

DER ERBSCHAFTSTEUER-KOMPROMISS

ERKLÄRUNG UND HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN

DR. BERTRAM LAYER

ABSTRACT

Der von den Koalitionsparteien im Juni 2016 ausgehandelte Gesetzentwurf zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG wurde zwar am 24. Juni 2016 vom Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat allerdings am 8. Juli 2016 seine Zustimmung verweigert und den Vermittlungsausschuss angerufen. Der folgende Beitrag vermittelt einen ersten Überblick über die wesentlichen Eckpunkte des Reformkonzepts und deren Bewertung. Aufgezeigt werden ferner Nachbesserungswünsche an den Gesetzgeber, die einem praxismgerechten und systematischen Gesetzesvollzug dienen. Dargestellt werden auch die in den Bundesrat eingebrachten Änderungsanträge, die im Vermittlungsverfahren möglicherweise zu Anpassungen des Gesetzentwurfes führen werden. Vor dem Hintergrund der unsicheren Rechtsentwicklung werden Handlungsempfehlungen für die Unternehmensnachfolge gegeben.

I. ZUM STAND DES GESETZGEBUNGSVERFAHRENS

Die Koalitionsparteien hatten sich gerade noch kurz vor der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist zur Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes zum 30. Juni 2016 auf einen Kompromiss verständigt. Der Zeitplan sah zunächst vor, dass der Bundesrat genau ein Jahr nach der Vorlage des Kabinettsentwurfs am 8. Juli 2016 über das Gesetz entscheidet. Der Bundesrat hat jedoch beschlossen, den Vermittlungsausschuss anzurufen, was zu einer weiteren Verzögerung im Gesetzgebungsprozess führen wird. Ein möglicher Zeitplan könnte nun wie folgt aussehen:

- Bis Mitte September **Einigung im Vermittlungsausschuss auf ein Vermittlungsergebnis.**
- **Verabschiedung des Vermittlungsergebnisses im Deutschen Bundestag** in der Sitzungswoche vom 19. bis 23. September 2016.
- **Annahme des Vermittlungsergebnisses im Bundesrat** am 23. September 2016.

Bei Einhaltung des vorstehenden Zeitplans würde sich die Ankündigung des Bundesverfassungsgerichts, sich Ende September erneut mit der Erbschaftsteuer zu befassen, erübrigen.¹ Anderenfalls könnte die erneute Befassung im schlimmsten

Fall dazu führen, dass die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen vom Bundesverfassungsgericht für die Zeit bis zu einer Neuregelung für nichtig erklärt werden und die Erben von Unternehmensvermögen somit in der Zwischenzeit keinerlei steuerliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen können.² Der nun vorliegende Gesetzentwurf (*ErbStRGE*) sieht vor, dass das neue Recht rückwirkend zum 1. Juli 2016 in Kraft treten soll. Ob dies auch angesichts des noch offenen Vermittlungsergebnisses so bleiben wird, ist ungewiss. Die Finanzverwaltung »

INHALT

- I. Zum Stand des Gesetzgebungsverfahrens
- II. Wesentliche Eckpunkte des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und deren Bewertung
 1. Beibehaltung bestehender Verschonungsregelungen
 2. Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung bzw. alternativ hierzu eines Abschmelzmodells
 3. Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Betriebsvermögen
 4. Vorwegabschlag bei „typischen“ Familienunternehmen
 5. Berechnung des Unternehmenswertes
 6. Investitionsklausel
- III. Ein Fallbeispiel
- IV. Nachbesserungswünsche an den Gesetzgeber
- V. Änderungsanträge aus dem Bundesrat
- VI. Alternativmodelle
- VII. Handlungsempfehlungen für die Nachfolgepraxis
- VIII. Fazit

¹ Siehe Pressemitteilung des Bundesverfassungsgerichts Nr. 41/2016 vom 14.07.2016; FAZ.net vom 14.07.2016, „Verfassungsgericht beschäftigt sich abermals mit der Erbschaftsteuer“. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/verfahren-angekündigt-verfassungsgericht-befasst-sich-bermals-mit-der-erbschaftsteuer-14339981.html>, besucht am 29.7.2016, 14:06 Uhr.

