

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 Besteuerungstichtag 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