

Dr. Thomas Wachter, Notar, München*

Referentenentwurf zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

I. Bloße Gesetzeskorrekturen statt echter Reform

Anfang Juni 2015 hat das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf für ein „Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vorgelegt (Volltext unter www.gmbhr.de/volltexte.htm; ausführlich dazu *Stal-leiken/Kotzenberg*, GmbHR 2015, 673 ff. – in dieser Ausgabe). Mit dem jetzt vorgelegten Entwurf sollen die Vorgaben des BVerfG für eine verfassungskonforme Neuregelung des ErbStG umgesetzt werden (BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, GmbHR 2015, 88; dazu *Seer*, GmbHR 2015, 113 ff.). Eine grundlegende Reform ist politisch derzeit offenbar nicht gewünscht bzw. nicht durchsetzbar. Dies entspricht durchaus einer allgemeinen Tendenz der Steuergesetzgebung der letzten Jahre, die vor echten Reformen immer häufiger zurückschreckt und ihre Gestaltungsaufgabe nur noch sehr eingeschränkt wahrnimmt. Im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird diese Zurückhaltung möglicherweise noch dadurch verstärkt, dass dem Bund zwar die Gesetzgebungskompetenz, nicht aber das Steueraufkommen zusteht. Der Bund hat an der Erbschaft- und Schenkungsteuer daher nur wenig (fiskalisches) Interesse und möchte das (leidige) Thema wohl so bald wie möglich vom Tisch haben. Der Titel des Referentenentwurfs lässt jedenfalls wenig Begeisterung erkennen. Der Gesetzgeber macht hier offenbar nur das, was er unbedingt tun muss – mehr aber nicht.

II. Komplexe Rahmenbedingungen für die Unternehmensnachfolge

Unter dem „Deckmantel“ eines bloßen Anpassungsgesetzes wurde nunmehr allerdings ein Referentenentwurf vorgelegt, der in zahlreichen Punkten weit über die ursprünglichen Vorgaben aus Karlsruhe hinausgeht. Zudem sind viele der Neuregelungen unnötig kompliziert. Das BVerfG hat bereits im Jahr 2006 betont, dass steuerliche Verschonungsregelungen „normenklar“ sein müssen (BVerfG vom 7.11.2006 – 1 BvL, GmbHR 2007, 320, Rz. 106 und Leitsatz Nr. 2b). Dieses Ziel hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich wohl etwas aus dem Auge verloren. Die jetzigen Änderungen betreffen im Übrigen keineswegs nur große Unternehmen, sondern vielmehr auch die Erwerber von kleinen und mittleren Unternehmen (die unter der neuen „Prüfchwelle“ von 20 Mio. € liegen). Am Beispiel der GmbH sollen nachfolgende einige ausgewählte Eckpunkte der Neuregelung skizziert werden.

III. Grundkonzept der Neuregelungen

An dem bisherigen Grundkonzept der steuerlichen Verschonung des Erwerbs von unternehmerischem Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) soll im Wesentlichen festgehalten werden. Danach ist der Erwerb von unternehmerischem Vermögen auch in Zukunft i.H.v. 85 % (bzw. im Falle der Option zur Vollverschonung i.H.v. 100 %) steuerfrei, wenn das Unternehmen fünf (bzw. sieben) Jahre fortgeführt und die Lohnsumme i.H.v. 400 % (bzw. 700 %) beibehalten wird. Allerdings sollen diese Verschonungsregelungen in dreifacher Hinsicht verschärft werden: (1) der bisherige Verwaltungsvermögenstest wird vollständig aufgegeben und durch einen neuen Begriff des begünstigten Vermögens ersetzt, (2) die Verschonungsregelungen gelten uneingeschränkt nur noch für einen Erwerb bis zu 20 Mio. €, und (3) die Lohnsummenkontrolle erfolgt künftig nicht erst bei Betrieben ab 21 Beschäftigten, sondern bereits ab 4 Beschäftigten (eingeschränkt, d.h. Lohnsumme von 250 % bzw. 500 %) bzw. ab 11 Beschäftigten (uneingeschränkt, d.h. Lohnsumme von 400 % bzw. 700 %).