² Vgl. Handelsblatt Nachrichten in DB 2016, Ausgabe Nr. 29 vom 22.07.2016, M9

Mindestlohnsummenregelung mit Aufgriffsgrenze und Flexibilitätsklausel		
Anzahl Arbeitnehmer	Lohnsummenfrist 5 Jahre (Regelverschönung)	Lohnsummenfrist 7 Jahre (Optionsverschönung)
≤ 5	entfällt	entfällt
> 5 bis 10	250 %	500 %
> 10 bis 15	300 %	565 %
> 15	400 %	700 %

Abbildung 1: Die Lohnsummenklausel greift künftig schon ab sechs statt 20 Beschäftigten. (Quelle: eigene Darstellung)

hat jedenfalls in einem gleichlautenden Erlass vom 21. Juni 2016 mitgeteilt, dass bis zu einer Neuregelung das bisherige Recht in vollem Umfang weiter anwendbar bleibt, auch für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30. Juni 2016 entsteht.³ Die folgenden Ausführungen geben einen ersten Überblick über die wesentlichen Eckpunkte des Reformkonzepts und deren Bewertung.⁴ Aufgezeigt werden ferner Nachbesserungswünsche an den Gesetzgeber, die einem praxisgerechten und systematischen Gesetzesvollzug dienen. Darzustellen sind schließlich auch die in den Bundesrat eingebrachten Änderungsanträge.

II. WESENTLICHE ECKPUNKTE DES NEUEN ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERRECHTS UND DEREN BEWERTUNG

1. Beibehaltung bestehender Verschönungsregelungen

Der Gesetzentwurf sieht eine **Beibehaltung der bisherigen Verschönungsregelungen** in Gestalt von Abschlägen auf den Übertragungswert vor (§ 13a Abs. 1 und Abs. 10 ErbStRGE). Der Regelverschönungsabschlag von 85 % ist – wie bisher schon – an die Voraussetzung geknüpft, dass das Unternehmen mindestens fünf Jahre fortgeführt wird und dass die Summe der Löhne in diesem Zeitraum 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Wie nach altem Recht ist auch eine **100-prozentige Verschönung (Optionsverschönung)** auf Antrag möglich, wenn der Betrieb sieben Jahre fortgeführt wird und die Lohnsumme über diese Zeit durchschnittlich konstant bleibt. Im Unterschied zum bisher gültigen Verschönungskonzept wird aber das **Verwaltungsvermögen**, soweit es einen „Unschädlichkeitsbetrag“ von 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Wertes des Betriebsvermögens übersteigt, **von der Verschönung ausgenommen. Damit unterliegt nur noch ein Teil des Betriebsvermögens den Verschönungsregelungen**, sofern die Verwaltungsvermögensquote mehr als 10 % beträgt.⁵

Die **Lohnsummenklausel** greift zukünftig bereits für Betriebe mit mehr als fünf Beschäftigten, während der Schwellenwert bisher bei 20 Mitarbeitern lag. Für Betriebe zwischen sechs und zehn bzw. elf und 15 Arbeitnehmern sind **erleichterte Lohnsummenvoraussetzungen** vorgesehen. Einen Über-

blick über die geplante neue Lohnsummenregelung vermittelt **Abbildung 1**.⁶

2. Einführung einer Verschönungsbedarfsprüfung bzw. alternativ hierzu eines Abschmelzmodells

Um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts Rechnung zu tragen, ist bei der Übertragung von mehr als 26 Mio. Euro begünstigten Betriebsvermögens auf einen Erwerber innerhalb von zehn Jahren künftig eine **Verschönungsbedarfsprüfung** vorgesehen (§ 28a ErbStRGE). Der Erwerber von **begünstigtem Betriebsvermögen** muss in diesem Fall nachweisen, dass er einer Verschönung bedarf. Alleiniger Indikator hierfür ist das im Zuge der Übertragung von begünstigtem Betriebsvermögen mitübertragene **Verwaltungsvermögen im Betrieb** (z.B. Wertpapiere oder fremdvermietete Immobilien) sowie das **mitübertragene Privatvermögen** und das beim Erwerber bereits **vorhandene Privatvermögen**. Diese Vermögensteile müssen zu 50 % zur Bezahlung der auf das begünstigte Betriebsvermögen entfallenden Erbschaftsteuer herangezogen werden. Sind diese 50 % eingesetzt, wird die darüber hinausgehende Erbschaftsteuer erlassen.

Alternativ kann der Erwerber auf Antrag auf die Verschönungsbedarfsprüfung verzichten und vom sogenannten **Abschmelzmodell** Gebrauch machen (§ 13c ErbStRGE). Bei diesem Abschmelzmodell vermindert sich der Verschönungsabschlag auf das begünstigte Betriebsvermögen, sofern dessen Wert über dem Schwellenwert von 26 Mio. Euro liegt (je 750.000 Euro reduziert sich der Verschönungsabschlag um 1 %). Wird beispielsweise begünstigtes Betriebsvermögen in Höhe von 60 Mio. Euro schenkweise übertragen, so reduziert sich der Verschönungsabschlag im Falle der **Regelverschönung** von 85 % auf 40 %, im Falle der **Optionsverschönung** von 100 % auf 55 %. Der ursprünglich im Regierungsentwurf vom 8. Juli 2015 noch vorgesehene **Sockelabschlag von 30 % bzw. 20 %** ist zugunsten eines **Vorwegabschlags für Betriebsvermögen** entfallen. Ein solcher bewertungsmäßiger Vorwegabschlag von bis zu 30 % gilt bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen, wenn der betreffende Gesellschaftsvertrag Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen sowie Beschränkungen der Verfügungsmacht über Gesellschaftsanteile und Abfindungsbeschränkungen bei Ausscheiden eines Gesellschafters enthält (§ 13a

