

Dr. Heinrich Hübner
Rechtsanwalt Steuerberater
Hübner + Partner, Stuttgart¹

Gesetzentwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

Stellungnahme zu den Gesetzentwürfen der Bundesregierung (BT-Drs 15/5555), der Fraktion der CDU/CSU (BT-Drs 15/5448) und des Bundesrates (BT-Drs 15/5604)

A.	Allgemeines	2
B.	Art. 1 – Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	2
	Nr. 2: Änderung § 12.....	2
	Nr. 3: § 12a ErbStG neu.....	4
	1. Der Ansatz von Betriebsgrundstücken	4
	2. Umfang des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften	5
	3. Erfassung von Bilanzpositionen mit Eigenkapitalcharakter.	6
	4. Rücklagen.....	6
	5. Investitionsrücklage	7
	6. Die Problematik der Überschussrechner bleibt ungelöst (§ 12a Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E)	7
	Nr. 4: § 13a ErbStG neu.....	7
	Nr. 5: § 19a ErbStG neu.....	8
	Nr. 7: § 28 ErbStG neu.....	8
	Nr. 8: § 28a ErbStG neu.....	9
	1. Umfang der Begünstigung, § 28a Abs. 2 Satz 1, 1. Halbs. ErbStG-E	9
	2. Sonderbetriebsvermögen, § 28a Abs. 2 Satz 1 2. Halbs., Abs. 3 ErbStG-E.....	10
	3. Maßgeblich für die Begünstigung ist die Situation beim Erwerber, § 28a Abs. 2 Satz 1 3. Halbs., ErbStG-E	11
	4. Nicht produktives Vermögen, § 28 Abs. 2 Satz 2 ErbStG-E	12
	(a) Geld, Geldforderungen etc.	12
	(b) Nutzungsüberlassung.....	12
	(c) Anteile an Kapitalgesellschaften.....	13
	5. Begünstigungstransfer, § 28 Abs. 4 ErbStG-E	13
	(a) Vermächtnis.....	13
	(b) Erbauseinandersetzung	13
C.	Art. 2 – Änderung des Bewertungsgesetzes	13
D.	Art. 3 – Inkrafttreten	13

¹ www.huebner-partner.com

A. Allgemeines

Den geplanten **Dualismus der ErbSt-Entlastung** (bis 100 Mio. EUR § 28; darüber §§ 13a, 19a ErbStG) halte ich in der Sache für verfehlt. Entweder ist die Konzeption richtig; dann sollte sie einheitlich gelten oder sie ist es nicht; dann sollte man die Finger davon lassen. Aber für Unternehmenswerte bis 100 Mio. EUR Verbesserungen einzuführen und für die darüber liegenden Verschlechterungen, das ist mE nicht sachgerecht.

Die **Abgrenzung des produktiven Vermögens (pV) vom nicht produktiven Vermögen (npV)** ist mE viel zu schematisch. Man muss sich klar machen, dass an dieser Differenzierung im Einzelfall eine Steuerschuld in erheblicher Größenordnung hängen kann. Bei der Dimension der Begünstigung kann man sich nicht der Frage entziehen, welches Vermögen unter Berücksichtigung einer angemessenen Einschätzungsprärogative der Unternehmers dem operativen Bereich als betriebsnotwendiges Vermögen seines Unternehmens zuzuordnen ist. Wer versucht, diese für die Steuerpflichtigen zentrale Frage durch **schematisch anzuwendende Automatismen** zu lösen, wird keine Akzeptanz erfahren. Es steht außer Zweifel, dass die Dimension der Begünstigung, die im Einzelfall erheblich sein kann, nicht nur aus verfassungsrechtlichen Gründen eine überzeugende Begründung auch im Einzelfall benötigt; das gilt insbesondere dann, wenn sie versagt werden soll. Wer hier mit in Ihren Auswirkungen im Einzelfall nicht abschätzbaren Automatismen arbeitet, wird vielleicht weniger Streitfälle provozieren, gleichwohl aber das Ziel nicht erreichen, das angestrebt wird, nämlich die Unternehmen im Inland zu halten. Das wird man letztlich nur mit an der Sache orientierten Konzeptionen erreichen können, nicht aber mit schematisch anzuwendenden und deshalb zum Teil auch sachfremden Automatismen.

Die im Zentrum der Diskussion stehende Abgrenzungsfrage muss sich deshalb an materiellen Kriterien orientieren: Wer diese Unterscheidung zwischen pV und npV im Gegensatz zur geltenden Rechtslage will, muss auch eine überzeugende Abgrenzung im Einzelfall liefern. Das ist möglich, wird aber durch § 28a Abs. 2 ErbStG-E nicht geleistet; auch das Steuerrecht kann nicht jede im Einzelfall erforderliche Entscheidung an beliebige formale Kriterien anbinden. Rechtsanwendung bedeutet Auslegung und sie bedeutet auch, dass in materiellen Fragen normative, also wertende Entscheidungen getroffen werden müssen. Dieser Aufgabe muss man sich stellen; auch die Steuerverwaltung muss das tun.

