

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2016

91. Ausgabe | 18. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

121 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 122 Beul Für ein neues Konzept bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens
Stundung statt Verschonung – Appell an den Gesetzgeber
- 125 Dinkgraeve/Norstedt Aufgedrängte Selbstanzeige – Problemstellung und Lösungsansätze
- 134 Spatscheck/Tippelhofer Schenkungen zwischen Ehegatten bei Errichtung einer transparenten Familienstiftung im Ausland
- 139 Link Beschränkte Steuerpflicht bei Immobiliendarlehen – Grundfragen und Aktualitäten
- 148 Zacher Die steuerliche Behandlung von Swap-Geschäften

156 **Rechtsprechung**

160 **Termine**

www.steuerrecht.org

Für ein neues Konzept bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung des Betriebsvermögens

Stundung statt Verschonung – Appell an den Gesetzgeber

Dr. Carsten René Beul*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Neuwied

I. Problemstellung

Der derzeitige Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bei der Erbschaftsteuer¹ macht deutlich, dass keinesfalls der politische Wille vorhanden ist, ein verfassungsgemäßes Erbschaftsteuergesetz zu verabschieden. Vielmehr führte das Tauziehen zwischen der Bundesregierung und den Vertretern des Freistaates Bayern erneut dazu, zu demonstrieren, wie konsequentes Ignorieren verfassungsrechtlicher Vorgaben zu ebensolchen Problemen führen kann, wie ein bayerischer Ukas bereits bei der Pkw-Maut mit europarechtlichen Vorgaben. Daher sollte nunmehr ernsthaft überlegt werden, wie man das derzeitige Verschonungsmodell ersetzen könnte. Das „weiter so“ hat sich zu einer wilden Springprozedur mit unterschiedlichen Vor- und Zurückschritten entwickelt und verhindert politisch nicht durchsetzbare Besteuerungen unternehmerischer Beteiligungen.

II. Stundungsmodell

Es sollte ernsthaft überlegt werden, statt des Verschonungsmodells, das nach einem Zeitablauf zur endgültigen Freistellung von der Erbschaftsteuer führt, andere Wege zu gehen.

Dies könnte insbesondere dadurch erfolgen, daß für betrieblich gebundene Vermögen zu einer erbschaftsteuerlichen Stundung optiert werden kann.

Eine solche Stundung sollte zeitlich unbeschränkt fixiert werden. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen beenden die Stundung der Erbschaftsteuer und sollten aus Vereinfachungsgründen pauschal zum Höchststeuersatz der jeweiligen Steuerklasse erhoben werden. Allein dies kann ausreichen, um komplizierte Regelungen gegen Gestaltungen als entbehrlich erscheinen zu lassen. Denn lediglich eine Stundung, verbunden mit dem Höchststeuersatz, macht derartige Gestaltungen, etwa in Bezug auf das Verwaltungsvermögen, uninteressant.

Die Stundung ist dem Steuersystem auch nicht unbekannt und findet sich insbesondere im Mechanismus der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 V AStG wieder. Allerdings wäre im Rahmen des ErbStG nicht auf die Steuer, sondern auf das Vermögen abzustellen, da entsprechende Entnahmen sich auch bezogen auf den Vermögensanfall und die Stundung auswirken.

III. Doppelbesteuerung und Finanzverfassung

Das hier vorgeschlagene Modell ist auch geeignet, Fragen der Doppelbesteuerung durch Erbschaftsteuer und Ertragsteuern nicht über das bisherige Maß hinaus zu befeuern sowie finanzverfassungsrechtliche Gegenargumente zu entkräften. Leider kann sich dieser Beitrag nicht ausführlich mit der Problematik auseinandersetzen, sondern nur die Kernargumente aufzeigen.

Das Problem der Doppelbesteuerung ist der Erbschaftsteuer immer dann immanent, wenn stille Reserven vorhanden sind. Denn einerseits werden diese erbschaftsteuerlich berücksichtigt, damit der tatsächliche Zeitwert der Besteuerung unterworfen wird, andererseits wird dies dann als besonders belastend empfunden, wenn einerseits die ertragsteuerliche Entstrickung Ertragsteuern auslöst, andererseits gleichzeitig Erbschaftsteuer fällig wird. Allerdings liegen trotzdem unterschiedliche Anknüpfungen vor. Denn es wird nur eine ertragsteuerlich verstrickte Position vererbt. Hier müsste eine Berücksichtigung latenter Steuern erfolgen, um die Beseitigung der Ungleichbehandlung ertragsteuerlich verstrickten und unverstrickten Vermögens zu beseitigen.

