

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Der Bundesrat hat in seiner 936. Sitzung am 25. September 2015 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12) die geltenden Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen nach §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in Teilen für unverhältnismäßig und für unvereinbar mit dem Gleichheitsgebot nach Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes erklärt. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis spätestens 30. Juni 2016 eine Neuregelung zu treffen.
- b) Vor diesem Hintergrund unterstützt der Bundesrat das Ziel des Gesetzentwurfs, die Erbschaftsteuer zu reformieren.
- c) Der Bundesrat begrüßt die Bestrebungen der Bundesregierung, eine verfassungsgemäße Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu ermöglichen und eine verfassungsgemäße Verschonung betrieblichen Vermögens zu gestalten.
- d) Der Bundesrat unterstreicht die Bedeutung der Erbschaftsteuer für die Länderhaushalte. Er erachtet die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer für notwendig, um nicht zuletzt Investitionen in wichtige Zukunftsbereiche wie Bildung und Infrastruktur zu finanzieren. Die Erbschaftsteuer ist nach der

Überzeugung des Bundesrates zudem ein wichtiges Instrument, um der zunehmend ungleichen Verteilung der Vermögen in Deutschland entgegenzuwirken.

- e) Die Regelungen der Erbschaftsteuer sind nach Auffassung des Bundesrates mit der Zielsetzung auszugestalten, bestehende Arbeitsplätze insbesondere beim Übergang von kleinen und mittleren Unternehmen zu sichern. Der Bundesrat hält es vor diesem Hintergrund für erforderlich, die Neuregelung der Erbschaftsteuer präzise an den Vorgaben des Gerichts auszurichten. Das Ziel der Neuregelung ist eine gerechte, verfassungsfeste, den Bestand der Unternehmen nicht gefährdende und mittelstandsfreundlich ausgestaltete Erbschaft- und Schenkungsteuer, die das Aufkommen für die Länder sichert.
- f) Der Bundesrat begrüßt das Bestreben der Bundesregierung, mit dem vorliegenden Gesetzentwurf den Fortbestand der Erbschaftsteuer zu sichern und gleichzeitig den Generationenwechsel in Unternehmen nicht zu gefährden.
- g) Der Bundesrat begrüßt außerdem, dass es bei einer bundeseinheitlichen Regelung der Erbschaftsteuer bleiben wird. Der Bundesrat lehnt die in der steuerpolitischen Diskussion gelegentlich geforderte Regionalisierung der Besteuerungskompetenzen bei der Erbschaftsteuer ab.
- h) Der Bundesrat lehnt zudem Änderungen am vorliegenden Gesetzentwurf mit dem Ziel einer weitergehenden Begünstigung von Unternehmenserben ab.
- i) Die Regelungen des Gesetzentwurfs werfen aus Sicht des Bundesrates verfassungsrechtliche Fragen auf, die insbesondere die vorgesehene Verschonung in Höhe von 20 bzw. 35 v. H. bei sehr hohen vererbten Unternehmensvermögen ohne Durchführung einer entsprechenden Bedürfnisprüfung betreffen. Er bittet die Bundesregierung, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Klärung der offenen verfassungsrechtlichen Fragen herbeizuführen.

- j) Die Bundesregierung geht ausweislich der Begründung zu dem vorliegenden Gesetzentwurf davon aus, dass die vorgesehene Neuregelung der Erbschaftsteuer mit Mehreinnahmen von 200 Mio. Euro in der vollen Jahreswirkung verbunden sein wird. Aus Sicht des Bundesrates können die Aufkommenschätzungen der Bundesregierung zu hoch gegriffen sein, da u. a. die Voraussetzungen für eine vollständige Verschonung vererbten oder verschenkten Betriebsvermögens zum Teil erleichtert wurden und zudem Verhaltensreaktionen sowie neue Gestaltungsmöglichkeiten in den Blick zu nehmen sind. Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, die Aufkommenschätzungen im Gesetzgebungsverfahren in Abstimmung mit den Ländern näher zu erläutern und zu plausibilisieren. Der Bundesrat unterstreicht mit Nachdruck, dass die Neuregelung im Ergebnis das Aufkommen für die Länderhaushalte zumindest sichern muss.
- k) Der Bundesrat ist der Auffassung, dass es einer Evaluation der Neuregelung der Erbschaftsteuer hinsichtlich der tatsächlichen Aufkommenswirkungen, der Administrierbarkeit und möglicher neuer Potenziale für Steuergestaltungen bedarf. Er erwartet, dass im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Regelung für eine z. B. fünf Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes durchzuführende Evaluation getroffen wird.

2. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 13a Absatz 3 und 6 ErbStG)

In Artikel 1 Nummer 3 ist § 13a wie folgt zu ändern:

a) In Absatz 3 ist der letzte Satz wie folgt zu fassen:

"In die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines Betriebes mit begünstigtem Vermögen nach § 13b (Besitzunternehmen) sind die Lohnsumme und die Anzahl der Beschäftigten eines anderen Betriebes (Betriebsunternehmen) einzubeziehen, in dem der Erblasser oder Schenker allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem das Besitzunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt."

b) In Absatz 6 Nummer 1 und Nummer 3 sind jeweils nach den Wörtern "§ 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes" die Wörter "oder § 13b Absatz 1 Nummer 2 Satz 2" einzufügen.

Begründung:

Zu Buchstabe a (§ 13a Absatz 3)

Der Gesetzentwurf enthält im letzten Satz des § 13a Absatz 3 eine Regelung, nach der in Fällen einer Betriebsaufspaltung für die Anwendung der Lohnsummenregelung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitz- und Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen sind. Dies soll die im Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 erwähnten Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung der Lohnsummenregelung per Betriebsaufspaltung vermeiden.

Der Gesetzentwurf stellt auf die aus den Einkommensteuer-Richtlinien bekannten Begriffe "Betriebsaufspaltung, Betriebsgesellschaft und Besitzgesellschaft" ab. Für eine rechtssichere Anwendung der Regelung im Rahmen der Erbschaftsteuer sollten diese Begriffe konkret im Gesetz definiert werden.

