

29. November 2011

Aktuelles aus der Rechtsprechung

Beschluss des Bundesfinanzhofs deutet Änderungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht an – Handlungsbedarf prüfen!

Dr. Simone Jäck

Die seit 2009 geltende „neue“ Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen steht schon seit Veröffentlichung erster Gesetzesentwürfe unter heftiger Kritik, wobei vor allem die Komplexität der Regelungen und die vielen Unklarheiten im Mittelpunkt der Diskussion stehen. Insbesondere die begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen im Falle der Einhaltung von Lohnsummenregelung und Behaltensfristen wird als kompliziert und praktisch nur schwierig handhabbar angesehen. Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung den Umfang der möglichen Steuerfreiheit bei der Übertragung von Betriebsvermögen im Vergleich zur Vorgängerregelung erheblich erweitert. Genau diese Betriebsvermögensbefreiung ist nun aber Hauptaspekt der Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes.

Grundsätzlicher Widerspruch der Betriebsvermögensbegünstigung

Im Rahmen der praktischen Anwendung hat sich gezeigt, dass bei vielen – betriebswirtschaftlich sinnvollen und üblichen – Konstruktionen (z. B. Betriebsaufspaltungen) die Anwendung der Begünstigungsregelungen unverhältnismäßig erschwert wird. Dies ist ebenso fragwürdig wie viele der Fälle, in denen es zu einer Nachversteuerung kommt. Trotz der Höhe der möglichen Befreiung wird die Betriebsvermögensbegünstigung deshalb von vielen Unternehmern nicht als echter Vorteil wahrgenommen.

Andererseits führt die nach wie vor geltende Anknüpfung an den ertragsteuerlichen Begriff der „gewerblichen Einkünfte“ dazu, dass immer noch die Möglichkeit besteht, nicht betrieblich gebundenes Vermögen durch bestimmte Gestaltungen begünstigt übertragen zu können. Das Konzept des sog. „Verwaltungsvermögens“, welches genau das verhindern soll, erfüllt seinen Zweck dabei vielfach nicht. Grund hierfür ist nicht zuletzt eine genauso günstige wie überraschende Gesetzesauslegung durch die Finanzverwaltung.

So kursieren Gestaltungsmodelle, bei denen privates Vermögen auf eine vermögensverwaltende GmbH oder eine gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen werden. Handelt es sich bei dem übertragenen Vermögen nicht um Verwaltungsvermögen, können diese Gesellschaften im Idealfall ganz ohne Anfall von Erbschaft- oder Schenkungsteuer übertragen werden, sofern die entsprechenden Behaltensfristen eingehalten werden. Zwar sind vermietete Immobilien oder bestimmte Wertpapiere als Verwaltungsvermögen anzusehen, andere Kapitalanlagen wie Sichteinlagen, Spareinlagen oder Festgelder stehen einer Begünstigung jedoch nicht entgegen.

Nach dem Gesetzeswortlaut sowie den Verlautbarungen der Finanzverwaltung dürfte diesen Modellen eigentlich nichts entgegenstehen. Zur tatsächlichen Verbreitung und praktischen Akzeptanz der Modelle durch die Finanzverwaltung ist bisher jedoch wenig bekannt. Trotz der scheinbar eindeutigen Rechtslage ist deshalb mit Vorsicht zu agieren.

29. November 2011

Nichtsdestotrotz besteht die widersprüchliche Situation, dass die Betriebsvermögensbegünstigung für „echte“ Unternehmer einerseits hohe Hürden beinhaltet, für Gestaltungen mit Privatvermögen andererseits jedoch erhebliche Ansatzpunkte bietet.

Standpunkt des Bundesfinanzhofs

Die weitgehende Betriebsvermögensbegünstigung, die durch Gestaltungsmodelle auch für nicht betriebliches Vermögen genutzt werden kann, wurde von einzelnen BFH-Richtern schon kurz nach der Einführung des neuen Gesetzes kritisiert. Zudem werden schon länger allgemeine Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften laut.

Damit erklärt sich auch, warum der BFH nun eine vergleichsweise einfache und klar abgegrenzte Frage genutzt hat, um das geltende Erbschaftsteuerrecht weitreichend zur Diskussion zu stellen.

Die Kläger, die vor dem Finanzgericht verloren hatten, wollten nämlich lediglich feststellen lassen, ob die im Jahr 2009 für Erwerbe in der Steuerklasse II (z. B. Geschwister, Nichten und Neffen) geltenden Steuersätze deshalb verfassungswidrig sind, weil sie denen in Steuerklasse III (andere Personen ohne nähere verwandtschaftliche Beziehung) entsprachen und bereits ab 2010 reduzierte Steuersätze für die Steuerklasse II eingeführt wurden.

Der BFH hat diese Frage nicht abschließend entschieden, sondern das Bundesfinanzministerium (BMF) mit Beschluss vom 05.10.2011 zum Beitritt aufgefordert.

Bemerkenswert ist dabei, dass es dem BFH mit der Aufforderung zum Beitritt nicht nur um eine Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzgestaltung geht. Vielmehr möchte der BFH umfassend prüfen, ob nicht auch die Betriebsvermögensbegünstigung verfassungswidrig ist. Besonders kritisch sieht der BFH dabei, dass auch gewerblich geprägte Personengesellschaften sowie Kapitalgesellschaften die Betriebsvermögensbegünstigung erhalten können, selbst wenn sie keinerlei echte betriebliche Tätigkeit entfalten. Ursächlich für die Problematik ist nach Auffassung des BFH dabei insbesondere, dass die Einschränkungen für Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in vielen Fällen nicht greifen. In seinem Beschluss geht der BFH in diesem Zusammenhang ausführlich auf die derzeit kursierenden Gestaltungsempfehlungen ein. Außerdem prangert der BFH an, dass das sog. Lohnsummenkriterium, das die Bindung des Vermögens im Gemeinwohlinteresse sichern soll, durch einfache Gestaltungen leicht ausgehebelt werden kann.

