

# Wie sich das Erbschaftsteuerrecht entwickelt und welche Gestaltungen jetzt sinnvoll sind

Von Dr. Andreas Richter und Dr. Stephan Viskorf, P+P Pöllath + Partners, Berlin/München



Dr. Andreas Richter

**Dr. Andreas Richter**, LL.M. ist Rechtsanwalt und Partner bei P+P Pöllath + Partners in Berlin. Er ist spezialisiert auf die rechtliche und steuerliche Beratung bei Vermögens- und Erbfolgeplanung, Wegzug,

Stiftungserrichtungen, der Gründung von Familiengesellschaften sowie Corporate Governance für Familienunternehmen. Richter ist u.a. Mitherausgeber des Handbuchs des internationalen Stiftungsrechts und des Handbuchs Landesstiftungsrecht. Richter ist Vorsitzender des Executive Board des Studiengangs Unternehmensnachfolge Erbrecht Vermögen an der Universität Münster.



Dr. Stephan Viskorf

**Dr. Stephan Viskorf** ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei P+P Pöllath + Partners in München. Er ist spezialisiert auf die steuerrechtliche Beratung von Familienunternehmen und -unternehmern sowie die

Betreuung von Unternehmens- und Vermögensnachfolgen. Viskorf ist u.a. Mitautor des Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz-Kommentars Viskorf/Knobel/Schuck.

**Jährlich werden in Deutschland Vermögenswerte in Höhe von vielen Milliarden Euro auf nachfolgende Generationen übertragen – mit steigender Tendenz. Dementsprechend gewinnen die Themen Nachfolgeplanung und Nachfolgeberatung ständig an Bedeutung. Nicht nur die private Vermögensnachfolge, sondern vor allem auch die unternehmerische Vermögensnachfolge eröffnet neben den zivilrechtlichen auch etliche steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten. Dabei wächst mit den Gestaltungsspielräumen auch der Beratungsbedarf, und zwar insbesondere dann, wenn die Geltungsdauer gesetzlicher Regelungen – wie im Fall des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) – absehbar begrenzt ist. Selten waren die Möglichkeiten zur Steuerersparnis durch gezielte Ausnutzung steuerlicher Verschonungsregeln für Betriebsvermögen besser. Das Ende dieser Gestaltungsmöglichkeiten ist jedoch bereits eingeläutet.**

## Götterdämmerung für das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz

Am 01.01.09 trat das „neue“ Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in Kraft. Grund für die Neufassung war die Verfassungswidrigkeit des Vorgängergesetzes, die 2006 vom Bundesverfassungsgericht festgestellt worden war. Kaum in Kraft getreten, sah sich auch das neue ErbStG von Seiten der juristischen Literatur und Wissenschaft des Vorwurfs der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt. Stein des Anstoßes waren u.a. die weitreichenden Verschonungsregeln für die Übertragung von Betriebsvermögen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) äußerte sich im Herbst des vergangenen Jahres zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG. In einem Beschluss des 2. Senats vom 05.10.11 (II R 9/11) nahm das Gericht ausführlich zu den Gestaltungsmöglichkeiten des ErbStG hinsichtlich der Verschonung von Betriebsvermögen Stellung. Wie erwartet äußerte das Gericht vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Gestaltungsmöglichkei-

ten. Zugleich wurde das Bundesfinanzministerium (BMF) zur Stellungnahme aufgefordert.

Auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF sieht bei dem Thema „Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer“ Handlungsbedarf. In seinem im Januar 2012 veröffentlichten Gutachten sprach sich der Wissenschaftliche Beirat für eine vollständige Neustrukturierung der Erbschaft- und Schenkungsteuer aus. Bei linearen Steuersätzen zwischen 8,5 und 13 Prozent in den drei Steuerklassen reiche eine erweiterte optionale Steuerstundung, die auch bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften anwendbar sein solle, aus, um die lenkungs politischen Ziele der Fortführung von Betrieben und des Erhalts von Arbeitsplätzen trotz Erbschaftsteuerbelastung zu erreichen. Hoher allgemeiner Freibeträge und einer Herausnahme des Betriebsvermögens aus der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedürfe es nicht. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei niedrigeren Steuersätzen sei schon in der Vergangenheit ein erfolgreiches Mittel zur Reform komplizierter Steuergesetze gewesen.

