

B & K Special II

01/2015

Erbschaftsteuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens: das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes und seine Konsequenzen

I. Urteil des Bundesverfassungsgerichtes

Am 17.12.2014 wurde das lang erwartete Urteil des I. Senats des Bundesverfassungsgerichtes verkündet. Das Bundesverfassungsgericht hat die derzeitige erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens in Teilen für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben, bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung zu treffen. Was bedeutet dieses Urteil für die Praxis?

II. Bisherige Privilegierung des Betriebsvermögens

Nach der seit 2009 geltenden Gesetzeslage wird die Übertragung von Betriebsvermögen anlässlich eines Todesfalles oder einer Schenkung unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt. 85 % des übertragenen Vermögens können steuerfrei gestellt werden, wenn die Lohnsumme in den nächsten fünf Jahren 400 % der maßgeblichen Jahreslohnsumme erreicht. Mit der sogenannten Optionsverschönerung ergab sich sogar eine 100 %ige Steuerbefreiung, wenn in den folgenden sieben Jahren 700 % der Lohnsumme erreicht werden. Die Begünstigung entfällt, wenn das sogenannte Ver-

waltungsvermögen (Immobilien, Kapitalvermögen) einen Anteil von mehr als 50 % (bei Optionsverschönerung 10 %) erreicht. Bei Betrieben mit weniger als 20 Beschäftigten entfällt die Lohnsummenregelung, d. h. bei solchen Betrieben muss der Betrieb lediglich für die nächsten fünf bzw. sieben Jahre aufrechterhalten bleiben.

Die Regelung führte mit dem sogenannten Cash-Modell auch zu Begünstigungen, die der Gesetzgeber erkennbar nicht gewollt hatte, wobei das Cash-Modell durch eine Gesetzesänderung seit 08.06.2013 nicht mehr möglich ist. Darüber hinaus ergeben sich Gestaltungsspielräume hinsichtlich der Mitarbeiteranzahl und des Einbezugs von Verwaltungsvermögen.

III. Grundsätzliche Bestätigung der Privilegierung

Das Bundesverfassungsgericht hat festgestellt, dass die erbschaftsteuerlich begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen bei kleinen und mittleren Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zulässig ist und der Gesetzgeber hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung über einen breiten Entscheidungsspielraum verfügt. Es geht um den

Bestand und den Erhalt von Arbeitsplätzen.

Der Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers geht soweit, dass auch eine vollständige Steuerbefreiung durch die Verfassung gedeckt ist. Somit sind weder die Höhe der Freistellung noch der grundsätzliche Gesetzesmechanismus verfassungswidrig.

IV. Verfassungswidrige Bestandteile

Die Ausgestaltung des Gesetzes widerspricht jedoch in Teilen dem grundgesetzlich verankerten Gleichheitsgrundsatz. Das Bundesverfassungsgericht benennt folgende Elemente.

1. Große Unternehmensvermögen

Übertragungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind erst ab einer Beteiligungsquote von 25 % begünstigt, Anteile an Personengesellschaften generell. Beides impliziert die Vermutung, dass es sich um kleine und mittlere Unternehmen handelt. Diese Typisierung als solche stellt das Bundesverfassungsgericht nicht in Frage, wohl aber, dass trotz dieser Eingrenzung auch große Unternehmen begünstigt sein können. Bei Großunternehmen fehlt einerseits der besondere personale Bezug; zum anderen stellt das Bundesverfassungsgericht den direkten Zusammenhang mit einer Gefährdung der Arbeitsplätze aufgrund unterstellter vorhandener Liquidität der Gesellschafter in Frage. Die Inhaberschaft von Großbetrie-

ben wird als vom Unternehmen mehr oder weniger abgekoppelt betrachtet und zudem vermutet, dass bei den Gesellschaftern genügend freies Kapital zur Deckung der Erbschaftsteuerverbindlichkeiten vorhanden ist.

Da dies sein kann aber nicht sein muss, postuliert das Bundesverfassungsgericht eine sogenannte Bedürfnisprüfung. Damit ergeben sich zwei zentrale Fragen:

- a) Bei welchen Kriterien endet ein mittleres Unternehmen und ab wann gilt es als ein großes?
- b) Wie lassen sich präzise und handhabbare Kriterien für eine Bedürfnisprüfung festlegen?

Zu beiden Punkten gibt das Bundesverfassungsgericht keine konkreten Vorgaben, sondern überlässt diese Definition dem Gesetzgeber.

Einen Anhaltspunkt für die Einordnung eines Großbetriebs könnte die Definition der Europäischen Union bieten. Danach liegt kein mittleres Unternehmen mehr vor, wenn entweder mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt sind, die Umsatzerlöse € 50 Mio. überschreiten oder die Bilanzsumme € 43 Mio. übersteigt. Ähnliche Kriterien wird das HGB ab 01.07.2015 (Entwurf BilRUG, 250 Arbeitnehmer, 40 Mio. Umsatzerlöse, 20 Mio. Bilanzsumme) aufweisen, wobei dabei gleichzeitig zwei von drei Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen erfüllt sein müssen.

