Audit Committee Quarterly

extra

DAS MAGAZIN FÜR CORPORATE GOVERNANCE

Audit Committee Institute e.V.

Gefördert durch KPMG

Erbschaftsteuer

Erbschaftsteuer für Familienunternehmen: eine »schöne« Bescherung vor Weihnachten

Das Bundesverfassungsgericht hat am 17.12.2014 (Az.: 1 BvL 21/12) die für die Verschonung betrieblicher Vermögen einschlägigen Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG für verfassungswidrig erklärt. Die derzeit geltenden Vorschriften bleiben zunächst weiter anwendbar. Der Gesetzgeber muss bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung treffen.

Aus Sicht der Familienunternehmen kann das Urteil durchaus positiv beurteilt werden, bestätigt das Bundesverfassungsgericht doch dem Grunde nach die erbschaftsteuerliche Verschonung von unternehmerischem Vermögen als verfassungskonform. Es kann somit eine »minimalinvasive« verfassungskonforme Überarbeitung »im bestehenden System« erfolgen.

Dies dürfte auch dem politischen Willen entsprechen, eine zügige Einigung über eine Neuregelung zu finden, droht doch bei Nichteinigung bis zum 30.6.2016 ein Auslaufen der Erbschaftsteuer im betrieblichen und auch privaten Vermögensbereich, mithin »österreichische Verhältnisse«. Da das Aufkommen aus der Erhebung der Erbschaftsteuer den Ländern zusteht, stünden in diesem Szenario insbesondere auch diese unter fiskalischem Einigungsdruck. Angesichts der unterschiedlichen Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat ein nicht unwesentlicher Faktor.

Im Einzelnen mahnt das Bundesverfassungsgericht eine Ausdehnung der Lohnsummenregelung auch auf Betriebe mit weniger als 20 Beschäftigten an. Verwaltungsvereinfachung und Bürokratieabbau werden dadurch nicht befördert; insbesondere dürfte auch die Zahl der Verstöße bei Kleinbetrieben zwangsläufig zunehmen. Auch die Verwaltungsvermögensgrenze von bis zu 50 Prozent wird deutlich abzusenken sein. Dennoch bliebe auch nach dem Urteil die begünstigte Übertragung von an sich nicht produktivem Vermögen unterhalb einer aus Verwaltungsvereinfachungs- und Typisierungsgründen hinnehmbaren »Toleranzgrenze« möglich. Allerdings wird zusätzlich eine Beseitigung unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten gefordert, die sich z. B. bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen den sog. Kaskadeneffekt bei der Übertragung unproduktiven Verwaltungsvermögens zunutze machen.

Für große Unternehmen wird die Neuregelung einen harten Schnitt bringen, liegt doch nach Auffassung der Richter eine Ungleichbehandlung vor, soweit Unternehmen begünstigt werden, die die Größe von KMU überschreiten. Große Unternehmen sollen daher einer »Bedürfnisprüfung« zu unterwerfen sein, wollen sie an der Begünstigung teilhaben.

Entscheidend ist das geeignete Abgrenzungskriterium: Das Urteil stellt darauf ab, dass bei Großunternehmen als charakterisierendes Merkmal der für Familienunternehmen typische personale Bezug in der Regel fehle. Damit ist ein qualitativer (!) Abgrenzungsmaßstab angelegt. Die in der Urteilsbegründung erwähnten quantitativen Kriterien für KMU sind hingegen untauglich. Aufgrund der Bewertung auf Verkehrswertbasis überschreitet eine Vielzahl kleinerer Familienunternehmen diese Schwellenwerte. Die Diskussionen um die Bewertung würden zunehmen.

Vorstellbar wäre, die KMU auf Basis von zu definierenden (hohen) Wertobergrenzen typisierend in die Begünstigung einzubeziehen. Bei Überschreitung wäre eine Bedürfnisprüfung geboten. Innerhalb der Bedürfnisprüfung könnte unterschieden werden, ob die Unternehmen kapitalmarktorientiert i. S. des § 264d HGB sind. Falls nicht, könnte eine Regelvermutung greifen, dass die personale Bindung und damit die Begünstigungsfähigkeit gegeben sind. Falls doch, wäre die

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

personale Bindung unter Heranziehung z. B. der Eigenkapitalisierung, der gesellschaftsvertraglichen Vinkulierungsklauseln etc. durch das Großunternehmen im Einzelfall gegenüber der Finanzverwaltung nachzuweisen. Gelingt dies nicht, würde die Begünstigungsfähigkeit versagt.

Die Reformpläne für eine verfassungskonforme Überarbeitung des Erbschaftsteuerrechts im bestehenden System müssen die Gratwanderung zwischen den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Karlsruher Urteils, den berechtigten Interessen der deutschen Familienunternehmen als Rückgrat der Wirtschaft sowie der Administrierbarkeit durch die Finanzverwaltung schaffen. Insbesondere im letztgenannten Punkt verbirgt sich ansonsten die Gefahr einer neuerlichen Verfassungswidrigkeit in Gestalt eines drohenden strukturellen Vollzugsdefizits, wie vor einigen Jahren bei privaten Wertpapierveräußerungsgeschäften.

Eine Neuregelung sollte aus Gründen der Rechts- und Planungssicherheit zukunftsorientiert erfolgen und keine Rückwirkung vorsehen. Nach ersten Verlautbarungen der Finanzpolitik ist mit einem zügigen Gesetzgebungsverfahren zu rechnen, dessen Abschluss noch bis Ende 2015 erfolgen soll. Das Zeitfenster für Übertragungen auf Grundlage des (einmalig) günstigen derzeitigen Besteuerungssystems schließt sich also schnell und voraussichtlich noch deutlich vor Mitte 2016. Vor den unerwünschten Folgen einer gesetzlichen Rückwirkung können derartige Übertragungen durch umsichtig ausgestaltete Widerrufs- und Rückfallklauseln geschützt werden.

Dr. Christoph Kneip
Bereichsvorstand Familienunternehmen
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

INHALT

2 Editorial

4 **Prof. Dr. Swen O. Bäuml, Leiter des Bereichs Family Office Services der KPMG AG**
Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

10 **Dr. Ullrich Fechner, Boehringer Ingelheim, Leiter der Profunda Verwaltungs-GmbH**
Erbschaftsteuer 2015 – Quo vadis?

12 **Mathias Gerner, Leiter der Steuerabteilung der Dr. August Oetker KG**
Verschonungsbedürfnis für »Große Unternehmen«?

14 **Ralf Herbener, Bereichsleiter Steuern der Bitburger Holding GmbH**
Änderung mit Augenmaß

17 **Prof. Dr. Swen O. Bäuml**
Verfassungskonforme Ausgestaltung des ErbStG (2-Stufen-Modell)

18 Impressum

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Prof. Dr. Swen O. Bäuml

Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Prof. Dr. Swen O. Bäuml, Wirtschaftsjurist, Steuerberater, ordentlicher Professor für Steuerrecht an der Hochschule Mainz/Frankfurt School of Finance & Management, Partner der KPMG AG und Leiter des Bereichs Family Office Services.

Swen Bäuml war Sachverständiger des Finanzausschusses des Bundestages zum Investmentsteuerrecht, ist Gutachter für das Deutsche Wissenschaftliche Steuerinstitut (DWS), Wissenschaftlicher Beirat des Instituts der Steuerberater in Hessen sowie Mitglied des Steuerausschusses des Bundesverbands der Deutschen Industrie (BDI). Als Autor veröffentlicht Swen Bäuml insb. Beiträge im Bereich der Erbschaftsteuer- und Nachfolgeplanung sowie zum Investmentsteuerrecht (u. a. Kommentare zum InvG/InvStG, zum UmwStG und zum EstG; voraussichtlich November 2015, nwb-Verlag.

I. Hintergrund

Mit seinem am 17.12.2014 verkündeten Urteil hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die für die Verschonung betrieblicher Vermögen einschlägigen Regelungen der **§§ 13a, 13b ErbStG** für **verfassungswidrig** erklärt. Die derzeit geltenden Vorschriften bleiben zunächst weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist gehalten, **bis zum 30.6.2016** eine **Neuregelung** zu schaffen. Bei Nichteinigung über eine Neuregelung drohen das Auslaufen der Erbschaftsteuer nach dem 30.6.2016 – und damit »österreichische Verhältnisse«, was angesichts der unterschiedlichen Mehrheiten in Bundesrat und Bundestag zumindest nicht völlig unrealistisch ist.

Vertrauensschutz gegenüber einer auf den 17.12.2014 oder einen späteren Zeitpunkt rückwirkenden Neuregelung **besteht nicht.** Die Übertragung von Betriebsvermögen nach derzeitigem Recht wäre danach nicht mehr möglich. Bereits vollzogene Übertragungen bis einschließlich 16.12.2014 sollten vor rückwirkenden verschärfenden Gesetzesänderungen allerdings geschützt sein; dies gilt unabhängig davon, ob bereits ein Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerbescheid vorliegt.

