

Luther.

Erbschaftsteuer

Newsletter 4. Quartal 2012

Schenkungssteuer- und Erbschaftsteuergesetz nach Auffassung des Bundesfinanzhofs verfassungswidrig

Der Bundesfinanzhof hält das geltende Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz erneut für verfassungswidrig und hat das Gesetz mit Vorlagebeschluss vom 27. September 2012 (veröffentlicht am 10. Oktober 2012; Az.: II R 9/11) dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt. Die Steuervergünstigungen für unternehmerische Vermögen würden – so die obersten Finanzrichter – gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen und seien daher verfassungswidrig.

Doch was sind die juristischen Beweggründe des Bundesfinanzhofs und was bedeuten sie insbesondere für Unternehmen und Unternehmerfamilien?

Mit diesem Rundschreiben möchten wir die derzeit geltenden Vergünstigungen für unternehmerische Vermögen nochmals im Überblick darstellen (nachfolgend unter Ziff. 1), die Argumentation des Bundesfinanzhofs skizzieren (nachfolgend unter Ziff. 2) und sodann einen Ausblick auf mögliche Auswirkungen der Vorlage verbunden mit einer Handlungsempfehlung geben (nachfolgend unter Ziff. 3).

1. Die derzeitigen Steuervergünstigungen für unternehmerische Vermögen im Überblick

Nach §§ 13a, 13b Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz („ErbStG“) sind Betriebsvermögen, bestimmte Anteile an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftliche Vermögen unter bestimmten Bedingungen zu 85 % (sog. Regelverschonung) oder bei entsprechender Optionsausübung zu 100 % (sog. Vollverschonung) von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Zudem besteht nach § 19a ErbStG für Erwerber der Erbschaftsteuerklasse II und III eine Tarifermäßigung.

Die Vergünstigungen entfallen rückwirkend rätierlich, wenn die sog. Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 1, 4 ErbStG nicht eingehalten wird. Diese besagt, dass innerhalb von fünf Jahren (bei Vollverschonung: sieben Jahre) ab dem Erwerb die bei dem Erwerb vorhandenen Arbeitsplätze im Umfang einer bestimmten Mindestlohnsumme (400 % bei der Regelverschonung und 700 % bei der Vollverschonung) erhalten bleiben müssen. Die Lohnsummenregelung gilt jedoch nur für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten.

Ebenso entfallen die Vergünstigungen rätierlich mit Rückwirkung, wenn die sog. Behaltensregeln nach § 13a Abs. 5 ErbStG nicht eingehalten werden. Die Behaltensregeln machen die (vollständige) Gewährung der Steuervorteile davon abhängig, dass die in § 13a Abs. 5 ErbStG aufgeführten Veräußerungs- bzw. Entnahmetatbestände innerhalb von fünf Jahren (bei Vollverschonung: sieben Jahren) nicht verwirklicht werden.

Die Steuervergünstigungen werden vollständig versagt, wenn das unternehmerische Vermögen zu mehr als 50 % (bei Vollverschonung: 10 %) aus sog. Verwaltungsvermögen gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht. Zum Verwaltungsvermögen zählen u. a. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Stammkapital 25 % oder weniger beträgt, sowie Beteiligungen an Mitunternehmenschaften, die ihrerseits zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehen. Ist die Verwaltungsvermögensquote von mehr als 50 % nicht erreicht, werden die Vergünstigungen in vollem Umfang gewährt, das heißt auch für das 50 % oder weniger ausmachende Verwaltungsvermögen. Nur sog. „junges Verwaltungsvermögen“, das noch keine zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen ist, wird nicht begünstigt.

Vorzeitiges Aus für die „Cash GmbH“?

Nach derzeit geltendem Recht zählen Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bar- und Bankguthaben sowie Forderungen nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Dies erlaubt die gewillkürte Einbringung beispielsweise von Festgeldkonten in ein Betriebsvermögen (z. B. eine GmbH) und die anschließende steuerbegünstigte Übertragung dieses Betriebsvermögens einschließlich des Festgelds. Das Festgeldkonto kann bei dieser Gestaltung den einzigen nennenswerten Vermögensgegenstand des Betriebsvermögens darstellen (sog. „Cash-GmbH“).