Die Neuformulierung des letzten Satzes in § 13a Absatz 3 definiert den Begriff "Betriebsaufspaltung" für erbschaftsteuerliche Zwecke und enthält als Rechtsfolge die Einbeziehung der Lohnsummen und der Anzahl der Beschäftigten des Betriebsunternehmens in die entsprechenden Größen bei der Besitzgesellschaft.

Unabhängig von dieser Einbeziehung unterliegt eine Betriebsgesellschaft mit eigenem nach § 13b begünstigtem Vermögen der Lohnsummenregelung, wenn sie Gegenstand eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung ist, für den ein Verschonungsabschlag beansprucht wird.

Zu Buchstabe b (§ 13a Absatz 6)

Nach § 13b Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 sind Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten. Für solche Beteiligungen muss insoweit auch die Behaltensregelung nach § 13a Absatz 6 Anwendung finden. Ein entsprechender Verweis auf begünstigungsfähige Beteiligungen im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 fehlt jedoch.

3. Zu Artikel 1 Nummer 3 (§ 13a Absatz 6 ErbStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Regelungen zur Behaltensfrist nach § 13a Absatz 6 des Gesetzentwurfs im Hinblick auf die Schließung von Regelungslücken zu überprüfen.

Dies betrifft insbesondere die "Durchschüttung" von Gewinnrücklagen nachgeordneter Kapitalgesellschaften. § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 des Gesetzentwurfs sieht für die fünf- bzw. siebenjährige Behaltensfrist eine Beschränkung der Entnahmen auf die nach dem Erwerb erwirtschafteten Gewinne oder Gewinnanteile zuzüglich eines Betrags von 150.000 Euro vor (Entnahmegrenze). Die Regelung geht ins Leere, wenn nicht die Gewinne des geerbten oder schenkweise erworbenen Betriebs selbst, sondern die Gewinne und Rücklagen einer Tochtergesellschaft zunächst an den Betrieb ausgeschüttet und von dort an den Erwerber weiter ausgeschüttet werden. Ursächlich dafür ist, dass mit den Dividendenerträgen der Muttergesellschaft zugleich die Entnahmegrenze des § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 ErbStG i. d. F. des Regierungsentwurfs steigt. Entsprechendes gilt beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, soweit diese Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft empfängt und an den Erwerber weiterausschüttet.

Die Problematik ist im Kreis der Referatsleiter des Bundes und der Länder bereits vor einiger Zeit bekannt geworden.

4. Zu Artikel 1 Nummer 3 und Nummer 9a - neu - (§§ 13a Absatz 9 Satz 9 - neu - und 30 Absatz 5 - neu - ErbStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 3 ist § 13a Absatz 9 folgender Satz anzufügen:

"Absatz 7 Satz 4 bis 6 gilt entsprechend."

b) Nach Nummer 9 ist folgende Nummer 9a einzufügen:

"9a. Dem § 30 wird folgender Absatz 5 angefügt:

"(5) Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung."

Begründung:

Zu Buchstabe a (§ 13a Absatz 9 ErbStG)

Nach geltendem Recht wie auch nach dem Regierungsentwurf ist der Erwerber verpflichtet, das Unterschreiten der Lohnsummengrenze und Verstöße gegen die Behaltensregelungen anzuzeigen (§ 13a Absatz 6 ErbStG, § 13a Absatz 7 des Regierungsentwurfs). Weiter wird geregelt, dass die Anzeige eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung ist und dass sie schriftlich und auch dann abzugeben ist, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt (§ 13a Absatz 6 Sätze 4 bis 6 ErbStG, § 13a Absatz 7 Sätze 4 bis 6 des Regierungsentwurfs).

Der neue Satz 9 bestimmt, dass dies auch für die Anzeigen nach § 13a Absatz 9 Satz 8 Nummer 1 gelten soll, wonach der Erwerber verpflichtet ist, Änderungen bei Entnahme-/ Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen und Abfindungsbeschränkungen in Gesellschaftsvertrag oder Satzung anzuzeigen.

Zu Buchstabe b (§ 30 Absatz 5 ErbStG)

Nach § 30 ErbStG sind Erwerber und Schenker zur schriftlichen Anzeige des Erwerbsvorgangs innerhalb von drei Monaten verpflichtet. Die Erbschaftsteuerstellen können bedeutende Steuerfälle erst mit teilweise mehrjähriger Verspätung aufgreifen, wenn die Steuerpflichtigen gegen die Anzeigepflicht verstoßen. Die sich ergebenden finanziellen Nachteile können durch die Erbschaftsteuerstellen z. T. durch die Festsetzung von Hinterziehungszinsen, nicht jedoch durch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausgeglichen werden, da sich die Vorschrift des § 152 AO ausdrücklich nur auf formalisierte Steuererklärungen i. S. des § 150 AO bezieht.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stellt die Anzeigen nach § 30 ErbStG den Steuererklärungen gleich. Dadurch können die Erbschaftsteuerstellen auch bei verspäteten Anzeigen nach § 30 ErbStG einen Verspätungszuschlag festsetzen. Eine Gleichstellung mit Steuererklärungen hat der Gesetzgeber bereits für die Anzeigen nach § 13a Absatz 7 (§ 13a Absatz 6 ErbStG Verstöße gegen Lohnsummengrenze bzw. Behaltensregelungen) und § 19 Absatz 5 GrEStG (der GrESt unterliegende Vorgänge) vorgenommen.

5. Zu Artikel 1 Nummer 3 und 4 (§ 13a Absatz 10 Satz 2 - neu -, § 13b ErbStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 3 ist in § 13a Absatz 10 folgender Satz anzufügen:

"Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach Satz 1 ist, dass der Wert des Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 vor Anwendung des § 13b Absatz 3 10 Prozent des Werts des nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähigen Vermögens nicht überschreitet."

b) In Nummer 4 ist § 13b wie folgt zu fassen:

"§ 13b

Begünstigtes Vermögen

(1) Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören

1. (wie Regierungsentwurf)

2. (wie Regierungsentwurf)

3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu

übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, die keine Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes ausübt, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

(2) Das nach Absatz 1 begünstigungsfähige Vermögen ist nur begünstigt, soweit sein gemeiner Wert den Nettowert des Verwaltungsvermögens übersteigt. Zum Verwaltungsvermögen gehören

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn

a) der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 oder § 18 Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;

b) die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 bis 3 des Einkommensteuergesetzes führt und

aa) der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder

bb) die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahre befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres.

Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Absatz 1 und Satz 1 nicht erfüllt haben und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter Buchstabe d fallen;

- c) sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt;
- d) die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Absatz 9 des Bewertungsgesetzes besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert;
- e) Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden;

- 2. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichts-

gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I Seite 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern nur einheitlich auszuüben;

3. Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen, deren Herstellung oder Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist; Entsprechendes gilt für Wirtschaftsgüter, deren Aufwendungen einem Abzugsverbot nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 oder Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes unterliegen.
4. Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I S. 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Wertpapiere im Sinne des § 11 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes, die ausschließlich zur Rückdeckung von betrieblichen Pensionsverpflichtungen angelegt sind, dem Zugriff von nicht aus der Pensionszusage berechtigten Gläubigern und einer Änderung des Anlagezwecks entzogen sind, gelten als Finanzmittel, für die ausschließlich Nummer 5 dieser Vorschrift anzuwenden ist;

5. der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel), soweit er 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft (Sockelbetrag) übersteigt. Satz 1 gilt nicht, wenn die genannten Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I Seite 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I S. 926) geändert worden ist, unterliegt, zuzurechnen sind. Der Sockelbetrag nach Satz 1 ist nur zu berücksichtigen, wenn das nach Absatz 1 begünstigungsfähige Vermögen überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes dient.

(3) Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ergibt sich durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung des Absatzes 2 verbleibenden anteiligen gemeinen Wert der Schulden. Die anteiligen Schulden nach Satz 1 bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der nach Anwendung des Absatzes 2 verbleibenden Schulden.

(4) Eine Saldierung mit Schulden nach Absatz 3 findet für solche Gegenstände des Verwaltungsvermögens nicht statt, die aus einer Einlage innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) stammen oder durch eingelegte Mittel finanziert worden sind (junges Verwaltungsvermögen); bei Finanzmitteln nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 ergibt sich die Zurechnung zum jungen Verwaltungsvermögen aus dem positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen

Finanzmittel (junge Finanzmittel). Eine Verrechnung von Verwaltungsvermögen mit Schulden ist ferner ausgeschlossen, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Bilanzstichtage vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) übersteigt; dies gilt nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist. Als Nettowert des Verwaltungsvermögens ist mindestens der gemeine Wert des jungen Verwaltungsvermögens einschließlich der jungen Finanzmittel nach Satz 1 anzusetzen.

(5) Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des Absatzes 1 unmittelbar oder mittelbar gehaltene Beteiligungen an Gesellschaften, sind bei der Anwendung der Absätze 2 bis 4 anstelle der Beteiligungen an den Gesellschaften die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nach Maßgabe der Sätze 2 bis 5 mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. Die unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Finanzmittel, die Wirtschaftsgüter des sonstigen Verwaltungsvermögens (Absatz 2 Satz 2 Nummern 1 bis 4) sowie die Schulden sind jeweils zusammenzufassen (Verbundvermögensaufstellung); junge Finanzmittel und junges Verwaltungsvermögen sind gesondert aufzuführen. Soweit sich in der Verbundvermögensaufstellung Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Gesellschaften untereinander oder im Verhältnis zu dem übertragenen Betrieb oder der übertragenen Gesellschaft gegenüberstehen, sind diese nicht anzusetzen. Der Sockelbetrag nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 Satz 1 und die anteilige Kürzung des Verwaltungsvermögens nach Absatz 3 sind nur in der Verbundvermögensaufstellung anzuwenden. Die Sätze 1 bis 4 sind auf Anteile im Sinne von Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 sowie auf Beteiligungen an wirtschaftlich wertlosen Gesellschaften nicht anzuwenden; diese Beteiligungen sind als Verwaltungsvermögen anzusetzen.

(6) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Summen der gemeinen Werte der Finanzmittel (Absatz 2 Satz 2 Nummer 5) vor Anwendung des Sockelbetrags nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 Satz 1, der Wirtschaftsgüter des sonstigen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 Nummern 1 bis 4, der Schulden und des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 gesondert fest, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder

eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständige Finanzamt. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden."

Begründung:

Allgemein

Mit dem Vorschlag werden die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12, BGBl. 2015 I Seite 4) zur Abgrenzung des begünstigten Vermögens zielgenauer als im Entwurf der Bundesregierung und damit folgerichtig umgesetzt. Anders als im Entwurf der Bundesregierung wird am bewährten Konzept des Verwaltungsvermögens festgehalten. Das Verwaltungsvermögenskonzept ist als solches vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden.

Dem Vorschlag liegen folgende grundsätzliche Erwägungen zugrunde:

1. Die verfassungsrechtlich beanstandete Überwiegensgrenze von 50 Prozent (sog. Alles-oder-Nichts-Prinzip) wird ersatzlos gestrichen. Nunmehr wird der nach Abzug von Schulden verbleibende Nettowert des Verwaltungsvermögens (Nettoverwaltungsvermögen) besteuert. Bei der Zuordnung von Schulden werden allerdings – weitgehender als im Entwurf der Bundesregierung – Missbrauchsgestaltungen z. B. über kurzfristige Einlagen jungen Verwaltungsvermögens und nicht betrieblich bedingte Schuldenaufnahmen eingedämmt.
2. Das begünstigte Vermögen wird in mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen über eine konsolidierte Verbundbetrachtung ermittelt. Damit sind die vom Bundesverfassungsgericht gerügten Gestaltungen durch sog. Kaskadeneffekte zukünftig ausgeschlossen. Im Vergleich zum Entwurf der Bundesregierung ist die Regelung durch die vorgeschlagene Formulierung stärker gegen Missbräuche abgesichert.
3. Die mit Artikel 30 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes (AmtshilfeRLUmsG) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 1809) eingeführte Regelung zu "Cash-Gesellschaften" wird in die angepasste Struktur aufgenommen. Die Regelung wird jedoch weitgehender gegen Gestaltungen abgesichert als im Entwurf der Bundesregierung vorgesehen.
4. Abweichend vom Entwurf der Bundesregierung werden die Voraussetzungen für den Eintritt in die Vollverschonung nicht gelockert, sondern beibehalten. Das betrifft die bisher in § 13a Absatz 8 Nummer 3 ErbStG enthaltene Einstiegsvoraussetzung, wonach das Verwaltungsvermögen vor Abzug von Schulden nicht mehr als 10 Prozent des Unternehmenswerts ausmachen darf.