Das BVerfG bestätigt im Grundsatz das gegenwärtige System der Begünstigung und das Festhalten an der Unterscheidung der Vermögensarten als verfassungskonform. Es fordert jedoch insbesondere bei der näheren **Ausgestaltung der Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen in einzelnen Punkten** (v. a. bei der Lohnsumme und der Verwaltungsvermögensgrenze) **eine Korrektur.**

Die künftige Ausgestaltung einer Begünstigung der **Übertragung »großer Unternehmensvermögen«** wird Schwerpunkt der anstehenden Reformdiskussionen sein. Dem Gesetzgeber wird ein erheblicher Spielraum für die Ausgestaltung der Neuregelung eingeräumt, doch wird wohl eine besondere **»Bedürfnisprüfung« für große Unternehmen** unumgänglich sein, will er im Übrigen am bestehenden Grundsystem der Verschonung festhalten.

Damit ist dem Gesetzgeber die **Möglichkeit einer punktuellen Überarbeitung des Gesetzes** bei grundsätzlicher Beibehaltung des bestehenden Systems eröffnet. Im Folgenden werden die wesentlichen Aspekte des Urteils dargestellt und zugleich Hinweise für die mögliche künftige Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts abgeleitet.

II. Ausgangslage und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs

Für die begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen sieht das derzeitige Erbschaftsteuerrecht **zwei »Verschonungsmodelle«** vor. Das Grundmodell (Regelverschonung) gewährt unter bestimmten Voraussetzungen einen Verschonungsabschlag von 85 Prozent der Bemessungsgrundlage. Alternativ besteht eine antragsabhängige Verschonungsoption, wonach unter verschärften Voraussetzungen eine Verschonung zu 100 Prozent gewährt wird.

- Bei der **Regelverschonung** (85 Prozent) muss das Unternehmen fünf Jahre fortgeführt werden (Behaltensfrist), die Lohnsumme muss am Ende des fünfjährigen Betrachtungszeitraums mindestens 400 Prozent der Ausgangslohnsumme betragen und das sog. »Verwaltungsvermögen« darf einen Anteil von 50 Prozent nicht übersteigen.

- Bei der antragsabhängigen **Optionsverschonung** werden 100 Prozent gewährt. Das Unternehmen muss hierfür sieben Jahre lang fortgeführt werden und die Lohnsumme am Ende des siebenjährigen Betrachtungszeitraums mindestens 700 Prozent der Ausgangslohnsumme betragen; der Anteil des Verwaltungsvermögens darf 10 Prozent nicht überschreiten.

Die **Lohnsummenregelung** ist in beiden Verschonungsvarianten **nur bei mehr als 20 Beschäftigten** anwendbar. »

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Das aktuelle Urteil des BVerfG erging aufgrund eines **Vorlagebeschlusses des Bundesfinanzhofs** (BFH). Der BFH war der Auffassung, dass Verschonungsregeln für betriebliche Vermögen (v. a. §§ 13a, 13b ErbStG) möglicherweise gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes verstoßen und damit verfassungswidrig sind. Nach Auffassung des BFH führen die Verschonungsregelungen für betriebliche Vermögen in Kombination mit den allgemeinen Freibeträgen dazu, dass die **Steuerbefreiung die Regel** und die **tatsächliche Besteuerung die Ausnahme** sind.

III. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

Das BVerfG bestätigt im Ergebnis die Zweifel des BFH und nimmt aufgrund der derzeitigen Ausgestaltung der Verschonungsregeln für betriebliche Vermögen eine mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbare **Überprivilegierung betrieblichen Vermögens** an. Allerdings folgt das BVerfG nicht in allen Punkten dem Vorlagebeschluss des BFH.

1. Grundsätzliche Bestätigung der Begünstigung unternehmerischer Vermögen

Nach Auffassung der Karlsruher Richter soll die Verschonungsregelung v. a. Unternehmen schützen, die durch einen **besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen** geprägt sind, wie es **für Familienunternehmen typisch** ist. Steuerlich begünstigt werden soll ihr produktives Vermögen, um den Bestand des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze nicht durch steuerbedingte Liquiditätsprobleme zu gefährden. An der Legitimität dieser Zielsetzung bestehen aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Zweifel. Die derzeitigen §§ 13a, 13b ErbStG werden auch grundsätzlich als geeignet angesehen, dieses Ziel zu erreichen. Die Begünstigung von Unternehmensvermögen soll selbst **bis zur Höhe einer 100-Prozent-Freistellung möglich** sein. Auch die **Unterscheidung in Vermögensarten** und die derzeitige **gesetzliche Festlegung der begünstigungsfähigen Vermögensarten** werden im Grundsatz nicht beanstandet.

Damit besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht auch **keine Notwendigkeit, eine grundsätzliche Systemumstellung zu vollziehen.** Insbesondere die Diskussion um sog. **Niedrigsteuermodelle (Flat Tax)** dürfte sich demnach erledigen. Diese zielen in der Regel im Zuge einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auf eine einheitliche Behandlung (weitgehend ohne sachliche Befreiungstatbestände) der unterschiedlichen Vermögensarten ab. Eine die Unterschiede der Vermögensarten negierende Gleichbehandlung verstieße wohl auch gegen Art. 3 GG, lautet dessen Vorgabe doch, **Gleiches gleich, wesentlich Ungleiches entsprechend den Unterschieden unterschiedlich** zu behandeln.

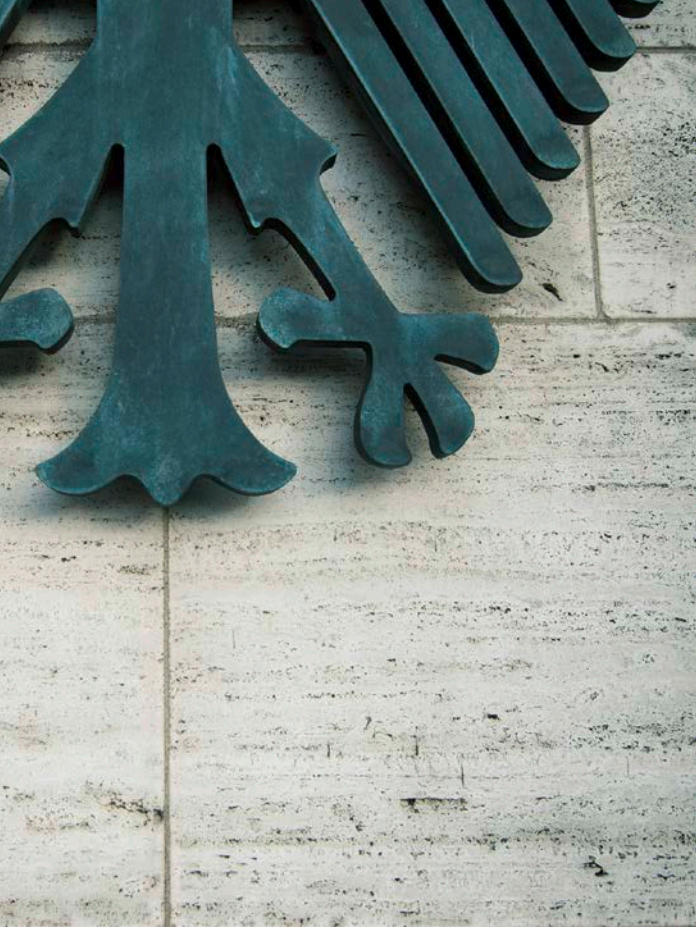
Nicht durch das BVerfG beanstandet wird zudem – durchaus überraschend – die der Abgrenzung der bloßen Geldanlage zur unternehmerischen Einbindung des übertragenden Anteilseigners dienende **Mindestbeteiligungsquote von mehr als 25 Prozent bei Kapitalgesellschaften** (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Auch aus dem Vergleich zu den frei von einer Mindestbeteiligungsquote übertragbaren Anteilen an Personengesellschaften resultiert für das BVerfG kein verfassungsrechtlich relevanter Verstoß gegen den Gleichheitssatz.

An der **grundsätzlichen Systematik** der Voraussetzungen und Wirkungen der Verschonung für unternehmerische Vermögen **darf also festgehalten werden.** Damit eröffnet das BVerfG dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer verfassungskonformen Überarbeitung des ErbStG im bestehenden System.

2. Beanstandung der Verwaltungsvermögensgrenze

Die Regelung über das Verwaltungsvermögen ist nach Meinung der Richter nicht auch verfassungswidrig. Gegenwärtig kann ein Unternehmen im Rahmen der Regelverschonung begünstigt übertragen werden, wenn (und obwohl) es bis zu 50 Prozent Verwaltungsvermögen hält. Verwaltungsvermögen ist sog. nicht pro-

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.



duktives Vermögen, das aber dennoch Bestandteil des betrieblichen Vermögens ist, z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger, fremdvermietete Immobilien, Wertpapiere und Kunstgegenstände.

