

Legal Update

Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Erbschaftsteuer

Handlungsbedarf bei unternehmerischem Vermögen

Prof. Dr. habil. Günther Strunk

Hamburg, 16.07.2015

I. Einführung

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 festgestellt, dass wesentliche Teile des Erbschaftsteuerrechts verfassungswidrig sind. Gleichzeitig wurde dem Gesetzgeber die Verpflichtung auferlegt, den verfassungswidrigen Zustand durch ein verfassungskonformes Gesetz, welches bis zum 30.06.2016 in Kraft zu treten hat, zu beseitigen.

Eine Abschaffung der Erbschaftsteuer scheint ebenso „vom Tisch“ zu sein wie die generelle Abschaffung der Vergünstigung für unternehmerisches Vermögen. Mit dem nun vorliegenden Kabinettsentwurf, der nur geringfügige Änderungen und Verbesserungen für die Steuerpflichtigen gegenüber dem Referentenentwurf hervorgebracht hat, ist wohl auch die Einführung einer „Flatrate“ bei der Erbschaftsteuer zu den Akten gelegt worden. Aber auch die vom Bundesfinanzminister angekündigte minimalinvasive Änderung ist in dem nun seit dem 08. Juli 2015 vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung nicht mehr zu erkennen.

Vielmehr ist mit zum Teil erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen bei der Übertragung unternehmerischen Vermögens in der Zukunft zu rechnen.

Da der Gesetzentwurf der Bundesregierung keine Rückwirkung einer gesetzlichen Neuregelung auf den Tag der BVerfG-Entscheidung vorgesehen hat, sondern den Tag der Verkündung des Gesetzes als Inkrafttreten der Regelung bestimmt hat, stellt sich für viele Betroffene die Frage, ob eine Übertragung noch nach dem „alten Recht“ erfolgen soll. Dieser Frage widmen sich die folgenden Ausführungen, wohlwissend dass es sich erst um einen Gesetzentwurf der Bundesregierung handelt, der im Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen erfahren kann. Die Tatsache, dass

trotz massiver Kritik an den zunächst bekanntgewordenen Änderungen im sogenannten „Eckpunktepapier“ des Bundesfinanzministeriums und dann im Referentenentwurf kaum Anpassungen im jetzt vorliegenden Regierungsentwurf erfolgten, lässt einen nicht zu positiv gestimmt sein, dass noch wesentliche Verbesserungen im Gesetzgebungsverfahren kommen werden.

II. Die Regelungen und ihre Auswirkungen auf beabsichtigte Unternehmensübertragungen

Was bedeutet dies nun konkret für die Unternehmensübergeber und –übernehmer? In folgenden beispielhaft ausgewählten Bereichen kommt es zu wesentlichen Änderungen:

- Die Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen von 85% bzw. als Optionsmöglichkeit von 100% bei 5 – bzw. 7-jähriger Frist der Behaltensregeln sowie der Lohnsummenregeln bleiben unverändert, wobei der Anwendungsbereich der Behaltensfristen bereits bei weniger als 20 Mitarbeitern eintritt, jedoch in Abhängigkeit von der Mitarbeiterzahl mit weiteren Erleichterungen.
- Die Begünstigung wird jedoch nur insoweit gewährt, wie tatsächlich begünstigtes Vermögen vorliegt.
- Die Begünstigung des gesamten Unternehmensvermögens bei Überwiegen des Nicht-Verwaltungsvermögens ist zukünftig nicht mehr vorgesehen. Im Ergebnis kommt es zur Notwendigkeit der konkreten Wertermittlung der einzelnen Wirtschaftsgüter; eine überschlägige Prüfung, ob das Überwiegen des Nicht-Verwaltungsvermögens gegeben ist, reicht nicht mehr aus.

