüter für den Betrieb lediglich nützlich, notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind (vgl.: Seite 24 im Abschnitt „Allgemein – 1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck – 2. Absatz). Entscheidend sei wie z.B. bei der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden.

Nach den Richtlinien zum EStG wird bei der Beurteilung, ob notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, hingegen auch auf die Zweckbestimmung durch den Unternehmer abgestellt und damit seiner unternehmerischen Freiheit Rechnung getragen. Danach gilt Folgendes zur Bestimmung des notwendigen Betriebsvermögens (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1):

„Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. ...“

Besonders plastisch werden die steuerlichen Folgen der beiden Herangehensweisen an folgendem Beispiel 1 (vgl.: Beispiel in der Gesetzesbegründung zum Grundstück 3, S. 27):

Der Einzelunternehmer A erwirbt zu günstigen Konditionen ein unbebautes Grundstück und ordnet es seinem Betrieb zu. Da ihm das weitere nötige Kapital fehlt, plant er, es erst in den kommenden zwei Jahren mit einer Produktionshalle zu bebauen, und lässt es brach liegen. Er verstirbt vor der Bebauung. Mangels aktiver betrieblicher Nutzung am Todestag würde sich künftig die Frage nach der Betriebsnotwendigkeit stellen.

Nach der Beurteilung in der Gesetzesbegründung dient dieses Grundstück nicht dem Hauptzweck des Unternehmens des A und ist entsprechend nicht begünstigt. Ertragsteuerlich kann das unbebaute Grundstück hingegen sehr wohl dem betriebsnotwendigen Vermögen zugehören und damit den ertragsteuerlichen Folgen der Verstrickung (wie beispielsweise der Versteuerung von stillen Reserven bei Entnahmen) unterliegen. Der BFH begründet die Qualifizierung von sog. „Reservegrundstücken“ als notwendiges Betriebsvermögen wie folgt:

„...Wirtschaftsgüter sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit sie unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden. Sie müssen objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein (BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74 m.w.N.). Das Wirtschaftsgut muss, wenn auch nicht unentbehrlich oder notwendig i.S. von "erforderlich", so doch sich in gewisser Weise auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sein (BFH v. 19.02.1987, Az.: IV R 175/85). Abzustellen ist auf die tatsächliche Zweckbestimmung, also die konkrete Funktion des Wirtschaftsguts im Betrieb (BFH v. 22.01.1981, Az.: IV R 107/77). Die Bestimmung erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; dies ist auch schon die abschließende Bestimmung, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Einsatz des Wirtschaftsgutes im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist. ... Ein Wirtschaftsgut kann danach als Anlageobjekt oder als auf Vorrat gehalten dem notwendigen Betriebsvermögen zugehören; dies setzt aber voraus, dass eine andere als die betriebliche Verwendung nach den objektiven Gegebenheiten künftig nicht in Betracht kommen wird. Ein unbebautes, an das Betriebsgelände angrenzendes Grundstück, dem ein bestimmter Zweck im Rahmen des Betriebes nicht erkennbar zugewiesen wurde, ist demnach nicht zwingend dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen“ (vgl.: BFH v. 06.03.1991, Az.: X R 57/88, Rz.: 20 / 21)

Der Bundesfinanzhof hat den ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens nach ständiger Rechtsprechung darüber hinaus wie folgt ergänzend ausgefüllt (vgl.: BFH v.

26.04.2001, Az.: IV R 14/00, Rz.: 24 mit weiteren Nachweisen; BFH v. 14.04.1988, Az.: IV R 160/84, Rz.: 23; BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74, Rz.: 22):

„... Zum notwendigen Betriebsvermögen rechnen nicht nur die dem technischen und verwaltungsmäßigen Ablauf des eigentlichen Betriebsprozesses gewidmeten Einrichtungen, sondern auch alle diejenigen, die sich sonst wie unmittelbar auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sind. Es ist nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter für den Betrieb notwendig (im Sinne von erforderlich) sind. ...“

Vor diesem Hintergrund erscheint es sachlich nicht gerechtfertigt, dass ein Wirtschaftsgut einerseits durch die Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen den ertragsteuerlichen Folgen (wie der Besteuerung der stillen Reserven im Falle der Entnahme oder der Veräußerung aufgrund der Verstrickung) unterworfen werden, andererseits erbschaftsteuerlich jedoch nicht als begünstigtes Betriebsvermögen beurteilt wird.

b) Negativabgrenzung: Bewertungsrechtliche Abgrenzung

Der DStV sieht die einschränkende Negativabgrenzung gem. § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E sehr kritisch. Die oben aufgezeigten Diskrepanzen zwischen der ertragsteuerlichen und der künftigen erbschaftsteuerlichen Beurteilung werden durch sie verstärkt. Darüber hinaus würden auch insoweit die unbestimmten und in der Gesetzesbegründung nicht näher konkretisierten Rechtsbegriffe zu Fragen in der Praxis führen. Diese Fragen könnten aufgrund des Wortlauts allenfalls durch einen Rückgriff auf das Bewertungsrecht geklärt werden. Da das Bewertungsrecht anderen Zwecken dient und damit anderen Grundsätzen als das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime folgt, erscheint eine entsprechende Annäherung durch den Wortlaut auch aus systematischen Gründen sehr zweifelhaft.

Nach § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E gilt: *„Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.“*

Mit der geplanten Negativabgrenzung greift der Wortlaut auf Kriterien zurück, die originär aus dem Bereich der Unternehmensbewertung stammen. So gilt beispielsweise nach § 200 Abs. 2 BewG: *„Können Wirtschaftsgüter ... aus dem zu bewertenden Unternehmen im Sinne des § 199 Abs. 1 oder 2 herausgelöst werden, ohne die eigentliche Unternehmenstätigkeit zu beeinträchtigen (nicht betriebsnotwendiges Vermögen), so ...“*. Entsprechend dürften die Grundsätze der ErbStR zu § 200 BewG R B 200 Abs. 2 gelten. Dort wird auf die Einschränkung

der operativen Geschäftstätigkeit abgestellt und darauf hingewiesen, dass durch die Betriebsbezogenheit keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vorliegt.

In der Regel erfolgt die bewertungsrechtliche Abgrenzung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens funktional. Bei der funktionalen Abgrenzung gehören zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen alle Vermögensgegenstände, die frei veräußert werden können, ohne dass davon die eigentliche Unternehmensaufgabe berührt wird (vgl.: WP Handbuch, Teil II, 2014, Rz. 137). Ausschlaggebend ist dabei dem Grunde nach, ob ein Vermögensgegenstand im Verbund mit der übrigen betriebsnotwendigen Substanz der Erzielung von finanziellen Überschüssen dient (vgl.: WP Handbuch, a.a.O., Rz. 138).

Das Abstellen auf (künftige) finanzielle Überschüsse dient demnach als Kriterium der Bewertung und damit der Annäherung des Werts eines Vermögensgegenstands an einen Verkehrswert. Das erbschaftsteuerliche Verschonungsregime soll hingegen Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen begünstigen. Würden künftig die bewertungsrechtlichen Vorgaben herangezogen, käme es zu einer systematisch nicht nachvollziehbaren Vermischung von Wertermittlungsregeln und Lenkungszielen. Zwingend notwendig erscheint eine solche Herangehensweise nicht.

III. Petitum

Jenseits vorgenannter Ausführungen zur rechtssicheren sowie systematischen Ausgestaltung einer Neudefinition des begünstigten Vermögens sollte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens unbedingt beachtet werden, dass durch den Konzeptwechsel von einem Verwaltungsvermögenstest hin zur vollständigen Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens eine neue Besteuerungsgrundlage geschaffen wird. Abstrakten Besteuerungsgrundlagen ist in der Regel immanent, dass sie eine Vielzahl von unterschiedlichsten Sachverhalten erfassen müssen und insofern einer gewissen Offenheit bedürfen. Die Besteuerung von nicht betriebsnotwendigem Vermögen dürfte künftig überwiegend auch für KMU zu einer Steuermehrbelastung führen. Zudem fußt das Gesamtkonzept der Reform der Erbschaftsteuer auf der Bestimmung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens, indem dieses Vermögen zur Beurteilung der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E herangezogen wird und gleichfalls der Begleichung der Steuerschuld dient. Umso wichtiger ist es, dass die gesetzliche Bestimmung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens möglichst zielgenau, folgerichtig und den betrieblichen Strukturen von Unternehmen gerecht werdend erfolgt.

Der DStV regt vor oben ausgeführtem Hintergrund die Prüfung an, ob eine Anpassung des Gesetzeswortlauts, die sich an dem Wortlaut zur Bestimmung des ertragsteuerlichen notwendigen Betriebsvermögens orientiert (vgl.: EStR 4.2 Abs. 1), den Unklarheiten abhilft sowie dem Ziel der Verschonungsregimes (die Begünstigung von Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen) besser Rechnung trägt. Denkbar wäre vorbehaltlich einer abschließenden Prüfung beispielsweise die Formulierung:

„(3) Zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Wirtschaftsgüter des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes genutzt werden oder dazu bestimmt sind. Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 Prozent eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang begünstigtes Vermögen. (...Satz 3..) Liegt nach den Sätzen 1, 2 und 3 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.“

Für die Beurteilung von Grundstücken sowie Gebäuden könnte zudem ein Satz 3 eingefügt werden, der sich an den Vorgaben der Richtlinie des Einkommensteuerrechts orientiert (vgl.: EStR R 4.2 Abs. 3 ff.).

Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob in der Gesetzesbegründung ausdrücklich auf die nach den Richtlinien sowie den Hinweisen zum EStG und auf die nach der Rechtsprechung geltenden ertragsteuerlichen Grundsätze verwiesen werden kann. Trotz weiterhin bestehender Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelfall würde dadurch ein gewisses Maß an Rechtssicherheit geschaffen werden. Darüber hinaus entspricht die ertragsteuerliche Anknüpfung auch dem Ziel des Gesetzgebers bei Einführung des Verwaltungsvermögenskatalogs durch ErbStRG aus 2008. Schließlich wäre eine solche Anknüpfung ein Beitrag zur Vereinheitlichung der Rechtsordnung, dem keine erbschaftsteuerrechtlichen Grundlagen entgegenstehen dürften.

Sollte die Neudefinition im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgegeben werden und aus Gründen der geübten Praxis die geltende Regelung zum Verwaltungsvermögen als Besteuerungsgegenstand gesetzlich fixiert werden, müsste gesetzlich zumindest ein angemessener Abschlag für oben ausgeführte Verwerfungen vorgesehen werden (vgl.:

Abschnitt II.1 nebst Anlage I; DStV-Stellungnahme S 05/15 zu den BMF-Eckpunkten zur ErbSt-Reform).

Nr. 4 - Finanzmitteltest als *lex specialis* zur Bestimmung des begünstigten Vermögens gem. § 13b Abs. 4 ErbStG-E

Die Übernahme des bisher im Rahmen des Verwaltungsvermögenstest geltenden Finanzmitteltests erachtet der DStV als bedenklich. Da dem Gesetzgeber vom BVerfG nach obigen Ausführungen insoweit ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum eingeräumt wurde, sollte der Wortlaut aus den nachstehenden Gründen um folgende Regelungen ergänzt werden:

- Es sollte im Einzelfall der Nachweis zugelassen werden, dass ein höherer Bestand von Finanzmitteln zum begünstigten Vermögen gehört (vgl.: Wachter in DB 2015, S. 1368, 1371).
- Es sollte im Einzelfall der Nachweis für eine konkrete Zuordnung der Schulden zum notwendigen bzw. nicht notwendigen Betriebsvermögen sowie ein entsprechender Abzug gesetzlich eröffnet werden.

Mit der Sonderregelung für Finanzmittel wird für einen Teil des Aktivvermögens, welcher für Betriebe von maßgeblicher Bedeutung ist, von der zielgenauen Bestimmung des begünstigten Vermögens typisierend und deutlich einschränkend abgewichen. Diese Regelung kann zu systematisch zweifelhaften Ergebnissen führen.

Der DStV sieht die Gefahr, dass bei einem hohen Bestand an Finanzmitteln trotz des Abzugs der Schulden der Wert von 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens überstiegen wird. In einer solchen Situation müssten die Finanzmittel wie privates Vermögen besteuert werden, obwohl sie aus wirtschaftlichen Gründen und ertragsteuerlichen Grundsätzen originär dem Unternehmen zuzuordnen sind.

Mit dem Verweis auf die geltende Rechtslage in der Gesetzesbegründung dürften künftig die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 zur Anwendung kommen. Danach zählen zu den Finanzmitteln beispielsweise Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die zur Absicherung von Pensionsrückstellungen gebildet wurden. Bei entsprechenden Finanzmitteln, die regelmäßig betrieblich veranlasst sind, ist ein Verdacht auf missbräuchliche Gestaltungen und damit eine überschießende Typisierung nur schwierig zu rechtfertigen. Auch bei

Saisonbetrieben ist ein hoher Geldbestand an der betrieblichen Tagesordnung und nicht auf steuervermeidende Gestaltungen zurückzuführen.

Zudem erscheint es realitätsfern, wenn es durch die geplante Typisierung beispielsweise zu einer vollständigen Besteuerung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen kommt, die infolge der Qualifizierung als „nicht betriebsnotwendiges Vermögen“ zur Beurteilung der Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG-E herangezogen werden. Des Weiteren müsste der Erwerber im Rahmen seines Antrags auf Erlass oder Stundung der Steuer mit großem Aufwand darlegen, warum er beispielsweise die Forderungen nicht zeitnah eintreiben kann oder dass der Schuldner inzwischen zahlungsunfähig ist. Wie häufig solche Fälle eintreten, kann zwar im Vorwege nicht abschließend beurteilt werden. Dass sie eine Seltenheit sind, ist hingegen auch nicht zwingend.

Darüber hinaus sollte der Nachweis für eine konkrete Zuordnung der Schulden zum notwendigen bzw. nicht notwendigen Betriebsvermögen sowie ein entsprechender Abzug gesetzlich ermöglicht werden. Andernfalls könnten realitätsferne Steuerbelastungen eintreten, wie folgendes Beispiel 2 aufzeigt:

Der Einzelunternehmer A (aus obigem Beispiel 1) nimmt zum Erwerb des unbebauten Grundstücks einen Kredit auf. Da ihm das weitere nötige Kapital fehlt, plant er, es erst in den kommenden zwei Jahren mit einer Produktionshalle zu bebauen, und lässt es brach liegen. Er verstirbt vor der Bebauung.

Wird an dem Hauptzweck zur Abgrenzung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens festgehalten, dient das unbebaute Grundstück nach der Gesetzesbegründung nicht dem Hauptzweck des Unternehmens des A und ist entsprechend nicht begünstigt. Der für das Grundstück aufgenommene Kredit wird vollständig gegen die Finanzmittel des Betriebs gerechnet, so dass für die Schulden-Quotelung gem. § 13b Abs. 5 ErbStG-E kein Betrag übrig bleibt. Die Finanzmittel des A übersteigen selbst ohne Abzug des Kredits die Grenze von 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht. Damit ginge der Kredit verloren und könnte die Steuerlast auf das unbebaute Grundstück nicht reduzieren. Eine entsprechend unausgewogene Belastung könnte durch einen Nachweis über die konkrete Zuordnung vermieden werden.

Andernfalls wäre zu erwägen, entweder im Gesetz oder aber zumindest in der Gesetzesbegründung die Finanzmittel ausdrücklich aufzuzählen und in Abweichung zu dem

geltenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 10.10.2013 auf bestimmte Zahlungsmittel wie Geld zu reduzieren.

Notwendige Ergänzung des § 13b ErbStG-E um geltende Regelungen

Der § 13b ErbStG-E muss im Sinne einer „minimalinvasiven“ Reform um den derzeit geltenden § 13b Abs. 3 ErbStG ergänzt sowie ggf. an das neue Konzept angepasst werden. Soweit ersichtlich ist lediglich § 13a Abs. 3 ErbStG in § 13a Abs. 5 ErbStG-E übertragen worden. Dass § 13b Abs. 3 ErbStG, wonach der Dritte so gestellt wird, als habe er das begünstigte Vermögen von Anfang erhalten, nicht übernommen wurde, erschließt sich nicht und dürfte auf einen redaktionellen Fehler zurückzuführen sein.

Artikel 2 Inkrafttreten

Der DStV begrüßt es außerordentlich, dass das Änderungsgesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft tritt. Der Verzicht auf die vom BVerfG eröffnete Möglichkeit der Rückwirkung des Gesetzes auf den Tag der Urteilsverkündung für Fälle der exzessiven Ausnutzung der Begünstigungen bedeutet für die Steuerberater sowie Unternehmer ein hohes Maß an Rechtssicherheit, wofür sich der DStV mehrfach ausgesprochen hat.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
StB/WP Harald Elster

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Anlage I zur DStV-Stellungnahme S 06/15: Beispielsübersicht zum Verwaltungsvermögenskatalog

	Beispielsfälle zu Wirtschaftsgütern	Geltendes Verwaltungsvermögen (VV)	Ertragsteuerliche Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen
I.	Grundbesitz		
	Grundbesitz wird aus betrieblichen Gründen an Arbeitnehmer vermietet (sog. Werkwohnungen).	Grundstück gehört zum VV = nicht begünstigt (Bsp. fällt unter keine der Rückausnahmen gem. § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 14.04.1988, Az.: IV R 160/84; BFH v. 01.12.1976, Az.: I R 73/74; BFH v. 23.07.1975, Az.: I R 6/73)
	Gesellschafter A einer Personengesellschaft überlässt ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück der Gesellschaft zur Nutzung (= Sonderbetriebsvermögen I). Die Personengesellschaft betreibt ein Reisebüro und nutzt das Grundstück nicht zu eigenbetrieblichen Zwecken, sondern vermietet es an einen Dritten.	Grundstück gehört zum VV = nicht begünstigt (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 a) ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 03.09.2009, Az.: IV R 61 61/06; BFH v. 23.05.1991, Az.: IV R 94/90)
	Grundbesitz (bspw. Gastwirtschaft) wird an einen Dritten verpachtet und dient dabei unmittelbar dem Absatz von Waren oder Produkten des verpachtenden Unternehmens (bspw. Brauerei, Automatenaufsteller).	Grundstück gehört zum VV = nicht begünstigt (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 b) ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 03.08.1966, Az.: IV 380/62; BFH v. 13.09.2000, Az.: X R 140/97; BFH v. 10.11.2004, Az.: XI R 32/01)
II.	Beteiligungen		
	Unternehmer A hält eine Beteiligung von 15 % an einer GmbH in seinem Einzelunternehmen. Sie dient nicht nur den üblichen Geschäftsbeziehungen. Vielmehr ist die Beteiligung dazu bestimmt, den Absatz von seinen Produkten zu gewährleisten. Die GmbH ist wesentlicher Kunde des A. A erzielt 11 % seiner Umsätze mit der GmbH.	Beteiligung gehört zum VV = nicht begünstigt (Bsp. ist kein Fall der Rückausnahme gem. § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 ErbStG)	Unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Betriebsvermögen (vgl.: BFH v. 02.09.2008, Az.: X R 32/05 mit weiteren Nachweisen; BFH v. 08.12.1993, Az.: XI R 18/93 mit weiteren Nachweisen)



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch die
Ausschüsse Erbrecht und Steuerrecht

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Stellungnahme Nr.: 33/2015

Berlin, im Juni 2015

Mitglieder des Ausschusses Erbrecht

- RA Prof. Dr. Andreas Frieser, Bonn (Vorsitzender)
- RA Dr. Christian von Oertzen, Frankfurt (Berichterstatter)
- RA Dr. Stephan Scherer, Mannheim (Berichterstatter)
- RAin Dr. Anna Katharina Gollan, LL.M., Berlin
- RAin Dr. Stephanie Herzog, Würselen
- RA Dr. Daniel Lehmann, München
- RA Richard Lindner, Karlsruhe
- RA Dr. Hubertus Rohlfing, Hamm

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RAin Christine Martin

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

- RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)
- RAin Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Düsseldorf (Berichterstatterin)
- RA Dr. Michael Messner, Hannover (Berichterstatter)
- RA Robert Hörtnagl, München
- RAin Dr. Stefanie Beinert, LL.M., Frankfurt am Main
- RAin Dr. Franziska Bühring, Köln
- RA Georg Geberth, München
- RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn
- RA Dr. Jörg Weigell, München

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RA Manfred Aranowski

Deutscher Anwaltverein
Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 (0)30 726152-0
Fax: +49 (0)30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de
www.anwaltverein.de

Büro Brüssel
Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

Verteiler

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
- Bundesministerium für Familien, Senioren, Frauen und Jugend

- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag – Vorsitzende des Rechtsausschusses
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Ausschusses für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
- Deutscher Bundestag – Arbeitsgruppen Recht und Verbraucherschutz

- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion DIE LINKE im Deutschen Bundestag
- Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag

- Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften

- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

- Landesfinanzverwaltungen

- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer

- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Steuerberaterverband (DStBV)
- Deutsches Forum für Erbrecht e.V.
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -
- ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bundesfachgruppe Justiz

- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins

- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzender des FORUM Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Ausschuss Erbrecht im Deutschen Anwaltverein
- Geschäftsführender Ausschuss der AG Erbrecht im Deutschen Anwaltverein

- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ
- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion JUVE Verlag für juristische Information GmbH
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP
- Redaktionen der Zeitschriften ZEV, ZErB, ErbR, FamRZ, Juris, BWNotZ, DNotZ, MittBayNot, NotBZ, RNotZ, Rpfleger,

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 66.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Vorbemerkung

Die Gesetzesinitiative beruht auf dem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 17.12.2014, Az.: 1 BvL 21/12, das die Verfassungsmäßigkeit der derzeit geltenden Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen gemäß §§ 13a, b ErbStG verneint hat. Zur Behebung der Beanstandungen hat das Bundesministerium der Finanzen am 01.06.2015 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes veröffentlicht. Der DAV dankt dem BMF für die Möglichkeit der Stellungnahme. In Anbetracht der recht kurzen Frist zur Stellungnahme war es allerdings eine besondere Herausforderung, zu einem solch wichtigen Gesetz mit gebührender Sorgfalt Stellung zu nehmen.

Nachfolgend nimmt der DAV zu den geplanten Neuregelungen unter besonderer Berücksichtigung ihrer Bedeutung für die anwaltliche Tätigkeit und Beratung Stellung:

Gesamtfazit

Als Gesamtfazit lässt sich festhalten, dass der Entwurf aus Anwaltssicht erheblichen Nachbesserungs- und Konkretisierungsbedarf hat.

- Der Entwurf führt – vor allem wegen der langen Nachlaufzeiten – zu einer weiteren Reduzierung der Gestaltungssicherheit.
- Wegen der Auslegungsprobleme und der verfassungsrechtlichen Zweifel wird es zu einer Zunahme der Rechtsstreitigkeiten kommen.
- Es sollte eine Insolvenzklausele aufgenommen werden. Eine Insolvenz des Unternehmens in der Nachlaufzeit sollte nicht zum Anfall der Erbschaftsteuer führen.

I. Zu § 13a ErbStG

1. BVerfG

Das Bundesverfassungsgericht erachtet die derzeitige Freistellung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten für verfassungswidrig, da zum einen Erwerber von derartigen Betrieben gegenüber solchen mit mehr als 20 Beschäftigten privilegiert werden und zum anderen diese Freistellung das Maß der Ungleichbehandlung der dadurch Privilegierten gegenüber Erwerbern nicht betrieblichen Vermögens weiter verschärft. Darüber hinaus hält das Bundesverfassungsgericht die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens für unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht, ohne eine sogenannte Bedürfnisprüfung vorzunehmen. Das Bundesverfassungsgericht greift eine Förderhöchstgrenze in Höhe von € 100 Millionen auf (Rz. 175). Ferner hat das Bundesverfassungsgericht kritisiert, dass es die derzeitige Rechtslage ermöglicht, durch Betriebsaufspaltungen die Anwendung der Lohnsummenregelung zu umgehen.

2. Referentenentwurf

Der Referentenentwurf sieht in § 13a Abs. 3 ErbStG-E eine Staffelung im Zusammenhang mit der Einhaltung der Lohnsumme vor. Danach kommt die Lohnsummenregelung bei bis zu drei Beschäftigten nicht zum Tragen, bei vier bis zehn Beschäftigten ist die Einhaltung einer Mindestlohnsumme von 250 % innerhalb von fünf Jahren für die 85 %-ige Regelverschonung und einer Mindestlohnsumme von 500 % in sieben Jahren für die Optionsverschonung erforderlich. Künftig soll die Lohnsummenregelung ab elf Beschäftigten voll eingreifen, wobei – wie nach derzeitigem Recht – die Mindestlohnsumme für die Regelverschonung 400 % in fünf Jahren und für die Optionsverschonung 700 % in sieben Jahren beträgt.

Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG-E sind im Fall einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitz- und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

In § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E setzt der Referentenentwurf die Grenze bei Erwerben von begünstigtem Vermögen grundsätzlich bei € 20 Millionen fest. Auf Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu € 20 Millionen wird – bei Einhaltung der jeweiligen Voraussetzungen – weiterhin eine Verschonung von 85 % (Regelverschonung) bzw. von 100 % (Optionsverschonung) gewährt. Bei Überschreiten der Erwerbsgrenze entfällt nach § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E die Regel- bzw. Optionsverschonung. Es besteht jedoch die Möglichkeit, einen Antrag auf einen verringerten Verschonungsabschlag gemäß § 13c ErbStG-E oder auf eine Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG-E zu stellen. Der Gesetzgeber erhöht die Grenze von € 20 Millionen auf € 40 Millionen für den Fall, dass Gesellschaftsvertrag oder Satzung Regelungen zu nahezu vollständigen Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen auf Personen gemäß § 15 Abs. 1 AO und Abfindungsbeschränkungen, die erheblich unter dem gemeinen Wert liegen, enthalten (§ 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1-3 ErbStG-E). Die vorgenannten Voraussetzungen müssen gemäß § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.

3. Stellungnahme

- a) Hinsichtlich der Anforderungen an die Lohnsummenbefreiung zeigt der Entwurf einen Lösungsweg auf, mit dem der Spagat zwischen den vom Bundesverfassungsgericht aufgegebenen Anforderungen auf der einen und der praktischen Umsetzung auf der anderen Seite verhältnismäßig gut gelungen ist. Der Gesetzgeber bemüht insoweit die Statistik und kommt zu dem Ergebnis, dass sich mit der Dreipersonengrenze der Anteil der Betriebe, die ausdrücklich von der Lohnsumme ausgenommen werden, auf unter 50 % beläuft (RefE, Seite 21, 2. Absatz). Der Gesetzgeber hält insoweit offenbar „unter 50 %“ für „eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen“, wie diese vom Bundesverfassungsgericht gefordert wird. Grundsätzlich ist eher nicht davon auszugehen, dass eine relativ kleine Gruppe als Gruppe von unter 50 % definiert werden kann. Allerdings ist auch die berechnete Anforderung des Bundesverfassungsgerichts, dass unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft nicht die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen dürfen, zu berücksichtigen, so dass an dieser Stelle dem

Gesetzgeber zu konstatieren ist, dass er den durchaus als widersprüchlich zu bezeichnenden Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts gerecht wird. Durch die Zwischenregelung für vier bis zehn Beschäftigte wird ein gleitender Übergang in die vollumfängliche Anwendung der Lohnsummenregelung bewirkt, was zu begrüßen ist. Der mit der Absenkung des Lohnsummenerfordernisses ab vier Beschäftigten einhergehende Verwaltungsaufwand wird größer, jedoch wird die Lohnsumme generell buchhalterisch erfasst, so dass dieser Aufwand noch angemessen erscheint.

- b) Die neu aufgenommene Regelung in § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG-E führt dazu, dass künftig eine solche Struktur nicht mehr möglich ist, bei der ein Betrieb mit mehr als 20 Beschäftigten in eine Besitzgesellschaft, die nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und in der das Betriebsvermögen konzentriert wird, und in eine Betriebsgesellschaft, die keinen oder nur einen geringen Steuerwert und eine beliebige Zahl von Beschäftigten hat, aufgespalten wird mit der Konsequenz, dass die Lohnsummenregelung nicht zum Tragen kommt. Zur Vermeidung derartiger Strukturen muss die Lösung des Gesetzgebers als gelungen bezeichnet werden.
- c) Vor dem Hintergrund der von dem Bundesverfassungsgericht dargestellten Anknüpfungsmöglichkeiten an eine Wertgrenze, erscheint die im Referentenentwurf grundsätzlich geltende Grenze von € 20 Millionen niedrig. Hierbei muss berücksichtigt werden, dass aufgrund des derzeitigen Kapitalisierungsfaktors von 18,2149 bereits bei einem durchschnittlichen Jahresertrag von ca. € 1,1 Millionen die € 20 Millionen-Grenze erreicht ist. Abgestellt wird auf den Betriebsvermögensübergang auf den einzelnen Erwerber. Diesbezüglich ergeben sich große Diskrepanzen im Hinblick darauf, dass der Erwerb von einem Prozent (im Poolverbund) im Wert von € 20 Millionen gleich behandelt wird wie der Erwerb von 100 % eines Unternehmens im Wert von € 20 Millionen. Hierin liegen weiterhin Ungleichbehandlungen, die mit der weiteren Einführung einer Grenze des Unternehmenswerts, die erheblich über € 20 Millionen liegen müsste, abgemildert werden könnten. Damit könnten Übertragungen von Unternehmen bzw. entsprechende Beteiligungen/Anteile bei einem Gesamtwert des Unternehmens in Höhe dieses

Betrags, z.B. € 100 Millionen wie vom BVerfG vorgeschlagen (Rz. 171), begünstigt werden.

Die Anforderungen, die mit der Erhöhung der Grenze von € 20 Millionen auf € 40 Millionen aufgegeben werden, werfen viele Fragen auf. So ist unklar, wann Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt sind. Der Begriff „nahezu“ müsste diesbezüglich ausgelegt werden. Da bei Personengesellschaften die Ertragsbesteuerung – mit Ausnahme der Gewerbesteuer – auf der Ebene der Gesellschafter erfolgt und zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob die Gesellschafter Gewinnausschüttungen erhalten, sollten solche Entnahmen für diese Zwecke ausdrücklich erlaubt sein. Auch sollte darüber hinaus normiert werden, in welchem Umfang laufende Entnahmen, die zu der Entnahme für die laufende Besteuerung des Gesellschafters hinzukommen, unschädlich sind, um hier Rechtsklarheit zu haben. Denkbar ist beispielsweise, neben der Entnahme für Steuerzwecke eine Entnahme in Höhe von 10 % des anteiligen Gewinns, gegebenenfalls begrenzt auf einen bestimmten Betrag pro Jahr, zuzulassen. Dabei sollte berücksichtigt werden, dass in ertragsschwachen Jahren Ausschüttungen oberhalb der zuvor dargestellten Entnahmegrenze möglich sein sollten, sofern über einen gewissen Zeitraum diese Grenze eingehalten wird. Auch die Verfügungsbeschränkung des § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E begrenzt auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 AO erscheint zu eng und sollte auf Mitgesellschafter erweitert werden. Hinsichtlich § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 3 ErbStG-E ist unklar, wann eine Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert liegt. Dabei ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BGH Abfindungsklauseln grundsätzlich sittenwidrig und damit unwirksam sind, die den Abfindungsanspruch auf die Hälfte des Buchwerts beschränken (BGH, Urteil vom 16.12.1991, Az.: II ZR 58/91 in NJW 1992, S. 892). Auch hier sollte eine ausdrückliche Grenze durch den Gesetzgeber normiert werden, beispielsweise eine Kürzung von mindestens 25 %.

Dass die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag gemäß § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen müssen, erscheint nicht sachgerecht.

Auch hier besteht Nachbesserungsbedarf. So muss es möglich sein, dass bei Gesellschaften, die weniger als zehn Jahre existieren, eine entsprechende Regelung gleichwohl zur Anwendung gelangen kann. Ferner sollte es unschädlich sein, wenn Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung in der Vergangenheit den in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E aufgestellten Anforderungen nicht genügen, diese inhaltlich aber tatsächlich vollzogen wurden, sofern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung diese Regelungen enthalten.

Letztlich ist der Dreißigjahreszeitraum deutlich zu lang und völlig unpraktikabel. Zum einen müsste es auch hier zu einer Abschmelzung kommen, da die Änderung eines Gesellschaftsvertrags nach 29 Jahren und elf Monaten nicht gleich behandelt werden sollte wie eine Abschmelzung nach einem Monat. Zum anderen könnte die Regelung Mitgesellschafter gerade in dem Fall, dass die Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert liegt, dazu animieren, die Verfügungsbeschränkungen auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 AO zu ändern, damit rückwirkend die Steuer entsteht. In der Konsequenz könnte der Gesellschafter, der von dieser Regelung benachteiligt ist, gezwungen sein, seine Anteile zu veräußern, um entsprechende Liquidität für die Zahlung der Erbschaftsteuer zu erhalten. Insofern würden falsche Anreize geschaffen. Ferner sollte der Gesetzgeber Fallkonstellationen berücksichtigen, bei denen es im Laufe von 30 Jahren diverse Umstrukturierungen gibt, so dass möglicherweise die damals übertragene Gesellschaft gar nicht mehr in der Form existiert. Dann müsste die Gesellschaft, die an die Stelle der begünstigt übertragenen Gesellschaft tritt, die Anforderungen erfüllen.

4. Fazit

Zur Abmilderung von künftigen Ungleichbehandlungen sollte der Gesetzgeber neben der derzeitigen Erwerbsgrenze von € 20 Millionen pro Erwerb, die unabhängig vom Gesamtwert des Unternehmens ist, eine wertöffnende Grenze – gegebenenfalls über € 100 Millionen – einziehen, um sämtliche Erwerbe von Unternehmen bis zu einem Gesamtwert in dieser Größenordnung unter die derzeitige Begünstigungsregel zu fassen.

Die mit der Erhöhung auf € 40 Millionen verbundenen Regelungen zum Gesellschaftsvertrag bedürfen zum einen einer inhaltlichen Konkretisierung und zum anderen ist die 30-Jahresfrist zu reduzieren und ein Verstoß mit abschmelzender Wirkung zu sanktionieren.

II. Zu § 13b ErbStG

1. BVerfG

Das BVerfG sieht die derzeitige Verwaltungsvermögensregelung als unverhältnismäßig an. Die starre 50 %-Grenze für schädliches Verwaltungsvermögen führe nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ zu einem Fallbeileffekt, der in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen durch den Kaskadeneffekt noch verstärkt werde. Das BVerfG regt an, den Förderungsausschluss statt anhand einer festen schädlichen Verwaltungsvermögensgrenze auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen zu begrenzen.

2. Referentenentwurf

Der Entwurf sieht vor, den bisherigen, abschließenden Negativkatalog schädlichen Verwaltungsvermögens in § 13b ErbStG a. F. durch eine umfassende Neuregelung mit einer Positivdefinition des „begünstigten Vermögens“ mit konsolidierter Nettobetrachtung zu ersetzen. Als begünstigtes Vermögen werden alle Wirtschaftsgüter des Unternehmens angesehen, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 % dem Hauptzweck des Unternehmens dienen. Wirtschaftsgüter, die der Vermögensverwaltung oder nur bis zu 50 % dem Hauptzweck dienen, gelten als nicht begünstigtes Vermögen. Im Rahmen einer sogenannten konsolidierten Nettobetrachtung sollen die betrieblichen Schulden konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nichtbegünstigten Vermögen zugeordnet werden. Der Nettowert des nichtbegünstigten Vermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 % des Nettowertes des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen sind im Rahmen einer sogenannten Verbundvermögensaufstellung anstelle der Beteiligungen die jeweiligen Wirtschaftsgüter der Beteiligungsgesellschaften anteilig mit ihrem gemeinen Wert auszuweisen.

3. Stellungnahme

- a) Die grundlegende systematische Neustrukturierung zur Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen in § 13b Abs. 3 ErbStG-E ist weder nach den Vorgaben des BVerfG zwingend, noch wird sie den Anforderungen der Praxis sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen gerecht.

Das BVerfG hat in seinem Urteil den Negativkatalog des bisherigen Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. nicht grundsätzlich beanstandet (vgl. Rz. 240). Die Kritik zielt vielmehr auf die pauschalierende 50 %-Grenze und insbesondere den Alles-oder-nichts-Effekt ab. Insofern besteht keine Notwendigkeit, diese in den vergangenen sechs Jahren im Grundsatz bewährte Regelung einer Definition des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens durch eine grundlegende systematische Neuregelung begünstigungsfähigen und nicht begünstigungsfähigen Vermögens zu ersetzen. Stattdessen erscheint eine Fortentwicklung zum Ausschluss etwaiger noch verbliebener vermeintlicher Gestaltungsmissbräuche („Sylt-GmbH“) grundsätzlich vorzugswürdig und entspricht auch der politischen Vorgabe eines „minimalinvasiven“ Eingriffs.

Der Ansatz des Reformentwurfes, nicht dem Hauptzweck des Unternehmen dienendes Vermögen aus der Begünstigung auszuschließen, bewegt sich zwar ebenfalls im Rahmen der vom BVerfG aufgezeigten Ansätze, den Missbrauch von Gestaltungen zu vermeiden (Rz. 244). Die Definition eines betriebsnotwendigen Vermögens nach den Kriterien des *„Hauptzweck des Unternehmens“* und der *„Herauslösung ohne Beeinträchtigung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit“* schafft jedoch erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten im tatsächlichen Bereich. Die in § 13b Abs. 3 ErbStG-E genannten Abgrenzungskriterien decken sich weder mit den gegenwärtig geltenden bewertungsrechtlichen noch mit den ertragsteuerlichen Begriffsbestimmungen. Letztlich ist zu vermuten, dass die Terminologie aus den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des

Gesetzes zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechtes abgeleitet worden ist, in denen es heißt (vgl. ErbStR zu § 200 BewG RB 200 Abs. 2):

„Zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. Dies können – je nach Unternehmenszweck – z. B. Grundstücke, Gebäude, Kunstgegenstände, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände sein. Es liegt durch die Betriebsbezogenheit keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vor. ...“

Bereits das Kriterium des „Hauptzwecks“ ist zweifelhaft, da offen ist, worauf konkret abzustellen ist. Zählt die Satzungsregelung oder die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit? Ist die Betrachtung vergangenheitsbezogen oder steht die zukünftige Geschäftsausrichtung im Vordergrund? Was ist der Hauptzweck einer Holdinggesellschaft?

Besteht somit bereits in diesem Punkt Unklarheit, begrenzt das weitere Kriterium der „Herauslösung ohne Beeinträchtigung der betrieblichen Tätigkeit“ das begünstigungsfähige Vermögen in einem weder vom BVerfG geforderten noch nach dem Zweck der Vorschrift notwendigen Umfang. Bei einem derart eng gefassten Begriffsverständnis würden Wirtschaftsgüter dem Anwendungsbereich der Begünstigungsvorschriften entzogen, die keineswegs zur Steuervermeidung in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, sondern gerade im Hinblick auf den Erhalt des Bestandes und die Perspektive des Unternehmens. Exemplarisch erwähnt sei beispielsweise ein für eine potentielle Erweiterung des Betriebes angeschafftes und derzeit nicht genutztes Erweiterungsgrundstück. Nach dem Herauslösungskriterium wäre dies nicht begünstigt. Gleiches gilt für etwa vorsorglich vorgehaltene Ersatzmaschinen und Ähnliches. Selbst für betrieblich genutzte Pkw kann die Frage gestellt werden, ob deren Herauslösung die eigentliche betriebliche Tätigkeit gefährdet, da Wege auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt oder Fahrzeuge

angemietet werden können. Zudem kann fast jeder Teil des operativen Geschäftsbetriebes im Wege des Outsourcings einem Dritten übertragen werden mit der Konsequenz, dass bei einem engen Verständnis des Herauslösungskriteriums nahezu kein wirklich betriebsnotwendiges Vermögen verbleibt. Letztlich wird deshalb mit dem Kriterium der „Herauslösung“ ein unbestimmter Rechtsbegriff zum Maßstab erhoben, der von einer unternehmerischen, rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise abhängig ist.

Über die damit inzident einhergehende Streitanfälligkeit hinaus wäre der Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens im Sinne des ErbStG zugleich deutlich enger als der Begriff des notwendigen Betriebsvermögens im Sinne des EStG. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH rechnen etwa zum notwendigen Betriebsvermögen nicht nur die dem technischen und verwaltungsmäßigen Ablauf des eigentlichen Betriebsprozesses gewidmeten Einrichtungen, sondern auch alle diejenigen, die sich sonst wie unmittelbar auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sind. Es ist nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter für den Betrieb notwendig (auch im Sinne von erforderlich) sind (vgl. etwa BFH, Urteil vom 26.04.2001, Az: IV R 14/00, Rz. 24 m.w.N., BFH, Urteil vom 14.04.198, Az.: IV R 160/24, Rz. 23).

Sollte der Gesetzgeber tatsächlich ohne zwingenden Grund den bewährten und in der Praxis anwendbaren Katalog des nichtbegünstigten Verwaltungsvermögens in § 13b ErbStG a. F. aufgeben und ein neues Zuordnungskriterium einführen wollen, sollte zumindest statt des bewertungsrechtlichen Ansatzes auf die ertragsteuerlichen Grundlagen zurückgegriffen werden, an die die Vorschriften des § 13a, b ErbStG im Grundsatz ohnehin angelehnt sind. In EStR 4.2 Abs. 1 heißt es:

„Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. ... Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang

notwendiges Betriebsvermögen. Werden sie zu mehr als 90 % privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen. Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 % bis zu 50 % ist eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich. ...“

Zu den ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens liegt zudem umfangreiche Rechtsprechung vor, die Rechtssicherheit gewährleistet (s. o.).

- b) Auch die weiteren im Zusammenhang mit dem neuen Zuordnungskriterium vorgesehenen Regelungen sind zwar theoretisch nachvollziehbar, werden jedoch den Anforderungen und der Umsetzbarkeit in der Praxis nicht gerecht. So ist nicht nachvollziehbar, weshalb § 13b Abs. 5 ErbStG-E für die Ermittlung des gemeinen Wertes auf die Substanzwerte i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG abstellt. Dies entspricht weder den Vorgaben des BVerfG noch dem BewG. Hinzu kommt, dass diese Werte in der Praxis nicht ermittelt werden. Eine Ermittlung bei jedem zumindest teilweise unentgeltlichen Beteiligungsübergang löst deshalb einen hohen Bewertungsaufwand auf. Dieser liegt auch weit über dem bei Fortführung der bisherigen Verwaltungsvermögensregelung entstehenden Aufwand, da letztlich nicht nur dieser, sondern sämtliche Wirtschaftsgüter einer Einzelbewertung zu unterziehen sind. Dies ist auch insofern von besonderer Bedeutung, als mit dem zwingenden Wegfall des „Alles-oder-nichts-Prinzips“ der Bewertung eine stark erhöhte Bedeutung zukommt.
- c) Die Schwierigkeiten der tatsächlichen Umsetzbarkeit der vorgesehenen Neuregelung zeigen sich noch deutlicher in den der neuen Wortkreation einer „Verbundvermögensaufstellung“ gem. § 13b Abs. 7 ErbStG-E zugrundeliegenden Vorstellungen. Wie und auf wessen Kosten sollen bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen die Vermögenswerte auf der Ebene untergeordneter Beteiligungsgesellschaften ermittelt werden? Welche Häufigkeit der Ermittlung ist bei Unternehmen mit größerem Gesellschafterkreis mit entsprechend häufigem Gesellschafterwechsel zumutbar und erforderlich?

- d) Schließlich erscheinen auch die Regelungen der § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 ErbStG-E nicht schlüssig. Diese betreffen die Begünstigungsfähigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %. Sie entsprechen der bisherigen Normierung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E soll folgender Satz 3 eingefügt werden: „Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“ Ausweislich der Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber mit § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E eine Ausnahmeregelung für Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft normieren und die Begünstigungsfähigkeit bei solchen Kapitalgesellschaften, die keine originäre gewerbliche Tätigkeit entfalten, davon abhängig machen, dass diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an anderen Kapitalgesellschaften halten. Dabei überrascht zunächst, dass Holdingkapitalgesellschaftsanteile insoweit begünstigungsfähig sein sollen, als Holdingkapitalgesellschaften neben begünstigungsfähigen Beteiligungen an Personengesellschaften auch Anteile an anderen Kapitalgesellschaften halten und es dabei – anders als in § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E – nach dem Wortlaut nicht darauf ankommt, dass auch die Anteile an den anderen Kapitalgesellschaften *begünstigungsfähig* sind. Vermutlich handelt es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen, so dass eine Klarstellung wünschenswert wäre.

Ferner dürfte die Regelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E ins Leere laufen, da dessen Anwendung voraussetzt, dass das Vermögen der Holdingkapitalgesellschaft *ausschließlich* aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften bestehen darf. Das Vorliegen von weiterem Vermögen – wie beispielsweise einem Bankguthaben – muss danach dazu führen, dass die Anwendung des Satzes 3 ausgeschlossen ist. Sofern die Ausnahmeregelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E nicht zur Anwendung gelangt, wären auch Anteile von mehr als 25 % an Holdingkapitalgesellschaften unter § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1

ErbStG-E zu fassen und würden damit regelmäßig begünstigungsfähiges Vermögen darstellen.

4. Fazit

Der Ansatz einer Definition schädlichen Verwaltungsvermögens sollte beibehalten und der Katalog zum Ausschluss verbliebener missbräuchlicher Gestaltungen konkretisiert werden. Der Förderungsausschluss ist auf dieses modifizierte Verwaltungsvermögen zu beschränken.

Die Einführung eines neuen Begriffes „betriebsnotwendigen Vermögens“ ist keine semantische Petitesse gegenüber dem bewährten ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens. Sie schafft nicht nur eine Vielzahl neuer Unklarheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten, sondern begrenzt durch das „Herauslöskriterium“ den Umfang des begünstigten Vermögens weit über den Sinn und Zweck der Betriebsvermögensvergünstigung hinaus.

Die vorgesehene Einzelbewertung nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG führt zu einem gegenüber der derzeitigen Praxis erheblich erhöhten Bewertungsaufwand und ist in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen kaum umsetzbar. Ein verfassungswidriges Erhebungs- und Vollzugsdefizit ist dieser Regelung immanent.

III. Zu § 13c ErbStG

1. BVerfG

Nach Auffassung des BVerfG ist die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Bei großen Unternehmen sei die Bedürfnisprüfung individuell vorzunehmen (Rz. 173).

2. Referentenentwurf

§ 13c ErbStG-E knüpft an § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E an, der die 85 %-ige Regelverschonung sowie die 100 %-ige Optionsverschonung auf Erwerbe bis einschließlich € 20 Millionen bzw. bei entsprechender Ausgestaltung des

Gesellschaftsvertrags (§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E) auf Erwerbe bis € 40 Millionen beschränkt. § 13c ErbStG-E hat seinen Anwendungsbereich insoweit parallel zu § 28a ErbStG-E, der als Alternative die Verschonungsbedarfsprüfung vorsieht. § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E sieht vor, dass sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag bei Überschreiten der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E verringert. § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E regelt, dass sich der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt für jede vollen € 1,5 Millionen, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von € 20 Millionen übersteigt, verringert. Gemäß § 13c Abs. 2 ErbStG-E wird ab einem begünstigten Vermögen in Höhe von € 110 Millionen auf Antrag eine Mindestverschonung in Höhe von 25 % bei Regelverschonung bzw. 40 % bei Optionsverschonung gewährt. § 13c Abs. 3 ErbStG-E verweist bei Verstößen gegen die Begünstigungsanforderungen auf § 13a Abs. 3-8 ErbStG-E und regelt den Umgang mit aufeinanderfolgenden Erwerben von derselben Person.

3. Stellungnahme

- a) Gemäß § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag bei Überschreiten der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E. In § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E ist die € 20 Millionen-Grenze geregelt, in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E die € 40 Millionen-Grenze, so dass dies erst einmal den Rückschluss zulässt, dass je nach Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags die € 20- bzw. die € 40-Millionen-Grenze auch im Rahmen des § 13c ErbStG-E gelten müsste. In § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E ist jedoch lediglich vom Übersteigen von € 20 Millionen die Rede. Aufgrund des Verweises in Satz 1 auf § 13a Abs. 9 ErbStG-E insgesamt erscheint es naheliegend, beim Erwerb von solchem Vermögen, das die qualifizierten Voraussetzungen an die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG erfüllt, bei dem die € 40-Millionen-Grenze gilt, diese Grenze auch bei der Abschmelzung des Verschonungsabschlags zugrunde zu legen. Hier ist der Gesetzgeber aufgefordert, für Klarheit zu sorgen. Würde hier die € 20 Millionen-Grenze gelten, bliebe die Regelung des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E auf solche Fälle begrenzt, in denen das begünstigte Vermögen zwischen € 20 Millionen und € 40 Millionen liegt.