B. Art. 1 – Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Nr. 2: Änderung § 12

- a. Absatz 2
- bb. Sätze 4 und 5 (neu): Neue Bewertung für Kapitalgesellschaftsanteile

Stellungnahme:

Der Entwurf beendet den Dualismus der Bewertung zwischen Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften; allerdings nur dann, wenn die Beteiligungsquote **mehr als 25%** beträgt. **Diese Quote ist entschieden zu hoch**; es muss entscheidend sein, ob die Beteiligung einen **unternehmerischen Charakter** – im Gegensatz zu einer reinen Kapitalanlage – hat, die zugleich den Gesellschafter als unmittelbaren Träger der volkswirtschaftlichen und sozialen Zweckbindung erscheinen lässt. Das wird man aber bereits bei einer wesentlich geringeren Beteiligung annehmen können und müssen (mE bereits ab einer Quote von 1 %). Die Begründung für die hohe Mindestquote überzeugt nicht; der Mehraufwand muss von den Betrieben und von der Steuerverwaltung geleistet werden. Denn es ist zu bedenken, dass der nämliche Aufwand bei Einzelunternehmen und bei Personengesellschaften seit eh und je geleistet wird. Es handelt sich um ein reines Scheinargument.

Im Ergebnis erfolgt in diesen Fällen eine Bewertung wie bei Personengesellschaften; für die Aufteilung wird auf die Anteile am Stammkapital zurückgegriffen.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht halte ich den Schritt für nicht problematisch: was ist der Differenzierungsgrund zu den Kapitalgesellschaften, die unter der maßgeblichen Beteiligungsquote liegen? Außerdem wird mit dieser Differenzierung erstmals eingeräumt, dass die Bewertung bei Personenunternehmen eine Privilegierung in der Bemessungsgrundlage dargestellt hat, die nunmehr auf Kapitalgesellschaften übertragen wird (so ausdrücklich die Entwurfsbegründung: **Vergünstigung**).

Vor derartigen Differenzierungen und Gesetzesbegründungen ist dringend zu warnen. Der BFH hat in seiner Entscheidung v. 02.07.2004² die Gesetzesformulierung in § 138 Abs. 3 Satz 1 BewG „abweichend von § 9 mit einem typisierenden Wert“ im Kontext mit der Gesetzesbegründung, die auf eine gezielte Unterbewertung hindeutet, zum Anlass für eine steuerpolitisch motivierte Ankündigung genommen, dass Grundstücksvermächtnisse zukünftig nicht mit dem Bedarfswert, sondern mit dem Verkehrswert bewertet werden könnten. Es ist davon auszugehen, dass der BFH die vorgesehene Regelung zum Anlass nimmt, auch Vermächtnisse, die Anteile an Kapitalgesellschaften und/oder Personenunternehmen zum Gegenstand haben, mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Wenn man den vorgesehenen Weg geht, sollte zugleich dieser Rechtsprechungstendenz ein Riegel vorgeschoben werden. Die erbrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Instrumentarien, derer sich die Beteiligten für die Gestaltung bedienen, sind bereicherungsneutral; deshalb darf auch die Bemess-

² II R 9/02, BStBl. II 2004, 1039.

sungsgrundlage nicht in Abhängigkeit von der Art der letztwilligen Verfügung divergieren³.

Es ist zu bedenken, dass die Rechtsprechung des BFH darauf hinausläuft, die Erhebung der Erbschaftsteuer unmöglich zu machen. Denn die Steuerverwaltung kann eine Verkehrswertbewertung weder bei Grundstücken noch bei Unternehmen in einem nennenswerten Umfang bewältigen. Denn das ist ein zentraler Sinn typisierender Bewertungsverfahren: die Bewertungsprobleme müssen für die Verwaltung handhabbar gemacht werden und gleichwohl Werte hervorzubringen, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein rechtsstaatliches Besteuerungsverfahren genügen⁴.

Zu beachten ist, dass die Bewertungsvorteile unabhängig davon erhalten bleiben, ob auch die Begünstigung des § 28 ErbStG-E zum Tragen kommt.

Nr. 3: § 12a ErbStG neu

Stellungnahme:

§ 12a ist eine geraffte Zusammenfassung der §§ 95 – 109 BewG, wobei allerdings einige Probleme nicht behandelt werden, die einer Lösung bedürfen.

1. Der Ansatz von Betriebsgrundstücken

Der BFH hat sich in einer Entscheidung v. 27.10.2004⁵ vom traditionellen Verständnis des § 99 BewG gelöst. Nach dieser Entscheidung soll zunächst das Ertragsteuerrecht darüber entscheiden, ob ein Grundstück Betriebsgrundstück ist. Nur dann, wenn ein Grundstück ertragsteuerlich uneinheitlich qualifiziert wird, soll § 99 BewG maßgebend sein. Bislang wurde § 99 als eine Durchbrechung des Grundsatzes der Bestandsidentität mit der Folge einer originär bewertungsrechtlichen Ansatzentscheidung verstanden (R 117 ErbStR). Eine Anknüpfung an das Ertragsteuerrecht ist schon deshalb nicht sachgerecht möglich, weil die Grundstücksbegriffe vollkommen divergieren: Während das Steuerbilanzrecht das Betriebsgrundstück in bis zu 8 Wirtschaftsgüter atomisiert, die jeweils eigenständig zugeordnet werden, fasst das Bewertungsrecht u.U. sogar mehrere Grundstücke zu wirtschaftlichen Einheiten zu-

³ So zutreffend Streck, NJW 2005, 805.

