

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 Krisenjahren 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.

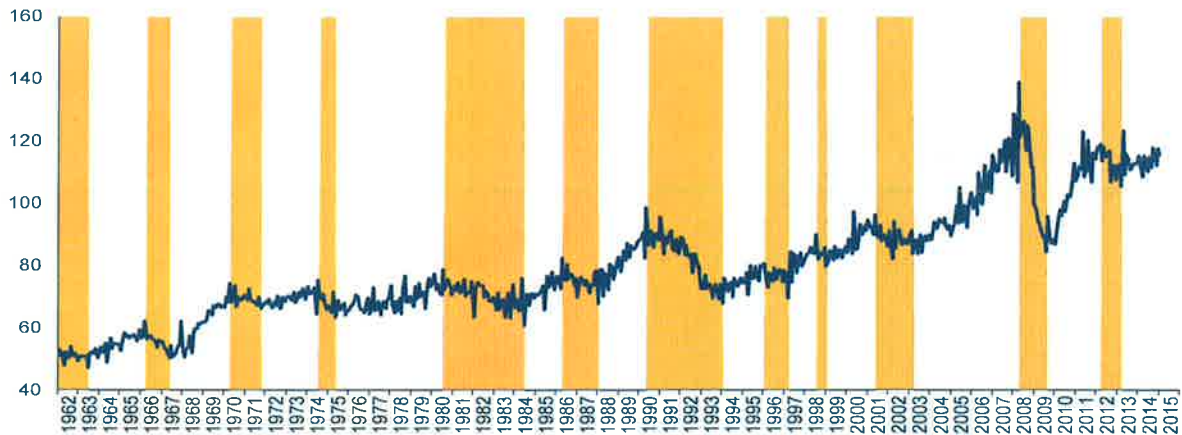
Petition: Der Zuschlag auf den Basiszinssatz muss zur Sicherstellung der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung des Gesetzgebers und zur Vermeidung systematischer Überbewertungen auf mindestens 8 angehoben werden.

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 Aufschwungphasen und den in der Regel 1 bis 2 Jahre dauernden Abschwungphasen 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“ verkennt, 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.

Petitur: 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 steuerrechtlichen 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 Finanzmitteltestes 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 mittelstandstypischen

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.

Petitum: 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 verfügbarem 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.

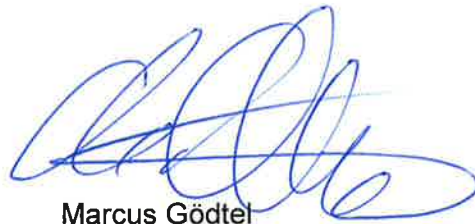
Petition: Ein neues Regelungswerk tritt ausschließlich mit Wirkung für die Zukunft in Kraft.

Gern stehen wir für Rückfragen, auch im persönlichen Gespräch, zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Ralph Wiechers



Marcus Gödtel