

## RECHT UND KAPITALMARKT

# Unternehmensnachfolge schwierig zu gestalten

Koordinierter Ländererlass zum Erbschaftsteuerrecht wirft Fragen auf

Von Michael Althof \*

Börsen-Zeitung, 30.9.2017

Mit der Verkündung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts am 9. November 2016 ist rückwirkend zum 1. Juli 2016 ein neues Unternehmenserbschaftsteuerrecht in Kraft getreten. Das Gesetz ist das Ergebnis eines zähen Kompromisses, der zum einen die Vorgaben des höchsten deutschen Gerichts umsetzen, zum anderen aber auch die gegenläufigen Interessen der Länder in Einklang bringen musste. Darum verwundert es nicht, dass ein höchst komplexes und in vielen Punkten noch auslegungsbedürftiges Regelwerk entstanden ist. So hofften betroffene Unternehmenserben und Berater auf baldige Rettung durch die Finanzverwaltung: Neue Erbschaftsteuerrichtlinien sollten Klarheit zu den vielen Zweifelsfragen bringen, damit Unternehmensnachfolgen auch unter dem neuen Steuerregime planbar bleiben. Nun sind sie da – allerdings nicht als Erbschaftsteuerrichtlinien, sondern sogenannter koordinierter Ländererlass vom 22. Juni 2017. Diese Form wurde gewählt, weil sich nicht alle 16 Bundesländer auf neue Erbschaftsteuerrichtlinien verständigen konnten. So gilt der Erlass derzeit nur in 15 Bundesländern, Bayern macht nicht mit. Dem Vernehmen nach weigerte sich der Freistaat, einige aus seiner Sicht zu restriktive Auslegungen zu Lasten des Steuerpflichtigen mitzutragen.

Inhaltlich war mit Spannung erwartet worden, wie sich die Finanzverwaltung zu den zahlreichen Zweifelsfragen der Gesetzesnovelle positioniert. Zunächst ist sicherlich zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung Stellung zu den Neuregelungen bezogen hat. Auch erleichtern die vielen Bezeichnungsbeispiele dem Rechtsanwender die Arbeit mit dem neuen Gesetz. Leider wird aber eine Vielzahl strittiger Fragen zu Lasten der Steuer-

pflichtigen ausgelegt oder nur unvollständig oder überhaupt nicht behandelt, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen:

Familienunternehmen, die als Einzelunternehmen oder, wie in der Praxis nicht so selten, in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben werden, können nach dem Erlass per se nicht den eigens für Familienunternehmen geschaffenen 30-prozentigen Vorwegabschlag in Anspruch nehmen. Auch wenn eine derartige Interpretation vielleicht auf den Gesetzeswortlaut gestützt werden mag, widerspricht sie doch offenkundig dem klaren gesetzgeberischen Ziel, Familienunternehmen ohne Rücksicht auf deren Rechtsform steuerlich zu begünstigen.

Eine anlässlich des Erwerbs auf das übrige steuerpflichtige Vermögen, wie beispielsweise das Privathaus oder das Wertpapierdepot, anfallende Erbschafts- oder Schenkungsteuer soll als verfügbares Vermögen im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung gelten, was ungeachtet der dogmatischen Einordnung dieser Sichtweise wirtschaftlich nicht sinnvollen, primär steuergetriebenen Ausweichgestaltungen, wie beispielsweise der Schaffung geeigneter Erwerbsstrukturen, weiteren Vorschub leisten wird. Ob dies im Endeffekt wirklich dem beabsichtigten Erhalt von Familienunternehmen dienlich ist, darf getrost bezweifelt werden.

Bei der Investitionsklausel bleibt der Erlass vage. So ist völlig unklar, wie konkret der Plan des Erblassers sein muss, damit ihn die Finanzverwaltung nachvollziehen kann: Bei einer geplanten und konkret benannten Einzelinvestition mag dies leicht zu beurteilen sein. Wie aber ist es bei grundlegenden Strukturentscheidungen, beispielsweise wenn der Vermieter von Gewerbeimmobilien auf Ver sandhandel umsteigen möchte? Hier wird der Plan des Erblassers kaum die konkreten Erwerbsgegenstände benennen können.

Für die Praxis sehr bedeutsam ist auch die Auffassung im Erlass, dass für die Frage, ob ein Großerwerb, also ein Erwerb über 26 Mill. Euro, vorliegt, auch Erwerbe vor Inkrafttreten des neuen Rechts zu berücksichtigen sind. So könnten sich beispielsweise die vielen Cash-GmbH-Gestaltungen, die bis Mitte 2013 vollzogen wurden, für Unternehmenserben, die innerhalb von zehn Jahren wertvolle Unternehmensanteile erwerben, als steuerlicher Bumerang erweisen. Ob diese Sichtweise der Verwaltung verfassungsrechtlich haltbar ist, werden vermutlich die Gerichte klären müssen.

## Nach Karlsruhe?

Droht jetzt der nächste Gang nach Karlsruhe? Betrachtet man die verfassungsrechtliche Historie des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes, bietet auch das neue Gesetz durchaus Anknüpfungspunkte, die eine verfassungsrechtliche Überprüfung nahelegen könnten. Während nach den Gesetzesänderungen der Jahre 1995 und 2009 jeweils schnell nach dem Bundesverfassungsgericht gerufen wurde, scheint im Nachhall der Entscheidung aus dem Dezember 2014 die Neigung, erneut nach Karlsruhe zu gehen, zumindest in der öffentlichen Wahrnehmung zunächst etwas abgenommen zu haben. Mit der im Erlass niedergelegten Interpretation hat die Finanzverwaltung leider die Chance nicht genutzt, diesen Trend zu verfestigen.

Was ist dem Steuerpflichtigen zu raten? Wer seine Nachfolge rechtzeitig plant, dem wird – wenn er Klarheit über die Steuerfolgen will – nur der Weg über die häufig kostspielige verbindliche Auskunft bleiben. Dies gilt umso mehr für Unternehmenserben in Bayern, die aber dafür möglicherweise im Einzelfall eine günstigere Behandlung erreichen können.

\*) Michael Althof ist Partner der Steuerberatungsgesellschaft WTS.