⁴ BVerfG v. 22.06.1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = BStBl. II 1995, 655 (Leitsatz 1): „Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muss [...] deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.“

⁵ II R 8/01, DStR 2004, 2193.

sammen und qualifiziert diese auch einheitlich. Im Übrigen ist bewertungsrechtlich Zubehör von der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsgrundstücks umfasst (§ 68 BewG); nicht aber im Steuerbilanzrecht (eigene Wirtschaftsgüter, zT. – Heizölvorrat – des Umlaufvermögens). Bei dieser unterschiedlichen Ausgangslage, bei der die Zuordnungsobjekte schon im Ausgangspunkt divergieren, ist eine Übernahme einer ertragsteuerlichen Zuordnung ins Erbschaftsteuerrecht schlechterdings nicht möglich. Das sollte in diesem Kontext klargestellt werden.

Unter der Geltung des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG ist vor dem Hintergrund des Wortlauts dieser Norm umstritten, ob sich die Zuordnung von Grundstücken, die zum **SoBV** gehören, nach ertragsteuerlichen Grundsätzen oder nach Bewertungsrecht richtet. Aus den vorgenannten Gründen kann eine sachgerechte Lösung allein dahin gehen, auch insoweit eine originäre erbschaftsteuerliche/bewertungsrechtliche Zuordnung vorzusehen. Auch insoweit ist – vor dem Hintergrund der zit. BFH-Entscheidung – eine Klärstellung geboten.

2. Umfang des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften

Der neugefasste § 12a ErbStG, der die §§ 95 bis 109 BewG in einer Norm zusammenfassen soll, bringt einige gravierende Änderungen für die Bewertung von Personengesellschaftsanteilen (Mitunternehmeranteilen). Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG ist der Wert einer wirtschaftlichen Einheit im Ganzen zu ermitteln und dann ggf. auf mehrere Beteiligte aufzuteilen (§ 3 BewG). Bei der Bewertung von Beteiligungen an Personengesellschaften wird deshalb nicht unmittelbar der einzelne Anteil bewertet; es ist vielmehr die Personengesellschaft „im Ganzen“ zu bewerten und ihr Wert anschließend aufzuteilen (§ 12 a Abs. 6 ErbStG-E; vgl. a. § 28a Abs. 3 ErbStG-E). Die Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit setzt nach der ausdrücklichen Gesetzesbestimmung des § 2 Abs. 2 BewG⁶ aber voraus, dass diese demselben Eigentümer gehören. Das ist aber beim Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen nicht der Fall: Das Gesamthandsvermögen gehört der Gesellschaft (vgl. a. den Wortlaut des § 97 Abs.1 BewG), das SoBV gehört dem jeweiligen Gesellschafter. Es bedarf also zwingend einer Vorschrift, die § 2 Abs. 2 BewG durchbricht (ähnlich wie § 26 BewG); sonst ist eine Erfassung des SoBV bei der Bewertung der Personengesellschaft nicht möglich. Gegenwärtig tut dies § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG. Der Entwurf enthält keine entsprechende Bestimmung.

⁶ § 2 Abs. 2 BewG gilt als Norm des allg. Bewertungsrechts auch für die ErbSt (§ 1 Abs. 1 BewG).

Der Wortlaut des § 12a Abs. 1 „alle Teile eines Gewerbebetriebs“ ist mE nicht als eine Durchbrechung des § 2 Abs. 2 BewG zu verstehen. Denn diese Formulierung enthält § 95 Abs. 1 BewG seit 1993; gleichwohl hatte man eine ausdrückliche Anordnung der Erfassung des Sonderbetriebsvermögens in § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 BewG für erforderlich gehalten.

3. Erfassung von Bilanzpositionen mit Eigenkapitalcharakter.

In der Vergangenheit gab es keinen Grundsatz, dass derartige Bilanzpositionen⁷ – als Teil der gesuchten Größe „Wert des Betriebsvermögens“ – außer Ansatz zu lassen sind. Vielmehr hat das Gesetz diese Positionen zT. unterschiedlich behandelt und überwiegend nicht ausdrücklich geregelt. ME bedarf es – vor dem Hintergrund der Historie und der Gesetzesformulierung („alle Teile“; „sonstige aktive Ansätze“; „sonstige Abzüge“) – einer klaren Grundsatzaussage, dass Bilanzpositionen mit Eigenkapitalcharakter nicht bei der Ermittlung des Reinbetriebsvermögens anzusetzen sind (§ 12a Abs. 2 ErbStG-E); soweit in bestimmten Ausnahmefällen etwas anderes gelten soll (etwa bei bestimmten Rücklagen – dazu nachstehend unter 4. –; Abzugsbetrag für Investitionen), kann dieser Grundsatz ausdrücklich durchbrochen werden.

