

Perspektiven der Erbschaftsteuerreform nach der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014

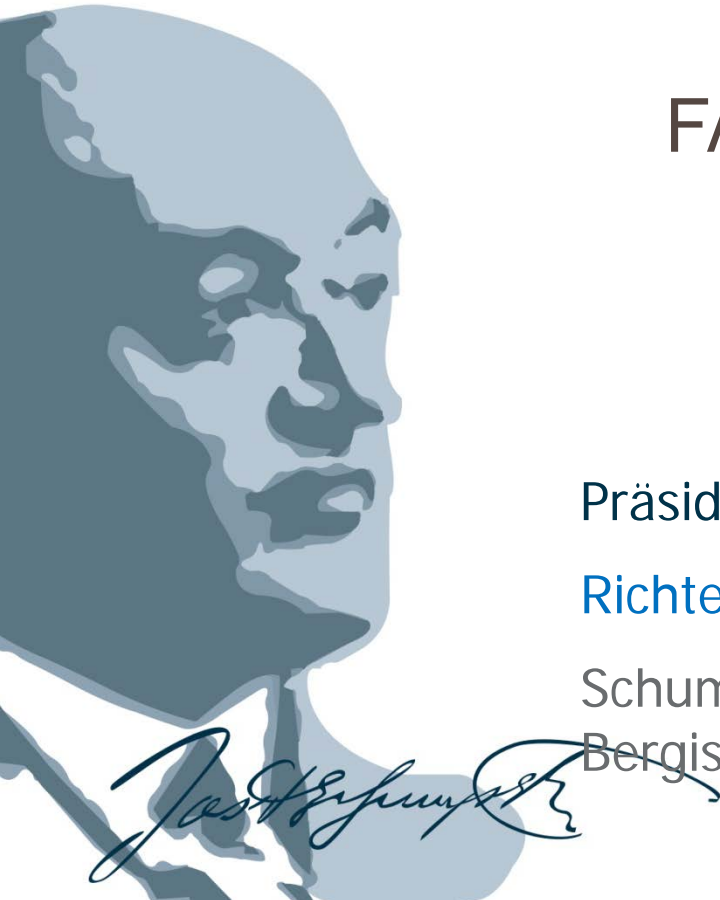
FAST-Forum Düsseldorf

Donnerstag, 10. März 2016

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages

Richter am Bundesfinanzhof Prof. Jürgen Brandt

Schumpeter School of Business and Economics
Bergische Universität Wuppertal





- **Maßstab Art. 3 GG: Gebot der Gleichbehandlung und der Folgerichtigkeit**

- **Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlung:**

Schutz nachhaltiger Unternehmensnachfolge insb wg Bedeutung klein-/mittelständ. geprägter Unternehmenslandschaft für deutsche Wirtschaft im int. Wettbewerb durch **Verschonung unternehmerischen Produktivvermögens/ Liquiditätssicherung**)

> Verschonung von 85 -100% verfassungsgemäß)

- **Verfassungsmäßigkeit der 25 %-Grenze (für Erblasser/ Schenker) bei KapGes und Zulässigkeit von Poolverträgen zur Überschreitung der 25 %- Grenze**
(für Anteilseigner mit Beteiligung unter 25 %)



Vorgaben des BVerfG zur Einschränkung der Ausnahmen vererbten Betriebsvermögens von der ErbSt-Pflicht:

- Privilegierung größerer Unternehmen nur bei Bedürftigkeit
- Weitergehende Herausnahme von VerwVermögen aus der Erbschaftsteuerbegünstigung
- Koppelung der Begünstigung an Arbeitsplatzerhalt auch für Unternehmen mit weniger als 20 ArbN
- > **Wirkung der gebotenen Umsetzung: Erhöhung des ErbSt-Aufkommens**
(> kein „Wortbruch der GroKo“ durch Umsetzung!)