5. Abweichend vom Entwurf der Bundesregierung wird darauf verzichtet, einen Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig in Höhe von 10 Prozent des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen zu behandeln.

Im Einzelnen

Zu Buchstabe a (§ 13a Absatz 10 ErbStG)

Die vorgesehene Optionsverschönerung von 100 Prozent orientiert sich an den bisherigen Maßstäben und setzt wie bisher voraus, dass eine Verwaltungsvermögensquote von 10 Prozent nicht überschritten wird. Die Verwaltungsvermögensquote von 10 Prozent wird wie im bisherigen Recht nach dem Schuldenabzug im Rahmen des Finanzmitteltests nach § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 5, aber vor Anwendung des quotalen Schuldenabzugs nach § 13b Absatz 3 ermittelt.

Unternehmen mit einem besonders geringen Anteil an nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen von nicht mehr als 10 Prozent sind in Verlustphasen in gesteigertem Maße gefährdet und daher besonders schutzwürdig. Zur Deckung etwaiger Verluste sind sie eher gezwungen, in den produktiven Teil der Unternehmenssubstanz einzugreifen, als Unternehmen, die einen höheren Anteil an nicht betriebsnotwendigem Verwaltungsvermögen aufweisen, den sie zur Verlustabdeckung einsetzen können. Die Wertgrenze von 10 Prozent des § 13a Absatz 8 Nummer 3 ErbStG bewegt sich im Typisierungsspielraum des Gesetzgebers und ist vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden.

Zu Buchstabe b (§ 13b ErbStG)

Zu § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 3

§ 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 3 des Regierungsentwurfs sieht eine Rückausnahme für Anteile an Holding-Kapitalgesellschaften vor, soweit deren Vermögen "ausschließlich" aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften sowie Finanzmitteln besteht. Die Vorschrift läuft leer, da eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft in der Praxis neben Beteiligungen und Finanzmitteln stets auch weitere Vermögensgegenstände wie beispielweise eine Geschäftsausstattung hat. Dem wird vorliegend durch die Anknüpfung an die betriebliche Tätigkeit im Sinne von §§ 13, 15, 18 EStG Rechnung getragen. Die Formulierung lehnt sich an diejenige in § 13b Absatz 3 des Regierungsentwurfs an.

Zu § 13b Absatz 2

Den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts folgend wird die typisierende Verwaltungsvermögensgrenze von 50 Prozent in Satz 1 des § 13b Absatz 2 ErbStG bisheriger Fassung aufgehoben und damit zugleich die Möglichkeit sog. Kaskadengestaltungen beseitigt, die bisher eine mehrfache Ausnutzung der Wertgrenze von 50 Prozent möglich machten.

Stattdessen wird zur Bestimmung des Anteils des nicht begünstigten Vermögens auf den Nettowert des Verwaltungsvermögens abgestellt. Schulden werden wie im bisherigen Recht im Rahmen des Finanzmitteltests (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 5) in vollem Umfang saldiert und darüber hinaus

quotant berücksichtigt (§ 13b Absatz 3). Die Form der Schuldenberücksichtigung entspricht grundsätzlich der des Regierungsentwurfs.

Im Unterschied zum Regierungsentwurf werden die Regelungen in das bisherige Konzept des Verwaltungsvermögens integriert. Der geltende Katalog des Verwaltungsvermögens in § 13b Absatz 2 Satz 2 wird mit folgender Maßgabe fortgeführt:

- Nummer 3 der bisherigen Gesetzesfassung wird gestrichen, da die bisher hiervon erfassten Beteiligungen in die konsolidierte Nettobetrachtung nach Absatz 5 einbezogen werden.
- Die bisherige Rückausnahme in Nummer 5 für Kunstgegenstände etc. wird – ergänzt um den Begriff "Herstellung" – grundsätzlich unverändert in Nummer 3 aufgenommen. Diese Katalognummer ist auf einen Hinweis des Bundesfinanzministeriums hin um Wirtschaftsgüter erweitert worden, die ihrer Natur nach typischerweise der privaten Lebensführung dienen. Hierbei wird an die ertragsteuerlichen Wertungen in § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 4 oder Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes angeknüpft, die ein Abzugsverbot für solche Wirtschaftsgüter (z. B. Oldtimer, Sportflugzeuge) vorsehen.
- Nummer 4 ist um eine Regelung ergänzt worden, die zugunsten der Unternehmen eine Einbeziehung von Wertpapieren in den Finanzmitteltest vorsieht, soweit sie der Absicherung von betrieblichen Pensionsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern dienen. Hierdurch können die in der Unternehmensbilanz aktivierten Wertpapiere im Sinne des § 11 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes, die ausschließlich zum Zwecke der Finanzierung und Zahlung von passivierten Pensionsverpflichtungen gehalten und angelegt sind, mit betrieblichen Pensionsverpflichtungen saldiert werden. Erfasst werden nur Finanzanlagen, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger und einer Änderung des Anlagezwecks entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen.
- Die mit dem AmtshilfeRLUmsG eingeführte Regelung zur Eindämmung der sogenannten Cash-Gesellschaften in § 13b Absatz 2 Satz 3 Nummer 4a ErbStG wird mit redaktionellen Änderungen in der neuen Nummer 5 übernommen. Das Erfordernis einer überwiegenden Tätigkeit im Sinne von §§ 13, 15, 18 EStG soll generell verhindern, dass Erwerber einer Beteiligung an einer Cash-Gesellschaft einen Sockelbetrag beanspruchen können. Demgegenüber könnte nach dem Entwurf der Bundesregierung eine Begünstigung in Höhe des Sockelbetrags von 20 Prozent des Unternehmenswerts erlangt werden, sofern die Gesellschaft zumindest eine geringe betriebliche Tätigkeit hat. Für Finanzmittel wird wie bisher ein voller Schuldenabzug zugelassen. Bei mehrstufigen Strukturen erfolgt die Gewährung des Sockelbetrags für betriebsnotwendige Finanzmittel wie im Entwurf der Bundesregierung nur auf der obersten Unternehmensebene.

