



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; IV D 4 – S 3730/1510001 :002; DOK 2015/0460135

Der Gesetzgeber ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 verpflichtet, bis spätestens zum 30. Juni 2016 die für verfassungswidrig erkannten Regelungen des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts nachzubessern. Das Bundesverfassungsgericht hat die Verschonung von Betriebsvermögen in Höhe von 85 Prozent bzw. 100 Prozent grundsätzlich für verfassungsgemäß erachtet, allerdings die sog. Bagatellgrenze zur Lohnsummenregelung und die Regelung zur Verschonung des sog. Verwaltungsvermögens als zu weitgehend beurteilt. Schließlich hat das Bundesverfassungsgericht auch kritisiert, dass „große“ Unternehmen ohne konkrete Bedürfnisprüfung ebenfalls in den Genuss der Steuervergünstigungen kommen. Mit dem vorliegenden Referentenentwurf sollen §§ 13a, 13b ErbStG entsprechend an die Vorgaben des Gerichts angepasst werden.

Aus Sicht des Bundes der Steuerzahler geht der Vorschlag jedoch weit über den von der Politik und dem Bundesministerium der Finanzen versprochenen „minimalinvasiven“ Eingriff hinaus. Insbesondere die deutliche Herabsetzung der Beschäftigtenzahl bei der Ausnahme zur Lohnsummenaufzeichnung auf drei Beschäftigte ist aus unserer Sicht nicht haltbar. Für zahlreiche kleine Handwerks- und Dienstleistungsbetriebe führt dies zu einer deutlichen Zunahme an Bürokratie, weil künftig in vielen Fällen die Lohnsumme über mehrere Jahre überwacht werden muss. Dies widerspricht aus unserer Sicht dem parallel laufenden Anliegen des Bundeswirtschaftsministeriums Bürokratie abzubauen (sog. Bürokratieentlastungsgesetz).

Die Neuregelung zur Abgrenzung von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögens kann zu einem deutlichen Mehraufwand für Unternehmer und Finanzverwaltung führen, weil für jedes Wirtschaftsgut gesondert festzustellen ist, ob es dem Hauptzweck des Unternehmens dient. Insoweit ist das Gesetz kein Beitrag zur Steuervereinfachung.

Gesetzgebungskompetenz – Steuersatzautonomie

Zur Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse liegt die Gesetzgebungskompetenz beim Bund, Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG.

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 mit der Gesetzgebungskompetenz für die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln befasst. Diese liegt nach Ansicht des Gerichts beim Bundesgesetzgeber. Das Gericht geht davon aus, dass andernfalls eine nicht hinnehmbare Rechtszersplitterung mit erheblichen Nachteilen und Erschwernissen für Erwerber von betrieblichen Vermögen zu befürchten wäre. Zutreffend ergreift der Bundesgesetzgeber daher die Gesetzesinitiative zur Änderung von § 13a, 13b ErbStG. Möglich bleibt aus unserer Sicht gleichwohl, den Bundesländern die Steuersatzautonomie (§ 19 ErbStG) zu übertragen.

Petition: Der Bund der Steuerzahler regt an, den Bundesländern über eine Öffnungsklausel die selbstständige Festlegung von Steuersätzen zu ermöglichen.

§ 13a Abs. 3 ErbStG-RefE: Bagatellregelung bei der Lohnsummenklausel

Die Sicherung und Erhaltung von Arbeitsplätzen soll weiterhin steuerlich honoriert werden. Vorausgesetzt, das betreffende Unternehmen wird fünf bzw. sieben Jahre fortgeführt und bestimmte Lohnsummenkriterien eingehalten. Bisher sind Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern von der Anwendung der Lohnsummenregelung befreit. Künftig soll dies nur noch für Betriebe mit bis zu drei Beschäftigten gelten. Bei vier bis zehn Beschäftigten soll die fortzuführende Mindestlohnsumme lediglich 250 bzw. 500 Prozent betragen. Im Eckpunktepapier des BMF war ursprünglich vorgesehen, bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert bis zu 1 Million Euro auf die Prüfung der Lohnsumme zu verzichten.