Bedürfnisprüfung für Schonung größerer Unternehmen

- Keine Bedürfnisprüfung für kleinere und mittlere Unternehmen
- **Begriff des „größeren Unternehmens“**
 - **BVerfG:** Empfehlung der EU-Kommission (Abl Nr. 1, 124/36 v. 20.5.2013) -> **ArbN-Zahl ab 250, Jahresumsatz > 50 Mio €, Jahresbilanzsumme höchstens 43 Mio €**
(aA Steger/Königer BB 15, 157; Benachteiligung kapitalintensiver/ ertragschwacher Unternehmen: besser auf gemeinen Wert abzustellen)
 - **Verbände:** Größere Unternehmen nur ab 300 Mio € „**je Erwerb**“ (FAZ 13.2.2015); nur ab 100 Mio € (BW-FM Schmid)



- **BMF:**

- Bedürfnisprüfung ab Unternehmenswert > 20 Mio
„je Erwerb“ (nur 2 % der Übertragungsfälle!)

- **SPD vor Regierungsentwurf:**

- Hinweis darauf, dass die Notwendigkeit der Bedürfnisprüfung vom BVerfG auf bestimmte Größen vererbter Unternehmen bezogen ist und damit die **Grenzen** „unternehmensbezogen“ **ausgestaltet sein müssen**.
- Je größer der Wert eines Unternehmens ist, umso mehr stellt sich aus der Sicht des BVerfG die Frage, ob die Verschonung durch den Zweck der Arbeitsplatzerhaltung geboten ist.



- **Alternative zur Bedürfnisprüfung lt BVerfG**

Absolute Grenze f. Verschonung

(zB **100 Mio €** wie BTDrucks 15/5555, S.10)

- > Vollversteuerung von vererbtem Betriebsvermögen jenseits dieser Grenze
- **Politischer Gestaltungsspielraum zur Einbeziehung auch weniger großen Unternehmen in die Bedürfnisprüfung**
- **je höher der Wert angesetzt wird, umso mehr besteht die Gefahr einer erneuten Verwerfung des ErbStG (lt. BMF schon jetzt 98 % der Erbfälle unter der 20 Mio - Grenze)**



Alternative It BMF

- Beschränkung der Verschonung auf „betriebsbedingt notwendiges Vermögen“ (zu mehr als 50 % dem Hauptzweck des Unternehmens dienend)
- Im Übrigen Verschonung ohne Bedürfnisprüfung bei Unternehmenswert bis 20 Mio € „je Erwerb“
- Bei Unternehmenswert > 20 Mio € und fehlender Bedürftigkeit (aufgrund anrechenbaren VerwVermögens (90 %) oder Privatvermögens des Erben (bis zu 50 %) volle Steuerbarkeit

Alternative Vorschläge zur Bedürfnisprüfung im Schrifttum (Bäumli FR 2015, 73)

- a) Keine Bedürfnisprüfung für Unternehmen bis zu einem Wert von 100 Mio € (im Ausgangspunkt wie Hinweis des BVerfG)
- b) Gesetzliche Regelvermutung für Begünstigungsfähigkeit der nicht iSd. § 264d HGB kapitalmarkt-orientierten (größeren) Unternehmen
- c) Begünstigungsfähigkeit kapitalmarktorientierter Unternehmen nur bei Nachweis personaler Bindung (Beweislast Erben)



Umsetzungsvorschläge vor RegE

- **Nachweis der personalen Bindung** („personaler Bezug“)
bei „für Familienunternehmen charakteristischen Merkmalen“:
Einschränkung „freier“ Entnahmen und Ausschüttungen
Vinkulierungsklauseln
Andienungspflichten und Abfindungsklauseln
- **Missbrauchsvermeidung** durch erbschaftsteuerliche
Veränderungssperre für vorbez. gesellschaftsvertragliche
Regelungen für 5 Jahre (wie bei Lohnsummenregelung)