3 Siehe gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden vom 21. Juni 2016, DB 2016, 1609

4 Siehe hierzu auch die Ausführungen von Kirchdörfer/Layer (2016)

5 Vgl. Eisele, NWB 2016, 2173 ff., 2176 sowie Bäuml, DB 2016, 1600 ff., 1601

6 Vgl. Eisele, NWB 2016, 2173 ff., 2176

Abs. 9 ErbStRGE). Solche Beschränkungen sind bei Familien-gesellschaften die Regel.

Im Abschmelzmodell wird bei Übertragungen von mehr als 90 Mio. Euro (nach der Berücksichtigung eines Vorwegabschlags für Familienunternehmen) kein weiterer Verschonungsabschlag mehr gewährt. Es verbleibt bei Übertragungswerten von über 90 Mio. Euro also nur noch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der **Bedürfnisprüfung**, um eine komplette oder teilweise Verschonung des begünstigten Vermögens zu erreichen.

3. Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Betriebsvermögen

Wie im bisherigen Recht wird das begünstigte Betriebsvermögen vom nicht begünstigten Betriebsvermögen durch den Begriff des sogenannten **Verwaltungsvermögens** abgegrenzt. Die ursprünglich noch im Regierungsentwurf vorgesehene Unterscheidung nach dem Hauptzweck des Vermögens, die viele Abgrenzungsprobleme mit sich gebracht hätte, wurde aufgegeben. **Verwaltungsvermögen von mehr als 10 %** des begünstigten Betriebsvermögens unterliegt in Zukunft **voll der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer**. Damit wird einem weiteren Kritikpunkt des Bundesverfassungsgerichts an der bisherigen Verschonungsregelung Rechnung getragen.

Eine Verschärfung hat sich gegenüber der bisherigen Rechtslage und im Vergleich zum Regierungsentwurf auch bei der Bestimmung der **nicht begünstigten Finanzmittel** ergeben. Konnten bisher bis zu 20 % des Betriebsvermögens in Gestalt von Finanzmitteln begünstigt übertragen werden, so wird diese Schwelle zukünftig auf 15 % abgesenkt (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStRGE). Ferner wird eine weitere **Missbrauchsklausel** eingeführt, wonach Betriebe mit einem Verwaltungsvermögen von mehr als 90 % des gesamten Betriebsvermögens vollständig von der Begünstigung ausgenommen werden (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStRGE).⁷ Erfreulicherweise wird im Gesetzentwurf auf (bisher angedachte negative) **Sonderregelungen** für die Begünstigung von **gewerblich geprägten Personengesellschaften** und von **Holdingkapitalgesellschaften** verzichtet. Mit der jetzt vorliegenden Gesetzesformulierung ist sichergestellt, dass im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen außerhalb der EU/EWR (*Drittlandsbeteiligungen*) grundsätzlich **begünstigungsfähiges Betriebsvermögen** darstellen. Im Hinblick auf die international tätigen großen Familienunternehmen ist die im Gesetzentwurf vorgesehene Fortsetzung der bisherigen Besteuerungspraxis sehr zu begrüßen.

4. Vorwegabschlag bei „typischen“ Familienunternehmen

Unter bestimmten Voraussetzungen wird bei „typischen“ Familienunternehmen ein **Vorwegabschlag** auf den gemeinen Wert des übertragenen begünstigten Betriebsvermögens von bis zu 30 % gewährt. Voraussetzungen sind **Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen** sowie **Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen** für das übertragene Betriebsvermögen (§ 13a Abs. 9 ErbStRGE).

Das Bemühen des Gesetzgebers, die Besonderheiten von Familienunternehmen durch diesen Vorwegabschlag bei der Bewertung zu berücksichtigen, ist anzuerkennen. Leider bleibt der Verschonungsabschlag bestimmten Rechtsformen, wie z.B. einer börsennotierten Aktiengesellschaft oder SE, die auch im Bereich der Familienunternehmen vorkommen, oder aber einem Einzelunternehmen versagt, da die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorwegabschlag bei diesen Rechtsformen nicht erfüllt werden können.

5. Berechnung des Unternehmenswertes

Der Gesetzentwurf sieht bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens eine **Begrenzung des Basiszinssatzes auf einen Mindestwert von 3,5 % und einen Höchstwert von 5,5 %** vor (*geplante Ergänzung von § 203 Abs. 2 BewG*). Damit wird eine realitätsnähere Bewertung von Unternehmen bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens erreicht. So sinkt der auf den korrigierten Jahresgewinn (nach Abzug von pauschal 30 % Steuern) anwendbare **Kapitalisierungsfaktor** von bisher 17,85 auf 12,5.