Die Ziele des Gesetzgebers, nur produktives Vermögen zu fördern und Umgehungen durch steuerliche Gestaltung zu unterbinden, sind zwar legitim und auch angemessen. Dies soll jedoch nicht gelten, soweit begünstigtes Vermögen mit einem **Anteil von bis zu 50 Prozent Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss der steuerlichen Privilegierung** gelangt. Einen tragfähigen Rechtfertigungsgrund für eine derart umfangreiche Einbeziehung von Vermögensbestandteilen, die das Gesetz eigentlich nicht als förderungswürdig ansieht, kann das BVerfG nicht erkennen. Auch soll der (zu hohen) 50-Prozent-Grenze für Verwaltungsvermögen nach Ansicht des BVerfG eine **erhebliche Gestaltungsanfälligkeit** – gerade auch bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen – innewohnen.

Zugleich räumt das BVerfG dem Gesetzgeber hierbei einen **beträchtlichen Einschätzungs- und Typisierungsspielraum** ein und anerkennt die grundlegende **Notwendigkeit des Vorhaltens liquider Mittel für die Funktionsfähigkeit von Unternehmen.**

Die **Mitbegünstigung von Verwaltungsvermögen** dürfte demnach weiterhin zulässig sein, wenn die **Quote von 50 Prozent angemessen abgesenkt** und somit weitreichende **Kaskadeneffekte bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen ausgeschlossen** wären. Das BVerfG wendet sich nur insoweit gegen das derzeit geltende **»Alles-oder-Nichts-Prinzip«,** als es zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung in Gestalt der **zu weit gehenden Privilegierung von bis zu 50 Prozent** nicht produktiven Vermögens führen kann. Umgehungsgestaltungen könnten eventuell von den allgemeinen Missbrauchsregelungen erfasst werden. Auch eine Aufgabe des Alles-oder-Nichts-Prinzips kommt in Betracht; in diesem Fall wäre dann nur noch das produktive Vermögen verschonungsfähig und das Verwaltungsvermögen zum Verkehrswert besteuert.

Auch zur sog. **Cash-Gesellschaft** nimmt das BVerfG ausführlich Stellung und stellt klar, dass für die steuerliche Privilegierung von Geldvermögen in einer ausschließlich vermögensverwaltenden »Cash-Gesellschaft« keine Gründe ersichtlich sind, die eine vollständige und in der Höhe unbegrenzte Besserstellung gegenüber sonstigem nicht betrieblichem Geldvermögen oder sonstigem Verwaltungsvermögen rechtfertigen könnten. Die Cash-Gesellschaft war über Jahre ein beliebtes Modell zur Übertragung insbesondere liquider Mittel unter Nutzung der Verschonungstatbestände für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG. Durch eine Gesetzesänderung (AmtshilfeRLUmsG) wurde dieser Übertragungsvariante mit Wirkung für Übertragungen ab dem 7.6.2013 begegnet.

3. Anpassung der Lohnsummenregelung für Kleinbetriebe

Die Lohnsummenregelung ist im Rahmen der Regel- wie auch der Optionsverschonung derzeit nur bei Betrieben **mit mehr als 20 Beschäftigten** anzuwenden. Die Regelung verfolgt insbesondere das Ziel der Verwaltungsvereinfachung. Das BVerfG hält dies für unzulässig, da mehr als 90 Prozent aller Betriebe weniger als 20 Arbeitnehmer beschäftigen und die Betriebe daher fast flächendeckend die steuerliche Begünstigung ohne Rücksicht auf die Erhaltung von Arbeitsplätzen beanspruchen könnten.

Sofern der Gesetzgeber an dem gegenwärtigen Verschonungskonzept festhält, wird er die Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf **Betriebe mit »einigen wenigen« Beschäftigten** begrenzen müssen. Eine konkrete Zahl nennt das BVerfG dazu nicht. Es liegt nahe, die Beschäftigtenzahl gesetzlich festzulegen, um eine einheitliche Handhabung sicherzustellen. Eine Neuregelung sollte zudem auch weiterhin den hinter der 20-Beschäftigten-Grenze stehenden Gedanken der Verwaltungsvereinfachung und der Entlastung der Betriebe Rechnung tragen. In Betracht käme eine **Beschränkung auf z. B. fünf oder auch zehn Beschäftigte** oder eine von der Beschäftigtenzahl unabhängige **Lohnsummenklausel.** ››

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

4. Begünstigung auch für große Unternehmensvermögen?

Aus verfassungsrechtlicher Sicht unverhältnismäßig erscheint dem BVerfG die **Privilegierung betrieblichen Vermögens, soweit sie über kleine und mittlere Unternehmen (KMU) ohne eine weiter gehende Bedürfnisprüfung hinausgreift.** Hier erreiche die Ungleichbehandlung schon wegen der Höhe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen sei.

Dem Gesetzgeber stellt das BVerfG die **Aufgabe, präzise und handhabbare Kriterien** zur Bestimmung jener Unternehmen **festzulegen,** für die eine Verschonung ohne Bedürfnisprüfung nicht mehr in Betracht kommt. Die Kriterien für die Abgrenzung von KMU und großen Unternehmensvermögen einerseits sowie für die »Bedürfnisprüfung« bei großen Unternehmensvermögen andererseits konkretisiert das BVerfG nicht näher.

4.1. Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen von großen Unternehmen

Im Rahmen der Urteilsbegründung führt das BVerfG zwar aus, dass es dem Gesetzgeber »aus verfassungsrechtlicher Sicht unbenommen« sei, für Zwecke der Abgrenzung von KMU auf die **Empfehlung der EU-Kommission vom 6.5.2003** zurückzugreifen. Darin gelten als KMU solche Unternehmen, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen EUR erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Millionen EUR beläuft. **Eine verbindliche Empfehlung des BVerfG zur Heranziehung dieser Schwellenwerte ist in dem Verweis jedoch keinesfalls zu sehen.** Dies ist zu begrüßen, wäre die Heranziehung dieser (zu niedrigen) Schwellenwerte im Kontext der Erbschaftsteuer doch mit unübersehbaren Praxisfolgen behaftet.

Alternativ hält das BVerfG auch die Festlegung einer **absoluten Obergrenze von 100 Millionen EUR** für möglich, jenseits derer die Steuerverschonung endet und steuerbedingten Gefährdungen von Unternehmensübergängen z. B. durch eine möglicherweise neu gestaltete Stundungsregelung begegnet werden könne. Bezüglich der Betragsgrenze wird auf den Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.5.2005 zurückgegriffen, in dem eine Förderungshöchstgrenze von 100 Millionen EUR beabsichtigt war.

Allerdings würde die Einführung einer solchen **absoluten Obergrenze** der Realität der Unternehmensbewertung nicht gerecht. Aufgrund der vorgeschriebenen **Bewertung auf Verkehrswertbasis** überschreitet eine Vielzahl gerade auch mittlerer Familienunternehmen diese Schwellenwerte. Die Diskussionen um Bewertungsfragen im Rahmen der Steuerveranlagung würden in der Breite und ihrer Bedeutung für die Steuerfolge daher weiter zunehmen, der Gesetzesvollzug erschwert und der Eintritt der Rechtssicherheit bei einer Unternehmensübertragung würde durch langwierige außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren für alle Beteiligten über die Maßen verzögert.

Dies würde verstärkt, käme bei Überschreiten der Obergrenze letztlich keine Verschonung mehr in Betracht, sondern allenfalls eine Steuerstundung im Billigkeitswege. Setzte der Gesetzgeber auf diese Karte, würde er dem in Deutschland stark vertretenen **»großen« Mittelstand** nicht gerecht. Es rechtfertigen doch gerade die großen Familienunternehmen mit einer Vielzahl von Arbeitsplätzen und einer zum Teil viele Generationen übergreifenden Weitergabe der Unternehmensvermögen den vom Gesetzgeber verfolgten und vom BVerfG als legitim erachteten Begünstigungszweck und (umso größeren) Begünstigungsumfang.

4.2. »Bedürfnisprüfung« bei großen Unternehmensvermögen

Das BVerfG spricht in Zusammenhang mit der **Ausgestaltung der »Bedürfnisprüfung«** zunächst die Möglichkeit der **Einbeziehung des sonstigen erworbenen oder schon vorhandenen Vermögens** an, um das »Bedürfnis« für eine steuerliche Verschonung zu verifizieren, **fordert dies aber nicht zwingend.** Die Einbeziehung anderen, sonstigen Vermögens außerhalb des unternehmerischen Bereichs erscheint im Übrigen äußerst zweifelhaft und legt einen (neuerlichen) **Verstoß gegen den Gleichheitssatz** nahe. Im Ergebnis würde nämlich der eine Unternehmenserbe anders behandelt als der andere, wenn nur einer der beiden zusätzlich Privatvermögen erhielte.

