

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. €-Prüfchwelle 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, ~~so~~weitwenn 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

Petitum:

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

Petition:

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

Petitum:

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

Petitum:

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.

Petitum:

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 Abschmelzungsmodells (§ 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

Petitum:

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

Petitum:

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~~ begünstigungsfähigen Vermögen 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-/ Schenkungbesteuerung, 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

Petition:

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:

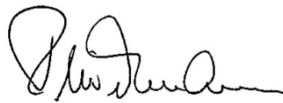
Wir begrüßen, dass die Steuer im Fall einer negativen Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a Abs. 3 ErbStG-E gestundet werden kann, um erhebliche Härten zu vermeiden, die z.B. durch den erst notwendigen Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter entstehen können. In der Praxis wird allerdings eine Frist von nur 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