Der Bund der Steuerzahler spricht sich dafür aus, auch künftig kleineren Betrieben eine unbürokratische und sachgerechte Befreiung von der sog. Lohnsummenregelung zu gewähren. Wir begrüßen daher, dass im Referentenentwurf wieder eine feste Mitarbeiterzahl als Kriterium für den Verzicht auf die Lohnsummenregelung vorgesehen ist. Das Abstellen auf einen Unternehmenswert – so wie noch im Eckpunktepapier des BMF im Februar 2015 geplant – ist abzulehnen. Dadurch würde zusätzlicher Bewertungsaufwand entstehen. Zudem stellt der Unternehmenswert keinen belastbaren Zusammenhang zur Fortführung von Arbeitsplätzen her.

Die vorgesehene Beschäftigtenzahl von drei Mitarbeitern ist aus unserer Sicht allerdings zu kurz gegriffen. Mit der Herabsetzung auf drei Mitarbeiter geht die gewollte Entlastung kleinerer Unternehmen und die hierdurch beabsichtigte Entlastung der Verwaltung nahezu vollständig verloren, da der Tatbestand auf wenige Unternehmen eingegrenzt wird. Der Gesetzgeber sollte die Mitarbeiterzahl zumindest auf fünf Beschäftigte anheben. Die vorgesehene

drastische Herabsetzung der bisherigen Mitarbeiterzahl ist aus unserer Sicht nicht notwendig und geht über die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts hinaus. Das Gericht weist lediglich darauf hin, dass eine Ausnahmeklausel nicht zum Regelfall werden darf. Nach einer Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes zum Unternehmensregister 2012 beschäftigen lediglich knapp 31 Prozent der Unternehmen ein bis fünf Mitarbeiter. Berücksichtigt man zudem, dass der Anwendungsbereich von §§ 13a, 13b ErbStG erst eröffnet ist, wenn das Unternehmen unentgeltlich auf einen Nachfolger übertragen wird und persönliche Freibeträge nicht ausreichen, so dürfte bei Unternehmen mit fünf oder wenig mehr Mitarbeitern der Ausnahmecharakter der Vorschrift nicht verletzt werden.

Der Gesetzgeber sollte im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens zudem klarstellen, dass nur eine Vollzeitkraft bei der Bestimmung der Mitarbeiterzahl als voller Mitarbeiter zählt. Die bisher in den Erbschaftsteuerrichtlinien vertretene Auffassung, dass auch Teilzeitkräfte einzubeziehen sind, sollte im Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen werden. Die Einbeziehung von Teilzeitkräften in die Beschäftigtenanzahl wäre rechtspolitisch verfehlt, da Unternehmen in Ansehung eines Betriebsübergangs Teilzeitkräfte nicht mehr einstellen würden, wenn sie beim Lohnsummenkriterium genauso wie ein Vollzeitbeschäftigter zählen. Familienpolitisch soll aber gerade die Vereinbarkeit von Familie und (Teilzeit-)Beruf gefördert werden. Eine Benachteiligung von Unternehmen mit mehreren Teilzeitkräftigen, die nach Köpfen leicht über die vorgesehene Grenze von 3 Beschäftigten kommen, wäre unbefriedigend. Zumindest sollte den Teilzeitbeschäftigten ein geringerer Zählwert zugeordnet werden. Dies könnte zum Beispiel in Anlehnung an § 23 Abs. 1 Satz 4 Kündigungsschutzgesetz erfolgen: Danach ist eine Teilzeitkraft mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen.

Die vom Referentenentwurf vorgesehene verminderte Lohnsumme von 250 bzw. 500 Prozent bei Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten ist ein Beitrag, um kleineren Unternehmen eine steuerbegünstigte Unternehmensnachfolge zu ermöglichen und dadurch Arbeitsplätze zu sichern. Gleichwohl halten wir eine Ausdehnung der abgestuften Lohnsumme auf Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten für vertretbar. Unternehmen mit elf bis 20 Beschäftigten wären andernfalls die großen Verlierer der Neuregelung.

Insgesamt sollte ergänzend über eine Sanierungsklausel nachgedacht werden. Eine solche Klausel sollte in Fällen greifen, in denen es während des Lohnsummenüberwachungszeitraums zu einer umfassenden Sanierung des Unternehmens mit einer vorher nicht kalkulierbaren Reduzierung der Belegschaft und damit zum Unterschreiten der maßgeblichen Lohnsumme kommt. Es wäre sinnwidrig, durch eine nachträglich ausgelöste Erbschaft- oder Schenkungsteuer das Sanierungskonzept des Unternehmers zu gefährden.