Zweifel bestehen aber, ob es systematisch richtig ist, die **Modifikationen beim Basiszins** vorzunehmen. Möglich wäre auch eine Erhöhung des gesetzlich geregelten Risikozuschlagsatzes von 4,5 %.⁸

6. Investitionsklausel

Neu eingeführt wird eine sogenannte **Investitionsklausel**, die es im Todesfall ermöglicht, innerhalb von zwei Jahren nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen in begünstigtes Betriebsvermögen im Rahmen eines bestehenden **Investitionsplans** umzuwandeln und somit die erbschaftsteuerliche Belastung auf das Verwaltungsvermögen nachträglich zu senken (§ 13b Abs. 5 S. 1 und 2 ErbStRGE).

Darüber hinaus sieht der Gesetzentwurf vor, dass für die Erbschaftsteuer, die auf begünstigtes Betriebsvermögen entfällt, im Todesfall ein **Rechtsanspruch auf zinslose Stundung** bis max. zehn Jahre gewährt wird.

III. EIN FALLBEISPIEL

Das nachfolgende Beispiel macht deutlich, in welchem Umfang sich die erbschaftsteuerliche Belastung durch das geplante neue Recht erhöhen kann, wenn im Unternehmen Verwaltungsvermögen vorhanden ist und der Unternehmenserbe zusätzlich Privatvermögen mitübertragen bekommt oder bereits eigenes Privatvermögen aufgebaut hat.

Ausgangsdaten:

Im nachfolgenden Beispiel wird angenommen, dass ein Unternehmen mit einem Unternehmenswert von 200 Mio. Euro zu 50 % erfallbedingt auf einen Unternehmensnachfolger übertragen wird. Es wird auch unterstellt, dass der Vorwegabschlag für Familienunternehmen in Höhe von max. 30 % in Anspruch genommen werden kann. Im Einzelnen liegen der Berechnung ➤

⁷ Siehe im Einzelnen auch Eisele, NWB 2016, 2173 ff., 2176

⁸ Siehe zu den verfassungsrechtlichen Bedenken bei Begrenzung des Basiszinssatzes auch Eisele, NWB 2016, 2173, 2179

Beispiel einer erbfallbedingten Unternehmensübertragung	
Unternehmensdaten (in Mio. Euro):	
a) begünstigtes Vermögen	150
b) Verwaltungsvermögen	50
Summe	200
Privatvermögen:	
Bereits bei den Nachfolgern vorhandenes Vermögen	0
Übertragenes Privatvermögen	10
Übertragung auf Nachfolger, Anzahl	1
Quote des geschenkten Anteils	50 %
Steuersatz	30 %
Bewertungsabschlag für Familienunternehmen	30 %

Abbildung 2: Der 30-prozentige Vorwegabschlag für Familienunternehmen sowie eine Übertragung von 50 % werden unterstellt. (Quelle: eigene Darstellung)

die in **Abbildung 2** dargestellten Unternehmensdaten bzw. privaten Verhältnisse zugrunde.

Abbildung 3 gibt einen Überblick über die erbschaftsteuerlichen Belastungen aus der erbfallbedingten Übertragung eines 50-prozentigen Anteils an dem Unternehmen auf Basis des bisherigen Erbschaftsteuerrechts und auf Basis der geplanten neuen gesetzlichen Regelungen. Dabei werden beim **abschmelzenden Verschonungsabschlag** zwei Varianten dargestellt. In der ersten Spalte wird unterstellt, dass von der **Regelverschonung** Gebrauch gemacht wird. In der zweiten Variante wird hingegen unterstellt, dass von der **Optionsverschonung** Gebrauch gemacht werden kann. Ob diese Möglichkeit auch nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens noch bestehen bleibt, ist fraglich (siehe hierzu auch die Ausführungen unter V).

Abbildung 3 zeigt, dass sich die **Steuerbelastungsquote** bei größeren Familienunternehmen mit einer Verwaltungsvermögensquote von deutlich über 10 % und in Abhängigkeit vom mitübertragenen oder bereits vorhandenen Privatvermögen gegenüber der bisher gültigen Besteuerungssituation **deutlich erhöhen wird**. Im Beispielsfall steigt die Steuerbelastung bezogen auf das begünstigte Unternehmensvermögen um ein Mehrfaches an. Dementsprechend steigt auch die auf das insgesamt übertragene Vermögen entfallende Erbschaftsteuer nach neuem Recht deutlich an. **Die Steuerbelastung übersteigt im Beispiel den Anteil des mitübertragenen Privatvermögens**. Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Erbe des Unternehmensanteils auch bei vollständiger Verwendung des Privatvermögens für Zwecke der Steuerzahlung entweder die verbleibende Steuerbelastung fremdfinanzieren muss oder aber auf entsprechende Ausschüttungen aus der Gesellschaft angewiesen ist. Das hier aufgezeigte Beispiel ist dabei kein Einzelfall. Viel-

mehr belegen auch anderweitige Stellungnahmen die Belastungswirkungen, die mit dem neuen Erbschaftsteuerrecht für große Familienunternehmen verbunden sein können.⁹