Im Ergebnis stellt der BFH fest, dass die Neuregelungen die Verfassungswidrigkeit der früheren Vorschriften nicht beheben konnte, sondern sich die Situation eher noch verschärft habe. Vor der endgültigen Entscheidung sowie einer möglichen Vorlage vor dem Bundesverfassungsgericht soll sich nun jedoch die Finanzverwaltung insbesondere zur Frage äußern, welche tatsächliche praktische Relevanz Gestaltungen zum Erhalt der Betriebsvermögensbegünstigungen zukommt.

Völlig offen ist derzeit, was sich aus diesem Vorstoß des BFH entwickeln wird. Es muss jedoch damit gerechnet werden, dass die Verfassungsmäßigkeit des deutschen Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts erneut auf den Prüfstand kommt. Welches Ergebnis ein – wohl jahrelange dauernder – Prozess bringen wird, ist dabei offen.

29. November 2011

Handlungsempfehlungen

Aus dem Beschluss des BFH können nur wenige konkrete und eindeutige Handlungsempfehlungen abgeleitet werden. Folgende Aspekte sollten jedoch unbedingt berücksichtigt werden:

- Steuerfälle des Jahres 2009 in der Steuerklasse II sind mit Verweis auf das BFH-Verfahren weiterhin durch Einspruch offen zu halten, solange die Finanzverwaltung keinen Vorläufigkeitsvermerk anbringt.
- Vorsorglich sind auch alle anderen, noch nicht bestandskräftigen Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide, die bereits das neue Recht betreffen, wegen der möglichen Verfassungswidrigkeit der Neuregelungen anzufechten und offen zu halten, solange die Bescheide nicht automatisch vorläufig ergehen. Eine berechtigte Hoffnung, dass die Belastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer nachträglich entfällt, dürfte jedoch nicht bestehen. Ein Risiko der Schlechterstellung ist mit einem Einspruch nicht verbunden, da dieser gegebenenfalls zurückgenommen werden kann.
- Aufgrund der derzeit herrschenden Unsicherheit sollten Schenkungsverträge – noch mehr als sonst – immer mit entsprechenden Rückübertragungsklauseln versehen werden, um die Schenkung notfalls steuerneutral rückabwickeln zu können.

Weitere Überlegungen zu denkbaren Handlungsalternativen

Darüber hinaus können lediglich allgemeine Überlegungen angestellt werden, wie Finanzverwaltung und/oder Gesetzgeber wohl auf den BFH-Beschluss reagieren werden und welche Alternativen sich daraus für die Steuerpflichtigen ergeben könnten.

Denkbar wäre beispielsweise, dass zunächst keine Aktivitäten entfaltet werden und eine etwaige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewartet wird. Folge wäre, wie bereits in der Vergangenheit, ein jahrelanger Zeitraum der Unsicherheit, in dem kaum abgeschätzt werden kann, welche steuerlichen Folgen sich letztendlich für unentgeltliche Übertragungen ergeben werden.

Andererseits ist aber auch nicht ausgeschlossen, dass Finanzverwaltung (z. B. durch die Erweiterung des Verwaltungsvermögensbegriffs) oder Gesetzgeber (z. B. durch gesetzliche Anpassungen) möglichst umgehend versuchen werden, die Kritikpunkte des BFH zu beseitigen, um einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zuvorzukommen.

In jedem Fall muss aber damit gerechnet werden, dass die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen erneut angepasst werden (müssen). Fraglich ist nur, wann und wie die Anpassungen erfolgen. Fest stehen dürfte jedoch, dass sich die Situation sowohl für reine Gestaltungsmodelle, aber auch für „echte“ Unternehmensübertragungen verschlechtern wird. Auf andere Art wird eine mögliche Verfassungswidrigkeit kaum beseitigt werden können. Anzeichen, die eine echte Hoffnung auf rückwirkenden und/oder zukünftigen Wegfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer wecken könnten, bestehen nicht.

29. November 2011

Aus dieser Konstellation werden in Presse und Schrifttum folgende Handlungsempfehlungen abgeleitet:

- Wenn entsprechende Gestaltungen mit Privatvermögen angedacht oder geplant sind, sollten diese möglichst schnell umgesetzt werden, um die geltende Rechtslage noch nutzen zu können.
- Die Übertragung von Betriebsvermögen sollte zeitlich nach vorne gezogen werden, um einer Verschlechterung der Begünstigungsregelungen zuvorzukommen und noch das geltende Recht zu nutzen.

Trotz des Vorstoßes des BFH sollte jedoch nicht überstürzt gehandelt werden. Lebzeitige Übertragungen sind nach wie vor genau hinsichtlich ihrer Sinnhaftigkeit zu prüfen. Solche wichtigen Entscheidungen sollten nie allein aus steuerlichen Gründen getroffen werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass auch zeitnahe Übertragungen Risiken bergen: So ist keineswegs sichergestellt, dass die vom BFH bereits angeprangerten Gestaltungsmodelle von der Finanzverwaltung überhaupt (noch) akzeptiert werden. Bei der Übertragung von „echtem“ Betriebsvermögen darf dagegen nicht vergessen werden, dass auch die geltende Betriebsvermögensbegünstigungen Tücken enthält, die letztendlich doch zu einer vollen Besteuerung führen können.