Zudem bliebe ein wesentlicher Aspekt der Urteilsbegründung auf der Strecke, nämlich das **Kriterium der »personalen Bindung« zwischen Eigentümer- und Unternehmensebene.** Das BVerfG stellt nämlich entscheidend auf den bei großen Unternehmen im Unterschied zu KMU **»in der Regel«** fehlenden **»personalen Bezug«** als charakterisierendes Merkmal für »klassische« Familienunternehmen ab.

Neben einer sich an quantitativen Kriterien orientierenden Abgrenzung zu den KMU sollte daher im Rahmen der Bedürfnisprüfung für große Unternehmensvermögen ein **qualitativer Abgrenzungsmaßstab** angelegt werden, der dem Merkmal des »personalen Bezugs« Rechnung trägt. Konkretisierende Vorgaben für den Gesetzgeber enthält das Urteil des BVerfG nicht.

4.3. Steuerrelevante Besonderheiten von Familienunternehmen

Nach einer gängigen Definition fallen Unternehmen in die Kategorie Familienunternehmen, »wenn sie sich im

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Eigentum einer oder mehrerer Familien bzw. Familienverbände befinden und die Entwicklung des Unternehmens durch den bestimmenden Einfluss der Familienmitglieder geprägt wird«. Entscheidend für Besteuerungszwecke ist jedoch, ob sich typisierend **messbare und abgrenzbare Merkmale für »klassische« Familienunternehmen** ableiten lassen.

Im Folgenden wird ein Katalog solcher familienunternehmensspezifischer qualitativer Merkmale aufgeführt. Vorstellbar wäre, dass diese zur Abgrenzung von KMU und großen Unternehmen im Rahmen der Bedürfnisprüfung im Einzelfall herangezogen werden könnten:

- Familienunternehmen verfolgen i. d. R. eine nachhaltige, teilweise dekadenübergreifende Unternehmenspolitik und -strategie, aus denen u. a. Standorttreue und eine vergleichsweise **geringe Fluktuation bei den Beschäftigten** resultieren. An diese **»Arbeitsplatzkomponente«** bei Fortführung des Unternehmens nach Schenkung/Erbfall knüpft u. a. die gegenwärtige Privilegierung im Erbschaftsteuergesetz an.

- Häufig folgen die Eigentümer insbesondere lange bestehender Familienunternehmen dem **Leitbild des »Treuhänders für die nachkommenden Generationen«.** Dieses Leitbild wird regelmäßig flankiert durch **Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen,** die das »Wohl des Unternehmens« vor die privaten Belange der Eigentümerfamilien stellen. Insbesondere sind sog. freie Entnahmen (z. B. für den privaten Konsum) häufig nur eingeschränkt möglich; Entsprechendes gilt für Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften.

- Regelmäßig resultiert daraus eine **verhältnismäßig hohe Eigenkapitalisierung und Liquidität sowie eine eher geringe Abhängigkeit von Fremdfinanzierungen.**

- Die Übertragung der Beteiligung an Familienunternehmen unterliegt i. d. R. strengen **gesellschaftsvertraglichen, ehe- und erbvertraglichen Restriktionen und damit eingeschränkter Marktgängigkeit bzw. Fungibilität.**

- Der Veräußerung von Beteiligungen an Familienunternehmen an Dritte wird in der Regel gesellschaftsvertraglich eine **Pflicht zur Andienung der Beteiligung** an die übrigen Mitgesellschafter vorangestellt sein und im Gegenzug eine **Abfindung des ausscheidungswilligen Gesellschafters** vorsehen. Die Abfindung liegt regelmäßig unterhalb des Verkehrswerts, soll doch damit u. a. kein Anreiz geschaffen werden, einen am Markt wenig fungiblen Anteil auf diesem Wege zu »versilbern«.

IV. Ausblick

Insgesamt hat das BVerfG an der grundsätzlichen Systematik der Begünstigung unternehmerischer Vermögen und an der Unterscheidung der festgelegten Vermögensarten im Rahmen der Erbschaftsteuer festgehalten. Damit wurde ein aus Sicht der Steuerpflichtigen moderates Urteil gefällt. Die Fristsetzung für eine **verfassungskonforme Neuregelung bis zum 30.6.2016** erscheint angemessen, zumal der Gesetzgeber nicht zu einer völligen Neukonzeption gezwungen ist, sondern **im Rahmen des bestehenden Systems** die beanstandeten Einzelfragen zur Lohnsummenregelung und der Verwaltungsvermögensgrenze einer Lösung zuführen kann. Die darüber hinausgehende Frage der Ausgestaltung einer **Begünstigung großer Unternehmensvermögen** und deren Abgrenzung von KMU wird Schwerpunkt der fachlichen und steuerpolitischen Diskussion werden.

Erste **Eckpunkte für eine verfassungskonforme Ausgestaltung im bestehenden System** liegen bereits vor. Vorstellbar wäre z. B. eine Abgrenzung der auch künftig verschonungsfähigen großen Familienunternehmen von den übrigen großen Unternehmensvermögen anhand des Merkmals der Kapitalmarktorientierung sowie der konkreten Ausgestaltung der Gesellschaftsverträge in Bezug auf die geschilderten »typischen« Familienunternehmensklauseln.

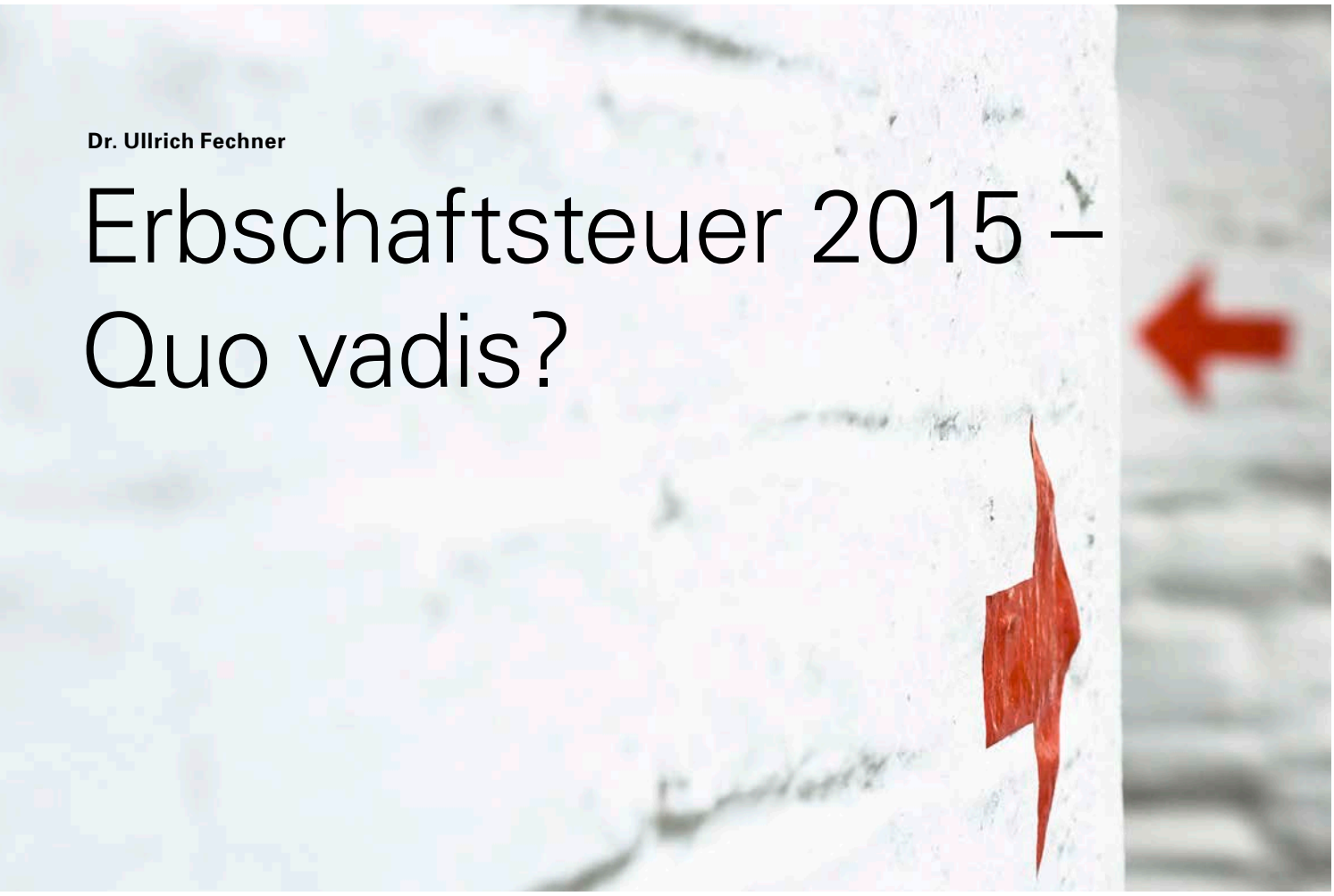
Wermutstropfen ist sicherlich das **Risiko einer rückwirkenden verschärfenden Änderung des Erbschaftsteuergesetzes.** Zumindest die nach der Urteilsverkündung stattfindenden Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sollten diese Möglichkeit in ihrer Planung berücksichtigen und **entsprechende Widerrufs- und Rückfallklauseln** in den Schenkungsverträgen vorsehen; für Übertragungen von Todes wegen besteht diese Option naturgemäß nicht. Auch werden bei einer Senkung der Verwaltungsvermögensgrenze die Handlungsspielräume für die einzelnen Unternehmen geringer. Im Falle der Ausdehnung der **Lohnsummenkontrolle** auch auf kleine Betriebe würde das Risiko eines Verstoßes selbst bei geringen Änderungen im Mitarbeiterbestand latent; der zusätzliche Verwaltungsaufwand träfe Betriebe wie Finanzverwaltung wohl gleichermaßen.