- b) Anschließend an die Ausführungen zuvor zu § 13c Abs. 1 ErbStG-E müsste parallel die € 110 Millionen-Grenze in § 13c Abs. 2 Satz 1 ErbStG-E im Kontext mit § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG € 130 Millionen betragen.
- c) § 13c Abs. 3 Sätze 2 ff. ErbStG-E sollen künftig den Umgang mit aufeinanderfolgenden Erwerben von derselben Person regeln. § 13c Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E sieht vor, dass bei mehreren Erwerben innerhalb von zehn Jahren für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb die früheren Erwerbe hinzugerechnet werden. Sofern durch Zusammenrechnung der Erwerbe die € 20 Millionen-Grenze überschritten wird und auf Antrag der Verschonungsabschlag gemäß § 13c Abs. 1 bzw. Abs. 2 ErbStG-E gewährt wird, gilt der bei Zusammenrechnung ermittelte (niedrigere) Verschonungsabschlag auch für die früheren Erwerbe. Dies ist jedoch gemäß § 13c Abs. 3 Satz 3 ErbStG a.E. nicht der Fall, wenn für den früheren Erwerb die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG-E beantragt wurde. Auch hier müsste eine Erweiterung auf die € 40-Millionen-Grenze erfolgen. Gemäß § 13c Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E entfällt die bisher gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.

Die Anträge auf Anwendung des Verschonungsabschlags gemäß § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E sind gemäß § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E unwiderruflich und schließen einen Antrag nach § 28a Abs. 1 ErbStG-E aus. § 28a Abs. 8 ErbStG-E wiederum regelt parallel hierzu, dass die Verschonungsbedarfsprüfung nicht zur Anwendung gelangt, wenn ein Antrag auf Erhalt des Verschonungsabschlags nach § 13c ErbStG-E gestellt wurde. Diese Regelung in § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E ist auslegungsbedürftig, da sie dem Wortlaut nach uneingeschränkt auch bei mehreren Erwerben von begünstigtem Vermögen gilt, so dass ein späterer Erwerb die Möglichkeit eines Antrags nach § 28a ErbStG-E ausschließen würde. Wäre die Unwiderruflichkeit auch bei mehreren Erwerben ausgeschlossen, könnte ein späterer Erwerb dazu führen, dass aufgrund des § 13c Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E der Verschonungsabschlag in weiterem Umfang gekürzt würde, ohne dass der Steuerpflichtige hierauf reagieren und alternativ die Verschonungsbedarfsprüfung beantragen könnte. Er müsste beim ersten Erwerb im Rahmen der Beantragung des § 13c Abs. 1

bzw. Abs. 2 ErbStG-E einkalkulieren, dass der gewährte Verschonungsabschlag gegebenenfalls auf bis zu 25 % gekürzt werden könnte. Dies brächte eine erhebliche Rechtsunsicherheit und eine fehlende Berechenbarkeit hinsichtlich der Steuerbelastung mit sich. Darum sollte der Gesetzgeber klarstellen, dass die Unwiderruflichkeit des Antrags und der Ausschluss der Verschonungsbedarfsprüfung nur für den einen isolierten Erwerb ohne das Hinzutreten weiterer Erwerbe gilt. Bei mehreren nachgelagerten Erwerben sollte es nicht zur Anwendung von § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG im Hinblick auf einen zuvor gestellten Antrag für einen vorgehenden Erwerb kommen.

4. Fazit

In § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E sollte klarstellend aufgenommen werden, dass die € 40-Millionen-Grenze zur Anwendung gelangt.

Ferner sollte die Bindungswirkung des § 13 Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E nicht bei aufeinanderfolgenden Erwerben gelten, so dass bei einem anschließenden Erwerb der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung auch für den ersten Erwerb möglich sein sollte.

IV. Zu § 28a ErbStG

1. BVerfG

Nach Auffassung des BVerfG ist die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Bei großen Unternehmen sei eine individuelle Bedürfnisprüfung vorzusehen (Rz. 173). Das BVerfG äußert sich hierbei in Ansätzen zur Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen von Großunternehmen, gibt jedoch keine positiven Vorgaben zur Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung.

2. Referentenentwurf

Der Referentenentwurf regelt die Ausgestaltung der bei Überschreiten einer erwerbsbezogenen Obergrenze (sog. „Prüfchwelle“ von € 20 Millionen, € 40 Millionen bei Vorliegen wertmindernder qualitativer Merkmale, siehe dazu vorstehend

I.) vorzunehmenden individuellen Bedürfnisprüfung in der vorgesehenen Neuregelung des § 28 a ErbStG-E. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird die Steuer erlassen, wenn dieser sie nicht aus seinem „verfügbaren Vermögen“ begleichen kann. Als verfügbares Vermögen gelten 50 % des

- mitübertragenen nicht begünstigten Vermögens,
- mitübertragenen sonstigen Privatvermögens und
- bereits vorhandenen, nicht begünstigte Eigenvermögens des Erben/Beschenkten.

Der Erlass entfällt rückwirkend, wenn die Voraussetzungen der Behaltefrist für die Optionsverschonung (Behaltefrist sieben Jahre, Lohnsumme 700 %) nicht eingehalten werden oder der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres verfügbares Vermögens durch Schenkung oder von Todes wegen erwirbt.

3. Stellungnahme

- a) Die Einbeziehung des originären privaten Eigenvermögens des Erwerbers in die Erlassprüfung widerspricht dem Prinzip der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer. Diese knüpft an die durch die Schenkung oder den Erbfall eintretende Bereicherung an, nicht an das schon vorher vorhandene Privatvermögen. Vordergründig mag zur Rechtfertigung argumentiert werden, die Bedürfnisprüfung erfolge nicht auf der Festsetzungsebene, sondern auf der Erlass- und damit Billigkeitsebene. Der in der Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens liegende Verfassungsverstoß kann jedoch durch derartige verfahrensrechtliche Überlegungen nicht beseitigt werden. Insoweit ist eine Gesamtbetrachtung geboten, da anderenfalls die Festsetzung ohne Einbeziehung von Billigkeitsaspekten übermäßig wäre. Zudem reizt die Regelung zu Gestaltungen, die nahezu gegensätzlich sind zu dem Ziel des Erhalts und der Sicherung des begünstigten Vermögens und der damit verbundenen Arbeitsplätze. Gerade die von der Regelung betroffenen Beteiligten an Großunternehmen planen die Unternehmensnachfolge regelmäßig kompetent beraten und strategisch. Entreichert sich der vorgesehene Unternehmensnachfolger vor der Übernahme begünstigten

Vermögens oder wird dies etwa im Wege eines Generationensprungs direkt auf die jüngere und meistens noch vermögenslose Generation übertragen, ist dies der unternehmerischen Handlungsfähigkeit und damit auch dem Wohl des Unternehmens nicht förderlich.

Die Regelung verwundert auch insoweit, als das BVerfG ihr in einer seiner wenigen und umso bedeutenderen Ausführungen zur Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung eine eindeutige Absage erteilt hat (Rz. 153): *„Eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten stünde außerdem in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abstellt und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewährt.“*

- b) Weitergehend ist die vorgesehene Regelung auch bezüglich des miterworbenen Privatvermögens insoweit nicht systemkongruent, als dieses qualitativ undifferenziert einbezogen wird. Das ErbStG sieht mit gutem Grund bestimmte Vermögensarten als förderungswürdig an und gewährt Bewertungsabschläge etwa für vermietetes Wohneigentum (§ 13c ErbStG) und Steuerbefreiungen etwa für das Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a) bis c) ErbStG) sowie für Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Nach dem Reformentwurf aber sind diese Objekte ohne Berücksichtigung dieser Begünstigungen einzubeziehen. Im Ergebnis wird der Erwerber mittelbar über die Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen gegebenenfalls gerade zur Veräußerung der Objekte gezwungen, die nicht zuletzt zur Verhinderung einer derartigen Veräußerung originär begünstigt sind.
- c) Der rückwirkende Wegfall des Verlusts des Erlasses für den Fall, dass der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres Vermögen erwirbt, ist in mehrfacher Hinsicht unverhältnismäßig und letztlich verfassungswidrig. Erfasst wird jeder Neuerwerb, nicht nur derjenige von dem ursprünglichen Schenker oder Erwerber. Ausnahmen sind nicht einmal im Rahmen persönlicher oder sachlicher Freibeträge vorgesehen. Damit ist der Erwerber letztlich gezwungen,

für die Dauer von zehn Jahren jeden unentgeltlichen Erwerb abzulehnen oder auszuschlagen. Insoweit ist auch die Möglichkeit, einen neuen Erlassantrag unter Einbeziehung des hinzuerworbenen Vermögens zu stellen, nicht systemkongruent, da Grundlage dieses Erlassantrages das aktuelle und damit auch seit dem Ursprungserwerb zusätzlich erworbene Vermögen ist.

Im Übrigen ist anzumerken, dass insoweit offenbar ein Redaktionsversehen vorliegt: Der Steuererlass steht gemäß § 28a Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E unter auflösenden Bedingungen. Die Regelungen in den Nummern 1 und 2 stellen jedoch auf die Nichteinhaltung der dort formulierten Voraussetzungen ab. Nach dem Sinn der Norm ist bei den auflösenden Bedingungen der Nrn. 1 und 2 jeweils die Negation („nicht“) herauszunehmen.

4. Fazit

Die Einbeziehung des originären Privatvermögens des Erwerbers in die Bedürfnisprüfung widerspricht der Systematik des Erbschaftsteuerrechts.

Die undifferenzierte Berücksichtigung des miterworbenen Privatvermögens ist im Hinblick auf für dieses bestehende Bewertungsabschläge und Steuerbefreiungen nicht systemkongruent.

Die vorgesehene Bedürfnisprüfung führt faktisch letztlich zu einer – aus guten Gründen ausgelaufenen – Vermögensteuer und wirft damit neue verfassungsrechtliche Fragen auf.

Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes

zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen
„ Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungs-
gerichts“

Ihre Zeichen: GZ IV D 4 - S 3730/15/10001 :002 DOK 2015/0460135

25.06.2015

1. Vorbemerkung

Deutschland ist ein reiches Land. Doch dieser Reichtum ist extrem ungleich verteilt: Die untere Hälfte der Bevölkerung besitzt kaum Vermögen und kann auch kaum Vermögen bilden. 2012 waren sogar rund 3,3 Millionen Haushalte überschuldet.¹ Zugleich ballt sich immer mehr Vermögen bei einer kleinen Gruppe der Bevölkerung. Nach aktuellen Schätzungen verfügten die reichsten 10 Prozent der Deutschen 2012 über 74 Prozent des gesamten Nettovermögens in Höhe von 9,3 Billionen Euro. Das reichste Prozent besaß etwa ein Drittel des Vermögens und die 40.000 reichsten Haushalte in Deutschland sammelten zwischen 14 und 16 Prozent des Gesamtvermögens bei sich an.²

Diese einseitig wachsende Vermögenskonzentration bei einigen Wenigen ist wesentlich auch die Folge einer Steuerpolitik, die zunehmend den Konsum und die Masseneinkommen besteuert, während sie große Teile der Unternehmensgewinne und Vermögen verschont. Der hierdurch begünstigten einseitigen Vermögensverteilung, gilt es auch im Wege einer verteilungsgerechten und verfassungsgemäßen Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrechtes wirksam zu begegnen. Dieser Schritt in Richtung zu mehr Steuer- und Verteilungsgerechtigkeit ist auch vor dem Hintergrund des jüngsten BVerfG-Urteils ein Gebot der Stunde. Denn die Privilegierung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer im geltenden Recht ist erklärtermaßen verfassungswidrig. Im Zusammenhang mit der Urteilsfindung haben einzelne Verfassungsrichter zudem dezidiert festgestellt, dass die Erbschaftsteuer nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen dient, sondern zugleich ein Instrument des Sozialstaats ist, um zu verhindern, dass der Reichtum in der Generationenabfolge in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst. Es ist ein Skandal, dass es die herrschende Politik 30 Jahre lang nicht vermocht hat, die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Übereinstimmung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes („Alle

Deutscher Gewerkschaftsbund
Bundesvorstand
Abteilung Wirtschafts-, Finanz- und
Steuerpolitik

Raoul Didier
Referatsleiter für Steuerpolitik

raoul.didier@dgb.de

Telefon: 030 / 240 60-308
Telefax: 030 / 240 60-218

Henriette-Herz-Platz 2
10178 Berlin

¹ Vgl.: iff-Überschuldungsreport 2014, S. 23.

² Vgl.: DIW Wochenbericht Nr. 7.2015, S. 123 – 132.

Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“) zu bringen. Die von den Verfassungsrichtern monierten Mängel wurden stets aufs Neue durch andere, grundgesetzwidrige Regelungen ersetzt, die im Ergebnis alle zu einer unverhältnismäßigen Verschonung großer Erbschaften und Schenkungen geführt haben. Deshalb müssen die 2014 vom Bundesverfassungsgericht nun klar aufgezeigten Grenzen bei der anstehenden Reform endlich ernstgenommen und im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz umgesetzt werden.

Doch eine gute und verteilungsgerechte Steuerpolitik verlangt mehr, als das Steuerrecht endlich wieder auf den Boden des Grundgesetzes zu stellen. Vor dem Hintergrund der ungebremsten und über Jahrzehnte durch verfassungswidrige Regelungen begünstigten Vermögenskonzentration ist daher die vom Bundesfinanzminister angekündigte „minimalinvasive“ Korrektur der bestehenden Verschonungsregeln keinesfalls ausreichend. So zeigt die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik, dass durch diese Verschonungsregeln der steuerfreie Anteil umso höher ist, je größer Erbschaften und Schenkungen ausfallen, da diese Erwerbe vor allem aus Unternehmensvermögen bestehen. Hierdurch waren 2012 Erwerbe ab fünf Millionen Euro bereits zu mehr als der Hälfte und Erwerbe ab 20 Millionen Euro zu mehr als 90 Prozent von der Steuer befreit. In der Folge beliefen sich die damit verbundenen Steuerausfälle im Zeitraum von 2009 bis 2013 auf 25 bis 30 Milliarden Euro.³

Die Befürworter der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Betriebsvermögen setzen sich heute wie damals für großzügige Privilegien für große Betriebsvermögen ein. Ihr Argument: Härtere Regeln würden notwendige Liquidität entziehen und damit Unternehmen und Arbeitsplätze gefährden. Auch der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften haben sich mit diesen Bedenken ernsthaft auseinandergesetzt. So hat der 20. Ordentliche Bundeskongress im Jahre 2014 darauf hingewiesen, dass die Substanz von Betriebsvermögen der Realwirtschaft nicht gefährdet werden dürfe, als er seine Forderung nach einer höheren Besteuerung großer Erbschaften bekräftigte. Anlässlich der Beratungen zum Erbschaftsteuerreformgesetz im Jahre 2008 wurden dazu auch eigene Untersuchungen angestellt.⁴ Diese Untersuchungen, die sich zudem noch auf Zeiträume beziehen, in denen die aktuell geltende sehr weitreichende und gezielte Verschonung des Betriebsvermögens noch gar nicht in Kraft war, haben jedoch zweierlei klar nachgewiesen: Zum einen konnte keine Bundesregierung - egal, welcher politischen Couleur - Erkenntnisse nachweisen, „wonach die deutsche Erbschaftbesteuerung ursächlich für eine etwaige Unschlüssigkeit der Erben hinsichtlich der Weiterführung von Familienbetrieben sei“, genauso wenig wie Erkenntnisse darüber vorlagen, wie lange Unternehmen nach dem Erbfall fortgeführt würden. Zum anderen konnte der DGB schon im Jahr 2007 zeigen, dass auch die Statistik des Bundesfinanzministeriums über Steuerzahlungsrückstände keine Anhaltspunkte für die Annahme liefert, dass die Begleichung der Erbschaftsteuerschuld ein Problem in nennenswerter Größe darstellt. Dies ist ein weiteres Argument dafür, dass der Abbau von Verschonungsregeln nicht

³ Vgl.: DIW Wochenbericht Nr. 7.2015, S. 111 – 120.

⁴ Vgl.: Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes (DGB) zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 10. März 2008; sowie: DGB Bundesvorstand, Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer muss Steueraufkommen deutlich erhöhen, Informationen zur Wirtschafts- und Strukturpolitik 3/ 2007.

zu einer flächendeckenden Gefährdung betroffener Betriebe führt, weil § 28 Absatz 1 ErbStG die Möglichkeit bietet, die Steuer auf Antrag bis zu zehn Jahre zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Ein Erbe kann sich die Steuerschuld sogar zinslos stunden lassen, während außerhalb des Erbrechts gestundete Steuerschulden mit 0,5 Prozent pro Monat zu verzinsen sind. Der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums hält es unter bestimmten Voraussetzungen sogar für „plausibel, dass Verschonungsregeln, die an der Weiterführung des Betriebs anknüpfen, sogar eher zu weniger als zu mehr Arbeitsplätzen führen.“⁵

Und schließlich liegen dem DGB keine Erkenntnisse für auch nur einen einzigen Fall vor, in dem die Fortführung eines Betriebs tatsächlich oder auch nur beinahe durch eine unverhältnismäßige Besteuerung der Erben bzw. Schenkungsbegünstigten gescheitert wäre. Allerdings besteht aus Sicht der Beschäftigten ein hohes Interesse an gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen, die im Rahmen betriebswirtschaftlicher Möglichkeiten eine Gewähr für eine nachhaltige Unternehmensfortführung im Sinne einer auf Kontinuität und Beschäftigungssicherung orientierten Betriebspolitik bieten. Insoweit Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes solche gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen erschweren, sind diese daher einer angemessenen Überprüfung zu unterziehen.

2. Anlass und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs

Der Gesetzentwurf verfolgt vor allem eine Neufassung der §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sowie die Einfügung der damit in Zusammenhang stehenden neuen §§ 13c und 28a. § 13a regelt die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften. § 13b definiert das nach § 13a zu begünstigende Betriebsvermögen. Anlass für die Neuregelung ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2014. In seinem Urteil hat das Gericht im Kern festgestellt: „Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.“

Vorgeblicher Zweck der bestehenden wie auch der nun angestrebten neuen Verschonungsregeln ist es, Unternehmen, die durch einen Bezug zum Erblasser bzw. Schenker oder aber auch zum Erben bzw. Begünstigten geprägt sind, vor negativen Auswirkungen der Erbschaftsteuerzahlung zu bewahren, also ihren Bestand und somit den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern. Da das geltende Recht den Umfang der Begünstigung nicht begrenzt, hält das BVerfG eine Prüfung des Bedürfnisses nach Verschonung für große Unternehmen für

⁵ Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer - Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2012 S.34

geboten, da je umfangreicher die Verschonung sei desto anspruchsvoller der Rechtfertigungsgrund hierfür sein müsse. Alternativ eröffnet das Urteil in solchen Fällen noch die Möglichkeit der Einführung einer Höchstgrenze für Verschonungen.

Weiterhin verwirft das Urteil bei der Vererbung von Betrieben mit weniger als 20 Beschäftigten die Möglichkeit, von dem Nachweis einer Mindestlohnsumme abzusehen, die ansonsten für eine Mindestdauer des Fortbestehens des Unternehmens nachgewiesen werden muss. Das Gericht sieht hierin einen Verstoß gegen das Regel-Ausnahme-Verhältnis, da die übergroße Zahl der vererbten Unternehmen weniger als 20 Beschäftigte haben.

Schließlich hält das BVerfG wesentliche Regelungen bezüglich des Verwaltungsvermögens für verfassungswidrig. Als gewissermaßen nicht-produktives Vermögen stuft das Gesetz das Verwaltungsvermögen im Grundsatz als nicht verschonungswürdiges Vermögen ein. Dennoch lässt es Gestaltungsmöglichkeiten zu, die auch erheblichen Anteilen von Verwaltungsvermögen am Betriebsvermögen die Steuerfreiheit ermöglichen. Ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart großzügige Einbeziehung eigentlich als nicht förderungswürdig angesehener Vermögensbestandteile ist für das Gericht nicht erkennbar.

Der Referentenentwurf versucht den Monita des BVerfG durch folgende Änderungen Rechnung zu tragen:

- Die bisherige, von Ausnahmen und Rückausnahmen geprägte und dadurch gestaltungsanfällige, Negativdefinition des im Grundsatz nicht begünstigten Verwaltungsvermögens soll weitgehend entfallen und durch eine Neudefinition des begünstigten Vermögens ersetzt werden. Jedoch kann auch weiterhin nicht begünstigtes Vermögen wie begünstigtes behandelt werden, wenn es 10 Prozent des begünstigten Betriebsvermögens nicht übersteigt.
- Die an der Beschäftigtenzahl orientierte Betriebsgröße, ab der ein Nachweis über den Erhalt einer bestimmten kumulierten Lohnsumme erforderlich ist, wird von 20 auf 4 Beschäftigte abgesenkt. Allerdings muss dann bei Betrieben mit bis zu 10 Beschäftigten bei einer Frist zur Fortführung des Unternehmens von fünf Jahren nur noch eine Lohnsumme von wenigstens 250 Prozent und bei einer Frist von sieben Jahren nur noch eine Summe von wenigstens 500 Prozent eingehalten werden. Bei Unternehmen oberhalb dieser Grenze muss für die entsprechenden Zeiträume weiterhin eine Mindestlohnsumme von 400 bzw. von 700 Prozent erreicht sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird das begünstigte Vermögen weiterhin zu 85 bzw. zu 100 Prozent von der Steuer verschont.
- Der Anforderung an eine Prüfung des Bedürfnisses nach Verschonung beim Erwerb großer Unternehmensanteile soll nach § 13c-neu i. V. m. § 28a ab dem Überschreiten einer Grenze von 20 Millionen Euro ansonsten verschonungswürdigem Vermögen entsprochen werden. Bei Überschreiten dieser Grenze muss der Erwerber einen Antrag auf Verschonung stellen. Wird diesem stattgegeben, so wird auch begünstigtes Vermögen von mehr als 20 Millionen Euro in der vorgenannten Höhe von 85 bzw. 100 Prozent verschont.

- Voraussetzung dafür, dass dem Antrag zur Verschonung begünstigten Vermögens von mehr als 20 Millionen Euro stattgegeben wird ist, dass 50 Prozent des bereits beim Begünstigten vorhandenen Vermögens sowie des erhaltenen jedoch nicht begünstigten Vermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreichen.
- Alternativ zu dieser Prüfung kann der Steuerpflichtige einen Antrag auf Gewährung einer dann geringeren Steuerverschonung stellen. In diesem Fall verringert sich die Begünstigung von 85 bzw. 100 Prozent um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die den Betrag von 20 Millionen Euro überschreiten. Ab einer Höhe von 110 Millionen begünstigten Vermögens gilt eine einheitliche Begünstigung von 25 bzw. 40 Prozent.
- Die Grenze von 20 Millionen kann auf 40 Millionen Euro verdoppelt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Gesellschaftsvertrag des Unternehmens, von dem Anteile vererbt oder verschenkt werden, folgendes bestimmt: Die Gewinnausschüttung ist „nahezu vollständig“ beschränkt und an der betreffenden Personen- bzw. Kapitalgesellschaft können sich nur Familienangehörige i.S. des § 15 Abs. 1 der Abgabenordnung beteiligen. Zudem muss für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft vorgesehen sein, dass die zu zahlende Abfindung „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung liegen muss.

3. Bewertung des Gesetzentwurfs

3.1. Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen

Gemessen an der aktuell geltenden Rechtslage ist die Neufassung des § 13b als einen vom BVerfG erzwungenen Fortschritt zu begrüßen. So führt die bisherige Definition des im Grundsatz nicht begünstigten Verwaltungsvermögens durch eine Reihe von Ausnahmen und Rückausnahmen zu einer erheblichen Gestaltungs- und Umgehungsanfälligkeit. Auch hat im geltenden Recht ein Anteil des Verwaltungsvermögens von bis zu 50 Prozent am gesamten Betriebsvermögen nicht zur Folge, dass die privilegierende Verschonung des Betriebsvermögens im Ganzen geschmälert wird. Schließlich lässt § 13b in der geltenden Fassung auch zu, dass Verwaltungsvermögen in bedeutendem Umfang steueroptimierend auf verschiedene am Vermögensübergang beteiligte Gesellschaften verteilt werden kann.

Im Gegensatz dazu wählt der Referentenentwurf den Weg, zunächst das grundsätzlich begünstigungsfähige Betriebsvermögen in Anlehnung an das Bewertungsgesetz (BewG) zu definieren. Die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens entfällt. In einem zweiten Schritt sollen dann nur jene Teile des so definierten Betriebsvermögens auch tatsächlich begünstigt werden, die i.S. des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck originär gewerblicher, freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit dienen. Diese Gesetzestechnik kommt in der Tendenz dem Erfordernis einer weniger gestaltungsanfälligen Bestimmung von begünstigtem bzw. nicht begünstigtem Vermögen etwas entgegen und ist insoweit positiv zu bewerten. Allerdings bleibt fraglich, ob die Definition des Hauptzwecks bzw. jenes im Grunde begünstigungsfähigen Vermögensbestands, der aber nicht dem

Hauptzweck dient, hinreichend klar bestimmt ist. In jedem Fall aber abzulehnen ist ein Einbezug der saldierten Finanzmittel in das begünstigte Vermögen bis zu einer Höhe von 20 Prozent des Betriebsvermögens. Völlig unverständlich ist, dass daneben zusätzlich noch 10 Prozent des nicht begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt werden sollen. Dies eröffnet nicht nur unverhältnismäßige Gestaltungsspielräume, sondern führt auch dazu, dass im Falle der Verschonungsbedarfsprüfung (s.u.) die Fähigkeit zur Entrichtung der Steuerschuld noch stärker, als ohnehin in § 28a Abs. 2 ErbStG-E vorgesehen, künstlich kleingerechnet wird. Diese Regeln sind daher strikt abzulehnen.

Verwiesen sei an dieser Stelle auch auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Dieser hält es für eine irrige Vorstellung, dass man in diesem Zusammenhang sinnvoll zwischen unproduktivem und produktivem Vermögen unterscheiden könne und kommt zu dem Schluss: „Das grundsätzliche Problem einer fehlenden Trennlinie führt dazu, dass die Steuerzahler zu Gestaltungen eingeladen werden, die ökonomischer Zweckmäßigkeit zuwiderlaufen und damit die Zusatzkosten der Besteuerung erhöhen. Daher erscheint es die bessere Lösung, die Verschonung insgesamt zu beenden und so zu erreichen, dass die Notwendigkeit einer Trennlinie entfällt.“⁶

Unabhängig davon, dass die Neufassung von § 13b ErbStG gegenüber der geltenden und verfassungswidrigen Norm als ein - wenngleich mit starken Mängeln behafteter - Fortschritt gewertet werden kann, lehnen der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften eine steuerrechtliche Privilegierung von bestimmten, wie auch immer zu definierenden, Vermögensarten ab.

3.2. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

Mit der im Referentenentwurf vorgesehenen Ausdehnung der Nachweispflicht über die Einhaltung gewisser Mindestlohnsummen während bestimmter Zeiträume wird deutlich, dass der Erhalt von Arbeitsplätzen lediglich als Vorwand für eine ansonsten kaum zu rechtfertigende Bevorteilung großer Vermögen und deren Eigentümern dient. Zwar mag mit der Ausdehnung auf Betriebe mit zwischen vier und zwanzig Beschäftigten formal dem vom BVerfG in diesem Zusammenhang festgestellten Erfordernis nach Berücksichtigung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses Rechnung getragen sein. Jedoch kann der auf fünf Jahre bezogene Nachweis einer Lohnsumme von gerade mal 250 Prozent (berechnet auf der Basis eines bis zu fünf Jahre vor dem Erwerb zurückreichenden Zeitraums!) für sich genommen nicht ernsthaft als Beleg für eine erfolgreiche Unternehmensfortführung gewertet werden. Kaum besser ist der Erhalt einer Lohnsumme in Höhe von 500 Prozent während sieben Jahren zu werten, welcher immerhin Voraussetzung für eine vollständige Steuerbefreiung, der sog. Optionsverschonung, sein soll.

⁶ „Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer - Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2012 S. 36

Selbst dann, wenn man der Überzeugung folgen wollte, Betriebsvermögen bedürfe dem Grunde nach einer erbschaftsteuerlichen Sonderbehandlung, um eine erfolgreiche Unternehmensfortführung fiskalisch zu unterstützen, erweist sich eine (alleinige) Anknüpfung an die Lohnsumme nicht als tauglich. In der Logik der Befürworter einer erbschaftsteuerlichen Verschonung kann dieser Bezug genau genommen sogar kontraproduktiv sein. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn ein Unternehmen kurz nach Eigentumsübergang in erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät, die mit den Fähigkeiten der Unternehmensführung in keinerlei Zusammenhang stehen müssen. Je nach konjunktureller Situation, Eigenart des Unternehmens und des Marktes auf dem es agiert, kann womöglich allein das Überleben des Unternehmens als bemerkenswerter unternehmerischer Erfolg gewertet werden. Bei Unterschreitung der einschlägigen Mindestlohnsummen träte aber zu den dann ohnehin zu verkraftenden Schwierigkeiten ausgerechnet in diesem Fall noch eine höhere Erbschaftsteuerzahlung hinzu.

3.3. Verschonungsbedarfsprüfung

Ob und inwieweit eine steuerpflichtige Person überhaupt Steuern zahlen muss, davon abhängig zu machen, ob der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Steuerentstehung über das hierfür erforderliche Vermögen verfügt, ist bereits eine außerordentliche und höchst fragwürdige Vorzugsbehandlung. Die Vorstellung etwa, dass einem unwidersprochenen Einkommensteuerbescheid, der den Steuerpflichtigen zur Nachzahlung verpflichtet, deshalb nicht entsprochen werden muss, weil das Girokonto gerade nicht die erforderliche Deckung aufweist und ansonsten wegen einer Eigenheimfinanzierung die Schulden das Vermögen übersteigen, mutet geradezu absurd an. Aber eine dieser Absurdität nicht nur entsprechende, sondern sie sogar noch ins Groteske steigernde Regelung enthält der Referentenentwurf mit der Verschonungsbedarfsprüfung für begünstigtes Vermögen i.S. von § 28a ErbStG-E. Denn selbst dann, wenn Begünstigte über ausreichend Mittel zur Begleichung ihrer Steuerschuld verfügen, wird beim Vorliegen bestimmter Konstellationen dem Antrag auf Verschonung dennoch weitreichend stattgegeben. Dies ist dann der Fall, wenn zwar die Hälfte der Summe des beim Begünstigten bereits vorhandenen und des ihm zugefallenen, aber *nicht* verschonungswürdigen, Vermögens nicht ausreicht, um die Steuer zu zahlen, mehr als 50 Prozent dieser Summe aber durchaus ausreichen würden.

Hinzu tritt außerdem, dass gerade beim Unternehmensübergang auf die nächste Generation immer weniger der Erbfall abgewartet wird. Vielmehr hat hier die planmäßig organisierte Schenkung erheblich an Bedeutung gewonnen. Das bedeutet, dass selbst dann, wenn zunächst die Voraussetzungen nicht dafür gegeben sein sollten einem Antrag auf Verschonung stattzugeben, diese durch entsprechende Vermögensübertragungen und -umschichtungen bis zum Zeitpunkt der Steuerentstehung doch noch entsprechend gestaltet werden können. Insbesondere wird die Steuerumgehung durch § 28a Abs. 3 Nr. 3 S. 1 erleichtert. Dieser knüpft die Steuerfreistellung lediglich daran, dass dem Erwerber nur binnen zehn Jahren kein weiteres Erb- oder Schenkungsvermögen zufällt. Diese Frist ist zur Vermeidung von Steuergestaltung viel zu kurz bemessen und müsste im Gleichlauf mit den

Regelungen der Erbersatzsteuer für Familienstiftungen eher auf 30 Jahre ausgedehnt werden. Sollte es bei der Frist von 10 Jahren bleiben, so stellt sich die Frage, ob dies verfassungsfest ist. Denn wenn im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung kein sonstiges Vermögen vorhanden ist, weil es später übertragen wird, so läuft diese Prüfung komplett ins Leere.

3.4. Verschonungsabschlag

Beträgt der gemeine Wert des i.S. von § 13b ErbStG-E zu begünstigenden Vermögens mehr als 20 Millionen Euro und sind die Voraussetzungen zu dessen Steuerbefreiung nach § 13a, nicht aber die Voraussetzungen für einen positiven Bescheid für eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a gegeben, so muss der Begünstigte dennoch nicht auf eine steuerliche Verschonung des erhaltenen Betriebsvermögens verzichten. Auf Antrag reduziert sich in diesen Fällen die Begünstigung in Höhe von 85 bzw. 100 Prozent sukzessive bis zu einem Wert von 110 Millionen Euro. Ab diesem Wert gilt dann einheitlich eine steuerliche Vermögensverschonung im Umfang von 25 bzw. 40 Prozent. Mithin entfällt also jegliche Prüfung der Vermögensverhältnisse und der Zahlungsfähigkeit. Dennoch unterstellt die Begründung des Gesetzentwurfs, dass auch für diese Fälle eine Gefährdung vermutet werden müsse, die eine Verschonung erforderlich mache. Jedoch unternimmt die Begründung des Gesetzentwurfes weder an dieser, noch an anderer Stelle den Versuch, die vermutete Gefährdung auch nur im Ungefähren zu beschreiben und zu belegen. Da diese Regelung ausschließlich auf die Übertragung größerer Unternehmen und Unternehmensanteile abzielt, muss hier weiterhin von einem Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ausgegangen werden. Denn die Rechtsprechung des BVerfG ist in diesem Zusammenhang eindeutig und unmissverständlich: „Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist.“⁷

Die Grenze von 20 Millionen Euro, bis zu der Erben und Beschenkte in den Genuss einer abschlagfreien Steuerverschonung kommen, kann sich aber auch auf 40 Millionen Euro verdoppeln, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Hierzu müssen dem Begünstigten Anteile an einer ausschließlich im Familienbesitz befindlichen Gesellschaft zufallen, deren Satzung außerdem bestimmt, dass die Ausschüttung des Gewinns „nahezu vollständig“ beschränkt ist und dass im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft, also bei Liqui-

⁷ Vgl.: 1 BvL 21/12, Rz 172

dation der erhaltenen Anteile, eine Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert“ vorgesehen ist. Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften stimmen mit der Begründung des Gesetzentwurfes überein, wonach Unternehmen, die durch diese satzungsmäßigen Bestimmungen geprägt sind, typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet sind. Es ist richtig und wird auch durch Erfahrungen der betrieblichen Interessenvertretungen in den betreffenden Unternehmen bestätigt, dass ein derart konstituierter Gesellschafterkreis ein wichtiger wirtschaftlicher Ankerpunkt für die nachhaltige Unternehmensführung und zur Sicherung von Beschäftigung ist. Auch erkennt der DGB steuerpolitischen Handlungsbedarf, um die Attraktivität solcher positiv zu würdigenden gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen nicht zu schmälern. Allerdings bedarf es hierzu keiner Regelungen, die auf eine vollständige oder fast vollständige Steuerbefreiung des Betriebsvermögens hinauslaufen. Problematisch ist vielmehr, dass in diesen Fällen, in denen eine Veräußerung zum vollen Gemeinwert gar nicht möglich ist, dennoch der Bewertungsgrundsatz des § 9 BewG gilt, wonach die für die Besteuerung maßgebliche Grundlage ausschließlich nach dem gemeinen Wert zu erfolgen hat und auch Verfügungsbeschränkungen hierbei außer Betracht bleiben müssen (vgl. § 9 Abs. 3 BewG).

4. Fazit und alternative Regelungsvorschläge des DGB

Auch wenn der vorliegende Referentenentwurf im Vergleich zum geltenden Recht punktuelle Verbesserungen bei der Definition des begünstigten Vermögens enthält, kann die vorgeschlagene Novellierung in ihrem gesamten Zusammenhang nicht überzeugen. Wenn auch nicht so weitreichend wie bisher, so ist auch weiterhin die Definition des zu begünstigten Vermögens nicht vor zweifelhafter Gestaltungsanfälligkeit gefeit. Hinzu tritt, dass die vorgeschlagenen kumulierten Mindestlohnsummen, insbesondere für Unternehmen mit vier bis zehn Beschäftigten, kein Ausweis erfolgreicher und nachhaltiger Unternehmensführung sind, die einer steuerlichen Prämierung bedürften. Die Steuerpflicht im Grundsätzlichen in weiten Teilen davon abhängig zu machen, ob die Steuer sofort aus vorhandenem Vermögen entrichtet werden kann, stellt bereits für sich genommen eine unverhältnismäßige Besserstellung gegenüber Steuerpflichtigen in allen anderen Steuerarten dar. Dass der Gesetzentwurf darüber noch hinaus geht und auch Fälle ermöglicht, in denen trotz vorhandenem Vermögen dennoch unterstellt wird, dass nicht in vollem Umfang gezahlt werden kann, halten der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften für untragbar. Dies ist umso unverständlicher, als dass das ErbStG bereits heute einzigartig günstige und weitreichende Steuerstundungen ermöglicht. Es nunmehr, wie in § 28a Abs. 3 S. 2 formuliert, unabhängig vom konkreten Einzelfall als „erhebliche Härte“ zu bezeichnen, wenn der Begünstigte einen Kredit zur Begleichung seiner Steuerschuld aufnehmen müsste, ist eine starke Übertreibung. Die Inanspruchnahme eines Kredites, insbesondere zur Liquiditätssicherung von Unternehmen, ist ein völlig normaler Alltagsvorgang und kann nur dann als erhebliche Härte bezeichnet werden, wenn hiervon die Überschuldung des Begünstigten oder des von ihm erworbenen Unternehmens zu erwarten wäre.

Somit bleiben erhebliche Zweifel, ob die geplante Neuregelung der steuerlichen Verschonung von Betriebsvermögen nicht abermals vom BVerfG als grundgesetzwidrig moniert werden. Diese Zweifel nähren sich aus der abermaligen, oft nur ansatzweise und bisweilen gar nicht begründeten, Gewährung einer Vielzahl von neuen Ausnahmen und Rückausnahmen, die im Ergebnis weiterhin vor allem die Mehrzahl der größten Vermögen vor der Erbschaft- und Schenkungsteuer bewahren. Nur hierdurch ist auch zu erklären, dass das Finanztableau erst ab dem Jahre 2020 die erwartete volle Jahreswirkung von lediglich 200 Millionen Euro zusätzlich ausweist. Der Trend, dass trotz einseitig wachsender Vermögenskonzentration, der Anteil der Erbschaft- und Schenkungsteuer am Gesamtsteueraufkommen weiter schwindet, wird damit beibehalten. Demgegenüber vertreten der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften die Auffassung, dass eine verfassungsfeste Reform des ErbStG, die keine Rücksicht auf eine besondere Verschonung großer Vermögen nimmt, mindestens zu einer Verdoppelung der Einnahmen beitragen kann ohne dabei wirtschaftliche Verwerfungen zu verursachen. Hierzu schlägt der DGB vor:

1. Eine Vorzugsbehandlung bestimmter Vermögensarten, gleich welcher Definition, ist auszuschließen.
2. Zur Abmilderung von Härtefällen ist ggf. über weitergehende Stundungsregeln für den Fall nachzudenken, dass Erben oder Beschenkte steuerlich verursachte Liquiditätsschwierigkeiten nachweisen können, die eine Fortführung des Betriebes unmöglich machen oder zumindest erheblich erschweren.
3. Wem durch Erbe oder Schenkung Anteile an einer ausschließlich im Familienbesitz befindlichen Gesellschaft zufallen, deren Satzung zudem bestimmt, dass die Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt ist und dass im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert vorgesehen ist, dem sollte eine Besteuerung zum tatsächlich erzielbaren Wert ermöglicht werden. Hierzu sollte in das ErbStG eine entsprechende Ausnahme von § 9 BewG aufgenommen werden. Um Interpretationsschwierigkeiten und Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, erscheint es sinnvoll die „nahezu vollständige Beschränkung“ hinreichend exakt zu bestimmen. Gleiches sollte auch dafür gelten, was unter einer „Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert“ zu verstehen ist.

Zum „Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 2. Juni 2015

Familienunternehmen tragen überproportional zur Beschäftigung in Deutschland bei. Sie stehen für Kontinuität und Sicherheit, und das oftmals seit vielen Generationen. Sie haben Krisen überstanden und geholfen, sie zu überstehen. Das Erbschaftsteuerrecht kann diese gewachsenen, sehr typisch deutschen Strukturen unterstützen oder eben auch behindern. Um auch zukünftig die weltweit einmalige Kultur der Familienunternehmen zu bewahren, sollte auf eine verfassungsfeste und für die Unternehmen tragbare Lösung gedrungen werden.

Am 17. Dezember 2014 stellte das Bundesverfassungsgericht fest, dass die Verschonung von Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht im Grundsatz mit dem Grundgesetz vereinbar und aus Gemeinwohlgründen (Arbeitsplatzsicherung) gerechtfertigt ist. Lediglich in Bezug auf die sog. Lohnsummenregelung, des Einbezugs von sog. Verwaltungsvermögen in die Begünstigung und die uneingeschränkte Geltung des Verschonungsabschlags bei Großvermögen hält das Bundesverfassungsgericht die derzeitigen Regelungen im Erbschaftsteuerrecht für verfassungswidrig.

Obwohl das Bundesverfassungsgericht nur einige „Stellschrauben“ des Erbschaftsteuerrechts beanstandet hat, setzt der nun vorliegende Referentenentwurf diese Vorgaben für Familienunternehmer über die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts hinausgehend sehr restriktiv um und lässt dabei noch viele Details offen. Die Komplexität und der Verwaltungsaufwand drohen hierdurch immens anzusteigen. Zudem werden Situationen geschaffen, in denen Unternehmenserben aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung gezwungen werden, in die Substanz des Betriebs einzugreifen oder aber einen Verkauf des geerbten Unternehmens prüfen müssen. Hierdurch werden Arbeitsplätze bedroht. Auch werden einige Vorschriften dem Ziel einer verfassungsfesten Auslegung des Urteils nicht gerecht. So sind steuerliche Doppelbelastungen durch das Heranziehen von Privatvermögen zur Begleichung der Steuerschuld die Folge, was den Charakter einer ungerechtfertigten Vermögensabgabe hat. Alles das verringert die Chance eines neuen Erbschaftsteuergesetzes, bei einem nächsten Mal vor dem Bundesverfassungsgericht zu bestehen.

Zu befürchten ist, dass gerade größere Familienunternehmen zu den Verlierern der Erbschaftsteuerreform 2015 gehören werden, wenn es nicht gelingt, tragbare und praxisorientierte Verschonungsoptionen bei einem Erwerb von über 20 Millionen Euro begünstigten Vermögens festzulegen. Dies gilt für alle drei vorgeschlagenen Regelungsansätze: einer Erhöhung der Prüfschwelle auf 40 Millionen Euro durch Nachweis der Kapitalbindung, einer Verschonungsbedarfsprüfung mit Vermögensteuerkomponenten und bei der Wahl des Abschmelzmodells.

Schließlich ist nochmals deutlich darauf hinzuweisen, dass aufgrund der neu zu fassenden Vorschriften zum begünstigten Vermögen bzw. Verwaltungsvermögen jedes Familienunternehmen – egal welcher Größe – von dieser Reform betroffen ist und mit zusätzlichen Belastungen rechnen muss. Sollten die geplanten Änderungen nicht praxisgerecht ausgestaltet werden, droht dieses Versäumnis die Eigenkapitalstärke, Liquidität und Finanzierungskultur des Betriebes nachhaltig und folgenreich zu schädigen.

I. Ausnahme von Kleinst- und Kleinbetrieben von der Lohnsummenregelung

Die Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts, dass bisher kleinere Betriebe generell in die Verschonung kamen, ohne entsprechende Nachweise erbringen zu müssen, ist grundsätzlich nachvollziehbar. Allerdings wird der nunmehr geforderte Nachweis in der Praxis schwierig zu erbringen sein, da gerade kleine Unternehmen sehr viel anfälliger für Konjunkturschwankungen oder technische Umbrüche sind und darauf mit einem flexibleren Einsatz von Personal reagieren müssen. Deshalb ist die flexibilisierte Lösung für Unternehmen mit 4 bis 10 Arbeitnehmern gem. § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG RefE grundsätzlich zu begrüßen.

Dennoch ist eine Zahl von drei Beschäftigten sehr niedrig. Um den Verwaltungsaufwand für die Kleinstbetriebe und damit auch für die Finanzverwaltung zu reduzieren, wäre die Zahl von fünf Arbeitnehmern plausibler. Die flexible Lohnsumme sollte außerdem für Betriebe mit bis zu 20 Mitarbeitern gelten, um auch unnötige Härten für die Betriebe mit 11 bis 20 Beschäftigten zu vermeiden.

Zusätzlich sollte erwogen werden, dass sich die Zahl nicht nach den „Beschäftigten“, sondern nach Vollbeschäftigungsstellen richtet, um geringfügig Beschäftigte, Saisonarbeiter oder Teilzeitbeschäftigte entsprechend verhältnismäßig zu berücksichtigen.

II. Neue Abgrenzung des begünstigten Vermögens

Der neue Ansatz das begünstigte Vermögen gem. § 13b ErbStG RefE nach dem Hauptzweck des Unternehmens zu bestimmen, ist im Grundsatz begrüßenswert. Die Positivdefinition kann z.B. ein zielführender Weg sein, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts mit Blick auf eine Absenkung der Verwaltungsvermögensgrenze umzusetzen. Er könnte außerdem dringend notwendige Klarstellungen bringen und die charakteristische und notwendige Eigenkapitalstärke von Familienunternehmen entsprechend berücksichtigen. Vieles hängt aber von den Details und der verwaltungsrechtlichen Umsetzung ab, die aufgrund der überwiegend fehlenden Präzisierungen noch völlig offen sind. Die in der Gesetzesbegründung aufgeführten Beispielfälle sind nicht repräsentativ, sondern betreffen nur Einzelfälle.

Aufgrund der fehlenden Klarstellungen ist es z.B. derzeit fraglich, wie von der Finanzverwaltung möglichst objektiv beurteilt werden kann, ob ein Wirtschaftsgut gerade noch überwiegend dem Hauptzweck des Unternehmens dient oder eben nicht. Oder ob und wie es aus dem Geschäftsbetrieb „heraus gelöst“ werden kann. Oder wie viele Hauptzwecke ein Unternehmen mit mehreren Sparten vorweisen darf. Diese offenen Punkte, Fragen und Unklarheiten sollten zwingend noch vor in Kraft treten des Gesetzes auch im Wege von festgelegten Durchführungsverordnungen und Erlassen im Sinne der Familienunternehmen bereinigt werden.

Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die Vorschriften zum begünstigten Vermögen einen Dreh- und Angelpunkt der Reform bilden, da sie jedes Familienunternehmen unabhängig von der Größe betreffen. Aufgrund der nunmehr definitiven Belastung des überschießenden nicht begünstigten Vermögens wird es zwingend zu Auswirkungen auf die Finanzierungskultur kommen, sollten nicht dem abhelfende Vorschriften im Gesetz fest gehalten werden. Dies kann man an drei sehr praxisrelevanten Beispielen festmachen:

1. Investitionsrücklagen

Viele Familienunternehmen bauen über lange Zeiträume Kapitalrücklagen für große Investitionen auf. Das reicht von Rücklagen für bestimmte Produktionsmaschinen oder neue Grundstücke für eine Betriebserweiterung bis hin zu Rücklagen für den Erwerb von Patenten oder Markenschutzrechten z.B. in der Chemie- oder Pharmaindustrie oder für Firmenübernahmen oder Investitionen in neue Geschäftsbereiche. Um die Unabhängigkeit und Krisenresistenz zu stärken, wird dabei insbesondere auf Eigenkapitalaufbau gesetzt. Sollte es im Laufe dieser Aufbauphase noch vor der Investition zu einem Schenkungs- oder Todesfall kommen, stünde künftig zu befürchten, dass dieses angesparte Kapital als überschießendes, nicht begünstigtes Vermögen steuerlich belastet wird. Es ist daher klarzustellen, dass Mittel, die für eine betriebliche Reinvestition vorgehalten werden, mit Wirkung für einen festgelegten Zeitraum als begünstigtes Vermögen gelten.

2. Eigenkapitalstärke und Liquidität

Deutsche Familienunternehmen zeichnen sich durch ihre Eigenkapitalstärke aus. Dies ist ein Schutz vor der Kontrolle durch Banken und vor kurzfristig agierenden Investoren und steigert die Krisenresistenz. Überschießende Liquidität im Unternehmen könnte aufgrund der Vorschriften zum begünstigten Vermögen in Verbindung mit der vorgesehenen Vermögenskonsolidierung, dem quotalen Schuldenabzug und dem 10 %igen Freibetrag bestraft werden. Die Konsequenz wäre für den Unternehmer dann, künftig mehr fremd zu finanzieren. Das wäre ein Fehlanreiz.

