



Wortprotokoll der 54. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 12. Oktober 2015, 11:00 Uhr
Berlin, Marie-Elisabeth-Lüders-Haus, Adele-
Schreiber-Krieger-Straße 1/ Schiffbauerdamm,
Anhörungsaal 3.101

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt

Seite 12

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

BT-Drucksache 18/5923

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
Ausschuss für Wirtschaft und Energie
Ausschuss für Tourismus
Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

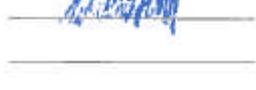
Gutachtlich:
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)
Montag, 12. Oktober 2015, 11:00 Uhr

Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

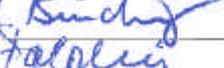
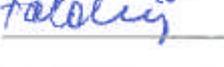
Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
CDU/CSU		CDU/CSU	
Feiler, Uwe		Brackmann, Norbert	
Flosbach, Klaus-Peter		Brehmer, Heike	
Güntzler, Fritz		Brinkhäus, Ralph	
Gutting, Olav		Durz, Hansjörg	
Hauer, Matthias		Harbarth Dr., Stephan	
Horb, Margaret		Helfrich, Mark	
Karliczek, Anja		Hirte, Christian	
Koob, Markus		Hirte Dr., Heribert	
Kudla, Bettina		Kalb, Bartholomäus	
Lerchenfeld, Philipp Graf		Lenz Dr., Andreas	
Michelbach Dr. h.c., Hans		Linnemann Dr., Carsten	
Middelberg Dr., Mathias		Mattfeldt, Andreas	
Murmann Dr., Philipp		Nick Dr., Andreas	
Radwan, Alexander		Riebsamen, Lothar	
Schindler, Norbert		Selle, Johannes	
Steffel Dr., Frank		Viesehon, Thomas	
Stetten, Christian Frhr. von		Wanderwitz, Marco	
Tillmann, Antje		Whittaker, Kai	



Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)Montag, 12. Oktober 2015, 11:00 Uhr

Anwesenheitsliste

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder	Unterschrift
SPD		SPD	
Arndt-Brauer, Ingrid		Hartmann, Sebastian	_____
Binding (Heidelberg), Lothar		Jantz, Christina	_____
Daldrup, Bernhard		Krüger Dr., Hans-Ulrich	_____
Hakverdi, Metin	_____	Lauterbach Dr., Karl	_____
Junge, Frank	_____	Mindrup, Klaus	_____
Kiziltepe, Cansel		Poß, Joachim	_____
Petry, Christian	_____	Post, Florian	_____
Ryglewski, Sarah	_____	Sawade, Annette	_____
Schwarz, Andreas	_____	Schneider (Erfurt), Carsten	_____
Zimmermann Dr., Jens	_____	Vöpel, Dirk	_____
Zöllmer, Manfred	_____	Ziegler, Dagmar	_____
DIE LINKE.		DIE LINKE.	
Claus, Roland	_____	Lay, Caren	_____
Karawanskij, Susanna	_____	Schlecht, Michael	_____
Pitterle, Richard		Wagenknecht Dr., Sahra	_____
Troost Dr., Axel		Zebel, Hubertus	_____
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN		BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	
Gambke Dr., Thomas	_____	Andreae, Kerstin	_____
Häbelmann, Britta	_____	Dröge, Katharina	_____
Paus, Lisa		Hajduk, Anja	_____
Schick Dr., Gerhard	_____	Kindler, Sven-Christian	_____



12.10.2015
1101

**Unterschriftsliste
Fraktionsmitarbeiter**

<u>Name</u>	<u>Fraktion</u>	<u>Unterschrift</u>
Stephan Rochow	CDU/CSU	..... <i>SR</i>
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	..... <i>SM</i>
Susanne Kroll	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Dirk Klimach	SPD	.....
Karsten Peters	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	..... <i>CS</i>
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....
Stefan Mai	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....



Ministerium bzw.
Dienststelle
(bitte in Druckschrift)

Name (bitte in Druckschrift)

Unterschrift

Amts-
bezeichnung

Ministerium bzw. Dienststelle (bitte in Druckschrift)	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts- bezeichnung
MdF/B3	Becker		ORR'in
BH/V	Wick		R.F.
BdWi	Weins		RR
BdWi	Fiekers		ORR
"	Schulz		RR
FinMin NRW	Dr. Fiebers		ORR'in
"	Mannert		RR
BdF	Hörster		MR
BdF	Liebermann		RR
KM	Weinmann		OAK
"	SEEL		MR
"	HOFMANN		RR
"	Bode		TB
"	Straum		RDin
"	Wiegand		OAR
"	Mospak		ORR'in

**Bundesrat**

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts- bezeichnung
Baden-Württemberg	Gau	F. Gau	RD
Bayern	HÖCKER	Höcker	
Berlin			
Brandenburg			
Bremen	Karlweit	Karlweit	RD
Hamburg	Kronenberg	Kronenberg	RD
Hessen	JÖDICKE	Jödicke	RD
Mecklenburg-Vorpommern	LAWALL	Lawall	MR im
Niedersachsen	HANF	Hanf	RD
Nordrhein-Westfalen	Jockler	Jockler	MR im
Rheinland-Pfalz	Landerer	Landerer	LV
Saarland			
Sachsen	Sau	Sau	RD
Sachsen-Anhalt	Sip	Sip	LV
Schleswig-Holstein			
Thüringen	BRONDERG	Bronderg	RA.



Unterschriftsliste der Teilnehmer der mitberatenden Ausschüsse

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“
- BT-Drucksache 18/5923 -

Montag, 12. Oktober 2015 (11.00 bis 13.00 Uhr)

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz

Kees de Vries

.....
.....
.....
.....

Ausschuss für Wirtschaft und Energie

DIETER JARICK

.....
.....
.....
.....



Ausschuss für Tourismus

.....
.....
.....
.....
.....

Haushaltsausschuss

.....
.....
.....
.....
.....



Unterschriftsliste der Sachverständigen

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“
- BT-Drucksache 18/5923 -

Montag, 12. Oktober 2015 (11.00 bis 13.00 Uhr)

BDI - Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Berthold Welling

Ullrich Fechner

Brandt, Jürgen
Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags und
Richter am Bundesfinanzhof

Deutsche Steuer-Gewerkschaft

Thomas Eigenthaler

Deutscher Gewerkschaftsbund

Dr. Mehrdad Payandeh

Deutscher Industrie- und Handelskammertag

Dr. Rainer Kambeck

Ralf Herbener



Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW Berlin)

Dr. Markus M. Grabka

Jarass, Prof. Dr. Lorenz (Hochschule RheinMain)

Kühl, Dr. Carsten, Minister a. D.

Rödder, Prof. Dr. Thomas (Universität zu Köln)

Schnellecke, Prof. Rolf
Aufsichtsratsvorsitzender der Schnellecke Group AG & Co. KG

Seer, Prof. Dr. Roman (Ruhr-Universität Bochum)

Stähle, Klaus (Rechtsanwalt Kanzlei Stähle)

Stiftung Familienunternehmen

Sylvia Kleemann

Matthias Lefarth

Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.

Dr. Benedikt Rüchardt



Warth & Klein Grant Thornton AG

Thomas R. Jorde

Wieland, Prof. Dr. Joachim (Universität Speyer)



Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

BT-Drucksachen 18/5923, 18/6279

Beginn der Sitzung: 11.00 Uhr

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Guten Morgen meine Damen und Herren. Ich begrüße Sie zur 54. Sitzung des Finanzausschusses, die eine öffentliche Anhörung ist. Ich begrüße die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung auf den BT-Drucksachen 18/5923 und 18/6279 zur Verfügung stellen. Es handelt sich hierbei um den Gesetzentwurf der Bundesregierung „zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung sein.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und soweit anwesend auch die der mitberatenden Ausschüsse. Das sind der Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz, der Ausschusses für Wirtschaft und Energie, der Ausschuss für Tourismus sowie der Haushaltsausschuss.

Ich darf für das Bundesministerium der Finanzen Herrn MD Sell und weitere Mitarbeiter begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder. Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien. Und nicht zuletzt darf ich die Gäste auf den Tribünenplätzen begrüßen, die zu unserer Anhörung gekommen

sind und uns hoffentlich beistehen werden, ein gutes Gesetz zu fertigen.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Der heutigen Anhörung liegt der eingangs erwähnte Gesetzentwurf zugrunde. Ziel ist es, eine verfassungskonforme Verschonung betrieblichen Vermögens infolge einer Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung umzusetzen und damit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 Rechnung zu tragen.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden, also bis 13.00 Uhr, vorgesehen. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb alle ganz herzlich um kurze Fragen und knappe Antworten bitten. Gehen Sie davon aus, dass wir Ihre Stellungnahmen gelesen haben, sodass Sie uns diese nicht mehr vortragen müssen.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn Ihrer Frage, die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet. Bei einem Verband bitte ich darum, nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen im Protokoll zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller, auch die der mitberatenden Ausschüsse, im Vorhinein bei mir über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses anzumelden.

Zum Schluss sei mir noch der Hinweis erlaubt, dass die Anhörung im Parlamentsfernsehen auf Kanal 1 live und zeitversetzt morgen, am Dienstag ebenfalls auf Kanal 1 um 10.30 Uhr übertragen wird. Verfolgt werden kann die Übertragung über die App „Deutscher Bundestag“ auf Smartphones, Tablets und im Smart-TV.

Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die



Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es keine Störungen gibt.

Wir beginnen mit der Anhörung. Erste Fragestellerin für die Fraktion der CDU/CSU ist Frau Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Danke, Frau Vorsitzende, und auch noch einmal einen guten Tag von mir. Grundsätzlich gilt die erste Runde ein bisschen der allgemeinen Darstellung. Da wir aber konzentrierte zwei Stunden für Fragen zur Verfügung haben, würde ich gerne zwei Punkte aufgreifen und Herrn Brandt, den Präsidenten des Deutschen Finanzgerichtstags und Richter am Bundesfinanzhof, und Herrn Lefarth, von der Stiftung Familienunternehmen, zu Folgendem befragen: Das Bundesverfassungsgericht hat zugestanden, dass wir den Erhalt von Arbeitsplätzen und die Förderung der mittelständischen Unternehmensstruktur in Deutschland erbschaftsteuerlich begünstigen. Ist uns das mit diesem Gesetzentwurf aus Ihrer Sicht gelungen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags und Richter am Bundesfinanzhof): Das ist natürlich eine sehr interessante Frage. Es kommt auf die Einzelheiten an. Der Versuch, das auch betreiben zu wollen, ist erkennbar. Aber die Frage ist, ob dies in allen Bereichen gelungen ist. Dort muss man schon einige Fragezeichen machen. Das Bundesverfassungsgericht hat in der Tat die Grundstruktur des Erbschaftsteuerrechts so gebilligt, wie es im dritten Versuch gestaltet worden ist. Es hat eigentlich nur an drei Punkten Änderungsbedarf angemahnt: Bei der Frage der Abgrenzung kleinerer Unternehmen hat das Bundesverfassungsgericht vorgegeben, den Kreis der von der Erbschaftsteuer erfassten Unternehmer zu erweitern. Weiter hat das Bundesverfassungsgericht die bestehende

Regelung im Hinblick darauf beanstandet, welches Vermögen zu verschonen ist. Die Erfassung des Verwaltungsvermögens war ein Stein des Anstoßes für das Bundesverfassungsgericht. Schließlich fehlte dem Bundesverfassungsgericht auch eine Bedürfnisprüfung für größere Unternehmen. Diese drei Fragen wurden im Wesentlichen problematisiert. Daneben verwies das Bundesverfassungsgericht auf die Möglichkeit, das Ganze anders zu handhaben und etwa eine absolute Obergrenze zu schaffen, um zugleich die monströse Abwicklung des Erbschaftsteuerrechts etwas zu erleichtern.

Der Gesetzgeber hat sich vorliegend für eine minimalinvasive Änderung entschieden. Das ist sicherlich vernünftig, weil für viele Tatbestandsmerkmale bereits Erfahrungswissen – insbesondere bei den Rechtsanwendern – besteht. Nichtsdestoweniger erscheint fraglich, ob der gegenwärtige Gesetzesentwurf hinter den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts im Einzelnen zurückbleibt.

Dies ist zunächst im Hinblick auf kleinere Unternehmen zweifelhaft. Zwar erstreckt sich die Erbschaftsteuer nunmehr auf Betriebe mit mehr als drei Arbeitnehmern. Jedoch wurde ein abgestuftes System geschaffen und die Lohnsummenregelung nicht gleichermaßen auf alle Betriebe ausgedehnt. Das erscheint problematisch, weil durch die Veränderung im Bereich der Lohnsummenregelung Privilegien geschaffen werden, die man nicht hinreichend mit dem Rechtfertigungsgrund, den man für Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz (GG) benötigt, in Einklang bringen kann.

Darüber hinaus wurde im Hinblick auf das Verwaltungsvermögen ein Paradigmenwechsel angestrebt, indem man von der Definition des schädlichen Verwaltungsvermögens zu der Definition des begünstigten Vermögens überging. Auf den ersten Blick mag ein Vermögensbegriff, der sich überwiegend an dem Hauptzweck des Unternehmens orientiert, vielleicht einfacher zu definieren sein. Ich halte das jedoch in hohem Maße für problematisch, weil hierdurch erhebliche Rechtsunsicherheit in die Rechtsanwendung hineingetragen wird. Schließlich kann die Praxis gut mit der Definition des Verwaltungsvermögens



- wie es bisher im Gesetz steht - umgehen. Es gibt hierfür einen Katalog an Voraussetzungen, der zu prüfen ist. Ich verstehe zwar, dass der Gesetzgeber es vielleicht für sinnvoll erachtet, eine größere Öffnung oder eine gewisse Offenheit im Tatbestand anzulegen. Das könnte aber – wie ich es vorgeschlagen habe – auch durch die Umwandlung des bestehenden Prüfkatalogs in ein Regelbeispielkatalog erreicht werden. Dann hätte man auch die nötige Offenheit.

Umgekehrt ist der Begriff des „überwiegend dem Betrieb dienen“ sehr streitanfällig, da man klären muss, was der Hauptzweck des Unternehmens ist, welches Vermögen hierbei einzubeziehen und wie etwa mit den übrigen 49 Prozent umzugehen ist. Was ist, wenn etwa ein Wirtschaftsgut nur dem Nebenzweck eines Unternehmens dient – und zwar überwiegend –, dessen Hauptzweck aber anderen Zwecken dient? Was ist bei mehreren Hauptzwecken? Das sind alles Fragen, die bereits in der Wissenschaft diskutiert werden. Vor diesem Hintergrund würde ich dazu tendieren, beim Bewährten zu bleiben. Warum soll man – wie es in einem Aufsatz steht – das Rad neu erfinden? Man hat bewährte Pfade beschritten und sollte beim bisherigen Konzept bleiben. Das erachte ich für sicherer für die Rechtsanwendung. Als Richter denke ich schließlich an die Streitfälle in der Praxis. Schon manche Stunde wurde vor Gericht um die Frage gestritten, ob etwas notwendiges Betriebsvermögen darstellt oder nicht. Eine solche Entscheidung ist nie einfach zu fällen. Dies gilt insbesondere mit Blick auf Finanzmittel bzw. Geldvermögen, womit regelmäßig eine gewisse Kriegskasse gebildet wird. Sollten diese Mittel fortan nicht unter das begünstigte Vermögen fallen, entstünde die konzeptionelle Gefahr der Bildung von Cash-GmbHs, der man eigentlich entgegenwirken wollte. Meiner Meinung nach bestehen deshalb durchaus Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit.

Ferner ist auch die Prüfschwelle ein Problem, die bei den größeren Unternehmen mit 26 Millionen großzügig bemessen ist und auf unterschiedliche Einschätzungen stößt. Man muss natürlich immer sehen, dass der Ansatzpunkt im Kern das Unternehmen ist. Der Schutzzweck der Erbschaftsteuerbegünstigung ist auf den Erhalt der Unternehmen und der von ihnen bereitgestellten Arbeitsplätze

ausgerichtet. Es geht nicht um den Schutz des Erben an sich. Dieser volkswirtschaftliche Ansatz des Gesetzgebers führt zu der Frage, wo die Sorge, dass das Betriebsvermögen durch die Erbschaftsteuerbelastung der Erben gefährdet wird, ihre Grenzen findet. Das Bundesverfassungsgericht hat sich sehr schwer getan, eine absolute Grenze aufzustellen. Wenn man das Urteil liest, stellt man fest, dass es keine gesetzlichen oder verfassungsrechtlichen Vorgaben gibt. Man wird aber natürlich fragen müssen, ob hier der Ansatz von 26 Millionen Euro angemessen ist, weil er in der konkret gewählten Lösung mit einem „Bonbon“ versehen ist. Das Verwaltungsvermögen wird vorher herausgerechnet, sodass eigentlich nur noch das begünstigungsfähige Vermögen im Mittelpunkt steht. Bezüge sich die Schwelle auf das gesamte Vermögen, würde unproblematisch dem Spielraum des Gesetzgebers entsprechen. Nachdem man nun aber die relevante Vermögensmasse bereits etwas reduziert hat und auf dieses so ermittelte begünstigungsfähige Vermögen abstellt, verstehe ich durchaus diejenigen Autoren, die sagen, dass die Grenze des gesetzgeberischen Spielraums überschritten wird. Ich habe in meiner Stellungnahme gesagt, dass man die Schwelle von 26 Millionen Euro durchaus noch mittragen könnte. Aber der Aspekt, dass das relevante Vermögen nicht das gesamte Vermögen des Unternehmens umfasst, was übergeht, sondern das Verwaltungsvermögen vielmehr herausgerechnet wird, könnte Anlass für Kritik geben. Ich kann nicht für meine Kollegen im zweiten Senat sprechen. Aber das sind Gesichtspunkte, die dort diskutiert werden. Ich glaube, das ist die erste Einschätzung. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Lefarth, bitte.

Sv **Matthias Lefarth** (Stiftung Familienunternehmen): Frau Vorsitzende, meine sehr verehrten Damen und Herren. Frau Tillmann, ich danke Ihnen für die Frage danach, ob das Gesetz insgesamt gelungen ist. Wir sollten das zuerst aus der Sicht der Arbeitsplätze bewerten. Welche Auswirkungen ergeben sich auf die Arbeitsplätze? Dazu vielleicht ein paar Hinweise vorweg: Die 500 größten deutschen Familienunternehmen beschäftigen 4,6 Millionen Menschen. Das sind mehr Menschen als das deutsche Handwerk



insgesamt umfasst. Das Institut der deutschen Wirtschaft hat zudem errechnet, dass allein die Unternehmen mit einem Unternehmenswert von mehr als 100 Millionen Euro 19 Prozent der deutschen Unternehmen darstellen. Diese beschäftigen rund 3,8 Millionen Menschen. Diese Größenordnung an Beschäftigten wird unmittelbar von dem gegenständlichen Gesetzentwurf betroffen sein. Daneben ergibt sich aus der seit der letzten Woche vorliegenden Erbschaftsteuerstatistik für das Jahr 2014, dass rund 47 Prozent der Erwerbe in Deutschland oberhalb von 20 Millionen Euro liegen. Das ist genau die Gruppe, die sich mit dem neuen Verschonungsabschlag oder der Verschonungsbedarfsprüfung konfrontiert sieht. Das heißt, dass es nicht nur auf die Anzahl der Fälle ankommt, sondern auch auf die Volumina der übergehenden Unternehmen und der damit zusammenhängenden Arbeitsplätze.

Beim Thema Erbschaftsteuer und Arbeitsplätze sollte man daher auch einmal einen internationalen Vergleich vornehmen: Allein in der Europäischen Union besitzen von 27 Mitgliedsstaaten acht keine Erbschaftsteuer mehr. Zuletzt hat sie Schweden abgeschafft. Darüber hinaus werden in vier Ländern, beispielsweise Frankreich und England, Übertragungen an Ehegatten überhaupt nicht mehr besteuert. In weiteren sieben Staaten der EU werden die Übertragungen an die direkten Nachkommen ebenfalls nicht besteuert. Zwei Beispiele für die Besteuerung von Unternehmensvermögen: In Frankreich wird 75 Prozent des Unternehmenswertes freigestellt, wenn die Beteiligungen zwei Jahre im Eigentum des Erblassers standen. Im Vereinigten Königreich besteht eine 100-prozentige Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen, wenn der Erblasser in den letzten zwei Jahren vor der Übertragung der Eigentümer war.

Kürzlich hat das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung den Gesetzentwurf, den wir heute gemeinsam beraten, analysiert und kommt zu dem Ergebnis, dass Deutschland im internationalen Vergleich – es wurden 18 Länder untersucht – auf den vorletzten Platz zurückfällt. Nur noch Belgien hat schlechtere Rahmenbedingungen für Beschäftigung. Das ist, meine Damen und Herren, schon eine Analyse, die man vor dem Hintergrund ernst nehmen muss, dass

dieses Land von Familienunternehmen, nicht zuletzt den großen, im internationalen Wettbewerb stehenden Familienunternehmen und ihrer Wertschöpfung, insbesondere aber durch die dortigen Arbeitsplätze profitiert.

Die einzelnen Aspekte der Verschuldungsbedarfsprüfung und auch des Verschuldungsabschlages werden wir sicherlich nachher im Einzelnen besprechen. In jedem Fall ist hier von einer Verschlechterung gegenüber der derzeitigen Situation mit 100 oder 85 Prozent Abschlag auszugehen, dort ist beim Abschlagsmodell mit einer Veränderung des Abschlags nach unten zu rechnen. Bei der Verschuldungsbedarfsprüfung stellen wir nun auf 50 Prozent des Privatvermögens ab. Frau Kleemann, Steuerabteilungsleiterin eines großen Familienunternehmens, Merck, würde nun ganz kurz noch etwas dazu sagen, wie sich das konkret auswirkt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Bitte kurz. Sonst haben wir keine Chance, alle Sachverständigen zu hören.

Sve **Sylvia Kleemann** (Stiftung Familienunternehmen): Ich versuche, es kurz darzustellen. Ich repräsentiere die großen Familienunternehmen - Merck ist eines dieser großen Familienunternehmen - und ich möchte einige Fakten kundtun. Ich glaube, mit Zahlen und Fakten ist das Ganze noch etwas prägnanter. Wir sind in 13. Generation, feiern demnächst 350 Jahre und sind das älteste pharmazeutische Unternehmen der Welt. Diese Zahlen sprechen – meines Erachtens – schon für sich. Wir haben eine einmalige Familienunternehmerlandschaft hier in Deutschland. Wir sind in fast allen Ländern vertreten, haben über 250 Gesellschaften in 66 Ländern. Wir beschäftigen allein in Deutschland fast 12.000 Arbeitnehmer und haben ständig Arbeitsplätze aufgebaut, also auch in der Krise Arbeitsplätze geschaffen und nicht abgebaut. Das sind soweit die Fakten.

Ich möchte Ihnen an dieser Stelle ein Beispiel von uns nennen, was unseres Erachtens große Familienunternehmen und Familienunternehmen insgesamt ausmacht. Ein Beispiel aus unserem Bereich: Sogenannte Liquid Crystals, liquide Kristalle, finden sie heutzutage in jedem



Fernseher und Smartphone. Wir sind hier Weltmarktführer. Die diesbezüglichen Forschungen bei Merck gehen zurück auf das Jahr 1904. Fast alle großen Unternehmen haben daran geforscht, aber nicht so einen langen Atem wie wir gehabt. Wir haben über 100 Jahre an diesen liquiden Kristallen geforscht und waren damit erfolgreich. Wie gesagt, wir sind Weltmarktführer. Dies ist eine einmalige Geschichte und zeigt, dass wir – das hören Sie mit Sicherheit nicht zum ersten Mal – nicht in Quartalen denken, sondern in Generationen, und das macht es aus.

Wenn eine Erbschaftsteuer zu Belastungen führt – und zwar, wenn z. B. eine volle Erbschaftsteuer anfallen würde –, dann würde das unseres Erachtens diese Familienunternehmerlandschaft in Deutschland massiv beeinträchtigen. Ich möchte an dieser Stelle das Wort „höchste Verhältnisse“ fallen lassen. Da ich mich kurz fassen soll, möchte ich das auch machen und an dieser Stelle einfach nur sagen: Fragen Sie bitte unsere Belegschaft und auch unseren Betriebsrat, wie er dazu steht, ob er lieber ein familiengeführtes und familieneigentümerbasiertes Unternehmen haben möchte oder ein anderes. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Ich darf wirklich um kürzere Stellungnahmen bitten, sonst kommen wir nicht durch. Frau Kiziltepe, bitte.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Danke, Frau Vorsitzende. Meine Frage geht an Herrn Prof. Dr. Wieland und an Herrn Brandt. Wie Sie wahrscheinlich mitbekommen haben, hat der Bundesrat gravierende verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber dem Gesetzentwurf geäußert. Meine Frage lautet: Welche Punkte im Gesetzentwurf halten Sie für verfassungswidrig bzw. bedenklich? Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Wieland, bitte.

Sv **Prof. Dr. Joachim Wieland** (Universität Speyer): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, meine Damen und Herren Abgeordnete. Aus meiner Sicht haben Sie noch einiges an Änderungen vorzunehmen, wenn Sie nicht mit diesem Entwurf – genau wie mit den vorhergehenden Gesetzen –

wieder beim Bundesverfassungsgericht scheitern wollen.

Das betrifft zunächst einmal die Frage, wo Sie die Grenze zwischen kleinen, mittleren und großen Unternehmen setzen. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu zwar gesagt, dass das Aufgabe des Gesetzgebers ist. Das heißt aber nicht, dass es im Belieben des Gesetzgebers steht, die Grenze so hoch anzusetzen, dass es kaum noch große Unternehmen gibt. Sie sind ein Stück weit in dieser Gefahr. Verfassungsrechtlich gesehen bewegen Sie sich hier im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes. Wenn sich das Parlament entscheidet, eine Erbschaftsteuer zu erheben, dann muss es im Prinzip auf alle anfallenden Erbschaften diese Erbschaftsteuer erheben. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom Dezember 2014 darauf hingewiesen, dass eine enorme Ungleichbehandlung bei Großunternehmen stattfindet, weil enorme Summen begünstigt werden. Sie haben jetzt im Laufe der Gesetzgebung die Schwelle deutlich angehoben. Ich konnte keinen rationalen Grund dafür finden, warum Sie diese Grenze verschoben haben. Es ist aber eine sachliche Rechtfertigung dafür erforderlich, warum Sie bei einer bestimmten Grenze sagen, dass man bis dahin auf eine Prüfung verzichten kann und von da an nicht. Das ist nicht frei aushandelbar. Das ist ein verfassungsrechtlicher Tatbestand und der erfordert vom Gesetzgeber Begründungen.

Der zweite Punkt ist, dass das Bundesverfassungsgericht zum Kern seiner Entscheidung im Dezember 2014 gemacht hat, dass, wenn ein Unternehmen Großunternehmen ist, eine Bedürfnisprüfung erforderlich ist. Das gilt ohne Ausnahme. Das heißt, dass das gesamte Konzept des Verschonungsabschlages nicht mit diesen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts übereinstimmt. Sie haben eine gewisse Freiheit, wo Sie die Grenze setzen, aber, wenn Sie den ersten Schritt gegangen sind und festlegen, was große Unternehmen sind, dann muss es eine Bedürfnisprüfung geben. Das folgt nach dem Bundesverfassungsgericht allein aus der Größe der Ungleichbehandlung. Dies stellt eine Kernfrage dar. Aus meiner Sicht ist es eine deutliche Missachtung dessen, was das Bundesverfassungsgericht im Dezember 2014 ausgeführt hat, wenn man sagt,



dass es zwar große Unternehmen sind, zum Teil jedoch auf die Bedürfnisprüfung verzichtet. Es ist erforderlich, dass im einzelnen Fall nachgewiesen wird, dass die Steuerverschonung – die Privilegierung – tatsächlich durch das Gebot bedingt ist, Arbeitsplätze zu erhalten. Nur, wenn diese eine Last, die gewissermaßen auf den Großunternehmen liegt, die ein Privileg erhalten wollen, als Preis von ihnen bezahlt wird, ist die Verschonung gerechtfertigt. Wenn keine Bedürfnisüberprüfung erfolgt, liegt nach der eindeutigen Aussage des Bundesverfassungsgerichts ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz vor. Das sind die beiden Kernpunkte; darauf würde ich mich zunächst erst einmal beschränken. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags und Richter am Bundesfinanzhof): Ich kann an das anknüpfen, was ich gerade gesagt hatte. Ich werde mich auch etwas kürzer fassen. Vielleicht wirkt es zunächst etwas kleinlich, auf die kleinen Unternehmen zu schauen. Aber ich rufe die Kritik, die ich gerade genannt habe, noch einmal in Erinnerung: Warum sollte bei kleinen Unternehmen eine andere Lohnsumme maßgeblich sein? Eine solche Regelung ist auch deshalb kaum zu rechtfertigen, weil es das Anliegen des Gesetzes im Grunde genommen ist, Arbeitsplätze auf Dauer zu erhalten. Warum man hierbei partiell einen weniger starken Maßstab anlegen möchte, erschließt sich mir nicht. Ein sachlicher Rechtfertigungsgrund wäre jedoch für eine unterschiedliche Behandlung nach dem Duktus der verfassungsrechtlichen Gleichheitsprüfung erforderlich.

Zugleich sind Auswirkungen auf die Praktikabilität der Regelung denkbar. Denn Differenzierungen in diesem Bereich laden zu Umgehungsgestaltungen ein: So könnte möglicherweise eine Struktur aus mehreren kleinen Unternehmen bewusst gewählt werden, um die Lohnsummenregelung ausnutzen zu können. Abgesehen davon trägt das bisherige Recht den Bedürfnissen kleinerer Unternehmen nach einer größeren Flexibilität bei der Arbeitnehmerzahlrechnung bereits Rechnung,

indem es innerhalb des Maßstabszeitraums ein Personalabbau von bis zu 20 Prozent erlaubt, ohne die Begünstigung zu gefährden. Das ist der erste Punkt.

Der andere Punkt ist der, den Herr Prof. Dr. Wieland angesprochen hat. Er betrifft zunächst die Definition eines größeren Unternehmens. Wann liegt ein solches vor? Das ist – wie ich es vorhin schon gesagt habe – schwer zu beurteilen. Hier hat man sehr großzügig agiert, indem man bereits bei der Festlegung der Parameter für die Größe das Verwaltungsvermögen ausgegliedert hat. Das führt zu einer sehr großzügigen Bemessung. Ob aber 26 Millionen Euro angemessen sind, um zu sagen, dass man ab dieser Schwelle davon ausgehen kann, dass das Unternehmen gefährdet und deshalb eine vorherige Prüfung nicht erforderlich ist, ist möglicherweise grenzwertig. Im Übrigen wirft dies die Frage auf, ob das Vermögen tatsächlich angemessen bewertet wird. Die Erbschaftsteuerlast hängt schließlich von einer entsprechenden Bewertung des Unternehmens ab. Hierzu befinden sich verschiedene Modelle in der Diskussion. Es muss natürlich gefragt werden, wie bestimmte Verfügungsbeschränkungen wirken, die manche Gesellschaften haben. Sind sie etwa mindernd zu berücksichtigen? Das werden wir vielleicht noch diskutieren. Man muss jedenfalls sehen, dass das Bewertungsrecht so, wie es bisher ausgestaltet ist und wie es von der Rechtsprechung gehandhabt wird, persönliche Verfügungsbeschränkungen nicht für berücksichtigungswürdig hält. Der Versuch des Gesetzes, über die Definition der Verschonung letztlich doch eine Berücksichtigung dieser Verfügungsbeschränkungen zu erreichen, wäre sodann eine Umgehung der engen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, das auf den Wert des Unternehmens abgestellt hat. Der Wert wird nun einmal folgerichtig nach dem Bewertungsrecht bemessen, sodass man nicht mit zwei Maßstäben arbeiten kann, um diese Grenze zu umgehen. Soweit die Antwort auf diese Frage.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr von Stetten.

Abg. **Christian Freiherr von Stetten** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage



geht an Sie, Herr Prof. Schnellecke. Sie sind einer der größeren Familienunternehmer in unserem Land und ich habe gelesen, dass wesentliche Teile der Unternehmensnachfolge bei Ihnen gerade veranlasst worden sind. Deswegen gehe ich davon aus, dass Sie sich intensiv mit dem Thema auseinandergesetzt haben. Mich würde interessieren, ob diese Unternehmensnachfolge ebenso problemlos vonstattengegangen wäre, wenn die hier debattierte, neue Gesetzeslage bereits Gesetz gewesen wäre. Wären vielleicht vor dem besonderen Hintergrund, dass Sie Automobilzulieferer in Wolfsburg sind und gegebenenfalls von heute auf morgen besonderen Risiken ausgesetzt sein können, Besonderheiten zu beachten?

Die zweite Frage richtet sich an den Deutschen Industrie- und Handelskammertag. Ich habe in der Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes eine interessante Forderung gelesen, die ich durchaus nachvollziehen kann und der ich mich anschließen könnte. Dort wird vorgeschlagen, dass im Hinblick auf Gewinnverwendungs- oder besondere Veräußerungsbeschränkungen - wie sie bei großen Familienunternehmen sehr häufig vorkommen - bestimmte Ausnahmen bereits auf der Bewertungsebene berücksichtigt werden könnten. Hierdurch könnte der tatsächliche Wert eines Unternehmens ermittelt werden, der vom jeweiligen Erben - trotz fortgeltender Beschränkungen - theoretisch auch erwirtschaftet werden kann. Hier würde mich interessieren, ob sich der Deutsche Industrie- und Handelskammertag der Forderung des Gewerkschaftsbundes anschließen könnte.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Schnellecke, bitte.

Sv Prof. Rolf Schnellecke

(Aufsichtsratsvorsitzender der Schnellecke Group AG & Co. KG): Vielen Dank Herr von Stetten, Frau Vorsitzende, meine sehr geehrten Damen und Herren Abgeordnete. Ja, ich spreche für ein Familienunternehmen in zweiter Generation, das ich von meiner Mutter übernommen habe. Wir sind im Automobilbereich als Logistikunternehmen und als Lieferant für Automobilkomponenten tätig. Wir haben rund 18.000 Mitarbeiter an 50 Standorten weltweit und sind in Wohl und Wehe – so darf ich es sagen – mit der

Automobilindustrie verbunden. Sie sprachen es an: Ja, wir haben unsere Zentrale in Wolfsburg und sind mit unserem Hauptkunden Volkswagen gewachsen. Wie eng wir mit dessen Risiken und Problemen verknüpft sind, können Sie sich in der gegenwärtigen Situation sicher vorstellen. Unser Unternehmen ist in Chattanooga, in den USA und auch in Mexiko für Volkswagen tätig und damit unmittelbar betroffen. Was die Bewertung unseres Unternehmens betrifft, braucht es freilich nicht viel Phantasie: Das, was gestern noch glänzend dagestanden hat, wird heute schon skeptisch betrachtet. Das ist das Risiko eines Familienunternehmens und ich bin froh, dass sich zwei Menschen im Familienkreis befinden – Schwiegersohn und Neffe –, die bereit sind und die auch das Zeug dazu haben, dieses Unternehmen fortzuführen. Man darf heute dankbar sein, wenn man solche jungen Leute hat, die bereit sind, einzusteigen. Aber sie übernehmen auch ein erhebliches Risiko.

Ich habe angesichts der Unklarheiten bzw. in Erwartung des Bundesverfassungsgerichtsurteils vor zwei bis drei Jahren dreiviertel des Unternehmens auf die nächste Generation übertragen. Ohne die heute beanstandeten, aber noch geltenden Verschonungsregelungen wäre mir eine Übertragung des Unternehmens auf die nächste Generation nicht möglich gewesen. Um es auf den Punkt zu bringen: Das wäre nicht gegangen! Entweder hätte ich vor der Frage gestanden, das Unternehmen zu verlagern – unsere persönlich haftende AG ist sowieso in Österreich – oder aber zu verkaufen. Denn wir hätten – ob wir nun als mittelgroß oder bereits groß gelten, lasse ich dahin gestellt – einen zweistelligen Millionenbetrag im mittleren Bereich an Erbschaftsteuer aufbringen müssen. Das hätte unsere Eigenkapitaldecke zu beinahe 40 Prozent in Anspruch genommen. Es bedarf nicht viel Phantasie, um sich vorzustellen, dass dies für ein Unternehmen, das immer aus eigener Kraft wachsen und auch neue Standorte – natürlich gemeinsam mit Banken – finanzieren musste, der Todesstoß gewesen wäre. Das wäre überhaupt nicht vorstellbar gewesen. Gottlob, dass es die Verschonung in der jetzigen Form gab. Das hat eine Übertragung ermöglicht.

Auf die Frage, wie ich die Übertragung unter der hier diskutierten, neuen Gesetzeslage beurteilen



würde, kann ich nur antworten: Ich habe mich mit dem jetzigen Entwurf und der bisherigen Entwicklung natürlich intensiv befasst, weil noch nicht alles übertragen ist. Ich sage ebenso eindeutig, dass ich unter Zugrundelegung des heutigen Gesetzentwurfs eine Übertragung nicht vornehmen könnte. Sie werden fragen, weshalb. Ich nenne hierzu nur drei Punkte: Zum einen ist es klar absehbar, dass es zu einer höheren Belastung des Unternehmens kommen würde. Ich war kürzlich mit Herrn Prof. Fuest in einer Diskussion, der ausgerechnet hat, dass bei einem Unternehmenswert von 103 Millionen Euro gegenwärtig etwa 7 Millionen Euro, zukünftig aber 23 Millionen Euro an Erbschaftsteuer anfallen würden. Das wäre für unser Unternehmen entsprechend nicht mehr tragbar.

