

den 9. Juni 2005

An den
Deutschen Bundestag
Finanzausschuss

Öffentliche Anhörung am Mittwoch, dem 15. Juni 2005

Hier: Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

Gesetzentwurf der Bundesregierung BT-Drs. 15/5555

1. Art. 1 Nr. 2: Der hier vorgeschlagene § 12 Absatz 2 Satz 4 ErbStG ist missverständlich gefasst.

„War der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 vom Hundert ... beteiligt, ist ... der Anteil an dem ... Betriebsvermögen ... anzusetzen, der seiner Beteiligung am Nennkapital entspricht“.

Erläuterung: § 12 ErbStG bezweckt, den Wert des gesamten Vermögensanfalls unter Einschluss der abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten zu ermitteln (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Es geht also um den Wert des jeweiligen Erwerbs. Nur dieser Wert ist anzusetzen. Daher interessiert an dieser Stelle nicht der Wert, der der Beteiligung des Erblassers oder Schenkers unabhängig vom Erwerb zukommt. Es interessiert nur der Wert, der der jeweils erworbenen Beteiligung entspricht. Das bedeutet: War der Schenker zu 50 vom Hundert beteiligt und hat er 30 vom Hundert seiner Beteiligung verschenkt, dann ist beim Erwerber nur der Wert anzusetzen, der einer Beteiligung von 30 (nicht: 50) vom Hundert entspricht.

2. Art 1 Nr. 4: Die Regelung des § 13a Absatz 1 ErbStG erscheint entbehrlich.

„Vermögen im Sinne des Absatzes 3 bleibt bis zu einem Wert von 225 000 Euro außer Ansatz“.

Erläuterung: Der Freibetrag soll nach der Neuregelung nur noch für Vermögen von über 100 Millionen Euro gelten. Für Vermögen dieser Größenordnung kann der Freibetrag keine Entlastung bringen, die zur Sicherung der Unternehmensnachfolge unentbehrlich ist. Entfällt der Freibetrag, bleibt die Entlastung im Übrigen in Höhe von 35 v.H. des bisher freigestellten Erwerbs so und so erhalten, weil der verminderte Wertansatz des § 13a Absatz 2 ErbStG dann in erweitertem Umfang eingreift. Die Entlastungswirkung des Freibetrages liegt daher in Wahrheit nur bei 30 v.H. von 146.250 = 43.875 Euro und kann bei Vermögen der gedachten Größenordnung zur Vereinfachung der Gesetzesanwendung unbedenklich entfallen.

3. Art. 1. Nr. 4: Der Schlusssatz des § 13a Abs. 4 ErbStG wird bisher nicht ausreichend erläutert.

„Eine schädliche Verwendung liegt auch vor, soweit ein Abzugsbetrag nach § 12a Abs. 3 Satz 5 als nicht gebildet gilt“. Eine Begründung dieser Regelung fehlt.

Erläuterung: § 12a Abs. 3 Satz 4 ErbStG erlaubt es nach dem Reformvorschlag, bei der Bewertung des Betriebsvermögens einen (freigewählten) Betrag für zukünftige Investitionen zum Abzug zu bringen. Dieser Betrag muss dem Betriebsvermögen innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb zugeführt werden. Unterbleibt die Zuführung gilt der Abzugsbetrag nach Satz 5 als nicht gebildet. Die Besteuerung wird so durchgeführt, als habe der Erwerber den Abzugsbetrag nicht geltend gemacht. Es ist bisher nicht ausreichend erkennbar, warum die Nichtzuführung des Investitionsbetrages, die mit Planungsänderungen nach dem Inhaberwechsel zusammenhängen mag, über die Versagung des Abzugs hinaus auch noch eine Sanktion im Hinblick auf (den Freibetrag und) den verminderten Wertansatz nach sich ziehen soll.