Demgegenüber ist die Entwurfskonzeption – wie die bisherige Gesetzesregelung – unklar. Gibt es den genannten Grundsatz – der eigentlich aus der Natur der Sache folgen müsste – oder gibt es ihn nicht?

4. Rücklagen

ME ist es dringend geboten, übertragbare Rücklagen (Rücklage für Ersatzbeschaffung und Rücklagen nach § 6b EStG) zum Abzug zuzulassen (Kontinuität der Bewertung; Vermeidung zufallsabhängiger Wertsprünge)⁸. Hier kann nichts anderes gelten als bei dem „Abzugsbetrag für künftige Investitionen“, der nichts anderes ist als eine – abziehbare – Investitionsrücklage. In der Struktur unterscheidet sich die Rücklage für Ersatzbeschaffung und die Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG durch nichts von diesem Abzugsbetrag. Zu den Reinvestitionszeiträumen vgl. R 35 Abs. 4 EStR (1 oder 2 Jahre, daneben angemessene Verlängerung möglich, Satz 5) und § 6b Abs. 3, 8 EStG (4, 6 oder 7 bzw. 9 Jahre). Zwar ist es denkbar, die fehlende Abzugsmöglichkeit durch den zugelassenen Abzugsbetrag zu neutralisieren; das führt jedoch je-

⁷ Beispiele: aktivierter Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG idF. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I, 2590; Ausgleichsposten nach dem Betriebsstättenverlass; Ausgleichsposten in den Fällen der Organschaft.

⁸ Hübner DStR 2000, 1205, 1210.

denfalls bei der Rücklage nach § 6b EStG zu einer dramatischen Verkürzung der Reinvestitionsfrist.

Zu bedenken ist auch, dass nach dem vorliegenden Gesetzentwurf ein weiterer Grund für einen Abzug übertragbarer Rücklagen spricht: Der durch die Rücklagenbildung neutralisierte Gewinn, der aus der Aufdeckung stiller Reserven resultiert, erhöht nicht nur das Betriebsvermögen, er erhöht gerade das npV, während das ausgeschiedene Wirtschaftsgut typischerweise ebenso dem pV zuzuordnen war, wie das Ersatz- oder Reinvestitionswirtschaftsgut. Wird in diesem Kontext der Abzug der übertragbaren Rücklagen nicht zugelassen, erhöht sich die Zufallsabhängigkeit der Bewertungs- und Begünstigungsergebnisse.

5. Investitionsrücklage

Der Mittelverwendungszeitraum ist mit 2 Jahren zu knapp bemessen. Dieser Zeitraum, der im Zeitpunkt der Steuerentstehung zu laufen beginnt, dürfte häufig noch vor dem Ergehen eines Steuerbescheids und häufig auch vor Abgabe der Steuererklärung liegen.

6. Die Problematik der Überschussrechner bleibt ungelöst (§ 12a Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E)

ME ist es nicht gerechtfertigt, Überschussrechner anders als Bilanzierende zu behandeln, zumal der wesentliche ertragsteuerliche Unterschied weggefallen ist: auch Überschussrechner dürfen nach der Rechtsprechung des BFH gewillkürtes Betriebsvermögen bilden. Außerdem soll gewillkürtes Betriebsvermögen unabhängig von der Gewinnermittlungsart nicht berücksichtigt werden (Entwurfsbegründung zu § 12a Abs. 2 ErbStG-E); weshalb also die Differenzierung? ME ist eine Differenzierung ohne jede Korrelation zur Bereicherung des Erwerbers und deshalb verfassungsrechtlich nicht haltbar; man kann wohl auch die Aufstellung einer Stichtagsbilanz nicht verweigern, zumal die ESt-Richtlinien das hierfür erforderliche Instrumentarium bereitstellen (R 17 EStR; „Wechsel der Gewinnermittlungsart“). ME sollte eine Öffnungsklausel aufgenommen werden, die den Übergang zur Bilanzierung ermöglicht⁹.

Nr. 4: § 13a ErbStG neu

Stellungnahme:

⁹ Hübner DStR 2000, 1205, 1211.

Beschränkung auf begünstigtes Vermögen iSd. § 28a ErbStG-E und auf Fälle, bei denen dieses Vermögen 100 Mio. EUR überschreitet.

1. Freibetrag 225.000 EUR

Bei diesen Dimensionen kann der Freibetrag mE entfallen; dessen ursprüngliche Zielsetzung bestand ja darin, kleine Unternehmen völlig freizustellen. Hier handelt es sich aber nicht um kleine Unternehmen. Statt dessen sollte – wenn man schon an der Differenzierung in der Form der Begünstigung festhalten will – der Bewertungsabschlag wieder auf die alte Höhe angehoben werden (40%).