- Die derzeitige Rückausnahme in § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4a Satz 3 für Cash-Pooling-Gesellschaften von verbundenen Unternehmen kann wegen der konsolidierten Ermittlung des Verwaltungsvermögens entfallen (gegenläufige Bilanzpositionen "Finanzmittel" und "Verbindlichkeiten" werden konsolidiert).

Zu § 13b Absatz 3

Soweit die zum Betrieb gehörenden Schulden nicht bereits bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel (§ 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 5) berücksichtigt worden sind, sieht Absatz 3 einen anteiligen Schuldenabzug vor. Hierbei sind die verbleibenden Schulden anteilig vom gemeinen Wert des nicht begünstigten Vermögens abzuziehen (Nettowert des Verwaltungsvermögens). Für Zwecke der anteiligen Schuldenermittlung ist ein Zuordnungsschlüssel maßgebend, der sich aus einer Rückrechnung aus dem Unternehmenswert ergibt.

Die quotale Zuordnung entspricht vom Grundgedanken her dem Entwurf der Bundesregierung. Sie erlaubt es, das vom Bundesverfassungsgericht gerügte Alles-oder-Nichts-Prinzip mit der starren 50 Prozent-Grenze abzuschaffen.

Anders als im Entwurf der Bundesregierung wird die quotale Zuordnung allerdings nicht auf der Grundlage einer Einzelbewertung auch des produktiven begünstigten Vermögens, sondern über eine Rückrechenmethode gewonnen. Dies dient der Arbeitserleichterung für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung.

Zu § 13b Absatz 4

Zur Vermeidung von Gestaltungen regelt § 13b Absatz 4 Satz 1, dass von der quotalen Schuldensaldierung dasjenige (junge) Verwaltungsvermögen sowie (junge) Finanzmittel ausgenommen sind, die durch eine Einlage innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betrieb zugeführt werden. Diese nunmehr in Bezug auf das junge Verwaltungsvermögen eingeschränkte Definition des jungen Verwaltungsvermögens zielt auf eine missbräuchliche Einlage von Privatvermögen kurz vor dem Übertragungsvorgang ab, um vorhandene Schulden zur Verrechnung zu nutzen. Die Regelung ist zielgerichtet auf Einlagen beschränkt und erfasst somit nicht mehr die Umschichtung von Verwaltungsvermögen (z. B. Neuanlage von Wertpapieren). Erfasst werden Einlagen des Erblassers, des Schenkers oder anderer außenstehender Personen, also nicht Einlagen zwischen dem nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähigen Vermögen und nachgeordneten Gesellschaften. Beim jungen Finanzvermögen ist wie bisher nur der auf den Besteuerungszeitpunkt gegebene Bestand dieses zugeführten Finanzvermögens maßgebend. Deshalb wird nur der Saldo zwischen Entnahmen und Einlagen solcher Wirtschaftsgüter erfasst.

Umgekehrt könnten Gestaltungen darauf abzielen, vorhandenes Verwaltungsvermögen durch die kurzfristige Generierung nicht betrieblich veranlasster Schulden zu neutralisieren. Ihnen wird durch die Regelung in Absatz 4 Satz 2 entgegengewirkt. Um die Missbrauchsklausel zielgerichtet zu halten, wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Gegenbeweises einer nicht steuerinduzierten, sondern betrieblichen Veranlassung eingeräumt.

Zu § 13b Absatz 5

§ 13b Absatz 5 setzt die auch im Entwurf der Bundesregierung enthaltene Regelung zur Konsolidierung im Konzept des Verwaltungsvermögens um, enthält aber darüber hinaus Sicherungen, um unberechtigte Vorteile und Gestaltungsmöglichkeiten zu vermeiden:

- Nach Absatz 5 Satz 3 werden Forderungen und Verbindlichkeiten verrechnet, soweit zwischen Gläubiger- und Schuldnerunternehmen Beteiligungsidentität besteht. Dabei könnte die Forderung u. U. auf einen geringeren Wert abgeschrieben sein, die zugehörige Verbindlichkeit wäre aber gleichwohl mit dem vollen Wert anzusetzen. Obwohl sich Forderung und Verbindlichkeit im Umfang der Beteiligungsidentität aufheben, ergäbe sich ohne die vorgesehene Sicherung unberechtigt eine rein rechnerische Wertminderung.
- Verbindlichkeiten dürfen nicht in die Konsolidierung einbezogen werden, soweit sie keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Dies ist z. B. der Fall, wenn eine bilanziell überschuldete Gesellschaft nur deshalb nicht Insolvenz beantragen muss, weil der Gläubiger den Rangrücktritt erklärt hat. Aus parallelen Fragestellungen der Ertragsteuer sind Gestaltungen bekannt geworden, bei denen die überschuldete Gesellschaft durch die Unternehmensgruppe und die Forderung durch eine nahestehende Person erworben wird. Solchen Gestaltungen muss auch bei der Erbschaftsteuer entgegengewirkt werden, indem solche wirtschaftlich nicht belastende Schulden von der Konsolidierung ausgenommen werden.

Zu § 13b Absatz 6

Die Vorschrift regelt die förmliche Feststellung der Besteuerungsmerkmale. Es ist auch möglich, die Feststellung auf einen Teil der Werte zu beschränken, etwa den strittigen Wert der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens bei einer in den Konsolidierungskreis einbezogenen Gesellschaft.

