

VDA-Stellungnahme

zum Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts

A. Allgemeines

Aus Sicht der Automobilindustrie ist es wichtig, dass es im Rahmen der Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer Erleichterungen bei der Unternehmensnachfolge geben wird, die zur Stärkung und zum Erhalt von Unternehmen beitragen. Damit würde auch ein wichtiger Beitrag zur Sicherung von Arbeitsplätzen geleistet. Auf der anderen Seite muss verhindert werden, dass die vom Bundesverfassungsgericht vorgeschriebene Höherbewertung des Grund- und Betriebsmögens zu einer Verschärfung der Besteuerung führt. Dies muss durch entsprechende Anpassungen bei den Freibeträgen und den Steuersätzen sichergestellt werden.

Der auf Basis der Eckpunkte der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Erbschaftsteuer“ vorgelegte Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts wird diesen Anforderungen nicht gerecht. So ist eine vollständige Freistellung des Betriebsvermögens, wie im Koalitionsvertrag festgeschrieben und im ersten Gesetzentwurf noch vorgesehen, nicht mehr Gegenstand der Reform. Der vorliegende Gesetzentwurf beinhaltet vielmehr die Gefahr, dass es bei der Erbschaftsteuer im Vergleich zum bisherigen Recht zu einer massiven Verschärfung der Besteuerung kommen kann. Dies betrifft vor allem die Übertragung von Betriebsvermögen, da die Rahmenbedingungen für die ermäßigte Besteuerung von Betriebsvermögen ganz erheblich verschärft werden.

- Nach dem Entwurf werden 85 Prozent des Betriebsvermögens freigestellt, wobei die Freistellung an eine 10-jährige Fortführungsklausel und eine 15-jährige Behaltensfrist gekoppelt ist, die völlig unverhältnismäßig und realitätsfremd erscheinen, betriebswirtschaftlich notwendigen Umstrukturierungen entgegenstehen und einem Entwicklungsstillstand Vorschub leisten. Werden die Anforderungen an die ermäßigte Besteuerung des Betriebsvermögens nicht erfüllt, drohen massive Steuererhöhungen im Vergleich zum geltenden Recht. Dies kann zu einer gefährlichen Steuerfalle werden.
- Aus mittelständischer Sicht ist es auch nicht akzeptabel, dass Kapitalbeteiligungen unter 25 %, die in der Praxis gerade bei Familienunternehmen häufig vorkommen, zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehören und nur durch eine komplizierte und mit etlichen Fallstricken behaftete Poolbildung begünstigt sein sollen. Es ist auch abzulehnen, dass unternehmensinterne Vorgänge oder wichtige kaufmännische Handlungen zum Überschreiten der Schädlichkeitsgrenze beim Verwaltungsvermögen führen können.

- Des Weiteren ist zu kritisieren, dass der Gesetzentwurf keine Regelung zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer enthält.
- Ferner ist zu beklagen, dass Einzelheiten zur Vermögensbewertung nicht im Gesetz, sondern erst in einer noch zu erstellenden Rechtsverordnung geregelt werden sollen. Dies macht eine genaue Ermittlung der steuerlichen Auswirkungen und eine belastungsmäßige Beurteilung des Gesetzentwurfs nahezu unmöglich und mindert außerdem die rechtliche Bedeutung der Bewertungsregelungen.

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren muss es entsprechende Korrekturen geben: Dazu gehört es vor allem, bei der Verschonungsregelung hinsichtlich der Behaltensfrist für das Betriebsvermögen eine Abschmelzregelung einzuführen, die Bindungsfristen sowohl für die Lohnsumme als auch für das Betriebsvermögen zu verkürzen und die schädliche Beteiligungsgrenze für im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalbeteiligungen zu verringern.

Des Weiteren ist die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zu beseitigen. Unternehmensinterne Vorgänge und kaufmännischen Handlungen müssen in ausreichendem Maße berücksichtigt werden und die noch ausstehenden Bewertungsregeln müssen alsbald ins Gesetz aufgenommen werden.

B. Einzelpunkte

I. Verschonungsregelung für Betriebsvermögen, § 13a ErbStG-E

Nach dem Entwurf wird für Betriebsvermögen ein Abschlag von 85 Prozent gewährt. 15 Prozent des Betriebsvermögens werden stets versteuert. Der Abschlag ist an eine 10-jährige Fortführungsklausel bei der Lohnsumme und an eine 15-jährige Behaltensfrist beim Betriebsvermögen gekoppelt. Wird die 15-jährige Verhaftungsregelung beim Betriebsvermögen nicht eingehalten, erfolgt eine vollständige Nachversteuerung. Die Lohnsumme darf im Zeitraum von 10 Jahren nach dem Übergang des begünstigten Vermögens in keinem Jahr geringer sein als 70 Prozent der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre. Für Jahre, in denen die Lohnsumme geringer ist, wird die Verschonung nicht gewährt.

