

Anlage**Eckpunkte zur Neuregelung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen****Professor Dr. Frank Hechtner¹**

Wie zu vernehmen ist, hat die Bundesregierung vor dem Hintergrund des BVerfG-Urteils vom 17. 12. 2014 - 1 BvL 21/12 (BStBl 2015 II S. 50) die Koalitionäre in Berlin in einem Eckpunktepapier über ²mögliche erbschaftsteuerliche Änderungen informiert. Diese zeigen dann wohl die Richtung auf, die in dem anstehenden Gesetzentwurf zu erwarten ist.

1. Begünstigtes Vermögen

Nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG bleibt von der erbschaftsteuerlichen Verschonung das Vermögen ausgenommen, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Die Definition des Verwaltungsvermögens findet sich in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Liegt das Verwaltungsvermögen unter der 50 %-Grenze, ist eine vollständige Begünstigung des Vermögens möglich.

Das BVerfG hatte diese Regelung kritisiert, da die erbschaftsteuerliche Verschonung des Vermögens insgesamt auch dann gewährt wird, wenn dieses bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Es fehle an einer Rechtfertigung, wieso im Falle eines Verwaltungsvermögens von 49 % dieses insgesamt begünstigt wird, bei einem Anteil von 51 % allerdings die Begünstigung völlig versagt wird, da das Verwaltungsvermögen von dem Gesetz insgesamt als nicht förderungswürdig (= nicht produktives Vermögen) angesehen wird.

Diese Schwarz-Weiß-Betrachtung soll nun aufgegeben werden. Hierzu soll das begünstigte Vermögen neu definiert werden. Begünstigtes Vermögen sind demnach alle Wirtschaftsgüter, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 % für eine Gewinneinkunftsart genutzt werden. Wirtschaftsgüter mit einer geringeren betrieblichen Nutzung oder solche, die nur der Vermögensverwaltung dienen, können zukünftig nicht mehr begünstigt übertragen werden. Die Differenzierung soll für alle Rechtsformen gelten. Weiterhin sollen Schulden konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugerechnet werden. Ein Verwaltungsvermögen von 10 % soll allerdings unschädlich sein.

Hinweis

Insgesamt fällt damit das Verwaltungsvermögen zukünftig aus der Begünstigung heraus. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Identifizierung von „gutem“ und „schlechtem“ Vermögen in der Praxis problemlos festgestellt werden kann. Mit der Neuregelung dürfte auch der vom BVerfG bemängelte Kaskadeneffekt bei der Prüfung der Verwaltungsvermögensgrenze nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG beseitigt werden.

2. Verschonung für große Unternehmen

Die Verschonungsregelung (Regel- und Optionsverschonung) nach § 13a ErbStG sind unabhängig von der Größe des Erwerbs. Es werden damit sowohl kleine und mittlere als auch große Unternehmen erbschaftsteuerlich beim Erwerber begünstigt.

Das BVerfG hatte kritisiert, dass die Verschonungsregelungen unverhältnismäßig sind, soweit sie den Erwerb von großen Betriebsvermögen ohne Differenzierung betreffen. Bei Großunternehmen bedürfe es allerdings einer besonderen Rechtfertigung für die Steuerfreistellung (Bedürfnisprüfung).

Diese Bedürfnisprüfung soll nun gesetzlich geregelt werden. Für die Verschonung des begünstigten Vermögens soll eine erwerbsbezogene Freigrenze innerhalb von 10 Jahren von 20 Mio. € gelten. Diese soll das insgesamt erworbene Vermögen ggf. nach Zusammenrechnung der letzten 10 Jahre umfassen.

Wird die Freigrenze überschritten, soll eine individuelle Prüfung erfolgen, ob eine Freistellung (Begünstigung) gerechtfertigt ist. Hierzu muss der Erwerber nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld sofort aus sonstigen nicht betrieblichen vorhandenen Mitteln oder aus der Erbschaft/Schenkung von übergegangenem Privatvermögen zu begleichen. Zumutbar soll es sein, dass der Erwerber bis zu 50 % dieses verfügbaren Vermögens für die Begleichung der Steuer einsetzt.

