

Schenkungs- und Erbschaftssteuer

–

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und mögliche Folgen

Rechtsanwalt und Dipl.-Kfm. Dr. iur. Matthias Peetz, CFA¹

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat am 17.12.2014 die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Verschonungsregelungen in den §§ 13a und 13b ErbStG teilweise für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis spätestens 30.06.2016 eine Neuregelung zu treffen. Wie der Gesetzgeber die Neuregelung ausgestalten muss, hat das BVerfG nicht im Detail vorgegeben. Während der Übergangszeit bleiben die bisherigen Regelungen weiter anwendbar. Allerdings besteht ab dem Tag der Entscheidungsverkündung kein Vertrauensschutz. Insbesondere im Falle exzessiver Ausnutzung unerwünschter Steuergestaltungen ist mit rückwirkenden Veränderungen der Rechtslage zu rechnen. Im Einzelnen:

1. Lohnsummenkontrolle

Derzeit sind nach der Ausnahmeregelung des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten von der sog. Lohnsummenkontrolle befreit, wonach Voraussetzung für die Verschonung ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs innerhalb von fünf Jahren (bei Vollverschonung innerhalb von sieben Jahren) nach dem Erwerb insgesamt 400 % (bei Vollverschonung 700 %) der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Erreicht die Lohnsumme nicht dieses Ziel, vermindert sich der Verschonungsabschlag entsprechend dem Maß der Unterschreitung.

Mit der Festsetzung dieser hohen Schwelle von 20 Beschäftigten sind letztlich aber ca. 90 % aller Betriebe vom Gesetzgeber freigestellt worden. Damit wird die vom Gesetzgeber normierte Ausnahmeregelung tatsächlich zum Regelfall. Sachgerecht sei nach BVerfG die Begünstigung von Betrieben mit einigen wenigen Beschäftigten, wobei in diesem Zusammenhang immer wieder die Zahl von 10 Beschäftigten genannt wird.

¹ Herr Dr. Peetz ist Rechtsanwalt bei THORWART Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer Partnerschaft mbB mit den Schwerpunkten Erbrecht und Gesellschaftsrecht. www.thorwart.de

2. Verwaltungsvermögensgrenze von 50 %

Hier dürfte sich der größte Änderungsbedarf ergeben. Zur Erinnerung: Die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags für begünstigtes Vermögen setzt neben der Einhaltung der Mindestlohnsumme und Behaltensfrist voraus, dass das erworbene Vermögen zu nicht mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht. Besteht an sich begünstigtes Vermögen jedoch zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen, dann ist der Erwerb insgesamt nicht begünstigt. Liegt der Anteil des Verwaltungsvermögens am begünstigten Vermögen dagegen bei höchstens 50 %, ist der gesamte Erwerb, einschließlich des Verwaltungsvermögens, begünstigt. Dieses Alles-oder-Nichts-Prinzip ist laut Aussagen des BVerfG verfassungswidrig. Hier wird sich der Gesetzgeber also grundlegend Gedanken machen müssen. Als sachgerecht sieht das BVerfG zum Beispiel die konkrete Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils im Einzelfall festgestellten Anteil des Verwaltungsvermögens an. Zu denken ist auch an die prozentuale Freistellung oder an unterschiedliche Quotenhöhen für unterschiedliche Arten für Verwaltungsvermögen (wie beim Finanzvermögen).