Alles, was dem Unternehmen an Geld entzogen wird – keiner meiner Kinder könnte das aus dem Privatvermögen bezahlen –, geht natürlich an Unternehmenskraft verloren. Das Geld fehlte für Investitionen und Entwicklungsmöglichkeiten. Nicht zuletzt würden wir im internationalen Wettbewerb zurückgeworfen und entscheidend geschwächt – das muss ich hier mit aller Deutlichkeit sagen. Davon abgesehen: Wenn die Eigenkapitalquote deutlich sinkt – wie es geschehen würde – bedeutete dies auch Probleme auf der Bankenseite. Eine derartige Schwächung hätte also insgesamt ein großes Problem dargestellt.

Zum anderen sind auch psychologische Aspekte zu beachten: Meine jungen Leute sind aufgeschreckt und hätten es als verheerend empfunden, plötzlich und zusätzlich zum Risiko einer Firmenübernahme – mit allen Hochs und Tiefs – auch das Risiko zu tragen, dass auf ein bescheidenes Privatvermögen – das schließlich bereits versteuert wurde – zurückgegriffen wird. Das hätten meine jungen Leute nicht akzeptieren können.

Schließlich möchte ich das Thema der nicht mehr gegebenen Planbarkeit und Kalkulierbarkeit ansprechen: Im Hinblick auf den Gesetzentwurf stellen sich Bewertungsfragen. Sie wissen selbst: Faktor 18. Ich sage Ihnen, in unserem Gewerbe ist man froh, wenn man einen Faktor von 4, 5, 7 oder 8 erreicht; damit ist man gut bedient. Aber von einem Faktor von 18 und im darauffolgenden Jahr

gegebenenfalls von einem nochmals höheren Faktor auszugehen, erachte ich für völlig verfehlt und unrealistisch. 50 Firmen haben wir im In- und Ausland. Schon eine Bewertung dessen, welche einzelnen Gegenständen einer Begünstigung unterfallen und welche nicht, erachten wir für nicht zu bewerkstelligen. Hier muss eine praktikablere Lösung gefunden werden. Daneben lässt sich aber auch fragen, welches Vermögen überhaupt begünstigt werden sollte und welches nicht. Hier gibt es viele offene Fragen im Hinblick auf Grundstücke, große Liegenschaften mit Lagerhallen usw., die wir besitzen.

Manche Regelungen lassen einen Praktiker einfach nur den Kopf schütteln: Ich kenne kein Unternehmen, das mit Klauseln mit einer Bindungsfrist von 40 Jahren und mit einer Formulierung, wie sie hier im Entwurf steht, auch nur ansatzweise arbeiten könnte. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Klauseln, die wir natürlich auch in unserem Gesellschaftsvertrag haben und die sowohl Vinkulierungen in Form von Übertragungerschwörungen und Abfindungsbeschränkungen, aber auch Entnahmebeschränkungen enthalten. Was wäre denn beispielsweise, wenn in 20 Jahren meine jungen Leute entscheiden, etwas anders machen und verändern zu wollen. Soll in einem solchen Fall 20 Jahre rückwirkend eine heute übertragene Schenkung bzw. Vererbung wieder in Frage gestellt werden? Das ist überhaupt nicht praktikabel. Es gibt aus meiner Sicht – ich spreche nicht nur für mich, sondern auch für andere Unternehmen, mit denen ich in Kontakt stehe – einen erheblichen Nachbesserungsbedarf im Hinblick auf Praktikabilität und Vorhersehbarkeit: Unklarheiten, unbestimmte Rechtsbegriffe bzw. nicht definierte Begrifflichkeiten sind Gift für Unternehmen. Man muss schließlich kalkulieren können, wenn man den Übergang in die nächste Generation plant. Wer das nicht kann, der nimmt im Zweifel Abstand, bevor er sich unvorhersehbaren Risiken aussetzt oder in jahrelange Streitereien mit der Finanzverwaltung eintritt. Das kennen wir auch an anderen Stellen. Alles, was im Grunde nicht klar definiert ist, wird im Zweifel gegen den Unternehmer ausgelegt. So darf ich das aus meiner Erfahrung sagen. Man muss sich letztlich streiten. Aus diesem Grund richte ich an Sie meine herzliche Bitte, nachzubessern und insbesondere für



den Mittelstand – für Familienunternehmen – eine praktikable Lösung zu entwickeln, die es uns erlaubt, voranzuplanen und erträglich zu wirtschaften. Wir sind keine reichen Unternehmer, wie das immer dargestellt wird. Wir arbeiten Tag und Nacht. Man muss aber zumindest die Chance haben, dass das Unternehmen lebensfähig bleibt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Kambeck, bitte.

Sv **Dr. Rainer Kambeck** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag): Herr Abg. von Stetten, herzlichen Dank für Ihre Frage. Wir schließen uns gerne an und beantworten die Frage auch aus der Sicht der Praxis. Herr Herbener von der Bitburger-Gruppe wird sogleich näher auf die Antwort eingehen.

Ich möchte vorweg nur eine Bemerkung machen: Wir haben uns gefreut, das vom Deutschen Gewerkschaftsbund zu lesen. Auch von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft kam eine ähnliche Einschätzung, die sich mit der Bewertung der Spitzenverbände deckt. Wir haben dazu auch schriftlich Stellung genommen. Allerdings eine kleine Korrektur: Wir sprechen nicht von einer Ausnahme zu § 9 Bewertungsgesetz (BewG), sondern es geht im Kern vielmehr darum, nach Verkehrswerten, also nach Marktwerten, zu bewerten. Das trifft eigentlich den Kern. Wir wollen keine Ausnahme, sondern wir wollen, dass das umgesetzt wird, was im Bewertungsgesetz steht. Jetzt übergebe ich an Herrn Herbener.

Sv **Ralf Herbener** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag): Mein Name ist Ralf Herbener von der Bitburger-Gruppe. Im Wesentlichen ist in § 9 Abs. 1 BewG der Verkehrswert geregelt. Die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus dem Urteil von 2006 finden sich in Absatz 1 dieser Norm wieder. In Absatz 3 ist sodann geregelt, dass die persönlichen Verhältnisse nicht wertbildend zu berücksichtigen sind.

Ich möchte einmal kurz aus der Unternehmenspraxis berichten, wie das bei uns ausgestaltet ist: Wir haben Vinkulierungsbestimmungen in unserem Gesellschaftsvertrag, die besagen, dass nur Übertragungen an bereits bestehende

Gesellschafter zulässig sind. Alleine das würde schon dem Begriff des § 15 Abgabenordnung (AO), der an anderer Stelle bei den qualitativen Kriterien gewählt worden ist, nicht gerecht werden. Daneben haben wir geregelt, dass mindestens 50 Prozent des Gewinns in die Rücklage einzustellen sind. In der Praxis sind das bei uns etwas mehr als 90 Prozent, die wir in die Rücklagen einstellen bzw. nicht an die Gesellschafter ausschütten. Im Hinblick auf die Abfindungsbestimmung haben wir geregelt, dass der Abfindungswert maximal 50 Prozent des Verkehrswertes, mindestens der Buchwert sein darf.

Deswegen besteht auf unserer Seite großes Unverständnis dafür, dass nun in § 9 Absatz 3 BewG steht, dass das alles nicht wertbildende Faktoren oder wertmindernde Faktoren sein sollen. Dann können Sie die Anteile nicht verkaufen. Sie können sie lediglich an andere Gesellschafter veräußern, die in der Regel jedoch – weil sie so wertvoll sind – nicht die Mittel haben werden, die Anteile abzukaufen. Ich möchte das einmal ein bisschen salopp so formulieren: Man kann sagen, dass unsere Gesellschafter zwar auf dem Papier sehr vermögend sind. In der Praxis aber fließt ihnen nur in dem Zeitraum, in dem sie Gesellschafter sind und bis zu dem sie die Anteile an ihre Erben weitergeben, die Dividende zu. Das heißt, dass dieser Vermögensgegenstand, der hier besteuert wird – nämlich der Verkehrswert des Unternehmensanteils –, ihnen eigentlich nie zufließt. Vergegenwärtigt man daneben, dass die Erbschaftsteuer eine Vermögenszuwachssteuer sein soll, dürfte umso mehr zu bezweifeln sein, dass hier der richtige Verkehrswert besteuert wird. Deswegen ist unser Petitum – dort sind wir mit dem DGB einer Meinung –, dass diese Kriterien wertmindernd im Bewertungsgesetz geändert werden und hier Berücksichtigung finden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage geht an Herrn Prof. Dr. Jarass: In Ihrer Stellungnahme stellen Sie als



Erstes die wesentlichen Defizite der bisherigen Erbschaftsteuer in Deutschland dar. Beseitigt aus Ihrer Sicht der vorliegende Gesetzentwurf diese wesentlichen Defizite?

Meine zweite Frage richtet sich an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft: Sie werden mir sicherlich zustimmen, dass es nach den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts endlich einer verfassungsfesten Lösung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer bedarf. Wo sehen Sie im vorliegenden Gesetzentwurf Gefahren hinsichtlich der Verfassungsfestigkeit?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule Rhein Main): Wir haben derzeit tatsächlich enorme Defizite. Es werden pro Jahr 200 bis 250 Milliarden Euro Vermögen vererbt oder verschenkt. Das Erbschaftsteueraufkommen beträgt circa fünf Prozent. Das sind circa zwei Prozent tatsächlicher Steuersatz. Wir sollten das einmal mit der Belastung von „kleinen“ Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vergleichen, d.h. Menschen, die 2.000 Euro brutto verdienen. Diese haben einen Abzug von 40 Prozent für Steuern und Sozialabgaben inklusive der Arbeitgeberbeiträge. Ich glaube, dass man das einmal in Beziehung setzen sollte. Wenn wir – wie ich das bezeichne – die Ausplünderung der „kleinen Leute“ – vor allen Dingen der den ganzen Tag schwer arbeitenden „kleinen“ Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer – beenden wollen, dann müssen wir für deren Entlastung einen entsprechenden Ersatz finden.

Ich glaube, dass ein ganz zentraler Punkt der Erbschaftsteuer - den ich noch keiner der anderen Stellungnahmen entnehmen konnte – ist, dass der Erbschaftsteuer letztendlich nur in Deutschland ansässige Steuerpflichtige unterfallen. Durch eine Wohnsitzverlagerung kann man eine Besteuerung vermeiden. Ein Beispiel hierfür wäre Franz Beckenbauer, der nach Österreich verzogen ist und nach den Bundesligaspielen vor Mitternacht mit einem Hubschrauber aus München ausfliegt. Ein weiteres Beispiel mit Blick auf die Schweiz wäre Müllermilch. Sie, Herr Prof. Schnellecke, haben mit Ihrem – wie ich fand – sehr beeindruckenden Vortrag gezeigt, dass Sie bereits einen

Teil Ihrer Holdingverwaltung nach Österreich verlegt haben. Das sind auch „erste Schritte“ in diese Richtung.

Ich sehe tatsächlich eine beträchtliche Diskriminierung der eigentümergeführten Unternehmen in Deutschland. Hierfür gibt es zwei Lösungsmöglichkeiten: Entweder stellt man diese Unternehmen von der Erbschaftsteuer frei. Das führte aber dazu, dass natürlich alle, die einigermaßen beraten sind, ihr gesamtes Vermögen als Betriebsvermögen deklarieren würden. Das wäre letztlich das Ende der Erbschaftsteuer, da nur noch Schlechtberatenen, Zufallserben und Personen besteuert würden, die beispielsweise fünf Eigentumswohnungen erben. Erbt man dagegen 500 Eigentumswohnungen, kann man diese vorher – eine gute Beratung vorausgesetzt – als gewerbliches Immobilienvermögen deklarieren und so eine Erbschaftsteuerbefreiung erwirken. Das ist die eine Möglichkeit. Es gibt eine Diskriminierung der mittelständischen Unternehmen oder der Unternehmen, wie Sie das dargestellt haben, Herr Prof. Schnellecke. Diese Diskriminierung muss beendet werden. Das kann durch Steuerfreistellung erreicht werden – so, wie es jetzt vorgeschlagen ist –, was aber das Ende der Erbschaftsteuer bedeutet. Viele wollen gar keine Erbschaftbesteuerung. Wir saßen, so glaube ich, deswegen bereits vor fünf Jahren hier zusammen. Damals war es die einhellige Meinung aller Fachleute, dass die neue Erbschaftsteuer verfassungswidrig sei. Hierzu möchte ich keine Stellung beziehen; das macht in unserer Familie mein großer Bruder, Hans Dieter Jarass, der für Verfassungswidrigkeiten zuständig ist. Ich bin Kaufmann und Ingenieur und ich will mich dazu nicht näher äußern.

Die zweite Möglichkeit – die würde ich vorschlagen – wäre, eine gleichmäßige Besteuerung aller in Deutschland gelegenen Vermögenswerte inklusive aller Betriebsvermögen vorzunehmen. Das könnte dadurch geschehen, dass sowohl die Kapitalgesellschaften als auch die Personengesellschaften, deren Eigentümer im Ausland sitzen, einer Ersatzsteuer unterworfen würden, so, wie es derzeit bereits bei den Stiftungen der Fall ist. Mit dieser Lösung könnte zugleich die Benachteiligung der in Deutschland



ansässigen Unternehmen und Unternehmer vermieden werden.

Ich gebe Ihnen ein weiteres Beispiel: Der Gründer des Möbelkonzerns IKEA ist in Deutschland natürlich nicht erbschaftsteuerpflichtig. Demgegenüber ist der an verschiedenen Orten direkt neben dem IKEA-Kaufhaus sitzende mittelständische Möbeldändler in Deutschland durchaus erbschaftsteuerpflichtig. Das stellt ein riesiges Problem dar – auch für die Nachfolge. Es besteht zwar kein de facto-Problem. Dennoch müssten Sie, Herr Prof. Schnellecke, einmal substantizieren, dass die Unternehmensnachfolge tatsächlich bei Ihnen gefährdet wäre. Es existiert bisher kein einziges Beispiel dafür. Wir saßen vor fünf Jahren hier zusammen und nicht ein Beispiel konnte von den Industrievertretern genannt werden, in dem die Unternehmensnachfolge gefährdet gewesen wäre. Trotzdem gibt es eine Diskriminierung und dieser müssen wir uns stellen. Dort müssen wir gemeinsam Vorschläge unterbreiten. Entweder, indem wir die Erbschaftsteuer abschaffen oder, indem wir das gesamte Vermögen besteuern.

Ich will noch einen weiteren Punkt nennen und es hiernach dabei belassen. Herr Prof. Schnellecke, Sie haben sehr präzise dargestellt, dass man diese schlagartige Erbschaftsteuerbelastung nicht tragen könne. Sie könnten das wahrscheinlich tragen, aber das wäre eine erhebliche Belastung für das Unternehmen. Deshalb müssten wir an den Stundungsregelungen ansetzen. Auf diese sollte der Erbschaftsteuerpflichtige in Zukunft einen Rechtsanspruch haben, und zwar nicht so, dass die Steuerverwaltung dem einen Stundungen gewährt und dem anderen nicht. Alle sollten hierauf grundsätzlich einen Rechtsanspruch besitzen, wonach die Steuerschuld über 10 oder 15 Jahre abgetragen werden könnte.

Vielleicht können wir diesbezüglich – das ist mein letzter Punkt – von den Schweizern lernen. Nicht alle, aber viele Schweizer Kantone haben eine Erbschaftsteuer eingeführt. Die Erbschaftsteuer wurde dabei als Abgeltungsteuer konzipiert. Hiernach wird – je nach Kanton – jedes Jahr ein bescheidener Betrag in Höhe von 0,1 bis 0,5 Prozent des erbschaftsteuerpflichtigen Ver-

mögens fällig. Damit wäre die Erbschaftsbesteuerung erledigt. Wenn Sie, Herr Prof. Schnellecke, und die anderen betroffenen großen Unternehmen diese Sätze jedes Jahr als Erbschaftsteuervorauszahlung leisten müssten, dann könnten Sie auch entsprechend planen. Sie könnten den Betrieb – was ich sehr gut verstehen kann – an Ihre Kinder oder Ihre Familie weiterübergeben, ohne einer einmaligen, schlagartigen Belastung ausgesetzt zu werden. Ich weise aber auch darauf hin, dass hierbei wichtig wäre, nicht nur das Vermögen von Herrn Prof. Schnellecke, sondern alles in Deutschland gelegene Vermögen mit einer derartigen jährlichen Steuervorauszahlung zu belegen. Auf diese Weise würde nicht nur Herr Prof. Schnellecke oder jemand, der als GmbH bzw. Familien-GmbH organisiert ist, sondern jedermann, der den sehr guten Standort Deutschland nutzt, regelmäßig diese Erbschaftsteuervorauszahlung leisten müssen, und dies unabhängig davon, wo er steuerpflichtig und wohnhaft wäre. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Frau Vorsitzende, meine sehr geehrten Damen und Herren. Herr Abg. Pitterle hatte mich nach verfassungsrechtlichen Gefahren gefragt und genau das möchte ich ausführen. Ich rede hier nicht ideologisch und vertrete keine bestimmte parteipolitische Orientierung, sondern beschäftige mich mit verfassungsrechtlichen Aspekten. Mein erster Befund lautet, dass die Erbschaftsteuer kein Teufelszeug, sondern verfassungsrechtlich geboten ist. Drei der Verfassungsrichter haben in ihrem Sondervotum ausgeführt, dass das aus dem Sozialstaatsprinzip abzuleiten ist; beim nächsten Mal werden es vier oder mehr sein.

Der zweite Punkt, der verfassungsrechtlich geboten ist, ist, eine Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Vermögensarten zu beseitigen. Das ist der eigentliche Punkt, um den es geht. Deshalb müssen alle Ungleichbehandlungen verfassungsrechtlich korrekt begründet werden. Sie müssen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unterworfen werden.



Wenn ich nun höre, dass die Korrekturen „minimalinvasiv“ sein sollten – das war von Anfang an das Programm –, dann hatte ich natürlich schon immer meine Zweifel, ob dieser Brückenschlag überhaupt gelingen kann. Zumal hier Anforderungen zu berücksichtigen sind, die das Bundesverfassungsgericht sehr deutlich an mindestens vier Stellen präzisiert hat. Diesbezüglich muss ich auf mehrere Punkte stichwortartig hinweisen, die meines Erachtens die Vorgaben des Gerichtes nicht erfüllen: Das ist z. B. der § 13c ErbStG im Gesetzentwurf. Hierzu habe ich bereits zuvor von einem anderen Sachverständigen etwas gehört. Wenn es gerade nicht zu einer Verschonung kommt, weil man im höheren Bereich nicht mehr verschonungsbedürftig ist, dann gibt es eben den § 13c ErbStG. Ich glaube nicht, dass es das Gericht so verstanden hat, dass man aus dieser Verschonungsbedarfsprüfung einfach wieder herauskommt.

Was man auch festzustellen hat, ist, dass eine Stundung für die Großunternehmen, die nicht verschonungsbedürftig sind, über zehn Jahre zinslos eingeführt wird, wenn es ein Erbfall ist. Ich habe dort auch nichts von der Leistung einer Sicherheit gehört. Darüber muss man meines Erachtens auch noch einmal nachdenken.

Es ist natürlich immer verfassungsrechtlich problematisch, wenn es um unbestimmte Rechtsbegriffe geht. Das ist bei dem Begriff „Hauptzweck“ der Fall. Meine sehr verehrten Damen und Herren: Natürlich versteht die Verwaltungspraxis, dass man mit einer gewissen Offenheit des Begriffes auch mögliche künftige Gestaltungen erfassen kann. Vielleicht! Aber in einer Abwägung der Vor- und Nachteile bei einem unbestimmten Rechtsbegriff bin ich der Meinung, dass das auch sehr gefährlich werden kann. Ich wiederhole den Vorschlag aus unserer Stellungnahme, den ich aber vorhin auch bei Herrn Brandt gehört habe, zumindest einen Kanon an bestimmten Begriffen, an bestimmten Faktoren vorzugeben, dass man dieses besser fassen kann.

Das Gestaltungspotential ist vom Bundesverfassungsgericht auch angegriffen worden. In unserer schriftlichen Stellungnahme haben wir auf bestimmte Fallkonstellationen hingewiesen, die auch vom Bundesrat gesehen wurden. Wir

denken, dass dort noch einmal darüber nachgedacht werden muss.

Was ich nicht begriffen habe, ist, dass die Verschonungsgrenze in Fällen von Verfügungsbeschränkungen einfach verdoppelt wird. Ich halte das für sehr pauschal. Ich hätte mich auch eher an das Bewertungsrecht herangewagt. Aber so, wie es jetzt geregelt werden soll, unterstütze ich die Meinung von Herrn Brandt, dass die Sache in sich widersprüchlich ist. Man will bei der Bewertungsvorschrift keine Verfügungsbeschränkungen berücksichtigen. Bei der Verschonung aber sei das selbstverständlich und man legt noch 100 Prozent drauf. Das sind einige Punkte, die meines Erachtens dazu führen werden, dass die Neuregelung alsbald wieder auf dem Tisch in Karlsruhe liegen wird. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.
Nächste Fragestellerin für die Fraktion
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Abg. Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Herzlichen Dank. Wir haben inzwischen einige Beispiele von Unternehmen gehört. Meine erste Frage geht an Herrn Stähle. Sie stehen für einen Unternehmensverband, der in der Frage eine etwas andere Auffassung vertritt. Von daher würde ich Sie noch einmal fragen, ob es für Sie plausibel ist, dass Erwerber großer Unternehmensvermögen durch ihre persönliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung gezwungen sind, den Fortbestand des Unternehmens und der Arbeitsplätze zu gefährden. Welche Gründe sprechen bei Ihnen dafür oder dagegen für den Verband, für den Sie hier stehen?

Meine zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Seer. Es geht noch einmal konkreter um die Verfassungsgemäßheit oder -widrigkeit der Grenzen, über die wir hier reden. Dort kann man auch noch einmal die Erbschaftsteuerstatistik zu Rate ziehen. Im Jahr 2013 hatten 1,1 Prozent der Fälle ein Betriebsvermögenswert von über 26 Millionen Euro. In den Jahren 2009 bis 2012 war es sogar noch darunter, da lag der Anteil zwischen 0 und 0,9 Prozent. Absolut reden wir hier in den vergangenen Jahren über 35 bis 140 Fälle, die von einer potentiellen Bedürfnisprüfung betroffen waren, also ein Betriebsvermögen von über 26



Millionen Euro hatten. Davon war ein großer Teil Schenkungen. Deswegen noch einmal meine Frage an Sie: Ist unter Berücksichtigung des Bundesverfassungsgerichts-Urteils ein Schwellenwert von 26 Millionen Euro für die Bedürfnisprüfung in Verbindung mit dem Abschmelzmodell verfassungsrechtlich hinnehmbar? Wie viel Prozent der Erwerber müssten nach Ihrer Einschätzung einer Bedürfnisprüfung bzw. einem Abschmelzmodell unterliegen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Stähle, bitte.

Sv **Klaus Stähle** (Rechtsanwalt Kanzlei Stähle): Vielen Dank für die Frage. Unser Verband¹ erachtet die Neuregelungen im Gesetzentwurf als noch komplizierter als die bisherigen Regelungen. Mit der Regelung von Ausnahmen von der Ausnahme zur Ausnahme hin wird den Unternehmen, wenn Sie sich auf diesen Erb- oder Schenkungsfall optimieren, ein Regelungskorsett verpasst, das sie sich selbst verpassen. Wir sind der Auffassung, dass diese Form der Regelung dazu führen wird, dass sich viele Unternehmen in einer Form festlegen müssen und vielleicht vorher sogar ein Stück weit arm machen müssen, weil sie vielleicht sogar ein gutes Finanzpolster haben. Gerade deshalb ist die Nachhaltigkeit gefährdet. Vermögen muss erst einmal aus dem Unternehmen entfernt werden. Ich sehe natürlich die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, das gesagt hat, dass es auch eine Form des Missbrauchs ist, wenn eine große Menge an Kapital um einen Betrieb herum konstruiert wird. Dann sind wir aber bei der Frage der Gleichheit angelangt. Dass dieses Gesetz den Gleichheitsanforderungen gerecht wird, können wir nicht erkennen. Wir müssen auch ehrlich sagen, dass der reichste Teil unserer Bevölkerung nun einmal Unternehmerinnen und Unternehmer sind. Deshalb muss man sich auch dieser gesellschaftlichen Verantwortung stellen.

Was kann man als Alternative dazu machen? Muss man möglicherweise über eine generell andere Form der Erbschaftsbesteuerung nachdenken? Wir präferieren eindeutig, den

Nachlass insgesamt zu besteuern und das auch mit großen Freibeträgen. Dabei ist an den Nachlass anzuknüpfen, also in diesem Kontext an das Unternehmen und nicht an den Erben oder den Beschenkten. Wir meinen, dass eine solche Form der Weitergabe von Betrieben den Fortbestand der Betriebe eher sichert, wenn nicht so hochkomplizierte Vorgaben gemacht werden.

Ich bin als Anwalt davon überzeugt, dass diese Regelung nicht nur beim Bundesverfassungsgericht landet, sondern dort auch scheitern wird, wenn es so umgesetzt wird. Wenn man sich nur einmal die Ausweitung der Ausnahmen und der Volumina anschaut, wird man klar erkennen, dass sich die Anforderungen an die Prüfung gar nicht erhöht haben, da der Prüfungsmaßstab gar nicht erhöht wurde. Dieser wurde zwar benannt, aber ist unbestimmt. Die Folge wird wahrscheinlich sein, dass das Bundesverfassungsgericht auch an dieser Stelle sagen wird, dass das so nicht geht. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Seer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Roman Seer** (Ruhr-Universität Bochum): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete, ich habe hier eine sehr begrenzte Frage bekommen, die man an sich so gar nicht beantworten kann, weil das Bundesverfassungsgericht keine klare Grenze gesetzt hat. Also muss ich mich der Sache anders nähern und fragen, was der Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts war. Der Hintergrund ist der, dass zu rechtfertigen ist, warum eine Gruppe von Erben – es geht nicht um das Unternehmen, sondern um die Erben von Betriebsvermögen und anderen Vermögensarten – anders gestellt wird als andere Gruppen von Erben. Dort hat das Bundesverfassungsgericht gesagt, dass das grundsätzlich zulässig ist, wenn man einen entsprechenden legitimen Förderungszweck, einen Verschonungszweck, verfolgt und diesen genau benennt. In einem inneren Zusammenhang mit diesem Zweck wird diese Verschonungssubvention dann ausgestaltet. Die Legitimationslast hat das Parlament, der

¹ (UnternehmensGrün / Bundesverband der grünen Wirtschaft e. V.)



Souverän. Es ist jetzt eben nicht so, dass man einfach etwas machen kann und man sagt nicht warum. Man muss erklären, was der Hintergrund ist.

Was kann denn der Hintergrund sein? Der Hintergrund ist von den Vertretern der Unternehmen benannt worden. Die Sorge, dass Arbeitsplätze durch den plötzlichen Entzug von Liquidität gefährdet werden, die die Erben benötigen, um die Erbschaftsteuerlast zu bezahlen. Das ist an sich der Hintergrund. Und so müsste dann auch die Verschonungssubvention konsequent ausgestaltet sein. Das sehe ich allerdings nicht. Das sehe ich nur in Ansätzen. Es ist sehr, sehr pauschal geblieben, so wie es ursprünglich war. Jetzt gibt es die Fragestellung, weswegen man das macht. Weil dann Argumente kommen, dass man aber in dem Bereich von sogenannten mittelständischen Unternehmen Verfügungsbeschränkungen etc. hat. Das haben wir gerade gehört. Das ist wirklich hörenswert, gehört aber auf die erste Ebene, nämlich auf die Bewertungsebene. So hat es das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung aus 2006 auch klar gestellt. Das heißt, um den Verkehrswert richtig zu bemessen, muss ich natürlich fragen, was ein dritter für diesen Anteil bezahlen würde. Da bin ich schon bei einer deutlichen Unterscheidung: Nämlich zwischen börsennotierten und nichtbörsennotierten Unternehmen. Diese Unterscheidung finde ich aber in der Verschonungssubventionsausgestaltung überhaupt nicht. Sie ist insoweit auch besonders gefährlich, weil ab einer bestimmten Größenordnung diese 35 Prozent, die man als Befreiung bekommen kann, auch vollkommen ungesichert bleiben. Das ist auch völlig unabhängig davon, ob es ein börsennotiertes oder ein nichtbörsennotiertes Unternehmen ist. Dort sehe ich ein hohes verfassungsrechtliches Risiko.

Man muss sagen, dass die Entscheidung aus Dezember 2014 ellenlang und ähnlich kompliziert ist, wie die technokratische Norm des § 13a und § 13b ErbStG. Sie hat auch unterschiedliche Wandlungen. Mal finden sie eine Begründung, die in die eine Richtung geht, und mal finden sie eine, die in die andere Richtung geht. Dann haben sie noch das Sondervotum, das noch einmal besonders das Sozialstaatsprinzip zum Ausdruck

bringen will. Was man hieraus für die Zukunft lesen kann, ist ein bisschen Kaffeesatz.

Aber eines hat der Kollege Prof. Dr. Wieland schon gesagt: Völlig ungedeckelt und ohne weitere Orientierung dahin, was eigentlich der Verschonungszweck ist, wird das wohl nicht gehen. Das heißt, Sie laufen insoweit in ein erhebliches Risiko. Die Verfügungsbeschränkungen würde ich auf der Bewertungsebene behandeln. An dieser Stelle muss ich auch zustimmen, dass eine 40-jährige Bindung natürlich absurd ist. Sie müssen sich auch vorstellen, dass – meines Erachtens – §§ 13a und 13b ErbStG doch schon heute, wie sie ausgestaltet sind, ein „Danaergeschenk“ für Unternehmen und Unternehmer sein können, wenn man die ganzen Einschränkungen nachher nicht erfüllen kann. Denken Sie nur an den Insolvenzfall, wo der zweite Senat des Bundesfinanzhofes meint, dass, wenn innerhalb der fünf- oder siebenjährigen Bindungsfrist auf einmal ein Unternehmen in die Insolvenz geht, eine schädliche Verwendung vorläge. Dann hat der Schenker unter Umständen als subsidiärer Schuldner auch noch die Schenkungsteuer nachzuzahlen.

Sie haben eben auch den technokratischen Aufwand von Ausnahmen, Rückausnahmen und Rückrückausnahmen erwähnt. Ich war jetzt vier Wochen in den USA und habe mich völlig von diesem Sachverhalt hier gelöst, bin in den Nationalparks unterwegs gewesen, bin gestern wiedergekommen, leide noch unter Jetlag – vielleicht ist das auch ein Problem – und habe das ganze jetzt noch einmal gelesen: Ich muss Ihnen ganz ehrlich sagen, dass ich vieles, was im Gesetzentwurf steht, zum Teil gar nicht verstehe. Und ich bin Steuerrechtler! Jeder meint immer, dass ich als Steuerrechtler immer alles verstehen müsste und alles klar begriffen habe. Nein, natürlich nicht! Ich verstehe das zum Teil nicht. Wenn Sie sich das nur einmal vorstellen: Wenn man das zum Teil nicht verstehen kann, was an Rückrückrückausnahmen vorhanden ist, dann wird irgendwann eine Vorschrift nicht mehr nachvollziehbar.

Das Problem des Hauptzweckes: Denken Sie einmal über die Diskussion nach, ob Steuern lenken dürfen und ob der Fiskalzweck der



Hauptzweck oder nur ein Nebenzweck sein darf. Das war lange Zeit eine verfassungsrechtliche Großfrage im staatsrechtlichen Schrifttum. Herr Prof. Dr. Wieland wird das begründen.

– Zwischenrufe. Nicht verständlich –

Dort hat man schon damals festgestellt, dass man das nicht richtig feststellen kann. Es gibt jedenfalls so viele Grenzfälle, dass ich hier in eine große Unbestimmtheit hineinlaufe. Insoweit kann ich die Bedenken des Bundesrates schon verstehen.

Meine Alternativüberlegung – das ist nicht meine alleine, das haben viele unabhängige Institute auch so gehen – ist, dass man die Ausnahmen wirklich möglichst weit zurückdrängt und zu einer flachen Erbschaftsteuer kommt. Dabei muss es aber eine maßvolle Bewertung geben, wo auch Verfügungsbeschränkungen Berücksichtigung finden. Das ist also meines Erachtens die Alternativlösung, die allerdings nicht minimal-invasiv ist. Die hat eben doch noch eine fundamentale Form.

Es ist das dritte Mal, dass ich hier sitze. Ich bedanke mich wirklich für diese Ehre, hier sitzen zu dürfen. Ich befasse mich aber jetzt seit 25 Jahren mit dieser Erbschaftsteuer und muss Ihnen ganz ehrlich sagen, dass das schon ein bisschen frustrierend ist, dass wir eher diese Befreiungsvorschriften ausgeweitet und verschlimmert haben, als dass wir sie verbessert haben. Insoweit befürchte ich, dass wir in der Tat wieder eine vierte Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in ein paar Jahren haben. Nur in der Zwischenzeit bleiben die Unternehmer, Berater und Betroffenen im Ungewissen. Denn es ist sehr ärgerlich, wenn ich die Steuer, die auf mich zukommen kann, nicht antizipierend berechnen kann. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Sie sind aber nicht der Einzige, der zum dritten Mal bei dem Thema dabei ist. Der nächste Fragesteller – auch schon dreimal dabei – ist Herr Kollege Lothar Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich wollte zunächst eine Bemerkung machen. Dankeschön an die Familienstiftungen der Familienunternehmer, die gesagt haben, dass 5 Millionen Arbeitnehmer die Erbschaften von nur wenigen hundert Unternehmerfamilien erwirtschaften. Das ist eine wichtige Vorbemerkung.

Beim Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer gibt es drei Richter, die ein Sondervotum gemacht haben. Diese haben zur Erbschaftsteuer gesagt, dass sie über den Hauptzweck der Steuergesetzgebung hinaus, nämlich Steuereinnahmen zu erzielen, auch ein Instrument des Sozialstaates sein soll, um übertriebene oder unverhältnismäßige Kumulierung von Vermögen zu verhindern. Ich würde gern den Deutschen Gewerkschaftsbund fragen, ob er glaubt, dass der jetzige Entwurf dieses Ziel erreichen kann.

Ich würde gern Herrn Dr. Carsten Kühl, ehemaliger Finanzminister, fragen, ob die heute geäußerte Kritik der Sachverständigen auch aus Ländersicht fundiert ist? Ist die Kritik mit Blick auf die Gestaltungsfreudigkeit der Wirtschaft und die personellen Möglichkeiten in den Finanzverwaltungen vernünftig?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Mehrdad Payandeh, bitte.

Sv **Dr. Mehrdad Payandeh** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank Herr Binding für die gestellte Frage. Wenn wir in der Vergangenheit den Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamteueraufkommen betrachten, sehen wir, dass dieser Anteil auf unter 1 Prozent zurückgegangen ist. Selbst im Jahr 2014, wo viele Schenkungen in Erwartung einer strengeren Besteuerung von Erbschaften vorgezogen wurden, haben wir lediglich ein Steueraufkommen von 5,4 Mrd. Euro. Das entspricht 0,83 Prozent des gesamten Steueraufkommens. Wir konnten beobachten, dass trotz zunehmenden Vermögens und Erbschaften die Erbschaftsteuer nicht zur Finanzierung des Gemeinwohls beiträgt. Das ist ein Finanzierungsproblem der öffentlichen Hand. Das Sozialstaatsgebot setzt aber Finanzierung voraus. Wenn sich



aber immer mehr Vermögende ihrer Verantwortung entziehen, zur Finanzierung des Gemeinwohls beizutragen, dann führt das zu einer Verschiebung. Der Sozialstaat wird dann faktisch ausschließlich nur noch aus der Lohn- und der indirekten Verbrauchssteuer finanziert. Das ist eine ökonomische und fiskalische Schieflage. Durch die Weitergabe von Vermögen von Generation zu Generation und durch die Möglichkeit der Verschonung bzw. geringere Besteuerung von Erbschaften konzentriert sich das Vermögen einseitig auf Wenige. Durch den Gesetzesentwurf und die Reform wird sich dies nicht ändern. Zwar nimmt der Anteil der Lohnsteuer am Gesamtsteueraufkommen zu, aber der Anteil der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird mit der Zeit jedoch weiter abnehmen. Obwohl man eigentlich unter Berücksichtigung der Progression und der Zunahme des Vermögens erwarten sollte, dass das Steueraufkommen zunimmt. Dadurch entsteht ein massives Problem.