3. Pensionsverpflichtungen

Pensionsrückstellungen bilden einen sehr großen Posten in der Bilanz vieler Familienunternehmen, die einer ausreichenden Berücksichtigung bedürfen. Bisher wurden sie nicht entsprechend gewürdigt und drohen auch diesmal nicht in vollem Umfang begünstigt zu werden. Hier ist eine Klarstellung unbedingt dazu notwendig, dass und wie die Verpflichtungen sowohl auf der Aktiv- als auch Passivseite für die Positivdefinition bzw. Schuldenverrechnung angerechnet werden. Außerdem sollten sie mit den handelsrechtlich anzusetzenden Werten berücksichtigt werden.

III. Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten durch Konsolidierung des Vermögens

DIE FAMILIENUNTERNEHMER haben sich bereits sehr früh gegen den Missbrauch von Verwaltungsvermögen z.B. durch die sog. Cash-GmbH eingesetzt. Weitere Nachbesserungen im Hinblick auf Kaskadeneffekte sind daher zu begrüßen.

Dennoch muss darauf hingewiesen werden, dass nicht jedes Verwaltungsvermögen bzw. nunmehr „nicht begünstigtes Vermögen“ per se schädlich ist. Es kann auch zur Stabilität des Unternehmens beitragen. So ist es nicht verwunderlich, dass das Bundesverfassungsgericht die bisherige Verwaltungsvermögensregelung in seinem Urteil nur in Einzelpunkten kritisiert hat. So ist es u.a. legitim, mit Hilfe von Verwaltungsvermögen produktives Vermögen abzusichern. Dies wird im Referentenentwurf noch nicht ausreichend gewürdigt.

Dies gilt insbesondere für den Freibetrag von 10 % gem. § 13b Abs. 6 ErbStG RefE. Denn dieser bezieht sich lediglich auf 10 % des nicht begünstigten Vermögens, welches 10 %

des Wertes des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Je nach dem Verhältnis von begünstigtem zu nicht begünstigtem Vermögen kann dieser Betrag somit sehr gering ausfallen. Zudem wird man diesen Freibetrag nur nach sehr aufwendigen Vermögensaufstellungen und Berechnungen ermitteln können, das gerade bei großen Familienunternehmen mit vielen Tochter- und Enkelgesellschaften im In- und Ausland zu erheblichem Monitoring- und Verwaltungsaufwand führen wird. Zielführender und praktikabler wäre es, dass 10 % des Gesamtwertes des Unternehmens als Freibetrag für das nicht begünstigte Vermögen gewährt werden. Dies wird auch den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts gerecht.

Klarstellungen sind außerdem unbedingt notwendig im Hinblick auf die Konsolidierung. Der Referentenentwurf benutzt nämlich den Begriff einer „Verbundvermögensaufstellung“ gem. § 13b Abs. 7 ErbStG RefE, welches die Frage aufwirft, ob und welche Unterschiede sich dadurch zu einer Konsolidierung nach HGB ergeben.

Im Hinblick darauf, dass sich die Vorschriften zum begünstigten und nicht begünstigten Vermögen auf jede Unternehmensgröße auswirken, sollte zudem erwogen werden, zusätzlich abgeschwächte Voraussetzungen vorzusehen. So würde, wie bisher für das Verwaltungsvermögen, eine Unterscheidung zwischen Regel- und Optionsverschonung gelten.

Schließlich ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es anders als bislang bei der Feststellung von überschießendem nicht begünstigtem Vermögen zu einer definitiven sofortigen Steuerbelastung grundsätzlich bei jeder Unternehmensgröße kommen könnte. Dabei wird dieses Verwaltungsvermögen nicht unbedingt ohne weiteres liquidierbar und (viel entscheidender) kann nicht ohne weiteres vom Unternehmenserben entnommen werden insbesondere, wenn es der Zustimmung der anderen Gesellschafter bedarf oder eine starke Kapitalbindung im Gesellschaftervertrag festgeschrieben ist. Des Weiteren fallen auf dieses Verwaltungsvermögen bei Entnahme oder Ausschüttung Ertragsteuern an, die berücksichtigt werden müssen. Hierfür sind dennoch weiterhin weder eine Nettobetrachtung noch Verschonungs- oder erweiterte Stundungsoptionen vorgesehen.

IV. Prüfschwelle von 20 bzw. 40 Millionen Euro

Die Prüfschwelle von 20 Millionen Euro gem. § 13a Abs. 9 ErbStG RefE begünstigtem Vermögen geht in mehrfacher Hinsicht über die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts hinaus und sollte dringend nach oben korrigiert werden. Viele mittelständische Unternehmer mit nur einem oder sehr wenigen Erben könnten getroffen werden (beim derzeitigen Kapitalisierungsfaktor bereits ab einem Jahresgewinn von 1,14 Millionen Euro). Dies entspricht nicht der im Koalitionsvertrag festgehaltenen Vorgabe, die Erbschaft- und Schenkungsteuer mittelstandsfreundlich zu gestalten.

Erzielt ein mittelgroßes Familienunternehmen beispielsweise einen Jahresumsatz von 38 Millionen Euro und unterstellt man eine übliche Nettoumsatzrendite von 3 Prozent, ergibt sich ein Jahresgewinn von nur 1,14 Millionen Euro. Der Unternehmenswert, der die Basis der Bedürfnisprüfung werden soll, ergibt sich aus dem Bewertungsgesetz: wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet wird, muss der Jahresgewinn mit dem Faktor 18,21 multipliziert werden. Der Unternehmenswert beträgt also 20,77 Millionen Euro. Verfügt das Unternehmen dann auch noch fast ausschließlich über begünstigtes Vermögen und geht zu 100 % an einen Erben über, wird die 20 Millionen Euro Grenze bereits erreicht. Dies verdeutlicht, dass die Grenze zu niedrig bemessen ist. Große Unternehmen mit vielen

Gesellschaftern könnten hingegen unter der Grenze bleiben, welches vom Bundesverfassungsgericht nicht gewollt gewesen sein dürfte.

Auch das Argument, dass nur 2 % der Gesamtanzahl von Erbschaften von Betriebsvermögen jährlich betroffen seien, vermag nicht zu überzeugen. Diese 2 % machten im Jahr 2013 immerhin 186 einzelne Fälle aus. Jedes Jahr kommen mindestens genauso viele Fälle ganz anderer Familienunternehmen hinzu. Unterstellt man, dass jedes Jahr mindestens 186 Betriebsübergänge erfolgen, sind hiervon binnen einer Generation von 30 Jahren über 5.500 Familienunternehmen betroffen, für die diese Prüfschwelle und eine infolgedessen drohende Mehrbelastung greifen würde. Damit werden zum einen langfristig die Unternehmensstrukturen in Deutschland geschädigt. Denn hinter diesen jährlichen 2 % stehen verhältnismäßig die höchsten Umsätze, die bedeutendsten Wertschöpfungen mit vielen Zulieferern und die größte Zahl an Arbeitsplätzen. Zum anderen entsteht aufgrund der langen Fristen und Prüfungszeiträume ein immenser Verwaltungsaufwand.

Ein erster Schritt in die richtige Richtung ist daher die Möglichkeit, die Prüfschwelle auf 40 Millionen Euro durch den Nachweis der „Kapitalbindung“ gem. § 13a Abs. 9 ErbStG RefE im Unternehmen im Wege bestimmter qualitativer Merkmale zu erhöhen. Eine so geringe Steigerung – gerade auf Basis des niedrigen Werts von 20 Millionen Euro – ist jedoch nicht ausreichend um die Ungerechtigkeiten des Bewertungsgesetzes auszugleichen und müsste entscheidend nach oben korrigiert werden.

In diesem Zusammenhang sollte erwogen werden, die Prüfschwellen an die Inflationsrate oder den jährlich neu ermittelten Bewertungsfaktor zu koppeln anstatt an starren Beträgen auszurichten. Dies wäre umso notwendiger, wenn weiterhin an dem einfachen Ertragswertverfahren auf Basis unrealistischer Faktoren festgehalten und die bekannten Unzulänglichkeiten von § 9 Abs. 2 und 3 BewG nicht reformiert werden.

Schließlich sollte der Betrag unter der Prüfschwelle als Freibetrag gewährt werden. Insbesondere im Falle einer Verschonungsbedarfsprüfung gäbe es sonst Fallbeileffekte. Bei Überschreiten der Freigrenze kommt es sonst zu einem sprunghaften Anstieg der Steuerlast, während bei einem Freibetrag die Belastungsunterschiede zwischen begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen deutlich verringert würden. Damit würde der Sicherung von Arbeitsplätzen und dem Unternehmenserhalt Rechnung getragen.

V. Berücksichtigung qualitativer Merkmale

DIE FAMILIENUNTERNEHMER begrüßen ausdrücklich, dass die maßgebliche Eigenart des deutschen Familienunternehmertums für die Verschonung berücksichtigt wird: ihre spezifische Finanzierungs- und Unternehmenskultur, die es ihnen ermöglicht, durch Einschränkungen der Gesellschafterfreiheiten Kapital zu akkumulieren und so unabhängig von Banken, Börsen und kurzfristig agierenden Investoren zu bleiben.

In der vorgeschlagenen Fassung wird der Nachweis dieser Kapitalbindung jedoch in der Praxis nicht zu erfüllen sein. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale, unklaren Rechtsbegriffe und Fristen sind unbedingt zu korrigieren.

1. „Nahezu vollständige“ Gewinnentnahmebeschränkungen gem. § 13a Abs. 9 Ziff. 1 ErbStG RefE

Die Vorgabe „nahezu vollständig“ Gewinnentnahmen oder Ausschüttungen zu beschränken muss unbedingt gelockert werden. Unabhängig davon, dass unklar ist, wieviel Prozent „nahezu vollständig“ entsprechen, ist dieses jedenfalls eine zu hoch gesetzte Schwelle, auch wenn in vielen Familienunternehmen schon sehr große Gewinnanteile thesauriert werden. Es sollte dem Gesellschafter grundsätzlich möglich sein, immerhin noch einen gewissen Ertrag aus seiner unternehmerischen Arbeit zu erhalten. Des Weiteren müssen bei diesen Gewinnentnahmen oder Ausschüttungen jegliche anfallende Erbschaft- und Ertragsteuern berücksichtigt und abgezogen werden. Das sollte auch für Zahlungen von Pflichtanteilen oder Vergütungen wie z.B. der Arbeitslohn des Gesellschafters für seine Tätigkeit oder die Miete für Überlassung von Vermögensgegenständen gelten.

Besonders mit Blick darauf, dass nach dem Entwurf die anderen Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen müssen, wäre eine Beschränkung der Gewinnentnahmen und Ausschüttungen mindestens zur Hälfte vertretbar.

2. „Angehörige“ i. S. d. § 15 Abs. 1 AO gem. § 13a Abs. 9 Ziff. 2 ErbStG RefE

Die Verfügung der Anteile auf „Angehörige“ i.S.d. § 15 Abs. 1 AO zu beschränken sollte gelockert werden, um insbesondere z.B. Stiftungen oder Zweckverbände aufnehmen zu können. Mit Blick auf die tatsächlichen und demographischen Umstände in vielen Unternehmen könnte die Vorschrift auch jedenfalls auf entferntere Verwandte ausgeweitet werden. Entscheidend im Vordergrund sollte anstatt des Personenkreises jedoch das Vorliegen von Verfügungsbeschränkungen selbst stehen.

3. Abfindungen „erheblich unter dem gemeinen Wert“ gem. § 13a Abs. 9 Ziff. 3 ErbStG RefE

Die Voraussetzung eine Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert“ der Beteiligung oder des Anteils vorzusehen ist juristisch schwierig. Es bleibt unklar, wieviel genau „erheblich unter dem gemeinen Wert“ wäre. Zudem könnte eine solche Vereinbarung bei einem zu niedrigen Wert als sittenwidrig beurteilt werden und wäre damit nichtig. Des Weiteren könnte eine solch niedrige Abfindung als gemischte Schenkung charakterisiert werden und damit zusätzlich Schenkungsteuer auslösen.

Sollte dieses Tatbestandsmerkmal ersatzlos gestrichen und von einem anderen ersetzt werden, käme zum Beispiel ein Verbot von Kapitalentnahmen oder Kapitalabsenkungen in Frage. Andere qualitative Merkmale wären generelle Vinkulierung von Gesellschafteranteilen, Anweisungsrechte in Bezug auf Anteile nach Kündigung, Andienungspflichten und Wahrung von Mindestanteilen und Anteilsverhältnissen.

4. Fristen gem. § 13a Abs. 9 ErbStG RefE

Die Fristen der gesellschaftsrechtlichen Regelungen von 10 Jahren vor und 30 Jahren nach Übertragung sind dringend zu verkürzen. Gerade mit Blick auf die Kumulierung der strikten Voraussetzungen ist dieser Zeitraum nicht realistisch. Zudem ist ein schwebender Rechtszustand ohne bestandskräftige Steuerbescheide von 30 Jahren nicht hinnehmbar.

Unbedingt notwendig ist es, die 10 Jahre vor dem Erbfall wieder zu streichen. Die Missbrauchsanfälligkeit würde durch die Streichung nicht gesteigert, und Unternehmerfamilien könnten im Interesse des Unternehmens und der Arbeitnehmer die positive Kapitalbindung noch intensivieren.

Die Fortdauer sollte systemkonform an die fünf jährige Frist der Regelverschonung und die sieben Jahresfrist der Optionsverschonung gekoppelt werden.

5. Keine Kappung bei 40 Millionen Euro begünstigtem Vermögen

Schließlich sollte erwogen werden, die besondere Kapitalbindung in den Familienunternehmen viel stärker für das Erbschaftsteuergesetz zu nutzen und nicht nur auf eine Erhöhung der Prüfschwelle durch Nachweis qualitativer Merkmale zu beschränken.

Denn diese Art der Kapitalbindung führt zu einer strukturellen Überbewertung der individuellen Gesellschafteranteile. Überbewertung begründet einen besonderen Bedarf nach Verschonung. Dass das Vermögen in Betrieben mit hoher Kapitalbindung in aller Regel deutlich überbewertet ist, ergibt sich aus den bekannten Unzulänglichkeiten von § 9 Abs. 2 und 3 BewG. Diese Unzulänglichkeiten werden nach der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 nicht durch eine Reform des BewG geheilt werden.

Hier lässt sich schlüssig argumentieren, dass der Bedarf jedes Unternehmens, das aufgrund des Bewertungsrechts überbewertet wird, zu bejahen ist, weil sonst der Verlust von Arbeitsplätzen droht.

Dieser Vorschlag ist im Referentenentwurf bereits insofern vorgesehen, als das die Erben von begünstigtem Vermögen zwischen 20 und 40 Millionen Euro durch Nachweis der Kapitalbindung eine solche Verschonung bei gleichzeitiger Einhaltung von Haltefristen und Lohnsummen erhalten. In diesem Zusammenhang könnte deshalb überprüft werden, ob es überhaupt einer zweiten Grenze von 40 Millionen Euro bedarf. Wenn nämlich die Kapitalbindung umfänglich nachgewiesen werden kann, sollte dies eine Verschonung ausreichend rechtfertigen.

VI. Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung

Für die Verschonungsbedarfsprüfung gem. § 28a ErbStG RefE bleibt die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens aus verfassungsrechtlicher, gesetzessystematischer und ökonomischer Hinsicht äußerst zweifelhaft.¹ So kommt sie einer einmaligen

¹ Kirchhof, Gemeinwohlgebundene Unternehmen - zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaft- und Schenkungsteuer und einer auf die steuerliche Leistungsfähigkeit ausgerichteten Bedürfnisprüfung, 2015, S. 12 f.; Crezelsius, Gutachtliche Stellungnahme zur sog. Bedürfnisprüfung bei Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtlichen Verschonungen für Unternehmensvermögen - insbesondere nach dem „Eckwertepapier“ des BMF, 2015, S. 9 f.; Drüen, Verfassungsrechtsfragen einer Einbeziehung des Privatvermögens des Erwerbers bei der Bedürfnisprüfung, 2015; Papier, Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts, Rechtsgutachtliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrats der CDU e. V., 2015, S. 6 f.; Di Fabio, Die Reform der Erbschaftsteuer. Gutachten im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen, 2015, S. 32 f.; Krumm, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Bewertung und Verschonung von großen Familiengesellschaften, 2015; Bäuml/N. Vogel, FR 2015, 736 (738); Piltz, DStR 2015, 97 (99); St. Viskorf/Chr. Philipp, ZEV 2015, 113 (137 f.); Englisch, DB 2015, 637 (640); Wachter, FR 2014, 193 (208); Kirchdörfer/Layer, DB 2015, S. 451 (457).

Vermögensabgabe gleich, die nach dem Grundgesetz nur unter engen Voraussetzungen möglich wäre, die aber hier nicht vorliegen, und daher gänzlich abzulehnen ist. Zudem kommt es zu gravierenden steuerlichen Doppelbelastungen. Auch das System basierend auf der Besteuerung eines Erbanfalls wird durch die Heranziehung der Substanz untergraben.

Aber auch die zusätzliche Heranziehung des zeitgleich mit der Erbschaft oder der Schenkung übergehenden Privatvermögens hat für den Erwerber schädliche Konsequenzen. So ist zu berücksichtigen, dass das sonstige Privatvermögen teils nur schwer sofort zu liquidieren sein wird, z. B. bei schwer oder nicht verkäuflichen Immobilien.

Des Weiteren wäre die Einbeziehung des Privatvermögens insbesondere im Hinblick auf die unterschiedliche Behandlung von anderen Vermögensarten äußerst gestaltungsanfällig.

Darüber hinaus entsteht durch diese Regelung erheblicher Bürokratieaufwand, da vom Erben de facto eine Vermögensaufstellung, wie sie bei der Vermögensteuer (bis zu ihrer Aussetzung) üblich war, vorgelegt werden müsste. Die erforderliche Feststellung des verfügbaren Vermögens auch im Hinblick auf 10 Jahresfrist und späteren möglicherweise unerwarteten Vermögenszuwächsen führt zu einer sehr komplexen und schlecht administrierbaren Regelung. Dies wirft wiederum Fragen des Vollzugsdefizits auf.

Auch die Heranziehung der Hälfte des nicht begünstigten Vermögens im Unternehmen geht an der Unternehmensrealität vorbei. Hier fehlt es an der Erkenntnis, dass der Unternehmenserbe keinen direkten Zugriff auf dieses Vermögen hat: Entweder sind die Entnahmerechte bereits im Gesellschaftervertrag beschränkt (Kapitalbindung) oder sie bedürfen der Zustimmung aller anderen Gesellschafter. Zudem fallen dann bei Entnahme oder Ausschüttung zusätzlich Ertragsteuern an. Sollte deshalb weiterhin das mitübertragene Privatvermögen und das nicht begünstigte Vermögen zur Verschonungsbedarfsprüfung herangezogen werden, darf ausschließlich die Hälfte des Netto-Vermögens berücksichtigt werden, also nach Abzug der Erbschaftsteuer und Ertragsteuer.

VII. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

Die Option des Abschmelzmodells gem. § 13c ErbStG RefE kann für einige Unternehmer eine Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung darstellen. Sie bietet grundsätzlich mehr Planungs- und Rechtssicherheit als eine Verschonungsbedarfsprüfung, die viel Ermessensspielraum der Finanzverwaltung gewährt.

Die Steigerung des Abschmelzbetrages ist jedoch zu steil ausgestaltet und bedarf dringender Anpassungen. Dies ist gerade im Hinblick auf die offensichtlich drohende Verfassungswidrigkeit der Verschonungsbedarfsprüfung durch die Heranziehung von Privatvermögen unerlässlich.

Damit ein Verkauf für Erben großer Familienunternehmen nicht aufgrund der stark ansteigenden Steuerbelastung langfristig attraktiver wird, muss auch die Steuerschuld für den Erwerb von begünstigtem Vermögen über 110 Millionen Euro trotz Einhaltung von Lohnsummen und Behaltensregeln über die bisherigen Begünstigungen (25 % bzw. 40 %)

spürbar reduziert werden. Da es zu einer definitiven Steuerschuld kommt, sollte auch die Stundung in diesem Zusammenhang angepasst werden.

Wir schlagen vor den Verschonungsabschlag pro 3 Millionen Euro um je 1 Prozent abzuschmelzen bis ein Verschonungsanteil von 50 Prozent bei der Regelverschonung bzw. 70 Prozent bei der Optionsverschonung erreicht ist. Systemkonform wäre es, wenn die Absenkung des Verschonungsabschlags erst ab der erhöhten Prüfschwelle von 40 Millionen Euro wie bei der 20 Millionen Euro Grenze beginnen würde.

VIII. Stundung

Sollte der Referentenentwurf nicht entscheidend nachgebessert werden, wird die Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung für Familienunternehmen erheblich zunehmen. Damit gewinnt die Regelung zur Stundung gem. § 28a Abs. 3 ErbStG RefE und § 28 ErbStG sehr an Bedeutung.

Um die Belastungen überhaupt noch abfedern zu können bedarf es einer erheblichen Ausweitung der derzeit vorgesehenen Stundungsfrist von sechs Monaten für die Verschonungsbedarfsprüfung.

Zusätzlich sollte grundsätzlich ein Rechtsanspruch auf Stundung gewährt werden, um den Ermessensspielraum der Finanzverwaltung zu begrenzen und dem Unternehmer Planungssicherheit zu gewähren.

Schließlich sollte die Stundung der Steuer zumindest auf das im Unternehmen gebundene Vermögen zinslos gewährt werden, um dem Gedanken Rechnung zu tragen, dass die Gesellschafter hinsichtlich ihrer Entnahmen aus dem Unternehmen beschränkt sind.

IX. Gesetzesbegründung

Mit dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 17. Dezember 2014 ist deutlich geworden, welch hohen Stellenwert die Gesetzesbegründung für die Verfassungsmäßigkeit und Rechtfertigung der Verschonung hat. Viele Beanstandungen der Richter lassen sich auf fehlende Klarstellungen in der Gesetzesbegründung zurückführen.

Daher ist es umso wichtiger diese neue Gesetzesbegründung sauber zu formulieren. Dabei muss klar herausgearbeitet werden, dass Ziel des Gesetzes nicht nur der Schutz und Erhalt kleiner und mittelständischer Familienunternehmen, sondern insbesondere großer familiengeprägter Unternehmensstrukturen ist. Des Weiteren sollte nicht nur die Struktur, sondern noch vielmehr die einzigartige Finanzierungskultur basierend auf dem Prinzip der Kapitalbindung berücksichtigt werden.

X. Bewertungsrecht

Der Referentenentwurf führt wieder einmal eindrucksvoll die Unzulänglichkeiten des Bewertungsgesetzes vor Augen, die die bisherigen Verschonungsregeln bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage überdeckt haben. Denn insbesondere aufgrund der anhaltenden niedrigen Zinsen, auf denen das vereinfachte Ertragswertverfahren beruht,

werden Familienunternehmen um ein vielfaches gegenüber einem potenziellen erzielbaren Verkehrswert überbewertet. Am deutlichsten lässt sich das an den genannten Rechenbeispielen für die 20 Millionen Prüfschwelle festmachen.

Der Hinweis, man könne der Überbewertung durch Gutachten entgegenwirken, vermag wenig zu überzeugen. So sind diese sehr teuer, zeitintensiv und streitanfällig. Die derzeitige Praxis verdeutlicht bereits, dass sie nicht ohne weiteres von der Finanzverwaltung anerkannt werden und zu jahrelangen Auseinandersetzungen ohne jegliche Rechts- und Planungssicherheit führen.

Aufgrund der geplanten Verschärfungen für begünstigtes Vermögen und für Übertragungen jenseits der 20 Millionen Euro Prüfschwelle ist davon auszugehen, dass diese Streitigkeiten erheblich zunehmen werden. Deshalb sollte eine längst überfällige Reform des Bewertungsgesetzes nun endlich angestoßen werden.

XI. Sonstige Anmerkungen

Der vorgesehene Zeitraum von 10 Jahren, in dem alle Erwerbe für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. §§ 13a-c und 28a ErbStG RefE berücksichtigt werden sollen, ist grundsätzlich nochmal zu überdenken. Insbesondere spätere, unerwartete Vermögenszuwächse werfen eine Vielzahl an weiteren Fragen auf. Sachgerecht wäre es den Zeitraum zumindest an die 5- bzw. 7-Jahresfristen der Regel- und Optionsverschonung zu koppeln.

Aus Gründen der Rechts- und Planungssicherheit ist zu begrüßen, dass das Gesetz nicht rückwirkend in Kraft treten soll. Des Weiteren sollte zwischen dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens und dem Tag des Inkrafttretens ein ausreichender Zeitraum für die Umstellung gewährt werden. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Notwendigkeit von Erlassen und Durchführungsverordnungen auf Länderebene für die neuen Vorschriften zum begünstigten Vermögen sowie Regelungskonzepte jenseits der 20 Millionen Euro Prüfschwelle unentbehrlich.

Sowohl die Aufkommenswirkung als auch der Erfüllungsaufwand für Wirtschaft und Verwaltung sind bislang unzureichend ermittelt worden und nicht nachvollziehbar. Aufgrund der weitreichenden Verschärfungen und Komplexität ist mit einem erheblichen Mehraufkommen und Anstieg von Bürokratiekosten auszugehen. Eine transparente Aufstellung dieser Kosten und zusätzlichen Steuereinnahmen ist notwendig. Genau ermittelt werden sollten die durch das Veranlagungsverfahren anfallenden Kosten auf fiskalischer Seite als auch seitens des Steuerpflichtigen. Dem entsprechend sollte der Gesetzesentwurf dem Normenkontrollrat zur Beurteilung vorgelegt werden.



DSLV · Deutscher Speditions- und Logistikverband e. V. · Postfach 1360 · 53003 Bonn

Bundesministerium der Finanzen

Referat IV D 4
11016 Berlin

Ihr Zeichen
Ihre Nachricht vom
Unser Zeichen RL/MG
Telefon-Durchwahl 0228 91440-26
Telefax-Durchwahl 0228 91440-726
E-Mail RLankes@
dslv.spediteure.de
Datum 25. Juni 2015

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
Ihr Schreiben vom 2. Juni 2015
GZ: IV D 4 – S 3730/15/10001 :002
DOK: 2015/0460135

sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken für die Zusendung des Referentenentwurfs und die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Als Spitzenverband repräsentiert der Deutsche Speditions- und Logistikverband (DSLV) über 16 Landesverbände etwa 3.000 Mitgliedsbetriebe mit insgesamt 520.000 Beschäftigten, mehrheitlich mittelständische und inhabergeführte Speditionsbetriebe und Logistikdienstleister. Als Arbeitsplatzgaranten sind mittelständische Unternehmen für die deutsche Wirtschaft von besonderer Bedeutung und prägen die Wirtschaftsstruktur Deutschlands.

Dieser Bedeutung wird der vorliegende Referentenentwurf aus unserer branchenspezifischen Sicht nicht gerecht. Die Vorschläge zur Neuregelung bedeuten eine erhebliche Änderung der geltenden Rechtssystematik und gehen insbesondere für familiengeführte Unternehmen weit über die angekündigte „minimalinvasive“ Änderung hinaus. Zudem befürchten wir einen höheren Bürokratieaufwand für die Unternehmen.

Der DSLV lehnt die unverändert vorgesehene Einbeziehung des Privatvermögens der Erben im Rahmen der vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) geforderten Bedürfnisprüfung (nunmehr als „Verschonungsbedarfsprüfung“ bezeichnet) aus grundsätzlichen Erwägungen ab und fordert eine unternehmensbezogene Ausgestaltung.

DSLV · Deutscher Speditions- und Logistikverband e. V. · Weberstraße 77 · 53113 Bonn
Telefon 0228 91440-0 · Telefax 0228 91440-99 · E-Mail info@dslv.spediteure.de · www.dslv.org
Präsident: Mathias Krage · Hauptgeschäftsführer: Frank Huster

Der DSLV hält den für die Abgrenzung von „großen“ Unternehmen vorgesehenen Grenzwert (Prüfswelle) von 20 Millionen Euro für wesentlich zu niedrig und fordert eine deutliche Anhebung auf mindestens 100 Millionen Euro.

Zwar ist eine erhöhte Prüfswelle für Familienunternehmen bei Vorliegen typischer Verfügungsbeschränkungen in den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch ist der für diese Alternative vorgesehene Kontrollzeitraum von insgesamt 40 Jahren (zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer) ein viel zu langer Zeitraum, der mit dem heutigen volatilen Marktumfeld und der deshalb erforderlichen Flexibilität auch für Familienunternehmen nicht vereinbar ist. Unter dieser Bedingung dürfte der höhere Grenzwert kaum steuerliche Relevanz entfalten.

Der DSLV begrüßt, dass im Vergleich zum Eckwertepapier vom Februar 2015 nunmehr eine konkrete Beschäftigtengrenze für die Verschonung kleiner Unternehmen vorgesehen ist, hält aber den Grenzwert von drei Arbeitnehmern für viel zu niedrig.

Der DSLV unterstreicht seine Forderung nach einer Beschäftigtengrenze von mindestens zehn Mitarbeitern. Darüber könnte für Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten eine Flexibilisierung der Lohnsumme greifen.

Unsere Kernforderungen haben wir bereits im DSLV-Positionspapier „Reform des Erbschaftsteuergesetzes mittelstandsfreundlich gestalten“ vom Mai 2015, das Ihrem Hause vorliegt, zusammengefasst. Im Übrigen unterstützen wir die in der gemeinsamen Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft enthaltenen Forderungen.

Mit freundlichen Grüßen

DSLVL Deutscher Speditions- und Logistikverband e. V.
Referat Betriebswirtschaft und gewerbespezifische Steuerfragen



Reinhard Lankes

Der Bundesvorsitzende



DSTG · DEUTSCHE STEUER-GEWERKSCHAFT · Friedrichstraße 169/170 · 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung (IV D 4)
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

**Friedrichstraße 169/170
10117 Berlin**

Telefon: 030/206256600
Telefax: 030/206256601

www.dstg.de
E-mail: dstg-bund@t-online.de

Per email: IVD4@bmf.bund.de

24. Juni 2015

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und
Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsge-
richts**

IV D 4 – S 3730/15/10001/002

Schreiben vom 2. Juni 2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) nehme ich zum Referentenentwurf
wie folgt Stellung:

1. Vorab

Der Referentenentwurf geht in Abschnitt D des Vorspanns von Steuermehr-
einnahmen i. H. von 90 Mio. Euro in 2017 bis hin zu 200 Mio. Euro in 2020
aus.

Unterstellt man, dass es sich nicht um eine politische Schätzung sondern um
eine empirische Schätzung aufgrund von dem BMF vorliegenden Daten han-
delt, erscheinen die genannten Mehreinnahmen als sehr gering. Immerhin
wird das bestehende Recht an mehreren wesentlichen Stellen geändert, so
dass es nach der Stoßrichtung des BVerfG-Urteils zu deutlich höheren Mehr-
steuern kommen müsste.

Die aus Sicht der DSTG potentiell ertragserhöhenden Stellen sind:

- a) Durch die Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung müsste es theoretisch Fälle geben, die nicht zu einer Verschonung führen, weil eine Bedürftigkeit nicht gegeben ist.
- b) Das verschonungswürdige Vermögen wird durch eine neue Abgrenzungsdefinition gegenüber dem reinen Verwaltungsvermögen geringer.
- c) Regelungen zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten sollen missbräuchliche Gestaltungen verhindern
- d) Absenkung der Beschäftigtengrenze von bisher 20 Arbeitnehmern auf 3 Arbeitnehmer in Fällen ohne besondere Verschonungsprüfung.

Daher muss der Eindruck entstehen, als handele es sich bei den Änderungsvorschlägen überwiegend um kosmetische Änderungen. Anders ist der geringe Mehrsteuerbetrag nicht zu erklären. Die geringen Mehrsteuern kontrastieren auch mit der lauten Kritik aus der Wirtschaft und deren Verbände. Zudem hat ein Politiker aus der Regierungspartei CDU/CSU von einer „Kernschmelze der Wirtschaft“ gesprochen. Dieses passt dann nicht zueinander.

Ansichts mehrerer Urteile des Bundesverfassungsgerichtes in der Vergangenheit, die jeweils zu Erklärungen der Verfassungswidrigkeit führten, muss aus Gründen des Respekts vor dem Rechtsstaat und des Grundgesetzes endlich eine verfassungsfeste Lösung gefunden werden. Regelungen, die zwar verschärfend aussehen, es aber in Wahrheit aber nicht sind, wären kontraproduktiv und würden das Vertrauen der Steuerzahler und der Rechtsanwender in den Finanzämtern zerstören. Es gilt daher zu vermeiden, dass das Bundesverfassungsgericht in Kürze erneut eine Verfassungswidrigkeit feststellt. Die DSTG betont dies auch deshalb so ausdrücklich, weil es gegenüber dem Referentenentwurf deutlich darüber hinaus gehende Vorstellungen und Forderungen gibt. Aus unserer Sicht schießen weitergehende Forderungen eindeutig über das Ziel hinaus und führen erneut zu einer verfassungswidrigen Überprivilegierung im Vergleich zu nicht verschontem Vermögen.

2. Zu § 13 a Abs. 3 n. F.

Die Lohnsummenregelung als Grundlage für einen Verschonungsabschlag wird aufgrund der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts auf eine Beschäftigtenzahl von 4 bis 20 ausgedehnt. Dies wird sicher zu deutlich mehr Prüfungsfällen und damit zu mehr Arbeit in den Finanzämtern führen, während es andererseits vermutlich nicht zu deutlichen Mehrsteuern kommen wird.

Bei einer Arbeitnehmerzahl von vier bis zehn wird eine spezielle Lohnsummenregelung eingeführt. Statt einer Mindestlohnsumme von 400 Prozent (gerechnet auf eine Behaltefrist von fünf Jahren) soll nur eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent (bei einer 5-jährigen Behaltefrist) ausreichend sein. Wir halten dies für eine Überprivilegierung. Ein davon betroffenes Unternehmen

könnte in einem Zeitraum von fünf Jahren nach dem Erbfall seine Beschäftigten um bis zu 50 Prozent abbauen und würde dabei noch immer wegen einer „Beschäftigungssicherungsfunktion“ belohnt. Wir halten das nicht für sachgerecht. Die DSTG spricht sich dafür aus, eine einheitliche Mindestlohnsumme von 400 Prozent zu belassen. Eine unterschiedliche Mindestlohnsumme würde sicherlich am oberen Grenzbereich (elf und mehr) als Ungerechtigkeit empfunden werden. Zudem könnten sich bei einer Diversifizierung der Lohnsummengrenze Räume für Gestaltungen entwickeln. Ein werthaltiges Unternehmen, dass ein erbschaftsteuerrelevantes Betriebsvermögen abbildet, dürfte eigentlich keinen vernünftigen Grund haben, die Belegschaft um bis zu 50 Prozent abbauen. Die Differenzierung wirkt zudem normkomplizierend. Die allgemeine Mindestlohnsumme deckt einen Beschäftigungsabbau bis zu 20 Prozent ab und ist daher aus unserer Sicht ausreichend.

3. § 13 a Abs. 9 n. F.

Die in § 13 a Abs. 9 normierte Prüfschwelle in Höhe von 20 Millionen Euro pro Erwerb entspricht unserer Ansicht nach der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, bei größeren Erwerben im unternehmerischen Bereich differenziert vorzugehen. Wir halten auch die vorgesehene Zusammenrechnung von Erwerben innerhalb von 10 Jahren für richtig, da damit Gestaltungen durch gestaffelte Übertragungen entgegen gewirkt werden kann.

Die vorgesehene Prüfschwelle ist unserer Ansicht nach auch keineswegs zu niedrig angesetzt, da nach den Feststellungen der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2012 und 2013 die Erwerbe oberhalb lediglich rund 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe **oberhalb** dieser Grenze liegen. Vor dem Hintergrund der Festlegungen des Verfassungsgerichts müsste der Schwellenwert eher noch abgesenkt werden. Die Kritik an dem Schwellenwert von 20 Mio. Euro ist daher sachlich nicht nachvollziehbar und erscheint ausschließlich interessengeleitet. Nicht umsonst erwartet das BMF weniger als 200 Fälle pro Jahr (vgl. Abschnitt E.3 des Entwurfes („Erfüllungsaufwand der Verwaltung“)).

Nicht von der Hand zu weisen ist, dass es in den Fällen des § 13 a Abs. 9 Satz 3 (Verfügungsbeschränkungen etc.) zu einer differenzierten Bewertung kommen sollte. Ein Anteil an einem solchen Unternehmen, auf dem solche Beschränkungen lasten, ist nicht so viel wert, als wenn ein solcher Anteil frei veräußerlich wäre. Wir halten dies jedoch für eine Frage der Bewertung des Unternehmens bzw. des übergegangenen Unternehmensanteils. Es handelt sich daher nicht um eine Frage, die auf der Verschonungsebene zu klären ist.

Es ist daher aus unserer Sicht überflüssig, einen zweiten Schwellenwert einzuführen, der das Recht zusätzlich kompliziert. Es erscheint auch zweifelhaft, ob der pauschal um 100 Prozent erhöhte Schwellenwert mit den Vorgaben

des Bundesverfassungsgerichts in Einklang zu bringen ist. Aus den bereits genannten Prüffällen in der Größenordnung von 1,5 bis 1,7 Prozent werden daher noch weniger. Es drängt sich der Verdacht auf, dass zwar formale Hürden eingezogen werden, um dem Urteil vom 17. Dezember scheinbar gerecht zu werden, in Wahrheit soll jedoch in zahlreichen weiteren Fällen alles beim Alten bleiben. Die Festlegung des Gerichts, in großen Fällen differenzierter vorzugehen, um eine Überprivilegierung zu vermeiden, gerät unserer Ansicht nach in große Gefahr, ins Leere zu laufen.

Wir wiederholen: aus unserer Sicht handelt es sich um ein Problem der Ermittlung des gemeinen Wertes. Die pauschale Annahme, dass ein solch gebundener Anteil nur die Hälfte wert ist, ist nicht nachvollziehbar und erscheint eher als eine beschwichtigende Reaktion auf die Kritik der Wirtschaft am BMF-Modell.

Die in Satz 4 normierte Dauer der Beschränkungen (10 Jahre vorher/30 Jahre hinterher) erscheint demgegenüber als sehr umfangreich. Zwar ist sehr nachvollziehbar, dass einem Gestaltungspotential der Boden entzogen werden soll. Andererseits ist uns nicht klar, wie ein solcher Zeitraum überwacht und administriert werden soll, insbesondere der in der Zukunft liegende Zeitanteil von 30 Jahren. Durch die in Satz 5 Nr. 2 eingeführte Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist ist der Fall ja nicht endgültig erledigt, sondern steht de facto unter einem Vorbehalt. Es sollte daher nochmals überprüft werden, den 30-Jahreswert abzusenken.

4. § 13 b n. F.

Wesentlich erscheinen uns hier die Absätze 3 und 6. Ob der Verzicht auf eine gegenständliche Definition des Verwaltungsvermögenskatalog und die Einführung eines unbestimmten Rechtsbegriffes („Hauptzweck“) die in der Begründung genannte „präzise Abgrenzung“ fördert, muss sich erst in der Rechtspraxis zeigen. Zwar ist der unbestimmte Rechtsbegriff insgesamt „offener“ und kann ein Mittel sein, um nicht definierte bzw. künftige Formen des Verwaltungsvermögens durch Subsumtion in den Griff zu bekommen. Andererseits ist eine solche Formulierung auch anfällig für Rechtsstreitigkeiten, die das Besteuerungsverfahren behindern und in die Länge ziehen. Gerade weil der „Hauptzweck“ tätigkeitsbezogen zu ermitteln ist, ergibt sich Raum für individuelle Sachverhaltsvorträge des Steuerpflichtigen, die von einer Finanzbehörde kaum verifiziert werden können. Auch der als Indiz genannte Anteil von mehr als 50 Prozent der Nutzung dürfte kaum verlässlich überprüft werden können. Insgesamt wird man daher abwarten müssen, wie sich die Regelung in der Praxis auswirkt, so dass wir doch eine gewisse Skepsis zum Ausdruck bringen müssen.

Die in Absatz 6 normierte Bagatellklausel (10 Prozent) geht für uns in Ordnung. Ebenso die Regelung für junges nicht begünstigtes Vermögen.

5. § 13 c n. F.

Es erscheint uns ernstlich zweifelhaft, ob der geplante Verschonungsabschlag bei Großerwerben noch von der Jurisdiktion des Bundesverfassungsgerichts gedeckt ist. Die Vorschrift zielt auf die Begünstigung von Großerwerben ab, bei denen das Gericht ausdrücklich eine Bedarfsprüfung für die Verschonung gefordert hat. § 13 c versucht diese – nun in § 28 a geregelte Bedarfsprüfung – zu umgehen. § 13 c perpetuiert – wenngleich in abschmelzender Weise – die seitherige Verschonung. Unseres Erachtens liegt hierin ein Verstoß gegen die Vorgaben des Verfassungsgerichtes. Daher ist unseres Erachtens auch kein Wahlrecht zwischen § 28 a n. F. und dem geplanten § 13 c möglich. Unseres Erachtens ist in Großerwerbsfällen zwingend eine Bedarfsprüfung vorzunehmen. Unseres Erachtens wird hier in unzulässiger Weise die Prüfungsschwelle von 20 Mio. Euro nach § 13 a Abs. 9 auf einen Betrag von 110 Mio. Euro ausgedehnt. Wir halten daher das Dreiecksverhältnis „§ 13 a Abs. 9/§ 13 c/§ 28 a“ für wertungswidersprüchlich. Es steht zu befürchten, dass diese Regelung wegen ihrer privilegierenden Form für Großerwerbe keinen verfassungsrechtlichen Bestand haben wird.

6. § 28 a n. F.

Eine individuelle Prüfung einer Verschonungsbedürftigkeit ist nach dem Urteil des BVerfG zwingend geboten. Wir halten grundsätzlich die Regelung in § 28 a n. F. für einen geeigneten Weg. Da es darauf ankommt, ob der Erwerber „persönlich“ ggf. nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Einkommen zu entrichten, ist es notwendig, das „verfügbare Vermögen“ zu ermitteln. Zum verfügbaren Vermögen gehört auch Vermögen, das dem Erwerber schon vorher gehört hatte. Die 50-Prozent-Teilung halten wir für eine vernünftige Lösung und sichert ab, dass der Erwerber nicht maximal sein ganzes vorheriges Vermögen einsetzen muss. Völlig klar ist auch, dass das durch den Tod bzw. die Schenkung miterworbene nicht begünstigungsfähige Vermögen einzusetzen ist. Fast schon privilegierend ist, dass auch dieses Vermögen nur zum Teil eingesetzt werden muss. Durch die Einbeziehung beider Teile kommt es nur unter ungünstigen Voraussetzungen zum 50-prozentigen Einsatz des bereits vorhandenen Vermögens. Die ganze Regelung ist unserer Auffassung nach sehr hart an der Grenze einer Privilegierung. Man könnte sich durchaus auch vorstellen, dass es in Großfällen zu einer Stundungsregelung (ggf. zinslos) kommt, aber auch die Kreditaufnahme in gewissen Umfang hätte zugemutet werden können. Es sollte nicht übersehen werden, dass Vererben und Verschenken nicht täglich auf der Tagesordnung des Erwerbers

steht, sondern im Regelfall nur von Generation zu Generation eintritt. Der Vorgang ist daher wenig überraschend, so dass auch Rücklagen für den Fall der Erbschaftsteuer durch Konsumverzicht aufgebaut werden können.

Richtig ist unserer Ansicht nach auch, dass weitere Erwerbe nicht begünstigungsfähigen Vermögens in einer 10-Jahres-Betrachtung auch mit einzubeziehen sind (§ 28 a Abs. 4 Nr. 3).

Für verfassungsrechtlich problematisch halten wir allerdings die Regelung in § 28 a Abs. 4 Nr. 1 n. F., wonach zwar die Einhaltung einer Mindestlohnsumme von 700 Prozent gefordert wird (insoweit Gleichklang zu § 13 a Abs. 10 Nr. 3 n. F.), es aber andererseits zu einer Abschmelzregelung in Satz 3 (a. a. O) kommt. Wir können derzeit nicht erkennen, dass es eine solche Abschmelzungsregelung auch für Nicht-Großerwerbe gibt. Daher halten wir dies für eine Überprivilegierung, die nicht in Einklang mit den verfassungsgerichtlichen Vorgaben stehen dürfte. Der legitime Zweck, Arbeitsplätze zu erhalten, wird mit dieser Abschmelzungsregel ganz erheblich aufgeweicht und sichert einen Anteil am Erbschaftsteuererlass ab. Aus unserer Sicht ist Satz 3 daher zu streichen.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Thomas Eigenthaler', written in a cursive style.

Thomas Eigenthaler
Bundesvorsitzender

HLBS e.V. – Engeldamm 70 – 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Maurerstraße 75
10117 Berlin

Engeldamm 70
10179 Berlin

Telefon: 030-2008 967 11
Telefax: 030-2008 967 29
E-Mail: wicht@hlbs.de
Internet: www.hlbs.de

Geschäftsführung

Unser Zeichen:
Ha/Wi

Per Mail an: IVD4@bmf.bund.de

Berlin, den 25.06.2015

Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 2.6.2015

Artikel 1 Nr. 3: § 13a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2:

Anzahl der Beschäftigten bei der maßgeblichen jährliche Lohnsumme

Nach § 13a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ist die für die Gewährung des Verschonungsabschlags maßgebliche jährliche Lohnsumme nicht anzuwenden, wenn der Betrieb „nicht mehr als drei Beschäftigte hat“.

Mit der nunmehr auf maximal drei Beschäftigte vorgesehenen Reduzierung der Kriterien für eine Freistellung von der Anwendung der Lohnsumme als Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags ist der Personenkreis, der nach der geltenden Definition zu berücksichtigen ist, zu weit gefasst. Er führt insbesondere in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem hohen Einsatz von mitarbeitenden Familienangehörigen und vorübergehend geringfügig Beschäftigten Personen zu unausgewogenen Ergebnissen, die vom Gesetzgeber nicht gewollt sein können.

Wir erachten es angesichts der erheblichen Reduzierung der für die Anwendung der Lohnsumme maßgeblichen Anzahl der Beschäftigten für sachlich geboten, klarzustellen, dass zum Personenkreis „Beschäftigte“ i. S. dieser Regelung nicht gehören:

- geringfügig Beschäftigte, § 8 Abs. 1 SGB IV
- langfristig erkrankte Beschäftigte
- Auszubildende
- sämtliche mitarbeitende Familienangehörige
- Personen, die Elternzeit oder Mutterschutz in Anspruch nehmen
- Personen, deren Arbeitsverhältnis aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften ruht.

Die genannten Personen gehören zu den „Beschäftigten“ i. S. der gesetzlichen Regelung und beeinträchtigen die zu ermittelnde Lohnsumme zum Nachteil insbesondere von kleineren und mittleren familiengeführten Betrieben, die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 gerade verschonungswürdig sind.

Zur Vermeidung eines hohen Verwaltungsaufwands bei der Ermittlung der Lohnsumme für kleinere Betriebe und zur Vermeidung daraus entstehender Abgrenzungsschwierigkeiten regen wir an, die Mindestgrenze für die Anwendung der Lohnsumme auf 7 Beschäftigte zu erhöhen.

Artikel 1 Nr. 4: § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 3:

Begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13 Abs. 1 i.V.m Abs. 2 Nr. 1 EStG (Land- und Forstwirtschaft)

Zum begünstigungsfähigen Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 gehört der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des BewG). Diese bewertungsrechtlich definierte Abgrenzung des begünstigungsfähigen Vermögens gilt allerdings nicht für die land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, die Teile der in Nr. 2 (Betriebsvermögen) und der Nr. 3 (Anteile an einer Kapitalgesellschaft) genannten Vermögen sind.

Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 3 gehören zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nr. 2 und 3 u.a. „alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i.V.m Absatz 2 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck dienen“.

Mit der Bezugnahme auf das Einkommensteuergesetz wird zwar sicher gestellt, dass nur die Teile des begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens eines Betriebs nach Nr. 2 und Nr. 3 begünstigt sind, die zu den Einkünften im Sinne des § 13 EStG gehören. Es bleibt allerdings unklar, in

welchem Umfang dieses Vermögen die Voraussetzungen für eine Zuordnung zum Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit erfüllt.