3. Umfang des Verschonungsabschlags

Der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % ist im Grunde nicht zu beanstanden, jedenfalls beim Erwerb kleiner und mittlerer Unternehmen. Dagegen bedarf die Verschonung sehr großer Vermögenswerte nach Aussage des BVerfG zusätzlich einer besonderen Rechtfertigung. Bei großen Unternehmen wird daher künftig wohl eine individuelle Bedürfnisprüfung notwendig sein, um festzustellen, ob der unentgeltliche Erwerb zu Liquiditätsanspannungen führt, welche die Existenz des Unternehmens und der daran anknüpfenden Arbeitsplätze gefährdet. Laut BVerfG könnte der Gesetzgeber alternativ auch eine absolute Obergrenze festlegen mit einer Förderungshöchstgrenze von 100 Millionen Euro, jenseits derer die Steuerverschonung endet und steuerbedingten Gefährdungen von Unternehmensübergängen etwa durch eine möglicherweise neu gestaltete Stundungsregelung begegnen. Hält der Gesetzgeber auch bei der Übertragung größerer Unternehmen am Steuerverschonungsmodell fest, wird er zu erwägen haben, ob in die dann in diesem Bereich gebotene Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder unter

Umständen schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll, mit der Folge, dass der Erwerber dies zur Begleichung einer Steuerschuld aus dem Unternehmensübergang einzusetzen hätte. Diese Bedürfnisprüfung wird also sowohl erwerbs- als auch erwerberbezogen durchgeführt werden müssen, d.h. geprüft werden muss, ob der erworbene Betrieb ohne eine Entlastung des Betriebsübergangs in Bezug auf die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer in Schwierigkeiten käme. Geprüft werden muss aber wohl auch ob der Erwerber nicht die Möglichkeit hat, aus gleichzeitig geschenkten oder geerbten Vermögensteilen oder unter Umständen schon aus vorhandenem eigenem Vermögen die Steuerschuld zu begleichen. Unklar ist weiter, ab welchen Größenordnungen die Bedürfnisprüfung stattfinden muss. Das BVerfG legt nahe, sich etwa an der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG, ABl. L 124/36 vom 20. Mai 2003) zu orientieren. Darin werden zu den kleinen und mittleren Unternehmen solche gezählt, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Millionen Euro beläuft.

4. Unerwünschte Steuergestaltungen

Soweit das Gesetz besondere steuerliche Gestaltungen zulässt, die zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen, verstößt schon die gesetzliche Regelung gegen den Gleichheitsgrundsatz. Bei diesen unerwünschten Gestaltungen handelt es sich um Folgende:

a) Umgehung der Lohnsummenpflicht

Als Gestaltungsbeispiel sei hier insbesondere die Vermeidung der Lohnsummenkontrolle mit Hilfe der Betriebsaufspaltung (Ausgliederung des wertvollen Besitzes in eine Besitzgesellschaft ohne Arbeitnehmer und Fortbestand der wertlosen Betriebsgesellschaft mit zahlreichen Arbeitnehmern) genannt. Die Anforderungen an die Entwicklung der Lohnsumme spielten dann bei der Besitzgesellschaft keine Rolle. Bei der Betriebsgesellschaft war die Lohnsummenregelung mangels werthaltigem Betriebsvermögen im Ergebnis unerheblich.

b) *Nutzung der 50 %-Regel für das Verwaltungsvermögen in Konzernstrukturen*

Hier werden Beteiligungen an dem durch Erbschaft oder Schenkung erworbenen Vermögen an (in- und ausländischen) Personen- und Kapitalgesellschaften, wenn bei letzteren die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital mehr als 25 % beträgt, dem Verwaltungsvermögen zugeordnet, sofern auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt. Der Umfang der Beteiligung ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Die Beurteilung der Frage, ob bei einer Beteiligung die schädliche 50 %-Grenze überschritten ist, hat für jede Beteiligungsebene gesondert zu erfolgen. Da der Verwaltungsvermögenstest auf Ebene der Beteiligungsgesellschaften jeweils dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ folgt, ist die Beteiligung an einer Gesellschaft insgesamt nicht dem Verwaltungsvermögen zuzuordnen, wenn dort der Anteil an Verwaltungsvermögen 50 % oder weniger beträgt. Die Prüfung hat jeweils an der untersten Beteiligungsstufe zu beginnen. Bei mehrstufigen Konzernstrukturen kann dies zu einem Kaskadeneffekt führen. Als Folge der Einordnung einer Beteiligung auf unterer Stufe mit einem Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 % entsteht insgesamt begünstigtes Vermögen, das auf der nächsthöheren Beteiligungsstufe vollständig als begünstigtes Vermögen gewertet wird, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil weit überwiegt. Damit wird faktisch die Verwaltungsvermögensgrenze in Höhe von 50 % noch erhöht.