Erlauben Sie mir einen Satz in Bezug auf das Verhältnis von Unternehmensrettung, Steuern und Arbeitsplätzen: Wie ist das Verhältnis? Wir kennen keinen einzigen Fall aus der Vergangenheit in dem ein Unternehmen nicht fortgeführt oder in eine bedrohliche Situationen geraten wäre. Wir plädieren für beständige Arbeitsplätze. Wir kümmern uns wirklich. Wir haben ein großes Interesse daran, dass Arbeitsplätze erhalten bleiben. Aber es muss im Rahmen des bestehenden Rechts sein. Das heißt, ohne Vorzugsbehandlung für bestimmten Vermögensarten. Selbstverständlich kann man Gestaltungsspielräume wie Stundung nutzen. Das wurde auch schon oft angesprochen, ich will das nicht wiederholen. Aber es gibt bestimmt viele Handlungsspielräume innerhalb des Gesetzes, ohne Vorzugsbehandlungen einführen zu müssen, um den Zielen, wie dem Erhalt von Arbeitsplätzen und der Unternehmensfortführung gerecht zu werden. Hierfür plädieren wir aus zwei Gründen: Wenn es uns gelingen würde, den Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamtsteueraufkommen zu erhöhen, würden auch neue Arbeitsplätze entstehen. Denn dem Staat würde dann mehr Geld zur Verfügung stehen, um Investitionen tätigen zu können. Ein gegeneinander Auspielen ist nicht im Sinne der Beschäftigten. Wir brauchen Kontinuität. Und

zum anderen: Zwar wird die Aufgriffsgrenze für die Freistellung von der Lohnsummenregelung auf Betriebe mit nicht mehr als drei Beschäftigten erweitert. Aber gleichzeitig wird die Höhe der zu leistenden Lohnsumme halbiert. Das ist ein Steuergeschenk, was möglicherweise zulasten der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer geht. Das ist mit Blick auf das Sozialstaatsgebot nicht hinnehmbar.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Und nun Herr Dr. Kühl, bitte.

Sv **Dr. Carsten Kühl** (Minister a. D.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Sehr geehrte Abgeordnete. Herr Binding, Sie haben gefragt, ob das aus Ländersicht fundiert ist, was hier vorgetragen wurde. Ich kann es mir einfach machen: Ich stelle die Stellungnahme des Bundesrates, insbesondere in den Ziffern 6, 7 und 8 dem gegenüber, was Herr Seer, Herr Wieland und Herr Brandt gesagt haben – die ich beispielhaft als diejenigen herausgreife, die eine besondere Expertise im Steuerrecht haben – und dann werden Sie eine weitgehende Übereinstimmung finden. Sie haben noch ein paar Punkte mehr genannt: Die Lohnsumme etc. Aber man wird den Ländern nicht absprechen können, dass sie bezüglich der Verfassungsmäßigkeit, eine fundierte Stellungnahme abgegeben haben. Viele Mitarbeiter in den Ministerien, die mit der Erbschaftsteuer befasst sind, teilen das Schicksal von Herrn Seer. Die machen das seit 25 Jahren. Es ist zwar schön, wenn ein Mitarbeiter weiß, dass sein Thema wichtig ist. Aber irgendwann hat er es leid, alle fünf Jahre die Gesetze zu ändern. Insofern wird jetzt sehr genau geprüft, ob der derzeitige Entwurf vor dem Verfassungsgericht Bestand haben kann.

Sie haben nach Gestaltung und Verwaltung gefragt. Das hängt ein bisschen miteinander zusammen. Umso gestaltungsanfälliger ein Gesetz ist, umso schwieriger ist es für die Verwaltung dieses zu vollziehen. Grundsätzlich hat die Verwaltung keine Schwierigkeiten, ein Steuergesetz zu vollziehen. Die Steuerverwaltung ist sehr viel besser als ihr Ruf. Manchmal ist sie personell nicht hinreichend ausgestattet – was ich als ehemaliger Finanzminister durchaus selbstkritisch sage –, aber dort arbeiten gute Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Diese



verzweifeln nur daran, wenn Regelungen so gestaltungsanfällig sind.

Sie erinnern sich vielleicht: In der letzten Legislaturperiode des Deutschen Bundestages hatten wir das Problem mit den „Cash“-Gesellschaften, sog. „Cash-Companies“. Einige, die hier sitzen, haben mit mir in der Arbeitsgruppe des Vermittlungsausschusses gesessen. Wir haben über Monate, ich will fast sagen Jahre, gewusst, dass wir diese Gestaltungsmöglichkeit beseitigen müssen. Dies war aber trotz des politischen Konsenses wahnsinnig schwierig. Was ich damit sagen will: Wir dürfen uns nicht darauf verlassen, dass uns das Bundesverfassungsgericht wieder auf die Verfassungswidrigkeit hinweist und wir das Gesetz anschließend schnell im parlamentarischen Verfahren reparieren. Das wird uns nicht gelingen. Wir müssen das Gesetz jetzt funktions-tüchtig gestalten. Daran hat auch die Verwaltung ein Interesse. Wenn es Gestaltungsmöglichkeiten gibt, spielt die Verwaltung praktisch „Hase und Igel“.

In dem jetzigen Gesetz könnte der angesprochene Hauptzweck missbrauchsanfällig bzw. zu einem Gestaltungsmissbrauch führen. Und wenn das der Fall ist, ist das auch für die Verwaltung ein Problem. Aber das größere Problem für die Verwaltung ist zweifellos, wenn es alle fünf Jahre ein neues Erbschaftsteuergesetz gibt. Das ist unschön. Was dann Schwierigkeiten macht, ist, dass man noch Altfälle und Neufälle hat und teilweise wird in denen auch noch geklagt. Wenn das Gesetz einfach ist, ist es schön. Aber wenn es alle fünf Jahre neu gefasst wird und dann auch noch kompliziert ist, ist das ein besonderes Problem. Deswegen müssen wir ein besonderes Interesse an der Verfassungsmäßigkeit haben. Wir haben im Grunde genommen drei Möglichkeiten, mit der Verfassungsmäßigkeit umzugehen.

Wir können auf Risiko gehen und abwarten. Da ein Verfassungsgerichtsurteil nicht von heute auf morgen gefällt wird, könnte man eine erneute Entscheidung abwarten und im Anschluss versuchen damit umzugehen. Vielleicht haben wir auch Glück. Aber auf das Glück scheint man sich nicht verlassen zu können, wenn ich mir die Stellungnahmen der juristischen Experten anhöre, höchstens auf die lange zeitliche Dauer bis zu

einem erneuten Urteil. Denn, dass das Gesetz beklagt werden wird, ist so sicher wie das Amen in der Kirche.

Die zweite Möglichkeit ist, auf Nummer sicher zu gehen: Das Bundesministerium der Finanzen hat dies mit seinen Eckwerten aus dem März versucht. Ich hatte den Eindruck, dass damit die Aufgabe gelöst wurde, minimalinvasiv mit dem Gesetz umzugehen. Vergegenwärtigt man sich die Entwicklung bis zum Referenten- oder Regierungsentwurf, muss man schon die Sorge haben, ob die Verfassungsmäßigkeit auf dem Weg dorthin nicht verloren gegangen ist. Auch die Stellungnahmen des Bundesrates und der Experten bestätigen dies.

Geht man auf den Entwurf aus dem Bundesministerium der Finanzen zurück, besteht zwar aus Sicht der Familienunternehmen das Risiko zu wenig normierter Ausnahmen und die Befürchtung, dass die Ziele, Arbeitsplätze zu erhalten und keine Liquiditätsprobleme zu erzeugen, nicht erreicht werden können. Ich frage mich im Gegenzug allerdings, warum man dann nicht eine sog. synthetische Erbschaftssteuer mit breiter Bemessungsgrundlage niedrigen Steuersätzen und weitgehenden Stundungsmöglichkeiten einführt, um den Substanzbesteuerungseffekt zu verhindern. Die Idee stammt nicht von mir, wurde heute aber auch schon ein paar Mal angesprochen. Für diesen Weg gibt es einen außergewöhnlich breiten Konsens in der Finanzwissenschaft – der ich näher stehe als dem Steuerrecht -, wie ich ihn selten erlebt habe. Sie Herr Prof. Seer, haben es glaube ich als flache Erbschaftsteuer bezeichnet. Und Herr Prof. Jarass hat es noch ausgeweitet, indem er es auf weitere Vermögensarten bezogen hat. Dann kann man sich immer noch über zwei Punkte streiten: Über den Tarif, das heißt, die Höhe des Steuersatzes und der Freibeträge und die Ausgestaltung der Stundungsregelungen. Das ist ein transparentes, klares und sauberes Verfahren. Damit kann es einen politischen Kompromiss geben, der mehr oder weniger Zustimmung findet. Aber das ist eine ordentliche und saubere Lösung. Ich glaube, ansonsten wird Herr Prof. Seer sich in fünf Jahren wieder hier einfinden müssen.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Graf Lerchenfeld.

Abg. **Philipp Graf Lerchenfeld** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Die erste Frage geht an Herrn Dr. Rüchardt. Ich greife die Bewertungsfrage noch einmal auf. Ich glaube, dass es einfach klingt, ein einfaches Gesetz mit einer Flatrate einzuführen. Aber Bewertungen müssen trotzdem weiter durchgeführt werden. Hier kommen wir in ganz große Probleme, insbesondere wenn Verfügungsbeschränkungen in Gesellschaftsverträgen vorhanden sind. Die Verfügungsbeschränkungen zur Verdoppelung der Aufgriffsgrenze, wie im Gesetz vorgesehen, sind tatsächlich nicht durchführbar. Meines Erachtens widersprechen sie der laufenden Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes. Was wäre denn ein vernünftiger Katalog für Verfügungsbeschränkungen, der tatsächlich praxisgerecht ausgestaltet ist, ohne, wie erfreulicherweise von vielen Seiten vorgeschlagen, § 9 Absatz 3 Bewertungsgesetz zu ändern?

Meine zweite Frage geht an Herrn Jorde: Wenn wir das Betriebsvermögen im Ertragsteuerrecht und das begünstigte Vermögen im Bereich des Erbschaftsteuerrechtes betrachten, gibt es hier große Unterschiede. Das kann sehr häufig dazu führen, dass durch entsprechende Entnahme- oder Verkaufshandlungen auch Ertragsteuern in nicht unerheblichem Maße anfallen. Haben Sie sich Gedanken darüber gemacht, welche tatsächlichen Belastungen das für Unternehmen haben wird? Ist nicht gerade auch das existenzgefährdend für die Unternehmen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Rüchardt von der Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, bitte.

Sv **Dr. Benedikt Rüchardt** (Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.): Herzlichen Dank, Frau Vorsitzende, Herr Graf Lerchenfeld. Die Frage hat letztlich zwei Aspekte: Der erste ist die Belastung, die auf die Erben zukommt. Die Belastung kann nach dem vorliegenden Entwurf nämlich außerordentlich hoch werden. Bei großen Erbschaften entweder 30 Prozent auf das gesamte Erbe, auch das unternehmerisch eingesetzte. Oder bis zu 108 Prozent auf das nicht begünstigte

übertragene Vermögen. Obwohl im begünstigten Vermögen Teile enthalten sein können, die dem Unternehmen auf keinen Fall entnommen werden dürfen - zum Beispiel Altersvorsorge für Mitarbeiter und Ähnliches. Dem System nach sind das nicht tragbare Belastungen. Es sei denn, wir haben einen sehr reichen Erben, was nicht immer der Fall ist.

Wenn man solche Auflagen hat – von denen ich hoffe, dass sie noch korrigiert werden -, muss man auf jeden Fall ein System finden, das die erbschaftsteuerlichen Folgen tragbar macht. Die Frage ist doch: Was können Gesellschafter, die in Familienverträgen gebunden sind, überhaupt stemmen? Es ist schon mehrfach vorgetragen worden, wie schwierig es für Gesellschafter wird, mit den Auflagen, die wir haben, zu arbeiten. Meines Erachtens ist es definitiv unmöglich. Wenn ich zum Beispiel die Änderung zu § 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG des Gesetzesentwurfs „Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt“ heranziehe, kann ich noch nicht einmal meinen steuerlichen Pflichten nachkommen. Sie kommen gar nicht darum hin im Ausschuss zu beraten, wie diese Verpflichtungen so ausgestaltet werden können, damit ihnen nachgekommen werden kann. Es sei denn, Sie verwerfen den Ansatz insgesamt. Ich halte das dann für möglich, wenn man das ganze Problem auf die Bewertungsebene verlagert. Das wäre ein systematisch gangbarer Weg.

Wenn Sie auf dem Entwurf des Bundesministeriums der Finanzen ansetzen, werden Sie praktikable umsetzbare Auflagen benötigen. Hiermit haben wir uns intensiv auseinandergesetzt. Wir meinen, dass es dem Grunde nach notwendig ist, Auflagen zu wählen, die unabhängig davon umgesetzt werden können, in welcher Rechtsform das Unternehmen organisiert ist. Eine Aktiengesellschaft, die vielleicht auch Anteile Dritter enthält - die Begünstigung gibt es ab einer Beteiligung von 25 Prozent -, muss solche Auflagen genauso anwenden können wie ein Personenunternehmen. Aktiengesellschaften sind bei Dritteteiligungen, zum Beispiel im Bereich der Entnahmebeschränkungen, Grenzen gesetzt. Wir empfehlen dringend ein Konzept zu wählen, das auf Wahlmöglichkeiten gestützt ist, wenn Sie dem folgen können. So dass beispielsweise nur



drei von fünf Auflagen erfüllt werden müssen. Das Auflagenkonzept muss es erlauben, unabhängig von der Rechtsform angewendet zu werden.

Dabei sind folgende Auflagen zu bedenken:

Zum einen der Anteil über 25 Prozent.

Zum Zweiten ein Verbleib der Anteile im Gesellschafterkreis. Derzeit ist im Gesetzentwurf vorgesehen, die Anteilsweitergabe nur auf einen engen Familienkreis zu beschränken. Die Weitergabe der Anteile sollte aber in dem in der Familie insgesamt versammelten Gesellschafterkreis, egal wohin, ermöglicht werden. Denn es kommt darauf an, die Anteile des Unternehmens in einem aneinander gebundenen Gesellschafterkreis zusammenzuhalten. Nicht unbedingt darauf – entschuldigen Sie bitte, wenn es ein bisschen flapsig klingt – die Anteile an ein vielleicht an dem Unternehmen überhaupt nicht interessiertes Kind weiterzugeben und den kompetenten anderen Gesellschafter, der weiter entfernt verwandt wäre, auszuschließen. Das ergibt für die vernünftige Weiterführung des Unternehmens keinen Sinn.

Zum Dritten sieht der Gesetzesentwurf vor, dass die Abfindung, die bei Weitergabe an einen anderen Gesellschafter verlangt wird, „erheblich unter dem gemeinen Wert“ angesiedelt wird. Hier muss man sehr aufpassen, dass die Auflage nicht so hart wird, dass sie als sittenwidrig anzusehen ist. Der Preis, der dem abgebenden Gesellschafter dann noch zugestanden wird, darf nicht so niedrig werden, dass er vor Gericht dagegen klagen kann. Diese Grenze muss jedenfalls eingehalten werden. Wir glauben, dass auch noch ein vorsichtiger Abstand zu einer solchen Grenze notwendig ist. Der Gesetzgeber darf hier nicht Gefahr laufen, in die Nähe einer solchen Grenze zu geraten. Ein Abfindungsentgelt unter dem Verkehrswert von 20 Prozent und nicht mehr wäre vernünftig, auch wenn der eine oder andere Gesellschaftervertrag zivilrechtlich eine höhere Abfindungsbeschränkung vorsieht. Das ist dann das Risiko des Unternehmens. Aber dieses Risiko sollte der Gesetzgeber nicht eingehen.

Der vierte Punkt ist die Frage, wie weit Thesaurierungen beschränkt werden dürfen.

Dabei sind zwei Aspekte zu berücksichtigen: Zum einen muss es selbstverständlich möglich sein und immer möglich bleiben, der steuerlichen Pflicht, die ich habe, nachzukommen, ohne dass die Begünstigung in Frage gestellt wird. Das heißt, eine solche Thesaurierungsvorgabe muss immer auf den nach Steuern bzw. Entnahme für steuerliche Zwecke verbleibenden Ertrag berechnet werden. Zum anderen muss man sehen, dass es in unterschiedlichen Gesellschaften sehr unterschiedliche Werte gibt. Die können sehr weitgehend sein. Die werden bei sehr großen Unternehmen möglicherweise härter als bei nicht ganz so großen Unternehmen sein. Die gesetzlich vorgegebene Formel muss aber auf alle Unternehmen passen. Und sie muss vor allem auch klar sein. Sie kann am Ende nicht so weit sein, dass die Finanzverwaltung entscheidet, wie weit jetzt begrenzt werden sollte oder nicht. Da sollte schon der Gesetzgeber eine klare Linie setzen. Insofern empfehlen wir, eine Beschränkung von nicht mehr als 50 Prozent nach Steuern.

Der fünfte Punkt, den wir empfehlen, in den Katalog aufzunehmen, ist die Frage, wie weit die Gesellschafter, und das ist natürlich ganz eminent wichtig für das Geschehen, auch eine Gesellschafterverantwortung wahrnehmen. Die Verantwortung muss nicht den Erblasser oder den Erben persönlich treffen. Aber es muss den Gesellschafterkreis, der hier aneinander gebunden ist, insgesamt treffen. Ein Gesellschafter muss dem Unternehmen noch verantwortlich verbunden sein, sei es im Bereich der Aufsicht, im Bereich der Geschäftsführung. Dies kann auch eine mittelbare Wahrnehmung der Verantwortung sein, indem man die Geschäftsführung an eine Person des Vertrauens aus dem Unternehmen delegiert, d.h. die Geschäftsführung bestimmt.

Wir sind der Meinung, dass wenn drei von diesen fünf Kriterien verbindlich auferlegt werden, dass dann die Familienbindung an das Unternehmen und die Bindung des Vermögens an das Unternehmen sichergestellt werden kann. Damit sind Sie in dem Bereich den Auflagen gerecht geworden.

Der zweite Punkt, wie lange solche Auflagen greifen dürfen, ist auch schon angesprochen worden. Es hat nicht sehr viel Sinn, heute ein



Gesetz zu verabschieden, das eine zehnjährige Rückbindung zu Auflagen verlangt, die niemand einhalten kann. Wenn Sie marktübliche Auflagen hätten, dann ist es vielleicht nicht so wichtig. Aber Sie versperren natürlich jedem Unternehmen, das in der Gesellschafterstruktur seine Zukunft auf absehbarer Zeit neu absichern will, diesen Weg. Und wenn dann ein Gesellschafter gegen den Baum fährt, war es das gewesen. Für alle Unternehmen, die schon solche Verträge haben, aber die vorgesehenen Auflagen damit nicht erfüllen können, bleibt der Weg zu diesem Verschonungsmodul über zehn Jahre versperrt. Die Leute übergeben und vererben aber nicht nach gesetzlichen Vorgaben nur ab in zehn Jahren 2026, sondern ständig. Mal ein bisschen mehr, mal ein bisschen weniger. Sinn ist, dass es möglich bleibt, Unternehmensteile auf die nächste Generation, die dann die Verantwortung für das gesamte Unternehmen und seine Arbeitsplätze übernimmt, zu übertragen. Deswegen ist die Vorbindung nicht sinnvoll. Zur Nachbindung ist eigentlich nicht viel zu sagen. Frau Vorsitzende, ich weiß, Sie hatten um Kürze gebeten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Es war zwar eine kurze Frage. Aber da es eine Frage nach einem Maßnahmenkatalog war, war natürlich die Antwort entsprechend lang. Aber ich bitte Sie trotzdem sich kurz zu halten.

Sv **Dr. Benedikt Rüchardt** (Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.): Ich darf vielleicht zu meiner Entschuldigung sagen, dass ich wieder beim Gesetzentwurf bin. Zur Nachbindung will ich nichts weiter sagen. Dass eine 30-jährige Auflage allein schon für die Praxis und damit auch für die Finanzbeamten, die damit umzugehen haben, nicht handhabbar ist, liegt auf der Hand und wurde bereits begründet. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Jorde, bitte.

Sv **Thomas R. Jorde** (Warth & Klein Grant Thornton AG): Erst mal Danke für die Frage, Frau Vorsitzende. Die Frage zur Ertragsteuerbelastung ist eine ganz wichtige. Sie betrifft auch die Aussage, die Herr Schnellecke gemacht hat. Wenn sie Unternehmensvermögen haben, haben sie

gebundenes Vermögen. Gebundenes Vermögen bedeutet, dass bei Zahlung von 100 Euro Erbschaftsteuer die stillen Reserven im Unternehmen aufgedeckt werden müssen und man darauf 30 Prozent Ertragsteuerbelastung zu zahlen hat. Das heißt, man hat eine Belastung in Höhe von 130 Euro. Dann müssen sie das Geld an den Erben oder Beschenkten ausschütten und dann kommt die Abgeltungsteuer. Am Ende aller Tage reden wir nicht über 100 Euro, sondern über 165 Euro Belastung. Das ist das Besondere, was auch in der mündlichen Verhandlung beim Bundesverfassungsgericht vorgetragen wurde und die Erbschaftsteuer bei Unternehmensvermögen wesentlich unterscheidet von der auf sonstiges Vermögen. Das wird man auch, selbst wenn man die Flatrate-Überlegungen heranzieht, beachten müssen. Das heißt, wenn sie eine Flatrate haben, ist das eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe. Der Unternehmer muss erst einmal seinen Trecker verkaufen, das kostet dann Steuern auf den Trecker. Dann muss er diesen Gewinn ausschütten und das ist letztendlich die Gesamtbelastung, die man berücksichtigen muss.

In der Konsequenz bedeutet das: Bei Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung spricht dies eigentlich schon immanent für eine Privilegierung. Wichtig ist dies auch im Zusammenhang mit der Frage nach dem Bewertungsabschlag. Auch hier sind die Steuern letztlich im Rahmen von § 9 Absatz 3 Bewertungsgesetz zu berücksichtigen. Es stellt sich auch die Frage, wie hoch man die Begrenzung am Ende gestaltet. Wenn ich die Vinkulierung habe, wie hoch gestalte ich sie? Das heißt, der Gesetzgeber muss letztlich eine Mindesthöhe, wie hoch ich begrenzen darf, festlegen. Es ist wichtig, die Bindung des Vermögens zu sehen. Das wirkt sich auch bei der Frage aus, ob ich eine 35-prozentige Grundsatzprivilegierung einführen kann oder nicht. Wenn ich sage, das ist gebundenes Vermögen, was, wenn ich Steuern bezahlen muss, erst mal liquidieren muss, spricht für mich auch einiges dafür, eine grundsätzliche Privilegierung ab gewissen Größen einzubauen.

Aus der Sicht der Praxis noch der folgende Hinweis: Hinsichtlich der Hauptzweckanknüpfung möchte ich mich vollumfänglich Herrn Brandt anschließen. Es wird eine nicht



administrierbare und kaum justiziable Aufgabe sein, den Ansatz der bisherigen Praxis, Verwaltungsvermögen enumerativ aufzulisten, weiterzuverfolgen. Vielleicht funktioniert das noch bei Immobilien. Das wäre es aus meiner Sicht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ja, vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage geht an Herrn Prof. Rödder. Sie sind ein Mann der Praxis und beratend tätig, und Sie müssen das verstehen. Nicht, dass Ihnen das so geht wie Herrn Prof. Seer, wenn es denn hier so umgesetzt wird. Mal angenommen, wir bleiben in diesem Gesetzentwurf und in diesem Verfahren, auch wenn mehrfach angesprochen wurde, dass man sich auch andere Dinge vorstellen könnte. Mich würden Ihre Meinung oder Ihre Vorschläge dazu interessieren, was zwingend geändert werden müsste, damit dieses Gesetz auch praktikabel und umsetzbar ist. Zum Beispiel das Thema – was Herr Jorde bereits angesprochen hat: „Definition des begünstigten Vermögens versus Verwaltungsvermögen“. Kann man da zu ertragsteuerlichen Überlegungen kommen? Und zur Abgrenzungsfrage: Was konkret müsste an dem Entwurf, wenn der Grundlage der Debatte bleibt, weiter geändert werden?

Die zweite Frage richtet sich recht konkret an den BDI. Der Gesetzentwurf sieht vor, dass es keine Rückwirkung geben soll. Bezüglich der Grenzen von 26 bzw. 52 Mio. Euro ist im Gesetz vorgesehen, dass bei dieser Betrachtung doch zehn Jahre zurückgesehen wird. Ist das dann nicht doch eine versteckte Rückwirkung? Das wäre die eine Frage.

Und zum anderen: Besteht bei einer individuellen Bedürfnisprüfung – wie sie das Gesetz vorsieht im Gegensatz zu Bedürfnisprüfung auf Unternehmensebene – die ich sehr begrüßt hätte –, nicht die Gefahr, dass das schlechte, das nicht begünstigte Vermögen bei rätierlichen Übertragungen mehrfach der Besteuerung zugrunde zu legen ist?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Rödder, bitte.

Sv **Prof. Dr. Thomas Rödder** (Universität zu Köln): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, Herr Güntzler. Meine Damen und Herren Abgeordneten. Wie Sie erwähnt haben, berate ich seit vielen Jahren große und mittelgroße Familienunternehmen in all diesen Facetten. Ich würde gerne sechs bzw. sieben Punkte, bei denen aus meiner Sicht wirklich Überlegungs- oder auch Änderungsbedarf vorhanden ist, zusammenfassen. Sie sind teilweise schon erwähnt worden, aber vielleicht auch mit einem etwas anderen Zungenschlag.

Der erste Punkt ist das Thema „Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen durch die Hauptzweckprüfung“. Es ist zu Recht aus Praktikerpunkt gesamt worden, dass die Unsicherheiten bei diesem Prüfungsmaßstab zu groß sind. Ich war sehr überrascht, dass das im Regierungsentwurf so geregelt ist. Das Bundesverfassungsgericht hat nicht gefordert, die Verwaltungsvermögensabgrenzung zu ändern. Es hat nur die Einführung der konsolidierten Nettobetrachtung gefordert. Der damit verbundene zu große Unsicherheitsaspekt ist für mich aus praktischer Sicht ein ganz entscheidender.

Ich darf vielleicht noch einen Punkt im Detail hervorheben, der niemandem in der Praxis bisher bewusst ist. Wenn der Regierungsentwurf so käme, dann würde der Firmenwert eines Familienunternehmens, der Goodwill, quotal auf nicht begünstigtes und begünstigtes Vermögen aufgeteilt. Aus meiner Sicht ist das wirklich nicht akzeptabel. Da besteht dringender Änderungsbedarf. Ich kann deswegen im Prinzip nachvollziehen, dass man beim Verwaltungsvermögenstest bleibt. Allerdings sind mindesten zwei Punkte verbesserungsbedürftig. Zum einen sollten in den Finanzmitteltest auch die Wertpapiere einbezogen werden. Das ist jetzt in der Bundesratsvariante nur für das Pensionsverpflichtungsdeckungsvermögen vorgesehen. Ich frage mich, warum eigentlich nicht darüber hinaus? Und zum zweiten brauchen wir dringend eine Reinvestitionsklausel, so dass ich nicht begünstigtes Vermögen in einer bestimmten Zeit ins Unternehmen im Interesse der Volkswirtschaft



und des einzelnen Unternehmens investieren kann. Das vielleicht zum ersten Punkt.

Der zweite Punkt ist die 26 Millionen-Grenze. Zu dieser ist bisher nur Kritisches gesagt worden und ich habe gelesen, dass davon in der Praxis 200 Fälle betroffen sein sollen. Nach meiner Erfahrung ist das definitiv grob falsch und viel zu wenig. Da kenne ich schon als Berater mehr. Das ist falsch, das muss ich wirklich sagen. Man muss sich Folgendes klar machen: Da spielen zwei Dinge ineinander. Wir haben eine Bewertung bis zum 20-fachen des anteiligen Ertrags, der übertragen wird. Das heißt bei 26 Millionen Euro ist das ein zu übertragender erwarteter Ertrag von 2 bis 3 Millionen Euro. Das sind Mittelständlerfälle. Das sind nicht die großen Familienunternehmen. Die Statistik kann ich mir nur so erklären, so meine Praxiserfahrung, dass viele Unternehmensbewertungen – wir haben gegenwärtig Vollverschonung – noch nicht in der Praxis abgewickelt worden sind. 26 Mio. Euro ist ein Mittelständlerwert. Ich würde anregen, über diesen Betrag noch einmal nachzudenken, zumal das Bundesverfassungsgericht auch über andere Beträge gesprochen hat. Zu der Erhöhung auf 52 Millionen Euro kann ich nur noch kurz anschließen, dass die Kriterien, die jetzt im Regierungsentwurf stehen, kein Familienunternehmen erfüllt. Die 40-Jahresfrist würde ich aus Praktikersicht als theoretisch betrachten.

Ein weiterer Punkt, der wichtig ist, ist die Einbeziehung vorhandenen Privatvermögens. Wenn wir eine Verschonungsbedarfsprüfung einführen, muss man sehen, dass das Bundesverfassungsgericht diese nicht gefordert hat. Es hat nur gefordert, das zu prüfen ist, ob man diese einführen will oder nicht. Aus praktischer Sicht möchte ich auf mindestens zwei Wirkungen – da gibt es noch viel mehr – hinweisen, die gesellschaftspolitisch problematisch sind. Das Erste ist, dass wir Schenkungen haben werden, sobald Kinder auf die Welt kommen, da sie noch kein Privatvermögen haben, aus dem sie Erbschaftsteuer zahlen können. Das wird so sein. Das ist gesellschaftspolitisch schwierig, weil wir sehen müssen, wer Unternehmensnachfolger wird. Das weiß ich aber noch nicht, wenn die Kinder auf die Welt gekommen sind, sondern erst wenn sie 30, 35, Ende 30 sind. Diese Erwägung habe ich jeden

Tag in Beratungsgesprächen. Und zweitens werden wir eine Stiftungsschwemme bekommen. Ob das wirklich gewollt ist, bitte ich gesellschaftspolitisch zu berücksichtigen. Denn eine Stiftung, die neu etabliert wird, kann definitionsgemäß auch kein Privatvermögen haben, da sich auch erst nach 30 Jahren die Frage der Erbersatzsteuer stellt, die sie einsetzen kann. Das sind wichtige Wirkungen.

Zum Sockelverschonungsbetrag und Abschmelzmodell auf 20 von 35 Prozent möchte ich noch Folgendes ausführen: Es wird debattiert, ob das verfassungsrechtlich angreifbar ist. Aus Praktikersicht halte ich das so, dass das eine Verbindung zu der Bewertungsfrage hat, die schon mehrfach angesprochen worden ist. Wir haben in der Summe einen Sockelverschonungsabschlag von 20 bzw. 35 Prozent. Aus meiner Sicht ist dieser für die größeren Unternehmen, bei denen wir mit der Verschonungsbedarfsprüfung nicht hinkommen, erforderlich. Selbstverständlich könnte man diesen Punkt auch anders berücksichtigen. Aus meiner Beratungserfahrung kann ich sagen, dass wenn sie den Erben eines Unternehmensanteils – klassischerweise mit Verfügungsbeschränkung, Abfindungsbeschränkung und Entnahmebeschränkung – beraten und nach dessen Bereicherung und Leistungsfähigkeitssteigerung fragen, empfindet er es als absurd, wenn das mit dem 18-fachen des erwarteten Jahresertrags der ganzen Gruppe bewertet wird. In 15 Jahren kann er vielleicht kündigen, bekommt den halben Verkehrswert und bis dahin bekommt er die Steuern als Entnahme und 10 oder 20 Prozent an sonstiger Entnahme. Das muss berücksichtigt werden. Selbst in einem Hoherbschaftsteuerland wie den USA werden diese Dinge durch Abschläge mit 25 bis 30 Prozent bei der Bewertung berücksichtigt. Wir verweigern uns jetzt dieser Gesetzesänderung und führen im Rahmen des Sockelverschonungsabschlags im Grunde aber etwas Ähnliches herbei. Das bitte ich zu berücksichtigen, wenn man über verfassungsrechtliche Risiken nachdenkt.

Zum letzten Punkt, der zu Verhaltensreaktionen in der Praxis führen wird und den Herr Jorde vorhin schon erläutert hat, bitte ich Folgendes zu berücksichtigen: Wenn Sie sagen, 50 Prozent des nicht begünstigten Vermögens bei größeren als



mittelständischen Erwerben müssen zur Erbschaftsteuerzahlung eingesetzt werden, bedeutet das Folgendes: Wenn sie Privatvermögen vererben, fallen darauf 30 Prozent Erbschaftsteuer an. Wenn dazu noch ein vererbter Unternehmensanteil kommt, sind 50 Prozent der noch verbleibenden 70 Prozent des Privatvermögen einzusetzen. Das sind schon mal 50 plus 30 von 100 Vererbten, im Ergebnis 80 Prozent plus die Ertragsteuerbelastung, wenn diese im Privatvermögen noch anfallen sollte. Das ist weg. Das lässt sich in der Praxis niemand gefallen, sondern überlegt, wie er damit umgeht. Dies wird dazu führen, und das ist auch ein familienpolitisches Thema und Reflex meiner Beratungsgespräche, dass die Unternehmenserben geteilt werden. Der eine Teil erbt Privatvermögen und der andere Unternehmensanteile, um den konfiskatorischen Besteuerungseffekt, den Mehrfachbesteuerungseffekt für Mitübertragungsprivatvermögen zu vermeiden. Das stört mich und muss überdacht werden, und das sind die wichtigsten Punkte, wo ich aus praktischer Sicht Änderungsbedarf sehe.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling vom BDI, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter Güntzler. Vielleicht eine statistische Ergänzung zu den Aspekten, die Prof. Rödder gerade gesagt hat, bei denen es um die Unternehmensanzahl mit einem Unternehmenswert von 20 Millionen bzw. 26 Millionen Euro aufwärts ging: Wir haben das zusammen mit dem Statistischen Bundesamt mal nachvollzogen, indem wir versucht haben, die Fallzahlen bzw. die Unternehmensschwellenwerte erstens auf Arbeitsplätze und dann auch auf die jeweiligen Unternehmenszahlen umzurechnen. Wir sind bei einer Unternehmenswertschwelle von 32 400 Unternehmen angelangt, was nicht bedeutet, dass der Erbe betroffen ist, sondern das Unternehmen. Das ist ein verschwindend geringer Teil bei der gesamten Unternehmensanzahl. Aber das hatten wir jetzt schon mehrfach gehört. Die 3,6 Millionen Unternehmen, die jeweils als Referenz- oder Verhältnisgröße genommen werden, können natürlich keinen Ausschlag geben, weil damit, wenn Sie mir die Formulierung erlauben, auch der Kioskbetreiber als

Unternehmer gilt. Das heißt, knapp 60 Prozent oder weit über 50 Prozent haben überhaupt gar keine Arbeitnehmer. Im Zentrum der Rechtfertigung für privilegierende Maßnahmen im Erbschaftssteuerrecht steht doch aber der Arbeitnehmerschutz bzw. der Schutz für die Beschäftigungsverhältnisse. Das sind bei 0,9 bis 1 Prozent der Unternehmen weit über 40 Prozent aller sozialversicherungsbeschäftigten Arbeitsplätze. Das vielleicht nur als statistische Ergänzung. Ich glaube, das rundet das Bild ab, das Prof. Rödder gerade schon angesprochen hat. Insoweit kann ich auch alle Thesen mitunterschreiben.

Sie, Herr Abg. Güntzler, so habe ich es verstanden, hatten die Frage gestellt zu der Rückwirkung von § 13 a Absatz 9 ErbStG-Entwurf. Die Frage der ratierlichen Übertragung, das heißt: Trifft schon Betriebsvermögen auf Betriebsvermögen im „Privatvermögen“? Zur Rückwirkungsregelung in § 13 a Absatz 9 ErbStG-Entwurf könnte ich es mir einfach machen und sagen, warum sollte ich dazu Ausführungen machen, denn diese Regelung kann ohnehin keine Anwendung finden. Zehn Jahre Vorbindung und 30 Jahre Überwachungsfrist, selbst Herr Eigentümer von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft würde mir zustimmen, kennen wir im Steuerrecht und im gesamten Rechtssystem eigentlich gar nicht. Allenfalls im dinglichen Recht bzw. für die Verjährung von Ansprüchen aus § 823 BGB, regeln ausnahmsweise ein 30-jährige Frist. Sonst fällt mir eigentlich kaum ein ähnlicher Tatbestand ein. Wirkt das rückwirkend? In gewisser Weise sind die Unternehmen oder der Unternehmenserbe eigentlich für die nächsten zehn Jahre von der Verdoppelung der Prüfschwelle ausgeschlossen. Aber, und das ist das ganz Wesentliche, die Kautelen sind relativ eng gezogen. Das soll jetzt keine grundlegende Kritik sein. Ich möchte damit nur ausdrücken, dass wir froh sind, dass das Thema „qualitative Merkmale“ überhaupt im Gesetzentwurf auftaucht. Wir sind nach wie vor der Meinung, da schließen wir uns dem Deutschen Gewerkschaftsbund und auch der Steuer-Gewerkschaft an, dass es ein grundsätzliches Thema ist. Wir möchten ganz gerne, dass es eine Bewertung nach dem sogenannten Verkehrswert gibt. Zwar gibt es diesen schon, aber es wird nicht danach bewertet. Das



Erbschaftsteuerrecht bzw. das Bewertungsrecht modifiziert diesen Wert in § 9 Abs. 3 Bewertungsgesetz gerade für die Eigentümer und familiengeführten Unternehmen nach oben, indem bestimmte Dinge nicht berücksichtigt werden, obwohl die Innenfinanzierungsstruktur als auch die Unternehmenssicherungsstruktur eigentlich die Gesellschaftsverträge gewährleisten sollen. Das vielleicht als kurzen Ausflug zu der Diskussion unechte oder echte Rückwirkung.