Umsetzungsvorschläge vor RegE

Materielle Kriterien einer Bedürfnisprüfung

- Beurteilung nach Wert des Nachlasses oder nach Verhältnissen des Erben und seinem schon vorhandenen Vermögen?
- **BVerfG:** Bei Verschonung größerer Unternehmen **mitvererbtes Privatvermögen oder schon vorhandenes Vermögen** des Erben für Bedürfnisprüfung **zu berücksichtigen**
- **BMF:** ab Wert der Erbschaft von **20 Mio €** zu berücksichtigen:
 - **Nicht notw. BV** (vermietete Immobilien, Wertsachen, Gemälde) **zu 90%** (Sicherheitsabschlag von 10 %)
 - **Privatvermögen** des Erben **bis zu 50 %**
 - Dabei Anrechnung von Schulden unter anteiliger Verteilung auf notw. BV und nicht notw. VerwVermögen



Umsetzungsvorschläge vor RegE

- Hinweise im Schrifttum:
 - Bedürftigkeit immer nach Einbringung in Familienstiftung (die kein eig. Vermögen hat)?
 - Wettbewerbsrelevanz der Anerkennung einer Bedürftigkeit (Vereinbarkeit mit EU-Recht; Gleichbehandlung von Konkurrenten)
- Rückgriff bei materieller Bedürfnisprüfung auf Dissenting Vote? (so zu Recht im Ansatz BMF vor RegE)



Verschonung auch größter Vermögen (nur), wenn

- dies **im Einzelfall** zur Erhaltung von Arbeitsplätzen oder sonst zum gemeinen Wohl und damit zur Verwirklichung des Sozialstaates **tatsächlich erforderlich** ist und
- mit ihrer Hilfe nicht zugleich im großen Umfang nicht unternehmerisches **Privatvermögen der ErbSt entzogen** werden kann oder
- durch Gestaltungsmöglichkeiten die **gemeinnützigen wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Ziele der Befreiungen umgangen** werden können.

Verschonung großer Unternehmen nach RegE (1) **mit Änderungen lt KE**



- **Prüfswelle** von 26 Mio. € begünstigtes Vermögen je Erwerber
- für Familienunternehmen bis 52 Mio. €, **lt KE stattdessen Vorabschlag max. 30 % des gemeinen Werts d. Gesellschaftsanteils** mit folgenden Voraussetzungen (kumulativ):
 - Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung für nahezu den vollständigen Gewinn/Übertragung nur auf Angehörige (**KE: sowie MitGes oder Stiftungen**)
 - Abfindung bei Ausscheiden erheblich unter gemeinem Wert
 - in Satzung/Gesellschaftsvertrag **vereinbart** und tatsächlichen Verhältnissen entsprechend
 - 10 Jahre vor und 30 (**KE 20, CSU 10**) Jahre nach Steuerentstehung

Verschonung großer Unternehmen nach RegE (2)



- Zusammenrechnung von mehreren Erwerben begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von 10 Jahren
- bei Überschreiten der Prüfschwelle:
 - ▶ **auf Antrag** → Abschmelzen der Verschonung von 85 (Regel-) bzw. 100 % (Optionsverschonung) um
 - einen Prozentpunkt je volle 1,5 Mio. € (**KE je volle 750 TE**) des übersteigenden Betrags
 - ab 116 Mio. € (142 Mio. € bei Familienunternehmen) **Mindestverschonung** von 20 % bzw. 35 % (**Wegfall nach KE**)
 - Maßnahme auf der Festsetzungsebene
 - **ohne** Bedürfnisprüfung
 - Einhalten von Behaltensfrist und Lohnsumme

Verschonung großer Unternehmen RegE (3)



- alternativ: auf Antrag → Erlass (auflösend bedingt)
 - Maßnahme auf der Erhebungsebene
 - **mit** Bedürfnisprüfung
Voraussetzung: Berücksichtigung von 50 % der Summe aus übergegangenem und vorhandenem (Bestandsvermögen) nicht begünstigtem Vermögen
 - Einhalten von Behaltensfrist und Lohnsumme
 - verbleibende Steuer kann ganz/teilweise bis zu 6 Monaten gestundet werden