Nach der Begründung im Gesetzentwurf wird unter 1. „Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck“, 2. Absatz am Ende des Gesetzentwurfs (Seite 24) hervorgehoben, dass „entscheidend ist, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden“. In der Begründung zu Absatz 3, 1. Absatz des Gesetzentwurfs (Seite 26) wird dies zusätzlich bestätigt durch den Hinweis: „Der Hauptzweck ist tätigkeitsbezogen zu ermitteln und umfasst nur originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten“.

Die Hinweise auf „Ausübung der Tätigkeit und „originäre Tätigkeiten“ lassen den Schluss zu, dass nur „aktive“ Tätigkeiten von der Begünstigung umfasst werden. Gleichwohl wird in der Begründung zu Absatz 3, 2. Absatz des Gesetzentwurfs (Seite 26) klarstellend darauf hingewiesen, dass die Definition des Hauptzwecks „zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben ohne Rückausnahmen“ begünstigt.

Dies ist aus dem Wortlaut des Gesetzestextes so nicht zu entnehmen und kann u. E. mit dem Hinweis auf eine sinngemäße Anwendung des § 13 EStG allein nicht erreicht werden. Für die Zuordnung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, das Teil eines begünstigten Betriebs i. S. von § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG ist, ist u. E. aus Gründen der Gleichbehandlung mit dem Begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach § 13 b Abs. 1 Nr. 1 erforderlich und geboten, klarzustellen, dass der Begünstigungsumfang des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs i. S. v. § 13 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes sich auch bezogen auf diese Betriebe nach § 13 b Abs 2 ErbStG richtet, d. h. den Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) und den Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG) umfasst.

Für gewerbliche Betriebe mit land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist die Vorschrift des § 99 BewG ein maßgebliches Abgrenzungskriterium. Danach ist land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz unabhängig von seiner Zuordnung zu einem Gewerbebetrieb dann als land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten, wenn dieses losgelöst vom Gewerbebetrieb einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde. Unter Berücksichtigung dieser Regelung kann u. E. mit dem Hinweis auf § 13 b Absatz 2 ErbStG die Anwendung der für diese Betriebe maßgeblichen Verschonungskriterien, die sich auch bei gewerblichen Betrieben mit land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach § 13 b Absatz 1 Nr. 1 richten, sichergestellt werden.

Damit wird zugleich klargestellt, dass der Wirtschaftsteil (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) des land- und forstwirtschaftliches Vermögens und der Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG), die Teile eines Betriebes nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG sind, stets von ihrer Funktion her auch dem Hauptzweck eines solchen Betriebes dienen. Eine Gleichstellung dieser Betriebe mit den nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigten Betrieben wird sodann erreicht.

Wir regen zur Klarstellung an, in Absatz 3 in Bezug auf die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebes mit überwiegender Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zusätzlich einen Hinweis auf die Vorschrift des § 13 b Abs. 2 ErbStG aufzunehmen.

Hierzu schlagen wir vor, in § 13 b Absatz 3 einen Satz 2 mit folgendem Wortlaut einzufügen:

„Das begünstigte Vermögen eines Betriebs i. S. des § 13 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes richtet sich nach Absatz 2.“

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Referat IV D 4
11016 Berlin
Ausschließlich per E-Mail an:
IVD4@bmf.bund.de

Düsseldorf, 25. Juni 2015

613

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
Bankleitzahl: 300 700 10
Kontonummer: 7480 213
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE 119353203

**Referentenentwurf
eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkung-
steuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 02.06.2015 Stellung zu nehmen.

Wir begrüßen das mit dem Gesetzentwurf verfolgte Ziel, nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) aus dem Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12 (BGBl. 2015 I, S. 4) eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens zu schaffen. Besonders positiv hervorzuheben ist dabei der Ansatz, die vorhandene Beschäftigung in den übergehenden Betrieben zu sichern und die deutsche mittelständische und vor allem familienunternehmerisch geprägte Unternehmenslandschaft zu bewahren.

Die Neuregelungen werfen allerdings zahlreiche Fragen auf und gehen zum Teil über die Vorgaben des BVerfG hinaus. Daher besteht u.E. in mehreren Punkten Änderungsbedarf. Daneben weisen wir auf einige weitere grundlegende bewertungsrechtliche Probleme zur Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen und zum Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert hin.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu Artikel 1 Nr. 3: Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 13a ErbStG-E)

Zu § 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E: Erleichterung bei der Lohnsummenregel (Gleitzone)

Petition:

Wir begrüßen, dass sich die Befreiung von der Lohnsummenregel auch künftig an der Anzahl der Beschäftigten orientieren soll. Die Erleichterung nach § 13a Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E für Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten ist jedoch unpräzise formuliert und sollte wie folgt klargestellt werden:

„⁴Beträgt die Zahl der Beschäftigten ~~zwischen vier und zehn~~ vier bis zehn, tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Die Formulierung „zwischen vier und zehn“ Beschäftigte schließt den vierten und zehnten Beschäftigten aus und umfasst nur fünf bis neun Beschäftigte. Dies entspricht erkennbar nicht der Absicht des Gesetzes, wie auch der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, wo richtigerweise von „Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten“ (S. 21) die Rede ist.

Zu § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E: Gesellschaftsvertragliche Beschränkungen bei familiengeführten Unternehmen

Petition:

Die Absicht, der besonderen Struktur familiengeführter Unternehmen durch eine erhöhte Prüfschwelle von 40 Mio. € statt 20 Mio. € Rechnung zu tragen, begrüßen wir. Die Voraussetzungen für die besondere Verschonung sind jedoch überschießend und widersprechen zum Teil ständiger Rechtsprechung, sodass die Regelung in der Praxis nicht die beabsichtigte Wirkung entfalten kann. Wir regen daher an, die Anforderungen an die im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung enthaltenen Entnahme-/Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen deutlich zu lockern und unbestimmte Rechtsbegriffe zu präzisieren. Es wäre ausreichend, wenn z.B. nur zwei von drei Kriterien erfüllt sein müssten und der Kriterienkatalog ggf. noch erweitert wird.

Seite 3/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Um der besonderen Bedeutung von Familienunternehmen gerecht zu werden, erhöht sich die Prüfschwelle auf 40 Mio. €, wenn ihr Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen enthält. Diese qualitativen Kriterien sollen dazu dienen, Familienunternehmen in erhöhtem Umfang Verschonungen zuteilwerden zu lassen.

Wir halten es jedoch für überschießend, dass die Voraussetzungen der Nr. 1 bis 3 in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E kumulativ erfüllt werden müssen.

Die Voraussetzungen enthalten ferner unbestimmte Rechtsbegriffe, die präzisiert werden müssen. In § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 ErbStG-E ist unklar, was unter einer „nahezu vollständig[en]“ Beschränkung der Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns zu verstehen ist. Bei Personengesellschaften müsste zudem berücksichtigt werden, dass ein Teil des Gewinns stets zur Begleichung der Einkommensteuer entnommen werden muss. Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des BGH. Denkbar wäre, anstelle einer Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung eine Mindestthesaurierung oder Zuführung zu den Rücklagen – wie in der Praxis üblich – festzulegen.

§ 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E verlangt, die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an einer Kapitalgesellschaft auf Angehörige i.S.d. § 15 Abs. 1 AO zu beschränken. Dies ist u.E. zu eng gefasst und sollte im Hinblick auf die betroffenen großen Familienunternehmen mit zum Teil mehreren Familienstämmen und auch weiter entfernten Verwandtschaftsgraden ausgeweitet werden. Auch die Übertragung auf Stiftungen sollte möglich sein.

EXKURS zu Verfügungsbeschränkungen:

Aus systematischen Gründen ist es u.E. nicht ausreichend, Verfügungsbeschränkungen nur im Rahmen der qualitativen Kriterien für die besondere Prüfschwelle für Familienunternehmen zu berücksichtigen. Vielmehr halten wir eine Änderung des Bewertungsgesetzes für geboten.

Petition:

Vertragliche Verfügungsbeschränkungen sollten grundsätzlich wertmindernd bei der Ermittlung des gemeinen Werts von Unternehmen(santeilen) berücksichtigt und § 9 Abs. 3 BewG gestrichen werden.

Seite 4/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden sog. gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verhältnisse angesehen, die gemäß § 9 Abs. 3 BewG explizit nicht bei der Wertermittlung berücksichtigt werden dürfen.

Vertragliche Vereinbarungen auf Gesellschafterebene können sich aber auch auf den (gemeinen) Wert des betroffenen Anteils auswirken. Gegenstand erbschaft- oder schenkungsteuerlicher Übertragungen ist in der Praxis häufig nicht das gesamte Unternehmen, sondern ein entsprechender Unternehmensanteil. Ein pauschales proportionales Verteilen des gesamten Unternehmenswerts auf einzelne Anteile ist in diesen Fällen u.E. nicht sachgerecht. Vielmehr ist im Einzelfall zu würdigen, ob sich die vertraglichen Beschränkungen auch auf den Wert des jeweiligen Anteils auswirken. Auch nach höchstrichterlicher Rechtsprechung zu Bewertungen für familien- und erbrechtliche Anlässe können solche Verfügungsbeschränkungen wertmindernd zu berücksichtigen sein (vgl. BGH, Urteil vom 10.10.1979, Az. IV ZR 79/78, DB 1979, S. 2477 ff.).

Gemäß dem IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008), Tz. 13, entspricht der objektivierte Wert des Unternehmensanteils dem quotalen Wertanteil am objektivierten Gesamtwert des Unternehmens. Abhängig vom Bewertungsanlass kann es aber jenseits des objektivierten Anteilswerts – wie bei der Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke – erforderlich sein, dem Anteil anhaftende Gegebenheiten zu berücksichtigen. Solche Gegebenheiten können z.B. gesetzliche, vertragliche oder faktische Verfügungsbeschränkungen, Unterschiede bei der Gewinn- und Verlustallokation auf die Anteilseigner oder der Umfang der Einflussmöglichkeit des Anteilseigners sein (vgl. IDW Praxishinweis: Besonderheiten bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen (IDW Praxishinweis 1/2014), Tz. 56). Ein besonderer Bewertungsanlass ist insbesondere die Ermittlung des gemeinen Werts für erbschaft-/schenkungsteuerliche Zwecke nach dem BewG, das ggf. weitere Schritte zur Ableitung des gemeinen Werts eines Anteils vorsieht (vgl. IDW Praxishinweis 1/2014, Tz. 57).

So stellt die Finanzverwaltung abweichend von Bewertungen für gesellschaftsrechtliche Anlässe bei Erreichen bestimmter Schwellenwerte auf spezifische Aspekte der Anteile ab. Diese münden in Vorschlägen für pauschale Paketzuschläge bei Erreichen bestimmter Anteilsquoten. Auf der ei-

Seite 5/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

nen Seite wird daher der Unternehmenswert pauschal wegen unterstellter Kontrollprämien erhöht. Wertmindernde vertragliche Verfügungsbeschränkungen werden demgegenüber nicht berücksichtigt. Dies erscheint willkürlich.

§ 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 3 ErbStG-E enthält als weiteren unbestimmten Rechtsbegriff die Anforderung, dass eine Abfindung „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung oder des Anteils liegen muss. Zum einen weisen wir darauf hin, dass derartige Klauseln gesellschaftsrechtlich ggf. unzulässig sind, zum anderen sollte, eine Eindämmung des Unterschreitens des gemeinen Werts vorausgesetzt, ein möglichst konkreter Wert, z.B. maximal 30 % unter dem gemeinen Wert, angegeben werden.

Zu § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E: Frist zur Beibehaltung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen bei familiengeführten Unternehmen

Petition:

Der Zeitraum von insgesamt 40 Jahren, in dem die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen nach § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E eingehalten werden müssen, muss unbedingt verkürzt werden. § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E sollte für den Fall der Regelverschonung wie folgt geändert werden:

„⁴Die Voraussetzungen des Satzes 3 müssen ~~10~~2 Jahre vor und ~~30~~5 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen.“

Für den Fall der Optionsverschonung sollte in Abs. 10 eine neue Nr. 6 mit folgendem Inhalt eingefügt werden:

„6. in Absatz 9 Satz 4 tritt an die Stelle der Frist von fünf Jahren eine Frist von sieben Jahren.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Die ohnehin strengen gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen nach § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E müssen zur Vermeidung von Missbräuchen bereits zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen. Diese extrem lange Frist lässt sich ständig verändernde Verhältnisse außer Acht, schränkt die Unternehmen unnötig ein und wird in der Praxis dazu führen, dass – wenn überhaupt – nur äußerst wenige Familienunternehmen diese Erleichterungen in Anspruch nehmen können.

Seite 6/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Die erbschafts-/schenkungsteuerlichen Verschonungen für Betriebsvermögen verfolgen das Ziel, das Unternehmen und die damit verbundenen Arbeitsplätze nach einem Erbfall/einer Schenkung für die Zukunft zu erhalten.

Eine entsprechende Gestaltung der Gesellschaftsverträge i.S.d. § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E vor einem solchen Vermögensübergang sollte daher im Interesse des Gesetzgebers liegen. Daher ist es unverständlich, warum hierin eine missbräuchliche Gestaltung bestehen soll, die es durch die zehn Jahre zurückgreifende Frist zu verhindern gilt. Eine rückwirkende Betrachtung der Gesellschaftsverträge i.S.d. § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E vor einem Vermögensübergang sollte in Anlehnung an bereits vorhandene ähnliche erbschaft-/schenkungsteuerliche Regelungen wie z.B. beim jungen nicht begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 6 Satz 2 ErbStG-E) oder den jungen Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E) maximal zwei Jahre betragen.

Für die Zeit *nach* dem Erbfall/ der Schenkung ist eine gewisse Frist zur Missbrauchsvermeidung zwar sinnvoll, mit den vorgeschlagenen 30 Jahren jedoch deutlich überzogen. Eine Frist dieser Dauer schränkt die gesellschaftsvertragliche Freiheit unangemessen ein und wird nach unseren Einschätzungen dazu führen, dass Familienunternehmen keinen Gebrauch von der erhöhten 40 Mio. €-Prüfswelle werden machen können. Auch hier regen wir an, sich an den bereits bestehenden und bewährten Haltefristen von fünf Jahren im Fall der Regelverschonung (§ 13a Abs. 6 Satz 1, § 13a Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E) sowie sieben Jahren im Fall der Optionsverschonung (§ 13a Abs. 10 Nr. 2 und 5 ErbStG-E) zu orientieren.

Seite 7/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu Artikel 1 Nr. 4: Begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG-E)

Zu § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E: Definition des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens

Petitum:

Als begünstigungsfähig nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG-E sollten auch weiterhin gewerblich geprägte Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gelten.

Die Sonderregelung für das begünstigungsfähige Vermögen von nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaften als Holdinggesellschaften in § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E sollte auf sämtliches Vermögen ausgeweitet und nicht nur auf begünstigungsfähige Beteiligungen und Anteile begrenzt werden.

§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E ist entsprechend zu ändern:

„2. ¹inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 ~~Nummer 1~~ oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. ²Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit § 15 Absatz 3 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes) sind begünstigungsfähig, soweit wenn sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten;“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG-E sind Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht begünstigungsfähig. Nur in Verbindung mit Satz 2 ergibt sich eine Ausnahme für jene gewerblich geprägten Personengesellschaften, die begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten, dann allerdings auch nur insoweit.

Seite 8/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E ist damit wesentlich enger gefasst als der bisherige § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, der als begünstigtes Vermögen Beteiligungen an Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG insgesamt einschließt, und nicht auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG begrenzt ist. Insofern entspricht § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E entgegen der Gesetzesbegründung (S. 25) inhaltlich keineswegs dem bisherigen § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG.

Beteiligungen an gewerblich geprägten Holdinggesellschaften, die neben den Beteiligungen an den Konzerngesellschaften über weiteres Vermögen verfügen, wären insoweit nicht begünstigungsfähig. Für diese Eingrenzung des begünstigungsfähigen Vermögens sind keine sachlichen Gründe erkennbar; sie erscheint auch nicht geboten. Im Rahmen der anschließenden Prüfung des begünstigten Vermögens als Teil des begünstigungsfähigen Vermögens wird sichergestellt, dass entsprechende nicht begünstigte Vermögensteile gewerblich geprägter Holdinggesellschaften von der Verschonung ausgenommen werden.

Überdies sorgt die Definition des begünstigungsfähigen Vermögens dafür, dass Beteiligungen an vermögensverwaltenden Wohnungsunternehmen in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG von der Verschonung ausgeschlossen werden, wenn sie nicht ihrerseits begünstigungsfähige Beteiligungen oder Anteile halten. Die sich anschließende nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E vorzunehmende Beurteilung des Vermögens von Wohnungsunternehmen nach dem Hauptzweck als begünstigtes Vermögen (vgl. Gesetzesbegründung S. 26) vermag nicht zu helfen, da schon kein begünstigungsfähiges Vermögen gegeben ist. Rein vermögensverwaltende Wohnungsunternehmen wären damit von der Begünstigung ausgeschlossen.

Die bisherige Sonderregel nach R E 13b.13 ErbStR für „reine“ Wohnungsunternehmen entfällt nach dem vorliegenden Referentenentwurf. Hierfür gibt es u.E. keine sachliche Rechtfertigung, zumal dieser Fall nicht Gegenstand des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 war und insofern keine Notwendigkeit für eine Änderung besteht.

Zu § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E: Definition der begünstigungsfähigen Anteile an einer Kapitalgesellschaft

Petition:

Einer Sonderregelung für das begünstigungsfähige Vermögen von Kapitalgesellschaften als Holdinggesellschaften in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E bedarf es u.E. nicht; sie sollte daher gestrichen werden. Sofern gleichwohl da-

Seite 9/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

ran festgehalten wird, sollte sie zumindest auf sämtliches Vermögen ausgeweitet und nicht nur auf begünstigungsfähige Beteiligungen und Anteile begrenzt werden.

§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E ist entsprechend zu ändern:

„³Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ~~ausschließlich~~ aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind begünstigungsfähig, ~~soweit~~ wenn diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft begünstigungsfähiges Vermögen. Durch § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E wird dies für Holdingkapitalgesellschaft stark eingeschränkt. Sofern das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteilen an Kapitalgesellschaften besteht, sollen die Anteile an dieser Kapitalgesellschaft nur begünstigt sein, soweit die gehaltenen Beteiligungen und Anteile ihrerseits begünstigungsfähig sind.

Es ist unklar, ob mit dieser Sonderregelung eine einschränkende Ausnahme oder eine Erweiterung der Voraussetzungen für begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften geschaffen werden soll. Die Gesetzesbegründung enthält insoweit keine klarstellenden Erläuterungen.

Im Ergebnis wirkt § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E jedenfalls nachteilig bei über eine inländische Holdingkapitalgesellschaft gehaltenen Drittstaatenbeteiligungen. Da die Anteile und Beteiligungen, die eine deutsche Holdingkapitalgesellschaft hält, ihrerseits begünstigungsfähig nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E sein müssen, d.h. u.a. ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland oder einem EU-/EWR-Mitgliedstaat haben müssen, fallen Beteiligungen und Anteile in Drittstaaten nicht unter das begünstigungsfähige Vermögen. Nach der derzeitigen Formulierung wären damit die Anteile an der inländischen Holdingkapitalgesellschaft „insoweit“ nicht begünstigungsfähig.

Seite 10/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E: Neudefinition des begünstigten Vermögens

Petitum:

Die Neudefinition des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck sollte nochmal überdacht und ggf. die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens beibehalten werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Das BVerfG hat den Umfang des Verwaltungsvermögens, d.h. den Katalog des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG, nicht beanstandet (vgl. BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Rz. 240), sodass keine zwingende Notwendigkeit besteht, die Definition des Verwaltungsvermögens aufzugeben. Anstelle eines negativ definierten Verwaltungsvermögenskatalogs – der zwar auch nach dem Urteil des BVerfG in einigen Punkten angepasst werden müsste – wird nun der sehr weite, positiv definierte Begriff des begünstigten Vermögens eingeführt. Zum begünstigten Vermögen gehören nur jene Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen (§ 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E). Diese Definition über den Hauptzweck sorgt für viele praktische Fragen und Rechtsunsicherheit sowohl bei den Unternehmen als auch ihren Beratern.

Der in der Gesetzesbegründung angeführte Grund für einen Wechsel der Definition, der „heutigen Regelung zum Verwaltungsvermögen fehlt es an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne“ (S. 24), vermag nicht vollständig zu überzeugen. Die Aufzählung im Verwaltungsvermögenskatalog sei gestaltungsanfällig und ließe sich weder rechtssicher noch vollständig beheben. Tatsächlich führt aber auch eine „normative Umschreibung“ nicht zu einer gestaltungsfreien und rechtssicheren Anwendung des Gesetzes. Aufgrund der neuen Definition muss jedes einzelne Wirtschaftsgut darauf hin untersucht werden, ob es sich um begünstigtes Vermögen handelt.

Der Ausrichtung am „Hauptzweck“ ist insgesamt unklar. Die Formulierung des § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E orientiert sich erkennbar an § 200 Abs. 2 BewG und der dortigen Definition des „nicht betriebsnotwendigen Vermögens“. Zugleich verweist die Gesetzesbegründung verschiedentlich eher auf das ertragsteuerliche Verständnis des „notwendigen Betriebsvermögens“ (S. 24: „so dass hinsichtlich der tätigkeitsbezogenen Betrachtung grundsätzlich an die ertragsteuerrechtlichen Entscheidungen angeknüpft werden kann“; S. 26: „Nutzung zu

Seite 11/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

mehr als 50 Prozent im Betrieb“; S. 29: „Wirtschaftsgüter [...], die [...] ertragsteuerrechtlich als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sind“).

Fraglich ist auch, ob ein Betrieb mehrere Hauptzwecke haben kann, denen die Vermögensteile dienen können. Insbesondere bei sog. Spartenkonzernen wäre dies geboten, da diese mehrere „Zwecke“ verfolgen. Nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs und dem Begriffsverständnis von „Hauptzweck“ kann es nur einen geben. Nach der Gesetzesbegründung kann ein Betrieb jedoch mehrere land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeiten ausüben (S. 24), mithin Hauptzwecke haben. Insofern wäre eine Klarstellung wünschenswert. Außerdem ist der Referentenentwurf hinsichtlich des Bezugsobjekts für den Hauptzweck nicht stringent: mal bezieht sich der Hauptzweck auf das einzelne Wirtschaftsgut (z.B. S. 16: „Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient.“) und mal auf das Unternehmen (z.B. S. 24: „Hauptzweck der einzelnen Tätigkeiten des Betriebs oder der Gesellschaft“). Wir gehen davon aus, dass auf den Hauptzweck des Unternehmens abgestellt werden soll, aber auch diesbezüglich wäre eine Klarstellung hilfreich.

Die neue Definition des begünstigten Vermögens führt zudem in einigen Fällen zu einer Schlechterstellung im Vergleich zur bisherigen Verwaltungsvermögensdefinition. Das gilt insbesondere für ungenutzte Grundstücke oder Patente ebenso wie für Wohnungsunternehmen (siehe dazu die Ausführungen zu § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E).

Wir regen aufgrund der vorstehend dargelegten zahlreichen Unsicherheiten und Nachteile dringend an, die Neudefinition zu überdenken und ggf. bei der bekannten Definition des Verwaltungsvermögens zu bleiben. Sollte an der Neudefinition festgehalten werden, halten wir zumindest folgende Klarstellungen für angezeigt:

Zu § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E: Prüfungsreihenfolge

Petitum:

In § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E sollte die Prüfreihenfolge, die eingehalten werden soll, klarer zum Ausdruck gebracht werden:

„Zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs nach Absatz 1 Nummer 2 und 3, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils über-

Seite 12/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

wiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck dienen.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

In § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E sollte aus Gründen der Rechtssicherheit die Prüfungsreihenfolge deutlich gemacht werden: zunächst ist das begünstigungsfähige Vermögen nach Abs. 1 zu identifizieren und anschließend daraus das begünstigte Vermögen nach Abs. 3 zu bestimmen. Die bisherige Formulierung des § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E erweckt jedoch den Eindruck, das begünstigte Vermögen werde bereits in Abs. 1 ermittelt, was nicht zutrifft.

Zu § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E: Vorrang des Finanzmitteltests

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass der Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 ErbStG-E vorrangig vor den Absätzen 5 bis 8 durchzuführen ist. § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E sollte daher wie folgt lauten:

„¹Unbeschadet Absatz 3 gehören Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

In § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E wird nicht hinreichend deutlich, welche Regelung Vorrang hat. Wie aus dem Zusammenspiel von § 13b Abs. 5 Satz 1 ErbStG-E und dem Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 ErbStG-E mittelbar hervorgeht, ist u.E. der Finanzmitteltest vorrangig vor den folgenden Absätzen, insbesondere der Schuldenverrechnung in § 13b Abs. 5 ErbStG-E, durchzuführen. Insoweit wäre eine Klarstellung in § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E hilfreich.

Seite 13/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E: Junge Finanzmittel

Petition:

Bei der Berücksichtigung junger Finanzmittel im Rahmen des Finanzmitteltests nach § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E sollte bei mehrstufigen Konzernstrukturen sichergestellt werden, dass es nur auf die Einlagen der Gesellschafter in die oberste Gesellschaft, deren Anteile vererbt/verschenkt werden, ankommt. Diese Gesellschaft ist u.E. mit „Betrieb“ (in der Verbundbetrachtung) gemeint.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E werden zur Vermeidung von Gestaltungen die sog. Jungen Finanzmittel nicht begünstigt. Zu den Jungen Finanzmitteln gehört der positive Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.

Unklar ist, ob der „Betrieb“ aufgrund der Verbundbetrachtung nur die Einzelgesellschaft meint, deren Anteile vererbt/verschenkt werden, oder sämtliche darunter hängenden Gesellschaften. Unseres Erachtens kann es nur auf die Einlagen und Entnahmen an Finanzmitteln ankommen, die die Gesellschafter der Obergesellschaft in diese bzw. aus dieser tätigen. Wegen der Verbundbetrachtung sollten Umschichtungen der Finanzmittel innerhalb des Konzerns unbeachtet bleiben. Wir regen eine entsprechende Klarstellung entweder im Gesetz oder zumindest in der Gesetzesbegründung an.

Zu § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG-E: Kein Ausschluss von Drittstaatenvermögen

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass in mehrstufigen Konzernstrukturen Vermögen, das in Drittstaaten belegen ist, ebenfalls zum begünstigten Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 3 ErbStG-E gehören kann.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Wenn zum begünstigungsfähigen Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG-E unmittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligungsquote erfüllen, gehören, ist nach § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG-E für die den jeweiligen Gesellschaften unmit-

Seite 14/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

telbar zuzurechnenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze zu prüfen, ob begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E vorliegt.

Wir gehen davon aus, dass es hierbei nicht darauf ankommt, wo dieses Vermögen belegen ist. Mithin wird auch Drittstaatenvermögen von der Regelung erfasst und kann daher zum begünstigten Vermögen gehören. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte zumindest in der Gesetzesbegründung ein klarstellender Hinweis auf dieses Verständnis aufgenommen werden.

Zu § 13b Abs. 8 ErbStG-E: Berechnung des Anteils des begünstigten Vermögens

Petition:

In § 13b Abs. 8 ErbStG-E sollte sichergestellt werden, dass der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens bei der Bemessung des Anteils des nicht begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs nicht überschritten wird.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Bei der Ermittlung des Anteils des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs wird gemäß § 13b Abs. 8 ErbStG-E das Verhältnis aus dem Nettowert des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens zugrunde gelegt. Nach § 13b Abs. 8 Satz 2 ErbStG-E i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E i.V.m. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG handelt es sich bei den Nettowerten um Substanzwerte, während der gemeine Wert des Betriebs als Ertragswert ermittelt wird. Diese Vermischung unterschiedlicher Bewertungsansätze kann zu nicht sachgerechten Verwerfungen bei der Bemessung des begünstigten Vermögens führen, wie folgendes Beispiel veranschaulicht:

Ein Betrieb hat einen Ertragswert von 1.000, sein Substanzwert beträgt 600, sein Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) hat einen Wert von 400. Das Vermögen, das den Substanzwert von 600 ausmacht, entfällt zu einem Wert von 480 auf begünstigtes und 120 auf nicht begünstigtes Vermögen.

Das Verhältnis des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens beträgt 80 %. Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs entspricht 800. Obwohl nur nicht begünstigtes Vermögen i.H.v. 120 vorhanden ist, werden im Ergebnis 200 nicht begünstigt. Die zusätzlichen 80 nicht begünstigtes Vermögen entsprechen dem Goodwill (400 Goodwill x 20 % Anteil nicht begünstigtes Vermögen), der pauschal anteilig dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet wird.

Seite 15/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Insbesondere Betriebe, die über hohe Geschäfts- oder Firmenwerte (Goodwill) verfügen, z.B. Dienstleistungsunternehmen, werden regelmäßig bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens, das auf einer Quote aus Substanzwerten beruht, benachteiligt, weil Geschäfts- oder Firmenwerte bei der Substanzwertermittlung nicht berücksichtigt werden (vgl. R B 11.3 Abs. 3 Satz 5 ErbStR).

Wir regen daher an, auf die Bildung einer Quote nach § 13b Abs. 8 ErbStG-E zu verzichten oder zumindest sicherzustellen, dass keine unsystematische Mischung von Substanz- und Ertragswerten erfolgt. Jedenfalls sollte aber eine Deckelung eingeführt werden, damit der aufgrund der Verhältniszahl nach Abs. 8 ermittelte Wert des nicht begünstigten Vermögens nicht dessen Nettowert (Substanzwert) übersteigt.

EXKURS zum Substanzwert:

An dieser Stelle möchten wir erneut unsere grundsätzlichen Bedenken gegenüber dem Substanzwert i.S.d. BewG (insbesondere in mehrstufigen Konzernstrukturen) darlegen.

Petition:

Der Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG sollte überdacht und abgeschafft werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG darf die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft nicht unterschritten werden (Mindestwert). Danach ist bei der Bewertung anhand der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten Methode (§ 11 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 BewG) regelmäßig zwingend eine Prüfung in Form des höheren Substanzwertes erforderlich.

Die Praxis hat gezeigt, dass der Ansatz des Substanzwerts in vielen Fällen zu realitätsfernen Steuerwerten führt. Insbesondere bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen liegt der steuerliche Substanzwert der Unternehmensgruppe aufgrund der Einzelbetrachtung jeder Konzerngesellschaft und der Nichtberücksichtigung negativer Einzelwerte häufig deutlich über dem nach marktüblichen Bewertungsmethoden ermittelten konsolidierten Unternehmenswert.

Durch den Ansatz der Vermögenswerte und Schulden mit ihrem gemeinen Wert entspricht der Substanzwert im weitesten Sinne einem Veräußerungs-

Seite 16/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

wert. Es handelt sich konzeptionell um einen Wert, bei dem die Veräußerung sämtlicher Vermögenswerte und Schulden unterstellt wird.

Auch im betriebswirtschaftlichen Kontext und in Verlautbarungen des IDW, insbesondere in IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1 i.d.F. 2008), ist ein solcher Liquidationsgedanke verankert. Sofern es sich danach gegenüber der Fortführung des Unternehmens als vorteilhaft erweist, sämtliche Vermögensteile und Schulden zu veräußern, ist der Liquidationswert anzusetzen. Etwaige Veräußerungskosten wären entsprechend zu berücksichtigen. Ein so verstandener Wertansatz würde eine konkrete Verwendung der am Unternehmensstichtag verfügbaren Substanz vorsehen. Anders als beim Liquidationswert wird jedoch im Rahmen des steuerlichen Substanzwerts der Abzug von latenten Steuerlasten und Veräußerungskosten von der Finanzverwaltung zum Teil in Frage gestellt. Begründet wird dies damit, dass die Veräußerungsfiktion nicht mit den realen Bedingungen übereinstimmt und es daher nicht zu einer entsprechenden Steuerbelastung käme.

Unseres Erachtens ist einer solchen Vorgehensweise der Finanzverwaltung nicht zu folgen, weil es durch die fehlende Berücksichtigung von Liquidationskosten beim steuerlichen Substanzwert zu einem idealtypischen Wertansatz ohne eigenständiges Nutzungskonzept kommen kann. Wenn beispielsweise ein Unternehmen über eine Anlage verfügt, die strukturell bedingt nicht ausgelastet ist, schlägt sich dies in einem entsprechend geminderten Ertragswert nieder. Im Rahmen des Substanzwerttests wird hingegen aus der Perspektive eines potenziellen Erwerbers eine marktübliche Auslastung unterstellt. Von diesem Wert kann die Gesellschaft jedoch nur bei einem Verkauf der Anlage und nur unter Inkaufnahme der Liquidationskosten profitieren.

Seite 17/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu Artikel 1 Nr. 5: Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen (§ 13c ErbStG-E)

Zu § 13c ErbStG-E: Verfassungsmäßigkeit des Abschmelzmodells

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass der vorliegende Referentenentwurf neben der vom BVerfG ausdrücklich geforderten Bedürfnisprüfung (§ 28a ErbStG-E) auch die alternative Möglichkeit eines Abschmelzmodells (§ 13c ErbStG-E) enthält. Vereinzelt wurde das Modell in Frage gestellt und verfassungsrechtliche Bedenken geäußert. Diesen Bedenken möchten wir entgegentreten:

Dem Abschmelzmodell liegt die typisierende Annahme zugrunde, dass aufgrund des größeren Erwerbs die Bedürftigkeit für eine Verschonung grundsätzlich geringer ist als bei Erwerben von Anteilen, die unterhalb der erwerbsbezogenen Prüfschwelle von 20 Mio. € bzw. 40 Mio. € (für Familienunternehmen) liegen. Indem der Erwerb größere Unternehmen(santeile) in geringerem Umfang begünstigt wird, trägt das Modell den Anforderungen des BVerfG Rechnung.

Typisierungen dieser Art sind anstelle von Individualprüfungen laut BVerfG grundsätzlich zulässig (Rz. 190 m.w.N. zur Typisierungs- und Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers vgl. dazu BVerfGE 120, 1, Rz. 30; 122, 210, Rz. 231 ff.; 126, 268, Rz. 278 f.). Für diese Form der Typisierung spricht auch, dass das BVerfG in seiner Entscheidung vom 07.11.2006 (1 BvL 10/02) eine Bedürfnisprüfung nicht angesprochen hat, da der zu beurteilende Verschonungsabschlag damals nur 35 % betrug. Im Urteil vom 17.12.2014 war hingegen eine vollständige Steuerbefreiung bzw. 85 %-Verschonung zu beurteilen, bei der die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne ab einer bestimmten absoluten Höhe der Steuerbefreiung nach Auffassung des Gerichts nicht mehr gegeben ist.

Gleichwohl sehen wir bei der Ausgestaltung des verminderten Verschonungsabschlags noch Nachbesserungsbedarf:

Zu § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E: Verminderter Verschonungsabschlag für Familienunternehmen

Petition:

Der verminderte Verschonungsabschlag sollte für Familienunternehmen nicht bei 20 Mio. € beginnen und bei 110 Mio. € enden, sondern bei 40 Mio. € beginnen und bei 130 Mio. € enden. § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E wären dazu wie folgt zu fassen:

Seite 18/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

„(1) ¹Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 Satz 1 oder Satz 3 nicht anzuwenden, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 vorbehaltlich des Absatzes 2. ²Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils ein Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens ~~den Betrag von 20 Millionen Euro~~ die Grenze des § 13a Absatz 9 Satz 1 oder Satz 3 übersteigt.

(2) Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 110 Millionen Euro oder 130 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 in Höhe von 25 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 in Höhe von 40 Prozent gewährt.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Wird die erwerbsbezogene Obergrenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E überschritten, entfällt grundsätzlich die Verschonung. Der Steuerpflichtige kann jedoch nach § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E auf Antrag einen verminderten Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen.

§ 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E lässt aufgrund des Verweises auf § 13a Abs. 9 ErbStG-E offen, ob die normale Grenze i.H.v. 20 Mio. € (§ 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E) oder die spezielle Grenze von 40 Mio. € für Familienunternehmen (§ 13a Abs. 9 Satz 2 ErbStG-E) überschritten werden muss. In § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E werden hingegen nur noch die 20 Mio. € erwähnt und auch die weitere Ausgestaltung der Regelung lässt darauf schließen, dass es für die 40 Mio. € keine gesonderte Abschmelzung z.B. bis auf 25 % bzw. 40 % ab 130 Mio. € gibt. Übersteigt der Erwerb des begünstigten Vermögens bei Familienunternehmen die Grenze von 40 Mio. €, schmilzt die Verschonung nicht in 1%-Schritten ab, sondern fällt sprunghaft von 85 % Regelverschonung bzw. 100 % Optionsverschonung auf 72 % bzw. 86 % ab.

Es ist zwar zu begrüßen, dass mit der gesonderten Prüfschwelle für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E i.H.v. 40 Mio. € eine besondere Verschonung vorgesehen ist. Diese bleibt aber nahezu wirkungslos, wenn diese Grenze nicht im Rahmen der verminderten Verschonung nach § 13c ErbStG-E zu einer ebenfalls gesonderten Abschmelzung für Erwerbe begünstigten Vermögens zwischen 40 Mio. € und 130 Mio. € führt.

Seite 19/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

Zu Artikel 1 Nr. 9: Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG-E)

Zu § 28a Abs. 2 ErbStG-E: Umfang des verfügbaren Vermögens

Petition:

Die Verschonungsbedarfsprüfung hat in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nach § 28a ErbStG-E u.E. überschießende Wirkung.

Beim mit der Erbschaft/Schenkung zugleich übergegangenen Vermögen (Nr. 1) sollte darauf verzichtet werden, das nicht begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG-E einzubeziehen. Auch sollten jene Vermögensteile die nach anderen erbschaft-/schenkungsteuerlichen Regelungen steuerbefreit sind, insbesondere nach § 13 ErbStG wie das Familienheim oder bestimmte Kunstgegenstände oder nach § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG beim Übergang auf eine Stiftung, vom verfügbaren Vermögen ausgenommen werden.

Die Einbeziehung bereits vorhanden Vermögens (Nr. 2) sollte insgesamt gestrichen werden.

Damit sollte § 13b Abs. 2 ErbStG-E sollte daher wie folgt gefasst werden:

„(2) Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des

~~1. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8~~ begünstigungsfähigen Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 oder zum steuerbefreiten Vermögen nach § 13 gehört oder für das die Steuer nach § 29 Absatz 1 Nummer 4 erlischt und

~~2. dem Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.“~~

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 28a Abs. 2 ErbStG-E sollen 50 % des verfügbaren Vermögens, das sowohl aus mit übertragenem als auch bereits vorhandenem nicht begünstigten Vermögen bestehen soll, in die Verschonungsbedarfsprüfung einbezogen werden. Der Umfang des einzubeziehenden Vermögens ist u.E. überschießend.

Das nach § 28a Abs. 2 Nr. 1 ErbStG-E im Rahmen der Erbschaft/Schenkung mitübertragene Vermögen, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG-E wird nicht nur ohnehin voll mit Erbschaftsteuer belastet, sondern im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung ein zweites Mal bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens herangezogen und damit quasi doppelt

Seite 20/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

besteuert. Zudem wird unterstellt, dass das nicht begünstigte Vermögen aus dem Unternehmen „herausgelöst“ also veräußert werden kann, was zu einer zusätzlichen ertragsteuerlichen Belastung der stillen Reserven führt. Diese übermäßige Mehrfachbesteuerung desselben Vermögens wird auch nicht durch die „nur“ hälftige Einbeziehung ins verfügbare Vermögen abgemildert.

Zudem ist es nach unserer Auffassung bedenklich, dass nur das mitübertragene begünstigte Vermögen aus dem verfügbaren Vermögen ausgenommen werden soll. Für andere Vermögensarten gibt es ebenfalls besondere Verschonungsregeln in Form von z.B. Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG (z.B. für Hausrat, das Familienheim oder bestimmte Kunstgegenstände), die berücksichtigt werden sollten, um unverhältnismäßige Belastungen zu vermeiden. Gleiches gilt für Fälle des § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, in denen die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt, soweit z.B. geerbte/geschenkte Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten nach dem Erbfall/der Schenkung einer inländischen Stiftung zugewendet werden.

§ 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG-E sieht vor, auch das beim Erwerber bereits vorhandene Vermögen, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG-E gehört, in die Verschonungsbedarfsprüfung einzubeziehen. Dies lehnen wir aus mehreren Gründen ab. Es käme u.E. zu gleichheitswidrigen Verzerrungen [der Erbe, der gespart hat und die Erbschaftsteuer bezahlen kann, wird schlechter gestellt als der Erbe, der alles ausgegeben hat und verschont wird] und kann daher nicht verfolgt werden. Zudem wiche eine derartige Vorgehensweise von der erwerbsbezogenen Betrachtungsweise, dem Grundprinzip der Erbschaft-/Schenkungsbesteuerung, ab, und käme vielmehr einer verdeckten Vermögensabgabe nahe.

In jedem Fall sollte die Quote von 50 % des in das verfügbare Vermögen einzubeziehenden Vermögens gesenkt werden.

Zu § 28a Abs. 3 ErbStG-E: Stundung

Petitum:

Die Stundungsmöglichkeit nach § 28a Abs. 3 ErbStG-E für nur sechs Monate sollte auf zwei Jahre erweitert werden. § 28a Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E wäre entsprechend wie folgt zu fassen:

„(3) ¹Die Steuer nach Absatz 1 Satz 1 kann ganz oder teilweise bis zu ~~sechs~~ Monate zwei Jahre gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit ei-

Seite 21/21 zum Schreiben vom 25.06.2015 an das Bundesfinanzministerium

ne erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

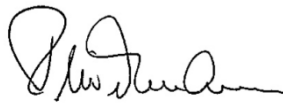
Wir begrüßen, dass die Steuer im Fall einer negativen Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a Abs. 3 ErbStG-E gestundet werden kann, um erhebliche Härten zu vermeiden, die z.B. durch den erst notwendigen Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter entstehen können. In der Praxis wird allerdings eine Frist von nur sechs Monaten regelmäßig zu kurz sein, wenn z.B. Immobilien veräußert werden müssen. Eine Frist von zwei Jahren halten wir daher für angemessen.

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen im anstehenden Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen. Selbstverständlich stehen wir für ein vertiefendes Gespräch zu diesen Themen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Hamannt



Rindermann, RA StB

Fachleiterin Steuern und Recht

Stellungnahme

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – 25.06.2015

1. Erbschaften müssen besteuert werden

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland ist grundsätzlich sehr dafür, dass Erbschaften besteuert werden. Ziel muss es insbesondere sein, alle Erben/innen großer Vermögen gleichmäßig und progressiv zu besteuern. Erbschaften sind Einkommen, die nicht einmal auf eine persönliche Leistung der erbenden Person zurückgehen. Der Erbfall ist außerdem ein besonders günstiger Zeitpunkt, zu besteuern, da das vererbte Vermögen ohnehin erfasst wird. Schenkungen sollten entsprechend besteuert werden.

Erbschaften sind zentral für die Vermögensbildung, in der Oberschicht bilden sich Vermögen zu geschätzten 80% über Erbschaften.¹ Ohne eine starke Erbschaftsteuer wird sich deshalb die jetzt schon wachsende Ungleichheit in Deutschland² verstärken.³ Gemessen daran und an den vererbten Vermögen fällt das aktuelle Aufkommen aus der Erbschaftsteuer viel zu gering aus.⁴ Besonders die großen Erbschaften in Gestalt von Betriebsvermögen werden kaum besteuert. So ist in den Jahren 2009 bis 2013 Betriebsvermögen im Wert von 105 Milliarden Euro steuerfrei übertragen worden.⁵ Davon entfällt ein Großteil auf hohe Erbschaften (ab 20 Millionen Euro). Eine so schwache Erbschaftsteuer untergräbt die soziale Stabilität in Deutschland.

¹ Tim Bönke / Giacomo Corneo / Christian Westermeier (2015): Erbschaft und Eigenleistung im Vermögen der Deutschen: Eine Verteilungsanalyse. Freie Universität Berlin, Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Diskussionsbeiträge 2015/10, S. 32. www.wiwiiss.fu-berlin.de/fachbereich/vwl/boenke/forschung/publikationen/discpaper2015_10.pdf.

² Markus M. Grabka / Christian Westermeier (2014): Anhaltend hohe Vermögensungleichheit in Deutschland. DIW Wochenbericht 9/2014, S. 151-164. www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.438656.de.

³ Auch die abweichende Meinung zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts (Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12) macht diesen Punkt deutlich, siehe Rz. 4.

⁴ So auch die Deutsche Steuergewerkschaft in ihrer Stellungnahme zur Anhörung im Landtag von Nordrhein-Westfalen zur Erbschaftsteuer am 2. Juni 2015: „In der bisherigen Ausprägung ist das Steueraufkommen der Erbschaftsteuer aber derart gering, dass diese sozialstaatliche Funktion nicht ausgefüllt wird.“ www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMST16-2767.pdf. Vgl. auch die Stellungnahme von Achim Truger und Birger Scholz für dieselbe Anhörung, S. 3: „Das Aufkommen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist im Verhältnis zum privaten Nettovermögen [...] verschwindend gering.“ www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMST16-2766.pdf.

⁵ Vgl. Stefan Bach (2015): Erbschaftsteuer: Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken. In: DIW Wochenbericht 7/2015, S. 114. www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.496880.de/15-7.pdf. Vgl. auch ver.di (2014): Milliardäre zahlen nichts. Wirtschaftspolitik aktuell Nr. 12, Juli 2014. http://wipo.verdi.de/++file++53bfb8356f684408c20003bd/download/14_12%20Milliard%C3%A4re%20zahlen%20nichts.pdf.

Die Erbschaftsteuer darf nicht als unzulässige Umverteilung diffamiert werden. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die damit verbundene Umverteilung ergeben sich aus dem Gleichbehandlungs- und Sozialstaatsgebot des Grundgesetzes. In den letzten Jahren haben internationale Institutionen darauf hingewiesen, dass Ungleichheit einer der Gründe für Finanzkrisen⁶ ist und das Wachstum hemmt.⁷ Aus Sicht der Chancen- und Leistungsgerechtigkeit ist es gerecht, Erbschaften stärker zu besteuern, denn echter Wettbewerb verträgt sich nicht mit steuerfreiem Erbe. Auch in der Wirtschaftswissenschaft wird die Erbschaftsteuer ganz überwiegend als die wirtschaftlich verträglichste Form der Besteuerung von hohem Vermögen gesehen und die übermäßige Begünstigung von Unternehmensnachfolgen abgelehnt.⁸

Die Erbschaftsteuer stellt auch keine „Doppelbesteuerung“ dar. Bei der Besteuerung wird jede Transaktion bzw. jeder Vermögenszuwachs gesondert betrachtet. Eine Besteuerung des/r Erben/in oder Beschenkten hat noch nicht stattgefunden, es ist daher keine Doppelbesteuerung. „Doppelbesteuerungen“ finden an vielen Stellen in unserem Steuersystem statt, zum Beispiel zahlen Arbeitnehmer/innen auch Mehrwertsteuern, wenn sie mit ihrem schon besteuerten Lohn einkaufen gehen, oder Gewerbetreibende Gewerbe- und Einkommensteuern. Entscheidend ist nicht, ob es „Doppelbesteuerungen“ gibt, sondern entscheidend sind die Steuerbelastung in Relation zur Leistungsfähigkeit und die wirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung.

2. Vergünstigungen sind abzulehnen

Es ist auch aus unserer Sicht nicht das vordergründige Ziel der Erbschaftsteuer, Unternehmen zu belasten. Das Ziel ist die Besteuerung der Erbschaften von Privatpersonen. Allerdings befinden sich die meisten Unternehmen in privatem Eigentum, sie können veräußert werden, und Erträge und Kapital können von den Eigentümern/innen entnommen werden. Wenn eine weitere Konzentration immer größerer Privatvermögen verhindert werden soll, darf vererbtes Betriebsvermögen nicht weitgehend unbesteuert bleiben. Genauso wie sich hohe Spitzensteuersätze nicht mit niedrigen Unternehmenssteuersätzen vertragen, ist es naiv zu glauben, man könne große Erbschaften ernsthaft besteuern, Unternehmen aber großzügig verschonen.

Vor diesem Hintergrund sind die Steuerbefreiungen und Vergünstigungen für Betriebsvermögen im Prinzip abzulehnen. Sie führen nicht nur dazu, dass das in den Unternehmen liegende Vermögen der Superreichen nicht mehr ausreichend besteuert wird. Sondern sie sind für den Erhalt von Arbeitsplätzen keineswegs so wichtig, wie es oft von interessierter Seite behauptet wird. So stellte der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2012 in einem Gutachten fest: „Zusammenfassend ergeben sich wenig Hinweise darauf,

⁶ Michael Kumhof / Romain Rancière (2010): Inequality, Leverage and Crises. IMF Working Paper 10/268. www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp10268.pdf.