Dann der letzte Punkt: Die rätierliche Übertragung. Ja, meine Damen und Herren, das ist sicher – glaube ich – der Knackpunkt überhaupt im gesamten Erbschaftsteuergesetz, so wie es vorliegt. Bleiben wir bei einer Positiv-Definition oder bei einer neuen Definition „Verwaltungsvermögen“. Warum ist das so bedeutend? Das Verfassungsgericht hat gesagt, dass unter Umständen eine Differenzierung zwischen dem mitübergehenden und bereits vorhandenen Privatvermögen vorgenommen wird. Unter Umständen soll auch das bereits vorhandene Privatvermögen in die Begleichung der Erbschaftsteuer miteinbezogen werden. Wenn das stattfindet, dann werden Sie feststellen, dass Sie oftmals rätierliche Übertragungen haben. Das heißt, Sie fangen an, mit der Geburt einen Teil des Unternehmens an den Erben zu übertragen, damit der Unternehmer - Sohn, Tochter, etc. - oder derjenige, der das Unternehmen weiterhin führen soll, langsam in diese Situation hineinwächst. Das würde bedeuten, dass ich bei jedem weiteren Übertragungsfall auf der privaten Seite des Erben feststellen muss, wie viel Privatvermögen von dem Unternehmensanteil, den ich bereits halte, darin enthalten ist. Und meine Damen und Herren, deswegen ist diese Definition Verwaltungsvermögen oder begünstigungsfähiges Vermögen so wichtig. Denn damit müssten sie nicht nur, wie es Prof. Rödter gerade schon gesagt hat, einmal 30 Prozent auf das Privatvermögen zahlen und sogar noch darüber hinaus 50 Prozent für das sogenannte begünstigungsfähige oder privilegierte Vermögen einsetzen. Sondern das Gleiche müsste auch noch einmal in der privaten Situation, in der ich einen Unternehmensanteil halte, vorgenommen werden. Da müsste man dann nochmal durchschauen, wie viel sogenanntes Privatvermögen darin enthalten ist. Denn das Verwaltungsvermögen bzw. nicht

begünstigungsfähige Vermögen gilt als Privatvermögen. Diese Situation muss sich auch der Finanzbeamte vor Augen führen, der das dann durchführen will.

Letzter Punkt vielleicht dazu, und das rundet das Bild gegebenenfalls ein wenig ab und das zeigt dann auch die Schwierigkeit dieser Definition. Wir haben im Moment einen sehr großen Ansatz des Verwaltungsvermögens, weil wir eine 50 Prozentgrenze auf jeder Stufe des Verwaltungsvermögens hatten. Deswegen hat es nie eine Streitfrage zum Verwaltungsvermögen gegeben. Aber je breiter die Definition des sogenannten Verwaltungsvermögens ist, desto mehr Liquidität in einem Unternehmen treiben Sie unmittelbar in das sogenannte Privatvermögen. Das heißt 30 Prozent Steuer auf das Privatvermögen plus 50 Prozent Einsatz auf den begünstigten Teil, der natürlich dadurch deutlich geringer wird. Soll heißen: Im Grundsatz ist es so, dass nach dem Verwaltungsvermögensbegriff Liquidität in einem Unternehmen besteuert wird. Deswegen verstehe ich auch, dass viele den Vorschlägen des Bundesministeriums der Finanzen mit Blick auf den Begünstigungsansatz sehr positiv gegenüber stehen. Folgt man diesem Ansatz nicht, müsste es deutliche Nachbesserungen beim Verwaltungsvermögensbegriff geben. Und dieser Verwaltungsvermögensbegriff bedarf unter anderem auch einer Nichtaufgriffsgrenze von Minimum 10 oder 20 Prozent. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir haben jetzt folgende Situation: Wir haben den kleinen Fraktionen zugesichert, dass sie zweimal in einer Anhörung dran kommen. Wir haben nach der Liste jetzt noch die SPD, die CDU/CSU und dann die beiden kleinen Fraktionen. Wir haben nur bis knapp nach 13.00 Uhr Zeit, weil wir um 13.30 Uhr schon die nächste Anhörung haben. Ich möchte gerne, dass sich jetzt die nächsten Sprecher kurz fassen. Bitte die Fragen und die Antworten kurzfassen, damit wir alle hier noch durchkommen. Die nächste Fragestellerin ist Kollegin Kiziltepe für die SPD-Fraktion.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Dankeschön. Ich habe zwei Fragen. Sie gehen an das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung. Herr Dr. Grabka, Sie sind gefragt. Die Wirtschaftsverbände, das



haben wir gehört, unter denen heute auch Unternehmensvertreter als Kronzeugen geladen sind, betonen immer wieder, dass die Verschonungsregelungen zwingend notwendig sind, um Arbeitsplätze zu erhalten und damit dem Gemeinwohl zu dienen. Halten Sie diese Begründung für gerechtfertigt? Das ist meine erste Frage.

Die zweite Frage betrifft das Steueraufkommen. Die Bundesregierung betont immer wieder, dass es nicht darum geht, das Steueraufkommen zu erhöhen. Und der Bundesrat hat gesagt, wir bezweifeln, dass das gegenwärtige Steueraufkommen überhaupt aufrechterhalten werden kann, wenn man das neue Verschonungskonzept und die Gestaltungsmöglichkeiten, die sich im Rahmen des Gesetzentwurfs ergeben, berücksichtigt. Halten Sie die Bedenken des Bundesrates für begründet? Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Grabka dann bitte. Da können Sie einfach mit Ja und mit Nein antworten.

Sv **Dr. Markus M. Grabka** (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.): Fast, Frau Vorsitzende und meine Damen und Herren. Warum sind die Verschonungsregelungen gerechtfertigt oder nicht? Aus unserer Sicht sehen wir keine besondere Begründung, warum Unternehmen oder der Unternehmenserbe bevorzugt werden sollen. Es wird in dem Gesetzentwurf keine genauere Begründung geliefert und erst Recht keine empirische Evidenz, weil es diese gar nicht gibt. Und vor allen Dingen muss man schlicht und einfach aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive sehen, dass Familienmitglieder natürlich nicht per se geeignet sind, ein Unternehmen auch erfolgreich weiterzuführen. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ist das durchaus problematisch zu sehen. In diesem Zusammenhang ist viel schwieriger, dass wir in Deutschland europaweit sowieso schon das Land mit der höchsten Vermögenskonzentration sind. Wir haben einen Gini-Koeffizienten nahe 0,8, was bereits signalisiert, dass im Grunde genommen ein ganz kleiner Teil der gesamten Bevölkerung den großen Teil des Vermögens nur auf sich selbst konzentriert und verteilt. Wir wissen aber auch von der OECD, vom World Economic Forum und

auch vom IWF (Internationaler Währungsfonds), dass eine steigende Einkommensungleichheit mit einer Schwächung des Wirtschaftswachstums und gleichzeitig mit einer Gefährdung von zusätzlichen Arbeitsplätzen verbunden ist. Vermögen ist letztendlich nichts anderes als Ersparnis von laufenden Haushaltseinkommen. Das heißt, wir müssen dem Auftrag, der dem Gesetz entsprechend vorliegt, worauf Herr Binding schon hingewiesen hat, gerecht werden und im Hauptzweck der steigenden Vermögenskonzentration begegnen. Daher ist es notwendig, diese Verschonungsregelungen weitgehend zu reduzieren.

Kommen wir zu den Steueraufkommen: Auch aus Sicht des DIW ist es wenig nachvollziehbar, warum das Thema „Mehrerhebung von Steuern“ nicht berücksichtigt wird. Es ist derzeit so, dass die Unternehmenserben hier entsprechend privilegiert werden. Aber wir wissen zum Beispiel aus dem aktuellen Gutachten der Wirtschaftsforschungsinstitute, dass auf der anderen Seite die Steuerbelastung mittlerer und unterer Einkommensbezieher besonders groß ist und hier entsprechend auch eine Gefährdung von Arbeitsplätzen vorliegt. Das heißt, die zusätzlichen finanziellen Mittel könnten auch problemlos eingesetzt werden, um die Steuerbelastung von unteren und mittleren Einkommensbezieher zu reduzieren und zusätzliches Wachstum zu schaffen. Soweit vielleicht erst mal.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr von Stetten.

Abg. **Christian Freiherr von Stetten** (CDU/CSU): Frau Vorsitzende, damit die kleineren Fraktionen auch noch in der Zeit ihre Frage stellen können, stelle ich nur eine Frage an Herrn Jorde. Es gibt viele Saisonbetriebe. Wenn wir jetzt in Zukunft stichtagsgenau betriebsnotwendiges Vermögen von nicht betriebsnotwendigem Vermögen unterscheiden müssen, für wie sinnvoll halten Sie die Einführung einer Reinvestitionsklausel, um hier vermeintliche Härten zu übergehen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Jorde, bitte.



Sv **Thomas R. Jorde** (Warth & Klein Grant Thornten AG): Vielen Dank für die Frage. Die Reinvestitionsklausel ist absolut notwendig. Gerade bei Saisonbetrieben haben wir teilweise hohe Liquiditätsbestände zu einem Zeitpunkt vorliegen, die dann drei Monate später wieder investiert werden müssen. Es ist dringend anzuraten, die Reinvestitionsklausel mit dem neuen Gesetz einzuführen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Kollege Dr. Troost.

Dr. Axel Troost (DIE LINKE.): Schönen Dank. Meine erste Frage geht an Herrn Eigenthaler. Herr Prof. Jarass hat in seiner Stellungnahme in der Fußnote geschrieben, dass der § 13 b ErbStG-Entwurf einen neuen Beruf des Steuerfachanwalts zur Bestimmung des begünstigten Vermögens hervorrufen wird. Frage: Wenn es so ähnlich bleibt, wie es jetzt vorgesehen ist, ist das überhaupt praktikabel? Heißt das mehr Personal in der Steuerverwaltung und sind die geschätzten Mehreinnahmen von 200 Millionen wirklich erreichbar oder wird es möglicherweise sogar zu Mindereinnahmen führen?

Meine zweite Frage geht an Herrn Payandeh vom DGB. Sie vertreten über 6 Millionen Mitglieder. Mit welchem Eindruck gehen Sie eigentlich aus dieser Anhörung raus, wo wir gehört haben, dass das, was jetzt vorliegt, irgendwo zwischen irrsinnig und sowieso nicht verfassungskonform einzuordnen ist? Haben Sie das Gefühl, dass hier möglicherweise ein System dahinter steht, indem man letztlich wieder versucht, einen Gesetzentwurf zu verabschieden, der nicht verfassungskonform ist, so dass wir uns hier wiedersehen und man irgendwann durchaus in Frage stellt, ob in Deutschland überhaupt eine Erbschaftsteuer umsetzbar ist?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Vielen Dank. Ich wurde nach der Praktikabilität gefragt. Nach meiner Erwartung werden wir nicht mehr Personal in den

Finanzämtern bekommen. Damit ist die Gefahr viel größer, dass ein noch komplizierteres Recht möglicherweise nur mangelhaft vollzogen werden kann. Wir wissen alle, dass das Bundesverfassungsgericht seit etwa 25 Jahren sagt, dass die Norm auch auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand steht, wenn wir ein strukturelles Vollzugsdefizit haben und gar nicht vollziehen können. Ich darf wirklich nicht daran denken, wie wir in der Praxis mit dem Hauptzweckgedanken umgehen.

Auch die Frage der Verschonungsbedarfsprüfung ist neu. Es sind gewaltige Ermittlungen nicht nur durch die Finanzämter notwendig. Auch der Steuerzahler muss zunächst in Erklärungen darlegen, warum er glaubt, der Verschonung zu unterfallen. Wir verifizieren nur, aber die Konfliktrichtigkeit ist allemal angelegt. Was mich wundert, ist, dass die Kritik aus der Wirtschaft manchmal so heftig aufschlägt. Natürlich sind Regelungen da, aber man spürt, dass durchaus der Versuch der Schonung im Gesetz liegt. Ich hätte eigentlich nach dem Spruch des Gerichtes erwartet, dass der geschätzte Mehrertrag der Steuer deutlich höher ist als die 200 Millionen Euro. Nach all dem Geschrei, was man zwischendurch so hört, der „Kernschmelze“ usw., fällt der Mehrertrag, über den wir sprechen, eigentlich ein bisschen mager aus. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Und nun Herr Dr. Payandeh, bitte.

Sv **Dr. Mehrdad Payandeh** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank, Herr Dr. Troost, für die gestellte Frage. Die Unsicherheit, die mit dem Gesetzesentwurf verbunden ist, ist ein Faktor, der dazu führt, dass sich die steuerliche Schieflage fortsetzen wird. Es stößt immer mehr auf Unverständnis bei Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die einen großen Anteil am Steueraufkommen über direkte und indirekte Steuern tragen, dass ein kleiner Teil von Vermögenden von der Steuerlast verschont bleibt. Das ist nicht zu verantworten, ist aber leider so. Und wenn wir hier rausgehen, dann wird sich das fortsetzen.



Der zweite Punkt ist, dass es aus sozial-politischer und ökonomischer Sicht nicht nachvollziehbar ist, warum wir angesichts der wachsenden Herausforderungen, die wir als öffentliche Hand zu bewältigen haben, nicht bereit sind, uns alle gemeinsam an der Finanzierung des Gemeinwohls angemessen zu beteiligen. Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen tun das ununterbrochen. Noch weniger nachvollziehbar ist, dass die Wenigen, die über viel Vermögen verfügen, versuchen, sich mit allen Mitteln auch weiterhin dagegen zu wehren, sich am Gesamtsteueraufkommen zu beteiligen. Ihre Argumente sind dabei die Arbeitnehmerinteressen und der Erhalt von Arbeitsplätzen. Ich finde, das kann man uns überlassen. Wir wissen auch, wie wir die Arbeitnehmerinteressen zu verteidigen haben. Hier ständig Arbeitsplätze und Arbeitnehmerinteressen dafür einzusetzen, noch mehr Steuergeschenke für sich herauszuholen, ist leider eine negative Botschaft. Die Bevölkerung empfindet das als steuerliche Schieflage und Ungerechtigkeit. Mit diesem Gesetz wird das leider aber auch fortgesetzt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat Frau Paus die letzten beiden Fragen.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine erste Frage möchte ich tatsächlich offen stellen. Bisher habe ich unter den Experten eigentlich nur die Meinung gehört, dass der vorliegende Gesetzentwurf verfassungswidrig ist. Von daher würde ich noch einmal offen in die Runde fragen: Gibt es hier jemanden unter den Anzuhörenden, der bereit ist auszusagen, dass er davon überzeugt ist, dass der vorliegende Gesetzentwurf verfassungsgemäß ist?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Das hätten wir abgehandelt.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine zweite Frage würde ich an Herrn Prof. Seer richten, so dass er noch einmal darauf reagieren kann, insbesondere vor dem Hintergrund, dass in dem Verfassungsgerichtsurteil steht, dass es nicht nur um das Thema KMU-Regelung (Kleine und mittlere Unternehmen) geht. Sondern wenn ein Gesetz so gestaltungsanfällig ist und zu

Gestaltungen einlädt, und Herr Prof. Rödder, Sie haben sehr viele Beispiele gebracht, in welcher Art und Weise man mit diesem Gesetz umgehen kann und umgehen wird, ist meine Frage, ob die Gestaltungsanfälligkeit schon per se ein Grund ist, dass ein Gesetz verfassungswidrig ist? Und könnten Sie vielleicht dann – je nachdem wie die Antwort ausfällt –, Herr Prof. Seer, noch einmal Ihre Argumentation begründen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Seer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Roman Seer** (Ruhr-Universität Bochum): Vielen Dank, dass ich noch einmal die Gelegenheit habe, hierzu Stellung zu nehmen. Ach so, Entschuldigung.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Prof. Rödder hatte sich vorhin auf meine Frage zur Verfassungsgemäßheit gemeldet.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Ja, aber bitte kurz und knapp. Wir sind gleich am Ende.

Sv **Prof. Dr. Thomas Rödder** (Universität zu Köln): Ganz kurz: Das Bundesverfassungsgericht war mit Blick auf die Vollverschonung und die 85-Prozent-Verschonung der Auffassung, dass wir für große Unternehmen eine Bedürfnisprüfung brauchen, jetzt eingeführt in Form einer Verschonungsbedarfsprüfung. Ich bin daher der Auffassung, auch wenn man Zweifel haben kann, dass der Sockelverschonungsbetrag auch vor dem Hintergrund, den ich bereits erwähnt habe, durchaus haltbar sein könnte. Was ich problematisch sehe, ist das Thema Vollzugsdefizit bei der Einbeziehung des Privatvermögens, das Herr Eigenthaler vorhin angesprochen hat. Das ist eine völlig neue Kategorie, die wir mal ganz historisch bei der Vermögensteuer gehabt hatten. Wenn wir das ernsthaft einführen, halte ich das für ein Problem.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Seer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Roman Seer** (Ruhr-Universität Bochum): Die Frage nach der Gestaltungsanfälligkeit von Steuergesetzen als Grund für die



Verfassungswidrigkeit kann man nicht mit Ja oder Nein beantworten. Jedes Steuergesetz hat eine gewisse Gestaltungsanfälligkeit. Das eine mehr, das andere weniger. Jedes Steuergesetz bringt selbstverständlich Wirkungen und Verhaltensformen mit sich. Wenn ein Steuergesetz allerdings darauf angelegt ist, dass man durch Gestaltungen die Steuer vermeiden kann, das ist glaube ich die Botschaft, die das Bundesverfassungsgericht geben wollte, dann denaturiert sich das Ganze. Dann wird es praktisch nicht mehr zur unausweichlichen Allgemeinlast. Ob man das jetzt hier bei diesem Entwurf so sagen kann, damit wäre ich noch zurückhaltend. Ich würde jetzt nicht sagen, dass es durch die Gestaltungsanfälligkeit, letztlich nur noch von der Willkür des einzelnen Betroffenen abhängt, ob er Herrn Rödder als guten Berater oder einen schlechteren Berater hat. Das ist prinzipiell ein Grundproblem unseres Steuerrechts. Man könnte das fast bei jeder Körperschaftsteuerreform, bei jeder anderen Reform im Bereich der Unternehmensbesteuerung auch so sehen. Ich bin da zurückhaltend. Aber man muss das im Auge behalten. Ich sehe das Urteil des Bundesverfassungsgerichts als eine Warnung: „Passt auf, dass ihr damit nicht überzieht.“ Genauso wie es meines Erachtens eine Art Warnung ist, dass wir aufpassen sollen, mit der Verschonungssubvention nach oben hin nicht zu überziehen. Das sehe ich doch ein bisschen anders als mein sehr geschätzter Nachbar hier an der Stelle. Selbst wenn ich das umbenenne, in dem ich sage, dieser Sockelbetrag ist im Grunde ein verkappter Bewertungsabschlag, dann würde das vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus 2006, die ja nicht aufgegeben worden ist, sondern praktisch in einer Linie mit der späteren Entscheidung aus 2014 zu sehen ist, intransparent und nicht normenklar sein. Das heißt, ich würde damit die Ebenen verwechseln. Ich kann nicht im Nachhinein den Sockelbetrag damit rechtfertigen, dass die Bewertung falsch ist. Dann muss ich die Bewertung ändern.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir sind am Ende unserer Anhörung. Ich bedanke

mich bei allen Beteiligten und besonders bei den Sachverständigen. Sie haben unseren vorliegenden Gesetzentwurf mit vielen Anregungen verbessern wollen. Leider gingen die nicht alle in die gleiche Richtung. Deswegen weiß ich nicht, wo wir am Ende landen werden. Aber ich bedanke mich für das, was Sie eingebracht haben, und wünsche Ihnen noch einen schönen Tag in Berlin und einen guten Heimweg

Schluss der Sitzung: 13:02 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Vorsitzende

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Ingrid Arndt-Brauer
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages
RiBFH Prof. Jürgen Brandt
Tel. 089-9231-288 (Handy 0177-77 69 721)
Fax 03212-1122823
E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Köln, den 9. Oktober 2015

Per Mail

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“

- BT-Drucksachen 18/5923 und 18/6279, Stellungnahme des Bundesrates BR-Drucksache 353/15 -

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

A.

Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts für die Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts und der Ansatz des Gesetzentwurfs für ihre Umsetzung

I. Verfassungswidrige Teile des noch geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

1. Mit seinem Urteil vom 17. Dezember 2014¹ hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) -- anders als von vielen nach dem umfassend und weithin als überzeugend wahrgenommenen Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs (BFH)² erwartet-- die Grundlagen des Erbschaftsteuerrechts in seiner Berücksichtigung von Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen, Mindestfortführungszeiten von Unternehmen, Lohnsummenregelungen, Beteiligungsvoraussetzungen bei Kapitalgesellschaften, Freistellung von 85 % des Vermögens des Betriebs, Möglichkeit der Wahl der 100 %igen Freistellung bei schärferen Voraussetzungen im Wesentlichen nicht beanstandet.

Grund für diese Beurteilung des BVerfG war und ist der politische

„Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen“.³

2. Verfassungsrechtlich begrenzt wird dieser politische Spielraum allerdings durch das sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG ergebende „Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes“ --auf die Erbschaftsteuer bezogen die allgemeine Steuerbarkeit ererbten Vermögens--. Dieses Gebot der Folgerichtigkeit lässt privilegierende Ausnahmen bestimmter vererbter Vermögensbestandteile nur zu, wenn der Gesetzgeber dafür besondere sachliche Gründe

¹ BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BGBl. 2015 I, 4.

² BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BStBl II 2012, 899.

³ Leitsatz 4 a) des BVerfG-Urteils aaO.

benennen kann; dabei steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung –so das BVerfG- „mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.“⁴

3. Auf der Grundlage dieser allgemeinen Grundsätze für die Verfassungsmäßigkeit privilegierender Ungleichbehandlungen hat das BVerfG mit seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 die folgenden Regelungen des ErbStG als verfassungswidrig angesehen:

- Verfassungswidrigkeit fehlender Erstreckung der **Nachsteuertatbestände** und des Konzepts der Lohnsummenregel (Mindestlohnsummen von 400% und 700% sowie Bindefristen von fünf und sieben Jahren) auf **Betriebe mit weniger als 20 Mitarbeitern**,
- Verfassungswidrigkeit des zulässigen Ansatzes von Verwaltungsvermögen bis zu 50 %, zumal der Gesetzgeber selbst von einem pauschalierten Anteil von 15% **Verwaltungsvermögen** ausgegangen sei,
- Verfassungswidrigkeit des bisherigen Verschonungssystems in den §§ 13a, 13b, 19a ErbStG, soweit die Verschonungstatbestände von einer **Bedürfnisprüfung** nicht nur bei kleineren Unternehmen, sondern auch bei größeren Unternehmen absehen.

II. Ansatz des Regierungsentwurfs „zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“

Der Regierungsentwurf verfolgt nach eigener Darstellung⁵ als Lösungsansatz für die Schaffung eines verfassungskonformen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts das Konzept,

- die §§ 13a, 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zu erhalten, soweit aufgrund des Urteils des BVerfG vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12 – kein Änderungsbedarf besteht und
- zur Schaffung eines verfassungsgemäßen Zustands folgende Anpassungen vorzunehmen:
 - die Freistellung von Kleinstbetrieben von den Lohnsummenregelungen,
 - die Abgrenzung des begünstigten von dem nicht begünstigten Vermögen,
 - Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung für den Erwerb großer Betriebsvermögen

⁴ Leitsatz 3 des BVerfG-Urteils aaO.

⁵ BT-Drucks. 18/5923 S. 2.

- Einführung eines Abschmelzmodells als Wahlrecht für den Erwerb großer Betriebsvermögen.

B.

Vereinbarkeit des Gesetzentwurfs mit den Vorgaben des BVerfG

I. Orientierung des Gesetzentwurfs an der Grundstruktur des bisherigen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts

Die Orientierung des Gesetzentwurfs an dem Ziel⁶,

- die §§ 13a, 13b ErbStG in ihrer Grundstruktur zu erhalten, soweit aufgrund des Urteils des BVerfG vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12 – kein Änderungsbedarf besteht und
- zur Schaffung eines verfassungsgemäßen Zustands folgende Anpassungen vorzunehmen

macht es –auch angesichts der aktuellen Mehrheitsverhältnisse- zum einen obsolet, zu den vorliegenden veritablen Vorschlägen für eine einfachere Strukturierung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (zB durch Streichen von Ausnahmen und gleichzeitige Senkung der Steuersätze) Ausführungen zu machen.⁷

Sie führt zum anderen aber dazu, dass sich der Gesetzesentwurf aufgrund seiner Orientierung an der bisherigen Struktur des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts an den Vorgaben des BVerfG messen lassen muss, die es in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 für die verfassungsgemäße Gestaltung des Gesetzes gemacht hat.

Die Vereinbarkeit mit diesen Vorgaben kann aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages nicht uneingeschränkt für alle vorgeschlagenen Gesetzesänderungen bejaht werden.

II. Ausdehnung der Nachsteuertatbestände

1. Geplante Neuregelung

⁶ BT-Drucks. 18/5923 S. 2.

⁷ Vgl. dazu Viskorf, FR 2007, 624; Pahlke, ZEV 2015, 377 m.w.N:

a) Freistellung von der Lohnsummenregelung nur für Betriebe mit bis zu drei Beschäftigten

Die vom BVerfG eingeforderte Ausdehnung der Nachsteuertatbestände auch auf Unternehmen mit einer Beschäftigtenzahl von weniger als 20 Mitarbeitern will der Gesetzentwurf in der Weise vornehmen, dass die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe **von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen** sind, auf **drei Beschäftigte** abgesenkt wird. Damit soll das Gebot des BVerfG, die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen zu beschränken, erfüllt werden.

b) Minderung der Lohnsummenfrist für Betriebe mit mehr als drei, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten (§ 13a Abs. 3 ErbStG- E)

Bei Betrieben mit mehr als drei, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten soll dem besonderen Bedürfnis für eine Flexibilisierung der Lohnsummenregelung Rechnung getragen werden, weil hier –so die Gesetzesbegründung– schwer kalkulierbare Folgen bei Wechseln in der Beschäftigtenzahl im Hinblick auf das Einhalten der Mindestlohnsumme eintreten können. Deshalb soll die Mindestlohnsumme

- **bei Betrieben mit mehr als drei aber nicht mehr als zehn Beschäftigten**
 - bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren auf 250 Prozent und
 - bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren auf 500 Prozent,
- **bei Betrieben mit mehr als zehn aber nicht mehr als 15 Beschäftigten** auf 300 Prozent beziehungsweise 565 Prozent

abgesenkt werden. Gestaltungen bei der Lohnsummenregelung durch Aufspaltung von Betrieben und Übertragung in mehreren Schritten soll durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen entgegengewirkt werden.

2. Bewertung der Neuregelung

Die mit der Neuregelung verbundene Ausdehnung der Lohnsummenregelung auf eine Beschäftigtenzahl von 4 bis 20 trägt im Ausgangspunkt dem Gebot des BVerfG Rechnung, die bisherige Grenze von 20 Beschäftigten für die Anwendung der begünstigenden Lohnsummenregelung nach unten zu verschieben.

Sie begegnet aber insoweit **durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken**, weil sie Unternehmen dieser Größe nicht gleichermaßen wie Unternehmen mit höherer Beschäftigtenzahl einer Mindestlohnsumme von 400 Prozent (gerechnet auf eine Behaltefrist von fünf Jahren) unterwirft, sondern bei einer Beschäftigtenzahl von vier bis zehn nur einer Mindestlohnsumme von 250 Prozent (bei einer 5-jährigen Behaltefrist) sowie bei einer Beschäftigtenzahl zwischen 10 und 15 einer Mindestlohnsumme von 300 Prozent.

Damit wird diesen Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt, ohne nachteilige Folgen für die erbschaftsteuerliche Begünstigung in einem Zeitraum von fünf Jahren nach dem Erbfall die Zahl der Beschäftigten um bis zu 50 Prozent bzw. bis zu 40 Prozent abzubauen, während Unternehmen mit mehr als 16 Beschäftigten die Mindestlohnsummenregelung von 400 Prozent zu beachten haben.

Der für eine solche privilegierende Ungleichbehandlung nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Art. 3 GG erforderliche „**sachliche Rechtfertigungsgrund**“ ist angesichts des alleinigen Zwecks der erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens, die Fortführung vererbter Betriebe mit ihrer jeweiligen Beschäftigtenzahl zumindest für eine bestimmte Zeitspanne zu gewährleisten, **nicht zu sehen**. Dies gilt umso mehr, als auch eine einheitliche Mindestlohnsumme von 400 Prozent einen (begünstigungsunschädlichen) Abbau der Arbeitnehmerzahl von bis zu 20 Prozent zulässt, wenn dies aus betriebswirtschaftlichen Gründen innerhalb des Fünfjahreszeitraums notwendig wird.

Abgesehen davon sollte auch deshalb eine einheitliche Mindestlohnsumme von 400 Prozent beibehalten werden, damit nicht **schwer zu kontrollierende Gestaltungen zur Umgehung der anzuwendenden Lohnsummenregelung von 400 Prozent** veranlasst werden.

III. Vermeidung von Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummenregelung (§ 13 a Abs. 3 ErbStG- E)

Mit der Neuregelung in § 13 a Abs. 3 Satz 13 ErbStG-E will der Gesetzgeber dem Auftrag des BVerfG, mit der Neufassung Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummengarantie zu vermeiden⁸, nachkommen. Fraglich ist allerdings, ob die danach als Rechtsfolge angeordnete Zusammenrechnung hinreichend gerichtsfest vorgenommen werden kann.

Aus der Sicht des Finanzgerichtstages bietet der Vorschlag des Bundesrates vorzugswürdigere Ansätze gegen missbräuchliche Gestaltungen, zumal insoweit auf bekannte Begriffe aus dem geltenden Recht (vgl. § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG) zurückgegriffen wird.

IV. Positive Definition des Verwaltungsvermögens statt bisheriger Negativdefinition

1. Geplante Neuregelung

Unter Hinweis auf die nach Ansicht des BVerfG verfassungswidrige erbschaftsteuerliche Verschonung von Betriebsvermögen mit einem Anteil von bis zu 50 Prozent an Verwaltungsvermögen will der Gesetzentwurf mit § 13b ErbStG- E eine genaue Abgrenzung des für verschonungswürdig gehaltenen Vermögens --in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen-- durch eine (positive) **Neudefinition des begünstigten Vermögens** vornehmen.

Danach soll dasjenige Vermögen begünstigt sein, das --so § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E-

„seinem Hauptzweck nach überwiegend“

einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Damit soll das verschonungswürdige Vermögen nach der Entwurfsbegründung zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt werden. Missbräuchlichen Gestaltungen wie der sogenannten „Cash-GmbH“ werde --so die Entwurfsbegründung-- durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen.

Für die Behandlung des Verwaltungsvermögens im Übrigen sieht der Entwurf vor, dass die nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden quotal dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden.

⁸ BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014, Rz. 256 ff.

Ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig in Höhe von 10 Prozent des begünstigten Nettovermögens) soll dabei nach dem Regierungsentwurf wie begünstigtes Vermögen behandelt werden; zur Rechtfertigung wird geltend gemacht, Betriebe benötigen zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens.

Schließlich sieht der Entwurf vor, dass begünstigtes Nettovermögen bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen konsolidiert ermittelt wird und damit Umgehungsmöglichkeiten mittels des Kaskadeneffekts beseitigt werden.

2. Bewertung der Neuregelung

Nach Ansicht des Deutschen Finanzgerichtstages bietet der Verzicht auf eine gegenständliche Definition des Verwaltungsvermögenskatalogs, wie er bisher in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG enthalten ist, keine Vorteile in der praktischen Rechtsanwendung bei Abgrenzung des Verwaltungs- vom begünstigten Vermögen i.S. des ErbStG, sondern schafft gegenüber dem bisherigen Rechtszustand ein vermeidbares Risiko streitiger Auseinandersetzungen im Besteuerungsverfahren.

a) Vorzugswürdige Alternative: Gestaltung des Verwaltungsvermögenskatalogs in § 13b Abs. 2 Satz 2 als Regelbeispiel-Katalog

Selbst wenn man den bisherigen Katalog der dem Verwaltungsvermögen zurechenbaren Wirtschaftsgüter (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 5 ErbStG) für potenziell zu eng hält und die Notwendigkeit einer Abgrenzung zwischen begünstigten Vermögen und Verwaltungsvermögen auf der Grundlage einer generalklauselartigen Rechtsgrundlage befürworten möchte, bedarf es nicht der mit dem Gesetzentwurf vorgeschlagenen positiven Definition des begünstigten Vermögens.

Vielmehr würde diesem Bedürfnis des Gesetzgebers nach einer „größeren Offenheit“ in der Subsumtion bestimmter Wirtschaftsgüter unter das Tatsbestandsmerkmal „Verwaltungsvermögen“ schon dadurch hinreichend Rechnung getragen, wenn man den Einleitungssatz für den Katalog des Verwaltungsvermögens in § 13 Abs. 2 Satz 2 um das Wort „insbesondere“ ergänzt („**Zum Verwaltungsvermögen gehören insbesondere ..**“).

Eine entsprechende Neuregelung bietet --angesichts der ständigen Praxiserfahrungen bei Anwendung von Vorschriften mit Regelbeispielen⁹-- im Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 ErbStG schon wegen des (unverändert beizuhaltenden) umfangreichen Katalogs zu Gegenständen des Verwaltungsvermögens und der bereits dazu ergangenen Rechtsprechung eine weitgehend sichere Beurteilungsgrundlage für die Zuordnung bislang nicht im Katalog aufgeführter Wirtschaftsgüter.

b) Ablehnung des Konzepts „positiver Definition des begünstigten Vermögens“

Der Ansatz des Regierungsentwurfs, von der bisherigen und im Wesentlichen bewährten Konzeption einer Abgrenzung des begünstigten Vermögens durch einen Katalog konkretisierter Gegenstände des Verwaltungsvermögens nunmehr auf eine positive Definition des begünstigten Vermögens abzustellen und ein solches begünstigtes Vermögen annehmen zu wollen, wenn es

„seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient“,

ist mangels weiterer Konkretisierung viel weniger als der unter a) dargestellte Vorschlag geeignet, nicht definierte bzw. künftige Formen des Verwaltungsvermögens durch Subsumtion in den Griff zu bekommen.

aa) § 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG-E bestimmt, dass nicht dem Hauptzweck dienen

„... diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können.“

Danach ist Vermögen des Betriebs nicht begünstigt, das durch eine originär gewerbliche Tätigkeit lediglich infiziert wird: So führt der gewerbsmäßige Handel mit Wertpapieren oder Grundstücken nicht dazu, dass solche Wertpapiere oder Grundstücke, die lediglich der

⁹ wie zB im Zusammenhang mit den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 2 Nr. 3 EStG anhand der Regelbeispiele „Testamentvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsrat“

Vermögensverwaltung dienen, zu begünstigtem Vermögen werden, auch wenn die daraus erzielten Erträge Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen.¹⁰

bb) Die nach dem Regierungsentwurf erforderliche Feststellung, ob Vermögen „**überwiegend**“ dem Hauptzweck des Betriebs dient, wirft eine Vielzahl noch ungeklärter Fragen auf:

- Selbst wenn man mit der Gesetzesbegründung ein „Überwiegen“ indiziell annehmen will, wenn das Vermögen zu mehr als 50 Prozent dem Hauptzweck des Betriebs dient, kann angesichts des engen Wortlauts der Regelung in §13b Abs. 3 S. 1 ErbStG-E insoweit wohl nicht uneingeschränkt auf den ertragsteuerlichen Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens i. S. des R 4.2 Abs. 1 EStR zurückgegriffen werden.
- Ungeklärt ist auch, ob für ein solches überwiegendes Dienen schon die konkrete Absicht ausreichend sein kann und die Prüfung eines „Dienens zu mehr als 50 Prozent“ für jedes Wirtschaftsgut separat zu prüfen und zu dokumentieren ist.
- Ungeklärt ist die Zuordnung des Weiteren, wenn Vermögen nicht überwiegend einem „Hauptzweck des Betriebs“, sondern lediglich überwiegend einem Nebenzweck des Betriebs (im Übrigen aber möglicherweise dessen Hauptzweck) dient.
- In der Praxis dürfte ferner streitanfällig sein, welche Teile des begünstigungsfähigen Vermögens i.S. des § 13b Abs. 3 S. 2 ErbStG-E aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen.¹¹

Zu Recht wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass sich diese Abgrenzungsfragen insbesondere bei den Finanzmitteln wie Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen in verschärfter Form stellen (ab welchem Betrag dient die Liquidität eines Betriebs nicht mehr dessen Hauptzweck?)¹². Folglich wird der Finanzmittelbestand mittels eines „Finanzmitteltests“ in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen unterteilt (§ 13b Abs. 4 ErbStG-RE):

„Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach

¹⁰ Steger/Königer, BB 2015, 1623.

¹¹ Steger/Königer, BB 2015, 1623.

¹² Steger/Königer, BB 2015, 1623.

Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 % des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt.”

Sog. „junge Finanzmittel“, also der positive Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren, mindern dabei den Anteil der betriebsnotwendigen Finanzmittel. Mit anderen Worten stellen danach „junge Finanzmittel“ immer nicht begünstigtes Vermögen dar - die Praxis wird daher zukünftig sämtliche „Finanzeinlagen“ sehr kritisch sehen müssen, führen sie doch anders als bisher sogleich zu schädlichem Vermögen.¹³

cc) Vor diesem Hintergrund ist in hohem Maße fraglich, ob die Abgrenzung von begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen mit einer positiven Definition des begünstigten Vermögens präziser möglich ist als mit der Anwendung des bisherigen Katalogs des nicht begünstigten (Verwaltungs-) Vermögens in § 13b Abs. 2 ErbStG.