- nachfolgende Erwerbe (Erbschaft/Schenkung) nicht begünstigten Vermögens innerhalb von 10 Jahren lösen Neuberechnung unter Einbeziehung von 50 % dieses zusätzlichen Vermögens aus
- ▶ bei Scheitern der Bedürfnisprüfung:
auf Antrag : Anspruch auf Stundung bis zu 10 Jahren

Verschonung kleiner und mittlerer Unternehmen nach RegE



Regelungssystematik wie bisher:

- Regelverschonung von 85 %
 - Behaltensfrist von 5 Jahren und
 - Mindestlohnsumme von 400 %
- auf Antrag → Optionsverschonung von 100 %
 - Behaltensfrist von 7 Jahren und
 - Mindestlohnsumme von 700 %
- bisherige Voraussetzung von max. 50 bzw. 10 %
Verwaltungsvermögen entfällt
- aber nur noch Verschonung des begünstigten Vermögens



Verbot überhöhten Ansatzes von VerwVermögen

- **BVerfG: Zulassung von Verwaltungsvermögen bis zu 50 % unverhältnismäßig** („da nicht produktiv und förderungswürdig“)
- **Spielraum des Gesetzgebers**

Verfassungsrechtliche Bandbreite zwischen 15 % und deutlich unter 50 %; aber auch vollständiger Ausschluss von der Verschönerung.

- **Vorschläge im Schrifttum f. Grenzwert zul. VerwVermögens**
25- 30 % Haarmann, Beiml; 20 % Steger/Königer, BB 2015, 157; 10 % Reich BB 2015, 148.



Verbot überhöhten Ansatzes von VerwVermögen

BMF: Beschränkung der Verschonung auf „betriebsbedingt notwendiges Vermögen“ (zu mehr als 50 % dem Hauptzweck des Unternehmens dienend)

- VerwVermögen danach grundsätzlich von Verschonung ausgeschlossen (Nur 10 % als sog. „quantité négligable zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen zur Einbeziehung **zugelassen**; dies ist wohl als zulässige Typisierung durch den Gesetzgeber mit Blick auf die Praxis in anderen Bereichen wie bei der verfassungsrechtlich gebilligten Bagatellgrenze bei Anwendung des Gebots zur Umqualifizierung freiberufl. in gewerbl. Einkünfte bei teilw. gewerbl. Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 EStG) konsentierbar.
- Dadurch konsolidierte Ermittlung des VerwVermögens zur Vermeidung von Gestaltungen in mehrstufigen Gesellschaftsverhältnissen entbehrlich?



Verbot überhöhten Ansatzes von VerwVermögen

Positionen der SPD vor RegE

- (Wie BMF) Grundsätzlicher Ausschluss des VerwVermögens aus der Verschonung mit der Möglichkeit, mit dem VerwVermögen in Zusammenhang stehende Schulden von der Steuerbemessungsgrundlage der ErbSt abziehen zu können.
- Der Vorschlag des BMF zu einer Abziehbarkeit von Darlehensschulden bedarf sorgfältiger Prüfung, ob er nicht Gestaltungsmöglichkeiten zur Verlagerung von Fremdfinanzierungsaufwand für Privataufwendungen in die steuerliche Sphäre eröffnet.
- Berechtigter Hinweis auf die **Schwierigkeit** der Praxis, das zu schonende –neu definierte- „**betriebsbedingt notwendige Vermögen**“ (als „zu mehr als 50 % dem Haupt-zweck des Unternehmens dienend“) vom VerwVermögen **abzugrenzen:**