Die Voraussetzungen für die Verschonung des Betriebsvermögens sind zu restriktiv. Die langen Bindungsfristen stehen betriebswirtschaftlich notwendigen Umstrukturierungen entgegen und leisten einem Entwicklungsstillstand Vorschub.

Außerdem wird dem Mittelstand ein ganz erheblicher Bürokratie- und Compliance-Aufwand über einen Zeitraum von 15 Jahren aufgebürdet.

1. Das Alles-oder-Nichts-Prinzip bei der Nachsteuerregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG-E

Nach § 13a Abs. 5 ErbStG-E wird bei Verstößen gegen die 15-jährige Behaltensfrist für das Betriebsvermögen eine sofortige volle Nachversteuerung vorgenommen. Dabei wird nicht unterschieden, ob der Verstoß im Jahre 01 oder im Jahre 15 erfolgt. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird in beiden Fällen in voller Höhe nacherhoben.

Wir halten es für geboten, in diesen Fällen dieselbe Rechtsfolge wie bei Verstößen gegen die Lohnsummenklausel vorzusehen: Der Nachversteuerungsbetrag sollte mit jedem Jahr der Fortführung des Unternehmens geringer werden. Dies würde die Nachsteuerperiode mit ihrem scharfen Damokles-Schwert der Vollerbschaftsteuer für den deutschen Mittelstand wesentlich erträglicher machen und das verfehlte „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ beseitigen. Im Falle einer Nachversteuerung sollte die Belastung pro rata temporis erfolgen.

Die Abmilderung würde das Rechtsfolgensystem der §§ 13a, 13b ErbStG-E vereinheitlichen und keine Wertungswidersprüche erzeugen: Nach der bisherigen Konzeption der Erbschaftsteuervergünstigung kann man nämlich den Eindruck gewinnen, dass der Verstoß gegen die Ausgangslohnsumme weniger „schlimm“ ist, weil weniger scharf poenalisiert wird wie bei der Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage. Gerade die Erhaltung von Arbeitsplätzen ist jedoch der Grund für die Erschaffung des neuen Begünstigungssystems der §§ 13a, 13b ErbStG-E.

Gleichzeitig würde die ursprüngliche Idee des vorgesehenen Begünstigungssystems wieder stärker in den Vordergrund treten: Je länger ein Betrieb fortgeführt und damit die Erbschaftsteuer abgearbeitet wird, desto niedriger wird die Erbschaftsteuer. Fortführung wird belohnt!

Zudem wäre diese Regelungstechnik stringent mit anderen Vorschriften des Steuerrechts: So sieht z.B. § 22 Abs. 1 UmwStG vor, dass bei Einbringungen der sog. Einbringungsgewinn I unter bestimmten Voraussetzungen nachzuersteuern ist. Der Nachversteuerungsbetrag vermindert sich aber jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Jahr.

Wir schlagen vor, in § 13a Abs. 5 ErbStG-E am Ende folgenden Satz aufzunehmen:

„Die nachzuerhebende Erbschaftsteuer vermindert sich dabei um jeweils 1/x für jedes seit dem Stichtag (§ 9 ErbStG) abgelaufene Jahr der Behaltensfrist.“

2. Verkürzung der Fristen notwendig

Neben der Einführung einer Abschmelzung bei den Nachsteuertatbeständen halten wir es für dringend notwendig, auch die Laufzeiten der Verschonungsklauseln deutlich zu verkürzen. Die Behaltensfrist für das Betriebsvermögen und die Frist zur Lohnsummenbildung sollten vereinheitlicht und deutlich herabgesetzt werden.

Die kürzeren Fristen erhöhen die Planungs- und Rechtssicherheit, belassen den Unternehmen ihre wirtschaftliche Handlungsfreiheit. Dies ist ganz wichtig, damit der Grundgedanke der geplanten Reform, nämlich der Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen in Deutschland, nicht gefährdet wird. Außerdem wird verhindert, dass die Erbschaftsteuer zu einem unkalkulierbaren Risikofaktor wird.

