

Deutsche Anwalt- und Notar-Versicherung Presseartikel

Erbschaftssteuerreform



ERBSCHAFTSTEUERREFORM ERLEICHTERUNG FÜR DIE UNTERNEHMENSNACHFOLGE?

Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer:

Ist die Berechnung der Besteuerung der verschiedenen Vermögensarten im Erbfall mit dem Grundgesetz vereinbar? Bereits im Jahr 2002 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) diese Grundsatzfrage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Die Karlsruher beantworteten diese Frage in ihrem bereits am 7. November 2006 ergangenen und am 31. Januar 2007 mit schriftlicher Begründung veröffentlichten Beschluss mit Nein. Zur Begründung und Erläuterung seiner Entscheidung führte das Gericht u. a. aus:

- „Die durch § 19 Abs. 1 Erbschaftsteuergesetzes (EStG) angeordnete Erhebung der Erbschaftsteuer mit einheitlichen Steuersätzen auf den Wert des Erwerbs ist mit dem Grundgesetz unvereinbar. Denn sie knüpft an Werte an, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügt. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu der Neuregelung ist das bisherige Recht weiter anwendbar.

In § 19 Abs. 1 ErbStG ist unabhängig davon, aus welchen Vermögensarten sich Nachlass oder Schenkung zusammensetzen, für alle steuerpflichtigen Erwerbe einheitlich ein nach dem Wert des Erwerbs progressiver, in drei nach Verwandtschaftsgraden abgestuften Steuerklassen unterteilter Prozentsatz des Erwerbs als der Steuertarif bestimmt. Um mittels dieses Tarifs zu einem in Geld zu entrichtenden Steuerbetrag zu gelangen, müssen die dem steuerpflichtigen Erwerb unterfallenden Vermögensgegenstände in einem Geldbetrag ausgewiesen werden. Bei nicht als Geldsumme vorliegenden Steuerobjekten ist deshalb die Umrechnung in einen Geldwert mittels einer Bewertungsmethode erforderlich, um eine Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld zu erhalten. Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz bestimmt, dass sich die Bewertung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG) richtet. Die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände werden danach nicht einheitlich, sondern auf unterschiedliche Art und Weise ermittelt. Das Gesetz nennt als Regelfall den gemeinen Wert, also den Verkehrswert. Bei der Bewertung inländischen Grundbesitzes kommt in wichtigen Teilbereichen ein Ertragswertverfahren zur Ermittlung des Grundbesitzwerts zur Anwendung. Der Wert des Betriebsteils von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bemisst sich nach seinem Ertragswert. Darüber hinaus bedient sich das Erbschaftsteuerrecht bei der Bewertung von Betriebsvermögen des Steuerbilanzwerts.

- Beim Betriebsvermögen verhindert die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte strukturell die Annäherung an den gemeinen Wert. Dies führt zu Besteuerungsergebnissen, die mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar sind: Nach der gesetzlichen Regelung (§ 109 Abs. 1 BewG) werden die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt. Dieser stimmt aber nur in Ausnahmefällen mit dem jeweiligen Verkehrswert des Wirtschaftsguts (Teilwert) überein. So können durch bilanzpolitische Maßnahmen wie zum Beispiel die Wahl von degressiver oder linearer Abschreibung, Sofortabschreibungen oder erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie auch durch spätere Wertsteigerungen so genannte stille Reserven – also vereinfacht ausgedrückt Differenzen zwischen dem Verkehrswert eines Wirtschaftsguts und seinem niedrigeren Buchwert – gebildet werden, die bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt werden. Zudem fließen immaterielle Wirtschaftsgüter wie etwa der Geschäfts- oder Firmenwert eines Unternehmens in die erbschaftsteuerliche Bewertung nicht ein. Das hat regelmäßig zur Folge, dass der Steuerwert gerade von ertragstarken Unternehmen weit hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, weil der den Wert bestimmende Faktor des

Ertrags keine Berücksichtigung findet. Die Übernahme der Steuerbilanzwerte bewirkt mithin für Betriebsvermögen mit hoher Wahrscheinlichkeit – wenn auch nicht stets – einen deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Steuerwert.

Darüber hinaus bewirkt die durch den Steuerbilanzwertansatz erzielte Begünstigungswirkung keine zielgerichtete und gleichmäßig wirkende Steuerentlastung, sondern tritt völlig ungleichmäßig und damit willkürlich ein. Durch den Steuerbilanzwertansatz ist die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage davon abhängig, ob und in welchem Umfang der Erblasser oder Schenker bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hat. Die vielfältigen Möglichkeiten, über die Bilanzpolitik Einfluss auf den erbschaftsteuerlichen Wertansatz zu nehmen, eröffnen sich den Inhabern von Betriebsvermögen in stark differierendem Ausmaß. Die Regelung kommt den Erwerbern von Betriebsvermögen folglich in ganz unterschiedlichem Umfang zugute.

Zudem fehlt es der Regelung mit Blick auf die vom Gesetzgeber genannten Lenkungsziele an einer ausreichend zielgerichteten Ausgestaltung. Mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte wollte der Gesetzgeber insbesondere mittelständische Personennunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlasten. Tendenziell wird aber gerade der Übergang des Betriebsvermögens von solchen Unternehmen gefördert, die der Entlastung am wenigsten bedürfen. Denn begünstigt wird besonders der Erwerb ertragstarker Unternehmen, bei denen Entnahmen zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld am ehesten möglich sein dürften. Das Fehlen eines Nachversteuerungsvorbehalts führt zusätzlich dazu, dass auch Erwerber eines Betriebsvermögens in den Genuss der Steuerbegünstigung kommen, die eine Fortführung des Unternehmens nicht beabsichtigen.