Es bleibt abzuwarten, ob dem Gesetzgeber mit Blick auf die unterschiedlichen Mehrheitsverhältnisse in Bundestag und Bundesrat eine rechtzeitige Einigung bis zum 30.6.2016 ohne Weiteres möglich ist, oder ob das **Szenario eines Auslaufens der Erbschaftsbesteuerung** ernsthaft droht. Mit Blick auf das Bedürfnis nach Rechtssicherheit im Rahmen der Unternehmensnachfolge wäre eine zügige, wenn auch wohlüberlegte Lösung noch im Jahr 2015 wünschenswert. «

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Dr. Ullrich Fechner

Erbschaftsteuer 2015 – Quo vadis?



Nach den Entscheidungen vom 25.7.1995 und 7.11.2006 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 nun zum dritten Mal die Regelungen des deutschen Erbschaftsteuergesetzes zumindest teilweise für verfassungswidrig erklärt. Da die Entscheidung vom 25.7.1995 die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes ab 1987 festgestellt hat, leben wir seit nunmehr 28 Jahren mit verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzen. Bei einem jährlichen Aufkommen von gut 4 Milliarden EUR kann man erahnen, dass die deutschen Bundesländer als Empfänger dieser Steuer in Summe an die 100 Milliarden EUR an Einnahmen mit verfassungswidrigen Gesetzen erzielt haben. Das scheint mir für einen Rechtsstaat, der Eingriffe des Staates gegenüber seinen Bürgern unter einen Gesetzesvorbehalt stellt, schon erwähnenswert.

Offensichtlich ist der deutsche Gesetzgeber nicht in der Lage, die strengen verfassungsrechtlichen Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht an Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) anlegt, zu erfüllen. So verwundert es einerseits nicht, dass das BVerfG das seit 2009 geltende Erbschaftsteuergesetz wiederum teilweise für unvereinbar mit Art. 3 GG hält, andererseits überrascht es den Praktiker schon, dass das Gericht dem Gesetzgeber erneut eine Frist zur Nachbesserung (spätestens bis zum 30.6.2016) der nach seiner Ansicht misslungenen Vorschriften einräumt. Nach dann fast 30 Jahren verfassungswidriger Erbschaftsteuergesetze kommt darin ein Optimismus zum Ausdruck, dem man mit einer gewissen Skepsis begegnen sollte. Ein verfassungsfesteres Gesetz kann wohl nur dann gelingen, wenn sich der Gesetzgeber nun auf die zwingend durch das Gericht geforderten Korrekturen beschränkt.

Unser österreichischer Nachbar hat, nachdem der dortige Verfassungsgerichtshof im Jahre 2007 sowohl die erbschaft- als auch die schenkungsteuerlichen Vorschriften für verfassungswidrig erklärt hatte, auf eine gesetzliche Neureglung verzichtet, mit der Folge, dass in Österreich seit dem 1.8.2008 diese Steuer nicht mehr erhoben wird. So viel Pragmatismus ist lobenswert.

Worin liegt nun aber nach dem Urteil des BVerfG, das Herr Prof. Dr. Bäuml in dieser Ausgabe zutreffend analysiert und kommentiert hat, die größte Herausforderung für große deutsche Familienunternehmen? Das ist ohne Zweifel die vom Bundesverfassungsgericht im Wege eines schöpferischen Rechtssetzungsaktes geforderte Bedürfnisprüfung für große Unternehmen, um auch zukünftig an den für Betriebsvermögen vorgesehenen Entlastungen von der Erb- und Schenkungsteuer partizipieren zu können.

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Dr. Ullrich Fechner, Rechtsanwalt, ist seit Januar 2008 Leiter der Profunda Verwaltungs-GmbH. Er ist u. a. Mitglied im Steuerausschuss von BDI, ASU, VCI, DIHK und Vorsitzender des Arbeitskreises Personenunternehmen beim BDI. Er war drei Jahre in der Steuerverwaltung von Rheinland-Pfalz, bevor er im Jahre 1987 als Referent in die Konzernsteuerabteilung des Pharmaunternehmens Boehringer Ingelheim (BI) wechselte. Nach verschiedenen Tätigkeiten für Boehringer Ingelheim im In- und Ausland war er von 2002 bis Ende 2007 Leiter des Bereichs Steuern bei Boehringer Ingelheim.

Das BVerfG betont in seinem Urteil an mehreren Stellen, dass eine weitgehende oder sogar völlige Verschonung des Betriebsvermögens von der Erbschaftsteuer nur zu rechtfertigen ist durch die besondere Sozialbindung, die ihren Ausdruck in der Zurverfügungstellung von Arbeitsplätzen und deren Erhalt über mehrere Jahre findet (sog. Lohnsummenklausel). Es liegt in der Natur der Sache, dass kleinere Unternehmen weniger Arbeitsplätze haben und halten müssen als »Große« (unabhängig davon, dass gar nicht klar ist, ab wann ein Unternehmen zu dieser Spezies gehört). Das bedeutet aber keineswegs, dass es den »Großen« – die im Übrigen alle im internationalen Wettbewerb stehen, sich in der Regel auch dem Wachstumsmarkt Asien öffnen und dort investieren müssen – leichter fällt, die Lohnsummenklausel zu erfüllen als den Kleinen. Während aber nach Ansicht des BVerfG bei den kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) keine Bedürfnisprüfung erforderlich ist, soll bei den »Großen« die Ungleichbehandlung gegenüber nicht begünstigtem Vermögen so groß sein, dass eine Begünstigung ohne Bedürfnisprüfung gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG verstößt. Richtig überzeugend ist diese Logik des Gerichts meines Erachtens nicht. Gleichwohl wird der Gesetzgeber diese Vorgaben bei der Neugestaltung des Gesetzes wohl berücksichtigen müssen.

Ich kann mir für eine pragmatisch und praktikabel ausgestaltete Bedürfnisprüfung zwei denkbare Ansätze vorstellen:

a) Man könnte für die großen Unternehmen die Voraussetzungen zur Erfüllung der Lohnsummenklausel noch weiter verschärfen, etwa dahin gehend, dass ein 85-prozentiger Abschlag erst beim Erreichen von 600 Prozent Lohnsumme in sieben Jahren und eine Vollverschonung erst beim Einhalten von 1.000 Prozent Lohnsumme nach zehn Jahren gewährt wird. Dann käme die besondere Sozialbindung noch einmal deutlicher zum Ausdruck, und es wäre erbschaftsteuerlich attraktiv, im Inland langfristig Arbeitsplätze zu erhalten.

b) Rein quantitative Kriterien (bis zu einer bestimmten Unternehmensgröße ohne weitere Prüfung Vollverschonung; wenn diese Größe überschritten wird, Vollverschonung nur mit Bedürfnisprüfung) führen zu zufälligen Ergebnissen und werden wohl auch dem Sinn und Zweck der mit einer Verschonung verfolgten Ziele nicht gerecht.

Wenn man den Überlegungen des BVerfG folgen möchte, sollte es für jeden Erwerb einen großzügig bemessenen Freibetrag (das BVerfG selbst hat einen Betrag von 100 Millionen EUR ins Spiel gebracht) geben. Dieser müsste aber jedem Erwerber und nicht dem Unternehmen zur Verfügung stehen, da das deutsche Erbschaftsteuerrecht auf die Bereicherung des Erwerbers abstellt und eben keine Nachlasssteuer ist.

Bei Überschreiten dieses Freibetrags erscheint es sachgerecht, qualitative Kriterien einzuführen, anhand derer man das Merkmal des »personalen Bezugs« von Familienunternehmen typisierend und messbar bestimmen kann. Die von Prof. Dr. Bäuml dazu vorgestellten Kriterien bieten bereits griffige Anhaltspunkte für diesen Ansatz.

Abschließend lässt sich feststellen, dass die »großen« Personenunternehmen auch die »großen« Verlierer des Bundesverfassungsgerichtsurteils vom 17.12.2014 sein werden, wenn es dem Gesetzgeber nicht gelingt, Regelungen für eine praktikabel ausgestaltete Bedürfnisprüfung zu finden, die es den Unternehmen ermöglicht, ohne den Nachweis einer konkreten »Krisen- oder Notsituation« die Begünstigungsregelungen in Anspruch nehmen zu können. Das wäre bedauerlich, weil das BVerfG die langfristige Substanzorientierung der Familienunternehmen, ihre Standort- und Arbeitsplatzorientierung sowie ihre umsichtige Reaktionsweise in Krisensituationen selbst besonders hervorhebt. «

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Mathias Gerner, Steuerberater, leitet seit 2006 die Steuerabteilung der Dr. August Oetker KG, Bielefeld.

