



Stellungnahme zum Regierungsentwurf Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die nachfolgende Stellungnahme soll aufzeigen, dass der jetzige Regierungsentwurf zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht nur mittelstandsfeindlich ist, insbesondere für kleinere Unternehmen, sondern daneben auch eklatante verfassungswidrige Regelungen enthält.

Problemstellung

Nach dem Gesetzentwurf werden unter Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts nunmehr dem Grunde nach keine Steuerbefreiungen mehr für das sogenannte Verwaltungsvermögen gewährt. Folge dessen ist, dass auch bei kleinsten Unternehmen und erst Recht im gesamten Mittelstand, künftig erhebliches Streitpotential und Verwaltungsaufwand entstehen wird, wie man zwischen Wirtschaftsgütern, die „überwiegend dem Hauptzweck“ des Unternehmens dienen, und den übrigen Unternehmenswerten unterscheiden soll.

Als Einführungsbeispiel sollte man sich vor Augen halten:

Was passiert im Nachfolgefall mit dem Unternehmen, das einen alten Betrieb verpachtet hat und das operative Unternehmen nun von einem neuen Betrieb aus führt. Dabei ist der alte Betrieb jedoch die wesentliche Kreditunterlage für die Bank, für die Finanzierung des neuen Betriebs.

Und wie würde sich die Besteuerung ändern, wenn die Finanzierung des Neubaus über „cash“-Mittel im Betrieb abgesichert wäre (Abtretung von Forderungen, Festgeldkonten, etc)?

Dieses Beispiel wird jedermann die offensichtliche Verfassungswidrigkeit (Verstoß gegen Art. 3 GG) des Gesetzentwurfes erkennen lassen, wenn man die steuerlichen Folgen beider Alternativen vor Augen hat (s.u. I. 2.).

Davon abgesehen führt die Gesetzesvorlage bei der Umsetzung in die Praxis zu einem zusätzlichen Bürokratiemonster, da nach der Neuregelung jegliches Vermögen, ob nun begünstigt oder nicht, bewertet werden muss und dadurch der Verwaltungsaufwand sowohl beim Fiskus als auch beim Unternehmen gegenüber dem bisherigen Recht nochmals erheblich zunimmt. Bisher war die Bewertung in den meisten Fällen kleiner und mittlerer Unternehmen nebensächlich, soweit man nämlich sicher gehen konnte, dass die Grenze des Verwaltungsvermögens nicht überschritten war und auch die Personenzahl (Lohnsummenklausel) unter 20 lag.

I. offensichtliche Verfassungswidrigkeit des Gesetzentwurfes

Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber insbesondere aufgetragen, dass seine Regelungen folgerichtig sind. Mit diesem Auftrag des Bundesverfassungsgerichts sind die Regelungen in den neuen §§ 13b Absatz 3 und 13b Absatz 4 unvereinbar.

1. § 13b Absatz 3 begünstigt Wirtschaftsgüter die „überwiegend ... ihrem Hauptzweck dienen“

Die Begriffe „überwiegend“ und „Hauptzweck“ sind nicht eindeutig, sondern in § 13b Absatz 3 Satz 2 nur ungenügend definiert.

Ersichtlich wird dies an einem einfachen Beispiel: Eine Immobilie (eine Flurnummer) wird zu mehr als 50% für den eigenen Betrieb genutzt, zu weniger als 50% vermietet. Diese Immobilie würde somit „überwiegend“ dem eigenen Betrieb, also dem Hauptzweck dienen und wäre begünstigt. Handelt es sich bei dieser Immobilie jedoch nunmehr um zwei verschiedene Flurnummern, würde die eine Flurnummer dem Hauptzweck des Betriebes dienen, die andere überhaupt nicht.

Des Weiteren ist die Frage, ob zum Beispiel Immobilien oder sonstige Wirtschaftsgüter, die als Kreditunterlage dem Betrieb auf Dauer dienen, nicht auch dem Hauptzweck des Unternehmens dienen. Zwar wird im Absatz 3 Satz 2 definiert, dass „nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Wirtschaftsgüter die „.... aus dem Betriebsvermögen herausgelöst“, also z.B. verkauft werden können. Rein theoretisch könnte eine fremdvermietete Betriebsimmobilie veräußert werden, nicht jedoch dann, wenn diese Veräußerung mit einer erheblichen Versteuerung stiller Reserven verbunden ist und insoweit dann die Kreditunterlage schon aufgrund der zusätzlichen Ertragssteuer wegfallen würde.