- Auch die Erbschaftsbesteuerung der Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist in nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbarer Weise ausgestaltet. Bei den zu schätzenden, nicht börsennotierten Anteilen führt der vom Gesetzgeber angeordnete Steuerbilanzwertansatz zu Steuerwerten, die im Regelfall deutlich hinter der Teilbewertung zurückbleiben. Zwar sind nach den gesetzlichen Vorgaben – anders als beim Betriebsvermögen – die Ertragsaussichten des Unternehmens zu berücksichtigen. Gleichwohl werden durch den vom Gesetzgeber angeordneten Steuerbilanzwertansatz auch für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften Steuerwerte erzielt, die im Durchschnitt deutlich unter dem gemeinen Wert liegen. Darüber hinaus wirkt sich die Übernahme der Steuerbilanzwerte – wiederum parallel zum Betriebsvermögen – für die Anteile an Kapitalgesellschaften in ganz unterschiedlicher Weise aus. Die Gesellschaften sind in höchst unterschiedlichem Maße in der Lage, von den Bilanzierungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen. Das bewirkt zwingend eine große Streubreite der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten. Darüber hinaus führt die für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte auch zu einer großen Kluft gegenüber den übrigen Anteilen an Kapitalgesellschaften, deren Bewertung anhand des Kurswerts beziehungsweise aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet erfolgt und darum im Regelfall zu deutlich höheren Werten führt.“

(Quelle: Bundesverfassungsgericht; der vollständige Beschluss ist dokumentiert unter www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/ls20061107_1bv1001002.html)

- Als Folge dieses Beschlusses der Karlsruher Richter muss die Bundesregierung ihr Gesetzesvorhaben zur erbschaftsteuerlichen Erleichterung der Unternehmensnachfolge entsprechend überarbeiten. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts lässt allerdings ausdrücklich die Möglichkeit zu, steuerliche Erleichterungen für vererbte Betriebsvermögen vorzunehmen: „Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen. Dabei ist er verfassungsrechtlich gehalten, sich auf der Bewertungsebene einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel zu orientieren. Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe in einem zweiten Schritt der Bemessungsgrundlagenermittlung mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände zu begünstigen. Die Begünstigungswirkungen müssen ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises der Begünstigung gleichmäßig eintreten. Schließlich kann der Gesetzgeber auch mittels Differenzierungen beim Steuersatz eine steuerliche Lenkung verfolgen.“
- Nach dem bislang geltenden Recht werden Unternehmensübergänge entlastet durch einen Freibetrag von 225 000 EUR und einen Bewertungsabschlag von 35 %. Das gilt für Einzelunternehmen und Anteile an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt war (§§ 13a, 19a ErbStG). Das Gesetzesvorhaben zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, wie es bereits im Oktober 2006 von der Bundesregierung auf den Weg gebracht worden war, aber nunmehr neu ausgestaltet werden muss, sieht weitere Erleichterungen des Generationswechsels vor:
 - Die Generationenfolge in Unternehmen soll von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlastet werden. Die auf produktiv eingesetztes Vermögen entfallende Steuer wird über einen Zeitraum von zehn Jahren zinslos gestundet. Die gestundete Steuer erlischt in zehn Jahresraten. Nach zehn Jahren entfällt also die Steuer gänzlich.

- Die Entlastung setzt voraus, dass der Nachfolger das übergebene Unternehmen über zehn Jahre fortführt.
- Wesentliches Merkmal der Neuregelung ist, dass die Entlastung auch an den Erhalt von Arbeitsplätzen gekoppelt wird. Damit lässt sich die vollständige Steuerfreistellung auch verfassungsrechtlich rechtfertigen. Das übergegangene Unternehmen soll vor allem in seiner Eigenschaft als Arbeitgeber gestärkt werden.
- Die Entlastungen sollen zugleich zielgenauer wirken und missbräuchliche Gestaltungen und Mitnahmeeffekte verhindern, die das geltende Recht zulässt. Stundung und Erlöschen der Steuer sollen nur für sogenanntes produktives Vermögen gewährt werden. Hierbei erfolgt eine typisierende Abgrenzung. Sie soll verhindern, dass die Steuerpflichtigen nur aus erbschaft- und schenkungsteuerlichen Gründen Vermögensgegenstände des Privatvermögens, insbesondere privates Immobilienvermögen, in Betriebsvermögen überführen (z.B. Übertragung auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft).
- Eine Freigrenze von 100 000 EUR soll sicherstellen, dass der Übergang einer Vielzahl kleinerer Unternehmen, z.B. Kleinhandel, Handwerksbetriebe oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, nicht mit Steuer belastet wird und auch eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung in diesen Fällen vermieden werden können.
- Der bisherige Gesetzentwurf sowie ein dazu erarbeitetes Hintergrundpapier des Bundesfinanzministeriums sind dokumentiert unter www.bundesfinanzministerium.de -> Unternehmensnachfolge. Für die nach dem Karlsruher Beschluss erforderliche Reform der Erbschaftsteuer sollen bis Ende Mai 2007 die wesentlichen Eckpunkte vorliegen.

Redaktionsschluss: 02.05.2007
Wir danken AOK Business

(Stand 07/2007)