IV. Begünstigtes Vermögen statt Verwaltungsvermögen

Bislang war das begünstigte Vermögen immer dann begünstigt, wenn der Anteil des schädlichen Verwaltungsvermögens nicht mehr als 50 % (bzw. im Falle der Vollverschonung nicht mehr als 10 %) betragen hat (§ 13b Abs. 2 ErbStG). Dieser Verwaltungsvermögenstest soll vollständig abgeschafft werden.

Künftig soll das unternehmerische Vermögen nur noch dann begünstigt sein, wenn der Steuerpflichtige (positiv) nachweist, dass es zu begünstigten Vermögen gehört. Zum begünstigten Vermögen sollen alle Teile des Vermögens eines Betriebs gehören, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer originär gewerblichen Tätigkeit als „Hauptzweck“ dienen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG-RefE). Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können (§ 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG-RefE). Nach der Gesetzesbegründung (S. 24) soll auf diese Weise eine „zielgenaue“ und „präzise“ Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen ermöglicht werden. Allerdings ist eher das Gegenteil zu befürchten.

Der Hauptzweck des Unternehmens muss danach in einer originär gewerblichen Tätigkeit bestehen. Rein vermögensverwaltende GmbHs sind nicht begünstigt. Nicht ganz eindeutig erscheint, ob und unter welchen Voraussetzungen Holdinggesellschaften in der Rechtsform der GmbH zum be-

* Dr. Thomas Wachter ist Notar in München.

günstigungsfähigen Vermögen gehören (s. § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 3 ErbStG-RefE) und wie deren Hauptzweck zu ermitteln ist. Sodann soll offenbar für jedes einzelne Wirtschaftsgut geprüft werden, ob es tatsächlich „überwiegend“ der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens dient. Die Gesetzesbegründung (S. 29) geht davon aus, dass diese Prüfung im Rahmen der „ohnehin“ vorzunehmenden Vermögensaufstellung des Substanzwerts (§ 11 Abs. 2 S. 3 BewG) erfolgt und somit „zusätzlichen Bürokratieaufwand“ vermeidet. Tatsächlich dürften die Unsicherheiten und Risiken aber eher zunehmen. Dies zeigt sich bereits an wenigen Beispielen: Warum soll es für den gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts (z.B. eines Betriebsgrundstücks) insoweit stets auf den Substanzwert ankommen und eine andere Wertermittlung (z.B. Ertragswert) ausgeschlossen sein? Ist die überwiegende Nutzung (wohl mehr als 50 %) immer bezogen auf den Wert zu ermitteln oder sind auch andere Abgrenzungskriterien denkbar (z.B. Anteil der Nutzflächen eines Grundstücks)? Muss das Wirtschaftsgut der unternehmerischen Unternehmen „unmittelbar“ dienen (so wohl die Gesetzesbegründung S. 24) oder genügt auch ein bloß mittelbares Dienen (so wohl der Gesetzeswortlaut und die Beispiele in der Gesetzesbegründung S. 26 ff.). Wie soll z.B. bei Wertpapieren (zu Finanzmitteln s. § 13b Abs. 4 ErbStG-RefE) die Begünstigungsfähigkeit festgestellt werden?

V. Neue Prüfschwelle von 20 Mio.

Der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % soll künftig nur noch dann gewährt werden, wenn der Erwerb des begünstigten Vermögens nicht mehr als 20 Mio. € beträgt (§ 13a Abs. 9 ErbStG-RefE). Dabei werden Erwerbe innerhalb von 10 Jahren zusammengezählt. Übersteigt der Erwerb diese Grenze (in der Gesetzesbegründung auch als „Prüfschwelle“ bezeichnet) verbleibt dem Erwerber nur noch die Wahl zwischen zwei (sich gegenseitig ausschließenden) Möglichkeiten: einem reduzierten Verschonungsabschlag (§ 13c ErbStG-RefE) und einem Steuererlass aufgrund einer individuellen Bedürfnisprüfung (§ 28a ErbStG-RefE).

- **Abschmelzungsmodell:** Bei der ersten Option wird der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % mit ansteigendem Wert des Erwerbs bis auf einen Sockelbetrag von 25 % bzw. 40 % abgeschmolzen. Dabei reduziert sich der Verschonungsabschlag um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Mio. €, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 20 Mio. € übersteigt. Bei einem Erwerb von 110 Mio. € ist der Sockelbetrag von 25 % bzw. 40 % erreicht. Eine weitere Abschmelzung erfolgt nicht.
- **Erlassmodell:** Bei der zweiten Option wird dem Erwerber die Steuer ganz oder teilweise erlassen, wenn er nachweist, dass er die Steuer nicht aus einem verfügbaren Vermögen begleichen kann. Das verfügbare Vermögen umfasst jeweils 50 % des vom Erwerber mit erworbenen und des beim Erwerber bereits vorhandenen Privatvermögens (und zwar ohne jeden Freibetrag).