IV. NACHBESSERUNGSWÜNSCHE AN DEN GESETZGEBER

Trotz der positiven Seiten des Erbschaftsteuerkompromisses sind an einigen Stellen Nachbesserungen oder Klarstellungen nötig, die insbesondere bei der Übertragung großer Familienunternehmen von Bedeutung sind. Diese Punkte sind nicht als „Nachverhandlungsmasse“ im anstehenden Vermittlungsverfahren zu betrachten, sondern dienen einem praxismgerechten und auch systematischen Gesetzesvollzug. So stellt die Einbeziehung des beim Erwerber vorhandenen Privatvermögens in die Verschonungsbedarfsprüfung einen Systembruch dar, der überdacht werden sollte.

Es besteht bei der derzeit vorliegenden Gesetzesfassung die Gefahr, dass schrittweise Unternehmensübertragungen durch die jeweiligen einzelnen Übertragungsschritte zu einer mehrfachen Belastung des mitübertragenen bzw. beim Erwerber vorhandenen Privatvermögens führen und Privatvermögen im Ergebnis zu über 50 % für Besteuerungszwecke im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung herangezogen wird. Eine präzisierende gesetzliche Regelung ist hier erforderlich. Ein Rechtsanspruch auf zinslose Stundung ist auch im Schenkungsfall gerechtfertigt, insbesondere wenn Minderheitsgesellschafter eines Unternehmens auf das im Unternehmen vorhandene Verwaltungsvermögen Schenkungsteuer entrichten

⁹ Vgl. z.B. die Stellungnahme des ZEW „Vorschlag der Regierungskoalition zur Neuregelung der ErbSt auf dem Prüfstand“; ferner IW Policy Paper 10/2016, insbesondere S. 11 ff.

Erbschaftsteuerliche Belastungen nach altem und neuem Recht					
	Unternehmenswert vor Abschlag	Bisherige Besteuerung	Besteuerung Bedürfnisprüfung (§ 28a ErbStRGE)	Abschmelzender Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStRGE)	
				bei Regelverschonung	bei Optionsverschonung
Unternehmensdaten (in Mio. Euro):					
a) begünstigtes Vermögen	150	75	82,5	82,5	82,5
b) Verwaltungsvermögen	50	25	17,5	17,5	17,5
Summe	200	100	100	100	100
Verwaltungsvermögensquote		25,00 %			
Privatvermögen:					
Bereits bei den Nachfolgern vorhandenes Vermögen	0	0	0	0	0
Übertragenes Privatvermögen	10	10	10	10	10
Gesamter Nachlass (Freibeträge bereits verbraucht)	210	110	110	110	110
Übertragung auf Nachfolger, Anzahl	1				
Quote des übertragenen Anteils	50 %				
Steuersatz	30 %				
Gesamter Nachlass pro Erbe	210	110	110	110	110
Davon Betriebsvermögen pro Erwerber		100	82,5	82,5	82,5
Bewertungsabschlag für Familienunternehmen	30 %		24,75	24,75	24,75
Betriebsvermögen nach Bewertungsabschlag			57,75	57,75	57,75
Erbschaftsteuerbelastung bisher bzw. neu je Erbe					
Bedürfnisprüfung / Abschmelzmodell greift ein			Ja	Ja	Ja
Betriebsvermögen bisher (Verschonung 85 %)		4,5			
Betriebsvermögen neu			13,75	9,93	
Nicht begünstigtes Vermögen (Freibetrag von 10 %; keine Verschonung)			5,25	5,25	5,25
Privatvermögen		3	3	3	3
Summe Steuerbelastung (in Mio. Euro)		7,5	22	18,18	15,58
Steuerbelastungsquote auf begünstigtes Unternehmensvermögen in %		4,50 %	16,67 %	12,04 %	8,88 %
Steuerbelastungsquote auf Gesamtnachlass in %		6,82 %	20,00 %	16,53 %	14,16 %

Abbildung 3: Die Steuerbelastung übersteigt den Anteil des mitübertragenen Privatvermögens. (Quelle: eigene Darstellung)

müssen, ohne Einfluss auf die Ausschüttung von Gewinnen aus dem Unternehmen ausüben zu können.