Verbot überhöhten Ansatzes von VerwVermögen

- Bisher erbschaftsteuerlich nur durch die Definition des VerwVermögens in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG negativ abgegrenzt (zB Nutzungsüberlassung von Grundstücken an Dritte, Minderheitsbeteiligungen an anderen Gesellschaften bestimmte Wertpapiere, Kunstgegenstände etc).
- Anlehnung an die Definition der st.Rechtsprechung für **notwendiges Betriebsvermögen** („ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt; BFH, BFHE 173, 137)? Problematisch ist die vom Gesetzgeber schon im Gesetzgebungsverfahren zum geltenden ErbStG (BTDrucks 16/7918, S. 35 f.) gesehene Schwierigkeit der Abgrenzung zum sog. gewillkürten Betriebsvermögen („objektiv dazu geeignet und erkennbar dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern“, z.B. BFH BFHE 129, 40).
- **KE: Rückkehr zur Definition des Verwaltungsvermögens**

Verwaltungsvermögen nach RegE (1)



BVerfG:

- Regelung des Verwaltungsvermögen verstößt gegen Art. 3 GG
- gesetzgeberisches Ziel verfehlt, nur produktives Vermögen zu fördern
 - 50 % Verwaltungsvermögen mitverschont
 - "Fallbeileffekt"
 - Widerspruch zur Regelverschonung (Typisierung nicht begünstigten Vermögens mit 15 %)
- Alles-oder-Nichts-Prinzip ermöglicht Gestaltungen, für die kein Rechtfertigungsgrund besteht
- "Kaskade im Konzern"

Verwaltungsvermögen nach RegE (2) **-überholt durch KE-**



Ersatz des Verwaltungsvermögens durch Hauptzweck:

Neudefinition des begünstigten Vermögens

- Bisher: enumerative Aufzählung in § 13b Abs. 2 ErbStG
- Regierungsentwurf: Stellt jetzt auf Hauptzweck ab
- § 13b Abs. 3 ErbStG
 - Hauptzweck danach gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit
 - Maßgebend ist künftig Umfang der Tätigkeit



Berechnung des begünstigten Vermögens:

- **Finanzmitteltest** bleibt bestehen (wie bisher)
 - weiterhin Zurechnung der dem Hauptzweck dienenden Finanzmittel zum begünstigten Vermögen
 - Schritt 1: Schuldenverrechnung
 - Schritt 2: verbleibende Finanzmittel bis zu 20 % des Unternehmenswerts begünstigt (Sockelbetrag)
- **Neu: quotaler Schuldenabzug**
 - Schritt 3: verbleibende Schulden anteilig im Verhältnis der Werte vom begünstigten und nicht begünstigten Vermögen abzuziehen

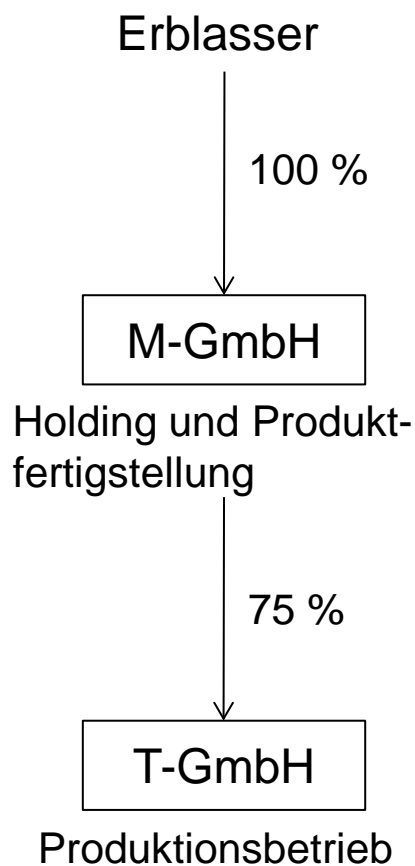


weitere Neuregelungen:

- **Verwaltungsvermögenssockel**
Verwaltungsvermögen iHv. 10 % des begünstigten Vermögens ist ebenfalls begünstigt (Nettowerte)
- bei mehrstöckigen Konstruktionen → **Verbundvermögensaufstellung:**
anstelle von Beteiligungen/Anteilen sind die anteiligen gemeinen Werte des begünstigten bzw. nicht begünstigten Vermögens aufzunehmen.
- Ausschluss des bisherigen Kaskadeneffekts

Verwaltungsvermögen - Beispiel

Beispiel: (ohne Finanzmitteltest und Schuldenverrechnung)



Verbundvermögensaufstellung		
	begünstigt	nicht begünstigt
M-GmbH	15 Mio. €	5 Mio. €
T-GmbH	11,25 Mio. €	0,75 Mio. €
zusammen	26,25 Mio. €	5,75 Mio. €
inkl. Sockel	28,875 Mio. €	3,125 Mio. €

gemeine Werte (netto):

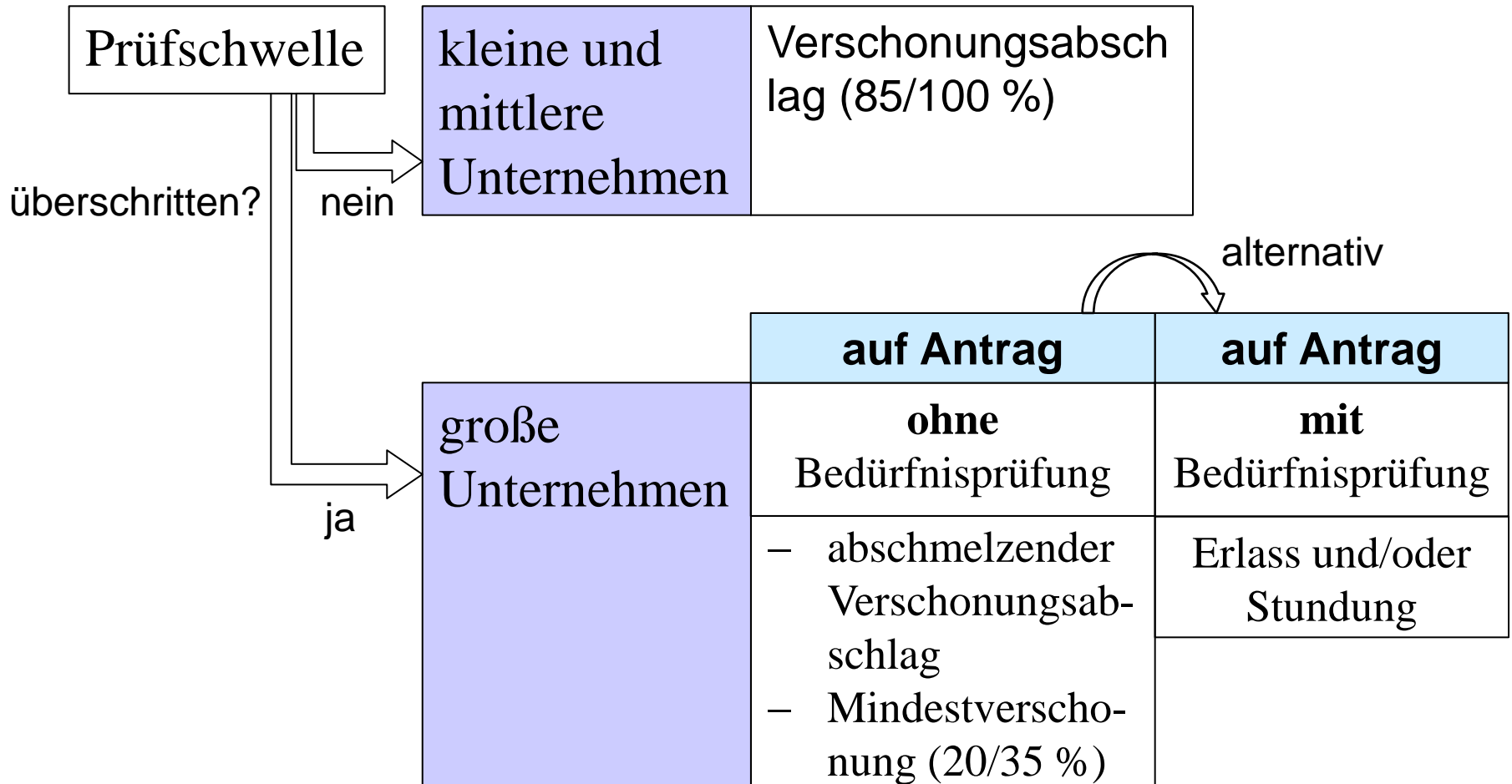
- begünstigtes Vermögen: 15 Mio. €
- nicht begünstigtes Vermögen: 5 Mio. €
- Anteil T-GmbH: 12 Mio. €