II. Begünstigtes Vermögen / Verwaltungsvermögen

1. Anteile an Kapitalgesellschaften

Qualifiziertes Beteiligungserfordernis für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften nach § 13b Abs. 1 und 2 ErbStG-E

Nach dem Gesetzentwurf sollen Anteile an Kapitalgesellschaften nur dann zum begünstigten Betriebsvermögen gehören, wenn die Beteiligungsquote mindestens bei 25 Prozent liegt. Diese Quote wird in sog. Familienkapitalgesellschaften, deren Anteile über mehrere Generationen hinweg weitergegeben werden, häufig nicht erreicht. Um solche Anteile in die Verschonungsregelung einzubeziehen, ist im Gesetzentwurf eine Pool- bzw. Bündelklausel enthalten.

a) Die 25 % - Beteiligungsgrenze

Das Beteiligungserfordernis ist für den deutschen Mittelstand, der oftmals in Familienkapitalgesellschaften in Form der GmbH organisiert ist, sehr problematisch. Ab einer Kopfzahl von vier Gesellschaftern kann die Kapitalgesellschaft rein rechnerisch aus der Begünstigung fallen. Steuersystematisch lässt sich für ein 25 %-Erfordernis keine Rechtfertigung finden. Ertragsteuerlich verstrickt ist die Kapitalgesellschaftsbeteiligung ab einer Beteiligungsquote von mehr als 1 %. Dass in dem bisherigen Erbschaftsteuergesetz in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG noch die 25 %-Grenze erwähnt ist, hat rein historische Gründe: Als man 1993 § 13a ErbStG einführt, lag die Wesentlichkeitsgrenze im Rahmen des § 17 EStG noch bei mehr als 25 %.

Wir schlagen vor, die Beteiligungsgrenze von 25 % auf 5 bis 10 % zu senken.

Auch gesellschaftsrechtliche Gründe sprechen dafür, die Maßgeblichkeitsgrenze von 25 % herabzusetzen, denn regelmäßig sind mit einer Beteiligungsquote von 10 % oder mehr gesellschaftsrechtliche Initiativrechte vorgesehen. So sieht § 50 Abs. 1 GmbHG ausdrücklich vor, dass Gesellschafter einer GmbH, die mindestens mit 10 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt sind, berechtigt sind, unter Angabe des Zwecks und der Gründe die Berufung einer Gesellschafterversammlung zu verlangen. Ferner haben sie das Recht, wenn die Geschäftsführung diesem Begehren nicht folgt, unmittelbar selber eine Gesellschafterversammlung einzuberufen (§ 50 Abs. 3 GmbHG). In der AG gibt es diese Initiativrechte schon bei einer Beteiligungsquote von 5 % (§ 122 AktG).

Für die Beteiligungsgrenze für Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Rahmen des Verwaltungsvermögenstestes des § 13b Abs. 2 ErbStG-E gilt Entsprechendes. Danach sind Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung 25 % oder weniger beträgt, grundsätzlich immer schädliches Vermögen. Diese Beteiligungsquote ist ebenfalls zu hoch und sollte auch auf 5 bis 10 % gesenkt werden.

Beteiligungen unter 25 % im Betriebsvermögen haben regelmäßig unternehmerische, operative Gründe z.B. bei Einkaufsgemeinschaften mit mehr als vier Anteilseignern oder bei Joint Ventures im Entsorgungsbereich. Gerade im Bereich der Automobilproduzenten und im Bereich der Automobilzulieferer ist es nicht ungewöhnlich, dass man sich z.B. mit 5 oder 10 % an Zulieferern oder an Abnehmern beteiligt, um darüber operativ-unternehmerischen Einfluss nehmen zu können. Derartige Beteiligungen haben strategische Bedeutung.

Auch bei diesen Beteiligungen stehen schließlich die oben dargestellten Initiativrechte ab 10 % in der GmbH bzw. 5 % in der AG dem Anteilseigner zu.

b) Poolklausel

Statt die 25 %-Grenze abzusenken, hat die Politik versucht, dem Anliegen der Familien-Kapitalgesellschaften durch die Einführung einer sog. Pool- bzw. Bündelklausel Rechnung zu tragen.

Diese Poolklausel wirft aber erhebliche Probleme für mittelständische Familienunternehmen auf. So müssen sich Erblasser oder der Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichten, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere, derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen. Was darunter zu verstehen ist, wird aber weder in der Gesetzesbegründung des Erbschaftsteuergesetzesentwurfes aus dem Jahre 2006 noch in der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfes vom 11.12.2007 näher erläutert. Dabei ist dieses Tatbestandsmerkmal für Familienunternehmen, die in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiert sind, von entscheidender Bedeutung. Denn Unklarheiten und eine zu restriktive Auslegung können dazu

führen, dass weite Teile des deutschen Mittelstandes aus der Begünstigung herausfallen. Dazu darf es nicht kommen.