Deshalb wird die Neuregelung in hohem Maße zu Rechtsstreitigkeiten führen, die insbesondere deshalb nur schwer für die Finanzverwaltung und die Gerichte zu beurteilen sein werden, weil der jeweilige und für die Normanwendung maßgebliche „Hauptzweck“ nach den jeweiligen ausgeübten und ggfs. geplanten Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zu beurteilen sein wird, deren individuelle Darstellung in vielen Fällen nur sehr eingeschränkt überprüfbar sein dürfte. Für die indizielle Nutzung zu mehr als 50 Prozent gilt Entsprechendes.

Deshalb sollte die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen weiterhin mit dem in der Praxis zwischenzeitlich bewährten Katalog des Verwaltungsvermögens, ergänzt um die unter a) vorgeschlagene Umgestaltung als Regelbeispielkatalog vorgenommen werden.

V. Vermeidung steuerunggehender Gestaltungen

Der Regierungsentwurf enthält auch Regelungen zur Vermeidung steuerunggehender Gestaltungen.

¹³ Steger/Königer, BB 2015, 1623.

1. So soll mit der allerdings nur unzureichend greifenden Regelung in § 13 b Abs. 4 ErbStG – E vermieden werden, dass nicht begünstigtes „junges“ Verwaltungsvermögen durch Schuldenverrechnung neutralisiert wird; dieses Ziel wird nach Ansicht des Deutschen Finanzgerichtstages besser durch die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung des § 13 b Abs. 4 Sätze 1 und 2 ErbStG-E erreicht („Ausschluss desjenigen –jungen- Verwaltungsvermögens sowie derjenigen –jungen- Finanzmittel von der quotalen Schuldensaldierung, das bzw. die durch Einlage innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt dem Betrieb zugeführt werden; diese 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 zu nutzen“¹⁴).

2. Zu Recht sieht der Regierungsentwurf eine Konzernregelung in § 13 b Abs. 7 ErbStG-E vor, die allerdings bislang noch nicht die Verrechnung von nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen mit Schulden verhindert, sofern solche Schulden –wie bei Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen verbundenen Unternehmen- keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Entsprechendes gilt für wirtschaftlich wertlose Gesellschaften, die trotz bilanzieller Überschuldung nicht verpflichtet sind, einen Insolvenzantrag zu stellen (Fälle der Rangrücktrittsvereinbarung). Da solche Gesellschaften „am Markt“ käuflich und in das Unternehmen integrierbar sind, sollte die Konzernklausel unter Berücksichtigung der Vorschläge des Bundesrates zur Fassung des § 13b Abs. 5 Satz 3 und 5 ErbStG-E (auch vor dem Hintergrund der ertragssteuerlichen Behandlung dieser Fälle nach § 8c KStG) ergänzt werden.

3. Schließlich ist mit dem Bundesrat die Gefahr zu sehen, dass die durch § 13 b Abs. 4 a ErbStG a. F. abgeschaffte „Cash-GmbH“ aufgrund der Neufassung des ErbStG erneut als Gestaltungsmöglichkeit nutzbar werden könnte¹⁵ und dass deshalb entsprechend seinem Vorschlag durch Regelungen in § 13 b Abs. 2 Nr. 5 i. V. mit Abs. 4 ErbStG-E dagegen Vorsorge getroffen werden sollte.

VI. Bedürfnisprüfung bei großen Vermögen

1. Geplante Regelung

¹⁴ S. BT-Drs 18/6279, S. 16.

¹⁵ Kischisch/Maiterth, DStR 2015, S. 2111 ff.

Die nach der Entscheidung des BVerfG verfassungsrechtlich gebotene Prüfung des Bedürfnisses für eine erbschaftsteuerliche Verschonung bei größeren Unternehmen führt der Gesetzentwurf in der Weise ein, dass

- bei Erwerb von großem begünstigtem Vermögen über **26 Millionen Euro (Prüfchwelle)** der Verschonungsbedarf zu prüfen ist und
- diese Prüfschwelle sich auf **52 Millionen Euro** erhöht, wenn **bestimmte qualitative Merkmale in den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen** vorliegen.

Bei Überschreiten dieser Prüfschwellen sieht der Gesetzentwurf ein **Wahlrecht** des Steuerpflichtigen vor,

- **entweder eine Verschonungsbedarfsprüfung zu beantragen** mit der Folge,
 - bei genügend übrigen Mitteln die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerlast tragen zu müssen, sowie
 - dann, soweit 50 Prozent des mitübertragenen und des bereits vorhandenen nicht begünstigten Nettovermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreichen, eine Verschonung durch Erlass in entsprechendem Umfang unter der Bedingung zu erhalten, dass er die Lohnsummen- und die Behaltensregelungen einhält,
- **oder unwiderruflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags zu stellen**, mit der Folge, dass
 - in einem Korridor von 26 Millionen bis 116 Millionen Euro begünstigten Vermögens der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro schmilzt, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Millionen Euro liegt,
 - bzw. bei Vorliegen qualitativer Merkmale im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung in gleicher Weise in einem Korridor von 52 Millionen Euro bis 142 Millionen Euro abschmilzt, sowie
 - ab 116 Millionen Euro beziehungsweise 142 Millionen Euro begünstigten Vermögens ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 Prozent bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 Prozent geltend soll, weil im Rahmen der Einschätzungsprärogative typisierend davon auszugehen sei, dass auch bei diesen Erwerben in verminderter Höhe eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bestehe.

2. Bewertung der Neuregelung

a) Prüfschwelle von 26 Millionen Euro pro Erwerb für die Notwendigkeit einer Bedürfnisprüfung

Bei der Frage, ob die in § 13 a Abs. 9 ErbStG-E normierte Prüfschwelle in Höhe von 26 Millionen Euro pro Erwerb den Vorgaben des BVerfG zur Notwendigkeit einer Bedürfnisprüfung „bei größeren Unternehmen“ entspricht, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber mit der Bemessung des Schwellwerts „je Erwerb“ zu berücksichtigen hat, dass die Notwendigkeit einer Bedürfnisprüfung nach der Entscheidung des Gerichts an die Größe des Unternehmens und nicht an die Größe des jeweils erworbenen Anteils des Erben anknüpft.

Denn Anknüpfungspunkt für die erbschaftsteuerliche Verschonung betrieblichen Vermögens sind

- „Unternehmen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Schenkers oder Erblassers oder auch des Erwerbers zum Unternehmen geprägt sind“,
- vor Liquiditätsproblemen durch die erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung des Unternehmensübergangs im Interesse des Bestands und des Erhalts der Arbeitsplätze bei der Unternehmensnachfolge gesichert werden sollen¹⁶ und
- deshalb eine Verschonung auch ohne individuelle Bedürfnisprüfung rechtfertigen können¹⁷, insbesondere wenn es sich um kleine und mittelständische Familienunternehmen handelt.¹⁸ Diese Entbindung von der Notwendigkeit einer individuellen Bedürfnisprüfung gilt indessen nach Ansicht des BVerfG nicht für die Erwerbe von Unternehmen welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten.¹⁹

Angesichts der Feststellung des BVerfG, dass

¹⁶ Rz. 17, 137, 143 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12.

¹⁷ Rz. 152 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12.

¹⁸ Rz. 160 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12; vgl. BTDrucks 16/7918, S. 33.

¹⁹ Rz. 173 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12.

- die Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und Großunternehmen andererseits für den Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts gesetzlich nicht vorgegeben ist und
- es dem Gesetzgeber nach (großzügiger) Ansicht des Gerichts verfassungsrechtlich „unbenommen (ist)“, sich etwa auch an der Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG, ABl. L 124/36 vom 20. Mai 2003) zu orientieren²⁰,

wird man wohl die Festlegung der Prüfschwelle auf 26 Millionen Euro als noch mit dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers vereinbar ansehen können, auch wenn damit nach den Feststellungen des Bundesministeriums der Finanzen weniger als 2 Prozent der Übertragungsfälle einer Bedürfnisprüfung unterfallen.

b) Erweiterung der Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro bei Verfügungsbeschränkungen (§ 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG-E) ?

Für die vorgesehene Verdopplung der Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro auf Erwerbe bei bestimmten Verfügungsbeschränkungen ist aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages eine hinreichende –für die begünstigende Entbindung von der Bedürfnisprüfung aber nach der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 GG erforderliche- Rechtfertigung nicht zu bejahen.

Gehören nämlich bei der Bewertung des ererbten Vermögens die zwischen Gesellschaftern einer Gesellschaft vereinbarte Veräußerungs- und Vererbungsbeschränkungen nach ständiger Rechtsprechung gemäß § 9 Abs. 2 und 3 BewG zu den unberücksichtigt zu lassenden persönlichen Umständen,²¹ so kann diese bewertungsrechtliche Grundentscheidung allein nicht eine Kompensierung durch die Ausdehnung der Prüfschwelle auf der Ebene der Verschonungsregelungen rechtfertigen. Denn die Bestimmung dieser Prüfschwelle ist nach der Rechtsprechung des BVerfG allein daran zu orientieren, ob unterhalb dieser Grenze zu Recht typisierend von einer Gefährdung der Unternehmensfortführung durch die

²⁰ Kleinere und mittlere Unternehmen solche, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Millionen Euro beläuft.

²¹ BFH-Urteile vom 17. Juni 1998 II R 46/96, BFH/NV 1999, 17; vom 12. Juli 2005 II R 8/04, BFHE 210, 474, BStBl II 2005, 845; Kreutziger in Kreutziger/Schaffner/Stephany, Bewertungsgesetz, 3. Aufl. 2013, § 9, Rz. 20; ebenso Bericht des Finanzausschusses BT-Drs. 16/11107, S.5.

Erbschaftsteuerbelastung des Erben ausgegangen werden darf. Da diese Grenze nach den Vorgaben des BVerfG gleichermaßen für verfügungsbeschränkte wie für nicht verfügungsbeschränkte Erben an der Größe des ererbten Betriebs und den damit zusammenhängenden Ertragserwartungen zu orientieren ist (weil ab einer bestimmten Größe des Unternehmens typisierend eine Gefährdung der Unternehmensfortführung durch die Erbschaftsteuerbelastung des Erben verneint wird), fehlt ein hinreichender Rechtfertigungsgrund i.S. des Art. 3 GG für eine weitergehende Privilegierung verfügungsbeschränkter Erben durch Verdopplung der Prüfschwelle.

c) Überwachung der Prüfschwelle bei mehreren Erwerben

Die in § 13b Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E vorgesehene Dauer der Beschränkungen (10 Jahre vorher/30 Jahre hinterher) ist ersichtlich auf die Begrenzung von Gestaltungspotenzialen der Steuerpflichtigen ausgerichtet, wirft aber die Frage auf, ob eine solcher Zeitraum tatsächlich durch die Finanzverwaltung hinreichend überwacht werden kann.

d) Verschonungsabschlag bei Großerwerben (§ 13 c ErbStG -E)

Die Vorschrift will ersichtlich Großerwerke begünstigen, für die das BVerfG die Notwendigkeit einer Bedarfsprüfung als Voraussetzung für die Verschonung gefordert hat und für den Fall fehlender Bedürftigkeit einen nach Art. 3 GG erforderlichen rechtfertigenden Grund für die erbschaftsteuerliche Verschonung nicht bejaht.

So hat das BVerfG ausdrücklich ausgeführt:

„Die steuerliche Privilegierung unternehmerischen Vermögens ist nicht gerechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden soll. .. Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese **unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden**. Hier erreicht die **Ungleichbehandlung** schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das **ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des**

erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist.

Hinzu kommt bei der Übertragung von Unternehmen dieser Größenordnung, dass deren **Schutz und Erhalt nicht mehr von dem Ziel der Verschonungsregelung getragen** wird, die vorhandene Unternehmensstruktur kleiner und mittelständischer Betriebe zu erhalten.²²

Mit diesen Vorgaben des BVerfG ist die Regelung über den Verschonungsabschlag in § 13 c ErbStG –E nach Ansicht des Deutschen Finanzgerichtstages unvereinbar. Denn sie eröffnet insbesondere bei Unmöglichkeit, ein Bedürfnis für die Verschonung nach Maßgabe des § 28a ErbStG-E darzulegen, die Option, eine solche Verschonung in zumindest abschmelzender Weise zu erlangen. Eine derartige „bedürfnislose Verschonung“ hat das BVerfG ausdrücklich mangels Rechtfertigungsgrund als nicht mit dem Gleichheitsgebot aus Art. 3 GG vereinbar angesehen.

VII. Notwendige individuelle Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit (§ 28a ErbStG - E)

Für die nach dem Urteil des BVerfG erforderliche Bedürfnisprüfung stellt der Regierungsentwurf in § 28a ErbStG- E zu Recht auf die persönliche Vermögenslage des Erben einschließlich des ihm schon vor dem Erbfall gehörenden Vermögens ab. Die Beschränkung des Einsatzes dieses Vermögens auf einen Anteil von 50 Prozent ist mit dem politischen Spielraum des Gesetzgebers zu rechtfertigen; zweifelhaft ist aber die entsprechende Begrenzung für den Ansatz des mit dem durch den Tod bzw. die Schenkung miterworbenen nicht begünstigungsfähigen Vermögens.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt

²² Rz. 172, 173 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 I BvI 21/12.



DSTG* Deutsche Steuer-Gewerkschaft*Friedrichstr. 169/170*10117 Berlin

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Die Vorsitzende
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Friedrichstraße 169/170
10117 Berlin**

Telefon: 030 / 20 62 56 600

Telefax: 030 / 20 62 56 601

www.dstg.de

E-Mail: dstg-bund@t-online.de

Per email: finanzausschuss@bundestag.de

8. Oktober 2015

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkung-
steuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - BT-
Drucksache 18/5923 -
Ihr Schreiben vom 2. Oktober 2015 (elektronische eingegangen am 5. Oktober)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) nehme ich zum Gesetzentwurf wie folgt Stellung:

1. Vorab

Der Gesetzentwurf geht in Abschnitt D des Vorspanns von Steuermehreinnahmen i. H. von 10 Mio. Euro in 2016 bis hin zu 200 Mio. Euro in 2020 aus.

Unterstellt man, dass es sich nicht um eine politische Schätzung sondern um eine empirische Schätzung aufgrund von dem BMF vorliegenden Daten handelt, erscheinen die genannten Mehreinnahmen als sehr gering. Immerhin wird das bestehende Recht an mehreren wesentlichen Stellen geändert, so dass es nach der Stoßrichtung des BVerfG-Urteils zu deutlich höheren Mehrsteuern kommen müsste.

Die aus Sicht der DSTG potentiell ertragserhöhenden Faktoren sind:

- a) Durch die Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung müsste es theoretisch Fälle geben, die nicht zu einer Verschonung führen, weil eine Bedürftigkeit nicht gegeben ist.
- b) Das verschonungswürdige Vermögen wird durch eine neue Abgrenzungsdefinition gegenüber dem reinen Verwaltungsvermögen geringer.
- c) Regelungen zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten sollen missbräuchliche Gestaltungen verhindern.
- d) Absenkung der Beschäftigtengrenze von bisher 20 Arbeitnehmern auf 3 Arbeitnehmer in Fällen ohne besondere Verschonungsprüfung.

Daher muss der Eindruck entstehen, dass es sich bei den Änderungsvorschlägen an zentralen Stellen um „kosmetische“ Änderungen handelt. Anders ist der geringe Mehrsteuerbetrag nicht zu erklären. Die geringen Mehrsteuern kontrastieren auch mit der lauten Kritik aus der Wirtschaft und deren Verbände. Zudem hat ein Politiker aus der Regierungspartei CDU/CSU von einer „Kernschmelze der Wirtschaft“ gesprochen. Dieses passt dann nicht zueinander.

Unseres Erachtens können sich sogar partielle Mindereinnahmen ergeben. Dies dadurch, dass der Regierungsentwurf die Voraussetzungen für eine Vollverschonung (100 Prozent!) deutlich gelockert hat, indem die Quote von 10 Prozent Verwaltungsvermögen in § 13 a Abs. 8 Nr. des derzeit noch geltenden Erbschaftsteuergesetzes fallen gelassen wurde. Rückmeldungen aus der Verwaltungspraxis lassen den Schluss zu, dass in diesen Fällen bisher wegen der höheren Hürde nicht die Vollverschonung sondern nur die Teilverschonung gewählt worden war. Ob dies von der Bundesregierung hinreichend gewürdigt wurde, ist nicht bekanntlich. Die Länder beharren daher zu Recht auf einem Festhalten an der 10-Prozent-Quote beim Verwaltungsvermögen.

Angesichts mehrerer Urteile des Bundesverfassungsgerichtes in der Vergangenheit, die jeweils zu Erklärungen der Verfassungswidrigkeit führten, muss aus Gründen des Respekts vor dem Rechtsstaat und des Grundgesetzes endlich eine verfassungsfeste Lösung gefunden werden. Regelungen, die zwar verschärfend aussehen, es aber in Wahrheit aber nicht sind, wären kontraproduktiv und würden das Vertrauen der Steuerzahler und der Rechtsanwender in den Finanzämtern zerstören. Es gilt daher zu vermeiden, dass das Bundesverfassungsgericht in Kürze erneut eine Verfassungswidrigkeit feststellt. Die DSTG betont dies auch deshalb so ausdrücklich, weil es gegenüber Gesetzentwurf deutlich darüber hinaus gehende Vorstellungen und Forderungen gibt. Aus unserer Sicht schießen weitergehende Forderungen eindeutig über das Ziel hinaus und führen erneut zu einer verfassungswidrigen Überprivilegierung im Vergleich zu nicht verschontem Vermögen.

Auch wenn es derzeit hierfür keine parlamentarische Mehrheit gibt: Aus unserer Sicht wäre der Weg „geringerer Steuersatz bei verschonungsfreier Bemessungsgrundlage“ sicherlich der bessere Weg, um der Erbschaftsteuer ein höheres Maß an Akzeptanz und Steuergerechtigkeit zuzuschreiben. Mit dem Gesetzentwurf ist bei der Erbschaftsteuer nach wie vor ein Spannungsverhältnis dergestalt gegeben, dass manche einen hohen Steuersatz bezahlen, während andere ohne Belastung davon kommen. Wir befürchten daher, dass dieses Spannungsverhältnis sehr rasch wieder zu einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung führen wird.

2. Zu Nr. 2 (§ 13 a Abs. 3 n. F.)

Die Lohnsummenregelung als Grundlage für einen Verschonungsabschlag wird aufgrund der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts auf eine Beschäftigtenzahl von 4 bis 20 ausgedehnt. Dies wird sicher zu deutlich mehr Prüfungsfällen und damit zu mehr Arbeit in den Finanzämtern führen, während es andererseits vermutlich nicht zu deutlichen Mehrsteuern kommen wird.

Nach der DSTG bekannt gewordenen Zahlen unterlagen bislang nur etwa 5 Prozent der verschonungsfähigen Betriebe dem „Lohnsummentest“. Nun sollen es „gut 50 Prozent“ sein, wie sich aus der Begründung des Regierungsentwurfes ergibt (a. a. O., Seite 21). Die Anzahl der Unternehmenserwerbe pro Jahr dürfte in einer fünfstelligen Größenordnung liegen. Der Regierungsentwurf spricht von etwa 27.000 Unternehmensübergängen (a. a. O., Seite 19). Daher erscheint die in der Stellungnahme des Normenkontrollrates angesetzte Fallzahl von 435 bei weitem zu gering. Wir gehen daher von einem deutlich höheren Administrationsaufwand für die Finanzverwaltung aus. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft fordert daher die politisch Verantwortlichen auf, dies bei der Personalbemessung in den Erbschaftsteuerstellen zu berücksichtigen. Die vom Verfassungsgericht vorgegebene höhere Prüfungsdichte kann nicht ohne Personalausgleich auf dem Rücken der Beschäftigten in den Finanzämtern umgesetzt werden.

Bei einer Arbeitnehmerzahl von vier bis zehn wird eine spezielle Lohnsummenregelung eingeführt. Statt einer Mindestlohnsumme von 400 Prozent (gerechnet auf eine Behaltefrist von fünf Jahren) soll nur eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent (bei einer 5-jährigen Behaltefrist) ausreichend sein. Im Bereich von mehr als 10 bis zu 15 Beschäftigten ist eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent vorgesehen. Wir halten dies für eine Überprivilegierung. Ein davon betroffenes Unternehmen könnte in einem Zeitraum von fünf Jahren nach dem Erbfall seine Beschäftigten um bis zu 50 Prozent bzw. bis zu 40 Prozent abbauen und würde dabei noch immer wegen einer „Beschäftigungssicherungsfunktion“ belohnt. Wir halten das nicht für

sachgerecht. Die DSTG spricht sich dafür aus, eine einheitliche Mindestlohnsumme von 400 Prozent zu belassen. Unterschiedliche Mindestlohnsummen würden sicherlich am oberen Grenzbereich (16 und mehr) als Ungerechtigkeit empfunden werden. Zudem könnten sich bei einer Diversifizierung der Lohnsummengrenze Räume für Gestaltungen entwickeln. Ein werthaltiges Unternehmen, das ein relevantes erbschaftsteuerrelevantes Betriebsvermögen abbildet, dürfte eigentlich keinen vernünftigen Grund haben, die Belegschaft um bis zu 50 Prozent abzubauen. Die Regelung weist daher subventionierende Züge auf. Die Differenzierung wirkt zudem normkomplizierend, weil mit unterschiedlichen Lohnsummen operiert wird. Die allgemeine Mindestlohnsumme deckt einen Beschäftigungsabbau von rund 20 Prozent ab und ist daher aus unserer Sicht völlig ausreichend.

3. Zu Nr. 3 (§ 13 a Abs. 9 n. F.)

Die in § 13 a Abs. 9 normierte Prüfschwelle in Höhe von 20 Millionen Euro pro Erwerb entspricht unserer Ansicht nach noch der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, bei größeren Erwerben im unternehmerischen Bereich differenziert vorzugehen. Wir halten auch die vorgesehene Zusammenrechnung von Erwerben innerhalb von 10 Jahren für richtig, da damit Gestaltungen durch gestaffelte Übertragungen entgegen gewirkt werden kann.

Die vorgesehene Prüfschwelle ist unserer Ansicht nach auch keineswegs zu niedrig angesetzt, da nach den Feststellungen der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2012 und 2013 lediglich rund 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe **oberhalb** dieser Grenze liegen. Vor dem Hintergrund der Festlegungen des Verfassungsgerichts müsste der Schwellenwert eher noch abgesenkt werden. Die Kritik an dem Schwellenwert von 20 Mio. Euro ist daher sachlich nicht nachvollziehbar und erscheint ausschließlich interessengeleitet. Nicht umsonst erwartet das BMF weniger als 200 Fälle pro Jahr (vgl. Abschnitt E.3 des Referenten-Entwurfes „Erfüllungsaufwand der Verwaltung“).

Nicht von der Hand zu weisen ist, dass es in den Fällen des § 13 a Abs. 9 Satz 3 (Verfügungsbeschränkungen etc.) zu einer differenzierten Bewertung kommen sollte. Ein Anteil an einem solchen Unternehmen, auf dem solche Beschränkungen lasten, ist nicht so viel wert, als wenn ein solcher Anteil frei veräußerlich wäre. Wir halten dies jedoch für eine Frage der Bewertung des Unternehmens bzw. des übergegangenen Unternehmensanteils. Es handelt sich daher nicht um eine Frage, die auf der Verschonungsebene zu klären ist.

Es ist daher aus unserer Sicht überflüssig, einen zweiten Schwellenwert einzuführen, der das Recht zusätzlich kompliziert. Es erscheint auch zweifelhaft, ob der pauschal um 100 Prozent erhöhte Schwellenwert mit den

Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in Einklang zu bringen ist. Aus den bereits genannten Prüffällen in der Größenordnung von 1,5 bis 1,7 Prozent werden daher noch weniger. Es drängt sich der Verdacht auf, dass zwar formale Hürden eingezogen werden, um dem Urteil vom 17. Dezember scheinbar gerecht zu werden, in Wahrheit soll jedoch in zahlreichen weiteren Fällen alles beim Alten bleiben. Die Festlegung des Gerichts, in großen Fällen differenzierter vorzugehen, um eine Überprivilegierung zu vermeiden, gerät unserer Ansicht nach in große Gefahr, ins Leere zu laufen.

Wir wiederholen daher: aus unserer Sicht handelt es sich um ein Problem der Ermittlung des gemeinen Wertes, wobei wir einräumen, dass auch hier eine Vielzahl von Rechtsfragen auftreten würden. Die pauschale Annahme, dass ein solch gebundener Anteil nur die Hälfte wert ist, ist aber nicht nachvollziehbar und erscheint eher als eine beschwichtigende Reaktion auf die Kritik der Wirtschaft am BMF-Modell.

Unseres Erachtens wird dieser Befund durch vergleichende Feststellungen aus den USA gestützt, nach denen Verfügungsbeschränkungen zu Werteinbußen von 0 bis 30 Prozent führen. Man kann dies sicherlich nicht empirisch verifizieren. Aber es handelt sich um ein Indiz dafür, dass die Verdoppelung (!) der Größenschwelle auf 52 Mio. Euro zu großzügig bemessen ist. Wir weisen auch darauf hin, dass das Thema „Verfügungsbeschränkungen“ auch durch das BVerfG gewürdigt wurde, jedoch nicht zu einer konkreten Vorgabe an den Gesetzgeber führte, sondern hingenommen wurde.

Die in Satz 4 normierte Dauer der Beschränkungen (10 Jahre vorher/30 Jahre hinterher) erscheint demgegenüber als sehr umfangreich. Zwar ist sehr nachvollziehbar, dass einem Gestaltungspotential der Boden entzogen werden soll. Andererseits ist uns nicht klar, wie ein solcher Zeitraum überwacht und administriert werden soll, insbesondere der in der Zukunft liegende Zeitanteil von 30 Jahren. Durch die in Satz 5 Nr. 2 eingeführte Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist ist der Fall ja nicht endgültig erledigt, sondern steht de facto unter einem Vorbehalt. Es sollte daher nochmals überprüft werden, den 30-Jahreswert abzusenken.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft geht davon aus, dass die Prüfung dieser Satzungs- und Vertragsanforderungen sowohl für den Steuerpflichtigen (und seinen Berater) wie vor allem aber auch für die Finanzverwaltung zu vermehrtem Prüfungsaufwand, zu Rechtsunsicherheit (Neuland!) und damit zu Streitpotential führen wird. Dies gilt sowohl für die erstmalige Veranlagung zur Erbschaftsteuer wie auch für den nachfolgenden Überwachungszeitraum. Dieser Mehraufwand führt zu einem höheren Bedarf an Veranlagungspersonal, so dass wir als Fachgewerkschaft dringend anmahnen, dies dann in Personalbedarfsberechnungen einfließen zu lassen.

4. Zu Nr. 3 (§ 13 a Abs. 3 n. F.)

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber aufgegeben, Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummengarantie auszuschließen (vgl. Rz. 256 ff des Urteils vom 17. Dezember 2014). Dies wird zwar in § 13 a Abs. 3 Satz 13 versucht. Jedoch dürfte die Rechtsfolge der dort angeordneten Zusammenrechnung kaum gerichtsfest zu bestimmen sein. Es ist nicht nachvollziehbar, warum man diesbezüglich den präziseren Vorschlag des Bundesrates seitens der Bundesregierung nicht verfolgen möchte, zumal sich die Parameter des Länderantrages bereits im geltenden Recht finden (Hinweis auf § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a ErbStG).

5. Zu Nr. 4 (§ 13 b n. F.)

Wesentlich erscheinen uns hier die Absätze 3 und 6. Ob der Verzicht auf eine gegenständliche Definition des Verwaltungsvermögenskatalogs und die Einführung eines unbestimmten Rechtsbegriffes („Hauptzweck“) die in der Begründung genannte „präzise Abgrenzung“ fördert, wird sich erst in der Rechtspraxis zeigen. Zwar ist der unbestimmte Rechtsbegriff insgesamt „offener“ und kann ein Mittel sein, um nicht definierte bzw. künftige Formen des Verwaltungsvermögens durch Subsumtion in den Griff zu bekommen. Andererseits ist eine solche Formulierung auch anfällig für Rechtsstreitigkeiten, die das Besteuerungsverfahren behindern und in die Länge ziehen. Gerade weil der „Hauptzweck“ tätigkeitsbezogen zu ermitteln ist, ergibt sich Raum für individuelle Sachverhaltsvorträge des Steuerpflichtigen, die von einer Finanzbehörde kaum verifiziert werden können. Auch der als Indiz genannte Anteil von mehr als 50 Prozent der Nutzung dürfte kaum verlässlich überprüft werden können.

Die in Absatz 6 normierte Bagatellklausel (10 Prozent) geht für uns in Ordnung. Ebenso die Regelung für junges nicht begünstigtes Vermögen.

Auch wenn wir die beabsichtigte Intention nachvollziehen können, derzeit noch unbekannte Fallgestaltungen mittels der „Hauptzweck-Formel“ erfassen zu wollen, sind wir doch sehr skeptisch, was die konkrete Umsetzung in der Verwaltungspraxis anlangt. Eine positive Definition, was schädliches Verwaltungsvermögen ist, empfänden wir als wesentlich hilfreicher als eine unbestimmte Formel, die mit Sicherheit zu Abgrenzungsschwierigkeiten, umfangreichen Verwaltungsvorschriften oder nachlaufend zu Finanzgerichtsverfahren führen wird. Die Formel genügt möglicherweise auch nicht dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot für Eingriffsgesetze. Zudem dürfte die Überprüfung der Erbschaftsteuererklärung mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein, da ja der Erbschaftsteuerpflichtige zunächst

von sich einen Wust an Angaben und Begründungen machen müsste, um sich nicht etwa noch einem strafrechtlichen Vorwurf durch Weglassen auszusetzen.

Wir schlagen daher vor, die „Hauptzweckformel“ nicht gänzlich zu eliminieren, aber jedenfalls einen Kanon an schädlichem Verwaltungsvermögen positiv zu definieren. Die Aufzählung sollte durch die Verwendung von „insbesondere“ jedoch keinen abschließenden Charakter haben.

Ausweislich der Begründung soll der Gesetzentwurf auch Gestaltungsmöglichkeiten beseitigen. Die Beseitigung von steuervermeidenden Gestaltungen ist eine klare Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts und steht nicht im Belieben. Wir sind allerdings der Meinung, dass dies noch nicht überzeugend gelungen ist.

- a) Die vorgesehene Konzernregelung (§ 13 b Abs. 7 n. F.) ist zwar im Kern zutreffend und notwendig. Sie müsste aber um Regelungen ergänzt werden, die die Verrechnung von nicht begünstigtem Verwaltungsvermögen mit Schulden verhindern, sofern solche Schulden gar keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Dies betrifft typischerweise Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen verbundenen Unternehmen. Darüber hinaus betrifft es auch wirtschaftlich wertlose Gesellschaften, die bilanziell überschuldet sind, aber nicht verpflichtet sind, einen Insolvenzantrag zu stellen (Fälle der Rangrücktrittsvereinbarung). Solche Gesellschaften sind „am Markt“ käuflich und in das Unternehmen integrierbar. Im Ertragssteuerbereich sind diese Fälle Gegenstand des § 8 c KStG. Die Konzernklausel sollte daher mit weiteren Sicherungen versehen werden. Hierzu hat auch der Bundesrat Vorschläge gemacht (Nr. 5 der Drucksache 353/15 > § 13b Abs. 5 Sätze 3 und 5).
- b) Auch außerhalb von Konzernen kann nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen nach dem Regierungsentwurf durch Schuldenverrechnung neutralisiert werden. Dies betrifft „junges“ Verwaltungsvermögen bzw. die künstliche Produktion von Schuldenverrechnungspotential. Der Gesetzesentwurf enthält dazu nur eine partielle Regelung in § 13 b Abs. 4. Der Vorschlag des Bundesrates erscheint hier zielführender zu sein (vgl. dort § 13 b Abs. 4 Sätze 1 und 2).
- c) Die erst durch § 13 b Abs. 4 a a. F. abgeschaffte „Cash-GmbH“ erwacht möglicherweise wieder zum Leben. Hierzu wird auf den Aufsatz von *Kischisch/Maiterth*, „Die Wiedergeburt der Cash-GmbH – Wie der Gesetzgeber erneut am Erbschaftsteuerrecht zu scheitern droht“ (DStR 2015, S. 2111 ff.) verwiesen. Auch hierzu hält der Beschluss des Bundesrates im dort aufgeführten § 13 b Abs. 2 Nr. 5 i. V. mit Abs. 4 entsprechende Sicherungen. Auf die Rz 277, 280, 2822 des BVerfG-Urteils vom 17. Dezember 2014 sei ausdrücklich hingewiesen.

6. Zu Nr. 5 (§ 13 c n. F.)

Es erscheint uns ernstlich zweifelhaft, ob der geplante Verschonungsabschlag bei Großerwerben noch von der Jurisdiktion des Bundesverfassungsgerichts gedeckt ist. Die Vorschrift zielt auf die Begünstigung von Großerwerben ab, bei denen das Gericht ausdrücklich eine Bedarfsprüfung für die Verschonung gefordert hat. § 13 c versucht diese – nun in § 28 a geregelte Bedarfsprüfung – zu umgehen. § 13 c perpetuiert – wenngleich in abschmelzender Weise – die seitherige Verschonung. Unseres Erachtens liegt hierin ein Verstoß gegen die Vorgaben des Verfassungsgerichtes. Daher ist unseres Erachtens auch kein Wahlrecht zwischen § 28 a n. F. und dem geplanten § 13 c möglich. Unseres Erachtens ist in Großerwerbsfällen zwingend eine Bedarfsprüfung vorzunehmen. Unseres Erachtens wird hier in unzulässiger Weise die Prüfschwelle von 20 Mio. Euro nach § 13 a Abs. 9 auf einen Betrag von 110 Mio. Euro ausgedehnt. Wir halten daher das Dreiecksverhältnis „§ 13 a Abs. 9/§ 13 c/§ 28 a“ für wertungswidersprüchlich. Es steht zu befürchten, dass diese Regelung wegen ihrer privilegierenden Form für Großerwerke keinen verfassungsrechtlichen Bestand haben wird.

7. Zu Nr. 6 (§ 28 a n. F.)

Eine individuelle Prüfung einer Verschonungsbedürftigkeit ist nach dem Urteil des BVerfG zwingend geboten. Wir halten grundsätzlich die Regelung in § 28 a n. F. für einen geeigneten Weg. Da es darauf ankommt, ob der Erwerber „persönlich“ ggf. nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Einkommen zu entrichten, ist es notwendig, das „verfügbare Vermögen“ zu ermitteln. Zum verfügbaren Vermögen gehört auch Vermögen, das dem Erwerber schon vorher gehört hatte. Die 50-Prozent-Teilung halten wir für eine vernünftige Lösung, Sie sichert ab, dass der Erwerber nicht maximal sein ganzes vorheriges Vermögen einsetzen muss. Völlig klar ist auch, dass das durch den Tod bzw. die Schenkung miterworbene nicht begünstigungsfähige Vermögen einzusetzen ist. Fast schon privilegierend ist, dass auch dieses Vermögen nur zum Teil eingesetzt werden muss. Durch die Einbeziehung beider Teile kommt es nur unter ungünstigen Voraussetzungen zum 50-prozentigen Einsatz des bereits vorhandenen Vermögens. Die ganze Regelung ist unserer Auffassung nach sehr hart an der Grenze einer Privilegierung.

Man könnte sich durchaus auch vorstellen, dass es in Großfällen zu einer Stundungsregelung (ggf. zinslos) kommt, aber auch die Kreditaufnahme in gewissen Umfang hätte zugemutet werden können. Es sollte nicht übersehen werden, dass Vererben und Verschenken nicht täglich auf der Tagesordnung des Erwerbers stehen, sondern im Regelfall nur von Generation zu Generation eintritt. Der Vorgang ist daher wenig überraschend, so dass auch Rücklagen für den Fall der Erbschaftsteuer durch Konsumverzicht aufgebaut werden

können. Die Erbschaftsteuerpflicht ist kein Naturereignis, sondern ein betriebswirtschaftlich voraussehbarer Vorgang.

Richtig ist unserer Ansicht nach auch, dass weitere Erwerbe nicht begünstigungsfähigen Vermögens in einer 10-Jahres-Betrachtung auch mit einzubeziehen sind (§ 28 a Abs. 4 Nr. 3).

Für verfassungsrechtlich problematisch halten wir allerdings die Regelung in § 28 a Abs. 4 Nr. 1 n. F., wonach zwar die Einhaltung einer Mindestlohnsumme von 700 Prozent gefordert wird (insoweit Gleichklang zu § 13 a Abs. 10 Nr. 3 n. F.), es aber andererseits zu einer Abschmelzregelung in Satz 3 (a. a. O) kommt. Wir können derzeit nicht erkennen, dass es eine solche Abschmelzungsregelung auch für Nicht-Großerwerbe gibt. Daher halten wir dies für eine Überprivilegierung, die nicht in Einklang mit den verfassungsgerichtlichen Vorgaben stehen dürfte. Der legitime Zweck, Arbeitsplätze zu erhalten, wird mit dieser Abschmelzungsregel ganz erheblich aufgeweicht und sichert einen Anteil am Erbschaftsteuererlass ab. Aus unserer Sicht ist Satz 3 daher zu streichen.