2. Lohnsummenbefreiung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten

Das Bundesverfassungsgericht verweist darauf, dass weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte haben und insoweit aus der Ausnahme eine Regel wird. Es lässt auch nicht gelten, dass der Verwaltungsaufwand zum Nachweis der Lohnsummen für derartige kleinere Betriebe unverhältnismäßig hoch sei.

Hier gibt das BVerfG eine deutlichere Vorgabe: Die Freistellung von der Lohnsummenpflicht muss auf Betriebe „mit einigen wenigen Beschäftigten“ begrenzt bleiben.

3. Verwaltungsvermögen

Das Bundesverfassungsgericht stört sich daran, dass das begünstigte Vermögen bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen bestehen darf. Der hohe Anteil führt zu einer Verlagerung von Privatvermögen in Betriebsvermögen. 50 % Verwaltungsvermögen können nach Ansicht des Gerichtes nicht als begünstigtes Produktivvermögen subsummiert werden.

Ein Querverweis auf die 85 %ige Freistellung bei der Regelverschönerung lässt die Spekulation zu, dass das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 15 % betragen sollte. Das Gericht gibt diese Grenze zwar nicht vor, aber hält sie anscheinend aufgrund des Querverweises für eine mögliche Größenordnung.

4. Missbräuchliche Gestaltungen

Das Bundesverfassungsgericht hält das Erbschaftsteuergesetz auch insoweit für verfassungswidrig, als es Gestaltungen zulässt, die ausschließlich dem Zweck dienen, die Begünstigung zu erreichen. Die bereits abgeschaffte Cash-GmbH ist hier das Extrembeispiel. Es soll aber auch unzulässig sein, durch Aufspaltung auf mehrere Betriebe die maßgebliche Mitarbeiteranzahl von 20 Mitarbeitern zu unterschreiten. Auch wird der sogenannte Kaskadeneffekt bei Konzernstrukturen genannt, der durch die Verteilung von Verwaltungsvermögen auf mehrere Stufen einen weit über 50 %igen Anteil an Verwaltungsvermögen zulässt. Wird eine GmbH mit 45 % Verwaltungsvermögen als „produktiv“ gewertet, gilt sie als verbundenes Unternehmen der Muttergesellschaft insgesamt als Produktivvermögen, so dass diese ihrerseits wiederum Verwaltungsvermögen bis zur zulässigen Grenze einsteuern kann.

V. Übergangszeit

Der Gesetzgeber ist aufgerufen, bis zum 30.06.2016 eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. Bis dahin bleibt das Gesetz anwendbar. Betriebsvermögen kann daher nach wie vor nach den geltenden Regelungen übertragen werden, auch soweit es sich um Großbetriebe handelt, der Lohnsummennachweis bei Betrieben unter 20 Personen entfällt und das Verwaltungsvermögen bis zu 50 % beträgt.

Es gibt aber eine wichtige Einschränkung. Keinen Vertrauensschutz genießen Gestaltungen, die einer exzessiven Ausnutzung der gleichheitswidrigen Bestimmungen gleichkommen. Kaskadeneffekte in Konzernstrukturen und Aufspaltungen auf mehrere Betriebe zur Erreichung der Mitarbeitergrenze sind Beispiele für solche Gestaltungen. Damit ist noch nicht gesagt, dass diese Vergünstigungen tatsächlich nicht mehr möglich sind; hierzu bedarf es einer entsprechenden rückwirkenden gesetzgeberischen Anwendungsregelung, womit allerdings wohl auch zu rechnen ist.

VI. Fazit

Die gute Nachricht für die kleinen und mittleren Unternehmen ist, dass die umfangreichen Verschonungsregelungen

ermutlich dauerhaft erhalten bleiben, mindestens jedoch bis zum 30.06.2016. Bei Gestaltungen, die infolge einer vom gesetzgeberischen Willen abweichende Fallkonstellation die Begünstigung ermöglichen sollen, ist Vorsicht angebracht.

Man darf gespannt sein, welche Maßnahmen der Gesetzgeber ergreifen wird, insbesondere hinsichtlich der Anzahl der Mitarbeiter zur Lohnsummenfreistellung, der Kriterien zur Einstufung zum Großbetrieb und der sogenannten Bedürfnisprüfung bei Großbetrieben. Auch die Änderung der jetzigen „Alles oder nichts“-Regelung bei der Bemessung des Verwaltungsvermögens wird spannend. Möglicherweise wird das Gesetz diesbezüglich grundlegend dahingehend geändert, dass das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen zumindest teilweise normal besteuert wird, so dass es einer prozentualen Begrenzung nicht bedarf.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü. d. h. für diese Informationen ausschließen.