Probleme und Rechtsstreitigkeiten können sich auch daraus ergeben, dass der Begriff der Einheitlichkeit unterschiedlich ausgelegt werden kann. Man kann dieses Tatbestandsmerkmal zeitlich (alle immer zur selben Zeit) oder personell (immer an denselben nämlichen Erwerber) verstehen. Die Auffassung, dass nur einheitlich verkauft werden darf und dass immer nur an denselben Personenkreis abstrakt unentgeltlich übertragen werden kann (an die Abkömmlinge des „Stammvaters“), ist nicht unumstritten. So war es bei der Diskussion des alten Entwurfs aus dem Jahre 2006 schon strittig, ob die Verfügung zugunsten anderer Poolmitglieder auch den Fall meint, dass z.B. an Personen verschenkt wird, die anlässlich der Schenkung erst in den Pool eintreten.

Das Dilemma und die Unzulänglichkeiten der Poolklausel werden noch deutlicher, wenn man der Frage nachgeht, ob gepoolte Kapitalgesellschaftsanteile, die an eine Bank zur Kreditfinanzierung des Unternehmens verpfändet werden, allein schon wegen der Einräumung des Pfandrechtes aus der Begünstigung herausfallen.

Nach unserem Dafürhalten darf sich die Verpfändung von Kapitalgesellschaftsanteilen, erst dann steuerschädlich auswirken, wenn eine Pfandreife eintritt. Die Tatsache, dass ein Pfandrecht eingeräumt wird, darf keinen Verstoß gegen das Erfordernis der einheitlichen Verfügung darstellen. Denn das Kriterium „einheitlich zu verfügen“ bezieht sich auf das durch den Erbfall oder die Schenkung erhaltene Eigentum an den Anteilen. Solange nur ein beschränktes dingliches Recht an diesen eingeräumt wird, verbleibt das über den Erbfall oder die Schenkung erworbene Eigentum weiterhin beim Erben/Beschenkten. Da der Eigentumserwerb erbschaft- bzw. schenkungsteuerlich besteuert wird, sollte auch erst der Verlust dieses Eigentums eine schädliche Verfügung i. S. d. Vorschrift sein und nicht schon die Einräumung eines beschränkt dinglichen Rechts an den erworbenen Anteilen.

Wir regen folgende Ergänzungen in § 13 b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E an (Änderungen fett gedruckt):

*„Ob der Erblasser oder der Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder der Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über **das Eigentum an den Anteilen** nur einheitlich zu verfügen...“*

Eine entsprechende Formulierung sollte auch in § 13 b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG-E aufgenommen werden:

„Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu

*bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über **das Eigentum an den Anteilen** nur einheitlich zu verfügen...*“

Vorsorglich sollte auch in § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG-E folgende Regelung getroffen werden:

„Im Falle des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung **über das Eigentum** oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.“

c) Folgerungen

Wegen der aufgezeigten technischen Schwierigkeiten und dem unnötigen Eingriff in über lange Jahre gewachsene gesellschaftsrechtliche und familiäre Strukturen halten wir es für geboten, die Beteiligungsgrenzen in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E und § 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG-E auf 5 bis 10 % zu senken.

Für eine Senkung der Beteiligungsquote spricht auch die Tatsache, dass die Poolklausel keine Ersatzlösung darstellt und dass die Gefahr besteht, dass Minderheitsgesellschafter aus erbschaftsteuerlichen Gründen auf solche Regelungen verwiesen werden, die sie im Gesellschafterkreis „erpressbar“ machen und in der Folge entrichten kann.

2. Überentnahmen

Überentnahmen zur Bezahlung von Erbschaftsteuern und „ererbten“ Einkommensteuerverpflichtungen (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG-E)

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass es zu einer Nachversteuerung kommt, wenn binnen des 15-Jahreszeitraumes Entnahmen getätigt werden, die die Summe der Einlagen des Erben und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als EUR 150.000 übersteigen.

Nach § 34a EStG, der im Zuge der Unternehmensteuerreform neu in das Einkommensteuergesetz aufgenommen wurde, können einbehaltene Gewinne mit einem ermäßigten Einkommensteuersatz belegt werden. Bei der Entnahme dieser Gewinne erfolgt ein 25%tige Nachversteuerung. Erbschaftsteuerzahlungen sind jedoch davon ausgenommen. In § 34a Abs. 4 EStG ist nämlich ausdrücklich angeordnet, dass entnommene Beträge, die der Finanzierung von Erbschaftsteuern dienen, bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages in der Einkommensteuer abgezogen werden.

Bei dieser Ausgangslage wäre es in sich schlüssig und konsequent, wenn sich der an Familienunternehmen orientierte Regelungsgedanke aus dem Einkommensteuerrecht auch in den Nachsteuertatbeständen des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG widerspiegeln würde.