Mathias Gerner

Verschonungsbedürfnis für »Große Unternehmen«?

Mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17.12.2014 wird u.a. die bisherige Verschonung für »Große Unternehmen« für verfassungswidrig gehalten. Grundsätzlich ist eine Verschonung von Betriebsvermögen zur Sicherung von Arbeitsplätzen allerdings verfassungsrechtlich zulässig, wenn nicht gar geboten – und zwar unabhängig von der Unternehmensgröße. Darüber hinaus ist die derzeit erbschaftsteuerliche Erfassung des Verwaltungsvermögens verfassungswidrig.

Die nachfolgenden Ideen könnten eine Ausgangsbasis für eine verfassungskonforme Ausgestaltung bieten.

1. Verwaltungsvermögen – eine konsolidierte Nettobetrachtung

Für die Beurteilung, inwiefern schädliches Verwaltungsvermögen vorliegt, erscheint eine konsolidierte Betrachtungsweise als sachgerecht. Der handelsrechtliche Konzernabschluss dient hier als Maßstab. Der Blick auf die Konzernbilanz verhindert den Kaskadeneffekt. Das Verwaltungsvermögen kann für den Verwaltungsvermögenstest nicht mehr in verschiedenen rechtlichen Einheiten geparkt werden. Außerdem erleichtert diese Vorgabe die Prüfung des Verwaltungsvermögens sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen, da nicht für jede rechtliche Einheit einzeln ein Verwaltungsvermögenstest durchzuführen ist.

Zudem halte ich es für erforderlich, dass die Prüfung nicht allein auf das Verwaltungsvermögen beschränkt wird. Vielmehr ist eine Nettobetrachtung vorzunehmen, bei der alle Schulden des Unternehmens abgezogen werden. Ein Zuordnen der Schulden zu dem Verwaltungsvermögen nach wirtschaftlichen Zusammenhängen ist jedoch nicht zielführend. Nur ein die Schulden übersteigendes Verwaltungsvermögen wäre bei der Nettobetrachtung voll steuerpflichtig. Vorteil dieser Überlegungen ist, dass das schädliche Verwaltungsvermögen ohne eine Unternehmensbewertung ermittelt werden kann.

Für den Verwaltungsvermögenstest bietet es sich zudem aus Vereinfachungsgründen an, einen Freibetrag (von z.B. zehn Prozent) vorzusehen. Nach vorstehender Ermittlung verbleibendes Netto-Verwaltungsvermögen sollte betragsmäßig gedeckelt werden auf innerhalb von sieben Jahre vor dem Übertragungsstichtag aus dem nicht begünstigten Vermögen eingelegtes Vermögen. Entsprechend den Tz. 238 und 246 des Urteils des BVerfG würden bereits dadurch steuerliche Gestal-

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

tungen ausgeschlossen, mit denen Steuerpflichtige Gegenstände, die üblicherweise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden, ihrem Gewerbebetrieb als begünstigtes Betriebsvermögen zuordnen.

Mit dieser Neuregelung würde die volle erbschaftsteuerliche Erfassung des eigenkapitalfinanzierten Verwaltungsvermögens sichergestellt.

2. Bedürfnisprüfung (Stufenmodell)

Die geforderte Abgrenzung zwischen Klein-, Mittel- und Großunternehmen könnte durch Einführung einer Förderhöchstgrenze in Form eines Freibetrags vereinfacht werden. Hier sollte jedoch auf den Wert des auf den einzelnen Erwerber übergegangenen Vermögens und nicht auf den gesamten Unternehmenswert abgestellt werden. Eine größere Herausforderung stellt sicherlich die Bedürfnisprüfung zur Erreichung der Verschonung dar. Ziel einer größenunabhängigen Bedürfnisprüfung sollte eine klare, eindeutige und insbesondere handhabbare Regelung sein, die im Idealfall anhand abstrakter Kriterien im Rahmen einer individuellen Prüfung vollzogen wird. Die abstrakten Kriterien sollten unternehmensbezogen geprüft werden. Ausgangspunkt für diese Überlegung sind die Bewertungsvorgaben des Bewertungsgesetzes (BewG). Aufgrund der Bewertungsvorschriften des § 9 Abs. 3 BewG ergibt sich eine systemimmanente Überbewertung von Familienunternehmen aufgrund der Nichtberücksichtigung von persönlichen Verhältnissen, die im Gesellschaftsvertrag regelmäßig Berücksichtigung finden. Aus dieser systemimmanenten Überbewertung des Unternehmenswerts von Familienunternehmen ergibt sich bereits das abstrakte Bedürfnis einer Verschonung. Folglich ist vorzugeben, wann ein Familienunternehmen vorliegt. Diese Überlegungen könnten wie folgt ausgestaltet werden.

Zunächst sollte die Bedürfnisprüfung nur für die den oben genannten Freibetrag übersteigenden Erwerbe vorgesehen werden. Wird der Freibetrag überschritten, sollte zwischen kapitalmarktorientierten (§ 264d HGB) und nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen (oder börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen) in einem ersten Schritt unterschieden werden. Für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen wäre keine weitere Bedürfnisprüfung erforderlich. Diese Unternehmen sollten aufgrund der Qualifizierung als nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen qua Gesetz als schonungsbedürftig festgelegt werden. Dabei ergäbe sich das individuelle Verschonungsbedürfnis aus der individuellen Überbewertung. Bei den kapitalmarktorientierten Unternehmen könnte die individuelle Bedürfnisprüfung anhand abstrakter Kriterien durchgeführt werden. Der Nachweis ist im Wege der Beweislastumkehr vom Erwerber zu führen. Hierbei sollte z. B. auf die folgenden qualitativen (und nicht quantitativen) Kriterien zurückgegriffen werden, die typisch für Familienunternehmen sind:

- Personelle Führung, Familienführung
- Familienbeherrschung
- Entnahmebeschränkungen
- Vinkulierungsklauseln
- Kündbarkeit der Verträge
- Andienungspflichten
- Abstammungsprinzip
- Abfindungsklauseln unter Marktwert

Diese Kriterien sollten mehrheitlich erfüllt werden (z. B. vier von sieben), um die Bedürfnisprüfung zu bestehen. Um einer gewissen Vertragsfreiheit Rechnung zu tragen, ist es nicht zielführend, auf alle Kriterien gleichzeitig abzustellen. Aus diesem Grund und den Erfahrungen mit Gewinnabführungsverträgen sollte auch keine Mustersatzung vorgegeben werden. Die Prüfung der abstrakten Kriterien schafft eine Planungssicherheit auf Seiten der Steuerpflichtigen und erleichtert den Finanzbehörden die Bedürfnisprüfung. Eine verbindliche Auskunft in Fragen des Vorliegens des Verschonungsbedürfnisses sollte durch die Finanzbehörden erteilt werden können. Wenn die Kriterien nicht mehrheitlich erfüllt werden, ist eine abschmelzende Verschonungsregelung mit langfristiger zinsloser Stundung denkbar.

Damit Verträge nicht kurz vor oder nach geplanten Schenkungen angepasst werden, könnte zur Vermeidung solcher Gestaltungen über eine zeitliche Veränderungssperre nachgedacht werden. «

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Ralf Herbener

Änderung mit Augenmaß

© 2015 Audit Committee Institute [illegible] Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger [illegible] International Cooperative, KPMG International, eine juristische Person schweizerischen Rechts. [illegible] Alle Rechte vorbehalten.

Ralf Herbener ist seit 2005 Bereichsleiter Steuern bei der Bitburger Holding GmbH und dort für die globale Steuerfunktion des Konzerns verantwortlich. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen u. a. auf der Beratung bei M&A, der laufenden Steueroptimierung der Konzernstruktur und der Betriebsprüfung sowie der Beratung der Gesellschafter. Er ist Fachanwalt für Steuerrecht und war davor in leitenden Funktionen im Bereich Steuern und Wirtschaftsprüfung bei internationalen Konzernen und Beratungsgesellschaften tätig.

Als Vertreter eines Familienunternehmens, das 2017 seinen 200-jährigen Geburtstag feiern wird, ist es zuallererst zu begrüßen, dass das Bundesverfassungsgericht die grundsätzliche Konzeption des geltenden Erbschaftsteuerrechts als mit der Verfassung für vereinbar erklärt hat. Nach den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts besteht Änderungsbedarf nur bei der Regelung zur erbschaftsteuerlichen Verschonung des Erwerbs unternehmerischen Vermögens und auch dort nur punktuell. So muss das »Alles-oder-Nichts-Prinzip« im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests durch eine anderweitige Regelung ersetzt werden. Die Verschonung großer Unternehmen muss entweder reduziert oder bei Beibehaltung des bisherigen Verschonungsumfangs um eine individuelle Bedürfnisprüfung ergänzt werden. Insbesondere die Verschonung betrieblich gebundenen Vermögens bis zu 100 Prozent hat das Verfassungsgericht aber als verfassungsgemäß erachtet.