gemeine Werte (netto):

- begünstigtes Vermögen: 15 Mio. €
- nicht begünstigtes Vermögen: 1 Mio. €

10 % iger
Verwaltungs-
vermögenssockel:
2,625 Mio. € des
nicht begünstigten
Vermögens gelten
als begünstigt.

Zusammenfassung: Systematik





Nachsteuertatbestände: Gebotene Ausdehnung der Lohnsummenregelung auf Betriebe mit weniger als 20 Mitarbeitern

- Verfassungsmäßigkeit der Nachsteuertatbestände und des Konzepts der Lohnsummenregel (Mindestlohnsummen von 400% und 700%; Bindefristen von fünf und sieben Jahren)
- BVerfG: Anzuwenden auch auf Betriebe mit ArbN-Zahl < 20:
Begründung: „erforderliche Begrenzung auf relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen“



- **Schrifttum, Verbände und Parteien zur Grenzziehung**

Verbände	10 ArbN;
Reich, BB 2015, 148, 151:	10 ArbN noch zu hoch;
Steger/Königer BB 2015, 157:	5 ArbN;
Schäfer (Hess.FM, CDU	3 ArbN

- **BMF vor RegE: Lohnsummenregelung f. Betriebe mit Wert >1 Mio €**

Begründung für abw. Ansatz gegenüber dem BVerfG:
Entlastung kleiner Unternehmen von Bürokratiekosten



Bedenken gegen BMF-Lösung

- **Fehlende Vereinbarkeit mit Anliegen des BVerfG**, die Ausnahme von der Lohnsummenregelung für Kleinbetriebe nachhaltig auf eine „relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen“ zu beschränken.
- **Alternative (SPD vor RegE)**
 - Beibehaltung der ArbN-Zahl-Orientierung (da Zweck der Begünstigung die Erhaltung von ArbPlätzen ist)
 - Hinreichende Vermeidung von Bürokostenbelastung für Kleinstbetriebe mit jährl Lohnkosten unter 150 T € und/oder 4 ArbN durch Ausnahme von der Lohnsummenregelung.

Lohnsummenregelung nach RegE (1)



Neuregelung:

- Betriebe mit ≤ 3 Beschäftigten: Freistellung
- anschließend: **Gleitzone**

Betriebe mit ... Beschäftigten	für Regel- verschonung	für Options- verschonung
4 bis 10 CSU: 5-10	250 %	500 %
11 bis 15	300 %	565 %
> 15	400 %	700 %
der Ausgangslohnsumme für ... fortzuführen	5 Jahre	7 Jahre



- Beseitigung von Umgehungstatbeständen bei Betriebsaufspaltungen
- Berücksichtigung von Beschäftigtenzahl und Ausgangslohnsumme von Besitz- und Betriebsgesellschaft