2. Nachsteuerregelung

Es sollte klargestellt werden, dass Satz 4 nicht nur für Satz 3, sondern insgesamt für die Sätze 1 bis 3 gilt. Die Entnahmebeschränkung auf 52.000 EUR ist vor dem Hintergrund, dass § 13a erst bei begünstigtem Vermögen von mehr als 100 Mio. EUR eingreift, absurd. Das gilt schon deshalb, weil nach der Verwaltungsauffassung auch Entnahmen, die etwa für die Begleichung der Erbschaftsteuer oder für die Zahlung von Ausgleichsleistungen unter mehreren Miterben dienen, schädlich sind. Die Entnahmebegrenzung muss den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei derartigen Unternehmen angepasst werden.

Unklar ist, wie die Nachbesteuerung bei schädlichen Ausschüttungen aus begünstigten Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgen soll. Wenn es richtig ist, dass die Begünstigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur von der Beteiligungshöhe abhängig ist (§ 28a Abs. 2 Satz 2 ErbStG-E), ist unklar, was „soweit“ in Abs. 4 Satz 1 in diesem Kontext heißen soll. Ähnliche Fragen ergeben sich, soweit in der Kapitalgesellschaft eine Reinvestitionsrücklage als nicht gebildet gilt.

Nr. 5: § 19a ErbStG neu

Stellungnahme:

Vgl. zu § 13a ErbStG-E

Nr. 7: § 28 ErbStG neu

Stellungnahme:

1. § 28 Abs. 2 Satz letzter Satz ErbStG-E

Nach dieser Vorschrift erlischt die gestundete Steuer mit sofortiger Wirkung für den vorangegangenen Erwerb, wenn das nämliche begünstigte Vermögen während des Stundungszeitraums durch Erwerb von Todes wegen erneut übergeht. Für Schenkungen unter Lebenden soll das nicht gelten, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

- (1) Es ist nicht zu erkennen, welcher Gesichtspunkt eine Weiterübertragung durch Schenkung unter Lebenden als missbräuchlich qualifizieren könnte.
- (2) Erfolgt eine Weiterübertragung durch Schenkung unter Lebenden – wohl als solche unschädlich – würde der Übertrager von der weiteren Einhaltung der ersten 10-Jahresfrist durch den Beschenkten abhängig sein. Verfügt dieser schädlich, muss der Schenker die Nachsteuer bezahlen, obwohl er das Bereicherungssubstrat gar nicht mehr in Händen hat.

2. Nachsteuertatbestände, § 28 Abs. 3 ErbStG-E

Vgl. bereits zu § 13a.

Nr. 8: § 28a ErbStG neu

Stellungnahme:

Zunächst ist ein nahe liegendes Missverständnis zu beseitigen. Der Begriff des nicht produktiven Vermögens legt das Verständnis nahe, dass dieses Vermögen nicht begünstigt sein soll. Dem ist allerdings – mit Ausnahme des SoBV (§ 28a Abs. 3 ErbStG-E) – nicht so, wie die schwer verständliche Bestimmung des § 28a Abs. 2 Satz 1 1. Halbs. ErbStG-E zeigt. NpV im Betriebsvermögen ist nur dann und insoweit nicht begünstigt, als es mit Eigenkapital finanziert ist. Im Einzelnen:

1. Umfang der Begünstigung, § 28a Abs. 2 Satz 1, 1. Halbs. ErbStG-E

Die Regelung ist schwer verständlich; sie verwendet den Begriff des Vermögens mit unterschiedlichem Bedeutungsinhalt; mit „das nach § 12a zu bewertende Vermögen“ ist offenbar das **Rein**betriebsvermögen (= Rohbetriebsvermögen nach Abzug der Schulden und sonstigen Abzüge) gemeint; im Kontext „nicht produktives Vermögen“ ist offenbar das nicht produktive **Roh**betriebsvermögen gemeint. Das sollte klargestellt werden.

Die Bestimmung läuft darauf hinaus, dass grundsätzlich das Eigenkapital begünstigt ist. Wird das Unternehmen partiell fremdfinanziert, so kann sich eine Kürzung des Umfangs der Begünsti-

gung ergeben, nämlich insoweit, als das Fremdkapital über das nicht produktive Vermögen hinausgeht oder maW, **wenn und soweit das nicht produktive Vermögen mit Eigenkapital finanziert wird**. Das bedeutet im Ergebnis eine vom Veranlassungszusammenhang losgelöste vorrangige Verrechnung von Schulden und sonstigen Abzügen mit dem nicht produktiven Vermögen und damit eine Meistbegünstigung. Für die Nutzung von Personenunternehmen für vermögensverwaltende Tätigkeiten ergibt sich daraus, dass rein vermögensverwaltende Gesellschaften nicht sinnvoll sind. Möglich bleibt es jedoch, eine operative Gesellschaft für Zwecke des Vermögenstransfers bis zur Höhe des Fremdkapitalanteils mit npV anzureichern, ohne den Umfang der Begünstigung des produktiven Vermögens zu mindern (**Anlage Beispiel 1**).