Das in der Einkommensteuer gesetzte Incentive, Gewinne für die Zahlung von Erbschaftsteuern im Betrieb stehen zu lassen und dort anzusparen, sollte in die Erbschaftsteuer transportiert werden. Dies sollte gleichermaßen auch für Erbschaftsteuern, die in Altjahren angespart worden sind, gelten.

Dies könnte dadurch geschehen, dass derartige Beträge auch erbschaftsteuerlich keine Nachsteuer i. S. d. § 13 a Abs. 5 ErbStG-E auslösen. Dann würde ein für den Mittelstand in sich geschlossenes einkommensteuerliches und erbschaftsteuerliches Begünstigungssystem entstehen.

Wir regen deswegen an, § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG-E um folgende Formulierung zu ergänzen:

„Verluste, Entnahmen zur Finanzierung der Erbschaftsteuern auf dem begünstigten Betriebsvermögen sowie Entnahmen zur Finanzierung von mit dem begünstigten Betriebsvermögen im Zusammenhang stehender Einkommensteuern des Erblassers bzw. Rechtsvorgängers nebst Nebenleistungen bleiben unberücksichtigt.“

3. Verbindlichkeiten

Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten bei der Ermittlung der schädlichen Verwaltungsvermögensschwelle des § 13b Abs. 2 ErbStG-E

Bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG-E wird ausschließlich die Aktivseite der Bilanz eines Unternehmens abgestellt. Völlig unberücksichtigt bleiben Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Im Altentwurf des Jahres 2006 wurden hingegen bei der Ermittlung des schädlichen Vermögens (damals unproduktives Vermögen) Verbindlichkeiten zunächst mit dem schädlichen Vermögen saldiert.

Ohne Einbeziehung von Verbindlichkeiten/Rückstellungen bleibt völlig unberücksichtigt, dass das Verwaltungsvermögen durchaus „guten“ unternehmerischen Zwecken dienen kann. Wird z.B. eine Pensionsrückstellung für Arbeitnehmer gebildet und diese Rückstellung durch den verantwortungsvoll handelnden Unternehmer durch Ansparen liquiden Vermögens durch Verwaltungsvermögen „hinterlegt“, baut sich bei Nichtberücksichtigung der Verbindlichkeiten/Rückstellungen schädliches Verwaltungsvermögen auf, obwohl dieses Verwaltungsvermögen der Finanzierung der Altersversorgung der Arbeitnehmer des Betriebes dient. Diese Regelung führt deswegen auch zu zufälligen Ergebnissen.

Um Gestaltungsmissbrauch zu vermeiden, könnte der Gesetzgeber vorsehen, dass nur die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen stehenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu berücksichtigen sind.

Wir regen deswegen an, in § 13b Abs. 2 ErbStG-E am Ende eine Formulierung aufzunehmen, wonach in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Ver-

waltungsvermögen stehende Verbindlichkeiten und Rückstellungen vorab vom Verwaltungsvermögen abzuziehen sind. Eine derartige Formulierung könnte wie folgt lauten:

„Bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens sind im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen stehende Schulden und sonstige Abzüge i.S.d. § 103 BewG von diesem abzuziehen.“

4. Begünstigungsfähigkeit von betrieblichem Drittstaatenvermögen

Aus der bisherigen Regelungstechnik von §§ 13a, 13b ErbStG-E ergibt sich, dass Drittstaatenvermögen dann nicht begünstigungsfähig ist, wenn es sich hierbei um die verschenkte oder vererbte „Spitzeneinheit“ handelt.

Gleichzeitig ergibt sich aber auch aus der Gesetzesbegründung, dass Drittstaatenvermögen durchaus an der Begünstigung des § 13b ErbStG-E partizipieren kann, jedenfalls dann, wenn das betriebliche Auslandsvermögen inklusive Vermögen in Drittstaaten (egal, ob es sich um Drittstaatenkapitalgesellschaften oder Drittstaatenbetriebsstätten handelt) über deutsche oder EU/EWR betriebliche Einheiten gehalten wird.

Wir regen an, dieses gemeinsame Verständnis im Rahmen der §§ 13 a, b ErbStG-E noch dadurch zu verankern, dass in § 13b Abs. 2 ErbStG-E am Ende folgende Formulierung aufgenommen wird:

„Die räumliche Belegenheit des Vermögens ist für die Qualifikation als Verwaltungsvermögen unerheblich.“

5. Bürokratie – Nachweispflichten für den Umfang des Verwaltungsvermögens

Die Regelungskonzeption des Gesetzesentwurfs legt dem Steuerpflichtigen umfassende Mitwirkungs-, Darlegungs- und Beweislasten auf. Dies kann insbesondere bei Gesellschaftern von Personen- und Kapitalgesellschaften zu Problemen führen, wenn der Gesellschafter nicht der Mehrheitsgesellschafter ist und zu vielen Informationen keinen Ein Auskunfts- und Einsichtsrecht steht dem Aktionär nur sehr eingeschränkt zu. Er kann deswegen überhaupt nicht ermitteln, ob und in welcher Höhe Verwaltungsvermögen vorhanden ist und ob dies auch in der Tochter-, Enkel- oder Urenkelgesellschaft ebenfalls der Fall ist.

