

B & P Special

06/2012

BFH prüft erneut die Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer

I. Allgemeines

Nachdem das Bundesverfassungsgericht die bis zum 31.12.2008 geltende Fassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für verfassungswidrig erklärt hatte, ist zum 01.01.2009 die lang diskutierte Erbschaftsteuerreform in Kraft getreten. Bereits in den Jahren 2009 bis 2011 haben wir Sie mit umfassenden Beiträgen über die Reform und die gesetzliche Umsetzung informiert.

Nach nunmehr drei Jahren hat der BFH am 16.11.2011 bekanntgegeben, dass er einzelne Regelungen des ab 01.01.2009 geltenden Erbschaftsteuergesetzes erneut auf den Prüfstand stellt. Hintergrund ist der BFH-Beschluss vom 05.10.2011 (Az.: II R 9/11), zu dem der BFH das Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgefordert hat, dem Verfahren zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit beizutreten.

Im Streitfall geht es im Wesentlichen um folgende Fragen:

1. Ist die nur im Jahre 2009 beschränkte Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III verfassungsgemäß?
2. Verstoßen die für Betriebsvermögen geltenden Verschonungsregelungen

der §§ 13a und 13b ErbStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz?

Der erste Punkt befasst sich mit der Frage, ob im Jahr 2009 gewisse Familienangehörige wie fremde Dritte behandelt werden durften. Im Jahr 2009 galten für entfernte Angehörige sowie für nicht mit dem Übertragenden verwandte Personen die gleichen Steuersätze. Eine Unterscheidung zwischen den Steuerklassen II (z.B. Geschwister, Nichten, Neffen und Großeltern) und III (fremde Dritte) wurde nicht vorgenommen.

Diese Regelung betraf jedoch nur das Jahr 2009. Ab dem Jahr 2010 wurden die Steuerklassen II und III hinsichtlich der Besteuerungssätze neu geregelt. So werden Erwerbe ab dem Jahr 2010 in der Steuerklasse II mit einem Steuersatz von 15% bis maximal 43% besteuert. Erwerbe in der Steuerklasse III werden mit 30% oder 50% besteuert. Ob die Regelung im Jahr 2009 verfassungswidrig ist, wird zu klären sein.

Von weitaus höherem Interesse ist Punkt zwei, da dieser mögliche Steuergestaltungen durch „künstliche“ Betriebsübertragungen aufzeigt.

Im Einzelnen geht es hierbei um die Frage, ob die Verschonungsregelungen für



übertragenes Betriebsvermögen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, da durch geschickte Gestaltung Sachverhalte begünstigt werden, deren Befreiung nicht sachgerecht erscheint.

II. Derzeitige Rechtslage für die Übertragung von Betriebsvermögen

Nach geltendem Recht ist die Schenkung oder Vererbung von Betriebsvermögen und damit die Unternehmensnachfolge durch folgende Maßnahmen begünstigt:

- Verschonungsabschlag nach §§ 13a Abs. 1 i.V.m. 13b Abs. 4 (85%) oder 13a Abs. 8 ErbStG (100%)
- Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG

und

- Entlastungsbetrag nach § 19a ErbStG für Steuerklassen II und III.

1. Verwaltungsvermögen

Zum Verwaltungsvermögen gehören unter anderem fremdvermietete Grundstücke, Wertpapiere im Streubesitz, Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung unter 25%, Anteile an Gesellschaften, deren Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt sowie Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine.

Die Regelverschonung kommt zur Anwendung, wenn bei der Übertragung des begünstigten Betriebsvermögens der Anteil des darin enthaltenen Verwaltungsvermögens 50% nicht übersteigt. Wird die 50%-

Grenze überschritten, ist das gesamte Vermögen als nicht begünstigtes Vermögen zu qualifizieren und unterliegt somit zu 100% der Steuer.

Für die Optionsverschonung beträgt die Grenze für den prozentualen Anteil des Verwaltungsvermögens 10%.