Was die finanzverfassungsrechtlichen Aspekte betrifft, besteht vom Steueranfall eine strikte Trennung. Grundsätzlich entsteht die Steuer mit dem Vermögensanfall und müsste auch festgesetzt werden. Der Erbe kann jedoch die Stundung beantragen und muß dafür in Kauf nehmen, daß das Vermögen ad infinitum erbschaftsteuerlich verhaftet bleibt, d.h. jede „Entnahme“ aus dem Betriebsvermögensbereich läßt die Steuer insoweit wieder aufleben. Es muß dabei unschädlich sein, wenn der Entnahmebegriff mit dem des Ertragsteuerrechts korreliert. Denn allein dadurch wird die erhobene Steuer nicht zur Ertragsteuer. Die nachfolgend erörterten Mechanismen stellen verfahrensrechtliche Vehikel dar, nicht jedoch materiellrechtliche, die eine Verschiebung zu den Ertragsteuern implizierte. Denn es handelt sich lediglich im Sinne der Raderfindung um Anlei-

* Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH); Neuwied/Mailand/Luxemburg.

1 Nachfolgend soll Erbschaftsteuer auch synonym für Schenkungsteuer verwendet werden sowie Erbschaft für Schenkung.

hen in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus dem ertragsteuerlichen Umfeld.

IV. Feststellung des gestundeten und freien Kapitals

Da jährlich Veranlagungen im ertragsteuerlichen Bereich stattfinden, empfiehlt es sich, die entsprechenden Feststellungen im Rahmen dieser Verfahren anzukoppeln. Dabei könnte man an eine Feststellung entsprechend der alten körperschaftsteuerlichen Eigenkapitalgliederung anknüpfen oder an § 27 KStG. Es müsste, ausgehend von der Erstfestsetzung aufgrund der Stundung, eine jährlich hierauf aufbauende Festsetzung erfolgen, die zwar anlässlich der jährlichen Veranlagung erfolgt, allerdings lediglich die erbschaftsteuerliche Fortschreibung darstellt. Nach dem Vermögensanfall erwirtschaftete Gewinne können entnommen oder ausgeschüttet werden, ohne daß die Stundung berührt wäre. Andere Entnahmen beenden in Höhe der entnommenen Bemessungsgrundlage die Stundung der Erbschaftsteuer. Gewinnrealisierungen aus den stillen Reserven des übernommenen Vermögens wären der Kapitalstufe 1 zuzuordnen und erhöhen diesen Betrag nur insoweit, als sie die Erstfeststellung übersteigen. Gewinne aus dem laufenden Gewinn sind der Kapitalstufe 2 zuzuordnen und erhöhen diese. Soweit die Entnahmen/Ausschüttungen den Betrag der Kapitalstufe 2 übersteigen, liegen erbschaftsteuerliche „Überentnahmen“ vor, die in dieser Höhe die Stundung entfallen lassen und Erbschaftsteuer auslösen.

Die Trennung zwischen Gewinnrealisierung und Entnahme soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Ein Grundstück im Betriebsvermögen mit einem Buchwert von 100.000 Euro, das Teil des ererbten Betriebsvermögens ist, wird für einen Kaufpreis von 1.100.000 Euro veräußert. Der fortgeschriebene Erbschaftsteuerwert beträgt 1.000.000 Euro. Der Buchgewinn beträgt 1.000.000 Euro und ist der Kapitalstufe 2 nur mit dem den fortgeschriebenen Erbschaftsteuerwert übersteigenden Betrag, mithin 100.000 Euro zuzuschreiben, bzw. der Gesamtgewinn wird um 900.000 Euro zur Ermittlung der Zuschreibung in Kapitalstufe 2 gemindert.

Das bedeutet, daß für jedes einzeln bewertete Wirtschaftsgut ebenfalls der Stichtagswert fortzuschreiben ist. Bei umfangreichem Immobilienbesitz könnte die Erfassung im Anlagenprogramm erfolgen, das eine entsprechende Vorlage für die Erbschaftsteuer generieren kann.

V. Entnahmen/Ausschüttungen

Entnahmen wären in der Kapitalstufe 2 zu mindern. Soweit die Entnahmen den angesammelten Betrag in Kapitalstufe 2 übersteigt, ist Kapitalstufe 1 zu mindern und hebt in dieser Höhe die Stundung der Erbschaftsteuer auf.

Für den Tatbestand der Entnahmen kann ohne weiteres auf die ertragsteuerlichen Definitionen zurückgegriffen werden, einschließlich der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 III S. 2 KStG.

Darüber hinaus könnte für besondere Fälle, wie z.B. die Gewährung eines Darlehens an den Erben aus dem Gesellschaftsvermögen zur Finanzierung privater Gegenstände, eine zusätzliche Entnahmefiktion geschaffen werden, um mißbräuchlichen Gestaltungen entgegenzuwirken.

VI. Latente Steuern

Die Problematik latenter Steuern könnte im vorstehenden Zusammenhang Sachverhalte offenlegen, die aber nur die Friktionen des bestehenden Systems aufdecken: Ein im übrigen ertragloses Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft verkauft ein Grundstück mit Buchgewinn. Dieser ist zu versteuern und unterliegt der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter, die jedoch über keine Entnahmemöglichkeiten mehr verfügen. Zur Gewährleistung einer Kohärenz müßte eine Entnahme in Höhe der Steuern ermöglicht werden, besser jedoch die latente Steuer bereits bei der Festsetzung in Abzug gebracht werden.