c) *Cash-GmbH*

Unter einer „Cash-GmbH“ ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu verstehen, deren Vermögen ausschließlich aus nicht zum Verwaltungsvermögen gehörenden Geldforderungen besteht. Zwar zählen Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen zum Verwaltungsvermögen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs, eines Kreditinstitutes, eines Finanzdienstleistungsinstitutes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind. Geldforderungen wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen und Festgeldkonten bei Kreditinstituten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und Forderungen an verbundene Unternehmen sowie Bargeld gehörten nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht zu den Wertpapieren und sonstigen vergleichbaren Forderungen und waren somit kein Verwaltungsvermögen. Damit konnten bis zum Wirksamwerden der Neuregelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG zum 7. Juni 2013 Anteile an einer zu mehr als 25 % vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Gesellschaft mit beschränkter Haftung,

deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen bestand, bei Beachtung der Behaltensregelung weitgehend oder vollständig steuerfrei übertragen werden. Die für junges Verwaltungsvermögen vorgesehene Vorbesitzzeit galt für dieses Geldvermögen nicht, da gerade kein Verwaltungsvermögen vorlag. Bei der Übertragung solcher GmbH-Anteile kam es auf die Erreichung bestimmter Lohnsummen und somit die Erhaltung von Arbeitsplätzen nach dem Erwerb regelmäßig nicht an, weil eine „Cash-GmbH“ kaum je mehr als 20 Beschäftigte hatte. Dasselbe Ergebnis wie bei einer „Cash-GmbH“ konnte auch über eine lediglich vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte Personengesellschaft erreicht werden. Diese Gestaltungsmöglichkeit hat sich durch das Eingreifen des Gesetzgebers und die Neuregelung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG zum 7. Juni 2013 aber ohnehin erledigt.

5. Was ist zu tun?

Der Bundesfinanzminister, Herr Schäuble, hat bereits angekündigt, die vom BVerfG gesetzte Frist nicht ausschöpfen zu wollen. Es ist jetzt zu erwägen, Vergünstigungen in Bezug auf Betriebe noch vor dem Zeitpunkt in Anspruch zu nehmen, ab dem die für den Steuerpflichtigen wahrscheinlich weniger günstigeren Neuregelungen in Kraft treten. Insbesondere bei Kleinunternehmern mit weniger als 20, aber mehr als 10 Beschäftigten und hohem Lohnsummenrisiko, bei Unternehmen mit hoher Verwaltungsvermögensquote und bei Inhabern großer Unternehmen ist künftig mit erbschaftssteuerlichen Mehrbelastungen zu rechnen. Sofern es sich nicht um die beschriebenen unerwünschten Steuergestaltungen handelt, ist eine Rückwirkung der Neuregelungen zwar nicht ausgeschlossen, aber unwahrscheinlich.

Auch wenn der Zeitpunkt für manche Veräußerer derzeit grundsätzlich noch zu früh ist, solle zumindest bei Kapitalgesellschaftsanteilen an eine Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt gedacht werden. Bei Personengesellschaftsanteilen verhindert der freie Widerrufsvorbehalt zumindest die Mitunternehmerstellung des Erwerbers, so dass die Steuervergünstigungen bei freiem Widerrufsvorbehalt ohnehin nicht in Betracht kommen würden. Falls die Neuregelungen wider Erwarten besser für den Steuerpflichtigen sein sollten, muss in der Übertragung dem Veräußerer die Rückforderung für diesen Fall vorbehalten werden.