⁷ Vgl. OECD (2015): In It Together. Why Less Inequality Benefits All. www.oecd.org/els/soc/OECD2015-In-It-Together-Chapter1-Overview-Inequality.pdf. Jonathan D. Ostry / Andrew Berg / Charalambos G. Tsangarides (2014): Redistribution, Inequality, and Growth. IMF Staff Discussion Note 14/02. www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf.

⁸ Vgl. Johann K. Brunner (2014): Die Erbschaftsteuer – Bestandteil eines optimalen Steuersystems? In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 15, S. 199-218. [www.degruyter.com/dg/viewarticle/j\\$002fwpw.2014.15.issue-3\\$002fwpw-2014-0019\\$002fwpw-2014-0019.xml;jsessionid=4E8CCFC7144871DC8B325D697682ADE2](http://www.degruyter.com/dg/viewarticle/j$002fwpw.2014.15.issue-3$002fwpw-2014-0019$002fwpw-2014-0019.xml;jsessionid=4E8CCFC7144871DC8B325D697682ADE2). Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2012): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer. a.a.O.

dass eine Verschonung von Betriebsvermögen geboten ist, um Arbeitsplatzverluste zu vermeiden.“⁹

Eine ernstzunehmende Gefährdung der Liquidität der Unternehmen ist auch nicht anzunehmen, da laut einer Studie des DIW – wenn auch mit der früheren Vermögensbewertung – bei weniger als zwei Prozent der vererbten Betriebe das sonstige mitvererbte Vermögen nicht ausreichte, um die Erbschaftsteuerschuld zu begleichen.¹⁰ Die Studie hat sogar das bereits vorhandene Privatvermögen nicht berücksichtigt. Zudem ist die Liquidität der Unternehmen momentan insgesamt sehr gut.¹¹

Wir denken deshalb nicht, dass Unternehmen von einer höheren bzw. stärker ausgestalteten Erbschaftsteuer extrem negativ betroffen wären und halten die Angst vor einer stärkeren Erbschaftsteuer für maßlos übertrieben. Problemfälle lassen sich lösen, zum Beispiel über Ratenzahlungen, Stundungen oder Verrentungen, die sich gegebenenfalls an der Ertragslage orientieren. Auch den Vorschlag, die Steuer mit Unternehmensanteilen zu begleichen, die später zurückgekauft werden können, halten wir für gangbar.

Auch weitere Vergünstigungen, etwa im Immobilienbereich und bei Stiftungen, sollten überprüft werden, da sie häufig nur Superreichen nützen. Sinnvoll wäre auch, wenn persönliche Freibeträge nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden könnten.

3. Der Entwurf der Bundesregierung ist völlig unzureichend

Schon das Eckpunktepapier des Bundesfinanzministeriums vom März 2015 zog nicht die richtigen Schlüsse aus der Kritik des Bundesverfassungsgerichts, denn es verschonte die Betriebsvermögen weiterhin viel zu sehr. Besonders die weitgehend steuerfreie Vererbung für Betriebsvermögen bis zu 20 Millionen würde dazu führen, dass nur noch wenige Fälle betroffen wären. So gab es im Jahr 2013 nur 28 Erbfälle und 291 Schenkungen von über 20 Mio. Euro mit Vergünstigungen nach § 13a Erbschaftsteuergesetz. Dies entspricht nur 1,9 Prozent aller nach § 13a ErbStG begünstigten Fälle.¹² Auch die hohe Freigrenze bei den Beschäftigten wird dem Verfassungsurteil nicht gerecht.

Die Änderungen im Referenten-Entwurf sind sogar noch ein Rückschritt gegenüber dem schon unzureichenden Eckpunktepapier:

⁹ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2012): Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, S. 32.
www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/02-03-2012-ErbSt-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4. Der Beirat stellt zudem Umgehungsmöglichkeiten und Fehlanreize fest: „Vor diesem Hintergrund ist es plausibel, dass Verschonungsregeln, die an der Weiterführung des Betriebs anknüpfen, sogar eher zu weniger als zu mehr Arbeitsplätzen führen.“ (S. 34).

¹⁰ Stefan Bach / Henriette Houben / Ralf Maiterth / Richard Ochmannet (2014): Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Reformalternativen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Forschungsprojekt im Auftrag der Bundestagsfraktion von Bündnis 90 / Die Grünen, DIW Politikberatung kompakt 83.
www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.469582.de

¹¹ Vgl.
www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Statistische_Sonderveroeffentlichungen/Statso_5/statso5_1997_2013_EXCEL.xlsb?__blob=publicationFile,
nach Tabelle 1 Zeile 122 ist die Eigenkapitalquote deutlich angestiegen seit Ende der 1990er Jahre.

¹² Stellungnahme von Achim Truger und Birger Scholz für die Anhörung im Landtag von Nordrhein-Westfalen zur Erbschaftsteuer am 2. Juni 2015, S. 7. www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMST16-2766.pdf.

1. Das im Referentenentwurf eingeführte Wahlrecht zwischen Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelztarif wird zu massiven Mindereinnahmen führen, da es alle Erben/innen mit hinreichend großem Privatvermögen in Anspruch nehmen werden. Das gilt vor allem für sehr große Übertragungen ab rund 100 Millionen Euro. **Ein Wahlrecht zwischen Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelztarif sollte es deshalb nicht geben.**
2. Die 10-jährige Frist bei der Verschonungsbedarfsprüfung, mit der Umgehungen ausgeschlossen werden sollen, ist viel zu kurz. **Analog zur Frist für das Entstehen der Erbschaftsteuer für Familienstiftungen¹³ schlagen wir eine Frist für die Verschonungsbedarfsprüfung von 30 Jahren vor.**
3. Die Anhebung des Schwellenwerts bei bestimmten schon bestehenden Gesellschaftsverträgen auf 40 Millionen Euro wird zu weiteren Mindereinnahmen führen. Sie ist auch unangemessen, da im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung ohnehin nur maximal 50 Prozent des nicht begünstigten Privatvermögens heran gezogen werden können. **Es darf deshalb nur einen Freibetrag von ein bis zwei Millionen pro Erbfall (nicht pro Erblasser/in) geben¹⁴, wenn damit nachweisbar Arbeitsplätze erhalten werden.**
4. Die Auswirkungen der Neudefinition des nicht betriebsnotwendigen Vermögens sind bisher nicht einzuschätzen. **Jedenfalls könnte der neue Freibetrag von 10 Prozent die Reform zu einem Etikettenschwindel machen, denn ein erheblicher Teil der Erbschaften bliebe dadurch wohl unbesteuert.**

Insgesamt dürften die Mehreinnahmen aus großen Betriebsvermögen auf Basis des Referentenentwurfs so niedrig sein, dass sich die Frage stellt, ob der Entwurf überhaupt noch verfassungsfest ist. Das Bundesverfassungsgericht monierte ja explizit die geringe Besteuerung bei der Übertragung großer Betriebsvermögen. Der Referentenentwurf ändert hieran so gut wie nichts.

Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland

c/o WEED e.V., Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin

Ansprechpartner: Markus Henn, Koordinator des Netzwerks

info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerks sind:

- Attac Deutschland
- Evangelischer Verband Kirche-Wirtschaft-Arbeitswelt
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
- Global Policy Forum
- Misereor
- Oxfam Deutschland
- Transparency International Deutschland
- ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung

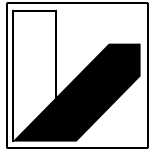
¹³ § 1 Abs. 1 Nummer 4 ErbStG.

¹⁴ Ähnlich ver.di (2014): Erbschaftsteuer gerecht reformieren! WIPO Informationen Nr. 3, Dez. 2014.

<http://wipo.verdi.de/++file++5491b350aa698e1a3000047d/download/14-03%20Erbschaftsteuer%20gerecht%20reformieren.pdf>. Ähnlich auch Stefan Bach (2015): Erbschaftsteuer:

Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken. In: DIW Wochenbericht 7/2015, S. 117.

www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.496880.de/15-7.pdf, dort allerdings anscheinend auf den Erben bzw. die Erbin bezogen, nicht auf den Erbfall.



**UNIVERSITÄT
BAYREUTH**

Universität Bayreuth • 95440 Bayreuth

**LEHRSTUHL FÜR BÜRGERLICHES
RECHT, ARBEITS-, STEUER- UND
SOZIALRECHT (ZIVILRECHT II)**

**FORSCHUNGSSTELLE FÜR UNTERNEHMENS-
UND KAPITALMARKTRECHT SOWIE
UNTERNEHMENSSTEUERRECHT**

Prof. Dr. Karl-Georg Loritz

Postanschrift:
Universität Bayreuth
95440 Bayreuth

Gebäude: RW II
Universitätsstraße 30
95447 Bayreuth

Telefon: 0921 / 55 - 6341
Telefax: 0921 / 55 - 6342

E-Mail: karl-georg.loritz@uni-bayreuth.de

Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz, Bayreuth

Erbschaftsteuerreform und Immobilienwirtschaft

– Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums –

Bei der Erbschaftssteuerreform des Jahres 2005 wurde die Immobilienwirtschaft nicht etwa vergessen, sondern schlichtweg geopfert. Das bis dahin geltende Recht bewertete die Immobilien, ungeachtet, ob sie Teil des Privat- oder Betriebsvermögens waren, bekanntlich sehr großzügig, was das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) damals beanstandete. Der Gesetzgeber begünstigt im (noch) geltenden Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) die Erben gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und Unternehmen sowie von Freiberuflerpraxen.

Dritten zur Nutzung überlassene Immobilien gehören grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen und nur bei abschließend im Gesetz geregelten Ausnahmen sind sie begünstigungsfähiges Vermögen, so z.B. Wohnungsunternehmen gem. § 13b Abs. 2 Nr. 1d ErbStG. Unternehmen, die in einem unternehmerischen Umfang Büroimmobilien oder der sonstigen gewerblichen Nutzung dienende Immobilien wie Hotels oder Logistikimmobilien vermieten oder verpachten, sind mit hohen Erbschaftsteuern belastet. Vor allem werden die Werte gerade auch für Wohnimmobilien zum Teil unrealistisch hoch angesetzt. Es gibt in § 13 c ErbStG eine Regelung auf minimalstem Niveau, in der der anzusetzende Wert von Wohnzwecken dienenden vermieteten Immobilien außerhalb von Betriebsvermögen auf 90 % reduziert wird.

Die Verfassungswidrige Benachteiligung der Immobilien-Vermietungsunternehmen im geltenden Recht

Diese Benachteiligung der Immobilienunternehmer gegenüber sonstigen Unternehmen im geltenden Recht ist m. E. verfassungswidrig. Das BVerfG hat diesen Ansatz aber in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 nicht aufgegriffen. Es hat sich bekanntlich darauf beschränkt, die Freistellung der Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern von der Lohnsummenregelung,

die zu großzügige Freistellung von Verwaltungsvermögen und die voraussetzungslose Gleichstellung der Großunternehmen mit anderen Unternehmen für verfassungswidrig zu erklären. Das bedeutet freilich nicht, dass nicht auch die Benachteiligung von Immobilienunternehmen, auch wenn sie im Wesentlichen die Vermietung als Bestandshalter betreiben, verfassungswidrig wäre.

Der neue Ansatz im Referentenentwurf des BMF

Der Referentenentwurf des BMF (RefE) wählt beim begünstigungsfähigen unternehmerischen Vermögen einen neuen Ansatz. Zwar bleibt es dabei, dass dieses enumerativ aufgezählt wird (§ 13 b Abs. 1 ErbStG). Doch sollen künftig zum tatsächlich begünstigten Vermögen nur noch die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs gehören, die zum Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, einer gewerblichen oder einer freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. „Nicht dem Hauptzweck“ – so der RefE – „dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.“

Unklarheiten bezüglich bestandshaltender Immobilienunternehmen

Der Wortlaut des RefE wirft auch für die Immobilienwirtschaft mehr Fragen auf als er beantwortet und auch die Entwurfsbegründung führt nicht zu einer Klarheit. In der Begründung heißt es nämlich, das begünstigte Vermögen müsse seinem Hauptzweck nach einer *originären* gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dienen. Was bedeutet *originär*? Der Gesetzgeber hat bei seiner Aufzählung im Bereich des Grundvermögens und der Beteiligungen Beispiele gewählt, bei denen die Abgrenzung auf den ersten Blick klar oder zumindest plausibel erscheint. Aber für die Immobilienwirtschaft stellt sich hier ein besonderes Problem. Originär gewerblich sind sicher die Unternehmen, die Grundstücke entwickeln und vermarkten und damit z. B. gewerblichen Immobilienhandel oder gewerbliche Projektentwicklung betreiben.

Höchst problematisch ist der RefE für bestandshaltende Immobilienunternehmen. Manche Gesellschaften haben Wohnungsbestände von einigen Hundert oder gar über 1000 bis hin zu mehreren tausend Wohnungen im dauerhaften Bestand und vermieten sie. Das geschieht zum Teil mit einer relativ kleinen Belegschaft und zum Teil mit einer solchen von mehreren Dutzend Mitarbeitern. Die laufenden Renovierungs- und die Investitionstätigkeiten werden zum Teil mit fremden und zum Teil mit eigenen Mitarbeitern durchgeführt.

Allein vor dem Hintergrund des Volumens kann kein Zweifel bestehen, dass bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtung eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der erbschaftsteuerlichen Vorschriften vorliegt. Solche Unternehmensvermögen sind bezüglich der erbschaftsteuerlichen Verschonung den anderen (begünstigten) Unternehmensvermögen schon aus verfassungsrechtlichen Gründen gleichzustellen. Einkommensteuerrechtliche Unterschiede sind für das Erbschaftsteuerrecht nicht tragfähig; schon gar nicht stellen sie verfassungsrechtlich hinreichende Differenzierungsgründe dar, die eine Benachteiligung rechtfertigen könnten. Sogar wenn in der heutigen Zeit natürliche Personen oder Unternehmen einige Dutzend Wohnungen im Privatvermögen halten, ist der damit verbundene Aufwand erbschaftsteuerlich einer unternehmerischen Tätigkeit gleichzusetzen. Das gilt auch und erst recht bei Einkaufszentren, Bürohäusern, Logistikimmobilien, Hotels und sonstigen der gewerblichen Nutzung dienenden Immobilien im Bestand.

Nach dem Wortlaut des RefE gehören nur diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens – in der für die Immobilienwirtschaft in Betracht kommenden Variante – zum begünstigten Vermögen, die überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG als Hauptzweck dienen. Die Begründung des RefE spricht von „originärer gewerblicher Tätigkeit“. Da der Gesetzeswortlaut des RefE § 15 Abs. 3 EStG, also die gewerblich geprägten Unternehmen, ausdrücklich nicht miteinbezieht, liegt es nahe, dass bestandshaltende Immobilienunternehmer die Verschonung nicht erhalten würden. Dazu steht freilich im Widerspruch, dass in der Begründung auch die Verpachtung von Betrieben erwähnt wird. Ferner werden das Bank- und Versicherungsgewerbe, Wohnungsunternehmer und Kunsthändler genannt. Im nachfolgenden Text werden bei den Beispielen verschiedene Grundstücksverpachtungen einbezogen. Dies könnte darauf hindeuten, dass bei eigener originärer gewerblicher Tätigkeit des Unternehmens die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, die dem Hauptzweck des Betriebs dient, dann zu begünstigungsfähigem Vermögen führt. Nachvollziehbar wäre eine solche Differenzierung allerdings nicht.

Verfassungswidrigkeit der geplanten Neuregelung

Dass eine so wichtige Branche, wie die Immobilienwirtschaft, die immerhin ca. 2 Millionen Arbeitsplätze in Deutschland schafft, schon bei der letzten Reform benachteiligt wurde, ist nicht hinnehmbar. Heute, wo die von Fachleuten vor Jahren prognostizierte Wohnungsnot in den Ballungsgebieten, allen voran in Städten wie München, dramatische Ausmaße annimmt, sollte dem Gesetzgeber spätestens bewusst sein, welchen hohen gesellschaftspolitischen Beitrag gerade Wohnungsvermietungsunternehmen leisten. Jedem Brancheninsider ist bekannt, dass private Wohnungsbestandshalter seit Jahrzehnten Wohnungen vor allem auch in den Großstädten oft deutlich unter den erzielbaren Marktmieten vermieten und auch Sozialwohnungen zur Verfügung stellen und sehr gut instand halten. Da zwei Drittel des Wohnungsbestandes in Deutschland inzwischen als Altbaubestand gelten, bedarf es eines Sanierungsaufwandes in der Höhe von vielen Milliarden Euro. Auch darum kann gerade diese Branche keine hohen Erbschaftsteuerlasten tragen. Gleiches gilt für Vermieter und Verpächter von Gewerbeimmobilien.

Angesichts der Fakten ist meines Erachtens eine gesetzliche Neuregelung verfassungswidrig, die die vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17.12.2014 geforderte stringente Konsequenz und das daraus resultierende Verbot der nicht hinreichend sachlich gerechtfertigten Differenzierung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen, nicht beachtet. Eine so eklatante Benachteiligung einer ganzen Branche (der bestandhaltenden Immobilienunternehmer) ist verfassungswidrig. Auch deshalb bedarf der BMF-Entwurf einer grundlegenden Nachbesserung.

Große Unternehmen

Völlig unzureichend ist auch die Regelung für **große** Unternehmen. Vor allem das zwingend erforderliche Kriterium, das bei einem Wert des begünstigten Vermögens von 20 bis 40 Millionen Euro der Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung Entnahmen oder Ausschüttungen nahezu vollständig beschränken muss, ist für die meisten Unternehmen faktisch nicht tragbar. Für börsennotierte Unternehmen ist es unerfüllbar. Schon weil hier ohne tragfähigen Sachgrund börsennotierte Unternehmen benachteiligt werden, ist die Regelung verfassungswidrig. Auch werden Erben, die nicht aktiv im Unternehmen tätig sind und somit kein Gehalt als Geschäftsführer oder Angestellte beziehen, kaum bereit sein, begünstigungsfähiges Vermögen zu übernehmen, für das sie 30 Jahre lang so gut wie keine Ausschüttungen erhalten.

Diese Regelung ist auch unverhältnismäßig, weil sie zur Erreichung des Zwecks, die Erben zum Behalten des Unternehmens und damit zum Erhalt der Arbeitsplätze zu bewegen, weder geeignet noch erforderlich ist. Eine Regelung, die zum Verkauf geradezu zwingt, erreicht das Gegenteil des Behaltens der vererbten bzw. geschenkten Anteile. Bei Anteilen an Personengesellschaften würde den Erben mitunter sogar der finanzielle Ruin drohen, weil sie bekanntlich wegen des steuerlichen Transparenzprinzips die Erträge versteuern müssten, ohne die entsprechenden Ausschüttungen zu bekommen, um die Steuern zu bezahlen.

Untauglich sind die Reformvorschläge für große Unternehmen auch insofern als auf Antrag ein Verschonungsabschlag zu gewähren ist, der sich in Höhe von 1,5 % pro volle 1,5 Mio. Euro verringert, um die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 20 Mio. Euro übersteigt. Auch der für Unternehmen mit einem Wert von mehr als 110 Mio. Euro künftig auf Antrag zu gewährende Verschonungsabschlag von 25 % bei der Regelverschonung und von 40 % bei der Verschonungsoption führt zu einer in vielen Fällen nicht bezahlbaren Steuerlast. Das gilt erst recht für die durch die geplante mögliche Steuerermäßigung vorgesehene Verschonungsbedarfsprüfung.

Die insbesondere derzeitig viel zu hohe Bewertung von Immobilien führt zusätzlich zu einer zu hohen Steuerlast.

Gesamtwürdigung

Insgesamt ist der Entwurf des BMF aus der Sicht von Immobilienunternehmen dringend nachbesserungsbedürftig, in der heutigen Form ist er aus den dargelegten und weiteren Gründen meines Erachtens in wesentlichen Teilen verfassungswidrig. Der BMF macht den Fehler, die Vorgaben des BVerfG mit möglichst kleinen Veränderungen erfüllen zu wollen. Das Urteil des BVerfG ist freilich, wie insbesondere aus dem abweichenden Votum der drei Senatsmitglieder ersichtlich ist, vermutlich aufgrund eines Kompromisses im Senat entstanden. Das BVerfG ist nun einmal ein auch nach parteipolitischem Proporz zusammengesetztes Gericht. Ein solches kompromissbehaftetes Urteil auf minimaler Basis umzusetzen, bringt bei einem so gravierenden Vorhaben die Gefahr einer erneuten Verfassungswidrigkeit. Es bedarf eines grundlegenden Neuansatzes. Ziel der Begünstigung im Erbschaftsteuerrecht muss die Erhaltung der einzigartigen deutschen Unternehmens- und Unternehmerlandschaft sein. Dazu gehören die Immobilienunternehmen, ungeachtet, ob sie bestandshaltender Art oder Entwicklungs- und Bauträgerunternehmen sind, in besonderer Weise. Die derzeitige Regelung lässt bei den für die Immobilienwirtschaft zentralen Fragen vieles im Unklaren - klammert dabei die Arbeitsplatzeffekte dieser Branche völlig aus - und das ist nicht akzeptabel.

vbw

Die bayerische Wirtschaft



Position

Referentenentwurf zur Erbschaftsteuer: Stellungnahme der vbw

Stand: Juni 2015
www.vbw-bayern.de

Vorwort

Erbschaftsteuerreform: Ziel und Inhalt in Einklang bringen

Das Bundesfinanzministerium hat zur Reform der Erbschaftsteuer einen Referentenentwurf vorgelegt, der im Sinne von Beschäftigung und Wohlstand die gesamte ausgewogene Unternehmenslandschaft in Deutschland als schützenswert anerkennt. Das ist ermutigend.

Dennoch zeigt sich in der aktuellen Debatte, dass es politisch wie in der Sache schwierig ist, zu Regelungen zu kommen, die in Unternehmen gebundenes Betriebsvermögen angemessen von der Erbschaftsteuer freistellen und damit die unternehmerische Basis für Wohlstand und Arbeitsplätze in Deutschland weiter sichern.

Die vorliegende, von der vbw – Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V. erarbeitete Stellungnahme prüft und beantwortet konkret, wie weit mit zentralen Eckpunkten des Entwurfs verbundene Belastungen abgemildert, wie verschiedene steuertechnische Regelungen angepasst und wo Regelungslücken gefüllt werden müssen, damit das mit der Reform verbundene Ziel zuverlässig erreicht wird.

Es geht um eine Reform, die im Grundsatz wie im Detail respektiert, dass in Unternehmen – und speziell in Familienunternehmen – eingesetztes Vermögen sowohl aus volkswirtschaftlicher Perspektive als auch aus Sicht der Arbeitnehmer nicht besser verwendet sein könnte.

Bertram Brossardt
24. Juni 2015

Inhalt

1	Ziel richtig gesetzt, aber nicht erreicht.....	1
1.1	BMF-Entwurf entlastet Betriebsvermögen deutlich schwächer als möglich ...	1
1.2	Vollverschonung betrieblichen Vermögens ist verfassungsgerecht möglich ..	2
1.3	Jeder Kompromiss muss vertretbar bleiben	2
1.4	Belastung der Wirtschaft muss offengelegt werden	2
2	Lohnsummenausnahme für kleine Unternehmen	3
2.1	Wertung	3
2.2	Handlungsbedarf	3
3	Begünstigtes Vermögen	5
3.1	Wertung	6
3.2	Handlungsbedarf	9
4	Investitionsklausel	11
4.1	Wertung	11
4.2	Handlungsbedarf	11
5	Große betriebliche Erbschaften	13
5.1	Wertung	14
5.2	Handlungsbedarf	17
6	Ratierliche Zahlung der Erbschaftsteuer	19
6.1	Wertung	19
6.2	Handlungsbedarf	19
	Ansprechpartner / Impressum	21

1 Ziel richtig gesetzt, aber nicht erreicht

Der Entwurf des Bundesfinanzministeriums erfüllt die eigenen Ansprüche noch nicht

Das Bundesfinanzministerium hat am 02. Juni 2015 den Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vorgelegt.

Der Entwurf gibt in der Begründung dem Reformvorhaben ein Ziel vor, das dem mit der Verschonung von Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer verbundenen Anspruch treffend Rechnung trägt.

Aus der Zielsetzung des Entwurfs zur Erbschaftsteuerreform

Mit der Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die im Betrieb angelegte Beschäftigung stabilisiert werden. Eine stabile Beschäftigung bildet die Basis für den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten. In diesem Zusammenhang sind nicht nur bestimmte Unternehmensstrukturen schützenswert, sondern die gesamte ausgewogene Unternehmenslandschaft in Deutschland, die sich vor allem in Krisenzeiten als Garant für den Erhalt der Beschäftigung und damit für den Wohlstand der Gesellschaft erwiesen hat. Dies gilt auch für die ca. 1,6 Millionen Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen ohne einen Beschäftigten, deren Tätigkeit im Falle der Fortführung des Betriebs durch einen Nachfolger nicht minder schützenswert ist. Es betrifft genauso Großaktionäre großer Betriebe, da nur diese für eine fortdauernde Tätigkeit des Betriebs von Deutschland aus und somit für Beschäftigung in Deutschland Sorge tragen können. Im besonderen Maße gilt dies aber für den breiten Mittelstand und die vielen inhaber- oder familiengeführten Betriebe, welche als Motor der deutschen Wirtschaft dienen. Sie sind teils in dünn besiedelten Regionen gewachsen, stärken dort die Wirtschaft und wirken der Abwanderung aus ländlichen Gebieten entgegen. Traditionelle Unternehmen werden vielfach seit Generationen fortgeführt und sichern über Jahrzehnte zahlreiche Arbeitsplätze. Durch ihr Engagement auch im sozialen und kulturellen Bereich sorgen sie für einen gesellschaftlichen Zusammenhalt in der jeweiligen Region.

1.1 BMF-Entwurf entlastet Betriebsvermögen deutlich schwächer als möglich

Ein Vergleich mit der auch nach Auffassung von Verfassungsexperten verfassungsgerecht erreichbaren Verschonung für Betriebsvermögen und eine Auseinandersetzung mit den Details des vom Bundesfinanzministerium vorgelegten Entwurfs zeigt: Die in diesem Entwurf vorgesehenen Regelungen setzen die oben beschriebene Zielsetzung nicht ausreichend um.

1.2 Vollverschonung betrieblichen Vermögens ist verfassungsgerecht möglich

Die vbw - Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V. hat sich umfassend mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 zur Erbschaftsteuer auseinandergesetzt. Gestützt auf ausführliche gutachterliche Expertise sind wir der Auffassung, dass es möglich ist, im Rahmen der vom Gericht aufgezeigten Grenzen auch bei großen Übertragungen betrieblich eingesetzter Vermögen das erbschaftsteuerliche Abschmelzmodell der Höhe nach unbeschränkt anzubieten. Dieser Weg berücksichtigt, dass unternehmerisch gebundenes Vermögen immer unternehmerischen Zwecken dient und Wachstum und Arbeitsplätze absichert. Privat kann nur über Vermögen verfügt werden kann, das aus dem Unternehmen herausgenommen wird. Allein bei der Entnahme fallen Ertragsteuern auf Gewinne bzw. stille Reserven an, die in etwa dem Niveau der Erbschaftsteuer entsprechen..

Das Bundesfinanzministerium schlägt den von der vbw geforderten Weg nicht ein und sieht damit jedenfalls für große betriebliche Erbschaften eine signifikant höhere Steuerlast vor als im heutigen Recht vorgesehen. Das verstößt gegen die mit dem Koalitionsvertrag verbundene Zusage, Steuern nicht erhöhen zu wollen.

1.3 Jeder Kompromiss muss vertretbar bleiben

Die in den folgenden Kapiteln ausgearbeiteten Anmerkungen gehen von einer Weiterentwicklung der Reformkonzeption des Bundesfinanzministeriums aus. Die aufgeführten Anliegen stellen darauf ab, durch Weiterentwicklung des Entwurfs dem in der Zielsetzung formulierten Anspruch an die Reform möglichst gerecht zu werden, verschiedene steuertechnisch schwierige Fragen einer praktikablen Lösung zuzuführen und einige im Entwurf nicht angesprochene, aufgrund der reformbedingten Veränderungen im Erbschaftsteuerrecht aber notwendige Fragestellungen zu beantworten. Insgesamt kommt der Entwurf aufgrund der Ausgangslage über einen für die Praxis schwierigen Kompromiss nicht hinaus.

Die Zusammenstellung erhebt nicht den Anspruch, alle mit dem Gesetzentwurf aufgeworfenen Fragestellungen abzudecken.

1.4 Belastung der Wirtschaft muss offengelegt werden

Der bisher vorliegende Entwurfsstand eines Reformgesetzes weist die damit verbundene steuerliche Mehrbelastung der Unternehmen ebenso wie die durch reformbedingte neue Bürokratie verursachten Kosten nicht aus. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass das Bundesfinanzministerium den mit dem Gesetz verbundenen Erfüllungsaufwand für Wirtschaft und Verwaltung signifikant unterschätzt. Um eine abschließende Bewertung des Entwurfs zu ermöglichen, müssen zu beiden Punkten die Schätzzahlen offengelegt werden.

2 Lohnsummenausnahme für kleine Unternehmen

Vorfahrt für Flexibilität und Sicherung erbschaftsteuerlich gefährdeter Arbeitsplätze

Das Bundesfinanzministerium will Unternehmen mit bis zu drei Beschäftigten von der Auflage freistellen, die im Schnitt der fünf Jahre vor dem Erbgang gezahlte Lohnsumme nach dem Erbgang in einem gesetzlich geforderten Rahmen zu halten. Unternehmen mit bis zu 10 Beschäftigten wird die Auflage in abgemildertem Maß abgefordert. Bei der Rechtfertigung dieser Schwellenwerte stellt das Ministerium auf statistische Größen sowie auf Auswirkungen schon kleiner Veränderungen im Mitarbeiterstand auf die Lohnsumme in kleinen Unternehmen ab.

2.1 Wertung

Die genannten Schwellenwerte und das Volumen der Absenkung der Lohnsummenauflage oberhalb des unteren Schwellenwertes geben davon erfassten Unternehmen wichtige Flexibilität. Die Schwellenwerte sind jedoch zu niedrig angesetzt. Mit den Schwellenwerten zur Lohnsummenausnahme sollte nicht die Zahl davon betroffener Unternehmen, sondern die Zahl der durch das Abschmelzmodell geschützten Arbeitsplätze in den Blick genommen werden. Dabei muss mit in Betracht gezogen werden, dass die mit der Lohnsummenauflage genommene Flexibilität genau dazu führen kann, dass Unternehmen in wirtschaftlich schwieriger Lage aufgrund der Erbschaftsteuer ganz aufgeben müssen, wodurch der zunächst wirtschaftlich nicht gefährdete Teil der Arbeitsplätze auch verloren geht.

2.2 Handlungsbedarf

Notwendig ist eine Ausnahme von der Lohnsummenauflage für Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten. Um auch oberhalb dieses Schwellenwertes ausreichend Flexibilität zu gewährleisten, muss die abgesenkte Auflage für Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten greifen. Die Zahl der Arbeitnehmer muss nach Umrechnung auf Vollzeitarbeitsplätze festgestellt werden.

3 Begünstigtes Vermögen

Deutlich zu restriktive Ansätze praxisgerecht weiterentwickeln

Das Bundesfinanzministerium geht für das begünstigte Vermögen von der bisherigen Negativdefinition über das sogenannte Verwaltungsvermögen ab und bestimmt das begünstigte Vermögen in zwei Stufen:

Zunächst wird das begünstigungsfähige Vermögen festgestellt. Der Gesetzentwurf berücksichtigt hier Landwirtschaft, Gewerbe und freie Berufe. Damit grenzt der Entwurf Immobilien-Bestandshaltungsunternehmen aus – auch dort, wo sie bisher von der Begünstigung erfasst werden. Die Ausgrenzung im Entwurf erfolgt dadurch, dass die betroffenen Unternehmen keine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben, also vom begünstigungsfähigen Katalog nicht abgedeckt sind. Die Gesetzesbegründung erweckt im Übrigen den falschen Eindruck, entsprechende Unternehmen seien erfasst.

Zur Bestimmung des begünstigten Vermögens wird dann für die Landwirtschaft auf Bewertungs- und Einkommensteuergesetz Bezug genommen, für Gewerbe und freie Berufen auf einkommensteuerlich geregelte Tätigkeiten, denen das Vermögen überwiegend dienen muss. Noch weiter einengend wird verlangt, dass das Vermögen diesen Zwecken als Hauptzweck dienen muss. Der Hauptzweck wird nicht anerkannt für Vermögensteile, die ohne Beeinträchtigung der „eigentlichen“ betrieblichen Tätigkeit aus dem Unternehmen herausgelöst werden können.

Ebenfalls begünstigt werden sollen – wie bisher – Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel), soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebes oder der Gesellschaft nicht überschreitet. Der positive Saldo aus innerhalb zweier Jahre vor dem Erb-/Schenkungsfall eingelegter und entnommener Finanzmittel wird vom den begünstigten Finanzmitteln abgezogen, um Missbrauch zu vermeiden.

Damit nicht „verbrauchte“ Verbindlichkeiten werden anteilig von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen abgezogen. Im Konzern muss dazu eine Verbundvermögensaufstellung erstellt werden, die die Werte aller Aktiva und Passiva im Konzern einzeln erfasst.

Nach diesen Vorgaben nicht begünstigtes, nicht erst innerhalb zweier Jahre vor dem Erb-/Schenkungsfall dem Betrieb zuzurechnendes (junges) Vermögen wird im Umfang von zehn Prozent des begünstigten Vermögens wie solches behandelt.

Anteile an Kapitalgesellschaften bis 25 Prozent werden begünstigt, wenn sie dem Hauptzweck dienen.

Der Entwurf begünstigt über § 13b Abs. 7 ErbStG-E letzter Satz bisher nicht begünstigungsfähige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bis 25 Prozent, sofern für sie der Hauptzweck nachgewiesen wird. Das hilft etwa bei Streubesitzanteilen an einer Einkaufsgenossenschaft im Einzelhandel oder bei in bestimmten Geschäftskonstellationen aufgrund gesetzlicher Vorgaben anderer Länder notwendigen Kleinbeteiligungen an Geschäftspartnern.

3.1 Wertung

Der beschriebene Ansatz zur Bestimmung des begünstigungsfähigen Vermögens ist weitgehend zielführend. Sie grenzt jedoch bisher begünstigte Immobilien-Bestandsunternehmen aus. Nach der Logik des Entwurfs kann nur begünstigt sein, was in § 13b Abs. 1 ErbStG-E enthalten, also begünstigungsfähiges Vermögen ist. Denn anders als die Überschrift des § 13b ErbStG-E ausweist, wird dort nicht nur das begünstigte, sondern zunächst das begünstigungsfähige Vermögen genannt: Das ist das Eingangstor zur Begünstigung. Was in Abs. 1 nicht enthalten ist, also durch dieses Tor nicht kommt, kann nicht begünstigt sein; denn Abs. 2, 3 und 4 schränken nur noch ein.

Immobilien-Bestandshaltungsunternehmen sind keine originär gewerblich tätigen Unternehmen. Sie sind nur dann gewerblich tätig, wenn sie die Rechtsform der Kapitalgesellschaft oder der gewerblich geprägten Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 EStG haben. Andere, also gewerblich geprägte Unternehmen werden in sowohl in § 13b Abs. 1 Ziff. 2 ErbStG-E als auch in § 13b Abs. 3 ErbStG-E gerade nicht genannt, sondern ausgespart. In § 13b Abs. 1 Ziffer 2 ErbStG-E ist nämlich ausdrücklich nur auf § 15 Abs. 2 Ziff. 1 EStG verwiesen und nicht auf dessen Ziffer 2. Damit sind die gewerblich geprägten Unternehmen aller Branchen generell aus dem begünstigungsfähigen Vermögen draußen, und im geltenden Recht begünstigte Wohnungsunternehmen fallen heraus.

Um die heutige Verschonung von Immobilien-Bestandsunternehmen fortzuschreiben, muss dafür Sorge getragen werden, dass Immobilienbestandsunternehmen, die Wohnungen und andere Immobilien vermieten, explizit in den begünstigungsfähigen Katalog in § 13b Abs. 1 ErbStG-E aufgenommen und in § 13b Abs. 3 ErbStG-E bestätigt werden.

Die einengende Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck ist entschieden zu restriktiv angelegt. Die Beschränkung auf den Hauptzweck will der Sache nach die erbschaftsteuerliche Begünstigung gewillkürten Betriebsvermögens beschränken. Sie setzt dazu unter anderem auf eine unklare und umfassend zu Lasten der Wirtschaft interpretationsfähige Formulierung für den Hauptzweck. Das wird schon durch die Bezugnahme auf eine „eigentliche“ betriebliche Tätigkeit deutlich, bei der das Wort „eigentlich“ beliebige Ausgrenzungen erlaubt und das Ermessen des Unternehmers dazu, was für Produktion, Mitarbeiterbindung, Kundenbindung, Zukunftsvorsorge etc. notwendig ist, außerordentlich stark einschränkt. Auch die Frage, was „ohne Beeinträchtigung“ herauslösbar ist, kann sehr unterschiedlich beantwortet werden. Dem Grunde nach stellt alles was herausgelöst wird oder werden muss eine Beeinträchti-

gung dar. Allerdings kann für fast jedes Wirtschaftsgut unterstellt werden, es könne, etwa um Liquidität zu gewinnen, herausgelöst werden – bis hin zu sale and lease back für Maschinen und Anlagen. Die Formulierung des Gesetzesentwurfs führt zu dieser Auffassung, obwohl das dem erbschaftsteuerlichen Begünstigungsziel diametral entgegenläuft. Eine solche Formulierung darf nicht Gesetz werden. Notwendig ist eine Lösung, die die von der Finanzverwaltung eigentlich adressierte Frage, das gewillkürte Vermögen, konkret angeht.

Ausweislich der Begründung grenzt die Orientierung am Hauptzweck auch Positionen wie Expansionsflächen oder Ausgleichsflächen, die Expansionen ermöglichen sollen, aus der Begünstigung aus. Das lenkt den Blick darauf, dass mit der vorgesehenen Regelung der Aufbau neuer Geschäftsfelder deutlich erschwert, wenn nicht unterbunden wird, wenn hier auf „Verdacht“ Wirtschaftsgüter in der Bilanz verhaftet sind, die später einmal für dieses neue Geschäftsfeld, aber nicht für den bisherigen Hauptzweck, benötigt werden. Eine lebendige Wirtschaftsordnung ist aber dringend darauf angewiesen, dass sich Unternehmen auf neue Herausforderungen und damit Geschäftsfelder angemessen vorbereiten können.

Finanzmittel dienen grundsätzlich dem Hauptzweck des Unternehmens, sind also zu begünstigen. Gleichzeitig will der Gesetzgeber einerseits durch entsprechende Verbindlichkeiten (etwa Vorfinanzierung durch Lieferanten) begründete besonders hohe Finanzbestände nicht belasten, andererseits verhindern, dass nicht betriebsnotwendige Finanzmittel erbschaftsteuerlich begünstigt werden. Der Referentenentwurf trägt dem Rechnung, indem er die Finanzmittel vorrangig mit Schulden verrechnet. Sofern dabei ein Saldo größer 20 Prozent des gemeinen Wertes des Betriebes verbleibt, wird dieser nicht begünstigt. Allerdings macht die Schuldenverrechnung bei der gewählten Formulierung nicht an der 20-Prozent-Schwelle halt – Schulden werden auch mit dem Teil der Finanzmittel vorrangig verrechnet, die das Unternehmen jenseits entgegenstehender konkreter Verbindlichkeiten zur Weiterführung des laufenden Geschäfts benötigt. Eine solche vorrangige Verrechnung von Schulden mit begünstigtem Vermögen ist nicht sachgerecht. Die Schuldenverrechnung muss hier dem Standardansatz des Entwurfes folgen, also der quotalen Aufteilung von Schulden auf begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen.

Insgesamt sind die Regelungen zu Zahlungsmitteln noch nicht ausreichend verlässlich auf typische Vermögensstrukturen von Banken und Versicherungen ausgerichtet. Auch in Bezug auf dem Hauptzweck dienende Finanzmittel in anderen Unternehmen stellen sich ähnliche Fragen wie die in Folge für Banken und Versicherungen beschriebenen.

Das Betriebsvermögen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen besteht üblicherweise zum weitaus größten Teil, d.h. zu deutlich mehr als 50 Prozent, aus Verwaltungsvermögen im Sinne des geltenden Erbschaftsteuergesetzes. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Geldbestände, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen und Wertpapiere einschließlich (fest-)verzinslicher Wertpapiere und Aktien. Damit Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, deren Anteile sich maßgeblich in privater Hand befinden, nicht von den erbschaftsteuer-

erlichen Erleichterungen ausgenommen sind, wurde im Zuge der Erbschaftsteuerreform zum 1. Januar 2009 in § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, 4 und 4a ErbStG geregelt, dass „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“ (unterhalb der Mindestquote), „Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen“ sowie „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ nicht zum (schädlichen) Verwaltungsvermögen gehören, „wenn sie dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes (KWG) oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind“.

Nach der geplanten Neuregelung in § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E des Referentenentwurfs soll nun dasjenige Vermögen begünstigt sein, das seinem „Hauptzweck“ nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Nach dieser Formulierung wäre das Vermögen inhabergeführter Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, deren Hauptzweck und originärer Inhalt des operativen Geschäfts sich auf Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen bezieht, eigentlich begünstigungsfähig. Dafür dass das so ist, spricht auch die Begründung zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E auf S. 26 des Referentenentwurfs: „Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.“ Nach der Begründung soll sich an dem bisher bestehenden Zustand somit wohl nichts ändern. Dagegen könnte jedoch der klare Wortlaut des § 13b Abs. 4 ErbStG-E sprechen, nach dem „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) zum begünstigten Vermögen gehören, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt“.

Welche Ansicht zutreffend ist, hängt davon ab, in welchem Verhältnis § 13b Abs. 3 und § 13b Abs. 4 ErbStG-E zueinander stehen. Sieht man § 13b Abs. 4 ErbStG-E als *lex specialis* gegenüber der Regelung in § 13b Abs. 3 ErbStG an, so wären inhabergeführte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen zukünftig von den erbschaftsteuerlichen Erleichterungen faktisch ausgenommen. Für eine Einstufung des § 13b Abs. 4 ErbStG-E als *lex specialis* spricht die Formulierung in § 13b Abs. 3 Satz 3 ErbStG-E: „Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden“.

Dies hätte zur Folge, dass auf Erben in Privathand befindlicher Banken und Versicherungsunternehmen erhebliche Steuerzahlungen zukämen, die im Zweifel aus dem Eigenkapital dieser Institute zu erbringen wären, wodurch es bei diesen zu erheblichen Einbußen an Eigenkapital käme. Ausreichendes Eigenkapital ist aber aufsichtsrechtlich wesentliche Grundlage für die Existenz von Banken und Versicherungsunternehmen. Diese negative Folge wäre umso weniger verständlich, als es sich in den genannten Fällen nicht um missbräuchliche Gestaltungen handelt. Diese wären bereits auf Grund der obligatorischen staatlichen Aufsicht der BaFin über Banken und Versicherungsun-

ternehmen ausgeschlossen. Vielmehr würde bei Banken und Versicherungsunternehmen Betriebsvermögen im erbschaftsteuerlichen Sinn als nicht begünstigtes Vermögen definiert, das gerade dem Hauptzweck und originären Inhalt des operativen Geschäfts dieser Institute dient.

Schließlich setzt sich die Regelung zu Finanzmitteln nicht mit Pensionsrückstellungen auseinander. Sowohl aufgrund der erheblichen sozialen Bedeutung betrieblicher Altersvorsorge als auch aufgrund der durch die Niedrigzinsphase bedingten erheblichen Belastungen der Unternehmen auf dem Feld muss hier eine angemessene Lösung gefunden werden.

Die im Entwurf vorgesehene Begünstigung strategischer Kleinbeteiligungen ist hilfreich.

3.2 Handlungsbedarf

Um die heutige Verschonung von Immobilien-Bestandsunternehmen fortzuschreiben, muss dafür Sorge getragen werden, dass sie explizit in den begünstigungsfähigen Katalog in § 13b Abs. 1 ErbStG-E aufgenommen werden. Für als begünstigungsfähig neu aufzunehmende Immobilien-Bestandsunternehmen kann in § 13b Abs. 3 ErbStG-E eine Einschränkung auf unternehmerisch geführte Vermietungs-Betriebe erfolgen.

Die Ausgrenzung nicht dem Hauptzweck dienenden Vermögens in § 13b Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E muss, der Zielrichtung des BMF folgend, auf als gewillkürtes Vermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes anzusehende Wirtschaftsgüter bezogen werden, sofern diese überwiegend privat genutzt werden. Die aktuelle Definition, die sich auf die „eigentliche“ betriebliche Tätigkeit bezieht, ist beliebig interpretationsfähig und muss wegfallen. Statt eines Hauptzwecks müssen, wie in der Gesetzesbegründung angelegt, mehrere Hauptzwecke zugelassen werden; in der Begründung muss dazu ausgeführt werden, dass es dabei auch um neue Hauptzwecke gehen kann, auf die sich das Unternehmen vorbereitend einstellt.

§ 13b Abs. 3 sieht auf der Grundlage – noch ohne die zur Begünstigung von Immobilienunternehmen notwendigen Ergänzungen – wie folgt aus:

Zum begünstigten Vermögen nach Abs. 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils ~~überwiegend~~ einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 als Hauptzweck dienen. Nicht einem Hauptzweck dienen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die überwiegend privat genutzt werden.

Ausgeschlossen werden muss, dass Schulden, soweit ihr gemeiner Wert den des nicht begünstigungsfähigen Teils der Finanzmittel übersteigt, vorrangig mit zu begünstigenden Finanzmitteln verrechnet werden.

Analog zu den oben für Banken und Versicherungen beschriebenen Folgen des Entwurfs muss zwingend klargestellt werden, dass § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E nicht anwendbar ist, soweit sich die „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ auf den Hauptzweck des Unternehmens beziehen.

§ 13b Abs. 4 ErbStG-E würde diese Anliegen nach unserer Auffassung umsetzen, wenn er wie folgt formuliert würde:

Der gemeine Wert der Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel) ist um den positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Danach verbleibende Finanzmittel gehören nicht zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert den gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft um mehr als 20 Prozent übersteigt und nach Abzug des gemeinen Wertes der Schulden ein positiver Saldo verbleibt. Die Sätze 1 und 2 sind nicht anwendbar, soweit die Finanzmittel einem Hauptzweck des Betriebes oder der Gesellschaft dienen. Der gemeine Wert von Pensionsrückstellungen wird insgesamt vorrangig mit dem gemeinen Wert nicht begünstigten Vermögens verrechnet.

Das hier angesprochene Hauptzweck-Erfordernis sollte in der Begründung erläutert werden; dafür bietet sich das Beispiel von Banken und Versicherungen an.

Insgesamt erschließt sich die Wirkung des neuen Ansatzes auch mit Hilfe der in der Gesetzesbegründung aufgenommenen Ausführungen zu Praxisfällen nicht ausreichend. Um die notwendige Akzeptanz herzustellen, muss ein umfassendes Anwendungsschreiben parallel zum Gesetzgebungsverfahren erarbeitet und rechtzeitig vor Inkrafttreten vorgelegt werden.

4 Investitionsklausel

Zukunftsorientierung keinesfalls erbschaftsteuerlich in Frage stellen

Weder das geltende Erbschaftsteuerrecht noch der Entwurf des Bundesfinanzministeriums sieht eine Möglichkeit vor, nicht begünstigtes, für eine größere Investition angespartes Vermögen in die Begünstigung aufzunehmen.

4.1 Wertung

Das Erbschaftsteuerrecht baut auf dem Stichtagsprinzip auf. Das widerspricht unternehmerischen Anforderungen. Um Zukunftsinvestitionen zu tätigen, bauen Unternehmen oft auch über lange Zeiträume Vermögenspositionen auf. Falls die Investition dann vor dem Erb- oder Schenkungstag nicht mehr getätigt werden kann, wird das entsprechende Vermögen nicht begünstigt und damit die Investition selbst in Frage gestellt. Das Erbschaftsteuerrecht darf geplante Investitionen eines Unternehmens nicht erschweren.

4.2 Handlungsbedarf

Über eine Investitionsklausel muss sichergestellt werden, dass für Investitionen vorsorgend aufgebaute, zunächst nicht begünstigte – auch junge – Vermögenspositionen begünstigt werden, sofern sie in einen bestehenden oder neuen Hauptzweck investiert werden. Der Zeitraum, innerhalb dessen die Investition nachgewiesen werden muss, muss sich auf mindestens fünf Jahre nach dem Erbfall erstrecken.