Auch die Beispiele in der Gesetzesbegründung zu den unterschiedlich genutzten Betriebsgrundstücken (Seite 30 des Gesetzentwurfs) tragen nicht zu mehr Klarheit und Rechtssicherheit bei. Alle Beispiele zeigen zum einen auf, dass auch nach dem neuen Recht Gestaltungs- bzw. Manipulationsmöglichkeiten bestehen, zum anderen, dass keinerlei Rechtssicherheit für den Unternehmer gegeben ist, wann tatsächlich etwas begünstigt werden wird und wann nicht (Verstoß gegen die Grundsätze der Rechtsstaatlichkeit / Folgerichtigkeit).

2. § 13b Absatz 4 verstößt eklatant gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG):

Ein Betrieb, der deshalb kreditfähig ist, weil er neben seinem betrieblichen Vermögen zusätzlich über entsprechende Geldforderungen und Geschäftsguthaben bei der Bank verfügt, wird insoweit privilegiert, als solche Cash-Mittel in Höhe der Schulden des Betriebes begünstigt sind. Sie können mit den Schulden quasi wegsaldiert werden und dürfen den insgesamt anzusetzenden gemeinen Wertes des Betriebsvermögens sogar noch um 20% übersteigen. Ein gleichgearteter Betrieb, der jedoch diese Kreditunterlage in Form eines (fremdgenutzten) Grundstückes mit Grundschuldbestellung vorhält, kann das Grundstück nicht entsprechend gegen die Schulden des Betriebes „verrechnen“. Es werden also fungible Cash-Mittel erheblich bzw. ungleich besser gestellt, als andere Werte und Vermögen, die sodann nach Absatz 3 nicht zum begünstigten Vermögen gehören. Damit aber hat der Gesetzgeber eine Entscheidung zu einer Differenzierung getroffen, die in keiner Weise sachlich begründet und daher nicht mit Art. 3 GG vereinbar ist.

II. Weitere Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit

Neben den obengenannten offensichtlichen Verfassungswidrigkeiten ergeben sich vielfältige weitere Bedenken, inwieweit das Gesetzesvorhaben verfassungsgemäß ist:

1. Die systematische Unterscheidung von landwirtschaftlichen Vermögen in §13b Absatz 2 und sonstigem betrieblichen Vermögen in §13b Absatz 3 stößt auf folgende Bedenken:

Ein verpachteter Gewerbebetrieb dürfte nach Absatz 3 insgesamt nicht mehr dem „Hauptzweck“ dienend anzusehen sein und somit grundsätzlich aus jeder Steuerprivilegierung heraus fallen. Dem gegenüber wird ein verpachteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nach Absatz 2 weiterhin privilegiert sein. Die Bedenken sind insbesondere in den Fällen offensichtlich, wenn in beiden Fällen eine Verpachtung aus Altersgründen erfolgt und noch nicht absehbar ist, ob die nächste Generation den Betrieb fortführt, eine Übertragung solcher Betriebe wäre dann bei Land- und Forstwirten steuerfrei möglich, bei gewerblichen Unternehmen nicht.

2. Die Lohnsummenklausel mit ihren Folgeregelungen in §13a Absatz 3 dürfte wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verfassungswidrig sein.

Abgesehen davon, dass die Lohnsummenklausel unabhängig von jeglichem Unternehmenswert für alle Betriebe mit entsprechenden Arbeitnehmern gilt, ist die Ausgestaltung für kleine Betriebe unverhältnismäßig und darüber hinaus für alle Unternehmen völlig unkalkulierbar.

Als Beispiel wird der Exportstopp nach Russland genannt. Für solche Einbrüche in das Unternehmen mit Auswirkungen auf die Beschäftigtenzahl hat der Unternehmer keinerlei Einfluss.

Trotzdem würde rückwirkend eine Steuer anfallen, obwohl durch die gesetzgeberische / politische Maßnahme das Unternehmen sowieso schon einen erheblichen Wertverlust erlitten haben dürfte. Somit ist eine Lohnsummenklausel, die keine Ausnahmeregelungen für externe Ereignisse trifft, jedenfalls unverhältnismäßig und verfassungswidrig. Insoweit mag zwar das Bundesverfassungsgericht die Lösung des Gesetzgebers hinsichtlich der Lohnsummenklausel dem Grunde nach für zulässig angesehen haben. Über die Verhältnismäßigkeit bei der Ausgestaltung ist dagegen nichts gesagt worden.