Darüber hinaus weht auch politisch der Wind für das ErbStG von vorn. Zwar sieht die Bundesregierung derzeit keinen Anlass, die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen zu ändern. Jedoch wird auch sie die absehbaren gerichtlichen Entscheidungen über die Verfassungswidrigkeit des ErbStG nicht ignorieren können. Den Oppositionsparteien sind die weitreichenden Steuervergünstigungen für Unternehmen ohnehin ein Dorn im Auge.

## Gestaltungsspielräume trotz und wegen der Zweifel des BFH

Der BFH ist in seinem Beschluss vom 05.10.11 (II R 9/11) detailliert auf die Gestaltungsmöglichkeiten eingegangen, die das ErbStG in der derzeit geltenden Fassung für Betriebsvermögen eröffnet und die es „zulassen, Vermögen jeder Art und in jeder Höhe“ erbschaft- und schenkungsteuerfrei zu übertragen, „wenn der Erblasser oder Schenker eine geeignete Gestaltung

Weitere Informationen im Kanzleiprofil am Ende des Handbuchs.

gewählt hat“. Indirekt hat das Gericht damit bestätigt, dass die erläuterten Gestaltungen nach geltender Rechtslage legitim sind und keinen Gestaltungsmissbrauch (§42 AO) darstellen. Denn die Gestaltungen könnten nicht zur Verfassungswidrigkeit der §§13a, 13b ErbStG führen, wenn sie als missbräuchliche Umgehung der vom ErbStG angeordneten Rechtslage anzusehen wären.

Als Modell zur Übertragung ansonsten nicht steuerbegünstigten Vermögens kommt nach den Ausführungen des BFH die Nutzung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), also insbesondere einer GmbH & Co. KG in Betracht, deren Gewerblichkeit allein auf der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft beruht. Welche Art von Vermögensgegenständen das Betriebsvermögen einer solchen Gesellschaft ausmacht, spielt für die Frage der Gewerblichkeit keine Rolle. Daher kann auch Vermögen, dessen Erwerb im Privatvermögen der vollen Besteuerung unterliegen würde, als Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden.

Gebilligt wird vom BFH auch die „Cash-GmbH“. Angesichts der Tatsache, dass Barvermögen („Cash“) einschließlich Sparanlagen und Festgeldkonten von der Finanzverwaltung als begünstigungsfähiges Betriebsvermögen eingestuft wird, kann solches Vermögen – unter den Voraussetzungen einer Betriebsvermögensverschönerung – mittels einer GmbH steuerfrei auf einen Nachfolger übertragen werden, indem nicht das Barvermögen selbst, sondern die Anteile an der Kapitalgesellschaft übertragen werden.

Mithilfe zweier GmbHs kann nach den Ausführungen des BFH zudem die Übertragung der nicht steuerbegünstigten Teile des Betriebsvermögens, also des Verwaltungsvermögens, der Besteuerung entzogen werden. Wird das Verwaltungsvermögen in eine GmbH eingebracht und verkauft diese das Vermögen unter Stundung des Kaufpreises an eine andere GmbH, so soll letzterer im Erbfall aufgrund der Kaufpreisverbindlichkeit kein Wert zukommen. Die Kaufpreisforderung der ersten GmbH kann hingegen als begünstigungsfähiges Betriebsvermögen von der Besteuerung befreit werden.