2. Regelverschonung und Abzugsbetrag

Bei der Regelverschonung wird auf den Wert des begünstigten Unternehmensvermögens ein Verschonungsabschlag in Höhe von 85% (Schonvermögen) erhoben. Das heißt, 85% des übertragenen Vermögens bleiben steuerfrei. Die verbleibenden 15% unterliegen, soweit der Abzugsbetrag nicht anwendbar ist, in vollem Umfang der Erbschaftsteuer.

Voraussetzung für den Verschonungsabschlag ist die Fortführung bestimmter Lohnsummen. Beträgt die Ausgangslohnsumme jedoch € 0,00 oder besitzt der Betrieb weniger als 20 Beschäftigte, ist die Entwicklung der Lohnsumme nicht von Bedeutung.

Ferner kann nach Berücksichtigung des Verschonungsabschlags auf den verbleibenden Teil des Vermögens (15%-iger Anteil), der im Gesetz verankerte Abzugsbetrag wertmindernd berücksichtigt werden. Es handelt sich um einen gleitenden Abzugsbetrag in Höhe von maximal € 150.000,00.

3. Optionsverschonung

Beträgt das übertragene Verwaltungsvermögen weniger als 10%, kann der



Steuerpflichtige anstelle der Regelverschöpfung unwiderruflich die Optionsverschöpfung wählen. Das heißt, das Betriebsvermögen bleibt zu 100% von der Erbschaftsteuer verschont.

4. Schädliche Verfügung innerhalb der Verhaftungszeit

Die Steuerbegünstigung sowohl bei der Regelverschöpfung als auch bei der Optionsverschöpfung wird dem Steuerpflichtigen im Ergebnis nur vorläufig gewährt. In beiden Fällen ist über einen gewissen Zeitraum zu überprüfen, ob von Seiten des Steuerpflichtigen für die Steuerbefreiung schädliche Handlungen vorgenommen wurden. Bei der Regelverschöpfung beträgt dieser Zeitraum fünf, bei der Optionsverschöpfung sieben Jahre.

III. Beschluss des BFH vom 05.10.2011

Der Beschluss des BFH vom 05.10.2011 zeigt auf, dass durch geschickte Gestaltung Vermögen, dessen Erwerb im Privatvermögen der vollen Besteuerung unterliegt, steuerbefreit übertragen werden kann, wenn das Vermögen zuvor in einen Betrieb eingebracht wird.

1. Fall

Bei dem „einzulegenden“ Vermögen darf es sich nicht um Verwaltungsvermögen handeln, da dieses für eine begünstigte Übertragung, soweit die zuvor dargestellten Grenzen überschritten werden, schädlich ist.

Der Begriff des Verwaltungsvermögens bietet jedoch einen gewissen Spielraum und somit auch die Möglichkeit für steuerliche Gestaltungen hinsichtlich der steuerbefreiten Übertragung von Betriebsvermögen.

Ausgangspunkt ist die Definition des Verwaltungsvermögens. Demzufolge zählen zwar Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen zum Verwaltungsvermögen, nicht jedoch sonstige Forderungen, wie etwa Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Solches Vermögen unterliegt der vollen Besteuerung, wenn es zum Privatvermögen zählt. Gehört das Vermögen jedoch zu einem Betriebsvermögen, ist die Übertragung begünstigt und kann zu einer vollständigen Steuerbefreiung führen.

So gelten die Steuervergünstigungen auch für den Übergang von Vermögen sog. "gewerblich geprägter Personengesellschaften". Unter gewissen Voraussetzungen kann auch in diesen Übertragungsfällen für die Vollverschöpfung optiert werden. Demzufolge kann z.B. ein Anteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen aus 100 Mio. € Festgeldguthaben besteht, steuerfrei verschenkt werden. Die vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelungen zur Lohnsummenentwicklung dürften in diesen Fällen zu vernachlässigen sein, da derartige gewerblich geprägte Personengesellschaften regelmäßig nicht mehr als 20 Beschäftigte haben und somit die An-



forderungen an die Entwicklung der Lohnsumme nicht zu beachten sind.