Schließlich sollte im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung der **Vorwegabschlag** für „typische“ Familienunternehmen, deren Gesellschafter Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsbeschränkungen unterliegen, **rechtsformunabhängig gewährt werden** und damit auch Unternehmen in der **Rechtsform des Einzelunternehmens, einer börsennotierten AG oder SE** zur Verfügung stehen.

V. ÄNDERUNGSANTRÄGE AUS DEM BUNDESRAT

In der Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrats am 30. Juni 2016 wurde auf Antrag der Länder Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Thüringen ein Forderungskatalog vorgelegt, in dem eine grundlegende Überarbeitung des Gesetzentwurfs zur Erbschaftsteuer gefordert wird.¹⁰ ➤

¹⁰ Siehe hierzu Drucksache 344/16 zu TOP 1 der 930. Sitzung des Finanzausschusses des Bundesrats am 30. Juni 2016

Der Antrag vorgenannter Länder lässt erkennen, welche Verhandlungsthemen im Vermittlungsausschuss zur Sprache kommen werden und welche Regelungen in dem Gesetzentwurf möglicherweise noch einer Anpassung/Verschärfung unterliegen werden. Beispielsweise werden solche Änderungen/Verschärfungen in folgenden Punkten verlangt:

- Die vorgesehene **Privilegierung der Übertragungsmöglichkeit** bei Familienunternehmen, die einem weiteren Bewertungsabschlag (*Vorwegabschlag*) unterliegen, soll demnach überprüft werden. Die vorgesehene **Erweiterung der Übertragungsmöglichkeit auf Mitgesellschafter** soll ebenfalls gestrichen werden. Ferner wird gefordert, die Anforderungen an die Verfügungsbeschränkungen als eine Voraussetzung für den Vorwegabschlag deutlich zu präzisieren.
- Die **Gewährung der Optionsverschonung** soll an die Voraussetzung von max. 10 % Verwaltungsvermögen geknüpft werden. Im derzeit vorliegenden Gesetzentwurf wäre bei einer **Verwaltungsvermögensquote von über 10 %** auch die **Optionsverschonung** möglich.
- Die erbschaftsteuerliche Begünstigung von **Beteiligungen an gewerblich geprägten Personengesellschaften sowie von Holdingkapitalgesellschaften** soll wieder eingeschränkt werden.
- Die **Abschmelzzone für den Verschonungsabschlag** soll bei einem deutlich geringeren Betrag von 90 Mio. Euro auslaufen und „stufenlos“ ohne die 750.000-Euro-Stufen ausgestaltet werden.
- Die Möglichkeit einer **zinslosen Stundung** bis zu zehn Jahren soll entfallen.
- Die Änderung des Bewertungsgesetzes (*siehe die vorstehenden Ausführungen unter II.5*) wird abgelehnt.

In Summe zeigt dieser Forderungskatalog, dass **wesentliche Eckpunkte** des Gesetzentwurfs sich im Zuge des Vermittlungsverfahrens noch deutlich verändern könnten und im Ergebnis zu einer **deutlichen Verschärfung der Besteuerung von Betriebsvermögen** führen könnten.

Dies leitet über zu der jüngst wieder aufgekommenen Diskussion über **Gesetzesalternativen**.

VI. ALTERNATIVMODELLE

Die Stimmen, die sich für eine Abkehr von dem im Gesetzentwurf verankerten **Verschonungsmodell** hin zu einem **Niedrigsteuermodell** aussprechen, werden in den letzten Wochen wieder deutlich lauter. So sprechen sich nicht nur Vertreter der Partei „Die Grünen“ für ein Flat-Tax-Modell mit einem einheitlichen Steuersatz von 15 % aus.¹¹ Auch im Vorfeld des Bundestagsbeschlusses gab es diesbezügliche Initiativen. Ferner hat sich auch Clemens Fuest vom Ifo-Insti-

tut für ein Flat-Tax-Modell ausgesprochen, allerdings bei einem deutlich niedrigeren Steuersatz von 8 %.¹²

Die Hinwendung zu einem **Niedrigsteuermodell** ist – auch aufgrund verwaltungspraktischer Fragen – eher unwahrscheinlich.¹³ Bei der Diskussion über das Pro und Kontra eines Verschonungsmodells oder eines Niedrigsteuermodells sollten vor allem folgende Aspekte Berücksichtigung finden, die für ein **Verschonungsmodell** sprechen:

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 ausführlich mit den Möglichkeiten der Verschonung beschäftigt und die Verschonungsregelungen als solche nicht infrage gestellt.¹⁴ Weitere Argumente, die für Verschonungsregelungen sprechen, sollten in Erinnerung gehalten werden. Hierzu gehören:

- Familienunternehmen werden durch die Erbschaftsteuer **im Wettbewerb gegenüber Wettbewerbern in öffentlicher/kirchlicher Hand benachteiligt**, ebenso gegenüber Kapitalgesellschaften im Streubesitz oder ausländischen Wettbewerbern, die keiner Erbschaftsteuerbelastung unterliegen.
- Das auf **unternehmerisch gebundenem Vermögen lastende Risiko** ist höher, als es bei sonstigem Vermögen der Fall ist.
- Der Zusammenhang zwischen „**Substanzbesteuerung**“ und der damit verbundenen Gefahr für Arbeitsplätze und die Investitionsfähigkeit von Unternehmen ist auch vom Bundesverfassungsgericht anerkannt.
- Die eingeschränkte **Verwertbarkeit des Vermögens und familienunternehmenstypische Verfügungsbeschränkungen** werden in der (steuerlichen) Bewertung nicht ausreichend berücksichtigt.

Das **Niedrigsteuermodell** würde insbesondere bei Steuersätzen von über 10 % zu einer deutlichen Verschärfung der das Unternehmensvermögen treffenden erbschaftsteuerlichen Belastung führen. Dabei gilt es zu bedenken, dass die Erbschaftsteuer von den Gesellschaftern eines Unternehmens aus versteuerten Erträgen zu finanzieren ist. Eine in einem Niedrigsteuermodell mit 10 % angesetzte Erbschaftsteuerbelastung bedeutet beispielsweise:

- Vor Ertragsteuern des Unternehmens und der Gesellschafter muss das Doppelte an Ertrag, das heißt 20 % des Unternehmenswerts, erwirtschaftet werden.
 - Unterstellt man einen Unternehmenswert von 100 und eine Rendite von ca. 5,5 % vor Steuern, sind somit die Gewinne von vier Jahren aufzuwenden, um die Erbschaftsteuer zu begleichen.
- Ferner gilt es zu bedenken, dass Niedrigsteuermodelle die Tendenz zur **schleichenden Erhöhung von Steuersätzen** haben. Beispielhaft ist hier auf die Grunderwerbsteuer zu verweisen, die nach der Reform im Jahre 1998 mit einem Steuersatz von

11 Vgl. hierzu auch die von Cem Özdemir von der Partei „Die Grünen“ erhobene Forderungen nach einem Flat-Tax-Modell; siehe beispielsweise FAZ vom 16.07.2016, Nr. 164, S. 22; FAZ.net vom 17.07.2016: „Özdemir wirbt für Flatrate bei der Erbschaftsteuer“. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/oezdemir-wirbt-fuer-pauschale-erbschaftsteuer-von-15-prozent-auf-alles-14344616.html>, besucht am 29.07.2016, 14:18 Uhr.

12 Siehe FAZ.net vom 15.07.2016: „Ifo-Chef fordert acht Prozent Erbschaftsteuer auf alles“. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/gestoppte-reform-ifo-chef-fordert-acht-prozent-erbschaftsteuer-auf-alles-14341808.html>, besucht am 29.07.2016, 14:20 Uhr.

13 Vgl. Eisele, Dirk NWB 2016, S. 2173 ff., 2181

14 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 177 ff., 133 ff. Siehe hierzu auch Kirchdörfer/Layer/Seemann (2015) mit weiteren Hinweisen zur Rechtfertigung von Verschonungsabschlüssen unter II.2

3,5 % begonnen hat und heute in einigen Bundesländern bereits 6,5 % beträgt.

VII. HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN FÜR DIE NACHFOLGEPRAXIS

Zunächst stellt sich die Frage, ob für anstehende Unternehmensnachfolgen bis zur einer endgültigen Verabschiedung des ErbStRGE überhaupt Rechtssicherheit besteht. Der bereits eingangs zitierte Anwendungserlass der Finanzverwaltung vom 21. Juni 2016, der vorsieht, dass das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung weiterhin anwendbar bleibt, täuscht eine vermeintliche Rechtssicherheit vor.

Nach wie vor sieht der in das Vermittlungsverfahren eingebrachte Gesetzentwurf vor, dass die Neuregelungen ab dem 1. Juli 2016 Anwendung finden sollen. Ob es dabei allerdings bleibt, ist fraglich. Gegen eine Rückwirkung lassen sich begründete Zweifel anführen. In den Fällen, in denen es z.B. durch einen Erbfall zwischen dem 1. Juli 2016 und der Verabschiedung des neuen Erbschaftsteuergesetzes zu einer Übertragung von grundsätzlich begünstigtem Betriebsvermögen kommt, könnte trotz der derzeit vorläufig erlassenen Erbschaftsteuerbescheide eine echte Rückwirkung vorliegen, für die enge verfassungsrechtliche Vorgaben gelten.¹⁵ Zwar hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 die Möglichkeit zur rückwirkenden Anwendung ab dem Tag der Urteilsverkündung eröffnet, allerdings beschränkt auf die Fälle exzessiver Ausnutzung vorhandener Gestaltungsmöglichkeiten.¹⁶ Ob dieser Hinweis des BVerfG auf eine mögliche Rückwirkung der neuen gesetzlichen Regelung ausreichend ist, eine generelle Rückwirkung der neuen gesetzlichen Regelungen auf den 1. Juli 2016 zu begründen, ist fraglich.