6. Zu Artikel 1 Nummer 4 (§ 13b ErbStG)

- a) Der Bundesrat begrüßt die Initiative der Bundesregierung für eine verfassungskonforme Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer.
- b) Im Rahmen der Reform muss sichergestellt werden, dass die Abgrenzung des begünstigten Unternehmensvermögens rechtssicher für die Unternehmen, verwaltungswirtschaftlich für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen der Länder sowie verfassungsfest im Hinblick auf die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts ausgestaltet ist.

c) Nach Auffassung des Bundesrates ist die im Regierungsentwurf vorgesehene Neubestimmung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck in der Besteuerungspraxis nicht geeignet, um das förderungswürdige Unternehmensvermögen zielgenau und folgerichtig abzugrenzen. Das ergibt sich aus den nachfolgenden Gründen:

aa) Hauptzweckansatz problematisch in Bezug auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot

Die Abgrenzung orientiert sich an Ansätzen, die für die Entscheidung über die Verschonung dem Grunde nach nicht die nötige rechtliche Trennschärfe besitzen. Die Zuordnung zu einem Hauptzweck richtet sich stark nach der unternehmensindividuellen subjektiven Zweckrichtung, die als innere Tatsache in der Masse der Steuerfälle nicht hinreichend verifiziert werden kann. Die in der Gesetzesbegründung zu findenden Aussagen, dass (unter nicht näher dargelegten Voraussetzungen) z. B. auch Arbeitnehmerwohnungen begünstigt sein können oder Wohnungsunternehmen weiterhin begünstigt sein sollen, stimmen mit den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung des betriebsnotwendigen Vermögens nicht überein. Nicht nachvollziehbar ist ferner, warum Wirtschaftsgüter laut Gesetzesbegründung selbst dann u. U. nicht begünstigt sein sollen, wenn sie für den Betrieb "lediglich ... notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind". Anders als im Regierungsentwurf dargestellt, beinhaltet der Hauptzweckansatz keine einheitliche Methodik, sondern arbeitet mit einer Negativabgrenzung mit Ausnahmen und Rückausnahmen (z. B. bei dem Finanzmitteltest und bei Banken und Versicherungen). Auch sind dem Gesetzentwurf keine klaren Kriterien und Leitsätze zu entnehmen, um den nach dem Hauptzweckansatz geforderten funktionalen Zusammenhang nach einem allgemeingültigen Maßstab rechtssicher beurteilen zu können. Der Hauptzweckansatz läuft daher Gefahr, das verfassungsrechtliche Gebot der tatbestandlichen Bestimmtheit zu verletzen.

bb) Hauptzweckansatz ermöglicht neue Gestaltungsmissbräuche

Der Hauptzweckansatz eröffnet neue Gestaltungsmissbräuche, die aber nach der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts weitmöglich vermieden werden müssen. So kann etwa die vom Bundesverfassungsgericht bestätigte Beteiligungsgrenze bei Kapitalgesellschaften in Höhe von mehr als 25 Prozent (Rz. 179 ff. des Urteils) unterlaufen werden, indem eine geringere (ungepoolte) Beteiligung in Höhe von z. B. 5 Prozent in einen kleinen Betrieb eingebracht wird, der einige Produkte der Kapitalgesellschaft ankauft und vertreibt. Die andererseits für den Hauptzweckansatz vorgebrachten Vorteile bei der Eindämmung von Missbräuchen lassen sich im Rahmen des fortgeschriebenen bisherigen gesetzlichen Konzepts besser und vor allem präziser verwirklichen.

cc) Hauptzweckansatz führt zu unnötigem Bürokratieaufwand

Mit dem Hauptzweckansatz ist eine Fülle neuer Auslegungs- und Abgrenzungsfragen verbunden, die nach Rückmeldungen aus der Praxis der zuständigen Länderfinanzverwaltungen wie auch der Beraterschaft zu einem deutlich erhöhten Bürokratieaufwand für Bürger, Unternehmen und Verwaltung sowie zu verstärktem Streitpotential führen und die Gefahr eines strukturellen Vollzugsdefizits erhöhen. Dies gilt insbesondere für die vorgesehene arbeitsintensive Einzelbewertung jedes einzelnen Wirtschaftsguts des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens und dessen Zuordnung zu dem Hauptzweck des Unternehmens, bei Zusammentreffen verschiedener, ggf. ebenbürtiger Zwecke oder auch bei einer Änderung des Hauptzwecks des Unternehmens. Auf die Einzelbewertung vor allem der Wirtschaftsgüter des begünstigten Vermögens kann auch zukünftig in aller Regel verzichtet werden, sofern man an der bisherigen Abgrenzungsmethode festhält.

dd) Hauptzweckansatz gefährdet Rechts- und Planungssicherheit

Die bisherige Abgrenzung des begünstigten Unternehmensvermögens anhand des typisierenden enumerativen Verwaltungsvermögenskatalogs ist vom Bundesverfassungsgericht dem Grunde nach zur Erreichung der vom Gesetzgeber verfolgten Ziele für geeignet anerkannt worden (Rz. 238 f. des Urteils). Der Katalog des Verwaltungsvermögens ist zudem in der Verwaltungs- und Beratungspraxis erprobt. Eine neue normative Umschreibung des förderungswürdigen Vermögens über den Hauptzweckansatz würde daher ohne verfassungsrechtlichen oder praktischen Mehrwert die seit dem Jahr 2009 eingeübte Praxis und die damit erreichte Rechts- und Planungssicherheit für Steuerbürger und Unternehmen zerstören.

ee) Nachteile und Risiken überwiegen – auch steuerberatende Berufe warnen vor Hauptzweckansatz

Es bestehen daher insgesamt gesehen keine Vorteile durch einen Wechsel zum Hauptzweckansatz, aber erhebliche Nachteile und Risiken. Das bestätigen auch die vorliegenden Stellungnahmen aus dem Kreis der steuerberatenden Berufe, die vor den Unsicherheiten und Risiken warnen, die mit einem solchen Paradigmenwechsel verbunden wären.

d) Der Bundesrat lehnt daher den Paradigmenwechsel zum Hauptzweckansatz mit Nachdruck ab.