2. Sonderbetriebsvermögen, § 28a Abs. 2 Satz 1 2. Halbs., Abs. 3 ErbStG-E

Zunächst ist in diesem Zusammenhang erneut darauf hinzuweisen, dass mit der beabsichtigten Neuregelung die Voraussetzungen für die Erfassung des Sonderbetriebsvermögens in der Vermögensaufstellung der Personengesellschaft entfallen sind, weil eine dem § 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 BewG entsprechende Regelung fehlt. Die folgenden Ausführungen unterstellen eine entsprechende Korrektur des Entwurfs.

Eine Einlage von npV in das SoBV soll nach § 28a Abs. 3 ErbStG-E nicht ausreichen, um den geschilderten Effekt zu erreichen, weil es nach § 28a Abs. 3 ErbStG-E kein begünstigtes Sonder-npV geben soll. Weshalb die Sachlogik des § 28a Abs. 2 Satz 2 für das SoBV durchbrochen wird, ist nicht nachvollziehbar. Nach der Entwurfsbegründung beruht die Regelung der Begünstigung für das Gesellschaftsvermögen auf der Haftungsverstrickung des eingelegten Vermögens. Eine vergleichbare Haftungsverstrickung gibt es jedoch auch für SoBV, das im Rahmen einer eigenkapitalersetzenden Darlehensgewährung oder Nutzungsüberlassung eigenkapitalähnlich haften kann. Sachgerecht wäre es, über die Frage der Begünstigung anhand einer konsolidierten Bilanz, die Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen zusammenfasst, zu entscheiden und den Grundsatz des § 28a Abs. 2 Satz 1, 1. Halbs. auf diese konsolidierte Bilanz anzuwenden.

Die Ergebnisse der Entwurfs-Lösung sind nicht überzeugend: Betrachtet man die drei Sachverhaltsalternativen der **Anlage Beispiel 2**, so ergeben sich inkonsistente Ergebnisse:

- (1) Im Ausgangsfall wird noch kein Gesellschafterkapital zur Verfügung gestellt. Von dem Wert des Betriebsvermögen iHv 550.000 sind 500.000 begünstigt.

- (2) Stellt der Gesellschafter bei sonst gleichem Sachverhalt ein Gesellschafterdarlehen (SoBV), so erhöht sich der Wert des Betriebsvermögens um 100.000 (SoBV) auf 650.000. Begünstigt sind jedoch nur noch 400.000, d.h. der Umfang der Begünstigung reduziert sich, obwohl der Gesellschafter die Gesellschaft mit Kapital unterstützt.

Man mag darüber unterschiedlicher Auffassung sein, ob Einlagen in das SoBV begünstigt werden sollen. Es sollte aber nicht die Situation eintreten, dass durch eine Einlage in das SoBV, also durch eine Kapitalzuführung in die Gesellschaft sich der Begünstigungsstatus eines Gesellschafters verschlechtert.

Wird das Gesellschafterdarlehen vom Gesellschafter gar durch eine Kreditaufnahme refinanziert, so verschlechtert sich der Begünstigungsstatus weiter (**Anlage Beispiel 3**; begünstigt sind nur noch 350.000 EUR). Denn auch das Refinanzierungsdarlehen des Gesellschafters sind Schulden (oder sollten nur Schulden des Gesamthandsvermögens = Schulden der Gesellschaft gemeint sein?), denen Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gegenübersteht, mit der Folge, dass sie nicht mit dem npV verrechnet werden dürfen, sondern – so der Wortlaut – wie Eigenkapital zu behandeln sind. Das wäre mE absurd.

- (3) Entscheidet sich dagegen der Gesellschafter für eine definitive Einlage in das Gesamthandsvermögen, erhöht sich der Wert des Betriebsvermögens ebenfalls auf 650.000, der Umfang der Begünstigung verbleibt jedoch in alter Höhe (500.000, Beispiel 2; im Beispiel 3 ergibt sich eine weitere Erhöhung auf 550.000 EUR, weil die partielle Fremdfinanzierung das Begünstigungsvolumen erhöht).

3. Maßgeblich für die Begünstigung ist die Situation beim Erwerber, § 28a Abs. 2 Satz 1 3. Halbs., ErbStG-E

Diese Änderung der Betrachtung ist zu begrüßen. Entscheidend für die Begünstigung muss bei systemkonformer Betrachtung (**Bereicherungsprinzip**) sein, ob die Bereicherung des Erwerbers der erhöhten Sozialbindung unterliegt. Die Begünstigung ist deshalb auch zu gewähren, wenn die Voraussetzungen für die Begünstigung beim Erblasser/Schenker noch nicht, sondern erstmals beim Erwerber vorliegen. Das führt dann zu der zutreffenden Konsequenz, dass auch die Fälle des **mittelbaren Erwerbs** begünstigt sind¹⁰.

¹⁰ So bereits unter Berufung auf das Bereicherungsprinzip für das geltende Recht Hübner DStR 2003, 4 ff..