Petition: Eine Prüfung der Lohnsumme sollte zumindest bei Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten unterbleiben. Dabei sollten nur Vollzeitkräfte voll zählen. Für Teilzeitkräfte wäre eine abgestufte Zählweise denkbar. Die verminderte Lohnsumme sollte für Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten anwendbar sein. Zudem sollte über eine Sanierungsklausel nachgedacht werden.

Verschonungsabschlag – Prüfschwelle 20 bzw. 40 Millionen Euro – § 13 Abs. 9 ErbStG-RefE
Übersteigt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Prüfschwelle von 20 Millionen Euro, sieht der Referentenentwurf zunächst keine Verschonung mehr vor. Der Erwerber kann dann nur noch einen Antrag auf einen verminderten Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG oder auf eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG stellen. Enthält der Gesellschaftsvertrag bestimmte Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen, erhöht sich die Prüfschwelle auf 40 Millionen Euro.

Das Bundesverfassungsgericht hat in der Entscheidung vom 17. Dezember 2014 vor allem die spärliche Gesetzesbegründung zu den geltenden Verschonungsregeln bemängelt. Unter diesem Blickwinkel sind die neuen Prüfschwellen von 20 bzw. 40 Millionen Euro völlig willkürlich: Der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, aus welchem Grund diese Beträge aufgegriffen werden. Zwar zeigt die Gesetzesbegründung auf, dass die Prüfschwelle nicht völlig dem Grenzwert für den höchsten Steuersatz von 26 Millionen Euro (§ 19 Abs. 1 ErbStG) widersprechen dürfe, dann wäre aber zumindest auch eine Erhöhung der Prüfschwelle auf diese 26 Millionen Euro angezeigt.

Die erhöhte Prüfschwelle von 40 Millionen Euro soll den Besonderheiten zahlreicher Familienunternehmen Rechnung tragen. Diese Zielsetzung ist zu begrüßen. Allerdings sind die vorliegenden qualifizierten Merkmale, die eine Verdoppelung der Prüfschwelle ermöglichen, unbestimmt und ggf. gar nicht erfüllbar. So lassen der Gesetzestext und die Begründung beispielsweise offen, wann eine Gewinnausschüttung „nahezu vollständig beschränkt“ ist. Zudem ist bei Kapitalgesellschaften eine Verfügungsbeschränkung von Todes wegen kraft Gesetz ausgeschlossen und damit im Gesellschaftsvertrag gar nicht möglich, § 15 Abs. 1 GmbHG. Die Klausel zu den Verfügungsbeschränkungen berücksichtigt zudem nicht, dass Familienunternehmen in mehreren Generationen fortgeführt werden und nach der zweiten oder dritten Übertragung ggf. gar kein Angehörigenverhältnis i.S.v. § 15 AO zwischen den Gesellschaftern mehr vorliegt. Nicht geklärt ist außerdem das Verhältnis zu § 7 Abs. 7 ErbStG. Danach löst eine Abfindung deutlich unter Wert Schenkungsteuer aus. Hier sind Nachbesserungen am Gesetzestext nötig.

Auch die vorgesehene Frist für die erhöhte Prüfschwelle von zehn Jahren vor und 30 Jahre nach Entstehung der Steuer (insgesamt 40 Jahre) halten wir für verfehlt. Hier würden Zivil- und Steuerrecht erheblich auseinanderfallen. Nach §§ 138, 2044 Abs. 2, 2109 Abs. 1, 2210

BGB sind Bindungsfristen von mehr als 30 Jahren in der Regel unwirksam. Das System der Verschonungsregeln in §§ 13a, 13b ErbStG stellt insgesamt auf eine Fristensystematik von fünf bzw. sieben Jahren ab. Diese Zeitachse sollte auch für die erhöhte Prüfschwelle gelten. Nicht zu vernachlässigen ist, dass Gesellschaftsverträge eventuell noch angepasst werden müssen, um die von § 13a Abs. 9 Satz 3 Ziffer 1 bis 3 ErbStG genannten Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Eine begünstigte Übertragung nach neuem Erbschaftsteuerrecht wäre dann frühestens in zehn Jahren möglich.