Aus hiesiger Sicht ist die Regelung rechtsstaatswidrig, solange bei externen Ereignissen, die nicht in der Macht des Unternehmens stehen, keine Befreiung von der Lohnsummenregelung erfolgen kann. Dies ist umso gravierender, als bei einer geplanten Übergabe eventuelle Gestaltungsmöglichkeiten und vor allem der Zeitpunkt noch frei bestimmt werden können, nicht jedoch im (ungeplanten) Todesfall.

3. Die mit dem Entwurf verbundene übermäßige Bürokratie ist unverhältnismäßig.

Soweit auf Grund der Lohnsummenklausel auch weiterhin Betriebe in eine Steuerprivilegierung kommen, ist zu bedenken, dass in all diesen Fällen trotzdem entsprechende Steuererklärungs- und Überwachungsarbeiten sowohl auf Seiten des Fiskus als auch auf Seiten des Unternehmens vorzunehmen sind. Diese sind in Verbindung mit der Bewertung des Vermögens kostenintensiv und gerade bei kleinen Unternehmen völlig unverhältnismäßig gegenüber einer etwaig eintretenden Steuerbelastung.

4. Privilegierung von „Familienunternehmen“ ist zu unbestimmt und bürokratisch.

Auch die besonderen Bestimmungen für die Privilegierung sogenannter Familiengesellschaften in §13a Absatz 9 sind aus unserer Sicht rechtsstaatswidrig weil zu unbestimmt und damit mit Rechtsunsicherheit behaftet, wenn die dort genannte Privilegierung an Begriffe anknüpft wie

- Entnahme oder Ausschüttung „nahezu vollständig beschränken“ (?) und
- die Verfügungen (welche?) über die Beteiligung an der Personengesellschaft beschränken (Umfang?) und
- „eine Abfindung vorsehen die erheblich (?) unter dem gemeinen Wert (?)“ der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Generell ist es auch verfassungsrechtlich durchaus zweifelhaft, soweit Entscheidungen über Privilegierungen schon zu einem Zeitpunkt vom Unternehmer zu treffen sind, ohne dass er vorhersehen kann, wie sich die Sachverhalte fortentwickeln. (Siehe insoweit unter anderem §13a Absatz 10 Satz 1, 13c Absatz 3 letzter Satz – „unwiderrufliche“ Anträge!).

Es wäre zumindest klar zu stellen, dass diese Unwiderruflichkeit von Anträgen nur solange gilt, als das Finanzamt den Werten in der Steuererklärung zustimmt; mögliche Änderungen in Abweichung von den Steuererklärungen müssten Grund dafür sein, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich seines Antrages neu entscheiden darf.

5. Manipulationsmöglichkeiten führen zur Verfassungswidrigkeit

Hinsichtlich der Lohnsummenregelung ist auch nach der jetzigen vorgeschlagenen Regelung im Gesetzesentwurf eine Manipulation dahingehend möglich, dass bei Kapitalgesellschaften entsprechende Gesellschafter Geschäftsführergehälter die Lohnsumme vor- und nach der Übertragung manipulierbar machen. Bei Personengesellschaften ist wiederum streitanfällig, ob es sich bei laufenden Zahlungen an den Gesellschafter überhaupt um „Lohn“ handelt, oder inwieweit der sogenannte Unternehmerlohn im Vergleich zu Kapitalgesellschaften auch von Personengesellschaften zur Erhöhung / Verminderung der Lohnsumme anzusetzen ist. Auch insoweit bestehen erhebliche Bedenken, ob diese Regelung gegen Art. 3 GG verstößt.

6. Weitere Verstöße gegen eine rechtsformneutrale Besteuerung

Auch weitere Fragen einer Rechtsform neutralen Besteuerung werden durch den Gesetzesentwurf nicht gelöst: Es ist nicht einsichtig, warum grundsätzlich unter anderem GmbH-Beteiligungen nur ab 25% Beteiligungsquote unter die Privilegierung fallen können, dem gegenüber bei Personengesellschaften jegliche Beteiligung auch unter 1% der Privilegierung unterfallen. Sehr viele kleine mittelständige Unternehmen werden durchaus in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (GmbH) geführt, sodass diese Unterscheidung zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften nicht nachvollzogen werden kann und unseres Erachtens auch kaum mit Artikel 3 GG zu vereinbaren wäre.

MU Fachausschuss Steuern und Haushalt

Peter Götz, Vorsitzender, Stv. MU Landesvorsitzender

Michael Böhlk-Lankes

Wolfgang Oswald

24.08.2015