Wir schlagen deswegen vor, eine Vermutungsregel für das Nichtvorliegen von Verwaltungsvermögen vorzusehen, wenn die Vermögensverwaltung nicht der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand des Unternehmens ist. Um Missbräuche zu verhindern, könnte man in diesem Zusammenhang bestimmen, dass diese Vermutungsregel dann greift, wenn in den letzten zwei Jahren der Unternehmensgegenstand inhaltlich identisch geblieben ist.

Die Mitwirkungs-, Darlegungs- und Beweislasten des Steuerpflichtigen müssen gesellschaftsrechtlich mit seinen Auskunfts- und Einsichtsrechten korrelieren. Dort, wo er keine gesellschaftsrechtlichen Auskunfts- und Einsichtsrechte mehr hat, kann nicht von ihm verlangt werden, interne Informationen vorzulegen. Da wo seine Rechtsmacht endet, muss auch seine steuerliche Mitwirkungs-, Darlegungs- und Beweislast enden. Alternativ müsste ansonsten gesellschaftsrechtlich ein entsprechendes Auskunfts- und Einsichtsrecht gesetzlich verankert werden, was aber erhebliche andere rechtliche Folgefragen auslöst (geschäftlicher Geheimnisschutz, Durchbrechung des Steuergeheimnisses der Gesellschaft).

6. Einzelfragen zum Verwaltungsvermögen

Im Zusammenhang mit der Verwaltungsvermögensregelung des § 13b Abs. 2 ErbStG-E sind eine Reihe von gesetzlichen Klarstellungen notwendig.

a) Grundstücksüberlassungen an sog. Dritte i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG-E

Schädliches Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Ziff. 1 ErbStG-E liegt vor, wenn Grundstücke an Dritte überlassen werden. In diesem Zusammenhang wird im Gesetzesentwurf ein Ausnahmetatbestand definiert: Eine schädliche Grundstücksüberlassung an Dritte ist dann nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann.

Diese Formulierungen schließen noch nicht aus, dass man ein schädliches Verwaltungsvermögen dann annehmen kann, wenn z.B. unterhalb einer Dachholding oder innerhalb eines Konzerns das betrieblich genutzte Grundvermögen in eigenen Grundstückstochtergesellschaften zusammengefasst wird, welches dann an andere Tochtergesellschaften überlassen wird. Dasselbe Problem stellt sich, wenn in der Holding die Grundstücke zusammengefasst werden und an Tochterproduktions- oder Tochtervertriebsunternehmen überlassen werden. Im Stammhauskonzern stellt all dies kein Problem dar: Die zu Produktions- oder Vertriebszwecken selbstgenutzten Grundstücke sind nicht schädliches Verwaltungsvermögen.

Wird jedoch unterhalb einer Dachholding ein Unternehmen z.B. in verschiedene betriebliche Einheiten aus betriebswirtschaftlichen Gründen zerlegt (Grundstücksgesellschaften, Vertriebsgesellschaften und Produktionsgesellschaften), die diese Immobilien dann selbst nutzen, kommt es zu Miet- und Pachtverhältnissen zwischen den verschiedenen Gesellschaften der Unternehmensgruppe.

Gleichzeitig liegen aber nicht die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Ziffer 1 ErbStG-E vor, weil der Erblasser/Schenker an diesen Gesellschaften nicht be-

teilt ist. Würde man in diesem Fall von einem schädlichen Dritten in der Form der Tochtergesellschaften ausgehen, so würde das Erbschaftsteuerrecht lenkend in dem Sinne wirken, dass Unternehmensgruppen aus erbschaftsteuerlichen Gründen zu Stammhauskonzernen zusammengeführt werden müssten. Diese Lenkung ist ordnungspolitisch sehr problematisch. Eine entsprechende ergänzende Formulierung des § 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG-E, die dieses Verständnis klarstellt, könnte wie folgt lauten:

„Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist auch nicht anzunehmen, wenn zwischen nachgeordneten Gesellschaften der Gesellschaft, an der der Erblasser oder Schenker begünstigt i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG beteiligt ist, oder zwischen der letztgenannten Gesellschaft und den nachgeordneten Gesellschaften Grundstücke überlassen werden. Eine Nachordnung i.S.d. vorstehenden Satzes liegt vor, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an diesen Gesellschaften mehr als X % beträgt.“