Auf eine Initiative des Bundesrats hin sollte derartigen Gestaltungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 Einhalt geboten werden durch eine Änderung des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG dahin, dass Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bar- und Bankguthaben sowie Forderungen schädliches Verwaltungsvermögen darstellen, soweit diese 10 % des Unternehmenswerts überschreiten. Ferner sollten auch Forderungen aus der Veräußerung von Verwaltungsvermögen künftig ebenfalls als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden. Damit sollte verhindert werden, dass die Verwaltungsvermögensquote dadurch auf unter 50 % abgesenkt wird, dass Verwaltungsvermögen an verbundene Unternehmen mit geringerer Verwaltungsvermögensquote verkauft wird.

Die Gesetzesinitiative des Bundesrates hat zu Recht erhebliche Kritik erfahren, weil dadurch nicht nur als (vermeintlich) missbräuchlich angesehene Gestaltungen getroffen würden, sondern typischerweise auch solide und krisenfest finanzierte inhabergeführte Unternehmen, deren Erhalt durch die letzte Erbschaftsteuerreform 2009 und die darin eingeführten Vergünstigungen gerade gesichert werden sollte.

Auch wäre nach dem Entwurf des Bundesrates zumindest zweifelhaft gewesen, ob selbst Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen aus einem Cash-Pooling oder Forderungen von Personengeschaftern auf ihren Gesellschafterverrechnungskonten („Darlehenskonten“) als schädliches Verwaltungsvermögen zu qualifizieren wären.

Der Bundestag hatte das Jahressteuergesetz 2013 am 25. Oktober 2012 ohne Berücksichtigung der vorgenannten Änderungsvorschläge des Bundesrates beschlossen. In der Bundesratsitzung am 23. November 2012 ist es aber gescheitert, so dass die Bundesregierung nun den Vermittlungsausschuss angerufen hat, der am 12. Dezember 2012 tagen wird. Damit ist nicht auszuschließen, dass die Änderungsvorschläge des Bundesrates, die auch noch weitere Aspekte des Verwaltungsvermögens

betreffen, doch Einzug in das Jahressteuergesetz 2013 finden. Dann könnte es noch in diesem Jahr zu einer empfindlichen Verschärfung der Regelungen zum Verwaltungsvermögen kommen.

Jedenfalls hat die Cash-GmbH derzeit noch „Galgenfrist“, die jedoch bald abgelaufen sein könnte. Für Unternehmen mit einem hohen Bestand an liquiden Mitteln, könnten insofern zeitnah vorsorgende Gegenmaßnahmen in Betracht zu ziehen sein, beispielsweise Maßnahmen der vorweggenommenen Erbfolge in Gestalt von lebzeitigen Anteilsübertragungen auf die nächste Generation. Freilich sollte dies nicht ohne ein unternehmensstrategisches Nachfolgekonzept geschehen.

2. Die Argumentation des Bundesfinanzhofs

Der Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs kam nicht überraschend. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der zum 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Vergünstigungen für unternehmerische Vermögen gemäß §§ 13a, 13b und § 19a ErbStG wurden bereits vor dem Inkrafttreten der Regelungen angemeldet, und die Stimmen der Kritiker sind bis heute nicht verstummt. Zudem deutete schon der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 5. Oktober 2011 (mit dem das Gericht das Bundesfinanzministerium zu einer Stellungnahme zu dem Verfahren aufforderte) darauf hin, dass der Bundesfinanzhof die derzeitigen Regelungen für verfassungswidrig halten könnte.

Nach Auffassung der obersten Finanzrichter verstoßen die Steuervergünstigungen für unternehmerisches Vermögen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz). Die Übernehmer und Übergeber von unternehmerischen Vermögen würden geradezu überprivilegiert, jedenfalls dann, wenn die Lohnsummenregelung keine Anwendung finde. Dies sei jedoch die Regel, da die Lohnsummenregelung nur für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten gelte, der überwiegende Teil der Betriebe jedoch weniger Beschäftigte habe. Zudem könne die Mitarbeiterzahl durch geeignete Maßnahmen im Vorfeld einer Unternehmensübergabe gesteuert werden.