- Die Differenzierung zwischen begünstigtem Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen wird neu bestimmt. Das begünstigte Vermögen wird nicht negativ zum gesetzlich definierten Verwaltungsvermögen abgegrenzt sondern positiv definiert als eine Art betriebs-notwendiges Vermögen.
- Nicht mehr begünstigungsfähig soll das Betriebsvermögen einer nur gewerblich geprägten Personengesellschaft sein (Ausnahme: Beteiligungen an anderen begünstigten Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften).
- Nicht mehr begünstigungsfähig sollen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sein, wenn diese als Holdinggesellschaft Anteile an nur gewerblich geprägten Personengesellschaften halten.
- Nicht mehr begünstigungsfähig sollen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sein, soweit diese Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Nicht-EU bzw. Nicht-EWR-Bereich ansässig sind und nicht betriebsnotwendig sind. Nach unserem derzeitigen Verständnis ist die Frage der Begünstigung von Drittstaatenvermögen aber in Gänze keineswegs geklärt, sondern möglicherweise davon abhängig, ob eine Holdinggesellschaft oder ein Stammhauskonzern mit eigener operativer Tätigkeit neben dem Halten der Beteiligungen besteht. Die Frage des Nachweises stellt sich hierbei jedoch auch wie bei reinen Inlandsfällen.
- Es wird nur noch das Vermögen begünstigt, das dem Hauptzweck des Unternehmens dient. Nicht ausreichend soll hierfür sein, wenn ein Wirtschaftsgut lediglich nützlich oder notwendig ist. Abgestellt wird darauf, ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebes genutzt werden. Es kommt so-mit zu einer streitanfälligen Beurteilung des wirtschaftlich Gewollten auf Einzelwirtschaftsgutebene.
- Beispiele für nicht begünstigungsfähige Wirtschaftsgüter nach dem Referentenentwurf:
 - Reserveflächen für mögliche Erweiterungen ohne konkrete Pläne
 - Grundstücke, die nicht oder nicht mehr betrieblich genutzt werden (Gefahr bei Teilbetriebsstilllegungen)
- Nicht begünstigt sind auch Wirtschaftsgüter, die nicht dem Hauptzweck dienen. Dies soll stets dann der Fall sein, wenn sie aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne dass die eigentliche betriebliche Tätigkeit beeinträchtigt würde (dies ist vermutlich in Zeiten des Outsourcing für nahezu alle Unternehmensbereiche möglich).
- Sofern begünstigtes Vermögen überhaupt vorliegt, erfolgt in einem weiteren Schritt die Zuordnung von Finanzmitteln hierzu. Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen ohne Wertpapiere (Finanzmittel) sind hierbei im Umfang von 20% des Werts des Betriebsvermögens begünstigt. Im Anschluss daran werden die Finanzmittel und Schulden im Verhältnis der Vermögensarten zueinander dem begünstigten und dem nichtbegünstigten Vermögen zugeordnet. Schulden werden anteilig zum begünstigten Betriebsvermögen in Abzug gebracht. Dies kann in Einzelfällen zu erheblichen Belastungen führen.
- Das so ermittelte nicht begünstigte Vermögen gehört dennoch zum begünstigten Vermögen als 10% des begünstigten Betriebsvermögens nicht überschritten wird (Freibetrag).
- Eine beschränkende Sonderregelung für junges nicht begünstigtes Vermögen soll Missbrauch verhindern und erscheint sachgerecht.
- Für mehrstufige Konzerne soll die Pflicht einer zusammengefassten Verbundvermögensaufstellung eingeführt werden, um Doppelbegünstigungen zu vermeiden (dies dürfte kaum administrierbar sein).

Die oben genannten Regelungen, die allesamt in der überwiegenden Zahl von Fällen zu einer Höherbesteuerung als bei der jetzigen Situation führen, sollen jedoch in ihrer Begünstigungswirkung nur dann greifen, wenn der Erwerb des Einzelnen innerhalb von 10 Jahren von demselben Erblasser oder Schenker den Betrag von 26 Mio. € nicht überschreitet. Insoweit liegt eine Freigrenze vor. Bewertungsgrundlage ist der gemeine

Wert der Anteile nach § 9 Bewertungsgesetz. Durch diese Bezugnahme und die Außerachtlassung individueller Beschränkungen durch den Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Veräußerbarkeit oder hinsichtlich der vorzunehmenden Gewinnausschüttung kommt es bei Familienunternehmen zu einer strukturellen Überbewertung der Unternehmen.

Beispiel: Ein Unternehmen erzielt einen regelmäßigen Jahresüberschuss in Höhe von 1,5 Mio. €. Bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ergibt sich unter Berücksichtigung des Vielfältigers von 18,5 ein Unternehmenswert von 27,75 Mio, der eine Begünstigung ausschließt, wenn das Unternehmen an einen Erwerber übertragen wird

Es ist offensichtlich, dass die Freigrenze keineswegs in Einklang steht mit der Feststellung des Bundesverfassungsgerichtes, dass insbesondere große Unternehmen von der generellen Begünstigung ausgeschlossen werden müssen. Hier werden systematisch typische mittelständische Unternehmen betroffen, für die das BVerfG eigentlich die reguläre Verschonung vorgesehen hatte.

Die im Gesetz genannte Möglichkeit, zu beantragen, die Freigrenze auf 52 Mio. € zu erhöhen, wenn der Gesellschaftsvertrag bestimmte Beschränkungen enthält ist so weit entfernt von der Unternehmenspraxis, dass er nicht als ernstgemeinte Alternative in Frage kommt. Wie soll der Erwerber zum Beispiel sicherstellen, dass der Gesellschaftsvertrag in den kommenden 30 Jahren nicht wieder geändert wird, insbesondere dann, wenn er selbst nicht über die hierfür erforderliche qualifizierte Mehrheit verfügt.

Auch die nun in § 13c ErbStG-Entwurf vorgesehene Antragsverschonung, nach der eine Abschmelzung des Befreiungsumfangs vorzunehmen ist, kann nicht in allen Fällen helfen, führt aber in jedem Fall zu erheblichen Mehrbelastungen gegenüber der jetzigen Gesetzeslage. Für jede vollen 1,5 Mio. €, die den Betrag von 26 Mio. € überschreiten verringert sich der Bewertungsabschlag um 1%-Punkt. Bei einem Unternehmenswert von 116 Mio. € je Erwerb endet die Abschmelzung und es wird eine pauschale Verschonung von 20% bzw. 35% gewährt. In jedem Fall jedoch nur bezogen auf das begünstigte Vermögen.