5 Große betriebliche Erbschaften

Besondere Auflagen auf vertretbares Maß zurückführen

Das Bundesfinanzministerium sieht vor, unternehmerische Erbschaften mit einem Wert von mehr als 20 Millionen Euro einer besonderen Verschonungsbedarfsprüfung oder alternativ einer besonderen Besteuerung zu unterziehen. Die Differenz zwischen der danach erreichten Besteuerung und dem Steuersatz ohne Verschonung kann über das Abschmelzmodell mit den üblichen Haltefristen und Auflagen abgeschmolzen werden.

Bei Familienunternehmen steigt der Schwellenwert auf 40 Millionen Euro, falls über 40 Jahre (10 vor und 30 nach dem Erb- bzw. Schenkungsfall) auf Basis gesellschaftsvertraglicher Bindungen drei Auflagen eingehalten werden:

- nahezu vollständige Entnahme- / Ausschüttungsbeschränkung und
- Verfügung über Beteiligung beschränkt auf Kreis enger Verwandter und
- Abfindung erheblich unter gemeinem Wert

Die Verschonungsbedarfsprüfung bemisst die Erbschaftsteuerschuld an der Summe aus der Hälfte des übertragenen nicht begünstigungsfähigen Betriebsvermögens und des übertragenen nicht betrieblichen Vermögens, beides abzgl. darauf anfallender Erbschaftsteuer, sowie der Hälfte des vorhandenen nicht betrieblich eingesetzten Privatvermögens.

Die Begründung rechtfertigt die Heranziehung des Privatvermögens mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Feststellung, der Schritt sei kein Systemwechsel, da das Privatvermögen lediglich der Feststellung der Steuerschuld diene und nicht per se herangezogen werde. Allerdings gesteht der Entwurf für den Fall, dass für die Steuer nicht liquides Privatvermögen veräußert werden muss, eine konditionierte verzinsliche Stundung über sechs Monate zu.

Bei dem alternativ wählbaren Ansatz sinkt der Verschonungsgrad, in Stufen von einem Prozentpunkt pro 1,5 Millionen, zwischen 20 und 110 Millionen Euro um 60 Prozentpunkte. Erben großer Anteile an Familienunternehmen steigen aufgrund der höheren Freigrenze in den dadurch gebildeten Tarif nach den ersten 13 Stufen ein. Die Belastung des begünstigten Vermögens springt für sie dadurch bei einem um nur einen Euro höheren Wert um 4,2 Prozentpunkte nach oben. Denn anders als in der Einkommenssteuer wird in der Erbschaftsteuer nicht nur der Betrag oberhalb einer Tarifstufe, sondern das gesamte ererbte Vermögen zu dem in der Spitze erreichten Tarif versteuert.

5.1 Wertung

Der Schwellenwert von 20 Millionen Euro ist deutlich zu niedrig angelegt und grenzt damit wichtige Teile insbesondere des industriellen Mittelstandes von der Normalverschönerung nach dem Abschmelzmodell aus. Das muss durch die unten geforderte deutliche Anhebung korrigiert werden.

Eine solche Anhebung darf nicht als Korrektur der offensichtlichen Überbewertung von Unternehmen im für die Erbschaftsteuer verfügbaren vereinfachten Bewertungsverfahren verstanden werden. Sowohl der Sache nach wie politisch ist es geboten, diese systematische Überbewertung durch Anpassung der entsprechenden Zins- und Risikoparameter im Bewertungsverfahren abzustellen. Im gleichen Zuge muss das Problem gelöst werden, dass die Grundbesitzbewertung gemäß §§ 176 – 198 ff Bewertungsgesetz zum Teil vermeidbar zu ungewöhnlich hohen Immobilienwerten führt, insbesondere sobald bebaute, ganz oder nur teilweise gewerblich genutzte Grundstücke nach dem Sachwertverfahren gemäß §§ 189 – 192 BewG bewertet werden müssen.

Die für Familienunternehmen vorgesehenen Auflagen gehen vollständig an der Wirklichkeit vorbei. Sie nehmen keinerlei Rücksicht darauf, dass schon die heute in Gesellschafterverträgen in Familienunternehmen typischen Bindungsaufgaben aus Sicht des einzelnen Gesellschafters den Wert seiner Beteiligung ganz außerordentlich beeinträchtigen: seine Anteile sind so gut wie unverkäuflich, und auch auf den Ertrag kann er nur zum Teil zugreifen. Die Entscheidung für einen solchen Vertrag entspricht einer teilweisen Selbstenteignung. Die vom Bundesfinanzministerium geplanten Auflagen entziehen dem Gesellschafter jeden Vorteil aus seinem Eigentum und belassen ihm lediglich die unternehmerischen Risiken. Das dient nicht dem Erhalt von Familienunternehmertum in Deutschland und ist damit nicht vertretbar.

- Die Bindungsfristen sind völlig überzogen. Die Vorbindung ist kontraproduktiv – denn sie verbietet es gerade jüngeren Unternehmen, auf einen Erbfall bezogen eine auf Dauer angelegte Regelung einzuführen. Zudem können Familiengesellschafter ihre Gesellschafterverträge bzw. Satzungen natürlich erst nach Inkrafttreten des Gesetzes entsprechend anpassen. Das würde bedeuten, dass bei Inkrafttreten des Gesetzes im Jahr 2016 auf der Basis erst ab 2026 Erbschaften geregelt werden könnten. Das ist absurd.
- Eine nahezu vollständige Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung über 40 Jahre kann letztlich nur dazu veranlassen, die Gesellschafterstellung aufzugeben und das Vermögen privat zu genießen. Das gilt schon deshalb, weil schon bei einer weitgehenden Beschränkung schon allein die Erbschaftsteuer nicht mehr aus den entnommenen bzw. ausgeschütteten Erträgen bezahlt werden kann, schon gar nicht neben der ebenso fälligen Ertragsteuer. Bei einer nahezu vollständigen Beschränkung ist das selbst für eine deutlich ermäßigte Erbschaftsteuerlast ausgeschlossen. Eine Beschränkung der Veräußerbarkeit auf den Kreis enger Verwandter ermöglicht die Veräußerung an pflegebedürftige Eltern, verbietet aber eine für das Unternehmen unter Umständen viel sinnvollere Veräußerung an gesellschaftsvertraglich gebundene weiter entfernte leistungsfähige Verwandte. Die Vorgabe

„Abfindung erheblich unter gemeinem Wert“ ist zu vage und damit nicht interpretationsfähig und setzt sich mit Beschränkungen wie etwa der Sittenwidrigkeit von Abfindungen unter 50 Prozent des gemeinen Wertes nicht auseinander. Insgesamt sind die Auflagen, die kumulativ verlangt werden, auch nicht in jeder Rechtsform umsetzbar. Börsennotierte familienbeherrschte Aktiengesellschaften wären per se von diesem Weg der Begünstigung ausgeschlossen. Mit Auflagen dieser Art hätte sich die lebendige, unsere Volkswirtschaft tragende Landschaft an Familienunternehmen niemals entwickeln können. Sie sind auch keine Basis für die Zukunft.

Ein Rückgriff auf das Privatvermögen ist anders als vom Bundesfinanzministerium dargestellt ein grundlegender Systemwechsel, der für die betroffenen Erben zu einer Vermögensbesteuerung im bereits vorhandenen Bestand führt. Das ergibt sich schon aus dem Gesetzesentwurf selbst, der eben gerade für den Fall der Inanspruchnahme des Privatvermögens eine besondere Stundungsmöglichkeit anbietet, die Zeit gibt, um nicht liquides Vermögen für die Steuer zu veräußern. Der Entwurf geht also davon aus, dass dieser Fall regelmäßig eintritt. Hier muss neben dem Gesetzestext auch die Begründung korrigiert werden.

Tabelle 1

Verschonungsbedarfsprüfung: steuerliche Belastung verschiedener Vermögenspositionen des Erben einer GmbH auf Basis des BMF-Entwurfs

	<i>Vorhandenes nicht betrieb- lich gebunde- nes Vermögen</i>	<i>Vorhandenes be- trieblich gebunde- nes, nicht begünstig- tes Vermögen</i>	<i>Übertragenes nicht betrieblich gebundenes Vermögen</i>	<i>Übertragenes betrieblich ge- bundenes, nicht begünstigtes Vermögen</i>
Vorhanden / übertragen Immer darauf	100	100	100	100
– unmittelbar fällige Erb- schaftsteuer			30 %	30 %
– Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag bei Gewinnentnahme		26 %		26 %
– Erbschaftsteuer auf- grund des ererbten be- günstigten Betriebs- vermögens	50 %	50 %	50 %	50 %
Steuerlast beim Erben auf die jeweilige Position	50 %	76 % *	80 %	106 % *

- * Diese Belastung kann noch deutlich höher ausfallen, wenn der entsprechende Gewinn auf Unternehmensebene noch nicht besteuert wurde. In dem Fall zahlt der Erbe weitere 30 Prozent aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer.

Die Tabelle ist – beispielhaft an der rechten Spalte dargelegt – wie folgt zu lesen:

- Die 100 in der ersten Zeile sind der ererbte bzw. per Schenkung übertragene Wert.
- Auf diese 100 werden, da es sich um nicht begünstigtes Vermögen handelt, 30 Prozent Erbschaftsteuer fällig.
- Ebenfalls auf diese 100 fällt Abgeltungsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag an, sobald sie zur Zahlung von Erbschaftsteuer aus dem Unternehmen gezogen werden.
Wie unter * angemerkt kommen nochmals 30 Prozent Belastung dazu, falls zunächst stille Reserven aufgelöst oder aufgrund eines zum Übergabzeitpunkt noch laufenden Verfahrens noch nicht festgestellte Gewinne erst festgestellt werden.
- Wieder auf die gleichen 100 fallen 50 Prozent Erbschaftsteuer an, die dazu dienen, die nach der Verschonungsbedarfsprüfung festgestellte Erbschaftsteuer auf den begünstigten Teil des Betriebsvermögens zu bezahlen.

Für die in den anderen drei Spalten behandelten Vermögensarten fällt jeweils ein Teil dieser Belastungen weg. Dennoch bleibt die Gesamtbelastung dramatisch. Dabei muss zusätzlich berücksichtigt werden, dass alle Beispiele nur einen Teil der Belastung des Erben bzw. Beschenkten wiedergeben:

- Nicht dargestellt sind Kosten, die bei der Bewertung und Veräußerung von Vermögensgegenständen für die Erbschaftsteuer entstehen.
- Ergänzend muss berücksichtigt werden, dass bei der Übertragung von Unternehmen auch jenseits der Erbschaftsteuer hohe finanzielle Belastungen anfallen können. Dazu gehört die Alterssicherung im Schenkungsfall der Eltern, im Erbfall des überlebenden Elternteils. Dazu gehört auch die Abfindung von Geschwistern, falls diese dem Unternehmen nicht als Mitgesellschafter verbunden bleiben sollen. Bei größeren mittelständischen Familienunternehmen geht es an dieser Stelle um ganz erhebliche Beträge.

Die oben angestellte Rechnung zeigt auch, dass die Belastung des von der Regelung erfassten Vermögens von reinem nicht betrieblichem vorhandenem Privatvermögen abgesehen deutlich oberhalb der diskutierten 50 Prozent liegt. Sogar mit über 100 Prozent trifft es übertragenes, nicht begünstigtes betrieblich eingebundenes Vermögen. Das heißt: aus dem vorhandenen Vermögen errechnete Steuerschuld kann regelmäßig nur aus diesem selbst oder durch Rückgriff auf begünstigtes Betriebsvermögen bezahlt werden. Letzteres würde dem Ziel des Gesetzes diametral entgegenlaufen. Damit bleibt gar keine Alternative als der Zugriff auf vorhandenes Privatvermögen. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zwingt keineswegs zu diesem Zugriff; es verlangt lediglich, zu prüfen, ob er ein sinnvoller und verwerfungsfrei gangbarer Weg ist. Die seitdem erarbeitete verfassungsrechtliche Expertise schließt das aus.

Der Zugriff auf das Privatvermögen bringt im Übrigen weitere im Entwurf nicht angesprochene Schwierigkeiten mit sich. Erstens wird lediglich begünstigtes betriebliches Vermögen ausgenommen. Persönliche Freibeträge oder andere Verschonungen, etwa bei Immobilien, bleiben unbeachtet. Zweitens ist zu befürchten, dass im Weiteren versucht wird, auch schon vorhandenes begünstigtes Betriebsvermögen mit unter die erbschaftsteuerlichen Verschonungsaufgaben zu stellen. Drittens entsteht erheblicher, im Entwurf dezidiert nicht bezifferter administrativer Aufwand für Finanzverwaltung und Besteuerte.

Schon der Rückgriff auf mitererbtes Vermögen wirft schwierige Fragen auf. Zu unterscheiden ist zwischen mitererbtem betrieblich gebundenen, aber nicht begünstigtem Vermögen und mit ererbtem Privatvermögen. Neben der Hälfte des beim Erben vorhandenen Privatvermögens wird auch dieses beides zur Hälfte zur Bestimmung der Erbschaftsteuerschuld herangezogen. Nicht aufgegriffen wird, dass diese Vermögenssteile zunächst mit Erbschaftsteuer vorbelastet sind, und dass im Betrieb gebundenes Vermögen auch ertragsteuerlich belastet ist. Die Rechnung dazu wird in der oben eingefügten Tabelle vereinfacht dargestellt.

Diese Rechnung zeigt nicht nur, dass der Staat speziell von Erträgen aus übertragenem nicht begünstigten Vermögen auch ohne Erbschaftsteuer schon in erheblichem Maß abschöpft. Sie belegt auch, dass die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern zu weder nachvollziehbaren noch verträglichen Ergebnissen führt und konsequent aufgelöst werden muss.

Insgesamt hängt die Wertung der Verschonungsbedarfsprüfung davon ab, ob das begünstigungsfähige bzw. nicht begünstigungsfähige Vermögen der betrieblichen Wirklichkeit entsprechend angemessen definiert wird.

Die Variante „sinkender Verschonungsgrad“ führt in der vom Bundesfinanzministerium vorgeschlagenen Ausgestaltung zu Steuerlasten von bis zu 22,5 Prozent auf das zunächst als verschonungswürdig anerkannte Betriebsvermögen. Solche Belastungen sind unabhängig von der Höhe des betrieblich gebunden ererbten Vermögens mit dem Ziel der Verschonungsregeln nicht vereinbar. Hier muss der maximal erreichte Steuersatz deutlich auf ein noch verträgliches Niveau abgesenkt werden. Bei der Bestimmung des erreichten Wertes ist zu berücksichtigen, dass es hier ausschließlich um eine Steuerlast auf betrieblich gebundenes und für den Betrieb notwendiges Vermögen geht.

5.2 Handlungsbedarf

Um gerade den industriellen Mittelstand in einem angemessenen Maß in die Vollverschonung einzubeziehen, muss der Schwellenwert, von dem betriebliche Erbschaften als groß angesehen werden, deutlich höher als bei 20 Millionen Euro angesetzt werden. Der Einstiegswert für Familienunternehmen muss parallel dazu angehoben werden.

Die Auflagen an Familienbindung müssen in Familienunternehmen heute üblichen Gepflogenheiten folgen, die hinter dem großen Erfolg von Familienunternehmen als stabile Säule unserer Wirtschaftsordnung stehen.

Die Auflagen müssen rechtsformneutral umsetzbar sein und sich im folgenden Rahmen halten:

- Verfolgen von Gesellschafterverträgen über die normale erbschaftsteuerliche Bindungsfrist (fünf bzw. sieben Jahre); keine Vorbindung
- Einzuhalten sind über diese Frist zwei von vier Kriterien:
 - Anteilsweitergabe nur im Gesellschafterkreis
 - Abfindungsentgelt bzw. Veräußerungspreis unter Verkehrswert
 - Stimmrechtsbündelung: Poolvertrag / Gesellschafter mit > 25 % der Anteile
 - Vertretung im Kontrollorgan (direkt oder Person des Vertrauens)

Bei der Vermögensbedarfsprüfung muss auf die Einbeziehung vorhandenen Privatvermögens verzichtet werden. Die Prüfung bezieht sich damit auf je die Hälfte des betrieblich gebundenen nicht begünstigten Vermögens abzgl. darauf fälliger Erbschaftsteuer und bei Entnahme aus dem Betrieb fälliger Ertragsteuer sowie die Hälfte des ererbten nicht betrieblich eingesetzten Vermögens abzüglich darauf fälliger Erbschaftsteuer. Grundsätzlich muss die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern insgesamt aufgelöst werden.

Das alternativ angebotene Modell mit abschmelzendem Verschonungsgrad muss für nicht familiengebundene und für familiengebundene Unternehmen jeweils bei dem spezifischen Schwellenwert zur Abgrenzung großer Erbschaften einsetzen. Der Verschonungsabschlag sinkt dann jeweils um einen Prozentpunkt pro drei Millionen Euro, bis ein Verschonungsanteil von 55 Prozent bei Regelverschonung bzw. 70 Prozent bei Optionsverschonung erreicht ist; danach bleibt der Beitrag stabil.

Insgesamt hängt die Wertung der Verschonungsbedarfsprüfung davon ab, ob das begünstigungsfähige bzw. nicht begünstigungsfähige Vermögen der betrieblichen Wirklichkeit entsprechend angemessen definiert wird.

6 Ratierliche Zahlung der Erbschaftsteuer

Betriebsvermögen, Gesellschafterstellung und Arbeitsplätze schützen

Der Entwurf des Bundesfinanzministeriums enthält in § 28 ErbStG-E eine besondere Stundungsregel. Diese bezieht sich gezielt auf den Fall, dass zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld unmittelbar nach dem Erbfall nicht liquides nicht begünstigungsfähiges Vermögen liquidiert werden muss.

6.1 Wertung

Der im Entwurf enthaltene neue Stundungsansatz ist für den damit konkret angesprochenen Fall hilfreich. Er wird auch durch den hier geforderten Wegfall des Zugriffs auf vorhandenes Vermögen des Erben nicht obsolet, denn auch bezogen auf übertragenes Vermögen kann es notwendig sein, Vermögensgegenstände zu veräußern, um die Erbschaftsteuer bezahlen zu können.

Dennoch greift der Stundungsansatz viel zu kurz. Denn in dem Begünstigungsmodell insgesamt kann es – auch nach den von der vbw geforderten Korrekturen - notwendig werden, zur Begleichung der Steuerlast auf im Betrieb oder als Gesellschafteranteil gebundenes Vermögen zuzugreifen. Das gilt sowohl für den Zeitpunkt der Übertragung selbst als auch für den Fall einer aufgrund – unternehmerisch unverschuldet – verletzter Verschonungsauflagen wieder auflebenden Steuerschuld.

Notwendig ist eine Regelung, die es dann rechtsformneutral erlaubt, die Erbschaftsteuerschuld in einer gesetzten Frist aus den laufenden Gewinnen des Unternehmensbetriebs bzw. den möglichen Entnahmen und Ausschüttungen zu tilgen. Dazu muss eine erweiterte zinslose Ratenzahlungsvariante für die festgestellte Erbschaftsteuerschuld angeboten werden.

6.2 Handlungsbedarf

Dem Grunde nach sind hierzu zwei Varianten erforderlich:

- Generell muss es möglich sein, die Erbschaftsteuerschuld, soweit sie aus betrieblich gebundenem Vermögen bedient werden muss oder auf Unternehmensanteile anfällt, die den Erben etwa in die Rolle eines Ankeraktionärs bringen, in einem Zeitraum von zehn bis 15 Jahren abzudienen. Von einem Ankeraktionär muss bei Beteiligungen ab 10 Prozent ausgegangen werden. Denn Ankeraktionäre sind Aktionäre, die regelmäßig über Jahre Vertrauenskulturen und -strukturen mit unternehmensprägendem Einfluss aufbauen, was deutlich über das Halten eines bloßen Investments hinausgeht. Ein solcher Ansatz dient dazu, die Erbschaftsteuerschuld bewäl-

tigen zu können, ohne unmittelbar auf die ererbte unternehmerisch gebundene Substanz zugreifen und diese damit beschädigen zu müssen. Da die Erbschaftsteuer ohne Schaden für das Unternehmen anders nicht zu bezahlen ist, wäre es nicht angemessen, hier eine Verzinsung zu verlangen, schon gar nicht zu dem in Steuersachen üblichen marktfremden Zinssatz sechs Prozent.

- Es kann dazu kommen, dass ohne unternehmerisches Verschulden Erbschaftsteuerschuld über das Abschmelzmodell wieder nachträglich auflebt. Hier muss davon ausgegangen werden, dass der zum Übergabezeitpunkt festgestellte Unternehmenswert nicht der nachhaltige richtige Wert war. In diesem Fall muss der bis zum Ende der gesetzten Frist aus einem zu bestimmenden Teil der möglichen Entnahmen und Ausschüttungen nicht abdienbare Teil der Erbschaftsteuerschuld erlassen werden. Damit wird die zum Übergabezeitpunkt erfolgte Überbewertung angemessen korrigiert. Gleichzeitig werden die auch nach einem unvermeidlichen Anpassungsprozess im Unternehmen verbleibenden Arbeitsplätze geschützt.

Ansprechpartner

Dr. Benedikt Rüchardt
Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252
Telefax 089-551 78-249
benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

Impressum

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich grundsätzlich sowohl auf die weibliche als auch auf die männliche Form. Zur besseren Lesbarkeit wurde meist auf die zusätzliche Bezeichnung in weiblicher Form verzichtet.

Herausgeber:

vbw
Vereinigung der Bayerischen
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5
80333 München

www.vbw-bayern.de

© vbw Juni 2015

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Anpassung des Erbschafts- und Schenkungsteuer- gesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 2. Juni 2015

Am 2. Juni 2015 hat das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vorgelegt, mit dem das Gesetz an die Vorgaben der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 angepasst werden soll. Die Automobilindustrie mit zahlreichen Großunternehmen und starken mittelständischen Unternehmen – insbesondere im Automobilzulieferbereich – ist von den Reformüberlegungen besonders betroffen.

Der Referentenentwurf enthält grundsätzlich geeignete Lösungen für die erbschaftsteuerliche Verschonung von Familienunternehmen. Allerdings sind dringend Nachbesserungen hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der vorgeschlagenen Neuregelungen notwendig, damit der Bestand der Familienunternehmen sichergestellt ist. Entscheidend ist, dass der Erbfall nicht zu Liquiditätsengpässen der Unternehmen führt und den Unternehmen Kapital entzogen wird, das sie – gerade in Zeiten eines immer stärkeren internationalen Wettbewerbs – dringend für Innovationen und Investitionen benötigen.

1. Abgrenzung begünstigtes / nicht begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG-E)

Die Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom nicht begünstigten Vermögen nimmt künftig eine zentrale Bedeutung ein. Das Bundesverfassungsgericht hat ein Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % für die Regelverschonung von Betriebsvermögen beanstandet. Daher soll künftig nur noch ein Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 10 % als unschädlich angesehen werden. Wird die Quote für den Verwaltungsvermögensanteil stark reduziert, erhöht sich der Umfang des nicht begünstigten Betriebsvermögens signifikant, das künftig genauso wie mitübertragenes Privatvermögen über die Verschonungsbedarfsprüfung einer vollen Besteuerung unterliegen soll (§ 28a ErbStG-E). Die Abgrenzung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen führt daher im Ergebnis zu einer „Alles-oder-Nichts-Entscheidung“, die für unsere Unternehmen ein hohes Risiko darstellt.

Wesentliches Ziel muss sein, dass Unternehmen mit einer hohen Eigenkapitalquote nicht benachteiligt werden. Kundenforderungen, Gesellschafterdarlehen, Finanzmittel zur Finanzierung von Pensionsrückstellungen und für zukünftige Investitionen müssen als begünstigtes Vermögen gelten und in das begünstigte Vermögen einbezogen werden. Die in dem Referentenentwurf vorgeschlagene Positivdefinition des begünstigten Vermögens nach dem „Hauptzweck des Unternehmens“ ist grundsätzlich zu begrüßen, da sie die Möglichkeit einer zielgenaueren Abgrenzung von für unternehmerische Zwecke eingesetztem Vermögen bietet. Eine Neudefinition kann allerdings auch zu neuen Abgrenzungsproblemen bzw. Rechtsunsicherheit führen. Daher sollte die konkrete Ausgestaltung und Auslegung der vorgeschlagenen Neudefinition noch vor Inkrafttreten des Gesetzes durch entsprechende Verwaltungsanweisungen geregelt werden. Eine adäquate Nachjustierung des bisherigen Verwaltungsvermögensbegriffs kann dem Ziel

einer zielgenauen Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen ggf. auch gerecht werden.

2. Obergrenze für die Abgrenzung von Großunternehmen (§ 13a Abs. 9 ErbStG-E)

Die vorgeschlagene erwerbsbezogene Obergrenze in Höhe von 20 Mio. Euro bzw. 40 Mio. Euro für eine Verschonung des begünstigten Vermögens ohne zusätzliche Bedürfnisprüfung ist mit Blick auf die Automobilzulieferindustrie deutlich zu niedrig. Für eine sachgerechte Abgrenzung von „Großunternehmen“ sollte diese Grenze daher deutlich – auf den vom Bundesverfassungsgericht genannten Betrag von 100 Mio. Euro – angehoben werden. Das entspricht viel eher auch der deutschen Wirtschaftsstruktur eines industriellen Mittelstandes von Familienunternehmen. Zudem ist eine regelmäßige Überprüfung der Obergrenze geboten, um die Inflationsrate und andere Faktoren zu berücksichtigen.

Eine gesetzlich festgelegte, fixe Obergrenze von 20 Mio. Euro ist insbesondere vor dem Hintergrund höherer Unternehmenswerte zu niedrig. Das derzeitige Bewertungsrecht führt zu einer starken Überbewertung der Unternehmen, die nicht dem tatsächlichen Marktwert der Unternehmen entspricht. Das vereinfachte Ertragswertverfahren, bei dem ein aus der Unternehmenshistorie abgeleiteter Jahresertrag mit einem Kapitalisierungsfaktor (abgeleitet aus einem Kapitalisierungszinssatz) multipliziert wird, führt gerade im Jahr 2015 zu unverhältnismäßig hohen Ergebnissen. Aufgrund eines Kapitalisierungszinssatzes im Jahr 2015 von nur noch 5,49 % (Vorjahr: 7,09 %) ist der aktuelle Kapitalisierungsfaktor für Bewertungsstichtage in 2015 mit 18,2 erheblich höher als in 2014 (rd. 14). Der niedrigere Basiszins führt somit im Ergebnis zu einem gegenüber 2014 wesentlich höheren Kapitalisierungsfaktor und damit auch zu deutlich höheren Unternehmenswerten. Hinzu kommt die Tatsache, dass Familienunternehmen in vielen Fällen überbewertet werden, da klassische mittelständische Strukturen zur Unternehmensfinanzierung und Unternehmenssicherung (Thesaurierungsvorgaben, Verfügungsbeschränkungen, Abfindungsklauseln etc.) bei der Bewertung gem. § 9 Abs. 2, 3 BewG nicht berücksichtigt werden.

Die Aufnahme dieser „qualitativen Merkmale“ von Familienunternehmen in die Vorschrift des § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG als Möglichkeit zur Anhebung der Obergrenze von 20 Mio. Euro auf 40 Mio. Euro ist zu begrüßen, da hiermit die o.g. bewertungsrechtlichen Mängel zumindest im ErbStG berücksichtigt werden. Allerdings sind die Kriterien in der vorliegenden Ausgestaltung zu restriktiv ausgestaltet und praktisch nicht umsetzbar.

Zu restriktiv und im Regelfall nicht zu erfüllen ist zunächst die Forderung, dass alle drei Beschränkungen (§ 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1-3 ErbStG-E) kumulativ vorliegen müssen. Zu den Merkmalen im Einzelnen:

a) Zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 1 ErbStG-E (Entnahme-/Ausschüttungsbeschränkungen)

Es ist zweifelhaft, was eine nahezu vollständige Beschränkung darstellt. In Relation zu welchem Ergebnis sollen Entnahmen/Ausschüttungen nahezu vollständig beschränkt werden (Ergebnis der Obergesellschaft, Konzernergebnis)? Wie sollen Steuerkonten behandelt werden? Zu mehr Rechtssicherheit würde es führen, den unbestimmten Rechtsbegriff der „nahezu vollständigen Beschränkung“ durch einen festen Wert wie zum Beispiel „mehr als 25 % des ausschüttbaren Jahresüberschusses“ zu ersetzen. Zudem besteht die ernst zu nehmende Gefahr, dass substanzielle Ausschüttungsbeschränkungen dazu führen, Unternehmen zerschlagen zu müssen, um Erbschaftsteuer begleichen zu können. Erbschaftsteuerzahlungen könnten demnach nicht

mehr über Ausschüttungen dargestellt werden, sondern nur noch über Verkäufe des Privatvermögens (soweit vorhanden) oder des Unternehmensvermögens.

b) Zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 2 ErbStG-E (Verfügungsbeschränkungen)

Die Verfügungsbeschränkung der Anteile auf Angehörige im Sinne des § 15 AO ist zu eng. Die Verfügungsbeschränkung sollte sich auf den Gesellschafterkreis beziehen, um u.a. Sachverhalte zu erfassen, in denen es z.B. mehrere Familienstämme gibt.

c) Zu § 13a Abs. 9 S. 3 Nr. 3 ErbStG-E (Abfindungen unter Marktwert)

Auch hier begründet der unbestimmte Rechtsbegriff der Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft“ Rechtsunsicherheit. Denkbar wäre auch bei diesem Merkmal eine konkretere Ausgestaltung mit einem festen Wert, zum Beispiel „höchstens x % des nach einem anerkannten Bewertungsverfahrens ermittelten Werts“.

d) Fristen gem. § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E

Die in § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E genannten Fristen sind realitätsfremd und in der Praxis nicht einzuhalten. Es ist tatsächlich unmöglich, einen Gesellschaftsvertrag 30 Jahre zu kontrollieren, insbesondere weil diese Frist generationsübergreifend immer wieder von neuem beginnen würde, da in einer Periode von 30 Jahren neue Erbschaft- und Schenkungsfälle auftreten werden. Es gibt auch keinen Grund, warum die Regelungen bereits 10 Jahre vor dem Ereignis vorliegen sollten; tatsächlich sinnvoll sind nur Fristen „nach vorne“. Außerdem ist es mit der vorgeschlagenen Regelung nicht möglich, auf Gesetzesänderungen in den Gesellschaftsverträgen zu reagieren, insbesondere da die Erbschaft-, Körperschaft-, Einkommen- und Umwandlungssteuerrechtsregelungen sich in den letzten Jahren stark verändert haben. Mit den in dieser Form vorgeschlagenen Einschränkungen werden im Ergebnis qualitative Merkmale faktisch nicht berücksichtigt.

3. Wahlrecht für Großunternehmen

a) Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG-E)

Sofern der Wert des geerbten begünstigten Betriebsvermögens oberhalb der Prüfschwelle liegt, soll zur Begleichung der Steuerschuld bis zu 50 % des mitübertragenen und vorhandenen Privatvermögens, zu dem auch sämtliches als nicht begünstigt klassifiziertes Betriebsvermögen zählt, herangezogen werden. Neben der Schwierigkeit einer sachgerechten Ermittlung des Privatvermögens unterliegt vor allem die Einbeziehung von vorhandenem Privatvermögen zur Zahlung einer betrieblich bedingten Erbschaftsteuerschuld verfassungsrechtlichen Bedenken.

b) Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG-E)

Die Einführung eines Abschmelzmodells als Option zu der Verschonungsbedarfsprüfung ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings entspricht die vorgeschlagene Ausgestaltung dieses Modells (bei Erwerben zwischen 20 und 110 Mio. Euro wird der Verschonungsabschlag je 1,5 Mio. Euro um 1 % reduziert) nicht der vorgenannten Überbewertung der Familienunternehmen nach dem geltenden Bewertungsrecht und sollte daher sowohl hinsichtlich der Grenzen als auch hinsichtlich der Abschmelzungsschritte angepasst werden. Dasselbe gilt für die neue

110 Mio. Euro-Grenze, ab der bei der Regelverschonung ein einheitlicher Abschlag von 25 % und bei der Optionsverschonung ein einheitlicher Abschlag von 40 % gilt.

4. Stundung als folgerichtige Ergänzung des Verschonungskonzepts (§§ 28, 28a Abs. 3 ErbStG-E)

In Ergänzung zu den vorangegangenen Kriterien für ein neu zu erarbeitendes Verschonungskonzept ist flankierend eine sachgerechte Stundungslösung für das Betriebsvermögen erforderlich, um einer möglichen Zerschlagung des Unternehmens vorzubeugen. Eine potenzielle Zerschlagung droht bereits dann, wenn ein unerwarteter Erbanfall hohen Vermögens zu einem unerwarteten hohen Erbschaftsteueranfall führt. Um den ungeplanten Erbschaftsteueranfall begleichen zu können, sind dann möglicherweise substanzielle Anteile am Unternehmen zu veräußern, was auch zu ertragsteuerlichen Konsequenzen führen wird. Die Zerschlagung des bestehenden Unternehmens kann gegebenenfalls zu erheblichen Auswirkungen auf die Wettbewerbs- und schlussendlich die Arbeitsplatzsituation des Unternehmens führen. Ein unerwarteter Erbanfall, soweit er Erbschaftsteuer auslöst, muss daher planbar werden und über eine flankierende Stundungsregelung im Rahmen des neuen Erbschaftsteuerkonzepts abgedeckt werden.

Die bisher geltende Stundungslösung des § 28 ErbStG ist nicht ausreichend. Vielmehr sollte die Möglichkeit einer zinslosen Stundung der Erbschaftsteuer über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren insbesondere bei Erwerben von Todes wegen auch auf Anteile an Kapitalgesellschaften erstreckt werden. Verzichtet ein Kapitalgesellschaftler, der über mehr als nur marginalen Streubesitz verfügt, auf eine Poolvereinbarung und weist er seine Verbundenheit mit dem Unternehmen zum Beispiel durch die erwähnte lange Haltedauer nach, dann erscheint es sachgerecht, ihm einen Anspruch auf zinslose Stundung zu gewähren.

Das gilt insbesondere für Ankeraktionäre, deren unternehmensprägender Einfluss bei einer Kapitalgesellschaft ab einer Beteiligungshöhe von zumindest 10 % anzunehmen ist, um entsprechende familienbezogene Aktionärsstrukturen zu erhalten. Mit einer solchen 10 %-Grenze kann auch eine tatsächliche Abgrenzung der Unternehmensinhaber/Aktionäre, die eine familienbezogene Nähe zum Unternehmen haben, von den übrigen Inhabern der Aktien von Unternehmen mit anonymem Streubesitz gewährleistet werden.

Auch die in § 28a Abs. 3 ErbStG vorgesehene besondere Stundungsmöglichkeit für die sich aus der Verschonungsbedarfsprüfung ergebende Steuer ist in der bisherigen Ausgestaltung nicht ausreichend. Die hierbei vorgesehene Stundungsfrist von sechs Monaten muss deutlich ausgeweitet werden, um mögliche Liquiditätsprobleme aufgrund der zu begleichenden Erbschaftsteuerschuld zu vermeiden.

Um den Unternehmern bzw. Rechtsnachfolgern Planungssicherheit zu gewähren und die Stundungsmöglichkeit nicht allein dem Ermessen der Finanzverwaltung zu unterstellen, sollte die Stundung nach §§ 28, 28a Abs. 3 ErbStG zudem als Rechtsanspruch ausgestaltet werden.

Berlin, 25. Juni 2015

Stellungnahme

zum BMF-Referentenentwurf für ein Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

1. Ausgangslage

- Familienunternehmen haben große Bedeutung für den Wirtschaftsstandort Deutschland. Erben von Familienunternehmen sind „Treuhänder für die nächste Generation“. Deshalb können sie ihre Strategie langfristig ausrichten und so eine starke Bindung zu ihrem Standort und ihren Arbeitnehmern aufbauen. So tragen Familienunternehmer in großem Maße zum wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands und zu einer guten Beschäftigungssituation bei. Familienunternehmen sind eine Besonderheit der Deutschen Wirtschaft, die Deutschland von anderen Ländern unterscheidet und unser Land stark macht. Diese Struktur muss erhalten werden. Die Familienunternehmen im VCI benötigen deshalb eine Neuregelung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln, die im Ergebnis nicht zu höheren Belastungen beim Übergang von Unternehmen auf die nächste Generation führt als bisher.
- Der Auftrag aus dem Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014 zur Überarbeitung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln ist begrenzt. Erforderlich und zielführend sind lediglich punktuelle Änderungen, insbesondere auch deshalb, um das Risiko einer erneuten Verfassungswidrigkeit der künftigen Erbschaftsteuerreform zu verringern.
- Vor dem Hintergrund des zunächst vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlichten äußerst restriktiven Eckwertepapiers geht der BMF-Referentenentwurf vom 2. Juni 2015 in die richtige Richtung. Nach den jüngsten Vorschlägen müssen Erben ihr Privatvermögen nicht mehr zwingend offenlegen. Stattdessen können sie für ein Abschmelzmodell optieren. Das begrüßen wir. Dennoch müssen zahlreiche weitere Verbesserungen erreicht werden.

2. Vorschläge des VCI

- Wir setzen uns vor dem Hintergrund der Härten des geltenden Bewertungsrechts dafür ein, dass die **Freigrenzen deutlich angehoben** und **in Freibeträge umgewandelt** werden. So greift der Höchststeuersatz für Betriebsvermögen beispielsweise erst ab einem Erwerb von 26 Mio. Euro ein. Es ist unverständlich, warum die Eingangsfreigrenze von 20 Mio. Euro selbst hinter diesem niedrigen Betrag zurück-

bleibt.

- Wir setzen uns dafür ein, dass die **qualitativen Kriterien stark aufgewertet** werden. Bislang ist vorgesehen, dass bei in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Entnahme-, Ausschüttungs- und Abfindungsbeschränkungen eine Verdoppelung der Freigrenze von 20 auf 40 Mio. Euro pro Erwerb erfolgen kann. Das ist zu wenig. Dieser Gedanke muss sich jedenfalls auch bei Wahl des Abschmelzmodells wiederfinden. Deshalb sollten auch hier die Grenzwerte verdoppelt und die Sockelverschonung jedenfalls von 25 auf 50 Prozent bei der Regelverschonung bzw. von 40 auf 80 Prozent bei der Vollverschonung angehoben werden.
- Wir setzen uns dafür ein, dass die **qualitativen Kriterien handhabbarer ausgestaltet** werden:
 - Die Formulierung einer „nahezu vollständigen“ Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung sollte entschärft und konkretisiert werden. Eine Beschränkung von mehr als 80 Prozent ist praxisfern. Ferner sollte sichergestellt sein, dass Entnahmen zu Steuerzahlungszwecken getätigt werden können, ohne dass dies zur Nichteinhaltung der qualitativen Kriterien führt.
 - Der Angehörigenbegriff gemäß § 15 Abs. 1 AO ist zu eng und sollte erweitert werden. Bei über viele Generationen bestehenden Familienunternehmen sind nicht nur Übertragungen in gerader Linie üblich, sondern auch im größeren Familienkreis.
 - Die Formulierung, nach der die Abfindung beim Ausscheiden aus der Gesellschaft „erheblich unter dem gemeinen Wert“ liegen muss, ist zu unbestimmt und sollte konkretisiert werden. Probleme können insbesondere entstehen, wenn im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven der Buchwert über dem Verkehrswert liegt und damit das „Erheblichkeitskriterium“ nicht mehr eingehalten werden kann. Für diese Fälle sollte eine Sonderregelung aufgenommen werden.
 - Die Veränderungssperre, nach der die qualitativen Kriterien 10 Jahre vor und 30 Jahre nach Steuerentstehung vorliegen müssen, ist zu restriktiv und aufgrund ihrer Länge weder von Verwaltungsseite noch durch den Steuerpflichtigen administrierbar. Eine Rückwärtsbetrachtung ist nicht notwendig. Die Vorwärtsbetrachtung sollte auf 7 Jahre (Haltefrist bei der Optionsverschonung) bzw. höchstens 10 Jahre (Festsetzungsverjährung) beschränkt sein.
- Wir setzen uns dafür ein, dass das vorhandene und miterworbene **Privatvermögen zur Begleichung der Erbschaftsteuer bei der Verschonungsbedarfsprüfung ausgenommen** wird.
 - Die jüngste Wirtschaftskrise hat gezeigt, dass Familienunternehmer Privatver-

mögen als Investitionsreserve und Schutz gegen Übernahmen benötigen. Viele Unternehmer haben so – trotz teils massiver Auftragseinbrüche und düsterer Zukunftsprognosen – ihre Belegschaften halten und über die Krise bringen können.

- Bei miterworbenem Privatvermögen droht eine Doppelbelastung, wenn das miterworbene Vermögen bereits mit Erbschaftsteuer belastet worden ist. Bei bereits vorhandenem Privatvermögen wäre zudem eine aufwendige Ermittlung und Bewertung der privaten Vermögensbestände erforderlich.
- Im Rahmen des derzeit noch geltenden Verschonungskonzepts wird das bisher Verwaltungsvermögen (neu: nicht-betriebsnotwendiges Vermögen) genannte nicht begünstigte Vermögen ebenfalls verschont, wenn die schädlichen Grenzwerte von 50 Prozent Verwaltungsvermögen bei der Regelverschonung und von 10 Prozent bei der Vollverschonung nicht überschritten werden. Der Referentenentwurf sieht hier eine drastische Verschärfung vor, indem zukünftig nur noch das Produktivvermögen (neu: betriebsnotwendiges Vermögen) verschont werden kann und das nicht begünstigte, bisherige Verwaltungsvermögen zukünftig immer besteuert werden soll. Wir setzen uns daher dafür ein, dass **beim nunmehr immer zu steuernden nicht-betriebsnotwendigen Vermögen ein voller Schuldenabzug** möglich sein soll, um eine realistische Vermögenssituation abbilden zu können.
- In **tiefgegliederten Beteiligungsstrukturen** ist das nicht-betriebsnotwendige Vermögen (z.B. Wertpapiere, Bargeld) auf viele Gesellschaften verteilt und dort rechtlich gebunden, so dass es nicht an die obere Muttergesellschaft gegeben oder ausgeschüttet werden kann. Wir setzen uns deshalb dafür ein, dass das in diesen Fällen gebundene, nicht-betriebsnotwendige Vermögen nicht zur Zahlung der Erbschaftsteuer für das übergehende Betriebsvermögen eingesetzt werden muss.
- Der Referentenentwurf führt den neuen Begriff einer „Verbundvermögensaufstellung“ ein (§ 13b Abs. 7 der Entwurfsfassung). Da es sich um einen bisher nicht bekannten Rechtsbegriff handelt, ist unklar, was mit dem Begriff gemeint sein soll. Wir setzen uns daher dafür ein, dass der **Begriff „Verbundvermögensaufstellung“ durch den aus der Zinsschrankenregelung bekannten Begriff des „Konzernabschlusses“ ersetzt** werden soll.
- Wir setzen uns dafür ein, dass der **Erhalt von mittelständischen und auch großen familiengeprägten Unternehmensstrukturen in die Gesetzesbegründung aufgenommen** wird.

vorab per Mail

Herrn
MD Michael Sell
Abteilungsleiter Steuern
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Kontakt Marcus Gödtel
Telefon +49 69 66 03-1415
Telefax +49 69 66 03-2415
E-Mail marcus.goedtel@vdma.org
Datum 25. Juni 2015

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Sehr geehrter Herr Sell,

zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erlauben wir uns nachfolgende Stellungnahme abzugeben:

Die überwiegend familiengeführten mittelständischen Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus, größter industrieller Arbeitgeber in Deutschland, zeichnen sich durch hohe Beständigkeit aus - und zwar generationenübergreifend. Denn: Vermögenswerte werden regelmäßig im Unternehmen gehalten und stehen den Eigentümern und deren Erben nicht für konsumtive Zwecke zur Verfügung. Darüber hinaus - nicht zuletzt als Lehre aus den Krisen Jahren 2008/2009 - bauen die Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus ihre Eigenkapitalquote weiter konsequent aus, um im internationalen Wettbewerb bestehen zu können. Sie sind existenziell darauf angewiesen, Gewinne zu thesaurieren und Liquiditätsreserven anzulegen, um konjunkturell schwächere Zeiten bei stets zyklischen Geschäftsverläufen durchzustehen. Jegliche Erhöhung der Erbschaftsteuer im unternehmerischen Bereich hat zwangsläufig Auswirkungen auf die Substanz der Unternehmen und würde deren Eigenkapitalausstattung massiv beeinträchtigen. Folge: Ohne Eigenmittel keine Investitionen! Ohne Investitionen keine Zukunft! Unter solchen Rahmenbedingungen würde jede Unternehmensnachfolge nicht nur zur emotionalen sondern auch zur existenziellen Herausforderung.

Der Referentenentwurf gibt vor, die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zu erhalten, soweit aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014, AZ.: 1 BvL 21/12 kein Änderungsbedarf besteht. Diese Zielsetzung halten wir zur Erfüllung des politischen Gestaltungsauftrags für unzureichend. So wird z.B. die unstrittig falsche Verhältnisse wiedergebende Bewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren nicht berücksichtigt. Zudem wird diese Zielsetzung auch nicht konsequent eingehalten, da weitere Regelungsgegenstände aufgegriffen werden, wie etwa die Bestimmung des sog. „Verwaltungsvermögens“, die vom Bundesverfassungsgericht dem Grunde nach überhaupt nicht angezweifelt worden sind. Die selbst gewonnene Erkenntnis des Referentenentwurfs *„die deutsche Unternehmenslandschaft, insbesondere charakterisiert durch einen breiten Mittelstand, steht für eine bestimmte Unternehmenskultur“* kommt im konkreten Gesetzeswortlaut nicht hinreichend zum Ausdruck.

Unseres Erachtens gilt nach wie vor die Klarstellung des Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 22. Juni 1995, Az: 2 BvR 552/91, der Gesetzgeber habe bei der Gestaltung der Erbschaftsteuerlast zu berücksichtigen, dass die Existenz von bestimmten Betrieben – **namentlich von mittelständischen Unternehmen** – durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Denn:

„Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet:

Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne dass Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden. Die Erbschaftsteuerlast muss hier so bemessen werden, dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird. Diese Verpflichtung, eine verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen, ist unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben.“

Der Begriff „mittelständisches“ Unternehmen ist dabei keineswegs identisch mit der Umschreibung „mittleres“ Unternehmen im Sinne der Unternehmensgröße, wie vom Bundesverfassungsgericht offenbar angenommen, vgl. ausführlich Blumers, DStR 2015, S. 1286 ff. (1287).

Zur Schaffung des angestrebten verfassungsgemäßen Zustandes sehen wir daher für den industriellen Mittelstand weiteren erheblichen Änderungs- und Regelungsbedarf.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

Betroffenheit des Maschinen- und Anlagenbaus und damit des industriellen Mittelstandes

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen nach der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2012 und 2013 nur lediglich rd. 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe mit begünstigtem Vermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG oberhalb der in § 19a Abs. 9 ErbStG-E angedachten Erwerbsschwelle von 20 Mio. EUR liegen. Für den Anwendungsbereich des verminderten Verschonungsabschlages nach § 13c ErbStG-E sowie der Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG-E wird daher lediglich eine Anzahl von betroffenen Fällen von weniger als 200 pro Jahr erwartet.

Die insoweit vorgebrachte, vermeintlich niedrige Fallzahl erbschaftsteuerpflichtiger Erwerbe von Betriebsvermögen unterzeichnet grob die tatsächliche Betroffenheit. Wir empfehlen dringend, die Bedeutung der Unternehmen mit mehr als 20 Mio. Euro Betriebsvermögen anhand der Kriterien Beschäftigung und Umsatz zu betrachten. Diese Gruppe macht rund ein Drittel aller Maschinenbauunternehmen aus. Sie beschäftigen annähernd vier von fünf aller in unserer Branche tätigen Personen und sind verantwortlich einen Großteil der Investitionen. Ähnliche Größenordnungen dürften sich auch für andere Industriebranchen ableiten lassen. Die Verhandlungen zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer müssen die besondere Bedeutung des für Deutschland typischen Mix von Unternehmen unterschiedlicher Größenordnung angemessen zu berücksichtigen. Keine andere der größeren Volkswirtschaften in der EU verfügt über ein derart breites Segment an mittelgroßen Firmen wie die deutsche Wirtschaft. So ist etwa in Frankreich die Zahl der Unternehmen mit mehr als 250 Beschäftigten nur halb so groß wie in Deutschland. Italien und Spanien liegen noch weiter zurück. Hieran lässt sich erkennen, dass in den anderen Ländern die kleineren, nur bedingt innovations- und internationalisierungsfähigen Firmen ein deutlich größeres Gewicht haben als hierzulande. Die deutschen „großen“ Mittelständler machen auch und gerade im Maschinenbau den Unterschied. Sie gewährleisten das breite Produktangebot, mit dem Deutschland so erfolgreich auf den Weltmärkten ist. Davon profitiert der gesamte industrielle Mittelstand.

Unternehmensbewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren

Die Bestimmung des Unternehmenswertes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG soll nach dem Referentenentwurf nicht aufgegriffen werden. Tatsächlich führt dieses allerdings zu einer strukturellen Überbewertung der Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus. Im Zusammenwirken mit der neu angedachten Bestimmung des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E und des nur noch darauf anzuwendenden verminderten Verschonungsabschlages von max. 25% bzw. 40% nach Maßgabe von § 13c ErbStG-E führen bei unverändertem Tarifverlauf des § 19 ErbStG sowie der latent vorhandenen Ertragsteuerbelastung von Betriebsvermögen zu unkalkulierbaren Steuerrisiken, die eine verlässliche Nachfolgeplanung für den industriellen Mittelstand nahezu unmöglich machen.

Im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens wird zur Ermittlung des gemeinen Wertes der zukünftig erzielbare Jahresertrag mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert. Der in diesem Zusammenhang zu ermittelnde Kapitalisierungszinssatz setzt sich aus dem Basiszinssatz und einem einheitlichen Zuschlag von 4,5 zusammen. Während sich der Basiszinssatz aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen ableitet, einmal jährlich bestimmt und vom Bundesfinanzministerium bekannt gegeben wird, verbleibt der Zuschlag dagegen statisch bei 4,5. Mit der nur einmaligen Festlegung des Basiszinssatzes für ein Kalenderjahr, ungeachtet des tatsächlichen Zeitpunktes des Vermögensanfalls,

wird das der Erbschaftsteuer innewohnende Prinzip der stichtagsbezogenen Wertermittlung nicht beachtet. Ferner bestehen grundlegende Bedenken gegen die seit 2008 bestehende Festlegung des Zuschlags von 4,5. Denn die damit angestrebte pauschale Berücksichtigung des Unternehmerrisikos sowie Korrekturposten, wie z.B. Fungibilitätszuschläge, Wachstumsabschläge oder inhaberabhängige Faktoren, werden darüber nur unzureichend bzw. gar nicht und erst recht nicht branchenspezifisch erfasst. Dies lässt sich sachlich auch nicht mit dem Gedanken der Typisierung zur Verfahrensvereinfachung rechtfertigen. Denn die Grenzen einer grundsätzlich zulässigen Typisierung sind dann in verfassungswidriger Weise überschritten, wenn die tatsächlichen Lebensverhältnisse nicht mehr realitätsgerecht auf pauschalierende Art und Weise abgebildet werden. Vielmehr zeigen Verprobungen auf Basis von EBIT-Multiplikatoren, die anhand tatsächlicher Unternehmenstransaktionen ermittelt worden sind, dass sich bei dem aktuell zu Grunde zu legenden Kapitalisierungsfaktor von 18,21 eine systematische Überbewertung ergibt, mit teilweise erheblichen Abweichungen nach oben, vgl. u.a. IW policy paper, 9/2015, Unternehmensbewertung als Grundlage für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen. Die Bekanntgabe des neuen Basiszinssatzes von 0,99% zum Jahreswechsel 2014/2015 hat schon zu einer vermeintlichen „Wertsteigerung“ um rd. 30% der Unternehmen geführt. Zum Vergleich: Der aktuelle EBIT-Multiplikator für sog. Small- und Mid-Cap Unternehmen des Maschinen – und Anlagenbaus beläuft sich auf lediglich 6,2 bis 8,9 (Quelle: Finance). Die vom Bundesverfassungsgericht verbindlich geforderte folgerichtige Umsetzung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers in Form des gemeinen Wertes ist damit nicht erkennbar.

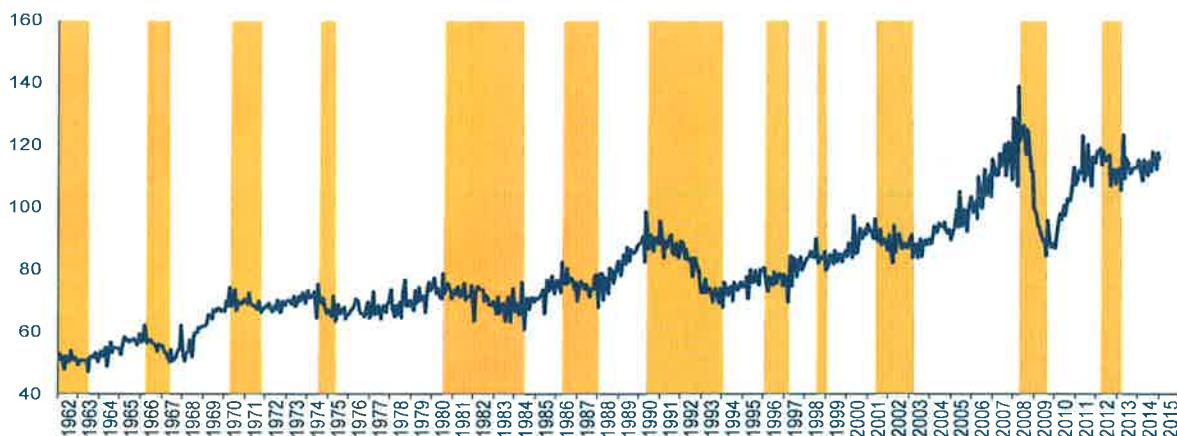
Petition: Der Zuschlag auf den Basiszinssatz muss zur Sicherstellung der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers und zur Vermeidung systematischer Überbewertungen auf mindestens 8 angehoben werden.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren definiert überdies den nachhaltigen Nachsteuerertrag im Prinzip als den pauschal um 30 % verkürzten durchschnittlichen Gewinn vor Steuern des Unternehmens in den vor dem Erbfall liegenden drei Jahren. Da beispielsweise im Maschinenbau Unternehmen zwischen den 2 bis 3 Jahre dauernden Aufschwungsphasen und den in der Regel 1 bis 2 Jahre dauernden Abschwungsphasen deutliche Unterschiede im Gewinn aufweisen, führt die Beschränkung auf drei Basisjahre zu deutlichen Verzerrungen, je nachdem zu welchem Zeitpunkt im Konjunkturverlauf der Erbfall eintritt. Angesichts der dargelegten Daten zu den Konjunkturzyklen wäre eine 5-jährige Durchschnittsbetrachtung angemessener.

Deutsche Maschinenbauproduktion Auf- und Abschwungphasen*



Index, preis- und saisonbereinigt



*) Die farblich markierten Bereiche kennzeichnen die mit der Bry-Boschan Prozedur ermittelten Rezessionsphasen.

Ab 1991 Deutschland, verkettete Indizes, 2010=100.

Quelle: VDMA, Statistisches Bundesamt

25.06.2015

Petition: Das vereinfachte Ertragswertverfahren muss mit Blick auf stark zyklisch reagierende Branchen auf den durchschnittlichen Gewinn von 5 Jahren abstellen.

Steuerliche Doppelbelastung

Die seit jeher bestehende Problematik steuerlicher Doppel- und Mehrfachbelastungen verschärft sich nochmals, da „Verwaltungsvermögen“ bzw. künftig nicht begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 3 ErbStG-E als latent mit Ertragsteuern belasteter Bestandteil des Betriebsvermögens nicht mehr unter die Verschonungsregeln fallen soll. Zudem soll dieses zwangsweise als „verfügbares Vermögen“ im Rahmen der Verschonungsbedürftigkeitsprüfung des § 28a ErbStG-E herangezogen werden. Vor dem Hintergrund, dass damit zwangsläufig Eingriffe in die Unternehmenssubstanz ausgelöst werden, besteht tendenziell kein Anreiz mehr zur Erhöhung der Eigenkapitalquote.

Vor diesem Hintergrund müssen steuerliche Doppelbelastungen des zum gemeinen Wert bewerteten, gleichen Steuersubstrats (Stille Reserven) mit Erbschaft-/Schenkungsteuer und Ertragsteuern daher effektiv verhindert werden, etwa durch gegenseitige Steueranrechnungen. Dies ergibt sich aus folgenden steuersystematischen Erwägungen heraus:

Die Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer ist von ihrem Charakter her als Erbanfallsteuer ausgestaltet. Sie besteuert nicht die Nachlassmasse als solche, sondern die Bereicherung beim Erwerber. Damit erweist sie sich letztlich als Einkommensteuer im weitesten Sinne, was zwangsläufig ihre Abstimmung mit der Einkommensteuer erfordert, damit keine Besteuerungsüberschneidungen entstehen. Im Sinne der Schanz'schen Reinvermögenszugangstheorie ist das Geerbte und Geschenkte Einkommen. Dieses Einkommen ist Ausdruck

der Leistungsfähigkeit. Eine gleichmäßige, am Prinzip der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung muss eine einmalige Besteuerung dieses Einkommens sicherstellen und demgemäß eine Doppelbesteuerung verhindern. Somit kann die Erbschaftsteuer nur eine besondere Form der Einkommensteuer sein. Auf die Art, wie das Einkommen erzielt wurde, kommt es nicht an. Weder das Einkommensteuergesetz noch das Erbschaftsteuergesetz sehen jedoch bisher eine vollständige Beseitigung dieser Doppelbesteuerung vor.

Petition: § 35b EStG ist so fortzuentwickeln, dass steuerliche Doppelbelastungen effektiv verhindert werden.

Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

§ 13a Abs. 1 ErbStG-E: Regelverschonungsabschlag

Die Regelung des § 13a Abs. 1 ErbStG-E sieht einen Regelverschonungsabschlag von 85% vor.

In der Neukonzeption des Erbschaftsteuerrechts bezieht sich der Verschonungsabschlag ausschließlich auf begünstigtes Vermögen, also solche Teile des Betriebsvermögens, die überwiegend dem Hauptzweck des Betriebs nach Maßgabe von § 13b Abs. 3 ErbStG dienen. § 13b ErbStG-E soll gerade eine zielgenaue Abgrenzung ermöglichen. Nicht begünstigtes Vermögen (d.h. bisheriges Verwaltungsvermögen) unterfällt daher per se nicht mehr dem Anwendungsbereich der Verschonungsregeln. Mangels Verwaltungsvermögensanteils erscheint die zulässige Gewährung des Verschonungsabschlags auf begünstigtes Vermögen nicht folgerichtig umgesetzt zu sein, da der 85%-Regelverschonungsabschlag bislang typisierend einen 15%igen Verwaltungsvermögensanteil unterstellt hat.

Petition: Für begünstigtes Vermögen ist stets ein Verschonungsabschlag von 100% als Regelverschonungsabschlag zu gewähren.

§ 13a Abs. 3 Satz 9 ErbStG – E: Ausgangslohnsumme

Nach § 13a Abs. 3 Satz 9 ErbStG-E sind in die neugefasste Lohnsummenregelung neben der Position Löhne und Gehälter alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen einzubeziehen..

Damit fallen auch Überstundenzuschläge, Prämien, Tantiemen oder andere Einmalzahlungen in den Referenzwert. Solche Zahlungen dienen allerdings nicht allein dem Ziel, Mitarbeiter in guten Zeiten am Erfolg zu beteiligen, sondern auch, sie in schwierigen Zeiten weiter beschäftigen zu können. Ändern sich die Marktverhältnisse so drastisch, dass erfolgsabhängige Vergütungen nicht mehr gezahlt werden können, ist deren Einbeziehung in die Ausgangslohnsumme nicht hinnehmbar. Das Halten von Mitarbeitern auch in der Krise bei niedrigerem Lohn darf nicht durch Nachzahlungen an Erbschaft-/Schenkungsteuer sanktioniert werden.

Petition: Variable Lohn- und Gehaltsbestandteile sind pauschaliert mit einem Abschlag von 20% aus der Ausgangslohnsumme herauszurechnen.

§ 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG – E: Erwerbsfreigrenze

Die Verschonungsregelungen der §§ 13a Abs. 1 bis 8 ErbStG sind anzuwenden, wenn der Erwerb von begünstigtem Vermögen eine Prüfschwelle von 20 Mio. Euro nicht übersteigt. Die Prüfschwelle gilt für alle Erwerbe von derselben Person innerhalb von 10 Jahren.

Der Betrag von 20 Mio. EUR ist lediglich als Freigrenze ausgestaltet. Hierfür besteht keine verfassungsrechtliche Zwangsläufigkeit. Zur Vermeidung eines „Fallbeil-Effektes“ durch abrupt einsetzende Besteuerung ist vielmehr die Gewährung eines Freibetrages angezeigt. Dieser ist zudem deutlich zu erhöhen. Daher sollten bis zu einem angemessenen, den Risiken und den Wachstumserfordernissen des Maschinen- und Anlagenbaus gerecht werdenden Unternehmenswert in Höhe von 100 bis 120 Mio. EUR je Erwerbsvorgang als Freibetrag die Verschonungsregelungen generell anzuwenden sein. Diese Förderungshöchstgrenze in einer solchen Größenordnung nennt das Bundesverfassungsgericht selbst im Urteil vom 17. Dezember 2014 unter Hinweis auf den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30. Mai 2005 (Gesetzentwurf der rot-grünen Bundesregierung; BT-DS 15/5555, S. 10). Mit Blick darauf, dass ein jährlich aktualisierter Basiszins für Zwecke des vereinfachten Ertragswertverfahrens der §§ 199 ff. BewG bekannt gegeben wird, bedarf es darüber hinaus einer Indexierung der Prüfschwelle an die jährliche Inflationsentwicklung. Nur so kann deren Werthaltigkeit sichergestellt werden.

Petition: Anhebung der Prüfschwelle auf mind. 100 Mio. EUR und Ausgestaltung als Freibetrag mit Indexierung.

§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG – E: Erweiterte Erwerbsfreigrenze

Bei Bestehen mittelstandstypischer Organisationsstrukturen tritt an die Stelle des Betrags von 20 Mio. Euro ein Betrag von 40 Mio. Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die 1. die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken, und 2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 der Abgabenordnung beschränken, und 3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt. Die genannten Voraussetzungen müssen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.

Der Referentenentwurf greift zu Recht das erhöhte Bedürfnis nach Verschonung von familiengeführten Unternehmen auf, die sich durch vergleichsweise starke Kapitalbindung und damit höhere Stabilität in Krisenzeiten auszeichnen. Gleichzeitig soll das erhöhte Verschonungsbedürfnis ausweislich der Begründung zum Referentenentwurf nur anzuerkennen sein, wenn die genannten gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen über einen Zeitraum von 40 Jahren bestehen.

Diese kumulativ zu erbringenden Voraussetzungen sind deutlich zu restriktiv gefasst und können faktisch nicht erfüllt werden. Sie sind auch nicht administrierbar. Zudem schränken sie die ggf. betriebswirtschaftlich notwendigen Belange des Mittelstandes über Gebühr ein, denn bei heutiger Vereinbarung entsprechender Regelungen könnten Übertragungen erst in 10 Jahren stattfinden und müssten weitere 30 Jahre aufrecht erhalten werden.

Darüber hinaus bleibt unklar, was mit der Vielzahl verwendeter unbestimmter Rechtsbegriffe, etwa „nahezu vollständig“ bzw. „erheblich unter dem gemeinen Wert“ tatsächlich gemeint ist.

Die Formulierung „nahezu vollständig“ verkennet, dass auch auf den Gewinn entfallende Steuerzahlungen aus Entnahmen bzw. Ausschüttungen bewirkt werden müssen und sich daher nicht erbschaftsteuerschädlich auswirken dürfen. Welches quantitative bzw. prozentuale Ausmaß hier einschlägig sein soll, ist zudem nicht ersichtlich.

Darüber hinaus greift die Verfügungsbeschränkung auf nahe Angehörige nach § 15 AO viel zu kurz. Der Personenkreis ist deutlich zu restriktiv formuliert. Setzt sich ein Familienunternehmen bspw. aus zwei oder mehreren Familienstämmen zusammen, sind Übertragungen an Gesellschafter eines anderen Familienstammes ein schädliches Ereignis, weil diese nicht unter § 15 AO fallen.

Ebenfalls ist nicht nachvollziehbar, was unter Abfindungen zu verstehen sein soll, die „erheblich unter dem gemeinen Wert“ der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder des Anteils an einer Kapitalgesellschaft liegen. Abgesehen davon, dass sich Zweifel an der zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit ergeben, zeigen sich eklatante Wertungswidersprüche im erbschaftsteuerlichen Gesamtzusammenhang: Während § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E tatbestandlich eine erhebliche Beschränkung der Abfindung ausscheidender Gesellschafter zur Erlangung der Verschonungsvoraussetzungen fordert, greift gleichzeitig die Besteuerungsfiktion bei einem solchen Sachverhalt nach § 7 Abs. 7 ErbStG ein.

Es erscheint daher steuersystematisch geboten, die oben genannten mittelstandstypischen Organisationsstrukturen – deren Bedeutung die Verfasser des Referentenentwurfs zutreffend erkannt haben – auf der Bewertungsebene zu berücksichtigen. Mit Blick auf die gebotene verkehrswertorientierte Bewertung könnte dem steuergesetzlichen Berücksichtigungsverbot von Verfügungsbeschränkungen etc. als Auslöser eines „Überbewertungsproblems“ systemgerecht durch die ersatzlose Streichung des § 9 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 BewG begegnet werden.

Petitum: Bestehende Wertungswidersprüche müssen beseitigt und unbestimmte Rechtsbegriffe eindeutig klargestellt werden. Mittelstandstypische Organisationsstrukturen sind auf Ebene der Bewertung zu berücksichtigen.

Begünstigtes Vermögen

§ 13b Abs. 3 ErbStG-E: Umfang des begünstigten Vermögens

Nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E gehören zum begünstigten Vermögen eines Unternehmens alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer betrieblichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Hingegen dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens nicht dem Hauptzweck, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.

Entgegen den Ausführungen der Begründung des Referentenentwurfs besteht für die neugefasste Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck keine verfassungsrechtliche Zwangsläufigkeit. Vom Bundesverfassungsgericht ist nicht die Bestimmung des Verwaltungsvermögens dem Grunde nach, sondern lediglich dessen umfängliche Einbeziehung in den Anwendungsbereich der Verschonungsregelung beanstandet worden.

Gegen eine Neudefinition spricht, dass der Mittelstand heute auf die Bestimmung des Verwaltungsvermögens mit seinen Strukturen eingerichtet ist. Unter Beibehaltung der bisherigen Definition des Verwaltungsvermögens könnte Ausgangspunkt eines neuen Verwaltungsvermögenstests der handelsrechtliche Konzernabschluss sein. Vom daraus ersichtlichen Brutto-Verwaltungsvermögen können entsprechend den Regelungen zur Nettobetrachtung des „Finanzmitteltests“ bei „Cash-Gesellschaften“ (§ 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG) ausnahmslos alle Unternehmensschulden, d.h. ohne wirtschaftliche Zuordnung zum Verwaltungsvermögen, abgezogen werden. Das verbleibende Netto-Verwaltungsvermögen könnte im Weiteren unter Berücksichtigung eines pauschalen Freibetrages, bspw. 20% des Unternehmenswertes, als schädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert werden, welches nicht den Verschonungsregeln unterfällt.

Bei der stattdessen in § 13b Abs. 3 ErbStG-E vorgeschlagenen Neuregelung bestehen erhebliche Unklarheiten. Mit der Bezeichnung „Teile“ des Betriebsvermögens werden keine steuertechnischen Begriffe verwendet. Es bleibt unklar, ob jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu prüfen ist, wobei diese Prüfung dann eine genaue Kenntnis der am Hauptzweck ausgerichteten betrieblichen Abläufe voraussetzen würde. Hierbei eröffnet die Auslegung des Begriffs „Hauptzweck“ bereits Unsicherheiten und führt zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung, zumal bezweifelt werden muss, ob die Finanzbehörden über hinreichendes Wissen der technisch-betrieblichen Abläufe bei den betroffenen Unternehmen verfügen. Es stellt sich zudem die Frage, ob darüber hinaus mehrere Hauptzwecke neben einander bestehen können und zu welchem %-Satz die Nutzung dieser „Teile“ gemessen am Hauptzweck tatsächlich stattfinden muss. Angesichts dieser Probleme erscheint § 13b Abs. 3 ErbStG-E per se nicht administrierbar.

Ungeachtet dessen bedarf es weiterer inhaltlicher Klarstellungen, etwa dass die Vermietung durch Grundbesitzgesellschaften in Konzernen an operative Konzerngesellschaften – trotz vermögensverwaltender Tätigkeiten bei isolierender Betrachtung – zu begünstigtem Betriebsvermögen führt. Gleiches gilt für die Behandlung von Pensionsverpflichtungen, ob und wie diese sowohl auf der Aktiv- als auch der Passivseite für die Positivdefinition bzw. die Schuldenverrechnung zu berücksichtigen sind. Ferner ist klarzustellen, dass Wertpapiere begünstigtes Vermögen sind wenn sie dem Betrieb dienen, etwa zur Absicherung von Alterszeit-Rückstellungen. Entgegen der Begründung zum Referentenentwurf sollten darüber hinaus auch Grundstücke, die zur Geschäftserweiterung vorgehalten werden, dem begünstigten Vermögen zuzurechnen sein.

Ferner muss vor dem Hintergrund extrem zyklischer Geschäftsverläufe bspw. im Maschinen- und Anlagenbau die Möglichkeit eröffnet werden, denjenigen Bestand an Liquidität bzw. Finanzmitteln, der sich nach Durchführung des Finanzmitteltest des § 13b Abs. 4 ErbStG-E ergibt, gleichwohl dem begünstigten Vermögen zuzuordnen, sofern dieser aus operativer Tätigkeit in Erfüllung des Hauptzweckkriteriums herrührt. Mindestens ist der entsprechende Nachweis durch Erstellung eines Gutachtens zu ermöglichen.

Ausweislich der Begründung zum Referentenentwurf soll die Rechtslage der Abgrenzung nach dem Hauptzweck vor Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes 1992 als normative Umschreibung des begünstigten Vermögens im Sinne einer zielgenauen und folgerichtigen Abgrenzung wieder herbeigeführt werden. Insoweit bieten die damaligen Vermögensteuer-richtlinien (VStR) in R 5 Abs. 3 eine wichtige Handreichung für die praktische Handhabung:

R 5 VStR - Umfang des Betriebsvermögens

(3) Die Wirtschaftsgüter müssen dem Betrieb als Hauptzweck dienen. Notwendiges Betriebsvermögen dient dem Betrieb stets als Hauptzweck; notwendiges Privatvermögen kann dem Betrieb nicht als Hauptzweck dienen. Wirtschaftsgüter sind zum Betriebsvermögen zu rechnen, wenn sie zu mehr als 50 v.H dem Betrieb dienen. Diese Voraussetzung gilt stets als erfüllt, wenn ein Wirtschaftsgut - ausgenommen Anteile an einer Komplementär-GmbH (vgl. Abschnitt 15 Abs. 1 Satz 13) - bei der Einkommensbesteuerung als Betriebsvermögen behandelt worden ist. ...

Petition: Bei Festhalten an § 13b Abs. 3 ErbStG-E bedarf es klarer, administrierbarer Regelungen. R 5 Abs. 3 VStR ist wieder in Kraft zu setzen.

§ 13b Abs. 7 ErbStG-E: Verbundvermögensaufstellung

Sofern zum begünstigungsfähigen Vermögen unmittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften oder unmittelbar gehaltene qualifizierte Anteile an Kapitalgesellschaften gehören, sind an deren Stelle die anteiligen gemeinen Werte, deren begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen sowie die Schulden und sonstigen Abzüge (§ 103 BewG) in einer Verbundvermögensaufstellung auszuweisen.

Der hier neu eingeführte Begriff der Verbundvermögensaufstellung erscheint nur schwer administrierbar. Zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsordnung und zur Vermeidung weiterer Rechtsunsicherheiten regen wir an, stattdessen auf den in § 4h Abs. 2 EStG verwendeten Begriff des Konzernabschlusses abzustellen.

Petition: Statt den unbestimmten Rechtsbegriff der Verbundvermögensaufstellung bei Konzernstrukturen heranzuziehen sollte auf den Konzernabschluss nach § 4 h Abs. 2 EStG abgestellt werden.

Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

§ 13c Abs. 1, Abs. 2 ErbStG - Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

Findet der Regelverschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG bzw. die Verschonungsoption des § 13a Abs. 10 ErbStG für den Erwerb von begünstigtem Vermögen wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG (20 Mio. bzw. 40 Mio. EUR) keine Anwendung, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 20 Millionen Euro übersteigt. Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 110 Millionen Euro, kann keine Abschmelzung des Verschonungsabschlags mehr beantragt werden. Es wird sodann auf Antrag ein Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 1 ErbStG-E in Höhe von 25 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 10 ErbStG-E in Höhe von 40 Prozent gewährt. Stattdessen kann ein Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG-E gestellt werden.

Nach den vorstehenden Ausführungen bezieht sich die Verminderung des Verschonungsabschlages ausschließlich auf die Prüfschwelle von 20 Mio. EUR und nicht auch auf die erweiterte Freigrenze von 40 Mio. EUR. Dies führt bei Bestehen der geforderten mittelstandstypi-

scher Organisationsstrukturen i.S.d. § 13 Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E und nur geringfügigem Überschreiten der Erwerbsfreigrenze von 40 Mio. EUR zu einer sprunghaften Verminderung des Verschonungsabschlags und damit zu einer signifikant höheren Steuerbelastung.

Beispiel

Bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen eines Familienunternehmens in Höhe von 44,5 Mio. € verringert sich im Falle einer Regelverschonung der Verschonungsabschlag von 85 % nicht um 3 Prozentpunkte, sondern um 16 Prozentpunkte auf 69 %, da der Schwellenwert von 20 Mio. € um 24,5 Mio. € überschritten wird ($24,5 : 1,5 = 16,33$).

Die in einem solchen Fall bestehenden mittelstandstypischen Organisationsstrukturen i.S.d. § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E belegen jedoch gerade die bestehende Nichtäquivalenz zwischen Wertzurechnung zum gemeinen Wert und vermindertem Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Es besteht daher keine Rechtfertigung für eine solche sprunghafte Verminderung des Verschonungsabschlags. Vielmehr sind die (deutlich anzuhebenden) Wertgrenzen von 20 Mio. bzw. von 40 Mio. EUR als Freibetrag auszugestalten und die in § 13c Abs. 1, Abs. 2 ErbStG-E vorgesehene Abschmelzung des Verschonungsabschlages erst für darüber hinausgehende Werte greifen.

Überdies erscheinen die mit 25% bzw. 40% angenommen „Sockelverschonungsabschläge“ zu niedrig gegriffen, zumal sich diese nur auf den Bestand an begünstigtem Vermögen beziehen. Zur Berücksichtigung der Belange des industriellen Mittelstandes schlagen wir eine Verminderung des Verschonungsabschlags pro 3 Mio. EUR Wert um je einen Prozentpunkt bis auf eine Mindestverschonung von 55 Prozent in der Regelverschonung und 70 Prozent in der Verschonungsoption.

Petition: Die Abschmelzung der Verschonungsabschläge hat im Anschluss an die als Freibetrag auszugestaltenden – und deutlich zu erhöhenden – Prüfschwellen auf Basis einer Minderung des Verschonungsabschlags pro 3 Mio. EUR Wert um je einen Prozentpunkt bis auf eine Mindestverschonung von 55 Prozent in der Regelverschonung und 70 Prozent in der Verschonungsoption.

Verschonungsbedarfsprüfung

§ 28a Abs. 1, Abs. 2 ErbStG-E: Verschonungsbedarfsprüfung

Findet der Regelverschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG-E bzw. die Verschonungsoption des § 13a Abs. 10 ErbStG-E für den Erwerb von begünstigtem Vermögen wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E [20 Mio. bzw. 40 Mio. EUR] keine Anwendung, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbarem Vermögen zu begleichen. Zum verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens bzw. dem Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung gehörenden Vermögens, das jeweils nicht zum begünstigten Vermögen gehört.

Gegen die Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung auf Ebene des Erwerbers bestehen sowohl dem Grunde nach als auch in ihrer Ausgestaltung nach § 28a ErbStG-E erhebliche Bedenken. Eine verfassungsrechtliche Zwangsläufigkeit für deren Einführung ist nicht erkennbar.

Eine Prüfung einer Verschonungsbedürftigkeit ist vielmehr ausschließlich auf Ebene des Unternehmens vorzunehmen. So stellt das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 klar:

*„ ... Die steuerliche Privilegierung unternehmerischen Vermögens ist nicht gerechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden soll. Um die Begrenzung der Besteuerung durch die verfassungsrechtliche Erbrechtsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG vor einer übermäßigen Belastung, welche die dem Erben zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt, geht es dabei in diesem Zusammenhang nicht. **Der die Ungleichbehandlung rechtfertigende Gemeinwohlgrund liegt vielmehr allein im Schutz der übertragenen Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze.** Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die **Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird**, kann diese unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die **konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens** mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist [Rz.172].“*

Verschonungsregeln und deren umfängliche bzw. dauerhafte Gewährung stellen mithin eine sachliche Steuerbefreiung dar. Diese sichern den Erhalt der Investitionsfähigkeit des Unternehmens. Erforderlich ist daher dessen Schutz in seiner funktionellen Gesamtheit. Nicht begünstigtes Vermögen kann vor dem Hintergrund der Eigenschaft als Betriebsvermögen nicht beliebig zur Tragung von Steuerlasten aus dieser Funktionseinheit herausgelöst werden. Anknüpfungspunkt für eine sachliche Bedürfnisprüfung müssen vielmehr mittelstandstypische Organisationsstrukturen sein wie z.B. Veräußerungsbeschränkungen, Abfindungsbeschränkungen, Ausschüttungs- bzw. Entnahmebeschränkungen, persönliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung, persönliche Einflussnahme auf Kontrollorgane, zumal sich diese nach den gegenwärtigen Vorgaben des Bewertungsgesetzes gerade nicht wertmindernd auswirken und dieses Problem nach dem bisherigen Stand des Referentenwurfs auch nicht aufgegriffen werden soll.

Darüber hinaus ist die nach § 28a ErbStG-E vorgesehene Einbeziehung von vorhandenem Privatvermögen abzulehnen. Abgesehen davon, dass die Zusammenstellung und Bewertung bereits vorhandener privater Güter wie bspw. Immobilien und Kunstgegenstände erhebliche bürokratische Lasten und Unsicherheiten mit sich bringt, bestehen darüber hinaus steuersystematische Bedenken. Denn bereits vorhandenes Vermögen hat nicht zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Erwerbsvorgang geführt, die Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist. Demgemäß weist selbst das Bundesverfassungsgericht darauf hin:

„Eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten stünde außerdem in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abstellt und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewährt [Rz. 153].“

Petition: Eine Verschonungsbedarfsprüfung hat sich ausschließlich auf sachliche Kriterien zu beziehen und an mittelstandstypischen Organisationsstrukturen auszurichten. Vorhandenes Privatvermögen ist nicht mit einzubeziehen.

§ 28a Abs. 3 ErbStG-E: Verschonungsbedarfsprüfung/Stundungsregelung

Die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer kann ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint. Eine erhebliche Härte liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen veräußern muss, um die Steuer entrichten zu können. § 234 und 238 der Abgabenordnung sind anzuwenden. § 222 der Abgabenordnung und § 28 ErbStG bleiben unberührt.

Die danach ermöglichte Inanspruchnahme einer Stundung steht allerdings nur im Ermessen der Finanzbehörde. Zur Abmilderung etwaiger Liquiditätsengpässe wegen Begleichung der auf begünstigtes Vermögen entfallenden Steuer muss ein voraussetzungsloser Anspruch auf Gewährung einer Stundung bestehen. Gleiches gilt angesichts des Niedrigzinsumfeldes für den Zinssatz von 6% p.a. Jede Stundung in diesem Zusammenhang muss zinslos gewährt werden. Dies entspricht ausdrücklich den Wertungen des Bundesverfassungsgerichts, das in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 klarstellt, dass eine Stundung keine so effektive Entlastung wie eine Befreiung bewirkt [Rz. 154] und darüber hinaus wegen steuerbedingten Gefährdungen von Unternehmensübergängen eine neu gestaltete Stundungsregelung anregt [Rz. 175].

Die Dauer des Stundungszeitraums sollte sich hierbei am 10-Jahreszeitraum des § 14 ErbStG orientieren.

Ferner muss die Stundungsregelung auch in den Fällen des § 13c ErbStG-E, also bei Groß-erwerben von begünstigtem Vermögen, Anwendung finden.

Ungeachtet der Regelung des § 28a ErbStG-E muss eine Stundungsregelung auch die Steuerlast umfassen, die auf nicht begünstigtes Betriebsvermögen entfällt. Ansonsten würde dessen Einbeziehung in den zivil-/ bzw. gesellschaftsrechtlich Haftungsverband des Unternehmens bzw. dessen Eigenschaft als Sicherheit bei Kreditvergaben völlig vernachlässigt.

Petition: Es ist eine neue allgemeine Regelung zu schaffen, die eine voraussetzungs- und zinslose Inanspruchnahme einer Stundung für Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Betriebsvermögen über einen Zeitraum von 10 Jahren ermöglicht.

Erstmalige Anwendung

§ 37 Abs. 10 ErbStG-E: In-Kraft-Treten

Die Regelung sieht vor, das neugefasste Verschonungskonzept auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

Dabei muss es bleiben. Für eine rückwirkende gesetzliche Änderung besteht kein Anlass. Vielmehr braucht der Mittelstand Rechts- und damit Planungssicherheit.

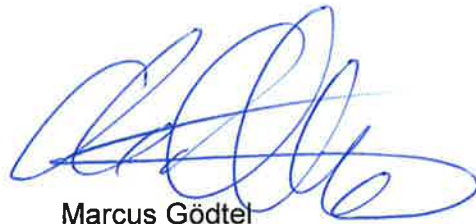
Petition: Ein neues Regelungswerk tritt ausschließlich mit Wirkung für die Zukunft in Kraft.

Gern stehen wir für Rückfragen, auch im persönlichen Gespräch, zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Ralph Wiechers



Marcus Gödtel

Wirtschaftsrat der CDU e.V. – Luisenstr. 44 · 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirektor
Michael Sell
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: michael.sell@bmf.bund.de

Wirtschaftsrat der CDU e.V.
Luisenstr. 44, 10117 Berlin
Telefon: 0 30 / 240 87 - 200
Telefax: 0 30 / 240 87 - 205

Der Bundesgeschäftsführer

Der Fachgebietsleiter
Steuern, Haushalt, Finanzen

Berlin, 30. Juni 2015

Stellungnahme zum ErbSt-Referentenentwurf vom 01.06.2015

Sehr geehrter, lieber Herr Sell,

mit dem Referentenentwurf vom 01. Juni 2015 hat das Bundesministerium der Finanzen seine Vorschläge zur Reparatur des Erbschaftsteuerrechts konkretisiert. Unverändert wichtig bleibt: Die einzigartige familiengeprägte Unternehmenslandschaft in Deutschland darf als Innovationsmotor und Arbeitsplatzgarant durch eine Verschärfung des Erbschaftsteuerrechts nicht gefährdet werden. Gerade ob ihrer typischen Eigenheiten wie der langfristigen Ausrichtung ihrer Unternehmensstrategien, der persönlichen Haftung und Verantwortung der Unternehmens- bzw. Anteilseigner, ihrer häufig stark kapitalmarkt-unabhängigen Finanzierung sowie ihrer hohen Standortloyalität und verlässlichen Arbeitsplatzschaffung sind diese Unternehmensstrukturen besonders schützenswert.

Der Wirtschaftsrat würdigt, dass der Gesetzentwurf des BMF Forderungen der Wirtschaft näher kommt. Das gilt etwa für die Berücksichtigung qualitativer Kriterien bei der „Verschonungsbedarfsprüfung“, die prinzipielle Ausweitung der Verschonungsbereiche auf bis zu 110 Mio. Euro wie auch die Rückbesinnung auf die Zahl der Beschäftigten bei der Freistellungsgrenze für kleine Unternehmen. Gleichwohl ist der Gesetzentwurf vom Ziel einer „minimal-invasiven“ Reparatur des derzeit geltenden Erbschaftsteuerrechts weit entfernt. De facto zielt er auf tiefe Eingriffe in das System des aktuellen Erbschaftsteuerrechts ab. Insgesamt würde die Umsetzung des Referentenentwurfs eine deutlich höhere Steuerbelastung für die Familienunternehmen mit sich bringen – und dies, obwohl die Bundesregierung versichert hat, es werde in dieser Legislatur keine Steuererhöhungen geben und das Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer solle das bisherige Niveau nicht übersteigen.

Unabhängig davon sind die im Vergleich zu den BMF-Eckpunkten vom Februar 2015 in den Gesetzentwurf integrierten Elemente ein erster Schritt in die richtige Richtung, der allerdings unzureichend bleibt. Der Entwurf des BMF ist noch dringend verbesserungsbe-

Präsidium:
Werner M. Bahlsen (Präsident)
Dr. Michael Mertin (Vizepräsident)
Prof. Hans Helmut Schetter (Vizepräsident)
Astrid Hamker (Schatzmeisterin)

Paul Bauwens-Adenauer, Wendelin von Boch, Dr. Nikolaus Breuel, Dr. Henneke Lütgerath, Dr. Dorothee Ritz, Wolfgang Steiger, Bettina Würth

Steuernummer:
27/620/55570
Vereinsregister:
Amtsgericht Charlottenburg VR 20970B

Konto:
Deutsche Bank AG / Bonn
Kto.: 3100476 / BLZ: 380 700 59
IBAN: DE31 3807 0059 0310 0476 00
BIC: DEUTDE3380

dürftig. Dies gilt vor allem hinsichtlich der dringend notwendigen Anhebung der Aufgriffgrenzen, der system- und verfassungswidrigen Einbeziehung bereits vorhandenen Privatvermögens wie auch einer realitätsnahen Berücksichtigung qualitativer Kriterien für die Qualifizierung von Familienunternehmen.

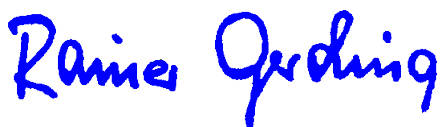
Außerdem enthält der Gesetzentwurf in seinen Formulierungen viele Unklarheiten sowie unbestimmte Rechtsbegriffe, die es zu beseitigen gilt. Anderenfalls würde das Gesetz sehr hohe Rechtsunsicherheiten verursachen, die erfahrungsgemäß erst nach mehreren Jahren durch gerichtliche Entscheidungen geklärt werden. Der Gesetzgeber steht in der Pflicht, ein klar und eindeutig formuliertes Gesetz zu schaffen, das für die Wirtschaft wie für die Finanzverwaltung gleichermaßen verständlich ist und ohne Verwaltungsanweisungen auskommt, um korrekt befolgt werden zu können.

Zudem würde ein Gesetz auf der Basis des vorgelegten Referentenentwurfs den Bürokratie- und Erfüllungsaufwand um ein Vielfaches erhöhen – sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung. Einerseits wäre zu befürchten, dass die Finanzverwaltung faktisch nicht in der Lage sein dürfte, das Gesetz adäquat zu administrieren (z.B. wegen Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu dem oder den „Hauptzweck(en)“ oder Prüfung der qualitativen Kriterien über einen Zeitraum von 40 Jahren). Andererseits dürften in mehreren Punkten bereits heute die Kapazitäten für einen gleichheitlichen Vollzug des Gesetzes an Grenzen stoßen. Ein derart konstruiertes Gesetz würde aus Sicht des Wirtschaftsrates mit hoher Wahrscheinlichkeit direkt in ein Vollzugsdefizit bei der Finanzverwaltung führen, mit der sehr wahrscheinlichen Konsequenz der Verfassungswidrigkeit.

Sollte der Referentenentwurf in dieser Form Gesetz werden, würde das deutsche Steuerrecht zudem nicht nur weiter verkompliziert. Insbesondere würden die Unternehmer durch die zahlreichen wie teils sehr komplexen Anzeige- oder Meldeverpflichtungen bereits bei kleinsten Nichtbefolgungen derart in die Nähe des Straftatbestandes gerückt, dass auch dadurch eine Schädigung des Standortes Deutschland für Familienunternehmen sehr wahrscheinlich wäre. An einer zunehmenden Kriminalisierung der Familienunternehmer sollte dem Gesetzgeber aber keinesfalls gelegen sein. Nicht zuletzt fehlt es an einer Sanierungsklausel, um auch in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Unternehmen einen Überlebenschance zu bieten, ohne von rückwirkenden Steuernachforderungen erdrückt zu werden.

Der Wirtschaftsrat sieht insbesondere in den in der Anlage näher ausgeführten Punkten dringenden Handlungsbedarf. Für Rückfragen stehen wir Ihnen und Ihrem Hause selbstverständlich jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Rainer Gerding
Bundesgeschäftsführer



Dr. Dirk Freigang
Fachgebietsleiter Steuern,
Haushalt, Finanzen

Anlage

➤ **Freistellungsgrenze für kleine Unternehmen (§ 13a Abs. 3 ErbStG-E)**

Der Wirtschaftsrat befürwortet ausdrücklich die Schaffung einer Gleitzone mit verminderten Lohnsummen-Kriterien (250% statt 400%) für Unternehmen, die die Beschäftigtenzahl für eine Freistellung von der Besteuerung des begünstigten Vermögens leicht überschreiten. Die Grenze selbst von lediglich noch 3 Beschäftigten ist aber deutlich zu niedrig gewählt.

- Obgleich das Bundesverfassungsgericht eine deutliche Reduzierung der Zahl der Beschäftigten verlangt, um zu verhindern, dass die große Mehrheit der Unternehmen von vornherein von der Erbschaftsteuer befreit wird, ist empirisch zu belegen, dass **die KMUs in Deutschland im Schnitt rund 6 sozialversicherungspflichtig Beschäftigte** haben – ohne Berücksichtigung der Solo-Selbständigen sogar rund 12 (Institut für Mittelstandsforschung Bonn, Stichtag 31.12.2013). Gerade angesichts der langfristigen Ausrichtung des Erbschaftsteuerrechts erscheint es angemessen, für die empirische Ermittlung derartige Durchschnittsgrößen zugrunde zu legen.
- Die relevante Beschäftigtenzahl sollte daher auf **mindestens 6 Beschäftigte** und die **Gleitzone auf 20 Beschäftigte ausgeweitet werden**. Dies scheint in Anbetracht des vorliegenden Referentenentwurfs auch deshalb angebracht, da im Gegensatz zur früheren Regelung die kleinen befreiten Unternehmen nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E trotz einer Befreiung von der Besteuerung des begünstigten Vermögens (Abs. 3 Satz 3 Nr. 2) für das nicht begünstigte Vermögen steuerpflichtig und insofern ohnehin schlechter gestellt würden.
- Bei der Festlegung der Beschäftigtenzahl sollte direkt in den Text des Gesetzes aufgenommen werden, dass die **Beschäftigtenzahl** in sog. **Vollzeitäquivalenten (VZÄ)** zu bemessen ist.
- In diesem Zusammenhang empfiehlt der Wirtschaftsrat zu überdenken, ob sich die Befreiung von der Besteuerung nach § 13a Abs. 3 Satz 3 sowohl auf das begünstigte als auch das nicht begünstigte Vermögen erstrecken soll. So hatte das Bundesverfassungsgericht nicht die vollständige Befreiung kleiner Unternehmen kritisiert, sondern das Ausmaß der Anwendung dieser Befreiung. Eine solche Erleichterung der beabsichtigten Gesetzesverschärfung könnte den durch die Veranlagung entstehenden **Bürokratieaufwuchs** gerade für die kleinere und mittlere Wirtschaft sowie die Finanzverwaltung gleichermaßen bereits **beträchtlich verringern** (das BMF geht in seinem Referentenentwurf selbst davon aus, dass die vorgeschlagene Regelung nur noch 56,47% statt wie bisher weit über 90 Prozent der Unternehmen freistellt: ErbStG-E, S. 21 Mitte).

➤ **Realitätsnahe Regelungen für die Berücksichtigung qualitativer Kriterien (§ 13a Abs. 9 ErbStG-E)**

Es ist positiv, dass auch das BMF die Notwendigkeit erkannt hat, dass bei Prüfprozessen für Familienunternehmen **qualitative Kriterien berücksichtigt** werden müssen. Allerdings sind diese bei der Ausschlag gebenden Vermögensbewertung, d.h. zumindest zentral bei der sog. „Bedürfnisprüfung“ zu berücksichtigen und nicht – wie im Gesetzentwurf geschehen – lediglich für die Prüfung auf Einhaltung der Aufgriffgrenze (§ 13a Abs. 9 Satz 3).

- Zahlreiche Mitgliedsunternehmen des Wirtschaftsrates befürchten, dass die Regeln in Satz 3 Nr. 1 bis 3 **realitätsfern formuliert** sind und formal in der Praxis von kaum einem Familienunternehmen erfüllbar sein werden.

Vielmehr ist festzustellen: Eine **kumulative Erfüllung** aller drei im Referentenentwurf genannten Kriterien (Satz 3 Nr. 1 bis 3) ist eine deutlich **zu starke Beschränkung**. Um der Komplexität der Wirtschaftswelt besser Rechnung tragen zu können, sollte der Katalog auf mindestens 5 oder 6 qualitative Kriterien erweitert werden, von denen dann ggf. 2 aus 5 oder 6 zu erfüllen sind. Solche Kriterien könnten beispielsweise sein:

- persönliche Haftung
- personelle Führung aus der Familie
- Einfluss auf die Kontrollorgane
- Übertragungsbeschränkungen im Familien- und Gesellschafterkreis
- Wertermittlung in Übertragungsfällen unterhalb des Verkehrswertes
- Stimmrechtsbündelung
- Abfindungsbeschränkungen für ausscheidende Gesellschafter

Die drei im Referentenentwurf festgelegten qualitativen Kriterien (§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E) enthalten in ihrer aktuellen Formulierung **ungeklärte Rechtsbegriffe**, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Rechtsstreitigkeiten führen werden und deshalb unbedingt beseitigt werden sollen. Anderenfalls werden bspw. auch Zusammenschlüsse von mindestens zwei Gesellschafter(n) oder etwa die Einbindung von Private Equity-Gesellschaften, die regelmäßig über Gewinnentnahmen finanziert werden, als Optionen für die Unternehmensentwicklung ausgeschlossen.

Im Einzelnen empfiehlt der Wirtschaftsrat, folgende Punkte zu korrigieren:

- Bei der Thesaurierungsvorgabe (Satz 3 Nr. 1) erfordert die Formulierung einer „nahezu vollständigen“ Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung dringend eine klarstellende und praxisgerechte Korrektur. Eine solche hat zu berücksichtigen:
 - Als entnehmbare Beträge dürfen nur solche verstanden werden, die nach Abzug der übrigen persönlichen Steuern (ESt, SolZ, KiSt) frei verfügbar sind. Zumindest **Steuerzahlungen** und eine **angemessene Tätigkeitsvergütung** müssen leistbar bleiben.
 - Weiterhin ist klarzustellen, ob **zulässige Steuerzahlungen** dann nur auf Steuerzahlungen für Erträge **auf diesen Betrieb beschränkt** sind – und wie solche überhaupt ermittelt werden sollen.
 - Daneben ist klarzustellen, dass **Entnahmen** bzw. Veräußerungen von Vermögen **für Steuerzahlungen** nicht zur Verletzung der Behaltensfrist führen.
 - Zu klären ist darüber hinaus, was **bei Verlusten aus anderen Beteiligungen bzw. Einkunftsquellen**, die die Steuerzahlungen mindern, geschieht? Konsequenz wäre, dass etwa im Fall von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen dann mehr Entnahmen aus den Erträgen des übertragenen Betriebes erfolgen dürfen.
 - Anstelle oder zumindest neben dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages, der als Kriterium häufig nur bedingt geeignet ist, sollte vielmehr (auch) **auf die tatsächliche Handhabung** abgestellt werden, d.h. wie bspw. bei einer abweichenden tatsächlichen Handhabung mit höheren Entnahmen zu verfahren ist. Nur relativ wenige Unternehmen haben Beschränkungen in ihren Gesellschaftsverträgen, die formal die Voraussetzungen des

Gesetzestextes erfüllen, auch wenn in der Praxis solche Beschränkungen häufig gelebt werden.

- Hinsichtlich möglicher Regelungen zu Abfindungen für Beteiligungen sollte im Gesetz exemplarisch die Bewertung geregelt werden, z.B. zum Buchwert oder zu einer konkreten quantitativen Grenze unter Marktwert (Satz 3 Nr. 3), um die Formulierung „erheblich unter dem gemeinen Wert“ zu vermeiden.