Der Gesetzgeber könnte eine Wahlmöglichkeit bezüglich der Anwendung des alten oder neuen Erbschaftsteuergesetzes für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zur Verkündung des neuen Rechts einführen.¹⁷ Von dieser Möglichkeit wurde ja auch bei der letzten Erbschaftsteuerreform Gebrauch gemacht. Jedenfalls zeigt die Diskussion, dass bis zur endgültigen Beschlussfassung von Bundestag und Bundesrat über das ErbStRG derzeit keinesfalls eindeutig zu beantworten ist, ob bis dahin altes oder neues Erbschaftsteuerrecht zur Anwendung kommt. Jedenfalls dürfte auch durch die Verlautbarung des BVerfG im März 2016 klar sein, dass derzeit kein „erbschaftsteuerfreier“ Zustand gegeben ist.¹⁸ Sollen in dem Zeitraum bis zur Verkündung des Gesetzes Schenkungen durchgeführt werden, so muss das Risiko rückwirkend geänderter Verschonungsregelungen und damit verbundener erbschaftsteuerlicher Mehrbelastungen durch die Verankerung von Widerrufs Klauseln im Schenkungsvertrag abgesichert werden.

¹⁵ Siehe hierzu ausführlich Frohnmayer/Reinhart (2013), S. 62 ff. mit Hinweis auf BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, DSStR 2012, 2322; ferner Bäuml, DB 2016, 1600 ff., 1603

¹⁶ Vgl. BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 292

¹⁷ Vgl. Bäuml, DB 2016, 1600 ff., 1604

¹⁸ Vgl. FAZ vom 31.03.2016, Nr. 75, S. 17

¹⁹ Siehe zur Gestaltungsanfälligkeit der vom Gesetzgeber geplanten Einbeziehung des mitvererbten und vorhandenen Privatvermögens auch die Ausführungen von Kirchdörfer/Layer/Seemann (2015), S. 43 ff., S. 50

Im Übrigen heißt es nun, sich auf die derzeit zumindest von den Eckwerten her erkennbaren neuen Erbschaftsteuerregelungen einzustellen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf das zukünftig nicht mehr der Verschonung unterliegende Verwaltungsvermögen. Ferner sind auch die testamentarischen Regelungen in den Fällen zu prüfen, in denen eine Anwendung der Bedürfnisprüfung droht. Sollten die Aufgriffsgrenzen für die Bedürfnisprüfung überschritten sein, so ergibt sich erbschaftsteuerliches Optimierungspotenzial bereits aus einem Auseinanderfallen der Übertragungswege für Privatvermögen und Betriebsvermögen. Beispielweise kann das Betriebsvermögen auf eine Familienstiftung übertragen werden, während das Privatvermögen bei den Destinatären (z. B. Ehepartner, Kinder) verbleibt.¹⁹

VIII. FAZIT

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass der Wille der Regierungskoalition, die Besonderheiten der Familienunternehmen in Deutschland sowohl bei deren Bewertung als auch bei der Ausgestaltung der Besteuerung im Rahmen der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Grenzen zu berücksichtigen, in dem nun vorliegenden und vom Bundestag beschlossenen Gesetzentwurf durchaus gegeben ist.

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgebungsprozess noch bis Ende September 2016 zum Abschluss kommt, um baldmöglichst Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu schaffen. Ansonsten droht eine erneute Befassung des Bundesverfassungsgerichts, was dazu führen könnte, dass die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen zeitweise ganz außer Kraft gesetzt werden. ◆



Dr. Bertram Layer ist Partner und Steuerberater im Büro Hennerkes, Kirchdörfer und Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

Erbschaftsteuer (ErbStRGE) • Nachfolge • Familienunternehmen

LITERATURVERZEICHNIS

Frohnmayer, T./Reinhart, F. (2013):

Zur Zulässigkeit der Rückwirkung von Steuergesetzen. Zugleich eine Anmerkung zu BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07. In: FuS 2 (2013), S. 62–66.

Kirchdörfer, R./Layer, B. (2016):

Ein Kompromiss mit Ergänzungsbedarf. In: Der Hauptstadtbrief, 137 (2016), S. 57–60.

Kirchdörfer, R./Layer, B./Seemann, A. (2015):

Überlegungen zur Neuregelung des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts. Eckpunkte eines Reformmodells. In: FuS 2 (2015), S. 43–51.