Als weitere Möglichkeit zur Verschonung bei begünstigtem Vermögen über 26 Mio. € kann nach § 28a ErbStG ein Erlassantrag gestellt werden, dem auch gefolgt wird, wenn der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem

verfügbaren Vermögen zu begleichen. Das verfügbare Vermögen bestimmt sich hierbei aus der Hälfte der Summe des nicht begünstigten erlangten Vermögens sowie dem eigenen nicht begünstigten Vermögen.

III. Was ist zu tun?

- Es sollte generell zeitnah, aber mit Bedacht gehandelt werden
- Vor einer Entscheidung über das Vorziehen einer schenkweisen Übertragung, um noch die bisherige gesetzliche Regelung in Anspruch nehmen zu können, bedarf es einer sehr genauen Untersuchung der Zusammensetzung, der Wertverhältnisse und der Belegenheit des Vermögens, insbesondere ob auch Drittstaatenvermögen vorliegt.
- In der Regel wird es zu einer Schlechterstellung gegenüber der jetzigen Rechtslage kommen. Es kann aber auch vereinzelt Situationen geben, bei der eine Übertragung nach neuem Recht sinnvoller ist. So müsste es nach dem Gesetzeswortlaut wohl möglich sein, ein Unternehmen, das die Vermietung von Logistikimmobilien zum Hauptzweck hat und die Schwelle der Vermögensverwaltung überschritten hat, in die Begünstigungsregel aufzunehmen. Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich diese eindeutige Begünstigung nicht herleiten, so dass es vermutlich der weitergehenden Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung vorbehalten bleibt, diese Frage zu beantworten. Ob diese im Sinne des Steuerpflichtigen beantwortet wird, ist zu bezweifeln.
- Wer kommt für ein Vorziehen von Übertragungen in Frage:
 - Unternehmen mit hohen Finanzmitteln
 - Unternehmen, deren Wert bei vorzunehmender Übertragung die Freigrenze von 26 Mio. € überschreitet
 - Unternehmen mit Einzelkapitalgesellschaften in Drittstaaten, zumindest wenn es sich nicht eindeutig um betriebsnotwendiges Vermögen der inländischen oder EU-Einheit handelt
 - Unternehmen, die vergleichsweise hohes Verwaltungsvermögen besitzen, welches nach der bisherigen Regelung vollumfänglich begünstigt wäre.

- Unternehmen, bei denen die Bestimmung des Hauptzwecks des Unternehmens kompliziert ist oder als unsicher anzusehen ist.

V. Fazit

Da die geplanten Änderungen am Erbschaftsteuergesetz doch deutlich gravierender sind und deutlich mehr Unternehmensübertragungen betreffen als von der Politik geäußert, erscheint eine genaue Beschäftigung mit dem Thema erforderlich. Mandanten, die sich hinsichtlich der tatsächlichen und rechtlichen Konsequenzen einer Unternehmensübertragung bereits bewusst

sind, sollten über eine Vorziehen der notwendigen Maßnahmen nachdenken, nicht jedoch zuvor sich in einer vorläufigen Vergleichsrechnung über die jeweiligen Steuerbelastungen nach altem und neuem Recht im Klaren geworden zu sein.

Da über die Formulierung von Widerrufsvorbehalten in Schenkungsverträgen eine spätere Dispositionsmöglichkeit bewahrt werden kann, sollte über eine Übertragung nach altem Recht intensiv nachgedacht werden.

Hinweis

Dieser Überblick dient ausschließlich der allgemeinen Information und kann konkreten Rechtsrat im einzelnen Fall nicht ersetzen. Sprechen Sie bei Fragen bitte Ihren gewohnten Ansprechpartner bei GÖRG oder bei BWLS bzw. den Autor StB Prof. Dr. Günther Strunk unter +49 40 500 360 300 oder gstrunk@bwls-goerg.de an. Informationen zum Autor finden Sie auf unserer Homepage www.goerg.de.

Unsere Standorte

GÖRG Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB

BERLIN

Klingelhöferstraße 5, 10785 Berlin
Tel. +49 30 884503-0, Fax +49 30 882715-0

ESSEN

Alfredstraße 220, 45131 Essen
Tel. +49 201 38444-0, Fax +49 201 38444-20

FRANKFURT AM MAIN

Neue Mainzer Straße 69 – 75, 60311 Frankfurt am Main
Tel. +49 69 170000-17, Fax +49 69 170000-27

HAMBURG

Dammtorstraße 12, 20354 Hamburg
Tel. +49 40 500360-0, Fax +49 40 500360-99

KÖLN

Kennedyplatz 2, 50679 Köln
Tel. +49 221 33660-0, Fax +49 221 33660-80

MÜNCHEN

Prinzregentenstraße 22, 80538 München
Tel. +49 89 3090667-0, Fax +49 89 3090667-90