7. Zu Artikel 1 Nummer 5 (§ 13c Absatz 1, 2, 3 und 4 ErbStG)

In Artikel 1 Nummer 5 ist § 13c wie folgt zu ändern:

a) Absatz 1 ist wie folgt zu ändern:

aa) Satz 2 ist wie folgt zu fassen:

"Die Verringerung beginnt bei Erwerben über 26 Millionen Euro und endet bei Erwerben in Höhe von 34 Millionen Euro (Übergangszone)."

bb) Nach Satz 2 ist folgender Satz einzufügen:

"In der Übergangszone verringert sich der Verschonungsabschlag im Verhältnis des über 26 Millionen Euro hinausgehenden Erwerbs zur Länge der Übergangszone."

cc) Der bisherige Satz 3 ist wie folgt zu fassen:

"Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro der Betrag von 52 Millionen Euro und an die Stelle des Betrags von 34 Millionen Euro der Betrag von 60 Millionen Euro."

b) In Absatz 1 Satz 1 sind die Wörter "vorbehaltlich des Absatzes 2" zu streichen.

c) Absatz 2 ist zu streichen.

d) Der bisherige Absatz 3 ist wie folgt zu ändern:

aa) In Satz 1 ist die Angabe "und 2" zu streichen.

bb) In Satz 2 ist die Angabe "oder 2" zu streichen.

cc) Satz 6 ist wie folgt zu fassen:

"Der Antrag nach Absatz 1 ist unwiderruflich und schließt einen Antrag nach § 28a Absatz 1 für denselben Erwerb aus."

e) Der bisherige Absatz 4 ist wie folgt zu fassen:

"(4) Die Absätze 1 und 3 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend."

Begründung:Allgemein

Der Bundesrat begrüßt das Ziel des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, die Verschonung betrieblichen Vermögens und die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungskonform auszugestalten. Der Bundesrat sieht dieses Ziel jedoch ernsthaft in Gefahr.

Zu Buchstabe a

Der Gesetzentwurf schafft in § 13c eine Übergangszone, die in ihrem Umfang und der Höhe der verbleibenden Verschonung zu großzügig ist.

Die Übergangszone verhindert die Fallbeilwirkung einer Freigrenze, insofern ist sie grundsätzlich gerechtfertigt. Eine Verringerung der Übergangszone gegenüber dem Gesetzentwurf der Bundesregierung ist jedoch aus verfassungsrechtlicher Sicht zwingend erforderlich. In ihrer Ausgestaltung nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung führt sie dazu, dass ohne eine Prüfung des individuellen Verschonungsbedarfes für eine sehr große Zahl von Anwendungsfällen eine Verschonung nach § 13c im Rahmen des sog. "Abschmelzmodell" möglich ist. Die Zahl der potenziell überhaupt nur einer Verschonungsbedarfsprüfung zu unterziehenden Fälle würde marginal. Dies aber steht im Widerspruch zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014.

Um nicht mit einer zu großzügigen Übergangszone in die vom Bundesverfassungsgericht festgestellte Verfassungswidrigkeit "zurückzufallen", ist die Übergangszone daher zu verringern. Durch ein schnelleres Abschmelzen der Verschonung wird das verfassungsrechtliche Risiko wieder abgemildert.

Der Verschonungsabschlag sollte nicht um volle Prozentsätze, sondern stufenlos abgeschmolzen werden. Bei einem Erwerb von z. B. 29,0 Mio. Euro ergibt sich nach dem Regierungsentwurf eine Steuer von bis zu $(100 \text{ Prozent} - 83 \text{ Prozent}) * 29 \text{ Mio. Euro} * 30 \text{ Prozent Steuersatz} = 1.479 \text{ Mio. Euro}$; bei einem Euro weniger hätte sich nur eine Steuer von $(100 \text{ Prozent} - 84 \text{ Prozent}) * 29 \text{ Mio. Euro} * 30 \text{ Prozent Steuersatz} = 1.392 \text{ Mio. Euro}$ ergeben. Der eine Euro löst also eine Steuerdifferenz von 87.000 Euro aus. Entsprechendes gilt für jede weitere Abschmelz-Stufe von 30,5 Mio. Euro, 32 Mio. Euro, 33,5 Mio. Euro, etc. Die Abschmelzung sollte sich daher aus einer Verhältnisrechnung ergeben. Die Verschonung verringert sich in dem Maße, in dem der Erwerb die Schwelle von 26 Mio. Euro bzw. 52 Mio. Euro übersteigt. Demnach ist der übersteigende Erwerb ins Verhältnis zu setzen zur Länge der Übergangszone.

Zu Buchstabe c

In § 13c Absatz 2 bietet der Regierungsentwurf die Möglichkeit einer "Sockelverschonung", die ohne Verschonungsbedarfsprüfung auch für Großerverbe in betragsmäßig unbegrenzter Höhe in Anspruch genommen werden kann und dementsprechend ohne Verschonungsbedarfsprüfung eine Steuerverschonung in Milliardenhöhe zulässt.

In dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 geht es bei der Frage, ob eine Verschonungsbedarfsprüfung vorzunehmen ist, nicht darum, welcher Anteil des Erwerbs insgesamt verschont wird

(Vollverschonung von 100 Prozent, Regelverschonung von 85 Prozent oder Sockelverschonung von z. B. 35 Prozent). Vielmehr ist entscheidend, dass es ab einem (zu fixierenden) Wert des Erwerbs gar keine Möglichkeit mehr geben darf, ohne individuelle Prüfung verschont zu werden (egal, ob mit 100, 85 oder 35 Prozent). Das Bundesverfassungsgericht spricht ausdrücklich von der "Größe der steuerbefreiten Beträge" (vgl. Rnr. 172 am Ende des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014) und unterscheidet hier auch nicht zwischen der Vollverschonung mit 100 Prozent und der Regelverschonung mit 85 Prozent. Sobald die vom Gesetzgeber zu bestimmende "Großvermögensgrenze" erreicht wird, ist die Anwendung der unwiderleglichen Gefährdungsvermutung nach dem Bundesverfassungsgericht nicht mehr zulässig.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung ermöglicht genau dies:

Beispiel:

Wird Vermögen von insgesamt 4 Mrd. Euro verschenkt, davon 2 Mrd. Euro begünstigtes Vermögen und 2 Mrd. Euro nicht begünstigtes Vermögen, kann der Erwerber nach dem Gesetzentwurf ohne Bedürfnisprüfung gleichwohl eine Sockelverschonung von bis zu 35 Prozent für das begünstigte Vermögen beantragen, obwohl sich bei einer Bedürfnisprüfung ergeben würde, dass eine Zahlung der Erbschaftsteuer aus dem mitübertragenen, nicht begünstigten Vermögen gegebenenfalls möglich wäre. Die Größe der steuerbefreiten Beträge würde sich in diesem Fall auf 700 Mio. Euro belaufen und den Erwerber bei einem Steuersatz von 30 Prozent in Höhe von 210 Mio. Euro von der Erbschaftsteuer entlasten. Bei einer solchen Größe der steuerbefreiten Beträge darf nach dem Urteil des BVerfG auch bei einer Sockelverschonung von "nur" 35 Prozent auf die Verschonungsbedarfsprüfung nicht verzichtet werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Vorgaben für den Gesetzgeber zur Verschonungsbedarfsprüfung auch an anderer Stelle klar aufgezeigt. So kann der Gesetzgeber jenseits der Grenze von kleinen und mittleren Unternehmen ohne Verschonungsbedarfsprüfung für Großunternehmen beispielsweise eine Stundungsregelung vorsehen. Hält er dagegen bei Übertragung größerer Unternehmen am Steuerverschonungsmodell fest, ist die Verschonungsbedarfsprüfung in diesem Bereich geboten (vgl. Rnr. 175 am Ende des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014). Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet demnach zwischen Verschonung und Stundung, nicht jedoch zwischen der prozentualen Höhe des Verschonungsabschlags. Allein die prozentuale Herabsetzung des Verschonungsabschlags auf bis zu 35 Prozent im Steuerverschonungsmodell macht die Verschonungsbedarfsprüfung nicht entbehrlich. Durch den ungedeckelten Sockelverschonungsbetrag von bis zu 35 Prozent bei der Übertragung von Großunternehmen ohne Verschonungsbedarfsprüfung wird das Gebot des Bundesverfassungsgerichts unterlaufen und die Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich angreifbar.

Der Bundesrat empfiehlt daher aus verfassungsrechtlichen Gründen, von einer "Sockelverschonung" nach §13c Absatz 2 Abstand zu nehmen, die "Übergangszone" in § 13c Absatz 1 zu kürzen und die Verschonungssätze gleitend bis auf Null zu reduzieren.

Im EinzelnenZu Buchstabe a

Die Übergangszone des Abschmelzmodells nach § 13c Absatz 1 wird gekürzt. Die Verschonung entfällt ab einem Erwerb von 34 Mio. Euro. Für sogen. "Familienunternehmen" erhöht sich das Ende der Übergangszone auf 60 Mio. Euro. Der Verschonungsabschlag verringert sich stufenlos im Verhältnis des über 26 Mio. Euro bzw. 52 Mio. Euro hinausreichenden Mehrerwerbs zur Länge der Übergangszone.

Eine Unterscheidung zwischen Regel- und Optionsverschonung ist bei der stufenlos abschmelzenden Verschonung nicht erforderlich.

Zu Buchstaben b bis e

Der Sockelverschonungsbetrag in § 13c Absatz 2 wird gestrichen. Der Verschonungsabschlag läuft damit nach § 13c Absatz 1 sukzessive bis auf Null aus.

Durch die Streichung von § 13c Absatz 2 ergeben sich in § 13c weitere Folgeänderungen.

8. Zu Artikel 1 Nummer 9 (§ 28a Absatz 7, 8 und 9 ErbStG)

In Artikel 1 Nummer 9 ist § 28a wie folgt zu ändern:

a) Absatz 7 ist zu streichen.

b) Der bisherige Absatz 8 ist wie folgt zu fassen:

"(8) Die Absätze 1 bis 6 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend."

c) Der bisherige Absatz 9 ist wie folgt zu fassen:

"(9) Die Absätze 1 bis 6 und 8 gelten nicht, wenn ein Antrag nach § 13c gestellt wurde."

Begründung:Allgemein

Der Bundesrat begrüßt das Ziel des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, die Verschonung betrieblichen Vermögens und die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungskonform auszugestalten.

Der Bundesrat sieht dieses Ziel jedoch ernsthaft in Gefahr. Denn der Gesetzentwurf schafft in § 28a Absatz 7 einen Rechtsanspruch auf Stundung bis zu 10 Jahren. Diese wird ohne weitere Voraussetzungen gewährt, obwohl durch die (nicht bestandene) Verschonungsbedarfsprüfung positiv feststeht, dass Mittel zur Zahlung der Steuer vorhanden sind.

Bereits nach § 28a Absatz 3 kann eine nach der Verschonungsbedarfsprüfung verbleibende Steuer – bis zu sechs Monate – gestundet werden, wenn die Einziehung eine erhebliche Härte bedeuten würde. Diese Regelung sowie die daneben geltenden Regelungen der Abgabenordnung zur Stundung erscheinen ausreichend.

Insbesondere würde durch die großzügigere Stundungsregelung die Ungleichbehandlung zu Erwerbern von Privatvermögen, vor allem von Grundbesitz, weiter vergrößert. Ihnen wird eine bis zu zehnjährige Stundung nur eingeräumt, soweit sie die Steuer nur durch Veräußerung der Grundstücke aufbringen können (§ 28 Absatz 3 ErbStG).

Der Bundesrat empfiehlt daher, von der Stundung nach § 28a Absatz 7 Abstand zu nehmen.

Im Einzelnen

§ 28a Absatz 7, der eine Stundung für 10 Jahre gewährt, wird gestrichen.

Eine Stundung kann daher nur nach den allgemeinen Regelungen des ErbStG (z. B. § 28a Absatz 3 ErbStG) sowie der Abgabenordnung gewährt werden.

Durch die Streichung von Absatz 7 ergeben sich weitere Folgeänderungen.