4. Art. 1 Nr. 5: Das zum Schlusssatz des § 13a Abs. 4 ErbStG Gesagte gilt auch für den Schlusssatz des § 19a Abs. 5.

5. Art. 1 Nr. 6: Die Entwurfsregelung des § 19b ErbStG sollte überdacht werden.

Erläuterung: Umfasst das begünstigte Betriebsvermögen (ohne Berücksichtigung des § 13a ErbStG) 110 Millionen Euro, wird die auf den Erwerb dieses Vermögens entfallende Erbschaftsteuer durch § 19b des Entwurfs begrenzt, und zwar auf die Hälfte von $(110-100=)$ 10 Millionen Euro, also auf 5 Millionen Euro. Ohne diese Begrenzung würde die Steuer gut 20 Millionen Euro betragen. Der Steuerbetrag wird also um ca. 75 vom Hundert herabgesetzt. Eine so weit gehende Regelung erscheint auch bei Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes nicht überzeugend. Denn der Erwerber hat es selbst in der Hand hat, durch Bildung eines entsprechenden Investitionsabzugs (§ 12a Abs. 3 Satz 4 ErbStG), der unter den hier genannten Voraussetzungen schon aus einem Teilbetrag der ohne Härteregelung fälligen ErbSt finanziert werden kann, die Steuerstundung und in ihrer Folge das vollständige Erlöschen der Steuer zu erreichen. Für die vorgesehene Härteregelung ist daher eine ausreichende Rechtfertigung nur schwer zu erkennen.

6. Art. 1 Nr. 7: In § 28 der Entwurfsfassung kommt die Zielsetzung, Betriebsvermögen nur dann zu begünstigen, wenn es auch nach dem Transfer seiner volkswirtschaftlichen und sozialen Zweckbindung unterliegt, nicht deutlich genug zum Ausdruck.

§ 28 Abs. 1 Satz 1: „Gehört zum Erwerb begünstigtes Vermögen, ist dem Erwerber die darauf entfallende Steuer ... zu stunden“. **§ 28 Abs. 2 Satz 1:** „Die ... zu stundende Steuer erlischt zum Ende eines jeden Jahres ... in Höhe eines Teilbetrags...“. **§ 28 Abs. 3 Satz 1:** „Soweit der Erwerber ... (eine schädliche Verwendung vornimmt), endet die Stundung...“ (und mit ihr die Möglichkeit des Erlöschens der Steuer).

Erläuterung: Die vorgesehene Entlastung steht nach ihrer Zielsetzung „unter der Voraussetzung, dass von Todes wegen oder zu Lebzeiten übergehende Unternehmen von den Nachfolgern fortgeführt werden“ (BT-Drs. 15/5555 S. 1). Im Entwurfstext schlägt sich diese Zielsetzung jedoch nicht deutlich genug nieder. Die Entlastung wird vielmehr voraussetzungslos gewährt. Es heißt lediglich, dass die

Entlastung entfällt, wenn es zu einer „schädlichen Verwendung“ (§ 28 Abs. 3 Satz 1) kommt.

Diese Gesetzestechnik ist nicht unbedenklich. Sie erweckt die Vorstellung, dass die Entlastung voraussetzungslos gewährt wird und dass die Steuerfolgen, die sich bei Nichtfortführung des Betriebs ergeben, an die schädliche Verwendung, und nicht an den ursprünglichen Vermögenstransfer anknüpfen. Der Entwurf begünstigt dieses Missverständnis, wenn er die Steuer, die bei einer schädlichen Verwendung fällig wird, nicht als die (bisher) gestundete Steuer, sondern als die „Steuer nach Abs. 4“ (§ 28 Abs. 2 Satz 3) bezeichnet und damit wie eine durch die schädliche Verfügung neu ausgelöste Steuer behandelt.

Wer diese Perspektive einnimmt, wird eine besondere Rechtfertigung dafür suchen, dass die schädliche Verwendung zu einer Steuerbelastung führt, wird fragen, ob die schädliche Verwendung eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers bewirkt und wird, wenn dies verneint werden muss (z.B. im Fall der Betriebsaufgabe bei Insolvenz), sich gegen den Stundungsfortfall aussprechen (vgl. BFH vom 7.7.2004 II B 32/04, BStBl II 2004, 747).

Der Entwurf sollte demgegenüber klarstellen, dass Grund der Steuerbelastung nicht die schädliche Verwendung, sondern der ursprüngliche Vermögenstransfer ist und dass das Gesetz in der Betriebsfortführung die Voraussetzung einer Begünstigung und nicht in der Nichtfortführung des Betriebs die Voraussetzung einer Belastung des Steuerpflichtigen sieht.

Vorschlag: § 28 Abs. 1 Satz 1: „Gehört zum Erwerb begünstigtes Vermögen ..., ist dem Erwerber die darauf entfallende Steuer **zur Erhaltung und Sicherung des Unternehmens...** zu stunden. **§ 28 Abs. 3 Satz 1:** „Soweit der Erwerber **die Zielsetzung der Stundung dadurch verfehlt, dass er** begünstigtes Vermögen ... veräußert (schädliche Verwendung), endet die Stundung ...“.