Die in Satz 4 genannten **Fristen**, in denen Verfügungsbeschränkungen nachgewiesen werden müssen, von „...10 Jahren vor und 30 Jahren nach Entstehung der Steuer...“ **sind erheblich zu lang** und kommen in dieser Form einer Knebelung der Unternehmen gleich. Daher sollten folgende Punkte berücksichtigt werden:

- Familienunternehmen werden – wie es auch in der Gesetzesbegründung angeführt wird (S. 23, 4. Absatz) – im Durchschnitt alle 30 Jahre übertragen: Lebenslang offene Steuerverfahren sind für Unternehmen, aber auch für die Finanzverwaltung nicht zu gewährleisten und erscheinen deshalb auch verfassungsrechtlich kritisch (Vollzugsdefizit).
- Stattdessen sollte eine Angleichung dieser Anforderungen an die Behaltensfristen, wie sie auch für die Lohnsummenregelung (5 bzw. 7 Jahre) gelten, erfolgen. Diese hat auch das Bundesverfassungsgericht akzeptiert.
- Eine rückwärtsgerichtete Fristenbindung ist unsystematisch und sollte unbedingt unterbleiben, da einerseits im Rahmen der Wertermittlung auf zukünftige Erträge abgestellt wird und andererseits Verfügungsbeschränkungen, die in der Vergangenheit galten, die Steuerfreistellung zukünftiger Erträge nicht beeinflussen.

➤ **Verschonungsbedarfsprüfung: Aufgriffgrenzen anheben und auf Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens verzichten (§ 13a Abs 9 ErbStG-E)**

Die erwerberbezogenen Aufgriffgrenzen (§ 13a Abs. 9 Sätze 1 und 3) von **20 bzw. 40 Mio. Euro** sind nach wie vor deutlich **zu niedrig** angesetzt. Schließlich geht es hier nicht um frei für den Konsum bereitstehendes Vermögen für private Personen, sondern vielmehr um in Betriebsvermögen gebundene Werte, die weder einfach liquidiert werden können noch wegen ihrer Notwendigkeit für die Erfüllung des Betriebs- bzw. Hauptzweckes liquidierbar sind.

- Vielmehr sind Sockelwerte um 100 – 130 Mio. Euro verfassungsrechtlich zulässig, was auch mehrfach von renommierten Verfassungsrechtlern belegt worden ist.
- Diese **Aufgriffgrenzen sollten dringend als Freibetrag** anstelle von Freigrenzen **ausgestaltet werden**. Das Argument der Verfassungswidrigkeit einer Freibetragsregelung zieht nicht, weil es gerade vernachlässigt, dass übertragenes Betriebsvermögen sehr wohl anders behandelt werden darf als Privatvermögen. So hat auch der ehemalige Präsident des BVerfG, Prof. Dr. Hans-Jürgen Papier, bestätigt, dass es dem Gesetzgeber ausdrücklich freisteht, ein Verschonungsbedürfnis für unternehmerisches Vermögen zu unterstellen, um das legislatorische Ziel der Erhaltung und Förderung der für besonders schützenswert erachteten Unternehmensstruktur zu sichern.

Im Übrigen verlangt das BVerfG bei einer „Bedürfnisprüfung“ **in keinem Fall eine behördliche Einzelfallentscheidung** darüber, ob der einzelne Steuerschuldner die

Erbschaft- und Schenkungsteuer nach seiner individuellen Vermögenslage in zumutbarer Weise auch begleichen kann.

Die Unschärfen bei der Formulierung des „**verfügbaren**“ **Privatvermögens** (§ 28a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2) müssen beseitigt werden.

- Die Einbeziehung des vorhandenen privaten Vermögens ist laut Prof. Dr. Hans-Jürgen Papier „verfassungsrechtlich äußerst problematisch“. Zahlreiche Gutachten anderer Verfassungsrechtler bestätigen diese Auffassung unisono. Der Wirtschaftsrat empfiehlt, diese Ratschläge angesichts der überwältigenden vorliegenden Rechts-Expertise zu berücksichtigen und nicht sehenden Auges eine neuerliche Verfassungswidrigkeit in Kauf zu nehmen.
 - Bereits im aktuellen ErbSt-Recht gibt es massive Probleme und Streitpunkte zwischen Steuerschuldnern und Finanzverwaltungen bei der Bewertung von Vermögen. Es muss bezweifelt werden, ob die Bewertung des verfügbaren Vermögens nach § 28a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 nicht genauso **streitbelastet** sein und zu **langen Perioden der Rechtsunsicherheit** führen wird. Immerhin ist gerade auch die Nichterhebung der Vermögensteuer auf Bewertungsprobleme privaten Vermögens zurückzuführen. Weitere streitanfällige Regelungen sind deshalb unbedingt zu vermeiden.
 - Zudem würde eine Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen **vollkommen falsche Leistungsanreize** setzen, indem Erwerber bestraft würden, die sich ein Vermögen für investive Zwecke oder auch ihre Altersvorsorge aufbauen oder aufgebaut haben gegenüber solchen, die den zeitnahen Konsum ihrer Mittel bevorzugt haben. – Bei diesem Argument darf nicht fälschlicherweise auf die Ebene von erbenden Privatpersonen abgeglitten werden, sondern es geht um Personen, die **Verantwortung als Unternehmer** tragen bzw. tragen sollen – **und damit Verantwortung für Wertschöpfung und Arbeitsplätze**.
 - Das übergegangene, nicht begünstigte Vermögen (§ 28a Abs. 2 Satz 1 Nr.1) ist – wie auch etwaige nicht begünstigte Finanzmittel – gerade in Familienunternehmen in Deutschland sehr wohl notwendig für den Geschäftsbetrieb, sei es als Liquiditätspolster für geplante Akquiseprojekte oder größere Investitionen. Wenn dieses nicht begünstigte Vermögen aber Teil der ErbSt-Bemessungsgrundlage würde, wäre es vom Unternehmen für potenzielle ErbSt-Zahlungen einzuplanen und könnte nicht mehr für die ursprüngliche geschäftsdienliche Planung vorgesehen werden. Deshalb **ist übergegangenes nicht begünstigtes Vermögen dringend aus der Verschonungsbedarfsprüfung herauszuhalten**.
 - Notwendig ist zudem eine Klarstellung, dass der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung **nicht die Rückkehr zum regulären Abschmelzmodell sperrt**.
- **Klarstellungen der Abgrenzungen bei der Definition des „Hauptzwecks“ für den Ansatz des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E)**

Der Wirtschaftsrat verschließt sich einer Neudefinition des begünstigten Vermögens grundsätzlich nicht. Allerdings muss eine solche unbedingt zusätzliche **Rechtsunsicherheiten von Anfang an vermeiden**.

Es ist für die Familienunternehmen in unserem Land nicht akzeptabel, wenn in § 13b Abs. 3 Satz 1 die Bedingung formuliert wird, dass die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens

„...jeweils **überwiegend** einer Tätigkeit im Sinne ... des EStG **als Hauptzweck** dienen...“ müssen.

- Falls mit „überwiegend“ **mehr als die Hälfte** gemeint ist, sollte die Formulierung „mehr als 50 Prozent“ anstelle des Wortes „überwiegend“ in den Satz aufgenommen werden.
- Zudem fehlt dem Absatz eine eindeutige Klarstellung, dass ein Unternehmen auch **mehrere Betriebs- bzw. Hauptzwecke** verfolgen kann, beispielsweise eine Unternehmensgruppe, die in den Geschäftsfeldern Ernährung, Logistik und Finanzdienstleistungen tätig ist. In solchen Fällen darf den Unternehmen kein Nachteil aus der Diversifikation seiner Geschäftsrisiken erwachsen.
- Ebenso darf der Unternehmer **nicht zu (betriebs)wirtschaftlich unsinnigem Verhalten gezwungen werden**, um die Erbschaftsteuerbegünstigungen in Anspruch nehmen zu können: Wenn er etwa Reserveflächen vorübergehend nicht vermieten oder verpachten darf/kann, sollte dies ebenfalls nicht begünstigungsschädlich sein.

Unklare Formulierungen enthält auch § 13b Abs. 3 Satz 2: Was bedeutet es, dass ein Teil des begünstigungsfähigen Vermögens „...**aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden kann**, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“?

- Grundsätzlich gilt: Ein Unternehmer wäre ein schlechter – und auf Dauer wohl erfolgloser – Unternehmer, wenn er Finanzmittel in Wirtschaftsgüter investierte, die für seinen Geschäftszweck unnötig sind. Diese Regelung sollte dementsprechend großzügig zugunsten der Familienunternehmer ausgelegt werden.
- Für die **Ermittlung der Vermögenswerte** der Wirtschaftsgüter eines Betriebes – und erst recht für den Fall einer Verbundvermögensaufstellung bei Beteiligungen oder Holdinggesellschaften – sollten explizit **praxistaugliche Schätzverfahren** zugelassen werden. Weder ist einem Unternehmer die Einzelbewertung sämtlicher seiner Wirtschaftsgüter zuzumuten, noch wird die Finanzverwaltung solche Wertaufstellungen adäquat prüfen können.
- Auch ist mit Verweis auf § 13b Abs. 7 realistisch im Regelfall nicht davon auszugehen, dass selbst der Inhaber einer 10%- oder 15%-Beteiligung für seinen individuellen Übertragungsfall **alle notwendigen Informationen von der Gesellschaft** bekommt, an der er beteiligt ist. Davon ist erst recht auszugehen, wenn eine solche Erhebung für individuelle Zwecke des Beteiligungserwerbers dem Unternehmen Kosten verursacht, wovon regelmäßig auszugehen sein dürfte. Insofern sollte eine solche Regelung unterbleiben, von der klar ist, dass sie der Steuerpflichtige in der Realität regelmäßig nicht erfüllen können.
- Vor diesem Hintergrund ist vor allem auf die **Beweislastumkehr** des § 13a Abs. 8 für den Fall von Beteiligungen an **nicht inländischen Vermögenswerten** zu verzichten.

Zu korrigieren ist darüber hinaus das Kriterium über die **Verfügungsbeschränkung** (§ 13b, Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E), das mit dem Verweis auf den **Personenkreis** der Angehörigen **i. S. d. § 15 AO viel zu eng** definiert ist, wenn in der Gesellschaft etwa historisch Familien in der 3. oder 4. Generation oder aber sogar Fremde Gesellschafter sind. Diese Vorgabe entspricht keinesfalls den realen Gegebenheiten – und erst recht nicht den sich künftig gerade für die

Familienunternehmen weiter verschärfenden Herausforderungen (Stichwort: Mangel an Unternehmensnachfolgern und Fachkräften).

➤ **Klarstellungen der Abgrenzungen für die Ausgestaltung des Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 4 ErbStG-E)**

Der Wirtschaftsrat spricht sich gegen eine lediglich **quotale Anrechnung der Schulden** eines Unternehmens aus. Bei zur Verfügung stehenden Mitteln aus einem Bankkredit etwa ist – zumal wenn für dieses Darlehen von der Bank aus ein Verwendungsnachweis zu erbringen ist – grundsätzlich anzunehmen, dass der Unternehmer diese Mittel für (einen von) seinen Betriebszweck(en) einsetzt. Es ist unsachgemäß, wenn pauschalierend unterstellt wird, dass Teile des Unternehmensvermögens nicht zur Erfüllung des Betriebszweckes eingesetzt werden.

Bei der **Schuldenanrechnung** müssen im Sinne einer **echten „konsolidierten Nettobetrachtung“** – und angesichts der Tatsache, dass nach neuer Rechtslage das nichtbegünstigte Vermögen immer in voller Höhe besteuert werden soll – unbedingt **alle Verbindlichkeiten** erfasst werden, die für den Erhalt des Geschäftsbetriebes notwendig sind, d.h. ausdrücklich auch:

- Pensionsrückstellungen
- Gesellschafterdarlehen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- liquide Bankguthaben aus Liquiditäts- und Akquisegründen
- sonstige Verbindlichkeiten

Die derzeitige Formulierung lässt **offen, ob** bspw. **Rückdeckungsvermögen** in Form von Wertpapieren, Aktienfonds oder Versicherungsguthaben, das zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen gehalten wird, **begünstigungsfähig ist**. Dies sollte aber dringend zum begünstigungsfähigen Vermögen gezählt werden, da etwa die Versorgung der Beschäftigten für das Unternehmen elementar ist und die Altersvorsorge als (zukunftsgerichteter) Teil der Entlohnung vollständig zur Erfüllung des Betriebszweckes dient.

Die Berücksichtigung der **Verbindlichkeiten** muss **zum handelsrechtlichen Wert** erfolgen; Abzinsungen zu deutlich höheren Zinssätzen als aktuell gerechtfertigt (wie etwa 6% bei der Substanzwertermittlung, siehe Gesetzesbegründung: S. 29, Abs. 4) sind vollkommen unangemessen und widersprüchlich, da bei der Wertermittlung **auf Grundlage aktueller Zinssätze** abzuzinsen ist.

Der Abzug der Verbindlichkeiten vorab von vorhandenen Finanzmitteln sollte **direkt und vollumfänglich statt quotale** erfolgen, weil solche Verbindlichkeiten (z.B. bei Kreditinstituten) die **Finanzmittel unmittelbar erhöht** haben und andererseits regelmäßig zur **unterjährigen Absicherung ausreichender Liquiditätsreserven** für das ganze Geschäftsjahr notwendig sind.

Klarzustellen ist darüber hinaus, dass etwa auch an Betriebsangehörige vermietete sog. **Werkwohnungen** zum begünstigungsfähigen Vermögen zählen müssen.

➤ **Mittelstandsfreundlichere Ausgestaltung des alternativen Abschmelzmodells (§ 13c ErbStG-E)**

Das vorgesehene **Wahlrecht** für ein Abschmelzmodell bewertet der Wirtschaftsrat einerseits als **grundsätzlich positiv**, auch wenn es andererseits das Steuerrecht weiter verkompliziert. Die **Ausgestaltung** des vorgeschlagenen Alternativmodells ist aber noch **nicht ausreichend**, um als ernsthafte Alternative dienen zu können.

- Konsequenter Weise müsste die **Abschmelzungszone** nach § 13c Abs. 1 Satz 2 für Unternehmen, die die Bedingungen nach § 13a Abs. 9 Satz 3 erfüllen, **ab 40 Mio. Euro** einsetzen und bis 130 Mio. Euro andauern. Ansonsten würden diese Unternehmen wieder anderen Unternehmen gleich gestellt, die diese Bedingungen nicht erfüllen (können).
- Grundsätzlich jedoch beginnt die Abschmelzung (§ 13c Abs. 1 Satz 2) viel zu früh. Angemessen und **verfassungsrechtlich zulässig wären Werte ab 100 – 130 Mio. Euro** je Erwerb anstelle von 20 Mio. Euro.
- Der **Abschmelzpfad** verläuft viel zu steil und sollte dringend **abgeflacht** werden (bspw. auf 3 Mio. Euro je Prozentpunkt).
- Um die Unternehmensstruktur in Deutschland, für die gerade **Familienunternehmen mit beschränktem Kapitalmarktzugang** typisch sind, steuerlich zu begünstigen, sollte bei sog. „Großerwerben“ nach § 13c ErbStG-E ein „**qualifizierter Verschonungsabschlag**“ für eben solche Familienunternehmen hinzugefügt werden. Solange der Erwerb frei veräußerbarer Aktien dem Erwerb verfügungs- und/oder entnahmebeschränkter Beteiligungen an Familienunternehmen gleichgestellt wird, ist mit dem „Schutz der besonderen Unternehmensstrukturen“ kaum argumentierbar.

Dafür könnte der Abschmelzpfad bei Erfüllung (realitätsnaher) qualitativer Kriterien (nach § 13a Abs. 9 ErbStG-E) zusätzlich abgeflacht werden (auf 6 Mio. Euro je Prozentpunkt bzw. auf 1,5 Mio. Euro je 0,25 Prozentpunkte).

Solange das **Abschmelzmodell** durch eine Begünstigung von nur 40% bei einem Steuersatz von 30% eine Durchschnittssteuerbelastung von 18 Prozent erzeugt, ist es **keine ernsthafte Alternative**. Der Wirtschaftsrat setzt im Übrigen auf die Zusage der Bundesregierung, in dieser Legislaturperiode auf Steuererhöhungen zu verzichten.

➤ **Verschonungsbedarfsprüfung: Stundungsmöglichkeit realistisch ausgestalten; auflösende Bedingungen korrigieren (§ 28a Abs. 3 ErbStG-E)**

Die **Stundungsmöglichkeit** (§ 28a Abs. 3) muss **dringend realistischer ausgestaltet** werden, soll sie tatsächlich von den Unternehmen in Anspruch genommen werden können. Insbesondere ist explizit zu klären, dass eine solche Stundung – sowohl für Übertragungen zu Lebzeiten als auch von Todes wegen – zinslos erfolgte. Das bedeutet vor allem:

- Schaffung eines **Anspruches auf langfristige Stundung** (z.B. 30 Jahre wie bei Familienstiftungen) mit marktüblicher und ratierlicher Zahlung für alle begünstigten Übertragungen. Eine Stundungsmöglichkeit von lediglich „bis zu sechs Monaten“ (§ 28a Abs. 3 Satz 1) ist viel zu kurz, gerade wenn es um Unternehmen geht, die – etwa

aufgrund der ErbSt-Schuld – in Zahlungsschwierigkeiten geraten. Angemessen wäre vielmehr ein Zeitraum von 10 Jahren.

- Die in § 28a Abs. 3 Satz 1 geforderte Bedingung, dass „...die Einziehung eine **erhebliche Härte** für den Erwerber bedeuten würde und der **Anspruch nicht gefährdet erscheint**“, ist de facto – das hat die Praxis bereits mehrfach gezeigt – nicht erfüllbar. Verschiedentlich haben Finanzämter bereits selbst eingeräumt, dass wenn für einen Erwerber eine „erhebliche Härte“ vorliegt, sein Anspruch stets auch als gefährdet angesehen wird.
- Die neu geschaffene **auflösende Bedingung** (§ 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG-E) für die Begünstigung **bei späteren Übertragungen** innerhalb von 10 Jahren macht aus der Steuerverschonung ein **Glücksspiel**:
 - Diese Bedingung ist eine **erhebliche Verschärfung** des Erbschaftsteuerrechts im Vergleich zum BMF-Eckwertepapier vom Februar 2015. Die Erfüllung dieser Bedingung ist vollkommen unvorhersehbar: Wer kann schon ausschließen, dass ein weiterer Erwerb – von wem auch immer – innerhalb der nächsten zehn Jahre eintritt? Diese Bedingung **erhöht die Risiken für den Erwerber erheblich**, da er 10 Jahre latent Gefahr läuft, auf einen Schlag eine zuvor auflösend bedingt erlassene Steuer nachzahlen zu müssen. Das kann für einen Unternehmer in der Konsequenz auch die private Insolvenz bedeuten.

Der Wirtschaftsrat empfiehlt, in § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG-E mindestens die folgende Formulierung zu ergänzen: Zwischen „weiteres Vermögen“ und „durch Schenkung oder von Todes wegen erhält“ sollte der Passus „von derselben Person früherer Erwerbe“ eingefügt werden.

- Gleichwohl würde die mit dieser Bedingung zusätzlich eingeführte Verschärfung im Ergebnis **zehn Jahre lang fehlende Rechtssicherheit** bedeuten und könnte im Eintreten eines Falles mit begünstigungswirksamem Erwerb innerhalb des Zehnjahres-Zeitraums wegen sofort fälliger Steuernachzahlungen das Unternehmen mit seinen Arbeitsplätzen und den Unternehmer als Privatperson in die Insolvenz treiben.
- **Den Gesetzeszweck und das Ziel der Begünstigungen dringend im Text des Gesetzes oder zumindest seiner Begründung explizit über KMU hinaus erweitern**

Das Bundesverfassungsgericht hat sowohl in seinem Urteil vom 17.12.2014 als auch bereits in der mündlichen Verhandlung am 08.07.2014 ausdrücklich klargestellt, dass nur begünstigt werden darf, was der Gesetzgeber begünstigen wollte und was entsprechend niedergeschrieben ist. Wenn also der Gesetzgeber die **gesamte mittelständisch geprägte Kultur der Familienunternehmen** im Blick hat, reicht es nicht, nur von KMU zu sprechen.

- Der Wirtschaftsrat mahnt daher dringend an, den Text des Gesetzes bzw. zumindest der **Gesetzesbegründung** ausdrücklich um einen Passus zu **erweitern**, dass der Gesetzeszweck darin besteht, „die als besonders wertvoll angesehenen Unternehmensstrukturen in Deutschland, die durch personale Führungsverantwortung geprägt sind, zu erhalten und zu fördern.“ Ein Verweis auf lediglich KMU ist insbesondere mit Blick auf die vielen deutschen Weltmarktführer und Hidden Champions nicht ausreichend.

- In diesem Zusammenhang sollte auch im Text klar gestellt werden, dass der Gesetzeszweck insofern **unabhängig von der Größe und Rechtsform der Familienunternehmen** ist.

➤ **Aufkommensneutrale Erbschaftsteuerreform mit diesem Reformentwurf nicht umsetzbar**

Die im Referentenentwurf angegebenen **Steuermehreinnahmen von 200 Millionen Euro** sind angesichts des fundamental breiteren Besteuerungsansatzes nicht sehr glaubhaft. Das BMF sollte daher seine **Berechnungsmethoden**, die zum o.g. Wert führten, **transparent machen**, um Nach- bzw. Neuberechnungen unabhängiger Einrichtungen zu ermöglichen.

- Es muss auch weiterhin das Ziel sein, eine **Reparatur** des Erbschaftsteuerrechts durchzuführen, **die nicht zu einer höheren Steuerlast** für die Unternehmen **führt**.
- Das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (**ZEW**) Mannheim hat mit Bezug auf den vorliegenden Referentenentwurf in **Simulationsrechnungen** für ein Modellunternehmen der Größenkategorie des industriellen Mittelstands **Mehrbelastungen** um das rund 2,5-fache der bisherigen Erbschaftsteuerlast für Kapitalgesellschaften und etwa um des 3,5- bis 5-fache für Personengesellschaften ermittelt.

Alle Seiten haben in den bisherigen Gesprächen und Verhandlungen mehrfach betont, dass es nicht das Ziel sei, das Erbschaftsteueraufkommen zu erhöhen. Dabei muss es bleiben. Sollten die Reparaturen nicht durchführbar sein, ohne dass es zu höheren Steuerbelastungen kommt, müssen im Umkehrschritt unmittelbar die **Steuertarife nach § 19 ErbStG** um den Erhöhungsfaktor des aktuellen Steueraufkommens **reduziert werden**.

Darüber hinaus sollte dringend auch der voraussichtliche **Bürokratie-Mehraufwand ermittelt** werden, da anzunehmen ist, dass dieser um ein Vielfaches ansteigen wird – für Unternehmen wie für die Finanzverwaltung.

- Allein hinsichtlich des **Verwaltungsaufwandes für die Kleinunternehmerregelung** muss ebenfalls von erheblichen Steigerungen ausgegangen werden: Wenn nach der bisherigen Rechtsgrundlage über 90 Prozent der Unternehmen befreit waren (da nicht mehr als 20 Beschäftigte), nun aber im Referentenentwurf davon ausgegangen wird, dass die vorgeschlagene Regelung nur noch 56,47% der Unternehmen freistellt (ErbStG-E, S. 21 Mitte), dann heißt das, dass allein die Finanzverwaltung ebenso wie die Wirtschaft insgesamt künftig in etwa den 5-fachen Aufwand für die Überprüfung der Einhaltung von Lohnsummenregelung und Behaltensfristen werden erbringen müssen.
- Ein solch gewaltiger Bürokratiewachstum allein hinsichtlich einer einzelnen Facette des gesamten Änderungskatalogs sollte unbedingt vermieden werden, sowohl mit Blick auf die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen als auch angesichts der in den Finanzverwaltungen heute und künftig vorhandenen Kapazitäten zur Anwendung des Gesetzes.
- In diesem Zusammenhang erschließen sich etwa auch **Regelungen** wie die nach § 13a Abs. 7 Satz 6 nicht, wonach Anzeigen seitens der Unternehmer auch zu erfolgen haben, „**wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt**.“

➤ **Ausmaß struktureller Überbewertungen nach dem Bewertungsgesetz bei der Bewertung von Betriebsvermögen reduzieren**

Nicht zuletzt sollte die Ermittlung des **Kapitalisierungsfaktors** den realen Gegebenheiten angepasst werden: Die **Kritik am vereinfachten Ertragswertverfahren**, dass insbesondere unter den derzeit gegebenen Bedingungen des nicht absehbar endenden Niedrigzinsumfeldes nicht nur zu systematischen, sondern zudem zu immer höheren Überbewertungen von Unternehmen führt, ist ausführlich und bekannt. Die Mängel schlagen auch in den Regelungen des ErbStG-E weiterhin ungebremsst auf die Wertgrenzen des Entwurfs durch.

- Dieses Problem muss der Gesetzgeber dringend beseitigen, da die **Unternehmensbewertung** durch willkürliche Kriterien bereits einen **Zufallscharakter** erhalten hat: Die Aufgriffgrenze von 20 Mio. Euro etwa gilt 2015 bereits für Unternehmen mit einem durchschnittlichen Jahresgewinn von 1,098 Mio Euro, wohingegen diese Grenze bei einem Kapitalisierungsfaktor von 14,104 – wie er noch für 2014 galt – erst Unternehmen ab 1,418 Mio. Euro Jahresgewinn erfasst hätte.
- Wenn der Gesetzgeber §9 BewG nicht ändern will oder kann, sollte er die Möglichkeit nutzen, durch **Anpassung der Rechengrößen** für die Ermittlung **des Kapitalisierungsfaktors** die Unternehmensbewertung den realen Gegebenheiten zu nähern: Etwa könnte der Risikoaufschlag nach § 203 BewG von aktuell 4,5% verdoppelt werden. Zusätzlich könnte auch bei der Größe „Basiszins“ – in Analogie zur Ermittlung des relevanten Jahressteuergewinns – auf einen Durchschnittswert der zurückliegenden Jahre gesetzt werden.

➤ **Hinweis auf redaktionellen Fehler in § 13a Abs. 8 ErbStG-E**

Hier ist redaktionell ein fehlerhafter Verweis aufgenommen worden. Der aktuelle, und gem. Begründung zum Referentenentwurf inhaltsgleiche § 13a Abs. 7 ErbStG verweist auf die Absätze 2 (Verschonungsabschlag) und 5 (Behaltensfristen).

In der Entwurfsfassung wird auf die Regelung zur Lohnsumme (Abs. 3) und der Behaltensregelung (Abs. 6) verwiesen. Der Verweis in § 13a Abs 8 ErbStG-E müsste, damit die Regelung inhaltsidentisch mit der bestehenden ist, auf die Absätze 2 und 6 verweisen.



Zentralverband Gartenbau e.V. (ZVG)

Zentralverband Gartenbau e.V., Godesberger Allee 142-148, 53175 Bonn

An das
Bundesministerium der Finanzen
Referat IV D 4
Mauerstraße 75
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail:
IVD4@bmf.bund.de

Telefax
0288 81002-53

E-Mail
zvg.hoffmann@g-net.de

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen
hm-zi

Unsere Nachricht vom

Telefon
0228 81002-17/18

Datum
25. Juni 2015

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Stand des Entwurf: 2. Juni 2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum oben genannten Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) nehmen wir zum derzeitigen Zeitpunkt wie folgt Stellung:

Artikel 1 Nr. 3: § 13a Abs. 3 - Anzahl der Beschäftigten bei der maßgeblichen jährlichen Lohnsumme und Absenkung der Mindestlohnsumme für Kleinbetriebe

Nach § 13a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ist die für die Gewährung des Verschonungsabschlags maßgebliche jährliche Lohnsumme nicht anzuwenden, wenn der Betrieb „nicht mehr als drei Beschäftigte hat“.

Bisher galt diese Regelung für Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten. Dies wurde vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als zu weitgehend angesehen. Von daher ist nachvollziehbar, dass diese Personenanzahl nunmehr gesenkt werden soll. Grundsätzlich ist auch zu begrüßen, dass weiterhin eine konkrete Anzahl von Beschäftigten im Gesetz bestimmt wird, bis zu der die Unternehmen vom Nachweis des Lohnsummenkriteriums befreit sind. Diese jetzt gewählte Zahl ist allerdings aus unserer Sicht zu niedrig. Auch das BVerfG hat ausgeführt, dass kleine und mittlere familiengeführte Unternehmen verschonungswürdig sind. Gerade diese Unternehmen würden aber bei einer so geringen Kopfzahl von Beschäftigten mit mehr Bürokratie belastet, da

/.. 2

sie dann eine entsprechende Lohnsumme nachhalten müssten und auch gehalten wären, von sich aus entsprechende Abweichungen der Finanzverwaltung zu melden. In solchen Unternehmen sind nicht nur viele Familienmitglieder tätig, sondern gerade solche Unternehmen sind häufig auch bereit, den Wünschen nach Arbeitszeitverteilung nachzukommen, um Familie und Beruf besser zu vereinbaren. Dies geschieht häufig dadurch, dass entsprechende Vollzeitstellen auf zwei oder mehr Personen verteilt werden. Wir halten es daher für erforderlich, diese Zahl auf mindestens sieben Beschäftigte zu erhöhen bzw. die seinerzeit bei der ersten Reform der Erbschaftsteuer angedachte Zahl von zehn Beschäftigten wieder ins Auge zu fassen.

Unabhängig davon, ob die Zahl bei zehn oder weniger Beschäftigten liegt, um die Betriebe von der Anwendung der Lohnsumme freizustellen, wenn der Verschonungsabschlag gewährt wird, ist der Personenkreis, der als Beschäftigter im Sinne dieser Regelung angesehen wird, zu weit gefasst.

Die bisher geltende Definition des Personenkreises gilt unverändert fort. Diese weite Fassung, mit der beispielsweise auch Personen, die langfristig erkrankt sind oder sich in Mutterschutz oder Elternzeit befinden, erfasst werden, führt in der Praxis zu Ergebnissen, die nicht gerechtfertigt sind. Stellt beispielsweise ein Betrieb, der drei Beschäftigte hat, von denen sich einer in Elternzeit befindet, für diesen Beschäftigten befristet eine Person ein, hat er plötzlich vier Beschäftigte und muss die Lohnsumme über den Schnitt von fünf Jahren nachweisen, obwohl tatsächlich nicht mehr Personen im Betrieb tätig sind. Dieser bürokratische Aufwand ist aus unserer Sicht nicht zu rechtfertigen und wir gehen davon aus, dass er vom Gesetzgeber auch nicht gewollt sein kann. Belastet werden damit gerade die kleinen und mittleren familiengeführten Unternehmen, die auch das BVerfG als verschonungswürdig angesehen hat.

Wir halten es daher angesichts der erheblichen Reduzierung der für die Anwendung der Lohnsumme maßgeblichen Anzahl der Beschäftigten für sachlich geboten, klarzustellen, dass folgende Personen nicht zum Personenkreis „Beschäftigte“ i.S. dieser Regelung gehören:

- geringfügig Beschäftigte nach § 8 Abs. 1 SGB IV,
- langfristig erkrankte Beschäftigte,
- Auszubildende,
- mitarbeitende Familienangehörige,
- Personen, die Elternzeit oder Mutterschutz in Anspruch nehmen oder deren Arbeitsverhältnis aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften ruht.

Damit wäre gewährleistet, dass tatsächlich nur die dauerhaft und in erheblichem Umfang in einem Betrieb tatsächlich tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer bei der Zahl der Beschäftigten erfasst werden.

Zu begrüßen ist ausdrücklich, dass für die kleinen und mittleren Unternehmen, die die Beschäftigtenzahl bis zu der keine Mindestlohnsumme als Voraussetzung für die Verschonung einzuhalten ist, überschreiten, die Mindestlohnsumme abgesenkt wird. Allerdings scheint uns auch hier die Grenze der Beschäftigtenzahl, bis zu der eine solche Absenkung greifen soll, zu niedrig. Die Absenkung der Lohnsumme sollte für Betriebe bis zu 20 Beschäftigten gelten, dies auch vor dem Hintergrund, dass es weiterhin bei einer Kopfzahl bleibt und somit jeder Teilzeitbeschäftigte, egal in welchem Umfang er tatsächlich eine Tätigkeit ausübt, als ein Beschäftigter gilt.

Artikel 1 Nr. 4: § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 3: -Begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG (Land- und Forstwirtschaft)

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 gehört zum begünstigungsfähigen Vermögen der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 des[BewG]). Diese bewertungsrechtlich definierte Abgrenzung des begünstigungsfähigen Vermögens gilt allerdings nicht für die land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, die Teile der in Nr. 2 (Betriebsvermögen) und der Nr. 3 (Anteile an einer Kapitalgesellschaft) genannten Vermögen sind.

Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 3 gehören zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nr. 2 und 3 u.a. „alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i. V. m. Absatz 2 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck dienen“.

Mit der Bezugnahme auf das Einkommensteuergesetz (EStG) wird auf der einen Seite zwar sichergestellt, dass nur die Teile des begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens eines Betriebs nach Nr. 2 und Nr. 3 begünstigt sind, die zu den Einkünften im Sinne des § 13 EStG gehören. Es bleibt auf der anderen Seite aber unklar, in welchem Umfang dieses Vermögen die Voraussetzungen für eine Zuordnung zum Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit erfüllt.

In der Begründung des Gesetzentwurf wird unter 1. „Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck“, 2. Absatz am Ende (Seite 24) hervorgehoben, dass „entscheidend ist, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden“. In der Begründung zu Absatz 3, 1. Absatz des Gesetzentwurfs wird dies durch den Hinweis: „Der Hauptzweck ist tätigkeitsbezogen zu ermitteln und umfasst nur originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten“ zusätzlich bestätigt.

Diese Hinweise auf „Ausübung der Tätigkeit und „originäre Tätigkeiten“ lassen den Schluss zu, dass nur „aktive“ Tätigkeiten von der Begünstigung umfasst werden. Gleichwohl wird in der Begründung zu Absatz 3, 2. Absatz des Gesetzentwurfs klarstellend darauf hingewiesen, dass die Definition des Hauptzwecks „zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben ohne Rückausnahmen“ begünstigt.

Dies ist aus dem Wortlaut des Gesetzestextes so nicht zu entnehmen und kann nach unserer Auffassung mit dem Hinweis auf eine sinngemäße Anwendung des § 13 EStG allein nicht erreicht werden. Für die Zuordnung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, das Teil eines begünstigten Betriebs im Sinne von § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG ist, ist es nach unserem Verständnis aus Gründen der Gleichbehandlung mit dem begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 erforderlich und geboten klarzustellen, dass der Begünstigungsumfang des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs i. S. v. § 13 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes sich auch bezogen auf diese Betriebe nach § 13b Abs. 2 ErbStG richtet, d. h. den Wert des Wirtschaftsteils (§168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) und den Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG) umfasst.

Für gewerbliche Betriebe mit land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist die Vorschrift des § 99 BewG ein maßgebliches Abgrenzungskriterium. Danach ist land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz unabhängig von seiner Zuordnung zu einem Gewerbebetrieb dann als land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten, wenn dieser losgelöst vom Gewerbebetrieb einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde. Unter Berücksichtigung dieser Regelung kann mit dem Hinweis auf § 13b Absatz 2 ErbStG die Anwendung der für diese Be-

triebe maßgeblichen Verschonungskriterien, die sich auch bei gewerblichen Betrieben mit land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach § 13b Absatz 1 Nr. 1 richten, sichergestellt werden. Damit wird zugleich klargestellt, dass der Wirtschaftsteil (§ 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG) des land- und forstwirtschaftliches Vermögen und der Grundbesitzwert für selbstbewirtschaftete Grundstücke (§ 159 BewG), die Teile eines Betriebes nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG sind, stets von ihrer Funktion her auch dem Hauptzweck eines solchen Betriebes dienen. Damit wird sodann eine Gleichstellung dieser Betriebe mit den nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begünstigten Betrieben erreicht.

Wir regen zur Klarstellung an, in Absatz 3 in Bezug auf die Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebes mit überwiegender Tätigkeit im Sinne des § 13 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zusätzlich einen Hinweis auf die Vorschrift des § 13 b Abs. 2 ErbStG aufzunehmen.

Hierzu schlagen wir vor, in § 13b Absatz 3 einen Satz 2 mit folgendem Wortlaut einzufügen:

„Das begünstigte Vermögen eines Betriebs i. S. des § 13 Abs. 1 i. V. mit Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes richtet sich nach Absatz 2.“

Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie diese Anregungen im weiteren Beratungsverfahren berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen



Rechtsanwältin Romana Hoffmann
- Justitiarin -

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V. – Unter den Linden 42 - 10117 Berlin

Herrn MD Michael Sell
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Nur per E-Mail an IVD4@bmf.bund.de

Präsident:
Dr. Andreas Mattner

Vorstand:
Jan Bettink
Ulrich Höller
Dr. Jochen Keysberg
Bärbel Schomberg
Christian Ulbrich
Thomas Zinnöcker

Ehrenpräsident:
Dr. Eckart John von Freyend

Präsidium:
Klaus Beine
Matthias Böning
Rolf Buch
Claus-Jürgen Cohausz
Martin Eberhardt
Wolfgang Egger
Birger Ehrenberg
Rainer Eichholz
Dr. Bruno Ettenauer
Alexander Gebauer
Dr. Jürgen Gehb
Günter Manuel Giehr
Prof. Dr. Tobias Just
Werner Knips
Barbara A. Knoflach
Dr. Reinhard Kutscher
Matthias Leube
Reinhard Müller
Dr. Andreas Muschter
Andreas Pohl
Oliver Pörr
Dr. Georg Reutter
Daniel Riedl
Rupprecht Rittweger
Martin Schramm
Jürgen Schwarze
Dr. Zsolt Sluitner
Ulrich Steinmetz
Dirk Tönges
Peter Tzeschlock
Dr. Hans Volkert Volckens
Brigitte Walter
Dr. Marc Weinstock
Claus Wisser

Geschäftsführer:
Dr. Stephan Rabe
Klaus-Peter Hesse

**Zentraler Immobilien
Ausschuss e.V.**
German Property Federation
Unter den Linden 42, 10117 Berlin
T: +49 (0) 30 - 20 21 585 - 0
F: +49 (0) 30 - 20 21 585 - 29
info@zia-deutschland.de
www.zia-deutschland.de

Büro Brüssel:
Rue du Commerce 31
B-1000 Bruxelles
Telefon: +32 (0) 2 - 792 10 05
Telefax: +32 (0) 2 - 792 10 10

VR 25863 B (Berlin-Charlottenburg)

 **BDI**
Mitgliedsverband des BDI

Berlin, 25. Juni 2015

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; Einleitung der Abstimmung mit Ressorts, Ländern und Verbänden

Ihr GZ: IV D 4 – S 3730/15/10001 :002
Ihr DOK: 2015/0460135

Sehr geehrter Herr Sell,
sehr geehrte Damen und Herren,

gern kommen wir Ihrer Bitte um Übermittlung einer Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nach.

Der Zentrale Immobilien Ausschuss e.V. (ZIA) gehört zu den bedeutendsten Interessenverbänden der Branche. Er versteht sich als Stimme der Immobilienwirtschaft und spricht mit seinen Mitgliedern, darunter 25 Verbänden, für 37.000 Unternehmen der Branche. Der Verband hat sich zum Ziel gesetzt, der Immobilienwirtschaft in ihrer ganzen Vielfalt eine umfassende und einheitliche Interessenvertretung zu geben, die ihrer Bedeutung für die Volkswirtschaft entspricht. Als Unternehmer- und Verbändeverband verleiht er der gesamten Immobilienwirtschaft eine Stimme auf nationaler und europäischer Ebene – und im Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI).

Gern möchten wir im Folgenden zu der Behandlung von Gewerbeimmobilien und Wohnungsunternehmen sowie zur Prüfschwelle der Bedürfnisprüfung im Rahmen des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Stellung nehmen.

I. Gewerbeimmobilien

Nach bisheriger Rechtslage darf derjenige, der ein Gewerbe betreibt (oder einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder einen freien Beruf; im Folgenden aus Vereinfachungsgründen nur: „Gewerbe“) bis zur Höhe des Wertes des produktiven Vermögens ohne weitere Voraussetzungen sogenanntes Verwaltungsvermögen – und somit auch vermietete Gewerbeimmobilien – begünstigt übertragen.

Durch die geplanten Änderungen des Erbschaftsteuerrechts ist eine begünstigte Übertragung von vermieteten Gewerbeimmobilien nur noch in sehr engen Grenzen möglich. Damit eine vermietete Gewerbeimmobilie nach dem vorliegenden Referentenentwurf begünstigt übertragen werden kann, muss diese dem Hauptzweck des zu übertragenden begünstigten Vermögens dienen. Daraus folgt, dass jene vermieteten Gewerbeimmobilien mit Erbschaftsteuer belastet werden, die nicht zugleich dem Hauptzweck des vom Erblasser betriebenen Gewerbes dienen. Dies dürfte zur Folge haben, dass künftig in noch geringerem Umfang als bisher vermietete Gewerbeimmobilien begünstigt übertragen werden können. Die steuerliche Belastung wird daher – bezogen auf das Segment der vermieteten Gewerbeimmobilien insgesamt – ansteigen. Ohnehin ist zu betonen, dass vermietete Gewerbeimmobilien, die von einem reinen Bestandshalter gehalten werden, auch bisher schon keinerlei Begünstigung erfuhren.

Diese Schlechterstellung von vermieteten Gewerbeimmobilien ist im Hinblick auf die Zielsetzung der Sicherung von Arbeitsplätzen kritisch zu sehen. Vermietete Gewerbeimmobilien stellen für den mietenden Gewerbetreibenden regelmäßig eine elementare Voraussetzung seiner gewerblichen Tätigkeit dar. Ohne entsprechende Räumlichkeiten als Mittelpunkt des unternehmerischen Handelns wären Unternehmer an der Ausübung ihres Gewerbes gehindert. Die Vermietung von Gewerbeimmobilien stellt insofern sicher, dass gewerbliche Unternehmen auch ohne eigenen Grundbesitz betrieben werden können und leistet damit mittelbar zwei – im Folgenden dargestellte – herausragende Beiträge für die Gesellschaft durch den Aufbau von Beschäftigung. Des Weiteren können wir auch keinen Rechtfertigungsgrund erkennen, weshalb ein Unternehmer, dessen Unternehmenszweck die Vermietung von Gewerbeimmobilien ist, erbschaftsteuerlich schlechter behandelt werden soll, als der Unternehmer der Maschinen, Autos oder Computer vermietet.

1. Versorgung mit Gütern und Dienstleistungen

Eine Grundvoraussetzung für eine flächendeckende Versorgung der Bevölkerung mit Gütern und Dienstleistungen (beispielsweise Lebensmittel und Heilleistungen durch Ärzte) ist die Möglichkeit der jeweiligen Anbieter, die produzierten Güter bzw. Dienstleistungen am Ort der Nachfrage anbieten zu können. Zum einen können vermietete Gewerbeimmobilien die Grundlage wirtschaftlichen Handelns für diejenigen Gewerbetreibenden sein, die nicht in der Lage sind, ihr Gewerbe in einer eigenen Immobilie zu betreiben. Zum anderen bietet das Anmieten einer Gewerbeimmobilie im Gegensatz zur Nutzung eigenen Grundbesitz-

zes dem Gewerbetreibenden die Möglichkeit, flexibler auf Nachfrageveränderungen reagieren zu können. Insofern leisten vermietete Gewerbeimmobilien mittelbar ihren Beitrag, um die Bevölkerung flächendeckend mit Gütern und Dienstleistungen zu versorgen.

2. Arbeitsplätze

Ferner haben vermietete Gewerbeimmobilien auch Einfluss auf die zur Verfügung stehenden Arbeitsplätze. Durch die Vermietung von Gewerbeimmobilien wird die Gründung bzw. das Betreiben eines Unternehmens positiv beeinflusst. Daraus folgt, dass vermietete Gewerbeimmobilien als wesentliche Betriebsgrundlage beim anmietenden Unternehmer eine Grundlage für das Gewerbe und somit für die geschaffenen Arbeitsplätze darstellen.

Darüber hinaus schaffen die Gewerbeimmobilien vermietenden Unternehmen selbst auch Arbeitsplätze. So lag die Zahl der Erwerbstätigen bei Gewerbeimmobilienvermietern für das Jahr 2011 bei 165.135.¹ Ferner werden Mietverträge von Gewerbeimmobilien zumeist langfristig geschlossen, wodurch die Arbeitsplätze bei einem Vermieter von Gewerbeimmobilien weniger konjunkturanfällig sind und somit sicherere Arbeitsplätze bieten als ein Unternehmen in volatileren Wirtschaftszweigen. Des Weiteren können im Unterschied zum mobilen Finanz- und Unternehmenskapital Immobilien nicht exportiert werden, woraus sich faktisch eine gesteigerte Bindung an den deutschen Arbeitsmarkt ergibt.²

3. Keine Rechtfertigung für Ungleichbehandlung bei Vermietungstätigkeit

Wenn ein Unternehmer die ausschließliche Vermietung von (mobilen) Wirtschaftsgütern zum Gegenstand seines Unternehmens hat (beispielsweise Produktionsmaschinen), kann dieser Unternehmer das betreffende Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer – aufgrund der Qualifizierung als gewerbliche Tätigkeit – als „begünstigtes Vermögen“ übertragen. Für uns ist nicht ersichtlich, warum eine vermietete Maschine in der Hand des verblichenen Vermieters förderungswürdiger ist als die vermietete Fabrikhalle bzw. das vermietete Büro, in der/dem die Maschine oder ein gemieteter Computer steht. Sowohl die vermietete Maschine als auch die vermietete Gewerbeimmobilie versetzen den mietenden Gewerbetreibenden in die Lage, sein Gewerbe überhaupt erst betreiben zu können. Insofern sind beide überlassenen Güter aus Sicht des Mieters notwendige Betriebsgrundlagen und somit gleichermaßen schützenswert.

Wie in jedem Unternehmen stellt auch für den Vermieter von Gewerbeimmobilien die zu zahlende Erbschaftsteuer einen Liquiditätsverlust dar, der sich auf die erwünschte Investitionstätigkeit hemmend auswirkt.

II. Prüfschwelle

¹ Wirtschaftsfaktor Immobilien 2013, Gutachten für den Deutschen Verband Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung e. V. und die Gesellschaft für Immobilienwirtschaftliche Forschung e. V., 6.

² Vgl. Lang, BFW Gutachten 2009 zur verfassungswidrigen Diskriminierung der Immobilien durch die erbschaftsteuerliche Verschonungsregelung, 15 f.

Auch die Prüfschwelle in Höhe von 20 Mio. Euro, ab der eine Bedürfnisprüfung vorgenommen werden soll, ist nach unserer Auffassung zu niedrig bemessen. Aufgrund der Unternehmensbewertung nach dem geltenden Bewertungsgesetz werden die Unternehmenswerte konsequent überbewertet. Ferner ergibt sich für unsere Branche aufgrund ihrer großen Kapitalintensität zwangsläufig ein hoher Wert, weshalb typische Mittelstandsunternehmen unserer Branche regelmäßig einen Unternehmenswert von ca. 500 Mio. Euro erreichen. Aufgrund der Eigenheit unserer Branche ergibt sich somit in der Praxis ein anderes Bild des Mittelstandes, als es bei der Formulierung des Gesetzesentwurfs zu Grunde gelegt wurde.

III. Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen

§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d der bisherigen Fassung des Erbschaftsteuergesetzes ermöglichte die dem § 13b Absatz 1 ErbStG entsprechende Verschonung auch für Wohnungsunternehmen. In der vorgeschlagenen Neufassung der Verschonungsregeln ist eine vergleichbare Formulierung nicht zu finden. Da dieser Teil der Regelungen des bisherigen Rechts durch das Bundesverfassungsgericht nicht kritisiert worden ist, gehen wir davon aus, dass insoweit lediglich ein Redaktionsversehen vorliegt. Wir bitten darum, dieses Redaktionsversehen zu korrigieren.

IV. Fazit

Nach unserer Einschätzung liegt eine erbschaftsteuerliche Begünstigung von vermieteten Gewerbeimmobilien aufgrund der mittelbaren Auswirkungen auf eine flächendeckende Versorgung mit Gütern und Dienstleistungen sowie Arbeitsplätzen im Allgemeininteresse. Eine Rechtfertigung für eine abweichende Behandlung von vermieteten beweglichen Gegenständen und Gewerbeimmobilien ist nicht ersichtlich.

Wir würden uns sehr freuen, wenn unsere Anregungen aufgegriffen werden könnten und beteiligen uns gern an einem weiteren fachlichen Austausch.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Stephan Rabe
Geschäftsführer



Roland Franke
Leiter Steuern und Finanzen