4. Nicht produktives Vermögen, § 28 Abs. 2 Satz 2 ErbStG-E

(a) Geld, Geldforderungen etc.

Die Herausnahme jeglicher liquider Mittel vorbehaltlich der Bildung einer Investitionsrücklage ist nicht nachvollziehbar und sachlich nicht gerechtfertigt. Jedes Unternehmen benötigt zur Sicherstellung seiner Zahlungsfähigkeit eine angemessene Liquiditätsbevorratung, wenn es sich nicht ständig in der Nähe eines Insolvenzgrundes und einer Insolvenzantragspflicht bewegen will. Ein angemessener Liquiditätsvorrat muss – unabhängig von einer Selbstverpflichtung zur Investition – an der Begünstigung teilnehmen.

(b) Nutzungsüberlassung

Dritten zur Nutzung überlassenes BV soll npV sein. Das ist in dieser Allgemeinheit nicht sachgerecht. Eine Ausnahme soll nur für die Fälle der **Betriebsaufspaltung** gelten (nicht etwa für eine **Betriebsverpachtung**¹¹; das ist mE nicht vernünftig). Auch für die Betriebsaufspaltung ist die Formulierung unzureichend, weil sie die Fälle der **Gruppentheorie** („eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe“, vgl. Schmidt/Wacker, EStG²⁴, § 15 Rdnr. 823 mwN.) nicht abdeckt.

ME ist diese Abgrenzung zu pauschal und geht auch zu weit, weil sie etwa auch die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen von **Joint-Venture-Kooperationen** benachteiligt. ME muss die Abgrenzung an anderer Stelle vorgenommen werden; maßgebend muss sein, ob die **Nutzungsüberlassung als Teil der operativen Tätigkeit des Unternehmens** (Einschätzungsprärogative des Unternehmers) anzusehen ist, oder als eine reine Kapitalanlage. Mit rein formalen Abgrenzungen wird man der Sensibilität der Frage im Einzelfall nicht gerecht (vgl. bereits oben unter Allgemeines).

¹¹ Die Betriebsverpachtung hat ertragsteuerlich keine Betriebsaufgabe zum Gegenstand (aber Option zur Betriebsaufgabe, vgl. Schmidt/Wacker, EStG²⁴, § 16 Rdnr. 690 ff.). Sie setzt voraus, dass der Verpächter den Betrieb jederzeit wieder aufnehmen kann (Schmidt/Wacker, a.a.O., Rdnr. 696 mwN.); Die Versagung der Begünstigung ist mE jedenfalls dann nicht einzusehen, wenn der Senior das Unternehmen mit dem Ziel vorübergehend verpachtet, es später – etwa nach Abschluss der Ausbildung – seinem Sohn zu übergeben, der es dann im Anschluss an die Rechtsnachfolge bzw. seine Ausbildung weiterführen soll und dies auch tut.

(c) Anteile an Kapitalgesellschaften

ME ist die **Mindestbeteiligungsquote zu hoch**, vgl. bereits oben.

5. Begünstigungstransfer, § 28 Abs. 4 ErbStG-E

(a) Vermächtnis

Das Vermächtnis ist zwar in die Gesetzesbegründung aufgenommen, fehlt aber im Gesetzeswortlaut.

(b) Erbauseinandersetzung

Die Aufnahme der Erbauseinandersetzung entspricht bereits der Gesetzesbegründung zu § 13a Abs. 3 ErbStG und ist sachgerecht. Sie entspricht einer in der Literatur erhobenen Forderung¹², § 13a Abs. 3 ErbStG in den Fällen der qualifizierten Nachfolgeklausel zumindest entsprechend anzuwenden, um eine Fehlallokation der Begünstigung zu verhindern.

C. Art. 2 – Änderung des Bewertungsgesetzes

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen

D. Art. 3 – Inkrafttreten

Keine Anmerkungen.

Dr. Hübner/13.06.2005

¹² Hübner Zerf 2004, 34, 36.

Beispiel 1

§ 28a Abs. 2 Satz 1 1. Halbs. ErbStG-E

1. Ausgangssituation

Aktiva		Passiva	
pV	1.000.000	Eigenkapital	500.000
npv	0	Fremdkapital	500.000

- 1 Nach § 12a zu bewertendes **(Rein-)** Vermögen
- 2 nicht produktives Vermögen
- 3 - Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3 (§ 103 BewG + Investitionsrücklage)
- 4 **Negativer** Saldo
- 5 = pV

	500.000
	0
	-520.000
	-520.000
	0
	500.000

2. Einlage npV 500.000

Aktiva		Passiva	
pV	1.000.000	Eigenkapital	1.000.000
npv	500.000	Fremdkapital	500.000

- 1 Nach § 12a zu bewertendes **(Rein-)** Vermögen
- 2 nicht produktives Vermögen
- 3 - Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3 (§ 103 BewG + Investitionsrücklage)
- 4 **Negativer** Saldo
- 5 = pV