7. Art. 1 Nr. 7: Die Voraussetzungen der schädlichen Verwendung (§ 28 Abs. 3 Satz 1) sollten deutlicher gefasst werden.

§ 28 Abs. 3 Satz 1: „Soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen ... veräußert (schädliche Verwendung), endet die Stundung...“.

Erläuterung: Die vorgeschlagene Textfassung knüpft an § 13a Abs. 5 des geltenden ErbStG an. Auch dort heißt es, dass die Vergünstigung wegfällt, wenn der Erwerber das begünstigte Vermögen veräußert. Die Finanzverwaltung geht jedoch davon aus, dass die Vergünstigung nicht nur dann wegfällt, wenn der Erwerber veräußert, sondern unter Umständen auch dann, wenn ein Dritter veräußert, der nicht der Erwerber ist (R 67 Abs. 2 ErbStR), z.B. der vom Erwerber Beschenkte. Die Regelung des § 28 Abs. 2 Satz 4 des Entwurfs deutet darauf hin, dass an dieser Interpretation auch nach der Gesetzesreform festgehalten werden soll. Dann empfiehlt es sich, eine entsprechende Klarstellung in § 28 Abs. 3 Satz 1 Entwurf einzufügen.

8. Art. 1 Nr. 7: Für § 28 Abs. 3 Satz 6 fehlt eine aussagekräftige Begründung.

§ 28 Abs. 3 Satz 6: „Eine schädliche Verwendung liegt auch vor, soweit ein Abzugsbetrag nach § 12a Abs. 3 Satz 5 als nicht gebildet gilt“.

Entwurfsbegründung: „Wird ein für Investitionsvorhaben gebildeter Abzug ... nicht ... verwendet ..., wird dies einer steuerschädlichen Verwendung gleichgestellt“. Eine inhaltliche Begründung für diese Gleichstellung fehlt!

9. Art 1 Nr. 7: Der Entwurfstext in § 28 Abs. 3 Satz 7 stimmt mit der Entwurfsbegründung nicht nahtlos überein.

§ 28 Abs. 3 Satz 7: „Ist am Ende eines Wirtschaftsjahres innerhalb des Stundungszeitraums nicht begünstigtes Betriebsvermögen ... vorhanden, endet insoweit die Stundung wegen schädlicher Verwendung...“.

Entwurfsbegründung: „Die Tatbestände steuerschädlicher Verwendung werden für den Fall erweitert, dass das Vermögen zwar weiterhin dem Betriebsvermögen zugeordnet wird, aber überwiegend in nichtproduktive Vermögensgegenstände umgewandelt wird (Satz 7)“.

Erläuterung: Der Entwurfstext lässt weder erkennen, dass es sich bei dem nichtbegünstigten Betriebsvermögen um solches handeln muss, das durch Umwandlung aus begünstigtem Vermögen entstanden ist, noch wird deutlich, dass es zu einer Umwandlung gekommen sein muss, die das produktive Vermögen *überwiegend* in nichtproduktive Gegenstände umgewandelt hat.

10. Art. 1 Nr. 8: In der Entwurfsfassung des § 28a Abs. 2 Satz 1 tritt nicht deutlich genug hervor, dass die Neuregelung auch Anteile an Kapitalgesellschaften begünstigen soll, die nicht einem Betriebsvermögen angehören, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 vom Hundert am Nennkapital beteiligt ist.

§ 28a Abs. 2 Satz 1: „Von dem nach § 12a zu bewertenden Vermögen ist das verbleibende Vermögen begünstigtes Vermögen“.

Erläuterung: § 12a behandelt die Bewertung von Betriebsvermögen, sagt also über die Bewertung von nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Anteilen an Kapitalgesellschaften unmittelbar nichts aus. Die Bewertung von nicht dem Betriebsvermögen zugehörigen Kapitalgesellschaftsanteilen ist nach der Entwurfsfassung nicht in § 12a, sondern in § 12 Abs. 2 ErbStG geregelt.

Zwar verweist § 12 Abs. 2 Satz 3 des Entwurfs darauf, dass der Wert der Anteile aus dem Wert des nach § 12a bewerteten Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft abgeleitet werden soll. Trotz dieser Verweisung bleibt es aber dabei, dass die maßgebliche Bewertungsvorschrift für Anteile sich nicht in § 12a, sondern in § 12 des Entwurfs findet, so dass die Anteile nicht zu dem unmittelbar nach § 12a zu bewertenden Vermögen gehören.

Sie sind daher dem Wortlaut des Entwurfs nach kein begünstigtes Vermögen.