Dieser Fall entspricht erkennbar nicht dem Willen des Gesetzgebers, demzufolge Betriebsvermögen wegen seiner besonderen Gemeinwohlbindung oder Gemeinwohlverpflichtung (Arbeitsplätze, Steuern) schützenswert ist.

2. Fall

Eine Steuerbefreiung kann auch dadurch erreicht werden, dass eine GmbH, an der der Übertragende zu mehr als 25% beteiligt ist, als Betriebsvermögen lediglich Geldforderungen hält, die mit Wertpapieren nicht vergleichbar sind. Da diese Art der Geldforderungen nicht zum Verwaltungsvermögen zählen, können auch Vermögensgegenstände, die an sich dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen wären, durch einfache Gestaltung der Besteuerung entzogen werden.

Bringt z.B. ein Inländer, der Alleingesellschafter von zwei vermögenslosen GmbH's ist, sein Grundvermögen, Wertpapiere, GmbH-Beteiligungen bis 25% oder Edelmetalle aus seinem bestehenden Privatvermögen in die GmbH 1 ein und verkauft diese GmbH 1 das gesamte Vermögen zum Steuerwert unter Stundung des Kaufpreises an die GmbH 2, so kommt der GmbH 2 im Übertragungsfall kein Wert zu, da dem übertragendem Aktivvermögen eine gleichwertige Kaufpreisverbindlichkeit gegenüber steht. Die „reiche“ GmbH 1 kann wiederum steuerbefreit übertragen werden, da sich in deren Ver-

mögen lediglich eine Kaufpreisforderung befindet, welche eben nicht zum Verwaltungsvermögen zählt. Voraussetzung für diese Gestaltung ist selbstverständlich die Berücksichtigung der Behaltefristen und ggf. der Lohnsummenregelungen, für den Fall, dass die Arbeitnehmerzahl über 20 Beschäftigte liegt.

IV. Fazit

Wieder einmal steht das Erbschaftsteuergesetz im Focus des BFH. Bereits im Jahr 2002 nahm der BFH Immobilienübertragungen zum Anlass, die Bewertung und Begünstigung von Unternehmens- und Immobilienvermögen auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand zu stellen, mit der Folge, dass das Erbschaftsteuergesetz grundlegend zu reformieren war. Mit dem vorliegenden Beschluss äußert der BFH neuerlich verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Verschonungsregelungen bei Betriebsvermögensübertragungen. Der BFH führt aus, dass die damals bestehende verfassungsrechtliche Problematik auch nach der Reform besteht und sich aufgrund der geltenden Verschonungsregelung sogar verschärft hat.

Zum heutigen Zeitpunkt wurde der Beschluss noch nicht dem Verfassungsgericht vorgelegt. Vielmehr hat der BFH das Bundesministeriums für Finanzen (BMF) um Mitteilung gebeten, ob und ggf. welche praktischen Erfahrungen im Besteuerungsverfahren oder bei Anträgen auf verbindliche Auskunft zu den gezeigten Gestaltungsmöglichkeiten bisher vorliegen. Derzeit steht eine Reaktion der BMF noch



aus. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich das BMF der Meinung des BFH anschließt und somit dieser Beschluss dem Verfassungsgericht vorgelegt werden wird.

Sollten Sie beabsichtigen, größere Vermögenswerte zu übertragen, raten wir Ihnen dringend sich mit Ihrem PNHR-Berater in Verbindung zu setzen. Im Hinblick auf den vorliegenden Beschluss empfiehlt sich außerdem ein eingehendes

Studium der Entscheidungsgründe des BFH. Die Reihe von Möglichkeiten, die der BFH aufzeigt um bspw. aus Grundvermögen oder sonstigem Vermögen begünstigtes Betriebsvermögen zu generieren, bietet eine Grundlage, um über mögliche Gestaltungen im Rahmen einer Unternehmensnachfolge nachzudenken.

Information:
Ihr persönlicher PNHR-Berater oder Frau Steuerberaterin Sylke Meier 0221 54678-425