- Konstanter Verschonungsabschlag von 20 bzw. 35 % wenn Verschonung wegen deutlicher Überschreitung nicht mehr wirkt (Verfänglich zweifelhaft, da BVerfG Privilegierung von BV bei fehlendem Bedürfnis verneint).
- **KE: Abschmelzung auf null (Sockelverschonung 20/35 % entfällt); bei Optionsverschonung springt Abschmelzkurve bei 99 Mio € auf null; in der Regelverschonung endet die Kurve regulär bei ca 90 Mio €**
- Anstelle Verschonung auch Erlass denkbar (§ 28a ErbStGE)
- **KE: Voraussetzungsloser Anspruch auf 10-jährige zinslose Stundung/Erfassung aller Arten von begünstigtem Vermögen (auch Anteile an KapGes)**



Zentrale Forderungen:

- **grundsätzliche „Beibehaltung des Verwaltungsvermögens“**
- Gesetzliche Regelung von Zusammenrechnung der Arbeitnehmer bei Betriebsaufspaltung für die Lohnsummenregelung
- **Verzicht auf begünstigten Verwaltungsvermögenssockel**
- Beibehaltung der bisherigen Obergrenze von 10 % Verwaltungsvermögen für die Optionsverschonung
- schnellere und stufenlose Abschmelzung des Verschonungsabschlags (Übergangszone bis 34 bzw. 60 Mio. € für Familienunternehmen) und Verzicht auf Mindestverschonung (20/35 %)
- **kein Stundungsanspruch bei negativer Verschonungsbedarfsprüfung**

Kein Aufgriff der zentralen Forderungen des Bundesrates



- Aber: KE: Rückkehr zum Verwaltungsvermögensbegriff mit folgenden Änderungen:
 - Wiederaufnahme des sog. Schmutzzuschlags von 10 % (nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen im Umfang von 10 % des Wertes begünstigten Vermögens begünstigt)
 - Grundstücke, die zum Absatz eigener Produkte überlassen werden, (Brauereigaststätten, Tankstellen, Logistikbranche) werden begünstigt
 - Einführung einer im Todesfall (CSU: auch bei Schenkungen) geltenden Investitionsklausel (Verwaltungsvermögen begünstigt, das innerhalb eines Jahres nach Plan des Erblassers betr.Zwecken zufließt)
 - Schutz von Deckungsvermögen für betr Altersversorgung



- Zur Ermittlung des Ertragswerts der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§ 201/§ 202 BewG) mit Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren
- Zusammensetzung des Kapitalisierungsfaktors aus einem einheitlichen und über den Zeitablauf konstanten Risikozinssatz v. 4.5 % und einem marktabhängigen Basiszins
- **Vereinbarung im KE: Einführung eines Korridors von 3-5 %, in dem der Basiszinssatz schwanken kann. 86**
 - > Bandbreite für Kapitalisierungsfaktor von 10, 53 und 12 % (2016 statt 17, 86 % 12 % = **30 % niedrigerer Unternehmenswertansatz**)



- Stundung und Verrentung der Erbschaftsteuer
 - KE: Einführung eines voraussetzungslosen Rechtsanspruchs auf 10-jährige zinslose Stundung
 - KE: Erfassung aller Arten von begünstigtem Vermögen (auch Anteile an KapGes)



- **Tenor des Urteils des BVerfG:**
Bisheriges Recht bis zur Neuregelung anwendbar. Pflicht zur Neuregelung bis 30. 6.2016.
- **Begründung (Rz. 292 des Urteils): Fortgeltung der ..Normen bis zu einer Neuregelung.**
„Außerdem zu berücksichtigen, dass die Fortgeltung keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.“
- **Vollzugsanordnung durch BVerfG? Weitere Perspektiven?**
- **Unterschrift des Bundespräsidenten/Neuer VerfRechtsschutz**

Erbschaftsteuerreform nach der Entscheidung des BVerfG

Schumpeter School
of Business and Economics



Ich danke für Ihre Aufmerksamkeit!