Von Seiten des Bundesfinanzministeriums und der Regierungsparteien wird eine sog. »minimalinvasive« Lösung angestrebt, d. h., es soll im bestehenden System nur das Notwendigste korrigiert werden. Die Frage, ob dieser Ansatz nicht an den politischen Realitäten zerschellen wird, muss im Wesentlichen im Bundesrat beantwortet werden. Dort fehlt es der Regierungskoalition an einer Mehrheit, und sie wird auf die gestalterischen Ideen der anderen Parteien wohl oder übel eingehen müssen. Allerdings erscheint die Verfolgung der Idee einer Neukonzeption der Erbschaftsteuer derzeit doch eher unwahrscheinlich. Die insbesondere von Vertretern des Bundesfinanzhofs propagierte Flat Tax hätte aufgrund ihrer Einfachheit und Berechenbarkeit viele Vorteile, verführt aber zu sehr dazu, je nach politischen Realitäten beliebig an den Steuersätzen zu drehen, was wiederum ihren Vorteilen zuwiderlaufen würde.

Das Verwerfen der bisherigen Verwaltungsvermögensquote ist wohl so zu verstehen, dass lediglich das »echte« Betriebsvermögen verschont werden soll und keine Quote mehr gebildet werden darf. Es bietet sich hier eine Nettobetrachtung der betrieblichen Mittel dergestalt an, dass alle betrieblichen Vermögensgegenstände und damit zusammenhängende Schulden saldiert werden. Hinzu kommt, dass eine gewisse Liquidität ebenfalls unangetastet bleiben muss, damit die Unternehmen weiterhin vernünftig wirtschaften und ihren kurzfristigen Verbindlichkeiten nachkommen können. Viele Familienunternehmen haben die Krisen der vergangenen Jahre auch deshalb gut durchgestanden, weil sie in den Satzungen Thesaurierungsquoten festgelegt haben. Eine solche vorausschauende Finanzierungspolitik sollte durch ein Gesetz nicht bestraft werden. Ein spezifisches Problem ergibt sich auch bei der bisherigen Nichtberücksichtigung der Pensionsrückstellungen. In vielen gut geführten Unternehmen werden zur Deckung der Pensionsrückstellungen Wertpapiere im Anlagevermögen gehalten. Dass diese Wertpapiere einen höheren Wert als die Pensionsrückstellungen nach Steuerbilanz haben, erklärt sich durch die latente Unterdotierung nach steuerlichen Vorschriften. Hier könnte sich eine Anwendung der IAS-Vorschriften speziell für diese Bilanzposition anbieten. Der Gesetzgeber könnte danach noch eine angemessene Freigrenze für die die Schulden übersteigenden liquiden Mittel als unbedenklich festlegen, die sich z. B. an einer Quote des Unternehmenswerts orientiert.

Das Verfassungsgericht hatte sich auch ausdrücklich gegen die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nur auf Holding-Ebene ausgesprochen. Hier wäre eine konsolidierte Betrachtung aller Vermögenswerte im Konzern sicherlich möglich, aber immens aufwendig. Im Gegenzug könnten die in der Praxis kaum zu beherrschenden Regelungen zur Ermittlung des »jungen« Verwaltungsvermögens ersatzlos entfallen. »

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Das Verfassungsgericht sieht eine gesetzlich typisierte Betriebsvermögensverschonung ohne Einzelfallprüfung nur für kleine und mittlere Unternehmen als gegeben an. Bei größeren Unternehmen könnten die gleichen Anforderungen an eine Verschonung bestehen, allerdings sieht das Verfassungsgericht eine höhere Nachweispflicht der »Bedürftigkeit« je höher der Wert des vererbten Vermögens ist.

Im Urteil findet sich ein Bezug auf eine Definitionsempfehlung der EU-Kommission aus dem Jahr 2003, wonach kleinere und mittlere Unternehmen bis zu 250 Arbeitnehmer und maximal 50 Millionen EUR Umsatz bzw. 43 Millionen EUR Bilanzsumme haben können. Dies ist für den deutschen industriellen Mittelstand sicherlich kein taugliches Kriterium, weil die Größe mittelständischer Unternehmen in Deutschland deutlich über dem EU-Durchschnitt liegt. Auch hält das Gericht eine absolute Obergrenze der Begünstigungen z. B. von 100 Millionen EUR ohne die Bedürftigkeitsprüfung auf Empfängerseite für möglich. Eine solche Bedürftigkeitsprüfung des einzelnen Erben unter Einbeziehung seiner persönlichen privaten Vermögenssphäre ist abzulehnen, weil damit die Zukunft eines Familienunternehmens in die Hände einzelner Finanzbeamter gelegt wird.

Zu diskutieren wäre, ob die 100-Millionen-EUR-Freigrenze pro Schenkung/Erbfall die Bedürftigkeitsprüfung ausschließt und nach bisheriger Systematik alle zehn Jahre wiederum in Anspruch genommen werden könnte. Dies wären zumindest vorhersehbare und planbare Parameter, die es Familienunternehmern ermöglichen, auch weiterhin ihren erbschaftsteuerlichen Pflichten nachzukommen, ohne sich einer ständigen existenziellen Bedrohung durch diese Steuer ausgesetzt zu sehen.

Das Verfassungsgericht hat dem Gesetzgeber ausdrücklich einen weiten Spielraum bei der Anpassung der Vorschriften eingeräumt. Denkbar wäre danach auch der Entfall der Bedürftigkeitsprüfung in dem Fall der Kapitalbindung des Gesellschafters durch die Beschränkung der Gesellschafterrechte, wie z. B. Vinkulierungsklauseln, Thesaurierungsvorgaben, Veräußerungsbeschränkungen oder Abfindungsklauseln unter Verkehrswert. Hierdurch könnte der durch das Gericht geforderte Nachweis der größeren Unternehmen für den Nachweis des Erhalts der Liquidität und Investitionsfähigkeit zur nachhaltigen Unternehmenssicherung und -fortführung ebenfalls erfolgen.

In dem abweichenden Votum der drei Verfassungsrichter wurde explizit auf die angeblich mangelnde Umverteilungswirkung des Erbschaftsteuerrechts hingewiesen. Dies wird sicherlich von den im Bundesrat vertretenen Nichtregierungsparteien als Steilvorlage missbraucht werden, um eine weitaus höhere Erbschaftsteuer als vier Milliarden EUR einzufordern. Dem muss entgegengehalten werden, dass nicht die Substanzsteuern, wie die Erbschaftsteuer, im deutschen Steuerrecht zur Umverteilung beitragen sollen, sondern dies bereits im Einkommensteuertarif, den auch jeder Unternehmer für seine unternehmerischen Einkünfte zahlt, angelegt ist *(vgl. Schreiber, Ulrich/Spengel, Christoph/Wiegard, Wolfgang, 2013, »Die politischen Umverteilungsziele über Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Einkommensteuer«, in: Der Betrieb Nr. 22, »Standpunkte, Steuerpolitik im Wahlkampf«, S. 25 ff.)*. Des Weiteren hätten die Verfassungsrichter einer OECD-Studie entnehmen können, dass von 33 OECD-Ländern lediglich Österreich und Belgien eine höhere Einkommensumverteilung durch das Steuerrecht erreichen als Deutschland *(OECD, OECD.StatExtracts: Social and Welfare Statistics, http://stats.oecd.org/index.aspx?QueryId=26068# [Stand Juli 2013])*. Einer weiteren Umverteilung durch den Gesetzgeber bedarf es daher nicht.