	1.000.000
	500.000
	-500.000
	0
	0
	1.000.000

Beispiel 2

§ 28a Abs. 2 Satz 1 2. Halbs. ErbStG-E: SoBV

Ausgangsfall (ohne SoBV, ohne Einlage)

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	550.000
		Fremdkapital	
Liquidität	0	Gesellschafterdarlehen	0
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	550.000	550.000
2	nicht produktives Vermögen	500.000	
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-450.000	
4	Positiver Saldo	50.000	-50.000
5	= pV		<u>500.000</u>

1. Abw.: Gewährung Gesellschafterdarlehen

Sonderbilanz Gesellschafter A			
Aktiva		Passiva	
Darlehensforderung	100.000	Eigenkapital	100.000
		Fremdkapital	
		Gesellschafterdarlehen	100.000
		sonstiges Fremdkapital	450.000
	<u>1.100.000</u>		<u>1.100.000</u>

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	550.000
		Fremdkapital	
Liquidität	100.000	Gesellschafterdarlehen	100.000
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	<u>1.100.000</u>		<u>1.100.000</u>

Vermögensaufstellung:

Aktiva Gesamthandsbilanz	1.100.000	
Aktiva SoBV	100.000	
Rohbetriebsvermögen	1.200.000	
Schulden Gesamthandsbilanz	-550.000	
BV	650.000	
		A
Aufteilung	650.000	
SoBV	-100.000	100.000
	550.000	
Kapitalkonto	-550.000	550.000
	0	<u>650.000</u>

Konsolidierte Bilanz

pv	500.000	Eigenkapital	650.000
		Fremdkapital	
npV Gesamthandsbilanz	600.000	Gesellschafterdarlehen	100.000
npV Sonderbilanz	100.000	übriges Fremdkapital	450.000
	<u>1.200.000</u>		<u>1.200.000</u>

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	650.000	650.000
2	nicht produktives Vermögen	700.000	
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-450.000	
4	Positiver Saldo	250.000	-250.000
5	= pV		<u>400.000</u>

2. Abw.: Einlage in das Gesamthandsvermögen:

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	650.000
		Fremdkapital	
Liquidität	100.000	Gesellschafterdarlehen	0
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	<u>1.100.000</u>		<u>1.100.000</u>

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	650.000	650.000
2	nicht produktives Vermögen	600.000	
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-450.000	
4	Positiver Saldo	150.000	-150.000
5	= pV		<u>500.000</u>

Beispiel 3

§ 28a Abs. 2 Satz 1 2. Halbs. ErbStG-E: SoBV (partiell refinanziert)

Ausgangsfall (ohne SoBV, ohne Einlage)

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	550.000
		Fremdkapital	
Liquidität	0	Gesellschafterdarlehen	0
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	1.000.000		1.000.000

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	550.000
2	nicht produktives Vermögen	500.000
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-450.000
4	Positiver Saldo	50.000
5	= pV	500.000

1. Abw.: Gewährung Gesellschafterdarlehen

Sonderbilanz Gesellschafter A			
Aktiva		Passiva	
Darlehensforderung	100.000	Eigenkapital	50.000
		Fremdkapital	50.000

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	550.000
		Fremdkapital	
Liquidität	100.000	Gesellschafterdarlehen	100.000
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	1.100.000		1.100.000

Vermögensaufstellung:

Aktiva Gesamthandsbilanz	1.100.000	
Aktiva SoBV	100.000	
Rohbetriebsvermögen	1.200.000	
Schulden Gesamthandsbilanz	-550.000	
Schulden SoBilanz	-50.000	
BV	600.000	
		A
Aufteilung	600.000	
Schulden SoBilanz	50.000	-50.000
aktives SoBV	-100.000	100.000
	550.000	
Kapitalkonto	-550.000	550.000
	0	600.000

Konsolidierte Bilanz			
Aktiva		Passiva	
pv	500.000	Eigenkapital	600.000
		Refinanzierungsdarlehen	50.000
npV Gesamthandsbilanz	600.000	Gesellschafterdarlehen	100.000
npV Sonderbilanz	100.000	übriges Fremdkapital	450.000
	1.200.000		1.200.000

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	600.000
2	nicht produktives Vermögen	700.000
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-450.000
4	Positiver Saldo	250.000
5	= pV	350.000

2. Abw. Einlage in das Gesamthandsvermögen:

Gesamthandsbilanz			
Aktiva		Passiva	
pV	500.000	Eigenkapital	650.000
		Fremdkapital	
		Refinanzierungsdarlehen	50.000
Liquidität	100.000	Gesellschafterdarlehen	0
npv	500.000	sonstiges Fremdkapital	450.000
	1.100.000		1.100.000

1	Nach § 12a zu bewertendes (Rein-) Vermögen	650.000
2	nicht produktives Vermögen	600.000
3	- Schulden und sonstige Abzüge nach § 12a Abs. 3, ohne Gesellschafterverb. (§ 28a Abs. 2 Satz 1, 2. Halbs. ErbStG-E	-500.000
4	Positiver Saldo	100.000
5	= pV	550.000