Die Grenze, die für die „qualifizierte“ Nachordnung erforderlich ist, orientiert sich an der Grenze der Lohnsummenklausel des § 13a Abs. 4 ErbStG-E und an der Grenze des § 13b Abs. 2 ErbStG-E. Sie fügt sich daher auch in die Gesetzssystematik ein.

b) Unklares Konkurrenzverhältnis zwischen §§ 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG-E zu § 13b Nr. 4 ErbStG-E

Aus § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG-E ergibt sich, dass Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft $\leq 25\%$ beträgt und diese Beteiligung auch nicht unter die „Privatbankenklausele“ fällt, immer schädliches Verwaltungsvermögen darstellt. Aus § 13 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG-E ergibt sich, dass grundsätzlich begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt, wenn die Kapitalgesellschaftsbeteiligung $> 25\%$ beträgt und ihrerseits aus weniger als 50% Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG-E besteht.

In § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E werden Wertpapiere, soweit sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes dienen, unabhängig von ihrer Beteiligungsquote als schädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert.

In der Praxis unserer Mitgliedsunternehmen treten Fälle auf, bei denen zwar eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung vorliegt. Gleichzeitig sind aber die Kapitalgesellschaftsanteile durch Wertpapiere verkörpert.

Ein Beispielsfall ist die AG im Familieneigentum.

In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob die Tatsache, dass der Kapitalgesellschaftsanteil gleichzeitig Wertpapier ist, z.B. aus börsennotierten Aktien besteht, dazu führt, dass diese Beteiligung unabhängig von der Beteiligungsquote, selbst dann, wenn sie mehr als 25% beträgt, schädliches Wertpapierver-

mögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E darstellt, selbst wenn das Unternehmen kein Verwaltungsvermögen hat, sondern ein „echtes“ operativ tätiges Unternehmen darstellt.

Zurzeit stehen die Tatbestände der §§ 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG-E und der Tatbestand des § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E eigenständig nebeneinander. Gemeinsames bisheriges Verständnis der Politik, der Verwaltung und der Industrie war es, dass §§ 13a, 13b ErbStG-E rechtsformübergreifend gewährt wird. Unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens soll grundsätzlich der Erblasser/Schenker eines Unternehmens die Möglichkeit haben, die Vergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG-E für seine Schenkungen oder Erbschaften nutzen zu können. Dies gilt auch für den Anteilseigner einer Aktiengesellschaft oder für den Kommanditaktionär einer KGaA. Ein anderes Verständnis wäre sicherlich auch gleichheitswidrig und damit verfassungswidrig.

Wir halten deswegen die Einführung einer Formulierung für erforderlich, die das Konkurrenzverhältnis klärt. Ansonsten könnte man die Auffassung vertreten, dass unabhängig von der Höhe der Beteiligungsquote die in Aktien verkörperten Kapitalgesellschaftsanteile immer schädliches Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E begründen. Dies kann aber nicht richtig sein, da alle Familienunternehmen – gleich welcher Rechtsform – grundsätzlich an der Begünstigung rechtsformübergreifend partizipieren sollen.

Wir schlagen deswegen folgende Ergänzung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E vor:

„Sind die Wertpapiere Aktien, sind § 13b Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG maßgebend.“

c) Der Begriff des Wertpapiers i.S.d. § 13 b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E

Der Begriff des Wertpapiers wird im Gesetzestext selber nicht definiert. Auch ist er in der Gesetzesbegründung nicht erläutert. Aus dem Vorentwurf aus dem Jahre 2006 kann man schließen, dass sich dieser Begriff an der dem Vorentwurf zugrundeliegenden Abgrenzung zwischen produktivem und nicht produktivem Vermögen anlehnt. Aus der damaligen Gesetzesbegründung konnte man entnehmen, dass die Definitionen den Begrifflichkeiten der Bilanzgliederung des § 266 HGB (§ 266 Abs. 2 A III Nr. 5 HGB, § 266 Abs. 2 B III Nr. 3 HGB) entsprechen. Wir empfehlen, dieses Verständnis durch entsprechende Erwähnung in der Gesetzesbegründung klarzustellen, um die sich derzeitig entwickelnde Diskussion zur Interpretation dieses Begriffs zu beenden (vgl. z. B. *Hannes/Onderka*, ZEV 2008, Heft 1).

d) Vergleichbare Forderung i.S.d. § 13 b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E

Der Begriff „Vergleichbare Forderungen“ ist weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung definiert. Der Entwurf des Jahres 2006 sprach insoweit von

Geldbeständen, Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbaren Forderungen und Wertpapiere. Der neue Entwurf spricht nur noch von Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen. Wir regen an, in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass damit die Positionen gemäß § 266 Abs. 2 B IV HGB gemeint sind.