8. Steuerliche Bewertung des Betriebsvermögens

Wir begrüßen ausdrücklich, dass der Regierungsentwurf keine Änderung am derzeitigen steuerlichen Bewertungsverfahren für betriebliches Vermögen vorsieht. Die aus der Wirtschaft gegen das Bewertungsverfahren vorgetragene Kritik, der gesetzlich vorgesehene Zuschlag von 4,5 Prozent sei zu niedrig, halten wir für nicht überzeugend sondern für interessengeleitet. Eine Änderung ist durch den Karlsruher Richterspruch nicht geboten. Vorschläge diesbezüglich erscheinen als Hilfskrücke, um unerwünschte Folgen des Karlsruher Urteils auf anderem Wege, also indirekt, abzumildern. Für die Angemessenheit des bisherigen Verfahrens spricht, dass sich nach Erkenntnissen der Verwaltungspraxis bisher rund 95 Prozent der Betroffenen für das „vereinfachte Ertragswertverfahren“ entschieden haben. Zudem gibt es bei der Einkommensteuer dasselbe Verfahren, so dass sich eine isolierte Änderung ohnehin verbietet.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Eigenthaler
Bundenvorsitzender

Stellungnahme



Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung

„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ – Bundestagsdrucksache **18/5923**

12.10.2015

1. Vorbemerkung

Deutschland ist ein reiches Land. Doch dieser Reichtum ist extrem ungleich verteilt: Die untere Hälfte der Bevölkerung besitzt kaum Vermögen und kann auch kaum Vermögen bilden. 2012 waren sogar rund 3,3 Millionen Haushalte überschuldet.¹ Zugleich ballt sich immer mehr Vermögen bei einer kleinen Gruppe der Bevölkerung. Nach aktuellen Schätzungen verfügten die reichsten 10 Prozent der Deutschen 2012 über 74 Prozent des gesamten Nettovermögens in Höhe von 9,3 Billionen Euro. Das reichste Prozent besaß etwa ein Drittel des Vermögens und die 40.000 reichsten Haushalte in Deutschland sammelten zwischen 14 und 16 Prozent des Gesamtvermögens bei sich an.²

Diese einseitig wachsende Vermögenskonzentration bei einigen Wenigen ist wesentlich auch die Folge einer Steuerpolitik, die zunehmend den Konsum und die Masseneinkommen besteuert, während sie große Teile der Unternehmensgewinne und Vermögen verschont. Der hierdurch begünstigten einseitigen Vermögensverteilung, gilt es auch im Wege einer verteilungsgerechten und verfassungsgemäßen Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrechtes wirksam zu begegnen. Dieser Schritt in Richtung zu mehr Steuer- und Verteilungsgerechtigkeit ist auch vor dem Hintergrund des jüngsten BVerfG-Urteils ein Gebot der Stunde. Denn die Privilegierung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer im geltenden Recht ist erklärtermaßen verfassungswidrig. Im Zusammenhang mit der Urteilsfindung haben einzelne Verfassungsrichter zudem dezidiert festgestellt, dass die Erbschaftsteuer nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen dient, sondern zugleich ein Instrument des Sozialstaats ist, um zu verhindern, dass der Reichtum in der Generationenabfolge in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst. Es ist ein Skandal, dass es die herrschende Politik 30 Jahre lang nicht vermocht hat, die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Übereinstimmung mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes („Alle Menschen

Deutscher Gewerkschaftsbund
Bundesvorstand
Abteilung Wirtschafts-, Finanz- und
Steuerpolitik

Raoul Didier
Referatsleiter für Steuerpolitik

raoul.didier@dgb.de

Telefon: 030 / 240 60-308
Telefax: 030 / 240 60-218

Henriette-Herz-Platz 2
10178 Berlin

¹ Vgl.: iff-Überschuldungsreport 2014, S. 23.

² Vgl.: DIW Wochenbericht Nr. 7.2015, S. 123 – 132.



sind vor dem Gesetz gleich.“) zu bringen. Die von den Verfassungsrichtern monierten Mängel wurden stets aufs Neue durch andere, grundgesetzwidrige Regelungen ersetzt, die im Ergebnis alle zu einer unverhältnismäßigen Verschonung großer Erbschaften und Schenkungen geführt haben. Deshalb müssen die 2014 vom Bundesverfassungsgericht nun klar aufgezeigten Grenzen bei der anstehenden Reform endlich ernstgenommen und im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz umgesetzt werden.

Doch eine gute und verteilungsgerechte Steuerpolitik verlangt mehr, als das Steuerrecht endlich wieder auf den Boden des Grundgesetzes zu stellen. Vor dem Hintergrund der ungebremsten und über Jahrzehnte durch verfassungswidrige Regelungen begünstigten Vermögenskonzentration ist daher die vom Bundesfinanzminister angekündigte „minimalinvasive“ Korrektur der bestehenden Verschonungsregeln keinesfalls ausreichend. So zeigt die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik, dass durch diese Verschonungsregeln der steuerfreie Anteil umso höher ist, je größer Erbschaften und Schenkungen ausfallen, da diese Erwerbe vor allem aus Unternehmensvermögen bestehen. Hierdurch waren 2012 Erwerbe ab fünf Millionen Euro bereits zu mehr als der Hälfte und Erwerbe ab 20 Millionen Euro zu mehr als 90 Prozent von der Steuer befreit. In der Folge beliefen sich die damit verbundenen Steuerausfälle im Zeitraum von 2009 bis 2013 auf 25 bis 30 Milliarden Euro.³

Die Befürworter der erbschaftsteuerlichen Verschonung von Betriebsvermögen setzen sich heute wie damals für großzügige Privilegien für große Betriebsvermögen ein. Ihr Argument: Härtere Regeln würden notwendige Liquidität entziehen und damit Unternehmen und Arbeitsplätze gefährden. Auch der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften haben sich mit diesen Bedenken ernsthaft auseinandergesetzt. So hat der 20. Ordentliche Bundeskongress im Jahre 2014 darauf hingewiesen, dass die Substanz von Betriebsvermögen der Realwirtschaft nicht gefährdet werden dürfe, als er seine Forderung nach einer höheren Besteuerung großer Erbschaften bekräftigte. Anlässlich der Beratungen zum Erbschaftsteuerreformgesetz im Jahre 2008 wurden dazu auch eigene Untersuchungen angestellt.⁴ Diese Untersuchungen, die sich zudem noch auf Zeiträume beziehen, in denen die aktuell geltende sehr weitreichende und gezielte Verschonung des Betriebsvermögens noch gar nicht in Kraft war, haben jedoch zweierlei klar nachgewiesen: Zum einen konnte keine Bundesregierung - egal, welcher politischen Couleur - Erkenntnisse nachweisen, „wonach die deutsche Erbschaftbesteuerung ursächlich für eine etwaige Unschlüssigkeit der Erben hinsichtlich der Weiterführung von Familienbetrieben sei“, genauso wenig wie Erkenntnisse darüber vorlagen, wie lange Unternehmen nach dem Erbfall fortgeführt würden. Zum anderen konnte der DGB schon im Jahr 2007 zeigen, dass auch die Statistik des Bundesfinanzministeriums über Steuerzahlungsrückstände keine Anhaltspunkte für die Annahme liefert, dass die Begleichung der Erbschaftsteuerschuld ein Problem in nennenswerter Größe darstellt. Dies ist ein weiteres Argument dafür, dass der Abbau von Verschonungsregeln nicht

³ Vgl.: DIW Wochenbericht Nr. 7.2015, S. 111 – 120.

⁴ Vgl.: Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes (DGB) zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 10. März 2008; sowie: DGB Bundesvorstand, Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer muss Steueraufkommen deutlich erhöhen, Informationen zur Wirtschafts- und Strukturpolitik 3/2007.



zu einer flächendeckenden Gefährdung betroffener Betriebe führt, weil § 28 Absatz 1 ErbStG die Möglichkeit bietet, die Steuer auf Antrag bis zu zehn Jahre zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Ein Erbe kann sich die Steuerschuld sogar zinslos stunden lassen, während außerhalb des Erbrechts gestundete Steuerschulden mit 0,5 Prozent pro Monat zu verzinsen sind. Der wissenschaftliche Beirat des Bundesfinanzministeriums hält es unter bestimmten Voraussetzungen sogar für „plausibel, dass Verschonungsregeln, die an der Weiterführung des Betriebs anknüpfen, sogar eher zu weniger als zu mehr Arbeitsplätzen führen.“⁵

Und schließlich liegen dem DGB keine Erkenntnisse für auch nur einen einzigen Fall vor, in dem die Fortführung eines Betriebs tatsächlich oder auch nur beinahe durch eine unverhältnismäßige Besteuerung der Erben bzw. Schenkungsbegünstigten gescheitert wäre. Allerdings besteht aus Sicht der Beschäftigten ein hohes Interesse an gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen, die im Rahmen betriebswirtschaftlicher Möglichkeiten eine Gewähr für eine nachhaltige Unternehmensfortführung im Sinne einer auf Kontinuität und Beschäftigungssicherung orientierten Betriebspolitik bieten. Insoweit Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes solche gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen erschweren, sind diese daher einer angemessenen Überprüfung zu unterziehen.

2. Anlass und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs

Der Gesetzentwurf verfolgt vor allem eine Neufassung der §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes sowie die Einfügung der damit in Zusammenhang stehenden neuen §§ 13c und 28a. § 13a regelt die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Anteile an Kapitalgesellschaften. § 13b definiert das nach § 13a zu begünstigende Betriebsvermögen. Anlass für die Neuregelung ist die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. Dezember 2014. In seinem Urteil hat das Gericht im Kern festgestellt: „Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.“

Vorgeblicher Zweck der bestehenden wie auch der nun angestrebten neuen Verschonungsregeln ist es, Unternehmen, die durch einen Bezug zum Erblasser bzw. Schenker oder aber auch zum Erben bzw. Begünstigten geprägt sind, vor negativen Auswirkungen der Erb-

⁵ Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer - Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2012, S. 34



schaftsteuerzahlung zu bewahren, also ihren Bestand und somit den Erhalt von Arbeitsplätzen zu sichern. Da das geltende Recht den Umfang der Begünstigung nicht begrenzt, hält das BVerfG eine Prüfung des Bedürfnisses nach Verschonung für große Unternehmen für geboten, da je umfangreicher die Verschonung sei, desto anspruchsvoller der Rechtfertigungsgrund hierfür sein müsse. Alternativ eröffnet das Urteil in solchen Fällen noch die Möglichkeit der Einführung einer Höchstgrenze für Verschonungen.

Weiterhin verwirft das Urteil bei der Vererbung von Betrieben mit weniger als 20 Beschäftigten die Möglichkeit, von dem Nachweis einer Mindestlohnsumme abzusehen, die ansonsten für eine Mindestdauer des Fortbestehens des Unternehmens nachgewiesen werden muss. Das Gericht sieht hierin einen Verstoß gegen das Regel-Ausnahme-Verhältnis, da die übergroße Zahl der vererbten Unternehmen weniger als 20 Beschäftigte haben.

Schließlich hält das BVerfG wesentliche Regelungen bezüglich des Verwaltungsvermögens für verfassungswidrig. Als gewissermaßen nicht-produktives Vermögen stuft das Gesetz das Verwaltungsvermögen im Grundsatz als nicht verschonungswürdiges Vermögen ein. Dennoch lässt es Gestaltungsmöglichkeiten zu, die auch erheblichen Anteilen von Verwaltungsvermögen am Betriebsvermögen die Steuerfreiheit ermöglichen. Ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart großzügige Einbeziehung eigentlich als nicht förderungswürdig angesehener Vermögensbestandteile ist für das Gericht nicht erkennbar.

Der Referentenentwurf versucht den Monita des BVerfG durch folgende Änderungen Rechnung zu tragen:

- Die bisherige, von Ausnahmen und Rückausnahmen geprägte und dadurch gestaltungsanfällige, Negativdefinition des im Grundsatz nicht begünstigten Verwaltungsvermögens soll weitgehend entfallen und durch eine Neudefinition des begünstigten Vermögens ersetzt werden. Jedoch kann auch weiterhin nicht begünstigtes Vermögen wie begünstigtes behandelt werden, wenn es 10 Prozent des begünstigten Betriebsvermögens nicht übersteigt.
- Die an der Beschäftigtenzahl orientierte Betriebsgröße, ab der ein Nachweis über den Erhalt einer bestimmten kumulierten Lohnsumme erforderlich ist, wird von 20 auf 4 Beschäftigte abgesenkt. Allerdings muss dann bei Betrieben mit bis zu 10 Beschäftigten bei einer Frist zur Fortführung des Unternehmens von fünf Jahren nur noch eine Lohnsumme von wenigstens 250 Prozent und bei einer Frist von sieben Jahren nur noch eine Summe von wenigstens 500 Prozent eingehalten werden. Für Betriebe mit 11 bis 15 Beschäftigten wird die kumulierte Lohnsumme auf 300 bzw. 565 Prozent abgesenkt. Bei Unternehmen oberhalb dieser Grenze muss für die entsprechenden Zeiträume weiterhin eine Mindestlohnsumme von 400 bzw. von 700 Prozent erreicht sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird das begünstigte Vermögen weiterhin zu 85 bzw. zu 100 Prozent von der Steuer verschont.



- Der Anforderung an eine Prüfung des Bedürfnisses nach Verschonung beim Erwerb großer Unternehmensanteile soll nach § 13c-neu i. V. m. § 28a ab dem Überschreiten einer Grenze von 26 Millionen Euro ansonsten verschonungswürdigem Vermögen entsprochen werden. Bei Überschreiten dieser Grenze muss der Erwerber einen Antrag auf Verschonung stellen. Wird diesem stattgegeben, so wird auch begünstigtes Vermögen von mehr als 26 Millionen Euro in der vorgenannten Höhe von 85 bzw. 100 Prozent verschont.
- Voraussetzung dafür, dass dem Antrag zur Verschonung begünstigten Vermögens von mehr als 26 Millionen Euro stattgegeben wird ist, dass 50 Prozent des bereits beim Begünstigten vorhandenen Vermögens sowie des erhaltenen jedoch nicht begünstigten Vermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreichen.
- Die Grenze von 26 Millionen kann auf 52 Millionen Euro verdoppelt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Gesellschaftsvertrag des Unternehmens, von dem Anteile vererbt oder verschenkt werden, folgendes bestimmt: Die Gewinnausschüttung ist „nahezu vollständig“ beschränkt und an der betreffenden Personen- bzw. Kapitalgesellschaft können sich nur Familienangehörige i.S. des § 15 Abs. 1 der Abgabenordnung beteiligen. Zudem muss für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft vorgesehen sein, dass die zu zahlende Abfindung „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung liegen muss.
- Alternativ zu dieser Prüfung kann der Steuerpflichtige einen Antrag auf Gewährung einer dann geringeren Steuerverschonung stellen. In diesem Fall verringert sich die Begünstigung von 85 bzw. 100 Prozent um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die den Betrag von 26 Millionen Euro überschreiten. Ab einer Höhe von 116 Millionen begünstigten Vermögens gilt eine einheitliche Begünstigung von 20 bzw. 35 Prozent. Sind die o.g. Voraussetzungen zur Verdoppelung der Grenze auf 52 Millionen Euro gegeben, greift diese einheitliche Begünstigung erst ab einem Betrag von mehr als 142 Millionen Euro.

3. Bewertung des Gesetzentwurfs

3.1. Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen

Gemessen an der aktuell geltenden Rechtslage ist die Neufassung des § 13b als einen vom BVerfG erzwungenen Fortschritt zu begrüßen. So führt die bisherige Definition des im Grundsatz nicht begünstigten Verwaltungsvermögens durch eine Reihe von Ausnahmen und Rückausnahmen zu einer erheblichen Gestaltungs- und Umgehungsanfälligkeit. Auch hat im geltenden Recht ein Anteil des Verwaltungsvermögens von bis zu 50 Prozent am gesamten Betriebsvermögen nicht zur Folge, dass die privilegierende Verschonung des Be-



triebsvermögens im Ganzen geschmälert wird. Schließlich lässt § 13b in der geltenden Fassung auch zu, dass Verwaltungsvermögen in bedeutendem Umfang steueroptimierend auf verschiedene am Vermögensübergang beteiligte Gesellschaften verteilt werden kann.

Im Gegensatz dazu wählt der Referentenentwurf den Weg, zunächst das grundsätzlich begünstigungsfähige Betriebsvermögen in Anlehnung an das Bewertungsgesetz (BewG) zu definieren. Die bisherige Definition des Verwaltungsvermögens entfällt. In einem zweiten Schritt sollen dann nur jene Teile des so definierten Betriebsvermögens auch tatsächlich begünstigt werden, die i.S. des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck originär gewerblicher, freiberuflicher oder land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit dienen. Diese Gesetzestechnik kommt in der Tendenz dem Erfordernis einer weniger gestaltungsanfälligen Bestimmung von begünstigtem bzw. nicht begünstigtem Vermögen etwas entgegen und ist insoweit positiv zu bewerten. Allerdings bleibt fraglich, ob die Definition des Hauptzwecks bzw. jenes im Grunde begünstigungsfähigen Vermögensbestands, der aber nicht dem Hauptzweck dient, hinreichend klar bestimmt ist. In jedem Fall aber abzulehnen ist ein Einbezug der saldierten Finanzmittel in das begünstigte Vermögen bis zu einer Höhe von 20 Prozent des Betriebsvermögens. Völlig unverständlich ist, dass daneben zusätzlich noch 10 Prozent des nicht begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt werden sollen. Dies eröffnet nicht nur unverhältnismäßige Gestaltungsspielräume, sondern führt auch dazu, dass im Falle der Verschonungsbedarfsprüfung (s.u.) die Fähigkeit zur Entrichtung der Steuerschuld noch stärker, als ohnehin in § 28a Abs. 2 ErbStG-E vorgesehen, künstlich kleingerechnet wird. Diese Regeln sind daher strikt abzulehnen.

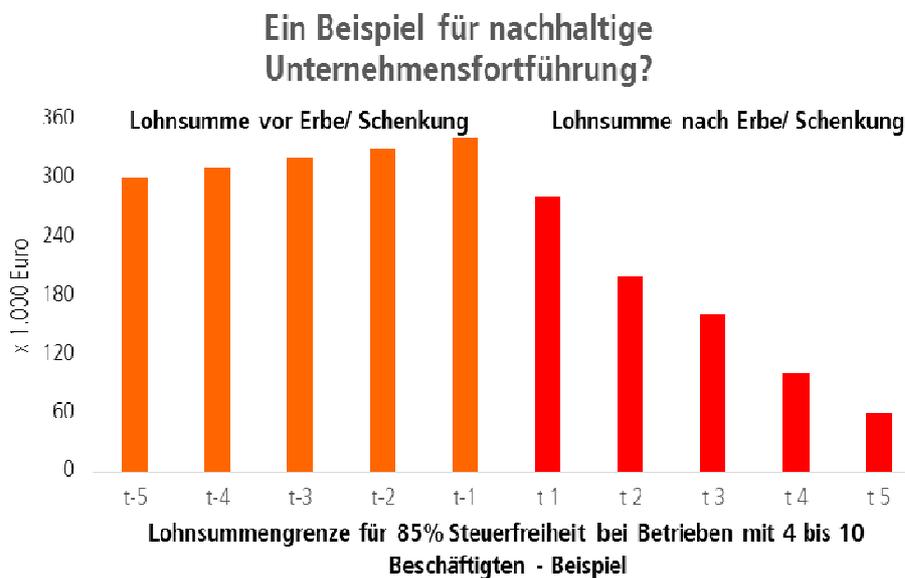
Verwiesen sei an dieser Stelle auch auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Dieser hält es für eine irriige Vorstellung, dass man in diesem Zusammenhang sinnvoll zwischen unproduktivem und produktivem Vermögen unterscheiden könne und kommt zu dem Schluss: „Das grundsätzliche Problem einer fehlenden Trennlinie führt dazu, dass die Steuerzahler zu Gestaltungen eingeladen werden, die ökonomischer Zweckmäßigkeit zuwiderlaufen und damit die Zusatzkosten der Besteuerung erhöhen. Daher erscheint es die bessere Lösung, die Verschonung insgesamt zu beenden und so zu erreichen, dass die Notwendigkeit einer Trennlinie entfällt.“⁶

Unabhängig davon, dass die Neufassung von § 13b ErbStG gegenüber der geltenden und verfassungswidrigen Norm als ein - wenngleich mit starken Mängeln behafteter - Fortschritt gewertet werden kann, lehnen der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften eine steuerrechtliche Privilegierung von bestimmten, wie auch immer zu definierenden, Vermögensarten ab.

⁶ Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer - Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin 2012, S. 36

3.2. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

Mit der im Referentenentwurf vorgesehenen Ausdehnung der Nachweispflicht über die Einhaltung gewisser Mindestlohnsummen während bestimmter Zeiträume wird deutlich, dass der Erhalt von Arbeitsplätzen lediglich als Vorwand für eine ansonsten kaum zu rechtfertigende Bevorteilung großer Vermögen und deren Eigentümern dient. Zwar mag mit der Ausdehnung auf Betriebe mit zwischen vier und zwanzig Beschäftigten formal dem vom BVerfG in diesem Zusammenhang festgestellten Erfordernis nach Berücksichtigung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses Rechnung getragen sein. Jedoch kann der auf fünf Jahre bezogene Nachweis einer kumulierten Lohnsumme von gerade mal 250 Prozent (berechnet auf der Basis eines fünf Jahre vor dem Erwerb zurückreichenden Zeitraums!) für sich genommen nicht ernsthaft als Beleg für eine erfolgreiche Unternehmensfortführung gewertet werden. Bei einer jahresdurchschnittlichen Betrachtung bedeutet dies nämlich nichts anderes, als dass nach der Übertragung des Betriebes selbst bei der Auszahlung einer um die Hälfte reduzierten Lohnsumme noch in vollem Umfang von der sogenannten Regelverschöpfung in Höhe von 85 Prozent Gebrauch gemacht werden kann. Die vorstehende Grafik verdeutlicht diesen Zusammenhang beispielhaft.



Aber auch die höheren Lohnsummengrenzen, die für größere Betriebe bzw. für eine vollständige Steuerfreiheit gelten sollen, können als Nachweis einer erfolgreichen Unternehmensfortführung nicht überzeugen. So kann auch dann, wenn ein Unternehmen mit sechzehn oder mehr Beschäftigten über mindestens sieben Jahre fortgeführt werden soll, um im Rahmen der Optionsverschöpfung eine vollständige Steuerfreiheit für das übertragene Betriebsvermögen zu gelangen, ein drastischer Reallohnverlust (bzw. ein Stellenabbau) keineswegs ausgeschlossen werden. Und auch dann, wenn die Lohnsummengrenzen unterschritten werden, führt dies nicht zu einem Verlust der Steuerprivilegien. Die Steuerfreiheit

reduziert sich dann lediglich im gleichen prozentualen Anteil, wie die Lohnsummengrenze unterschritten wird.

3.3. Verschonungsbedarfsprüfung

Ob und inwieweit eine steuerpflichtige Person überhaupt Steuern zahlen muss, davon abhängig zu machen, ob der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Steuerentstehung über das hierfür erforderliche Vermögen verfügt, ist bereits eine außerordentliche und höchst fragwürdige Vorzugsbehandlung. Die Vorstellung etwa, dass einem unwidersprochenen Einkommensteuerbescheid, der den Steuerpflichtigen zur Nachzahlung verpflichtet, deshalb nicht unfänglich entsprochen werden muss, weil das Girokonto gerade nicht die erforderliche Deckung aufweist und ansonsten wegen einer Eigenheimfinanzierung die Schulden das Vermögen übersteigen, mutet geradezu absurd an. Aber eine dieser Absurdität nicht nur entsprechende, sondern sie sogar noch ins Groteske steigernde Regelung enthält der Referentenentwurf mit der Verschonungsbedarfsprüfung für begünstigtes Vermögen i.S. von § 28a ErbStG-E. Denn selbst dann, wenn Begünstigte über ausreichend Mittel zur Begleichung ihrer Steuerschuld verfügen, wird beim Vorliegen bestimmter Konstellationen dem Antrag auf Verschonung dennoch weitreichend stattgegeben. Dies ist dann der Fall, wenn zwar die Hälfte der Summe des beim Begünstigten bereits vorhandenen und des ihm zugefallenen, aber *nicht* verschonungswürdigen, Vermögens nicht ausreicht, um die Steuer zu zahlen, mehr als 50 Prozent dieser Summe aber durchaus ausreichen würden.

Hinzu tritt außerdem, dass gerade beim Unternehmensübergang auf die nächste Generation immer weniger der Erbfall abgewartet wird. Vielmehr hat hier die planmäßig organisierte Schenkung erheblich an Bedeutung gewonnen. Das bedeutet, dass selbst dann, wenn zunächst die Voraussetzungen nicht dafür gegeben sein sollten einem Antrag auf Verschonung stattzugeben, diese durch entsprechende Vermögensübertragungen und -umschichtungen bis zum Zeitpunkt der Steuerentstehung doch noch entsprechend gestaltet werden können. Insbesondere wird die Steuerumgehung durch § 28a Abs. 3 Nr. 3 S. 1 erleichtert. Dieser knüpft die Steuerfreistellung lediglich daran, dass dem Erwerber nur binnen zehn Jahren kein weiteres Erb- oder Schenkungsvermögen zufällt. Diese Frist ist zur Vermeidung von Steuergestaltung viel zu kurz bemessen und müsste im Gleichlauf mit den Regelungen der Erbersatzsteuer für Familienstiftungen eher auf 30 Jahre ausgedehnt werden. Sollte es bei der Frist von 10 Jahren bleiben, so stellt sich die Frage, ob dies verfassungsfest ist. Denn wenn im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung kein sonstiges Vermögen vorhanden ist, weil es später übertragen wird, so läuft diese Prüfung komplett ins Leere.

3.4. Verschonungsabschlag

Beträgt der gemeine Wert des i.S. von § 13b ErbStG-E zu begünstigenden Vermögens mehr als 26 Millionen Euro und sind die Voraussetzungen zu dessen Steuerbefreiung nach § 13a, nicht aber die Voraussetzungen für einen positiven Bescheid für eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a gegeben, so muss der Begünstigte dennoch nicht auf eine steuerliche Verschonung des erhaltenen Betriebsvermögens verzichten. Auf Antrag reduziert sich in diesen Fällen die Begünstigung in Höhe von 85 bzw. 100 Prozent sukzessive bis zu einem Wert von 116 Millionen Euro. Ab diesem Wert gilt dann einheitlich eine steuerliche Vermögensverschonung im Umfang von 20 bzw. 35 Prozent. Mithin entfällt also jegliche Prüfung der Vermögensverhältnisse und der Zahlungsfähigkeit. Dennoch unterstellt die Begründung des Gesetzentwurfs, dass auch für diese Fälle eine Gefährdung vermutet werden müsse, die eine Verschonung erforderlich mache. Jedoch unternimmt die Begründung des Gesetzentwurfes weder an dieser, noch an anderer Stelle den Versuch, die vermutete Gefährdung auch nur im Ungefähren zu beschreiben und zu belegen. Da diese Regelung ausschließlich auf die Übertragung größerer Unternehmen und Unternehmensanteile abzielt, muss hier weiterhin von einem Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ausgegangen werden. Denn die Rechtsprechung des BVerfG ist in diesem Zusammenhang eindeutig und unmissverständlich: „Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbersonstigen Vermögens und den Erwerbersonstigen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist.“⁷

Die Grenze von 26 Millionen Euro, bis zu der Erben und Beschenkte in den Genuss einer abschlagfreien Steuerverschonung kommen, kann sich aber auch auf 52 Millionen Euro verdoppeln, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind. Hierzu müssen dem Begünstigten Anteile an einer ausschließlich im Familienbesitz befindlichen Gesellschaft zufallen, deren Satzung außerdem bestimmt, dass die Ausschüttung des Gewinns „nahezu vollständig“ beschränkt ist und dass im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft, also bei Liquidation der erhaltenen Anteile, eine Abfindung „erheblich unter dem gemeinen Wert“ vorgesehen ist. Der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften stimmen mit der Begründung des Gesetzentwurfes überein, wonach Unternehmen, die durch diese satzungsmäßigen Bestimmungen geprägt sind, typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet sind. Es ist richtig und wird auch durch Erfahrungen der betrieblichen Interessenvertretungen in den betreffenden Unternehmen bestätigt, dass ein derart konstituierter Gesellschafterkreis ein wichtiger wirtschaftlicher Ankerpunkt für die

⁷ Vgl.: 1 BvL 21/12, Rz 172



nachhaltige Unternehmensführung und zur Sicherung von Beschäftigung ist. Auch erkennt der DGB steuerpolitischen Handlungsbedarf, um die Attraktivität solcher positiv zu würdigenden gesellschaftsrechtlichen Konstruktionen nicht zu schmälern. Allerdings bedarf es hierzu keiner Regelungen, die auf eine vollständige oder fast vollständige Steuerbefreiung des Betriebsvermögens hinauslaufen. Problematisch ist vielmehr, dass in diesen Fällen, in denen eine Veräußerung zum vollen Gemeinwert gar nicht möglich ist, dennoch der Bewertungsgrundsatz des § 9 BewG gilt, wonach die für die Besteuerung maßgebliche Grundlage ausschließlich nach dem gemeinen Wert zu erfolgen hat und auch Verfügungsbeschränkungen hierbei außer Betracht bleiben müssen (vgl. § 9 Abs. 3 BewG).

4. Fazit und alternative Regelungsvorschläge des DGB

Auch wenn der vorliegende Referentenentwurf im Vergleich zum geltenden Recht punktuelle Verbesserungen bei der Definition des begünstigten Vermögens enthält, kann die vorgeschlagene Novellierung in ihrem gesamten Zusammenhang nicht überzeugen. Wenn auch nicht so weitreichend wie bisher, so ist auch weiterhin die Definition des zu begünstigten Vermögens nicht vor zweifelhafter Gestaltungsanfälligkeit gefeit. Hinzu tritt, dass die vorgeschlagenen kumulierten Mindestlohnschwellen, insbesondere für Unternehmen mit vier bis zehn Beschäftigten, kein Ausweis erfolgreicher und nachhaltiger Unternehmensführung sind, die einer steuerlichen Prämierung bedürften. Die Steuerpflicht im Grundsätzlichen in weiten Teilen davon abhängig zu machen, ob die Steuer sofort aus vorhandenem Vermögen entrichtet werden kann, stellt bereits für sich genommen eine unverhältnismäßige Besserstellung gegenüber Steuerpflichtigen in allen anderen Steuerarten dar. Dass der Gesetzentwurf darüber noch hinaus geht und auch Fälle ermöglicht, in denen trotz vorhandenem Vermögen dennoch unterstellt wird, dass nicht in vollem Umfang gezahlt werden kann, halten der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften für untragbar. Dies ist umso unverständlicher, als dass das ErbStG bereits heute einzigartig günstige und weitreichende Steuerstundungen ermöglicht. Es nunmehr, wie in § 28a Abs. 3 S. 2 formuliert, unabhängig vom konkreten Einzelfall als „erhebliche Härte“ zu bezeichnen, wenn der Begünstigte einen Kredit zur Begleichung seiner Steuerschuld aufnehmen müsste, ist eine starke Übertreibung. Die Inanspruchnahme eines Kredites, insbesondere zur Liquiditätssicherung von Unternehmen, ist ein völlig normaler Alltagsvorgang und kann nur dann als erhebliche Härte bezeichnet werden, wenn hiervon die Überschuldung des Begünstigten oder des von ihm erworbenen Unternehmens zu erwarten wäre.

Somit bleiben erhebliche Zweifel, ob die geplante Neuregelung der steuerlichen Verschonung von Betriebsvermögen nicht abermals vom BVerfG als grundgesetzwidrig moniert werden. Diese Zweifel nähren sich aus der abermaligen, oft nur ansatzweise und bisweilen gar nicht begründeten, Gewährung einer Vielzahl von neuen Ausnahmen und Rückausnahmen, die im Ergebnis weiterhin vor allem die Mehrzahl der größten Vermögen vor der Erbschaft- und Schenkungsteuer bewahren. Nur hierdurch ist auch zu erklären, dass das Finanztableau erst ab dem Jahre 2020 die erwartete volle Jahreswirkung von lediglich



200 Millionen Euro zusätzlich ausweist. Der Trend, dass trotz einseitig wachsender Vermögenskonzentration, der Anteil der Erbschaft- und Schenkungsteuer am Gesamtsteueraufkommen weiter schwindet, wird damit beibehalten. Demgegenüber vertreten der DGB und seine Mitgliedsgewerkschaften die Auffassung, dass eine verfassungsfeste Reform des ErbStG, die keine Rücksicht auf eine besondere Verschonung großer Vermögen nimmt, mindestens zu einer Verdoppelung der Einnahmen beitragen kann ohne dabei wirtschaftliche Verwerfungen zu verursachen. Hierzu schlägt der DGB vor:

1. Eine Vorzugsbehandlung bestimmter Vermögensarten, gleich welcher Definition, ist auszuschließen.
2. Zur Abmilderung von Härtefällen ist ggf. über weitergehende Stundungsregeln für den Fall nachzudenken, dass Erben oder Beschenkte steuerlich verursachte Liquiditätsschwierigkeiten nachweisen können, die eine Fortführung des Betriebes unmöglich machen oder zumindest erheblich erschweren.
3. Wem durch Erbe oder Schenkung Anteile an einer ausschließlich im Familienbesitz befindlichen Gesellschaft zufallen, deren Satzung zudem bestimmt, dass die Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt ist und dass im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert vorgesehen ist, dem sollte eine Besteuerung zum tatsächlich erzielbaren Wert ermöglicht werden. Hierzu sollte in das ErbStG eine entsprechende Ausnahme von § 9 BewG aufgenommen werden. Um Interpretationsschwierigkeiten und Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, erscheint es sinnvoll die „nahezu vollständige Beschränkung“ hinreichend exakt zu bestimmen. Gleiches sollte auch dafür gelten, was unter einer „Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert“ zu verstehen ist.

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin**

Nur per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

8. Oktober 2015

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes – BT-Drucksache 18/5923 –

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 12. Oktober 2015

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17. Dezember 2014 (1 BvL 21/12; BGBl. 2015 I Seite 4) die im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2009 verabschiedeten Verschonungsregelungen für Betriebe zwar für geeignet und erforderlich erachtet, jedoch festgestellt, dass die bestehenden Verschonungsregelungen in ihrer konkreten Ausgestaltung gegen das Grundgesetz verstoßen, und eine Korrektur bis zum 30. Juni 2016 gefordert.

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft teilen ausdrücklich das Ziel des Gesetzentwurfs, eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens zu implementie-

ren. Die Neuregelung muss Unternehmen und Finanzverwaltung einen eindeutigen, klaren Rechtsrahmen für die Übertragung von Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen bieten.

Im Koalitionsvertrag hat die Große Koalition als Ziel festgehalten, dass die „Unternehmensnachfolge ... auch künftig durch die Erbschaftsbesteuerung nicht gefährdet werden [soll]. Notwendig ist daher eine verfassungsfeste und mittelstandsfreundlich ausgestaltete Erbschafts- und Schenkungsteuer, die einen steuerlichen Ausnahmetatbestand bei Erhalt von Arbeitsplätzen vorsieht.“ An dieser Aussage orientieren wir uns in der nachstehenden, ausführlichen Stellungnahme.

Die Stellungnahme ist in drei Teile gegliedert:

- Teil A: Anmerkungen zum Gesetzentwurf (S. 1-21),
- Teil B: Noch aufzunehmende Regelungen (S. 22-29) und
- Teil C: Anmerkungen zur Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 353/15 [Beschluss]) (S. 30-32)

Die wichtigsten Punkte daraus vorab:

Teil A:

- Bei der **Definition des begünstigten Betriebsvermögens** müssen dringend weitere Klarstellungen erfolgen. In den Gesetzeswortlaut, zumindest aber in die Gesetzesbegründung sollte eine klare Vermutungsregelung aufgenommen werden, dass Vermögensgegenstände, die Unternehmer ertragsteuerlich als Betriebsvermögen eingeordnet haben, erbschaftsteuerlich zum begünstigten Betriebsvermögen gehören. Insbesondere sollten zum begünstigten Vermögen entgegen der bisher geplanten Regelung auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zählen, wie Wertpapiere bzw. vergleichbare Forderungen, Forderungen aus dem kaufmännischen Geschäftsverkehr, auf Geld gerichtete Forderungen aller Art einschließlich geleisteter Anzahlungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen, Forderungen an verbundene Unternehmen und das (begründete) Vorhalten von liquiden Mitteln.
- Ferner sollte sämtliches Vermögen zur Deckung von **Pensionsverpflichtungen** zum begünstigten Vermögen gehören. Die Notwendigkeit hat insoweit auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 25. September 2015 unter Nr. 5 erkannt.
- Der **Anteil des „unschädlichen“ nicht begünstigten Vermögens** sollte von 10 auf 20 % des begünstigten Vermögens angehoben werden, um aufwändige, bürokratische Abgrenzungsauseinandersetzungen zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung zu vermeiden.
- Bei der **Verschonungsbedarfsprüfung** sollte allenfalls das mitübertragene Privatvermögen einbezogen werden. Zudem muss klargestellt werden, dass die Heranziehung von 50 Prozent des Privatvermögens erst nach Abzug der darauf entfallenen Erbschaftsteuer und der latenten Ertragsteuern (durch den vom Gesetz unterstellten Verkauf) erfolgt. Die Erbschaftsteuer müsste insoweit als Nachlassverbindlichkeit gelten.
- Der **Schwellenwert für eine Anwendung der Regel- und Optionsverschonung** sollte angehoben werden. Die Nachweise von Verfügungsbeschränkungen müssen praxistauglich ausgestaltet werden. Dazu gehört auch, die Zeiträume des Nachweises an die Behaltensfristen bei der Regel- und Optionsverschonung anzupassen.