Darüber hinaus monieren die Richter die Typisierung der derzeit geltenden Vorschriften. Es werde typischerweise unterstellt, dass die Erbschaftsteuer die Existenz der Unternehmen gefährde. Jedoch zahle nicht das Unternehmen die Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer, sondern der Erwerber. Dessen persönliche Leistungsfähigkeit finde überhaupt keine Berücksichtigung. Die Verschonungsregelungen würden unabhängig davon gewährt, ob der Erwerber noch anderes, nicht betrieblich gebundenes Vermögen erbt bzw. über solches verfügt und aus diesem die Steuer entrichten könnte. Daneben stehe mit der Stundungs-

regelung nach § 28 ErbStG bereits ein Instrument zur Verfügung, um insbesondere in Erbfällen den Erhalt des Betriebs zu sichern.

Auch an den derzeitigen Regelungen zum Verwaltungsvermögen lässt der Vorlagebeschluss kein gutes Haar. Die derzeitigen Bestimmungen seien nicht geeignet, risikobehaftetes und deshalb zu begünstigendes Vermögen von weitgehend risikolosem und daher nicht begünstigungswürdigem Vermögen abzugrenzen. Grund hierfür sei insbesondere, dass nicht betriebsnotwendiges Vermögen nahezu grenzenlos zu Betriebsvermögen gewillkürt werden könne und Bar- und Bankvermögen sowie Forderungen derzeit nicht zum Verwaltungsvermögen zählte. Dies würde eine Reihe von unerwünschten Gestaltungen – darunter die sog. „Cash-GmbH“ – ermöglichen. Der Bundesfinanzhof begrüßt insofern den Vorschlag des Bundesrats zu einer diesbezüglichen Gesetzesänderung.

3. Ausblick auf mögliche Auswirkungen und Handlungsempfehlung

Obwohl die Argumentation des Bundesfinanzhofs in seinem Vorlagebeschluss stellenweise als geradezu unternehmerfeindlich aufgefasst werden kann, ist es nicht unwahrscheinlich, dass die Verfassungsrichter das geltende Schenkungssteuer- und Erbschaftsteuergesetz abermals für verfassungswidrig befinden werden. Die dann zu erwartende Neuregelung dürfte zu einer spürbaren Einschränkung der Vergünstigungen für unternehmerisches Vermögen führen.

Dabei gelten die folgenden Unternehmen bzw. deren Erwerber derzeit als besonders von künftigen Erschwernissen gefährdet:

- Unternehmen mit hohen Liquiditätsreserven (insbesondere mit hohem Bestand an Bankguthaben und Forderungen, erst recht wenn es sich dabei um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt);
- Unternehmen mit Forderungen aus dem Verkauf von Verwaltungsvermögen im Betriebsvermögen;
- Unternehmen mit erheblichem Anteil an nicht notwendigem (gewillkürtem) Betriebsvermögen;
- Unternehmen ohne originär gewerbliche Tätigkeit (insbesondere ausschließlich vermögensverwaltende Unternehmen, gewerblich geprägte Personengesellschaften);
- Unternehmen, die nicht unter die Lohnsummenregelung fallen (da nur 20 oder weniger Beschäftigte).

Bis zu einer Entscheidung aus Karlsruhe dürfte einige Zeit vergehen. Über den letzten Vorlagebeschluss zum Schenkungssteuer- und Erbschaftsteuergesetz aus dem Jahr 2002 entschied das Gericht erst im November 2006. Allerdings ist nicht

auszuschließen, dass der Gesetzgeber schon früher zumindest partielle Neuregelungen schafft. Erste Änderungen könnten, wie oben dargestellt, noch im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 oder aber nach der nächsten Bundestagswahl erfolgen.

Für den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht das geltende Schenkungsteuer- und Erbschaftsteuergesetz für verfassungswidrig hält, gilt es am wahrscheinlichsten, dass die Verfassungsrichter den Gesetzgeber auffordern werden, innerhalb einer bestimmten Frist eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen. Bis zum Ablauf dieser Frist, längstens jedoch bis zum Inkrafttreten der Neuregelung, behalten die bisherigen Regelungen ihre Gültigkeit.

Theoretisch könnte das Gericht das Schenkungsteuer- und Erbschaftsteuergesetz auch rückwirkend für verfassungswidrig erklären. Allein aus fiskalischen Gründen gilt dies jedoch als unwahrscheinlich, da rückwirkend seit dem 1. Januar 2009 bis zur Schaffung einer Neuregelung keine Rechtsgrundlage für die Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer bestünde. Vorsorglich sollten Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerbescheide – soweit nicht ohnehin eine vorläufige Festsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Abgabenordnung erfolgt – im Einzelfall offen gehalten werden. Die Finanzverwaltung hat ebenfalls bereits angekündigt, Steuerbescheide nur noch vorläufig zu erlassen.