VII. Neuer Erbanfall

Auch ein wiederholter Erbanfall kann keine Änderung der Beurteilung rechtfertigen. Zwar müßte die gestundete Erbschaftsteuer erlöschen, aber es muß sichergestellt bleiben, daß die ursprüngliche Steuerklasse dann beibehalten wird, wenn sie sich verbesserte, damit Mißbrauch verhindert wird. Denn wer in einer schlechteren Steuerklasse erbt und dann etwa an Kinder weitervererbt (-verschenkt), könnte ansonsten die ungünstige Steuerklasse „abschütteln“. Die Steuerklasse könnte sich hierdurch nur zu einer schlechteren ändern, wobei die Verstrickung erhalten bleibt. Eine neue Feststellung kann dann nur dazu führen, daß die Werte aktualisiert werden und möglicherweise die Steuerklasse gewechselt wird.

VIII. Mindestbeteiligung

Ein hoher Ansatz einer Mindestbeteiligung dürfte nicht mehr erforderlich und vertretbar sein. Die Stundung von einer prozentualen Beteiligung abhängig zu machen, ergibt keinen Sinn, da kein Unterschied für den Erben besteht, ob sein Betriebsvermögensanteil bezogen auf das Gesamtunternehmen höher oder niedriger ist. Ein Anteil im Wert von 1.000.000 Euro bleibt für den Erben gleich, ob ihm nun 30% oder nur 1% am Gesamtvermögen eines Betriebes zugerechnet werden.

IX. Spezifische Probleme der Familienunternehmen

Derzeit steht die Lobby der Familienunternehmen unter starkem Beschuss, da sich die Meinungen zur Erbschaftsteuerreform zwischen dieser und etwa dem BDI auseinanderzubewegen scheinen.

Dem liegt jedoch ein systemimmanenter Fehler des bestehenden Erbschaftsteuerrechts zugrunde. Eine verfassungsgemäße Verschonung des Betriebsvermögens erscheint kaum mehr möglich, insoweit gleicht die Arbeit der Lobby der des Don Quijote gegen die Windmühlenflügel der Verfassungsrechtsprechung.

Andererseits ist die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen in Deutschland enorm, was gerade im Vergleich mit Frankreich augenfällig wird. Diese Stärke der deutschen Wirtschaft zu erhalten, sollte nicht aus den Augen verloren werden. Wer sein Vermögen der Allgemeinheit zur Verfügung stellt, muß entsprechende Honorierung erfahren.

Allerdings muß die Lobby der Familienunternehmen auch akzeptieren, daß eine zeitlich eingeschränkte Komponente nicht zu einer vollständigen Befreiung führen muß, weshalb die Perpetuierung der erbschaftsteuerlichen Verstrickung und der Höchststeuersatz als logische Folge erscheint.

X. Begrenzung auf KMU

Eine betragsmäßige Begrenzung auf kleine und mittelständische Unternehmen erscheint nicht gerechtfertigt. Wer sein Vermögen der Allgemeinheit mitüberläßt, verdient steuerliche Verschonung in Form der Stundung.

Das kann nicht von der Höhe der Vermögen abhängig gemacht werden. Insoweit bestehen keine Unterschiede, die eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten.

Erst die Entnahme zu außerbetrieblichen und damit steuerlich nicht begünstigten Zwecken rechtfertigt die Aufhebung einer Stundung.

XI. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber kann die derzeitige Blockade nur durchbrechen, wenn er einen Systemwechsel vollzieht. Um verfassungsrechtlich eine alternative Gestaltung durchführen zu können, wird das bisherige System aufgegeben werden müssen und kann durch ein Stundungsmodell ersetzt werden.



Grundzüge im Internationalen Steuerrecht

von Sebastian Korts, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MBA, M.I. Tax, Köln

2016, 2., vollständig überarbeitete Auflage, 224 Seiten, € 28,-

ISBN 978-3-415-05551-3

Das Werk bietet einen zielgerichteten Einstieg in das komplexe Thema. Insbesondere die anwaltliche Sicht findet dabei Berücksichtigung.

Alle wichtigen Aspekte des Internationalen Steuerrechts werden angesprochen, unter anderem:

- Nationales Außensteuerrecht
- Doppelbesteuerungsabkommen
- Einfluss des Europarechts
- Missbrauchsdiskussion (»BEPS«)
- Internationales Erbschaftsteuerrecht
- Mitarbeiterentsendung

Mit der Einbeziehung des Themas »Internationales Erbschaftsteuerrecht« geht das Werk weit über den üblichen Rahmen hinaus. Berücksichtigt ist die Entwicklung des Internationalen Steuerrechts in Gesetzgebung, Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung bis einschließlich Juli 2015.



BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE 520816