- Der **Verschonungsabschlag bei Großverwerben** sollte beibehalten, ggf. sogar erhöht werden.
- Die Grenze für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der **Lohnsummenregelung** sollte von drei auf sieben - keinesfalls aber auf eine Zahl von unter fünf - Beschäftigte angehoben werden. Damit könnte die Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts (Betriebe mit „einigen wenigen“ Beschäftigten) ebenfalls erfüllt werden.

Teil B:

- Ergänzend zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sollte auch das **Bewertungsgesetz** angepasst werden. Ziel einer Anpassung von § 9 Abs. 3 BewG sollte es sein, gesellschaftsrechtliche Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungsvorgaben bei der Bewertung von Unternehmen zu berücksichtigen. Damit würde verhindert, dass das Bewertungsrecht bei eigentü-mer- und familiengeführten Unternehmen zu deutlichen Überbewertungen führt.
- Mit Verweis auf einen neu formulierten § 9 Abs. 3 BewG sollte auch das „**vereinfachte Ertragswertverfahren**“ – etwa durch eine Anpassung des bei der Bestimmung des Kapitalisierungsfaktors eingesetzten Risikozuschlags – praxistgerecht ausgestaltet werden.

Teil C:

- Sollte den Forderungen des Bundesrates entsprechend das **Verwaltungsvermögenskonzept** beibehalten werden, muss der vom Bundesrat vorgeschlagene **Verwaltungsvermögenskatalog** eingeschränkt werden, damit begünstigungswürdiges Betriebsvermögen nicht erfasst wird. Dies betrifft in erster Linie das zur Deckung von Pensionsverpflichtungen der betrieblichen Altersversorgung erforderliche Betriebsvermögen. Ferner sind aber auch Anpassungen etwa bei der Behandlung von Grundstücken und der Beteiligungsgrenze bei Kapitalgesellschaften erforderlich.
- Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Einschränkungen beim **Verschonungsabschlag** lehnen wir ab. Der Sockelbetrag muss als praxistaugliche Alternative erhalten bleiben.

In der ausführlichen Stellungnahme sind die von uns behandelten Themen entsprechend der Paragraphenfolge im Gesetzentwurf geordnet.

Für Fragen stehen wir Ihnen in der Anhörung gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Heinz-Udo Schaap Dr. Daniel Hoffmann

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jürgen Wagner

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

TEIL A: Anmerkungen zum Gesetzentwurf

Zu § 13a Abs. 3 Satz 3 ff. ErbStG-E – [Vereinfachung bei der Lohnsummenregelung]

1. Zur Bestimmung der Nichtaufgriffsgrenze bei Betrieben mit wenigen Beschäftigten

Der Entwurf sieht vor, dass zukünftig Betriebe, bei denen die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder die bis zu drei Beschäftigte haben, den Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung nicht führen müssen.

Wir begrüßen, dass – wie im bisherigen Recht – im Rahmen der Prüfung einer Freistellung von der Nachweisführung an die Zahl der Beschäftigten angeknüpft werden soll.

Kritisch sehen wir jedoch die vorgesehene Grenzziehung bei Betrieben mit einer Zahl von bis zu drei Beschäftigten. Auch unter Beachtung der vom Bundesverfassungsgericht dargelegten Grundsätze für die Rechtfertigung einer Freistellung kann eine Grenzziehung bei Betrieben von bis zu sieben Beschäftigten gezogen werden. Keinesfalls darf jedoch die Nichtaufgriffsgrenze fünf Beschäftigte unterschreiten.

In einem ersten Schritt ist das Gebot der Wahrung eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu beachten. Bei der Berechnung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses auf der Grundlage der Zahlen des Unternehmensregisters vom Statistischen Bundesamt wurden richtigerweise die sog. Solo-Selbständigen ausgenommen und es wurde im Grundsatz berücksichtigt, dass zahlreiche Unternehmen über keine ausreichende Substanz verfügen, welche für eine erbschaftsteuerlich relevante Übertragung notwendig ist. Betriebe, die lediglich über wenige (Teilzeit-)Beschäftigte verfügen, sind regelmäßig keine Einheiten, die ausreichend Substanz besitzen, um im Zuge einer Vermögensübertragung im Rahmen des Generationswechsels fortgeführt zu werden. Auch ist der Umstand zu berücksichtigen, dass in vielen Betrieben Familienangehörige mitarbeiten, die ebenfalls bei der Berechnung der Beschäftigtenanzahl zu berücksichtigen sind. Zudem werden in der Regel bei vielen Betrieben in diesen Fällen wegen des geringen Werts des steuerpflichtigen Erwerbs die persönlichen Freibeträge nicht überschritten. Wir sind daher der Ansicht, dass – auch aufgrund der in der Gesetzesbegründung aufgezeigten Lage – unter Wahrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses eine höhere Zahl als die drei Beschäftigten zu rechtfertigen ist.

In einem zweiten Schritt ist zusätzlich zu beachten, dass das Bundesverfassungsgericht eine Rechtfertigung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung sieht, wenn "schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft ... innerhalb der Lohnsummenfrist ... die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen" (Rz. 229 des Urteils). Entgegen der Ausführungen in der Gesetzesbegründung ist das Bedürfnis einer Freistellung von der Einhaltung der Lohnsummenregelung auch bei Betrieben besonders groß, die die Grenze von drei Beschäftigten überschreiten. Die Einhaltung der Mindestlohnsumme wird insbesondere durch familienpolitisch gewollte Freistellungen von der Arbeit (Elternzeit, Pflegezeit, Familienpflegezeit) und die demografischen Entwicklungen erschwert. Die hierdurch entstehenden un-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

kalkulierbaren Wechsel in der Belegschaft wirken sich überproportional in Kleinbetrieben aus und machen dort die Einhaltung der Mindestlohnsumme zumindest weitgehend unmöglich.

Berücksichtigt man zum einen die Forderung nach dem Regel-Ausnahme-Verhältnis und zum anderen den Rechtfertigungsansatz der Konsequenzen eines unkalkulierbaren Wechsels, halten wir eine Grenzziehung bei Betrieben von bis zu sieben Beschäftigten für verfassungsgemäß.

Petitur: Die Grenzziehung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummenregelung sollte für Betriebe mit bis zu sieben Beschäftigten erfolgen. Keinesfalls sollte die Nichtaufgriffsgrenze fünf Beschäftigte unterschreiten.

Wir begrüßen, dass Beschäftigte, die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder die Krankengeld im Sinne des § 44 SGB V oder Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes beziehen, sowohl bei der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs als auch bei der Ermittlung der Lohnsummen unberücksichtigt bleiben. Dies ist eine wichtige Maßnahme für den Erhalt von Ausbildungsstellen und trägt der sozial- und familienpolitischen Entwicklung zutreffend Rechnung.

Bisher ist die Anzahl der Beschäftigten nach Köpfen zu berechnen. Aufgrund des Urteils vom BVerfG ist eine Umstellung auf Vollzeitäquivalente angezeigt, denn selbst ein Betrieb, der neben dem Inhaber einen Vollzeitbeschäftigten, einen Auszubildenden sowie zwei Teilzeitbeschäftigte (z. B. Sekretär/in und Reinigungskraft) vorweist, würde nach dem Regierungsentwurf die vorgesehene Nichtaufgriffsgrenze überschreiten. Auch werden durch das Abstellen auf die Kopf-Zahl in Kombination mit der Absenkung der Nichtaufgriffsgrenze zukünftig eine erhebliche Anzahl von Betrieben ohne sachlichen Grund benachteiligt, die – anstatt weniger Vollzeitmitarbeiter – eine Vielzahl von festangestellten Teilzeitkräften beschäftigen.

Aufgrund der sozialpolitisch gewünschten und in vielen Betrieben heute gelebten Praxis sind Teilzeitbeschäftigte keine Ausnahme mehr. Durch ein stärkeres Bewusstsein für eine Vereinbarkeit von Familie und Beruf sowie einem erleichterten Übergang in den Ruhestand durch Altersteilzeit ist der Anteil an Teilzeitkräften in den letzten Jahren gestiegen. Diesem Wandel muss auch das Steuerrecht Rechnung tragen. Anderenfalls würden gerade die Betriebe benachteiligt, die sich den modernen Anforderungen an die Arbeitswelt stellen.

Dabei stellt eine Berechnung der Beschäftigtenzahl nach Vollzeitäquivalenten auch kein Novum dar, denn auch andere gesetzliche Regelungen kennen derartiges. So stellt beispielsweise das Kündigungsschutzgesetz in § 23 Abs. 1 Satz 4 bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs darauf ab. Hiernach sind bei der Feststellung der Zahl teilzeitbeschäftigter Arbeitnehmer mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen. Eine Übertragung dieser Grundsätze würde eine sachgerechte Lösung mit vertretbarem Aufwand auch für die Finanzverwaltung bedeuten.

Petitur: Bei der Feststellung der Zahl der Beschäftigten sind zukünftig Teilzeitbeschäftigte mit einer regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden mit 0,5 und nicht mehr als 30 Stunden mit 0,75 zu berücksichtigen.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Ferner sollte ausdrücklich im jetzt vorliegenden Gesetzentwurf in Übereinstimmung mit der derzeitigen Verwaltungspraxis klargestellt werden, dass auch weiterhin Saison- und Leiharbeitnehmer bei der Berechnung der Beschäftigungszahl und damit auch in den folgenden Berechnungen nicht einbezogen werden. Die zuvor aufgezeigten schwer kalkulierbaren Schwankungen im Personalbestand treten insbesondere bei Betrieben auf, die Leih- und Saisonarbeitskräfte beschäftigen.

Petitur: Bei der Feststellung der Zahl der Beschäftigten, der Ermittlung der Ausgangslohnsumme sowie der Mindestlohnsumme im Fünf- bzw. Sieben-Jahreszeitraum dürfen Saison- und Leiharbeitnehmer nicht einbezogen werden.

2. Absenkung der Mindestlohnsumme für Betriebe mit wenigen Beschäftigten

Laut Entwurf soll die Mindestlohnsumme zukünftig nicht mehr durchgehend 400 Prozent (bzw. 700 Prozent bei Vollverschonung) betragen, sondern entsprechend der Beschäftigtenzahl in zwei Stufen von 250 Prozent (bzw. 500 Prozent bei Vollverschonung) für Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten und über 300 Prozent (bzw. 565 Prozent bei Vollverschonung) für Betriebe mit elf bis 15 Beschäftigten auf den ursprünglichen Wert ansteigen. Hierin liegt ein wichtiger Schritt, um die Auswirkungen unkalkulierbarer Wechsel in der Belegschaft zu berücksichtigen. Dies gilt umso mehr, als die Grenzziehung für die Freistellung vom Nachweis der Einhaltung der Lohnsummen auf drei Beschäftigte erfolgen soll. Durch die Staffelung der Lohnsumme wird vom Grundsatz her eine wichtige Forderung der Unterzeichnenden aufgegriffen.

Berechnungsbeispiele zeigen indes, dass auch bei höheren Beschäftigungszahlen als 15 Beschäftigte bereits das Ausscheiden einzelner Beschäftigter die Einhaltung der Lohnsummenkriterien gefährden kann. In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass gerade bei Betrieben, die in der Rechtsform als Einzelunternehmen oder Personengesellschaften organisiert sind, einzelne Wechsel in der Belegschaft die Einhaltung der Lohnsummenregeln erschweren. Wenn ein bisheriger angestellter Familienangehöriger im Rahmen der Unternehmensnachfolge Betriebsinhaber und somit zum Unternehmer wird, sinkt die Lohnsumme, da der Unternehmer nicht mehr als Beschäftigter zu berücksichtigen ist. Bei dem bisherigen Angestellten wird es sich in der Regel um einen solchen handeln, der im oberen Gehaltsgefüge angesiedelt ist. Wenn die Stelle aufgrund des Fachkräftemangels überhaupt zeitnah nachbesetzt werden kann, dann ist davon auszugehen, dass der Nachfolger ein niedrigeres Gehalt beziehen wird, da der neue Betriebsinhaber "sein Team" selbst mit jungen Mitarbeitern aufbauen wird. Insofern ist diesem Umstand, dass bereits der Wechsel eines Beschäftigten die Einhaltung der Lohnsumme nahezu unmöglich machen kann, bei der Bemessung der Lohnsummenregel besonderes Augenmerk zu widmen. Ergänzend wird sich die Problematik der Volatilität insbesondere auch aufgrund der demografischen Entwicklung (Fachkräftemangel) sowie politisch gewollten familienbedingten Freistellungsmöglichkeiten von der Arbeit verstärken.

Petitur: Die Staffelung der Mindestlohnsumme sollte um eine dritte Stufe für Betriebe mit 16 bis 20 Beschäftigten ergänzt werden.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Zu § 13a Abs. 9 ErbStG-E – [Prüfchwelle für „Großerwerbe“]

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung sollen die Regel- und Optionsverschonung nur dann anzuwenden sein, wenn das begünstigte Vermögen insgesamt 26 Mio. Euro nicht übersteigt. Wird diese Prüfschwelle durch mehrere, innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, soll die Verschonung für die bis dahin als steuerfrei behandelten Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen. Die Prüfschwelle soll sich auf 52 Mio. Euro erhöhen, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthalten, die

- die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken, und
- die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf enge Angehörige i. S. d. § 15 Abs. 1 AO beschränken, und
- für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.
- Diese Voraussetzungen sollen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen müssen.

1. Zur Prüfschwelle von 26 Mio. Euro

Die Prüfschwelle ist im Laufe der Diskussion um die Neuregelung erfreulicherweise bereits angehoben worden. Dennoch ist die für die Verschonung des begünstigten Vermögens festgelegte, erwerbsbezogene Obergrenze von 26 Mio. Euro weiterhin zu niedrig. Bei der Abgrenzung großer Unternehmenserwerbe sollte ein erheblich höherer Wert pro erworbenem Anteil angesetzt werden. Nach dem Vereinfachten Ertragswertverfahren würde ein Grenzwert von 26 Mio. Euro bereits Unternehmen erfassen, deren durchschnittlicher Jahresertrag knapp über zwei Millionen Euro liegt. Gerade solche Unternehmen prägen aber den Wirtschaftsstandort Deutschland. Über 42 Prozent aller sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sind in diesen Unternehmen beschäftigt. Umso wichtiger ist es, den Schwellenwert deutlich zu erhöhen und die Unternehmen mit Blick auf den Arbeitsplatzzerhalt nicht zu gefährden.

Zudem ist im Hinblick auf das ersatzweise anzuwendende Substanzwertverfahren zu berücksichtigen, dass bestimmte Branchen sehr kapitalintensiv sind. In diesen Branchen erreichen bereits kleine und mittlere Unternehmen ein hohes Anlagevermögen. Allein ein moderner Maschinenpark eines kleinen Betriebes stellt hier ein Betriebsvermögen von mehreren Millionen Euro dar; bei einem mittleren Betrieb wird sogar ein zweistelliger Millionenbetrag schnell erreicht. Auch dies spricht dafür, die Grenze höher zu setzen als im Gesetzentwurf vorgesehen.

Gerade weil der Abgrenzung von "Großerwerben" eine hohe Bedeutung im Rahmen der gesamten Reform zukommt, sollte der Wert erheblich erhöht werden, um den tatsächlichen Gegebenheiten der hiesigen Unternehmensstruktur zumindest näher zu kommen.

Petitur: Es sollte ein deutlich höherer Schwellenwert für eine Anwendung der Regel- und Optionsverschonung gelten.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

2. Zum Zeitraum des Nachweises der Kriterien für eine Prüfschwelle von 52 Mio. Euro

Nach dem Entwurf sollen bei der Festlegung der erhöhten Prüfschwelle Verfügungsbeschränkungen der Familienunternehmen berücksichtigt werden. Wenn solche Beschränkungen von den Unternehmen nachgewiesen werden können, soll sich die Prüfschwelle auf 52 Mio. Euro verdoppeln, allerdings unter hohen Auflagen: Die Beschränkungen sollen 10 Jahre vor dem Erb- oder Schenkungszeitpunkt und 30 Jahre danach eingehalten werden müssen.

Aus Sicht der Wirtschaft ist dies ein viel zu langer und praxisferner Kontrollzeitraum, der nicht den heutigen Wettbewerbsbedingungen und der deshalb erforderlichen Flexibilität der Unternehmen entspricht. Hinzu kommt der Nachteil, dass das Erbschaftsterverfahren über einen sehr langen Zeitraum offen bleiben würde. Ein Erbe hätte über diesen langen Zeitraum eine Änderungsanzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt. Aber auch für die Finanzämter gilt: Sie müssten insgesamt 40 Jahre nachhalten, ob die Verschönungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dies würde zugleich bedeuten, dass vorsorglich – sollte an dem Rückgriff auf das sog. Privatvermögen festgehalten werden – das sog. Privatvermögen zusätzlich festgestellt werden müsste, z. B. für den Fall, dass 29 Jahre nach dem erbschaftsteuerlichen Stichtag eine gesellschaftsvertragliche Anpassung erfolgen würde.

Weniger bürokratisch und trotzdem ausreichend ist es, wenn die Frist zum Fortbestand der qualitativen Merkmale mit den gesetzlich geregelten Behaltensfristen abgestimmt würde. Unternehmen müssen sich auch bei den Verschönungsregeln des § 13a Abs. 3 und Abs. 10 ErbStG-E bereits 5 bzw. 7 Jahre binden (Betriebsfortführung mit Arbeitsplatzertand). Dies wäre auch für die hier geforderten Nachweise ein ausreichend langer Zeitraum.

Definitiv nicht erforderlich ist, Voraussetzungen an die Zeit vor der Übertragung zu knüpfen, denn das Ziel des Beschäftigungserhalts kann sinnvoll nur für die Zukunft formuliert werden. Auch eine unmittelbar vor dem Erwerb durchgeführte Änderung von Gesellschaftsverträgen, die zu nachhaltigen Bindungen von Gesellschaftern und deren Kapital an das Unternehmen führt, wäre im Übrigen im Sinne der angestrebten Verschönungsziele.

Petition: Die Zeiträume, in denen Verfügungsbeschränkungen nachgewiesen werden müssen, sollten den Behaltensfristen bei der Regel- und Optionsverschönung entsprechen. Zeiten vor der Übertragung sollten keine Rolle spielen.

3. Zu den Kriterien für die erhöhte Prüfschwelle von 52 Mio. Euro

Die einzelnen in § 13a Abs. 9 ErbStG-E formulierten Anforderungen an Gesellschaftsverträge oder Satzungen sind zu restriktiv und entsprechen nicht denen, die in der Praxis vorzufinden sind. Bei allen drei Kriterien werden keine rechtssicheren Begriffe verwendet. Die Bestimmungen sind vielmehr auslegungsbedürftig und damit äußerst streitanfällig. Deswegen sollten die unbestimmten Rechtsbegriffe durch konkrete Zahlen ersetzt werden, die in ihrer Angemessenheit den Spezifika der Familienunternehmen gerecht werden.

Darüber hinaus ist vorgesehen, dass diese Kriterien kumulativ vorliegen müssen, womit die Zielsetzung der Gesetzesbegründung, die besondere Unternehmenskultur des hiesigen Standortes und

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

die dadurch geschaffenen Arbeitsplätze zu sichern, ins Leere läuft. Eine kumulative Beschränkung ist praxisfern.

Petitur: Konkretere Anhaltspunkte für die Auslegung der Rechtsbegriffe sollten mindestens in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden. Keinesfalls darf dies auf eine spätere Rechtsverordnung oder ein Anwendungsschreiben verschoben werden. Die Kriterien sollten zudem alternativ vorliegen müssen und nicht kumulativ.

Zu den einzelnen Kriterien:

– Zu § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 ErbStG-E – [Gewinnentnahmebeschränkung]

Bei der geplanten Thesaurierungsvorgabe bleiben einem nachfolgenden Gesellschafter kaum noch Handlungsoptionen, wenn die Gewinnentnahme nahezu vollständig beschränkt werden muss. Bei Personengesellschaften kommt es beispielsweise bereits zu einer Entnahme, wenn die Einkommen- oder Erbschaftsteuern vom Firmenkonto bezahlt werden. Außerdem ist für nicht im Unternehmen tätige Gesellschafter ein angemessener Beitrag zu den Lebenshaltungskosten bzw. eine gewisse Dividende zu zahlen. Zudem bekommen Gesellschafter, die im Unternehmen tätig sind, typischerweise auch ein Gehalt. Bei einer Personengesellschaft sind alle diese Zahlungen Gewinnvorweg. Gerade bei Mitarbeit mehrerer Gesellschafter kann dies schnell einen zweistelligen Prozentsatz des Unternehmensergebnisses ausmachen. Hier darf eine Entnahme oder eine Dividende nur danach beurteilt werden, ob sie (ggf. bei Kapitalgesellschaften in Summe mit der Festvergütung) insgesamt ein angemessenes Gehalt darstellt. Erst der nach Abzug der Steuerentnahmen und der Vergütungen für Arbeitsleistungen verbleibende Betrag darf prozentual in der Ausschüttung beschränkt werden.

Petitur: Anstelle von „nahezu vollständig“ sollte auf eine praxisgerechte Thesaurierungsvorgabe abgestellt werden. Ferner sollte sichergestellt sein, dass Entnahmen zu Steuerzahlungszwecken sowie ertragsteuerliche Entnahmen, die aufgrund von Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgen, getätigt werden können, ohne dass dies zur Nichteinhaltung der qualitativen Kriterien führt. Gleiches gilt für die angemessene Vergütungen für Arbeitsleistungen bei Kapitalgesellschaften, sofern sie über eine Dividende erfolgen. Zudem sollte nicht nur auf die Regelung in der Satzung oder den Gesellschaftsverträgen abgestellt werden, sondern auch auf die „gelebte Praxis“. Das gilt insbesondere dann, wenn keine vertraglichen Vereinbarungen zu den Entnahmen vorliegen.

– Zu § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E – [Verfügungsbeschränkung]

Im Entwurf ist vorgesehen, dass Verfügungsbeschränkungen nur dann anerkannt werden, wenn sie zulasten eines engen Kreises von Verwandten bestehen. Die Begrenzung der Verfügungsbeschränkung auf Anteile von Angehörigen im Sinne des § 15 AO ist aber zu eng. Bei über viele Generationen bestehenden Familienunternehmen sind nicht nur Übertragungen in gerader Linie möglich. Insbesondere dann, wenn Gesellschafter kinderlos versterben, wird zwar innerhalb des größten Familienkreises vererbt. Spätestens ab der 6. oder 7. Generation gibt es aber notwendige Erwerbe innerhalb des Gesellschafterkreises, die nicht mehr § 15 Abs. 1 AO entsprechen. Da das

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

entscheidende Kriterium ist, dass alle Anteile in der Familie gehalten werden sollen, muss der Begünstigtenkreis auf Abkömmlinge aller Gesellschafter ausgeweitet werden.

Petition: § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 sollte wie folgt lauten: „ ... auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 der Abgabenordnung sowie alle weiteren Mitgesellschafter und deren Familienangehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 der Abgabenordnung.

– Zu § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 3 ErbStG-E – [Abfindungsbeschränkung]

Ferner ist im Entwurf enthalten, dass im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Abfindung vorgesehen sein muss, die „erheblich“ unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Gesellschaft liegt. Probleme können insbesondere entstehen, wenn im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven der Buchwert (Wert der Kapitalkonten) über dem Verkehrswert liegt und damit das „Erheblichkeitskriterium“ nicht mehr eingehalten werden kann. Für diese Fälle sollte eine Sonderregelung aufgenommen werden.

Petition: Es sollte anstelle von „erheblich“ „20 Prozent“ aufgenommen werden.

Zu § 13b Abs. 1 ErbStG-E – [Begünstigungsfähiges Vermögen]

Zu Nr. 2 – [inländisches Betriebsvermögen]

Nach dem Gesetzesentwurf sollen Anteile an gewerblich geprägten Personengesellschaften nur insoweit noch begünstigungsfähig sein, als sie ihrerseits Beteiligungen an anderen – begünstigungsfähigen – Gesellschaften halten. Dies hätte zur Folge, dass sämtliche übrigen Wirtschaftsgüter der gewerblich geprägten Personengesellschaften von vornherein nicht begünstigungsfähig wären, obwohl es sich ggf. um betriebsnotwendiges Vermögen handelt. Dies stellt insbesondere in den Fällen eine Verschlechterung dar, in denen eine gewerblich geprägte Personengesellschaft auf einer unteren Konzernstufe als Holding fungiert, da deren Finanzmittel von vornherein als nicht begünstigungsfähig eingestuft werden, obwohl diese bei Einbeziehung in die Verbundvermögensaufstellung ggf. den Finanzmitteltest bestehen würden.

Petition: Wirtschaftsgüter der gewerblich geprägten Personengesellschaft sollten dem Gesellschafter anteilig zugerechnet werden.

Zu Nr. 2 und 3 – [Drittlandsbeteiligungen]

Nach bisheriger Rechtslage zählen Mitunternehmeranteile an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit EU/EWR-Betriebsvermögen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Der nachfolgende Verwaltungsvermögenstest sieht in § 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG keine Einschränkungen bezüglich der von dieser Gesellschaft gehaltenen Anteile an Drittlandsbeteiligungen vor.

Anteile an EU/EWR-Kapitalgesellschaften zählen bisher im Rahmen der Mindestbeteiligung von 25 Prozent zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Der nachfolgende Ver-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

waltungsvermögenstest sieht in § 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 ErbStG keine Einschränkungen bezüglich von dem Erwerbsgegenstand gehaltenen Anteilen an Drittlandsbeteiligungen vor.

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG-E sind lediglich Mitunternehmeranteile i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1 EStG mit Betriebsvermögen in den EU/EWR-Staaten begünstigungsfähig. Durch die Ergänzung in § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 im ErbStG-E („Beteiligungen ... sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“) werden Drittlandsbeteiligungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dem Grunde nach vom begünstigten Vermögen ausgeschlossen, weil nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG-E Drittlandsbeteiligungen gerade nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen zählen.

Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E sind, wie bisher, Anteile an EU/EWR-Kapitalgesellschaften im Rahmen der Mindestbeteiligung begünstigungsfähig. Durch die Ergänzung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E („Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten.“) werden Drittlandsbeteiligungen einer Holdingkapitalgesellschaft dem Grunde nach vom begünstigten Vermögen ausgeschlossen. Dies gilt analog der gewerblich geprägten Personengesellschaft. Auch hier ist eine Einschränkung zur bisherigen Rechtslage gegeben.

Auch die Verbundvermögensaufstellung in § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG-E hilft hier nicht weiter. Fraglich ist, welche Wirkung § 13b Abs. 7 Satz 1 (bzw. Satz 4) ErbStG-E auf ausländische Beteiligungen entfaltet. Die Gesetzesbegründung zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E führt Folgendes auf:

„Voraussetzung für die Konsolidierung ist, dass es sich um Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die begünstigungsfähig sind, wenn sie der Erwerber unmittelbar halten würde. Für eine Verschonung betrieblichen Vermögens macht es damit grundsätzlich keinen Unterschied, ob der Erwerber einen Anteil unmittelbar oder mittelbar innerhalb einer mehrstufigen Gesellschaftsstruktur hält.“

Diese Formulierung ist unseres Erachtens unglücklich, da sie suggeriert, dass Beteiligungen nicht begünstigungsfähig sind, soweit sie selbst die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 ErbStG-E nicht erfüllen würden. Wenn § 13b Abs. 7 ErbStG-E eine transparente Prüfung nach Maßgabe des § 13b Abs. 1 ErbStG-E aller nachfolgenden Gesellschaften anordnet, dann wären Drittlandsbeteiligungen stets von der Begünstigung ausgeschlossen. Auch verweist § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG-E bei den unmittelbar gehaltenen Beteiligungen an Personengesellschaften im Klammerzusatz auf § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG-E. Dies würde z. B. eine Einschränkung in den Fällen bedeuten, in denen EU/EWR-Kapitalgesellschaften über Anteile an Drittlands-Personengesellschaften verfügen.

Das eigentliche Problem könnte darin liegen, dass das Wort „begünstigungsfähig“ mehrfach in unterschiedlichen Kontexten (§ 13b Abs. 1 und 3 ErbStG-E) verwendet wird. Vielleicht zielt die Gesetzesbegründung nur auf den Zusammenhang mit § 13b Abs. 3 ErbStG-E und der Frage, inwieweit die Wirtschaftsgüter der Beteiligungen an Personen- oder Kapitalgesellschaften in Drittländern in

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

die Verbundvermögensaufstellung mit einzubeziehen sind oder die Beteiligungen als solches übernommen werden, ohne dass es auf deren Wirtschaftsgüter wiederum ankommt. Dies entspräche der Eröffnung „Voraussetzung für die Konsolidierung ist [...]“. Gleichwohl sollte hier eine Klarstellung erfolgen. Der folgende Satz führt nämlich auf, dass es „für eine Verschonung betrieblichen Vermögens [...] grundsätzlich keinen Unterschied“ macht, ob „der Erwerber einen Anteil unmittelbar oder mittelbar innerhalb einer mehrstufigen Gesellschaftsstruktur hält.“ Würde der Erwerber unmittelbar Drittlandsbeteiligungen halten, wären diese nicht begünstigungsfähig.

Der Gesetzesentwurf beinhaltet Verschärfungen bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft und bei der Holding-Kapitalgesellschaft bezüglich gehaltener Drittlandsbeteiligungen. Eine sich in der Logik des aktuellen Gesetzentwurfs anschließende Prüfung, ob das Betriebsvermögen der ausländischen Beteiligungen seinerseits begünstigungsfähig ist, kann in den dargelegten Fällen erst gar nicht erfolgen. Insbesondere die für inländische Beteiligungen vorgesehene Verbundvermögensaufstellung (§ 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG-E) kommt für Beteiligungen im Drittland nicht in Betracht, da § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG-E gerade eine begünstigungsfähige Beteiligung im Sinne der Nr. 2 und 3 des Abs. 1 erfordert. Der Auslandsbezug in § 13b Abs. 7 ErbStG-E läuft für diese Beteiligungen ins Leere.

Damit kommt es zukünftig in den aufgezeigten Fällen zu einer Verschärfung im Vergleich zum Status quo. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom Dezember 2014 nicht gefordert, Beteiligungen in Drittstaaten auszuklammern. Dies sollte auch nicht geschehen, wenn sie einem begünstigten Betrieb dienen. Hier sollte schlicht nicht auf den Erwerber, sondern ggf. die Gesellschaft abgestellt werden, die an der gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Petition: Die Einschränkungen bezüglich Drittlandsbeteiligungen sind aus dem Gesetzentwurf zu streichen.

Zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E – [Neudefinition begünstigtes Vermögen]

1. Zur Hauptzweckdefinition

Nach § 13b Abs. 3 Satz 1 ErbStG-E sollen künftig zum begünstigten Vermögen alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebes gehören, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung jeweils überwiegend einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen sollen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen.

Die Frage der Abgrenzung des begünstigungs- vom nicht begünstigungsfähigen Vermögen hat aufgrund der angedachten Behandlung des nicht begünstigten Betriebsvermögens als Privatvermögen und des Rückgriffs auf das sog. Privatvermögen im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung eine überragende Bedeutung für kleine, mittelständische und große Unternehmen. Blicke es bei der bisher geltenden Abgrenzung des sog. Verwaltungsvermögens, würde die Liquidität in den Unternehmen nahezu ungemildert mit Erbschaftsteuer belastet und darüber hinaus zur Zahlung der Erbschaftsteuer auf das begünstigte Betriebsvermögen herangezogen.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Umso mehr ist der vorgeschlagene Systemschwenk von der bisherigen Negativabgrenzung des sog. schädlichen Verwaltungsvermögens zu einer Positivabgrenzung des begünstigten Betriebsvermögens zu begrüßen, da er der zielgenauen Abmilderung einer drohenden Verschärfung des Erbschaftsteuerrechts dient.

Allerdings sind bei dem vorgesehenen neuen Ansatz noch dringend Vereinfachungsregelungen und Klarstellungen erforderlich. Derzeit herrscht die Sorge bei den Unternehmen, dass es zu einer zu engen Definition des begünstigten Betriebsvermögens kommt, weil die Frage des Umfangs des begünstigten Betriebsvermögens streitanfällig und schwer administrierbar ist. Es müsste für jedes Wirtschaftsgut die Frage positiv beantwortet werden, ob es aus dem Betrieb herausgelöst werden könnte, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen. Dies würde auch für Wirtschaftsgüter von untergeordneter Bedeutung – im Prinzip also auch für jeden Einrichtungsgegenstand – gelten.

Um die Anwendung des künftigen Rechts praktikabel zu gestalten, ist eine Vermutungsregelung zugunsten der ertragsteuerlichen Einordnung von Betriebsvermögen notwendig, die zumindest in der Gesetzesbegründung deutlich zum Ausdruck kommen muss.

Daneben sind weitere Klarstellungen zur Auslegung der Begriffe „Hauptzweck“ und „ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“ erforderlich. So ist es von großer Bedeutung, dass ein Betrieb mehrere Hauptzwecke haben kann, unabhängig von deren quantitativer Beteiligung am Geschäftserfolg. Auch muss die Gewichtung der Hauptzwecke irrelevant sein. Eine unterschiedliche Gewichtung ist mithin unschädlich, auch ein neben einem Hauptzweck bestehender Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung stellt demnach einen (weiteren) Hauptzweck dar. Ebenso ist eine gesetzliche Klarstellung erforderlich, dass die Hauptzwecke völlig losgelöst und inhaltlich unterschiedlich voneinander bestehen können. Auf die Prägung des Unternehmens insgesamt darf es bei der Zuordnung des jeweiligen Wirtschaftsgutes nicht ankommen. Es ist weiterhin im Gesetz selbst zu klären, wie dieser Hauptzweck zu ermitteln und zu dokumentieren ist. Allein der Hinweis auf die tätigkeitsbezogene Ermittlung ist unseres Erachtens nicht ausreichend. Insbesondere muss in Konzernstrukturen klargestellt werden, auf welcher Ebene der Hauptzweck zu ermitteln ist.

Die Begründung scheint teilweise bereits an die ertragsteuerliche Behandlung anzuknüpfen. Die Ansätze lassen aber keine Stringenz erkennen, so dass die Hinweise wiederum Fragen aufwerfen. So soll von der Nutzung eines Wirtschaftsguts im Betrieb eine Indizwirkung ausgehen. Diese Vermengung von ertragsteuerlichen und bewertungsrechtlichen Grundsätzen führt unseres Erachtens zu erheblichen Rechtsunsicherheiten. Hier müssen konsistente Lösungen gefunden werden. Ertragsteuerlich können Wirtschaftsgüter bereits dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, die weniger als 50 Prozent betriebliche Nutzung aufweisen. Ein entsprechender Nachweis der Nutzungsanteile ist nicht immer vorhanden. Als Beispiel lässt sich ein Kraftfahrzeug nennen, für das zulässigerweise kein Fahrtenbuch geführt wurde und für das die "1 Prozent-Regel" angewendet wird. Zwar wird in den Beispielen in der Begründung des Gesetzentwurfs ausgeführt, dass in diesen Fällen begünstigtes Vermögen vorliegen soll. Jedoch wird dies ohne nähere Erläuterung festgestellt.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Unklar ist, was „herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“ bedeutet. In der Begründung des Regierungsentwurfs wird ausgeführt, es reiche nicht aus, dass Wirtschaftsgüter „notwendig“ oder „rechtlich vorgeschrieben“ sind. Entscheidend sei, ob sie unmittelbar für die Tätigkeit genutzt werden. Dies könnte bedeuten, dass dann sogar ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen kein begünstigtes Vermögen wäre. Dies wäre unzweckmäßig, denn „notwendig“ ist alles, was dem Betrieb dient oder zu dienen bestimmt ist. Auch ohne unmittelbare Nutzung kann also notwendiges Betriebsvermögen vorliegen.

Eine Prüfung jedes einzelnen Gegenstands ist aufwändig und auch für die Finanzverwaltung kaum zu bewältigen. Zudem soll die Abgrenzung in einem Konzern auf allen Ebenen erforderlich sein. Dies kann schnell sehr aufwändig werden, wenn nicht sogar praktisch unmöglich sein. Zudem droht, dass dies von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich beurteilt wird und damit sehr streitanfällig wäre. Ziel der Erbschaftsteuerreform muss sein, eine Erbschaftsteuerbelastung auf das betriebswirtschaftlich erforderliche Vermögen, d. h. das Eigenkapital, die Kapitalausstattung für die Verpflichtungen aus der betrieblichen Altersversorgung, die Grundstücke und die Unternehmensbeteiligung in Drittstaaten zu vermeiden.

Bei gegebenem Anlass kann die Zugehörigkeit zum Hauptzweck durch einen ergänzenden Nachweis zu untermauern sein. Eine (möglichst unbürokratische) Nachweismöglichkeit ist besonders wichtig, denn in vielen mittelständischen Familienunternehmen wird gerade Liquidität als Vermögensreserve vorgehalten, um schnell reagieren zu können. Viele dieser Unternehmen haben deshalb nur geringe Bankverbindlichkeiten. Dies ist vielfach betriebswirtschaftlich bewusst gewollt und oft auch historisch entstanden. Gestaltungsmissbrauch wird von diesen Unternehmen nicht betrieben. Liquide Mittel werden nicht planerisch beigemischt, um erbschaftsteuerliche Vorteile zu erhalten. § 13a Abs. 9 Nr. 1 ErbStG-E fördert gerade diese Problematiken, indem die Thesaurierung für die Anhebung der Erwerbsschwelle bei Familienunternehmen als Kriterium der Gesellschaftsverträge verlangt wird. Dies ist zusätzlich in sich widersprüchlich.