Mittels einer Betriebsaufspaltung kann auch die Anwendung der Lohnsummenklausel vermieden werden, die von vielen

Unternehmern als größtes Problem bei der Erfüllung der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung angesehen wird. Wird das wesentliche Betriebsvermögen im Rahmen der Betriebsaufspaltung auf eine Besitzgesellschaft mit nicht mehr als 20 Beschäftigten übertragen, so steht die steuerfreie Übertragung des Vermögens nicht mehr unter der Bedingung, dass die Summe der gezahlten Löhne – und damit die Beschäftigtenzahl – für einen Zeitraum von mehreren Jahren nach dem Erwerb nicht bzw. nur unwesentlich gesunken ist.

Zudem kann nach den Ausführungen des BFH die Möglichkeit zur Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen, die durch die Anknüpfung an den ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff auch im Erbschaftsteuerrecht besteht, genutzt werden, um Wirtschaftsgüter dem betrieblichen Bereich zuzuweisen und so durch bilanzpolitische Maßnahmen auf die Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer einzuwirken.

Neben diesen vom BFH angesprochenen Gestaltungen bestehen für die Vermögensnachfolge bei Unternehmen derzeit zahlreiche weitere Gestaltungsmöglichkeiten, die zur Senkung der Erbschaftsteuerbelastung genutzt werden können. Die Bedingungen für die Gestaltung einer Unternehmensnachfolge sind daher so günstig wie selten zuvor.

### Entwicklung nur in eine Richtung möglich

Sei es wegen verfassungsrechtlicher Zweifel, sei es aus politischer Überzeugung: Eine Änderung des ErbStG insbesondere hinsichtlich seiner Verschönerungsregeln für Betriebsvermögen scheint unausweichlich.

Zwar wird betrieblich genutztes Vermögen zu Lenkungszwecken auch weiterhin nicht in vollem Umfang der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen werden. Jedoch dürfte bei einer Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts den Vorkehrungen zur Verhinderung einer Inanspruchnahme von Verschönerungsregeln über den engen betrieblichen Bereich hinaus besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden. Vergleichbar große Gestaltungsspielräume wie im geltenden Recht werden sich mittelfristig voraussichtlich nicht mehr ergeben. Die ungeliebte Lohnsummenregelung dürfte aufgrund von arbeitsmarktpolitischen Gründen zumindest in ähnlicher Form Bestand haben. Für Steuerpflichtige,

bei denen eine Unternehmensnachfolge ansteht, gilt es, die bestehenden Möglichkeiten zu nutzen, solange dies möglich ist.

Wann es zur Reform des ErbStG kommen wird, hängt nicht nur von der politischen Konstellation im Bundestag ab. Die Entwicklung der (laufenden) Verfahren vor dem BFH und dem BVerfG wird den Reformwillen aller Parteien maßgeblich beeinflussen. Keinesfalls sollte jedoch darauf vertraut werden, dass die geltenden Regelungen langfristig Bestand haben werden. Nachfolgeplanung und Nachfolgeberatung für betriebliche Vermögen sollten zeitnah erfolgen. ■

### KERNAUSSAGEN

- Individuelle und rechtzeitige Nachfolgeberatung ist unverzichtbar, um steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vermögensübertragung nutzen zu können.
- Das BVerfG wird aller Voraussicht nach in absehbarer Zukunft über die Verfassungsmäßigkeit des geltenden ErbStG entscheiden. Der BFH hat bereits Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz geäußert.
- Das geltende Recht bietet große Gestaltungsmöglichkeiten für die steuerliche Verschönerung von Betriebsvermögen. Der BFH hat erkennen lassen, dass Gestaltungen, die diese Möglichkeiten ausnutzen, steuerlich anzuerkennen sind.
- Es ist nicht zu erwarten, dass die Gestaltungsmöglichkeiten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in Zukunft nochmals so weitreichend sein werden wie sie derzeit sind. Die Nachfolgeplanung sollte daher sobald wie möglich erfolgen.