Petition: Die vorgeschlagenen Prüfschwellen bedürfen einer besseren Begründung. Bei der erhöhten Prüfschwelle von 40 Millionen Euro halten wir eine Bindungsfrist von 40 Jahren für unvertretbar. Dies steht zivilrechtlichen Wertungen entgegen.

Definition des begünstigten Vermögens – § 13b ErbStG-RefE

Das Bundesverfassungsgericht hat beanstandet, dass eine Verschonung auch dann möglich ist, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens bis zu 50 Prozent beträgt. Eine Begünstigung soll daher künftig nur noch für Wirtschaftsgüter möglich sein, die unmittelbar zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit genutzt werden (Hauptzweck). Zur Ermittlung des begünstigten Vermögens soll daher eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter erfolgen.

Das nicht begünstigte Vermögen wird seit dem Jahr 2009 mit dem sog. Verwaltungsvermögenstest ermittelt. Der Hauptzweckbegriff ist dem geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nicht unbekannt, findet sich bisher jedoch nur vereinzelt als Rückausnahme, zum Beispiel in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bei Grundstücksüberlassungen. Mit der geplanten Neuabgrenzung würde folglich ein Systemwechsel vorgenommen, der zum Teil zu Verbesserungen für Unternehmen führen kann, etwa bei Betriebswohnungen oder bei Betriebsverpachtung. Möglicherweise würde damit eine Ausweitung des Begünstigungsumfangs einhergehen. Gleichwohl sollte der Nutzen eines umfassenden Systemwechsels einer detaillierten Prüfung unterzogen werden. Aufgrund des deutlichen höheren Bewertungsumfangs wird das vereinfachte Ertragswertverfahren größere Bedeutung gewinnen, das in vielen Fällen zu überhöhten Wertansätzen führt. Alternativ werden die Steuerzahler dann per Gutachten einen geringeren Wert nachweisen müssen. Zusätzliche Unsicherheit entsteht, weil im Gesetz selbst keine hinreichenden Merkmale für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Hauptzweck hinterlegt sind. Die Finanzverwaltung müsste Richtlinien, Erlasse und Anweisungen neu erarbeiten.

Letztlich hat das Bundesverfassungsgericht das bisherige Konzept nicht vollständig verworfen. Das bestehende System könnte daher entsprechend angepasst und fortgeführt werden. Dies hätte für die Steuerzahler, ihre Berater und nicht zuletzt die Finanzverwaltung den Vorteil, auf bereits bekannte Regeln zurückgreifen zu können.

Petition: Der bisherige Begriff des Verwaltungsvermögens hat seine Schwachstellen. Gleichwohl kann aus Gründen der Rechts- und Planungssicherheit an dem bestehenden Grundkonzept festgehalten werden. Die Überarbeitung des § 13b ErbStG sollte aber dazu genutzt werden, die bisherigen Problempunkte etwa zu Betriebsverpachtungen im Sinne der Unternehmer zu lösen.

Aufkommensneutralität

Der Referentenentwurf geht davon aus, dass die Neuregelung zu Steuermehreinnahmen in Höhe von jährlich 200 Millionen Euro führen wird.

Zentrale Forderungen des Bundes der Steuerzahler ist die aufkommensneutrale Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuerreform. Im Wahlkampf war versprochen worden, Steuern nicht zu erhöhen. Dieses Versprechen sollte der Gesetzgeber einhalten. Mögliche Mehreinnahmen sollten daher für die Anhebung von Freibeträgen genutzt werden. So sollte beispielsweise der Freibetrag für Angehörige der Steuerklasse II (Geschwister, Nichten und Neffen) erhöht werden. Er beträgt gegenwärtig, wie bei fremden Dritten, lediglich 20.000 Euro.

Inkrafttreten – § 37 Abs. 10 ErbStG-RefE

Die Neuregelung gilt für Fälle, für die die Steuer nach dem Tag der Gesetzesverkündung entsteht.

Zu begrüßen ist, dass die Neuregelung für zukünftige Fälle gelten soll. Dabei wäre ein fixer Starttermin ein Beitrag zur Rechts- und Planungssicherheit, da für den Rechtsanwender und seinen Berater nicht ohne Weiteres erkennbar ist, wann die Verkündung des Gesetzes erfolgt.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

Stand: 25. Juni 2015