Beide Optionsmöglichkeiten sind im Einzelnen sehr kompliziert geregelt. Zahlreiche Fristen, Auflagen und Bedingungen dürften in der Praxis die optimale Antragstellung erheblich erschweren. Das Ganze könnte sich zu einem gefährlichen

„Minenfeld“ für die Unternehmensnachfolge entwickeln (zutreffend *Korezkij*, DStR 2015, im Erscheinen).

VI. Erhöhung der Prüfschwelle für manche Familienunternehmen auf 40 Mio.

Die Prüfschwelle von 20 Mio. € soll sich auf 40 Mio. € verdoppeln, wenn der Gesellschaftsvertrag über die Dauer von mindestens 40 Jahre (10 Jahre vor und 30 Jahre nach der Entstehung der Steuer) Entnahme-, Verfügungs- und (nicht oder) Abfindungsbeschränkungen enthält (§ 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-RefE). Diese Regelung ist nicht nur steuerrechtlich wenig „zielgenau“, sondern auch gesellschaftsrechtlich problematisch. Der Gesellschaftsvertrag muss danach z.B. die Ausschüttung des Gewinns „nahezu vollständig“ beschränken. Bei GmbHs findet sich heute kaum eine Satzung, in der die Verwendung des Ergebnisses von der Verteilung unter den Gesellschaftern ausgeschlossen ist (s. § 29 Abs. 1 S. 2 GmbHG). Entsprechende Regelungen sind zwar grundsätzlich zulässig, unterliegen aber (gerade auch im Hinblick auf den Schutz von Gesellschafterminderheiten) bestimmten (stark einzelfallabhängigen) Beschränkungen (s. dazu nur *Hommelhoff* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 29 Rz. 21 ff.). Ferner soll der Gesellschaftsvertrag die Verfügung über Anteile auf Angehörige beschränken. Bei einer GmbH kann die Satzung eine derartige Verfügungsbeschränkung vorsehen (s. § 15 Abs. 5 GmbHG). Gleichwohl erscheint die Regelung zu weitgehend. Warum soll etwa die Verpfändung der GmbH-Geschäftsanteile an eine Bank nicht zulässig sein? Richtigerweise sollte die Regelung nicht alle „Verfügungen“ umfassen, sondern auf „Abtretungen“ beschränkt werden. Nicht ganz nachvollziehbar ist auch, warum die Verfügungen hier auf Angehörige beschränkt sein sollen, wohingegen bei den Verfügungsbeschränkungen in Poolverträgen (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG) auch Mitgesellschafter erfasst sind. Schließlich muss in dem Gesellschaftsvertrag die Höhe der Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters „erheblich“ unter dem gemeinen Wert liegen. Solche Klauseln unterliegen zivilrechtlich einer umfassenden Wirksamkeitskontrolle (s. dazu nur *Lutter* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 18. Aufl. 2012, § 34 Rz. 81 ff.). Ist eine zivilrechtlich unwirksame Regelung für steuerliche Zwecke (s. § 41 AO) ausreichend? Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich, wenn ein Zivilgericht die Höhe der Abfindung später korrigiert bzw. anpasst?

VII. Fazit

Der Parlamentarische Staatssekretär beim Bundesminister der Finanzen, *Dr. Michael Meister* hat darauf hingewiesen, dass die Änderungen des ErbStG „verfassungsfest“, „mittstandsfriendly“, „administrierbar“ sein und „Rechtssicherheit“ bieten müssen (*Meister*, FR 2015, 504 [508]). Dem ist zuzustimmen. Allerdings bestehen durchaus Zweifel, ob diese Ziele mit dem jetzt vorgelegten Referentenentwurf erreicht werden können. In jedem Fall ist es zu begrüßen, dass der Referentenentwurf keinerlei Rückwirkung vorsieht (auch nicht für „exzessive“ Gestaltungen). Das Jahr 2015 sollte daher intensiv für die Planung der Unternehmensnachfolge genutzt werden. Besser werden die steuerlichen Rahmenbedingungen wohl kaum werden.