Daneben sollte bei anstehenden Schenkungen eine Rückforderungsklausel vereinbart werden, wonach für den Fall, dass zu einem späteren Zeitpunkt keine oder eine günstigere Regelung der Schenkungsteuer besteht, die Schenkung gegebenenfalls zurückgefordert und neu vorgenommen werden kann.

Allerdings gilt – wie gesagt – bei allem Bestreben nach einer möglichst steueroptimierten Nachfolgeregelung zu berücksichtigen, dass Nachfolgeregestaltungen ausgesprochen komplexe Vorgänge darstellen, die eine Vielzahl von Rechtsfolgen auslösen und einer sorgfältigen Planung und Umsetzung bedürfen. Vor Schnellschüssen ist daher zu warnen.

Daher sollten auf der Basis der konkreten Unternehmens- und Vermögensstruktur und der im Einzelfall bestehenden Handlungsoptionen geeignete Maßnahmen zur Abwehr von Nachteilen aufgrund der anstehenden Veränderungen bei der Erbschaftsteuer erarbeitet und umgesetzt werden. – Einen Vorteil hat der Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs immerhin: Das Gericht hat darin präzise dargestellt, welche Gestaltungsmöglichkeiten zur Reduzierung der Erbschaftsteuerbelastung unter Einbeziehung von Betriebsvermögen bis dato gegeben sind.



Dr. Eberhard Kalbfleisch, Partner
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Frankfurt a. M.
Telefon +49 69 27229 27003
eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com



Thomas Krempl, Partner
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
München
Telefon +49 89 23714 24770
thomas.krempl@luther-lawfirm.com



Dr. Armin Weinand, Partner
Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Stuttgart
Telefon +49 711 9338 16484
armin.weinand@luther-lawfirm.com

Impressum

Verleger: Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH,
Anna-Schneider-Steig 22, 50678 Köln, Telefon +49 221 9937 0,
Telefax +49 221 9937 110, contact@luther-lawfirm.com
V.i.S.d.P.: Dr. Eberhard Kalbfleisch, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft
mbH, An der Welle 10, 60322 Frankfurt a. M.,
Telefon +49 69 27229 27003, Telefax +49 69 27229 110,
eberhard.kalbfleisch@luther-lawfirm.com
Grafische Gestaltung/Art Direction: VISCHER&BERNET GmbH,
Agentur für Marketing und Werbung, Mittelstraße 11/1, 70180 Stuttgart,
Telefon +49 711 23960 0, Telefax +49 711 23960 49,
contact@vischer-bernet.de
Copyright: Alle Texte dieses Newsletters sind urheberrechtlich
geschützt. Gerne dürfen Sie Auszüge unter Nennung der Quelle
nach schriftlicher Genehmigung durch uns nutzen. Hierzu bitten
wir um Kontaktaufnahme.
Falls sie künftig diesen Newsletter der Luther Rechtsanwalts-
gesellschaft mbH nicht mehr erhalten möchte, senden Sie bitte
eine E-Mail mit dem Stichwort „Newsletter Erbschaftsteuer“ an
unsubscribe@luther-lawfirm.com

Haftungsausschluss

Ogleich dieser Newsletter sorgfältig erstellt wurde, wird keine Haftung
für Fehler oder Auslassungen übernommen. Die Informationen dieses
Newsletters stellen keinen anwaltlichen oder steuerlichen Rechtsrat
dar und ersetzen keine auf den Einzelfall bezogene anwaltliche oder
steuerliche Beratung. Hierfür stehen unsere Ansprechpartner an den
einzelnen Standorten zur Verfügung.

Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH berät in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts. Zu den Mandanten zählen mittelständische und große Unternehmen sowie die öffentliche Hand. Die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH ist das deutsche Mitglied von Taxand, einem weltweiten Zusammenschluss unabhängiger Steuerberatungsgesellschaften.

Berlin, Dresden, Düsseldorf, Essen, Frankfurt a.M., Hamburg, Hannover, Köln, Leipzig, München, Stuttgart
Brüssel, Budapest, London, Luxemburg, Shanghai, Singapur

Ihren Ansprechpartner finden Sie auf www.luther-lawfirm.com

Auf den Punkt. Luther.