Es bleibt für den deutschen industriellen Mittelstand zu hoffen, dass die Politiker aller Parteien die Reparatur der vom Verfassungsgericht aufgezeigten Mängel am derzeit bestehenden Erbschaftsteuerrecht mit Augenmaß betreiben werden. Diesem Vorhaben kommt erhebliche volkswirtschaftliche Bedeutung zu, da allein auf die größten 4.400 Familienunternehmen in Deutschland – das sind 0,12 Prozent der Unternehmen in Deutschland – ca. 20 Prozent der gesamten Unternehmensumsätze und ca. 15 Prozent der Arbeitsplätze entfallen *(vgl. Kambeck, Paulus, Welling, »Wirtschaftsdienst«, 2015, H. 1, S. 39 [42])*. Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts ist mit einer eigentlich notwendigen Vereinfachung des Erbschaftsteuerrechts wohl nicht zu rechnen. Die deutschen Familienunternehmen würden es sicherlich sehr begrüßen, wenn alle Parteien dennoch die Kraft aufbringen, um eine pragmatische und für die Unternehmen handhabbare Lösung zu beschließen. «

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Verfassungskonforme Ausgestaltung des ErbStG (2-Stufen-Modell)

Vorschlag von Prof. Dr. Swen O. Bäuml im Rahmen seines Forschungsschwerpunkts »Besteuerung von Familienunternehmen« an der Hochschule Mainz

THEMENBEREICH	LÖSUNGSVORSCHLAG	WEITERE OPTIONEN
Verwaltungsvermögensgrenze	• Mitübertragung von Verwaltungsvermögen bis zu einer zulässigen Toleranzgrenze bleibt möglich (Alles-oder-Nichts-Prinzip) • Begrenzung von unschädlichem Verwaltungsvermögen auf 25 bis 30 Prozent; korrespondierende Anpassung der Regelverschonung an die Toleranzgrenze: 75 bzw. 70 Prozent begünstigt • Beibehaltung Optionsverschonung	• Alternativ: Abschaffung des Alles-oder-Nichts-Prinzips • Verschonung nur für das anteilige Produktivvermögen innerhalb des Betriebsvermögens (anteiliger Unternehmenswert) • Keine Verschonung des Verwaltungsvermögens innerhalb des Betriebsvermögens
Lohnsummenregelung	• Beibehaltung Lohnsummenkontrolle laut Urteil zwingend • Absenkung der Befreiung von der Lohnsummenregelung auf 5 oder 10 (»einige wenige«) statt 20 Beschäftigte (entspricht Ausweitung der Lohnsummenregel)	• Alternativ: Abstellen nur auf Lohnsumme unabhängig von Beschäftigtenzahl
»2-Stufen-Modell«: **Stufe 1: Abgrenzung KMU von großen Unternehmen** (quantitatives Merkmal) (zwingende Urteilsvorgabe)	• Abgrenzung KMU von großen Unternehmen anhand Wertobergrenze (quantitative Prüfung) • Typisierende Einbeziehung in die Begünstigungen für KMU • Obergrenze z. B. 100 Millionen EUR	
»2-Stufen-Modell«: **Stufe 2: »Bedürfnisprüfung« für große Unternehmen** (»Personaler Bezug« des Eigentümers zum Unternehmen = qualitatives Merkmal) (zwingende Urteilsvorgabe)	• Unterscheidung, ob das große Unternehmen kapitalmarktorientiert i. S. v. § 264d HGB ist (qualitative Prüfung): • **Gesetzliche Regelvermutung** bei nicht kapitalmarktorientierten großen Unternehmen, dass eine personale Bindung vorliegt und das Unternehmen damit begünstigungsfähig ist • Bei Kapitalmarktorientierung erfolgt ein **konkreter Bedürfnisnachweis** der personalen Bindung, z. B. anhand Vinkulierungsklauseln, Entnahmebeschränkungen etc. (Beweislastumkehr). Ggf. **Veränderungssperre** für Satzung analog Lohnsummenbetrachtung zur Missbrauchsverhinderung	• Ggf. Ergänzung des konkreten Bedürfnisnachweises bei kapitalmarktorientierten Großunternehmen um die Komponente des **mit übertragenen Privatvermögens** (aber: verfassungsrechtliche Bedenken)[1]

[1] Der Einbeziehung des mit übertragenen Privatvermögens stehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber; vgl. Bäuml, »Steuern und Bilanzen 2015«, S. 83 und 87; vgl. insgesamt zum 2-Stufen-Modell: Bäuml, »Finanzrundschau 2015«, S. 73–76.

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

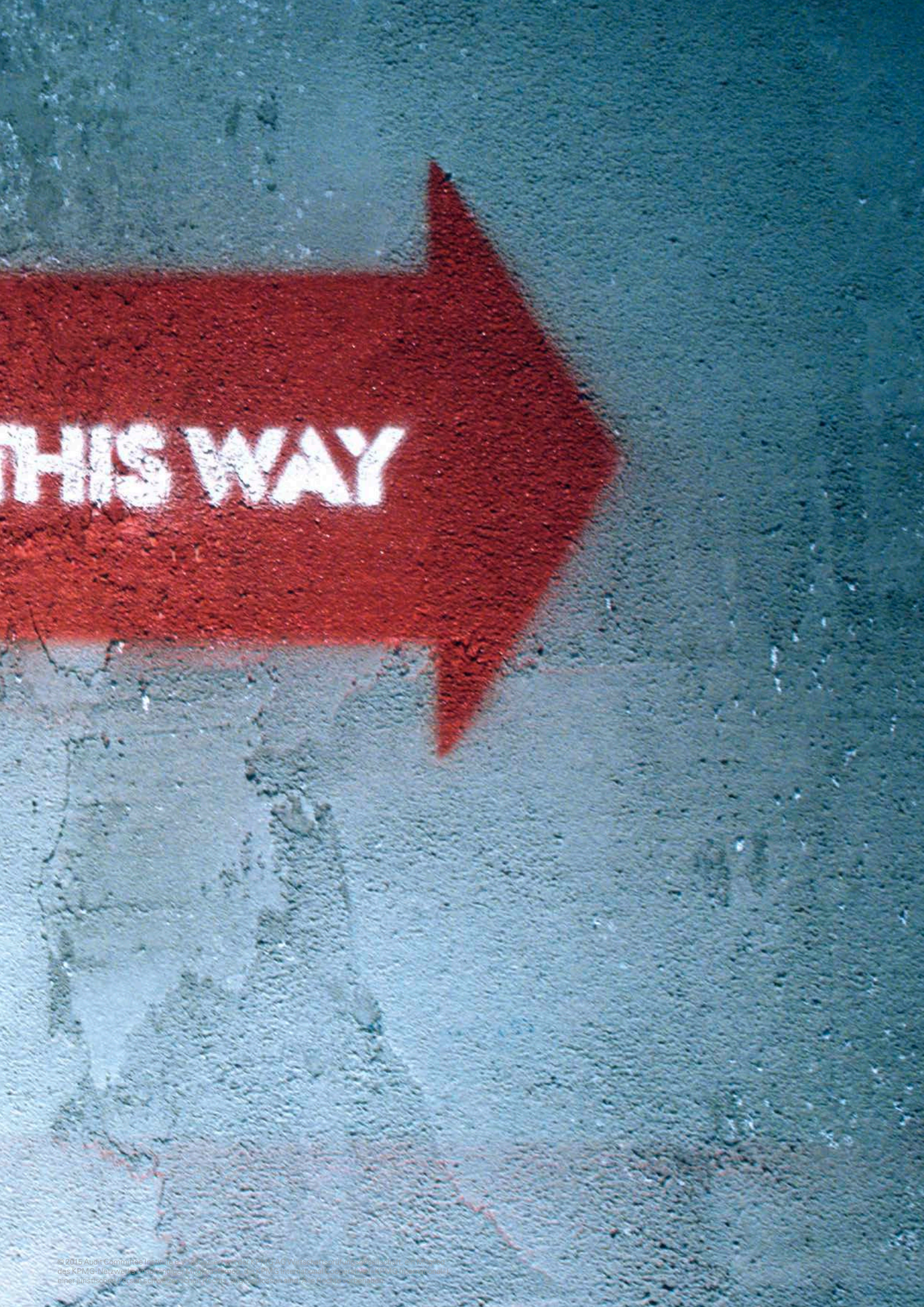
IMPRESSUM

Herausgeber:	Audit Committee Institute e.V. (ACI)
Leitung:	Matthias Vogler (ViSdP)
Wissenschaftliche Leitung:	Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Hommelhoff
Redaktion:	Christina Gasser, Astrid Gundel, Dr. Jochen Haußer
	Audit Committee Institute e.V. (ACI) THE SQUAIRE • Am Flughafen 60549 Frankfurt am Main Telefon +49 69 9587-3040 Fax +49 1802 11991-3040 E-Mail aci@kpmg.de www.audit-committee-institute.de
Gestaltung und Satz:	stereobloc, Berlin
Druck:	Das Druckteam Berlin
Stand:	30.1.2015
Bildnachweise:	S. 1 ©morgenroethe/photocase.com; S. 4 ©kallejipp/photocase.com; S. 6/7 ©kallejipp/photocase.com; S. 10 ©zettberlin/photocase.com; S. 12/13 ©kallejipp/photocase.com; S. 14 ©sardinelly/fotolia.com; S. 19 ©Flügelwesen/photocase.com

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Die Ansichten und Meinungen sind die der Verfasser und entsprechen nicht unbedingt den Ansichten und Meinungen des Audit Committee Institute e.V.

© 2015 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative (»KPMG International«), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany.



© 2015 Audit Committee Institute e.V. (KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Deutschland)
des KPMG-Netzwerks, eine weltweite Vereinigung von unabhängigen
einer juristischen Person oder Gesellschaft, die mit KPMG International Cooperative ("KPMG International")
verbunden sind.

Aktuelle Informationen zur Corporate Governance und zum Financial Reporting finden Sie unter **www.audit-committee-institute.de**