U.E. wäre noch der Kassenbestand auszunehmen, weil es sich nicht um eine Forderung handelt. Dabei ist auch die Wertung des Entwurfes zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber ohnehin davon ausgeht, dass „nicht produktives“ Vermögen in Höhe von 15 % pauschal in jedem Unternehmen existiert. Dies geschah sicherlich vor dem Hintergrund, dass man den Kassenbestand nicht begünstigen wollte.

Mit dieser Klarstellung hätte man auch die Frage eindeutig geklärt, ob Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Kundenforderungen) oder Forderungen an verbundene Unternehmen schädliches Verwaltungsvermögen sind.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind nicht mit Wertpapieren vergleichbare Forderungen, da sie aufgrund Dienstleistungs- oder Lieferverkehr entstehen und deswegen regelmäßig einwendungs- oder einredebehaftet sein können und nicht einem Wertpapier vergleichbar jederzeit auf einem amtlich geregelten Markt (Börse) in Liquidität umgewandelt werden können. Nichts anderes gilt auch für Ausleihungen an verbundene Unternehmen bzw. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis existiert. Auch diese Forderungen sind nicht mit einem Wertpapier vergleichbar und können nicht „jederzeit“ auf einem amtlich geregelten Markt in Liquidität umgewandelt werden. Es handelt sich vielmehr um echtes „working capital“.

e) Klarstellung durch Verweisung auf § 266 HGB

Gegebenenfalls könnte dieses Verständnis auch gesetzlich festgeschrieben werden, in dem im Rahmen des § 13 b Abs. 2 ErbStG-E jeweils auf die genaue Gliederungsnummer in § 266 HGB verwiesen wird. So hätte man eine belastbare Definitionsgrundlage geschaffen.

III. Doppelerfassung von stillen Reserven in der Einkommen- und Erbschaftsteuer

Das neue Bewertungssystem in der Erbschaftsteuer führt zur konsequenten Erfassung sämtlicher stillen Reserven eines Unternehmens. Da diese auch ertragsteuerlich erfasst und bei Veräußerung oder Betriebsaufgabe einkommensteuerlich schlussbesteuert werden, droht eine Doppelbelastung. Eine gesetzliche Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer ist deswegen vordringlich.

Eine Lösung könnte sich wie folgt gestalten:

Nach der bisherigen Systematik des Gesetzesentwurfes werden die erbschaftsteuerlichen Unternehmenswerte einheitlich und gesondert festgestellt (§ 151 BewG). Im Rahmen dieser Feststellung könnte man auch die Feststellung treffen, wie hoch die stillen Reserven und die latenten Einkommensteuern dieser Bewertungseinheit sind.

Die latente Einkommensteuerbelastung sollte unserer Ansicht nach bei der Ermittlung des gemeinen Werts des übertragenen Betriebsvermögens berücksichtigt werden. Falls der Gesetzgeber diesen Weg nicht geht, ist die latente Einkommensteuer auf die konkrete Einkommensteuer anzurechnen. Dabei sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

Fall 1:

Der Bewertungsabschlag des § 13b ErbStG wird in Anspruch genommen. Auf einen Restbetrag entsteht Erbschaftsteuer. Die anteilig auf diesen Restbetrag entfallende latente Einkommensteuer ist im Jahr der Schenkung oder des Erbfallbes beim Schenker wie eine Einkommensteuervorauszahlung anrechenbar, ggf. mit Vortrag. Bei der Ermittlung muss ggf. ein pauschalierendes Verfahren angewandt werden.

Fall 2:

Innerhalb der Nachsteuerperiode (derzeit 15 Jahre) kommt es zu einem nachsteuerschädlichen Vorgang, so dass nachträglich Erbschaftsteuer nacherhoben wird. Die Nacherhebung der Erbschaftsteuer löst ebenfalls das „latente Einkommensteuerguthaben“ aus. Ein Betrag in Höhe der nacherhobenen Erbschaftsteuer, sofern dieser Betrag kleiner oder genauso groß ist wie das festgestellte latente Einkommensteuerguthaben, ist auf die Einkommensteuer des Jahres, in dem der nachsteuerschädliche Vorgang ausgelöst wird, anrechenbar.

Fazit: Es ist ganz wichtig, dass in den vorliegenden Gesetzentwurf eine Regelung zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommenssteuer aufgenommen wird.

Frankfurt, den 12.2.2008