Hinweis

Die Bundesregierung will folglich eine mögliche Größeneinteilung anhand des steuerpflichtigen Erwerbs beurteilen. Offen ist, wieso eine Grenze von 20 Mio. € gewählt wurde. Das BVerfG hatte jedenfalls andere Lösungsvorschläge unterbreitet, anhand welcher Merkmale die Größenklasse „Großunternehmen“ zu beurteilen sei. Hierbei wurde auf Umsatz und Mitarbeiter abgestellt. Auch soll die Bedürfnisprüfung nun auf Ebene des Beschenkten/Erben erfolgen. Alternativ wäre vorstellbar gewesen, die Bedürfnisprüfung auf Ebene des Unternehmens anhand betriebswirtschaftlicher Größen wie Arbeitsplätze, Neuschaffung von Arbeitsplätzen oder Investitionssumme vorzunehmen.

3. Lohnsummenregelung für Betriebe mit bis zu 20 Arbeitnehmern

Die Lohnsummenregelung nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG gilt nach § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG nicht, wenn nicht mehr als 20 Beschäftigte vorliegen. Das BVerfG hatte diese Regelung moniert. Diese Privilegierung sei unverhältnismäßig, da Betriebe mit unter 20 Beschäftigten nicht die Ausnahme, sondern der Regelfall seien. Demnach würde die Lohnsummenregel in ca. 90 % der Fälle ohnehin nicht anzuwenden sein. Das BVerfG hatte gleichwohl bestätigt, dass es legitimes Ziel des Gesetzgebers sei, mittels der Anzahl der Arbeitnehmer zu bestimmen, dass bestimmte Unternehmen zur Vermeidung von Bürokratiekosten die Lohnsummenregel nicht beachten müssen. Die derzeitige Grenze überschreite aber die Typisierung, so dass die Ausnahme zur Regel wird. Eine Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme sei nach Ansicht des BVerfG allerdings dann gerechtfertigt, soweit sie auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen begrenzt und diese Gruppe zudem so umschrieben wird, dass das Bedürfnis für eine solche Freistellung ein besonderes Gewicht besitzt.

Die Bundesregierung will sich nun von der Mitarbeitergrenze komplett lösen. Zu Vereinfachungszwecken soll bei Unternehmen mit einem Unternehmenswert von max. 1 Mio. € die Lohnsummenregelung nicht gelten (Nichtaufgriffsgrenze). Infolge der geringen Wirtschaftskraft solcher Unternehmen sei eine besondere Begünstigung in diesen Fällen gerechtfertigt.

Hinweis

Knackpunkt wird sein, wie eben dieser Unternehmenswert zu bestimmen ist. Es bringt wenig, wenn von den Aufzeichnungspflichten für die Lohnsumme eine Befreiung erfolgt, dafür aber eine umständliche Unternehmensbewertung vorgenommen werden muss. Gleichwohl muss positiv hervorgehoben werden, dass die Grenze von 1 Mio. € deutlich „flexibler“ für die Unternehmen sein dürfte als eine starre Arbeitnehmergrenze von z. B. 10, die vermutlich schneller überschritten sein dürfte.

4. Weiteres Vorgehen

Nach den bisherigen Plänen soll ein möglicher Gesetzentwurf mit weiteren Steuergesetzen am 25. 3. 2015 im Kabinett beschlossen werden. Vorher dürfte folglich mit der Veröffentlichung eines Referentenentwurfs gerechnet werden.

[Professor Dr. Frank Hechtner, Freie Universität Berlin]

¹ Professor Dr. Frank Hechtner, Freie Universität Berlin.

² Eisele, NWB 4/2015 S. 170