Petition: In den Gesetzeswortlaut, zumindest aber in die Gesetzesbegründung sollte eine klare Vermutungsregelung aufgenommen werden, dass Vermögensgegenstände, die Unternehmer ertragsteuerlich als Betriebsvermögen eingeordnet haben, erbschaftsteuerlich zum begünstigten Betriebsvermögen gehören. Insbesondere sollten zum begünstigten Vermögen entgegen der bisher geplanten Regelung des § 13b Abs. 4 ErbStG-E auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zählen, wie

- Wertpapiere bzw. vergleichbare Forderungen,
- Forderungen aus dem kaufmännischen Geschäftsverkehr, wie Forderungen an Kunden aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus beispielsweise der Veräußerung von Anlagevermögen,
- auf Geld gerichtete Forderungen aller Art einschließlich geleisteter Anzahlungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen, Forderungen an verbundene Unternehmen,
- Geld bzw. Sichteinlagen, Spareinlagen, Tages- oder Festgeldkonten, kaufmännische Orderpapiere wie Schecks, Wechsel,

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

- **liquide Mittel – in größerem Umfang –, wenn diese**
 - **aus Liquiditäts- oder Akquisegründen,**
 - **entsprechend dem Turnus eines Geschäftsjahres im Handel (die Ware ist verkauft und der Ankauf des Nachfolgesortiments steht kurz bevor),**
 - **nach größeren Zahlungseingängen auf Grund abgewickelter Aufträge etc.,**
 - **wegen Haftungsrisiken dauerhaft,**
 - **im Hinblick auf singuläre umfängliche Investitionen zu bestimmten Stichtagen,**
 - **im Rahmen von Avalen (z. B. Maschinenbau bzw. Bauwirtschaft) oder**
 - **wegen Forderungen aus Gesellschafterdarlehen**
- vorgehalten werden.**

2. Zum betrieblichen Vermögen, das zur Deckung von Pensionszusagen der betrieblichen Altersvorsorge erforderlich ist

Betriebliches Vermögen, das zur Deckung von Pensionszusagen der betrieblichen Altersvorsorge erforderlich ist, muss zum verschonungswürdigen, begünstigten Vermögen zählen. Würden diese ggf. in Anlagevermögen langfristig gebundenen Mittel (Innenfinanzierung) der Erbschaftsteuer unterworfen, so würde durch diese zusätzliche Belastung die künftige Finanzierung der Betriebsrenten erschwert oder sogar gefährdet. Dies kann in keinem Fall gewollt sein. Die betriebliche Altersvorsorge ist eine wesentliche und unverzichtbare Säule der Altersversorgung insgesamt. Ihre im Koalitionsvertrag vereinbarte Stärkung ist ein richtiges und politisch gewolltes Ziel, das nicht durch die Erbschaftsteuerreform gefährdet werden darf.

Pensionsverpflichtungen sind in die Zukunft gerichtete Personalaufwendungen. Personalaufwendungen dienen unzweifelhaft dem Hauptzweck einer betrieblichen Tätigkeit. Daher ist auch das betriebliche Vermögen, das zur Deckung zukünftiger Personalaufwendungen benötigt wird, dem Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit zuzuordnen. Dieses Vermögen kann gerade nicht „aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen“ (§ 13b Abs. 3 ErbStG-E). Daher ist eine gesetzliche Klarstellung dringend erforderlich, dass das zur Deckung von Pensionszusagen benötigte Betriebsvermögen zum begünstigten Vermögen zählt und als solches von der Erbschaftsteuer verschont wird.

„**Sondervermögen**“, das nach handelsbilanziellen Vorschriften (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) ausschließlich zur Deckung von Versorgungsansprüchen gebildet wurde und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist, darf nicht belastet werden. Würde dies belastet werden, würden Unternehmen gezwungen, das Geld dem Unternehmen zu entziehen, was als solches dann nicht mehr für Investitionen zur Verfügung stünde.

Weiterhin weisen wir ausdrücklich darauf hin, dass in der Praxis vielfach Vermögen zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen existiert, das kein Planvermögen i. S. d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB darstellt. **Innenfinanzierte betriebliche Altersversorgung** ist in einer nicht geringen Zahl von Betrieben in produktive Vermögenswerte (z. B. Maschinen) investiert, die auf der Aktivseite der Bilanz als

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Gegenposition zu den erforderlichen Rückstellungen zählen. Zudem setzen Unternehmen auch Vermögen zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen ein, das nicht dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist, wie etwa Forderungen, Immobilien, Wertpapierdepots sowie sonstige Beteiligungen.

Der Bundesrat engt mit seinen Vorschlägen hierzu in seiner Stellungnahme die Verschonung von Vermögen zur Absicherung von Pensionsverpflichtungen zu sehr ein, wenn er diese in Anlehnung an § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB u. a. daran knüpft, dass das Vermögen dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen ist.

Sollten die Anforderungen des § 246 Abs. 2 HGB auf das ErbSt-Recht übertragen werden, würde dies aus heutiger Sicht für viele mittelständische Unternehmen zu großen Problemen führen, da die Entscheidung, Vermögen gerade nicht in § 246 HGB-konforme Konstruktionen auszulagern, sehr bewusst getroffen wird. Betriebswirtschaftliche Erwägungen der Innenfinanzierung wären konterkariert. Wenn jedoch tatsächlich auf die strengen Kriterien des § 246 HGB abgestellt würde, wäre noch viel weniger einzusehen, wieso insoweit ausschließlich Wertpapiere einbezogen werden sollten.

Petition: Zum begünstigten Vermögen gehört sämtliches Vermögen zur Deckung von Pensionsverpflichtungen. Der Grundansatz des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 25. September 2015 unter Nr. 5 – Neuformulierung § 13b Abs. 2 Nr. 4 und § 13b Abs. 5 ErbStG-E – ist aufzunehmen.

3. Zu Grundstücken im betrieblichen Vermögen

Es wäre auch zu begrüßen, wenn die Situation bei vermieteten Gewerbeimmobilien nicht weiter verschlechtert würde. Denn wer ein Gewerbe betreibt (oder Land und Forstwirtschaft oder einen freien Beruf), darf bislang bis zur Höhe des Wertes des produktiven Vermögens ohne weitere Voraussetzungen sog. Verwaltungsvermögen, damit auch vermietete Gewerbeimmobilien, begünstigt übertragen. Künftig müsste einschränkend hinzukommen, dass die zu übertragenden vermieteten Gewerbeimmobilien dem Hauptzweck des zu übertragenden begünstigten Vermögen dienen. Bedauerlich ist außerdem, dass jene vermieteten Gewerbeimmobilien keinerlei Chance auf eine Begünstigung haben, die nicht neben einem Gewerbe (Land und Forstwirtschaft, freier Beruf), sondern von einem reinen Bestandhalter gehalten werden. Dabei dienen auch diese der Arbeitsplatzsicherung und teilweise – ebenso wie Finanzmittel – der Stärkung des Eigenkapitals.

Petition: Fremdvermietete und eigengenutzte Immobilien (z. B. Reservegrundstücke) sollten als begünstigtes Vermögen aufgenommen werden.

Zu § 13b Abs. 4 ErbStG-E – [Finanzmitteltest]

Nach den neuen Grundsätzen der Definition des Hauptzwecks müssen unseres Erachtens zum begünstigten Vermögen grundsätzlich auch alle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gehören. Die Übernahme des bisherigen Finanzmitteltests (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a EStG in der aktuellen Fassung) in § 13b Abs. 4 des Entwurfs ist nach unserer Auffassung verfehlt, da dieser den entgegengesetzten Ansatz gegenüber dem bisherigen Erbschaftsteuerrecht verfolgt.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Wir begrüßen, dass Finanzmittel, die dem Hauptzweck eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes im Sinne des § 1 Abs. 1 und 1a des Kreditwesengesetzes oder eines Versicherungsunternehmens dienen, aus dem Finanzmitteltest herausgenommen werden sollen. Damit wird vermieden, dass in privater Hand befindliche Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen von vornherein von der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung ausgenommen werden. Die nunmehr in § 13b Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E vorgesehene Regelung entspricht der geltenden Rechtslage (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG).

Es sollte konkretisiert werden, dass Schulden nach Anwendung des § 13b Abs. 4 ErbStG-E (Finanzmittel) „verbleiben“, soweit Schulden die Finanzmittel, einschließlich der begünstigten 20 Prozent-Finanzmittel, übersteigen. Da die betriebliche Liquidität auch in Form von Wertpapieren und anderen liquiden Anlageformen vorgehalten wird, sollten sie zu den Finanzmitteln im Sinne des § 13b Abs. 4 ErbStG-E zählen und so vorrangig gegen Schulden verrechnet werden. Wünschenswert wäre außerdem die Klarstellung, dass Forderungen aus Lieferungen und Leistungen dem Hauptzweck zuzuordnen sind und nicht zu den Finanzmitteln zählen.

§ 13b Abs. 4 ErbStG-E berücksichtigt derzeit nicht, dass auch Immobilienvermögen zur Stärkung des Eigenkapitals genutzt wird. Insofern ist es gerechtfertigt, auch Immobilienvermögen – unabhängig von der Einordnung als dem Grunde nach begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E – in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 4 ErbStG-E einzubeziehen.

Petition: Immobilienvermögen, Wertpapiere und andere liquiden Anlageformen sollten in den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 4 ErbStG-E einbezogen werden.

Zur Vermeidung der Doppelberücksichtigung der Pensionsverpflichtungen ist konsequenterweise der Abzugsbetrag insoweit um die Pensionsverpflichtungen zu vermindern, die bereits im Rahmen des sog. Pensionsverpflichtungstests (siehe Petition zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E) berücksichtigt wurden.

Zu § 13b Abs. 5 und Abs. 8 ErbStG-E – [Nettowertermittlung]

Die zum Betrieb gehörenden Schulden sollen nach § 13b Abs. 5 ErbStG-E anteilig im Wert des begünstigten Vermögens und des nicht begünstigten Vermögens zugeordnet werden und von dessen gemeinen Wert abgezogen werden. Maßgebend sollen dabei Substanzwerte sein (§ 13b Abs. 5 Satz 2 ErbStG-E). Auch für die Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 8 ErbStG-E sollen die Nettovermögenswerte und damit die Substanzwerte maßgeblich sein.

Für die Aufteilung der verbleibenden Schulden sieht der Entwurf nach § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG-E i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG stets eine aufwändige Ermittlung der Substanzwerte aller einzelnen Wirtschaftsgüter vor, auch wenn der gemeine Wert den Substanzwert unproblematisch überschreitet und daher die Substanzwertermittlung entbehrlich ist. Dies erscheint weder mit den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts noch mit dem BewG vereinbar. Diese Regelung birgt erhebliche bürokratische Lasten, da für jedes Wirtschaftsgut der Substanzwert ermittelt werden müsste. Es sollte der gemeine Wert maßgeblich sein.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Schulden sollten nicht pauschal quotaal zugeordnet werden. Vielmehr sollte sich die Zuordnung der Schulden zum begünstigten oder sonstigen Vermögen danach richten, was mit den Schulden finanziert wird (Veranlassungszusammenhang). Außerdem sorgt das Abstellen auf den Substanzwert dafür, dass ein Teil des Firmenwertes dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet wird.

Petitum: Anstatt auf den Substanzwert sollte auf den jeweiligen gemeinen Wert abgestellt werden. Zudem sollten die Schulden nach einem Veranlassungszusammenhang zugeordnet werden.

Zu § 13b Abs. 6 ErbStG-E – [Umwidmung des nicht begünstigten Vermögens]

Die Umwidmung von nicht begünstigtem Vermögen in begünstigtes Vermögen ist zwingend notwendig, da Unternehmen dies insbesondere z. B. in Krisensituationen benötigen. Damit wird das begünstigte Vermögen gesichert. 10 Prozent sind allerdings zu niedrig, weil in den überwiegenden Fällen die angesprochene Sicherung mit lediglich 10 Prozent des begünstigten Vermögens nicht gewährleistet werden kann.

Petitum: Die 10 Prozent-Grenze sollte auf 20 Prozent angehoben.

Zu § 13b Abs. 7 ErbStG-E – [Konsolidierung]

Der Gesetzentwurf führt den neuen Begriff einer „Verbundvermögensaufstellung“ ein (§ 13b Abs. 7 ErbStG-E). Da es sich um einen bisher nicht bekannten Rechtsbegriff handelt, ist unklar, was mit dem Begriff gemeint sein soll. Zudem würde das bedeuten, alleine für Steuerzwecke eine neue Ermittlung vornehmen zu müssen, die oftmals überflüssig ist. In der Praxis liegen häufig Konzernabschlüsse vor. Auch diese sollten anerkannt werden.

Petitum: Neben „Verbundvermögensaufstellung“ sollte auch der „Konzernabschluss“ anerkannt werden.

Zu § 13b Abs. 8 ErbStG-E – [Ermittlung des Anteils des begünstigten Vermögens]

Nach dem Entwurf bestimmt sich der Anteil des begünstigten Vermögens nach den Substanzwerten des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens (über die in § 13b Abs. 5 ErbStG-E definierten Nettowerte, für die also gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG die Substanzwerte maßgeblich sind). Da bei der Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen letztlich mit dem Unternehmenswert aber ein Ertragswert aufgeteilt wird, führt dies zu Zufallsergebnissen und wirft verfassungsrechtliche Fragen auf. Problematisch ist, dass bei der Bestimmung des Substanzwerts die Ertragskraft eines Unternehmens, die sich in der Unternehmensbewertung widerspiegelt, unberücksichtigt bleibt. Damit wird der aus der Ertragskraft des Unternehmens resultierende Wert entgegen den tatsächlichen Gegebenheiten zu stark dem substanzstarken, aber ertragsschwachen Teil des Unternehmensvermögens zugeordnet. Bei ertragsstarken (und dementsprechend hoch bewerteten) Unternehmen wird damit typischerweise das nicht begünstigte Vermögen überbewertet. Zudem setzt dieses Vorgehen eine ganz eigene Feststellung des Substanzwerts voraus, was einen sehr großen Arbeitsaufwand nach sich ziehen kann, da jedes einzelne Wirtschaftsgut des Unternehmens einzeln bewertet werden muss. Bei den Schulden (§ 13b Abs. 5 ErbStG-E) verhält es sich gerade

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

umgekehrt, was in vielen Fällen dazu führen könnte, dass wegen des hohen Substanzwerts des nicht begünstigten Vermögens diesem überproportional viele Schulden zugewiesen werden. Bei ertragsstarken Unternehmen mit geringem Substanzwert kann es deshalb dazu kommen, dass der ermittelte Wert des nicht begünstigten Vermögens dessen tatsächlichen gemeinen Wert deutlich übersteigt.

Petium: Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs sollte nach den gemeinen Werten des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens bestimmt werden.

Zu § 13c Abs. 1 ErbStG-E – [Verschonungsabschlag bei Großerwerben]

Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 26 Mio. Euro oder 52 Mio. Euro, wird alternativ zur Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG-E auf Antrag ein Verschonungsabschlag gewährt, der sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Mio. Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 bzw. 52 Mio. Euro übersteigt, verringert.

Petium: Die vorgesehene Einführung eines Verschonungsabschlages als vergleichsweise bürokratiearme Alternative zur Verschonungsbedarfsprüfung ist insbesondere aus Sicht mittlerer Unternehmen sehr zu begrüßen. Wir können nicht erkennen, wieso diese Alternative verfassungswidrig sein soll. Sie sollte daher in jedem Fall beibehalten werden.

Zu § 13c Abs. 2 ErbStG-E – [Verschonungsabschlag bei Großerwerben mit Sockelbetrag]

Bei Erwerben über 116 bzw. über 142 Mio. Euro soll ein fester Abschlag von 20 bzw. 35 Prozent gelten. Zu versteuern sind demnach bei Erwerben in dieser Höhe nun pauschal 80 bzw. 65 Prozent des betriebsnotwendigen Vermögens.

Der pauschale Abschlag von der festzusetzenden Steuer in Höhe von 20 bzw. 35 Prozent begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, weil die Unternehmensnachfolger den Abschlag nicht ohne Gegenleistung erhalten. Die Lohnsummenregel und die Behaltensfrist müssen ohnehin eingehalten werden. Zudem bedeutet eine Erbschaftsteuer von mindestens 19,5 Prozent für übertragene Betriebsvermögen von mehr als 116 Mio. Euro im Vergleich zum Status quo eine hohe Belastung. Aus unserer Sicht nutzt der Gesetzgeber in diesem Fall zulässigerweise seinen Gestaltungsspielraum; einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot sehen wir nicht.

Das Bundesverfassungsgericht fordert eine Rechtfertigung für die Verschonung im Vergleich zum Privatvermögen, je höher die Ungleichbehandlung des Betriebsvermögens ist. Unternehmen, die den festen Abschlag in Höhe von 20 bzw. 35 Prozent in Anspruch nehmen, haben bereits keinen erhöhten Vorteil. Vergleichmaßstab sollte hier die mögliche Verschonung im Rahmen der Options- oder Regelverschonung sein. Die Rechtfertigung liegt in den weiteren Voraussetzungen, die einzuhalten sind (Behaltensfristen und Lohnsumme). Im Übrigen hat das Bundesverfassungsgericht einen Fallbeileffekt als verfassungswidrig erachtet. Genau dieser wird mit dem festen geringeren Abschlag vermieden.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Im Übrigen weisen wir auf einen inkonsistenten Umfang der Begünstigung nach dem Abschmelzmodell in § 13c ErbStG-E hin.

Gegenüber dem Referentenentwurf sind die Werte im Regierungsentwurf verändert worden. Die Euro-Beträge wurden jeweils um 6 Mio. Euro angehoben, so dass es bei einem Abschmelzen um bis zu 60 Prozentpunkte bleibt. Damit aber offenbar nicht abgestimmt wurde die Änderung der Befreiungsquote, die von 25 bzw. 40 Prozent (Referentenentwurf) auf 20 bzw. 35 Prozent abgesenkt wurde. Vergleicht man die Quote für einen Erwerb von 116.000.000 Euro mit einem Erwerb von 116.000.001 Euro, gilt im ersten Fall eine Quote von 25 Prozent (Regelverschonung) bzw. 40 Prozent (Optionsverschonung), im zweiten Fall jedoch eine Quote von 20 bzw. 35 Prozent. Dieser „Etagensprung“ sollte beseitigt werden, z. B. durch einen Härteausgleich (s. § 19 Abs. 3 ErbStG).

Petition: Die Abschläge sollten erhöht werden, in keinem Fall aber verringert oder sogar abgeschafft werden. Als Rechtfertigung hierfür ist größenunabhängig die Verpflichtung zum Arbeitsplatzerhalt vollkommen ausreichend.

Zu § 13c Abs. 3 ErbStG-E – [Antrag auf Verschonungsabschlag]

Nach dem Gesetzentwurf wird ein unwiderruflicher Antrag gefordert. Das ist in der Praxis nicht umsetzbar, weil im Nachgang der Übertragung weitere Sachverhalte realisiert werden können, die zu Veränderungen des Übertragungswertes führen können, z. B. im Rahmen von Betriebsprüfungen und durch weitere Übertragungen. Auch steht der Wert des erhaltenen Vermögens endgültig erst nach einer Betriebsprüfung fest.

Petition: Im § 13c Abs. 3 Satz 7 ErbStG-E ist das Wort „unwiderruflich“ zu streichen.

Zu § 28 ErbStG-E – [Allgemeine Stundungsregelung]

Im Hinblick auf die bereits oben dargestellte zu erwartende erhebliche Steigerung der Steuerbelastung für Unternehmen ist eine sachgerechte Stundungslösung für das Betriebsvermögen dringend erforderlich. Bei den Überlegungen zu einer sachgerechten Stundungsmöglichkeit sollte berücksichtigt werden, dass der in § 238 AO festgesetzte Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase keine marktgerechte Verzinsung abbildet, und zum anderen, dass bei der Unternehmensfinanzierung die gestundete Erbschaftsteuer zu Lasten der Kreditwürdigkeit geht.

Die aktuelle Möglichkeit einer Stundung der Erbschaftsteuer nach § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bietet keine ausreichende Lösung, da hieran zu hohe Anforderungen geknüpft sind. Bei der Stundungsregelung handelt es sich um eine „Ausnahmevorschrift“, die nicht zur Regelanwendung für eine komplette Vermögensart taugt. Die Stundung ist nach den Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nur dann zu gewähren, soweit sie zur Erhaltung des Betriebes notwendig ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, wenn der Erwerber die Steuer für den Erwerb von Betriebsvermögen entweder aus erworbenem weiteren Vermögen oder aus eigenem Vermögen aufbringen kann. Die Begünstigung einer zinslosen Steuerstundung kommt nur dann in Betracht, wenn die Erbschaftsteuer als solche den Steuerpflichtigen zur Veräußerung des erworbenen begünstigten Vermögens nötigt. Steht dem Steuerpflichtigen aber noch die Möglichkeit einer Kreditaufnahme zur Verfügung und damit die Möglichkeit, die Erbschaftsteuer ohne ei-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

ne Veräußerung des Objekts zu bezahlen, so liegen die Voraussetzungen des durch die Erbschaftsteuer erzwungenen Verkaufs des erworbenen begünstigten Vermögens eben nicht vor.

Die von der Rechtsprechung konkretisierten Anforderungen an eine Stundung der Erbschaftsteuer zeigen, dass es wirtschaftlich letztlich keinen Unterschied macht, ob die anlässlich des Übergangs von Betriebsvermögen entstandene Erbschaftsteuer sofort gezahlt oder in gleicher Höhe Sicherheiten für eine Kreditaufnahme gewährt werden. Damit läuft die Möglichkeit der Stundung in der Praxis faktisch ins Leere. Dies zeigen auch die vom BMF im letzten Jahr an das Bundesverfassungsgericht mitgeteilten Fallzahlen der im Zeitraum 2009 bis 2013 bundesweit gestellten Stundungsanträge nach § 28 ErbStG (lediglich 22 beantragte Stundungen und davon 9 gewährte Stundungen).

Petitur: Die Voraussetzungen für die Gewährung der Stundung müssen sachgerechter ausgestaltet werden, damit die Regelung in der Praxis eine Wirkung entfalten kann.

Zu § 28a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG-E – [Verschonungsbedarfsprüfung]

Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Bedürfnisprüfung muss so ausgestaltet werden, dass die Übertragung und Fortführung eines Unternehmens und die Erhaltung der Arbeitsplätze nicht durch Schmälerung des Eigenkapitals gefährdet werden. Eine Einbeziehung des beim Erben vor dem Erbfall vorhandenen Privatvermögens stünde dabei im Widerspruch zur bisherigen Systematik der Erbschaftsteuer und hätte weitreichende negative betriebs- und volkswirtschaftliche Folgen.

Es käme zu einer doppelten Erfassung des Privatvermögens (einmal als Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftsteuer auf Privatvermögen und einmal als Liquiditätsreserve bei der Bedürfnisprüfung im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung des Betriebsvermögens). Dies würde nicht nur die Erben belasten, sondern mittelbar auch die Unternehmen und damit auch den Wirtschaftsstandort Deutschland. Dem eigentlichen Ziel der Reform, der Ermöglichung einer ungefährdeten Fortführung der Familienunternehmen bei Erhalt der Arbeitsplätze, würde die Neuregelung so nicht gerecht.

Zur Sicherung der Liquidität der eigentümergeführten Unternehmen muss sichergestellt werden, dass Mittel, auf die der Erbe keinen Zugriff hat, nicht für Steuerzahlungen herangezogen werden. In den Urteilsgründen der Entscheidung des BVerfG vom 17. Dezember 2014 wird in Rz. 175 angeführt, dass der Gesetzgeber einen Rückgriff auf das bereits vorhandene Privatvermögen allenfalls „unter Umständen“ erwägen könnte. Wenn im Rahmen einer Verschonungsbedarfsprüfung an einem Rückgriff auf das Privatvermögen überhaupt festgehalten werden sollte, ist nach dem Wortlaut des Urteils eine klare Differenzierung zwischen dem mitübergehenden und dem bereits vorhandenen Privatvermögen erforderlich.

Dies unterstreicht einmal mehr, dass ein Rückgriff auf das bereits vorhandene Privatvermögen keinesfalls im gleichen Umfang wie beim mitübergehenden Privatvermögen erfolgen kann. Vor dem Hintergrund des steuersystematischen Widerspruchs eines Rückgriffs auf das Privatvermögen, den das BVerfG in Rz. 153 des Urteils vom 17. Dezember 2014 betont, fehlt es an den erforderlichen Erwägungsgründen für die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens, so dass zu-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

mindest für diesen weitgehenden Einsatz des bereits vorhandenen Privatvermögens kein Raum bleibt.

Soweit vor diesem Hintergrund überhaupt bereits vorhandenes Privatvermögen für die Begleichung der Steuer eingesetzt werden sollte, müssen notwendige Dinge der persönlichen Lebensführung und zur Einkünfte-Erzielung vor der 50 Prozent-Prüfung ganz ausscheiden, insbesondere zum Beispiel das Familienwohnheim, der Hausrat, Fahrzeuge und ein zur Lebensführung angemessener Geldbetrag. Die persönlichen Freibeträge der §§ 16 f. ErbStG sowie die Steuerbefreiungen des § 13 ErbStG sind dergestalt anzuwenden, dass diese Beträge und Gegenstände bei der Bedürfnisprüfung außen vor bleiben.

Die jüngste Wirtschaftskrise hat gezeigt, dass Familienunternehmer ihr Privatvermögen als Investitionsreserve und Schutz gegen Übernahmen benötigen. Viele Unternehmer haben so – trotz teils massiver Auftragseinbrüche und düsterer Zukunftsprognosen – ihre Belegschaften halten und über die Krise bringen können.

Zudem geht Abs. 2 von der unzutreffenden Annahme aus, dass der gemeine Wert des nicht begünstigten Vermögens zur Verfügung steht. Bei einer Versilberung stünde tatsächlich nur der Erlös nach Abzug von Veräußerungssteuern und -kosten zur Verfügung. Zwar räumt das BVerfG dem Gesetzgeber die Möglichkeit der Erwägung einer Einbeziehung des Privatvermögens ein, es spricht jedoch an anderer Stelle klar von einem „erheblichen Widerspruch zur Systematik“ (Rz. 153 des Urteils).

Auch wenn der Rückgriff auf das Privatvermögen auf 50 Prozent begrenzt wird, ändert dies an dem grundsätzlichen Widerspruch zur geltenden Systematik der Erbschaftsbesteuerung nichts. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens dessen Bewertung erfordert, was administrativ sehr aufwändig und für alle Beteiligten mit erheblichen Kosten verbunden ist.

Petition: In die Verschonungsbedarfsprüfung sollte allenfalls das mitübertragene Privatvermögen einbezogen werden. Zudem muss klargestellt werden, dass die 50 Prozent-Grenze erst nach Abzug der darauf entfallenden Erbschaftsteuer und den latenten Ertragsteuern (durch den vom Gesetz unterstellten Verkauf) gilt. Die Erbschaftsteuer müsste insoweit als Nachlassverbindlichkeit gelten.

Im Hinblick auf das Betriebsvermögen sollten anstelle der Einbeziehung des Privatvermögens besser bei einer Bedürfnisprüfung so genannte qualitative Merkmale des Unternehmensanteiles (Merkmale der Familienunternehmen und des Mittelstandes – Kapitalbindung (Thesaurierungsvorgaben / Entnahmebeschränkungen), Abfindung unter Verkehrswert, Einfluss auf die Geschäftsführung, Einfluss auf die Kontrollorgane, Weitergabe der Gesellschaftsanteile nur im Familienkreis, Stimmrechtsbündelung [Pooling]) berücksichtigt werden, die wir bereits mehrfach in die Diskussion eingebracht haben.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Zu § 28a Abs. 3 ErbStG-E – [Besondere Stundungsregelung]

Nach § 28a Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 ErbStG-E kann die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer, die der Erwerber nachweislich nicht aus 50 Prozent seines vorhandenen Vermögens und mitvererbtem nicht begünstigtem Vermögen begleichen kann, ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint. Dabei soll insbesondere eine erhebliche Härte nach § 28a Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E gegeben sein, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder sein verfügbares Vermögen (d. h. 50 Prozent des einzusetzenden Vermögens) veräußern muss, um die Steuer zu entrichten.

Die vorgesehene maximale Stundungsdauer von sechs Monaten ist zu kurz bemessen. Die Gewährung einer so kurzen Frist setzt den Steuerpflichtigen unter einen zu hohen Druck, Verkäufe ggf. auch unter Marktwert realisieren zu müssen. Dies liegt zum einen darin begründet, dass für die Inanspruchnahme der Stundung nach § 222 AO in der Regel die Stellung einer Sicherheitsleistung erforderlich ist. Zum anderen ist der in § 238 AO geregelte Zinssatz von 0,5 Prozent pro angefangenen Monat in der gegenwärtigen Niedrigzinsphase nicht marktgerecht und führt zu einer weiteren Belastung. Die Möglichkeit einer zinslosen Stundung der Erbschaftsteuer sollte über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren erfolgen, um ein nennenswertes Resultat zu erzielen.

Petition: Analog zu der Regelung des § 28 ErbStG sollte die Stundungsmöglichkeit auf zehn Jahre ausgedehnt und bei Erwerben von Todes wegen eine zinslose Stundung vorgesehen werden.

Zu § 28a Abs. 4 ErbStG-E – [auflösende Bedingungen]

Bei den auflösenden Bedingungen stellt sich insbesondere bei Nr. 3 die Frage, ob innerhalb des 10-Jahreszeitraumes das weitere geerbte oder geschenkte Vermögen zu 100 Prozent oder 50 Prozent in das verfügbare Vermögen einbezogen werden soll.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei § 28a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ErbStG-E nur 50 Prozent des geerbten oder geschenkten Vermögens gemeint ist. Zudem sollte der 10-Jahreszeitraum verkürzt und an die Behaltensfristen angepasst werden.

Zu § 28a Abs. 7 ErbStG-E – [weitergehende Stundung]

Wir begrüßen, dass in § 28a Abs. 7 ErbStG-E eine Stundungsregelung mit der bereits bestehenden Laufzeit von 10 Jahren für das begünstigte Vermögen nach § 13b Abs. 2 bis 8 ErbStG eingeführt wurde, wenn der Erlass nach der Verschonungsbedarfsprüfung nicht gewährt wurde.

Es ist aber weiter zu bemängeln, dass die in § 28a ErbStG-E vorgesehene Erweiterung der Stundungsregelung lediglich auf die Verschonungsbedarfsprüfungsfälle begrenzt ist und damit für die Unternehmen, die keine Möglichkeit haben, die Verschonungsregelungen in Anspruch zu nehmen oder nicht nehmen wollen, nicht die erwartete Auffangregelung darstellt.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Im Hinblick auf die zu erwartende erhebliche Steigerung der Steuerbelastung für Unternehmen aufgrund des neuen Verschonungskonzeptes ist eine wirksam flankierende sachgerechte Stundungslösung für das Betriebsvermögen dringend erforderlich.

Eine sachgerechte Stundungsregelung auch für Erwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die beispielsweise unter 25 Prozent liegen, ist daher notwendig. Verzichtet ein Kapitalgesellschafter, der über einen mehr als nur marginalen Streubesitz verfügt, auf eine Poolvereinbarung und weist er seine Verbundenheit mit dem Unternehmen zum Beispiel durch die erwähnte lange Haltedauer nach, dann erscheint es sachgerecht, ihm einen Anspruch auf zinslose Stundung zu gewähren.

Hierbei müssen auch Ankeraktionäre, deren unternehmensprägender Einfluss bei einer Kapitalgesellschaft ab einer Beteiligungshöhe von zumindest 10 Prozent anzunehmen ist, einbezogen werden, um entsprechende familienbezogene Aktionärsstrukturen zu erhalten. Auch mit einer solchen 10-Prozent-Grenze kann eine tatsächliche Abgrenzung der Unternehmensinhaber/Aktionäre, die eine familienbezogene Nähe zum Unternehmen haben, von den übrigen Inhabern der Aktien eines Unternehmens mit anonymem Streubesitz gewährleistet werden.

Soll der Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen nach § 13c ErbStG-E eine äquivalente Alternative bieten, wäre es sinnvoll, eine Stundungsregelung auch auf diese Fälle zu erstrecken. Auch bei Wiederaufleben der Steuerschuld bei Eintreten der auflösenden Bedingung sollte die Stundungsregelung greifen. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass in der Erbschaftsteuer, anders als in der Einkommensteuer, immer das gesamte ererbte Vermögen zu dem in der Spitze erreichten Tarif besteuert wird.

Petition: Eine dem § 28a Abs. 7 ErbStG-E entsprechende Stundungsregelung mit der bereits bestehenden Laufzeit von 10 Jahren sollte, bei Inanspruchnahme des Verschonungsabschlages nach § 13c ErbStG-E, bei Wiederaufleben der Steuerschuld sowie für alle Erwerbe von Anteilen an Kapitalgesellschaften anwendbar sein.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Teil B: Noch aufzunehmende Regelungen

Zur Sanierungsklausel

Häufig sind bei Unternehmen in der Krise der Verkauf bzw. die Beteiligung eines Investors das letzte Mittel zur Sanierung. Dies muss auch bei der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden. Die nacherhobene Erbschaftsteuer (z. B. wegen Nichteinhaltung der Behaltensfrist oder Lohnsumme) könnte zur Insolvenz des gerade sanierten Unternehmens führen.

Petitur: *Es sollte dringend eine Sanierungsklausel aufgenommen werden, so dass keine Nachversteuerung in Krisenfällen ausgelöst wird.*

Zur verkehrswertorientierten Bewertung für eigentümer- und familiengeführte Unternehmen

Das aktuelle Bewertungsrecht genügt nach wie vor nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen einer verkehrswertorientierten Bewertung von Betriebsvermögen.

§ 9 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. Abs. 3 BewG verhindert eine verkehrswertorientierte Bewertung von Unternehmensvermögen

Ein zentrales Problem der Erbschaftsteuer ist die regelmäßige Überbewertung von eigentümer- und familiengeführten Unternehmen aufgrund des § 9 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. 3 BewG. Denn die Verschonungsregelungen können nicht isoliert betrachtet werden, führt doch die modifizierte verkehrswertorientierte Bewertung des Betriebsvermögen aufgrund des § 9 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. Abs. 3 BewG zu einer nicht marktgerechten Bewertung und damit zu einer überhöhten Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer. Würde es zu den notwendigen Korrekturen im Bewertungsgesetz kommen, wären einige Probleme bei der anzupassenden Verschonungsregelung gegebenenfalls leichter zu lösen.

Die Grundentscheidung des BVerfG vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02 – fordert für Zwecke der Erbschaftsteuer eine verkehrswertorientierte Bewertung. Dies war und ist eine entscheidende Weichenstellung für eigentümer- und familiengeführte Unternehmen und – aufgrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung dieser Unternehmen – auch für die steuerpolitischen Entscheidungen im Rahmen der Erbschaftsteuer. Eine zu hohe, nicht marktgerechte Bewertung führt in der Praxis zu zahlreichen Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung. Zudem wird die Akzeptanz für eine zu zahlende Erbschaftsteuer bei einer nicht marktgerechten Bemessungsgrundlage verringert. Wir empfehlen, sich vor den weiteren Beratungen in Bundestag und Bundesrat noch einmal intensiv mit dem Kern des Problems zu beschäftigen. Deshalb gehen wir auf diesen Punkt im Folgenden ausführlicher ein.

Mit der Erbschaftsteuerreform 2009 wurde die Bewertung der betrieblichen Vermögen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Bewertungsgesetz (BewG) umgestellt und erfolgt seitdem im Grunde nach Verkehrswerten (§ 9 Abs. 1 BewG).

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

§ 9 BewG (Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert) lautet:

„(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) ¹Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. ²Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. ³Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) ¹Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. ²Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.“

Die mit der Erbschaftsteuerreform 2009 verbundene grundsätzliche Änderung des Bewertungsrechts für das Betriebsvermögen und der Abschaffung einer steuerbilanzorientierten Bewertung führte zu deutlichen Werterhöhungen. Die Werte für das Betriebsvermögen erhöhten sich nicht nur durch den verkehrswertorientierten Bewertungsansatz, sondern zudem durch das gesetzlich angeordnete Verbot, wert- und preisbildende Faktoren (wie z. B. gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen, Veräußerungsverbote, wertmindernde Abfindungsklauseln, Einschränkungen der Stimmrechte, Thesaurierungsvorgaben, Gewinnentnahmebeschränkungen) bei der Bewertung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen.

Für börsennotierte Unternehmen bzw. deren Anteilseigner stellt die verkehrswertorientierte Bewertung keine besondere Herausforderung dar. In Deutschland kann für rund 1.000 Unternehmen als klassische kapitalmarktorientierte Unternehmen bei der Bewertung auf die aktuellen Börsenkurse zurückgegriffen werden (so auch von *Keitz/Stibi/Klaholz*, KoR IFRS, 2011, Beil. 1 zu Heft 12, S. 1, im Internet veröffentlicht). Insgesamt gibt es in Deutschland jedoch ca. 3,6 bis 3,8 Mio. Unternehmen. Die börsennotierten Unternehmen machen damit lediglich einen Anteil von weniger als 0,03 Prozent aus. Für fast alle Unternehmen muss eine Bewertung gefunden werden, die nicht unmittelbar aus einem aktuellen Kurswert abgeleitet werden kann.

Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 und 2 BewG ist hierfür der am freien Markt erzielbare Einzelveräußerungspreis maßgebend. Dabei werden klassische Instrumente der Unternehmensfinanzierung und Unternehmenssicherung im Mittelstand – die Innenfinanzierung aus thesaurierten Gewinnen – sowie gesellschaftsvertragliche Besonderheiten bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung – entgegen der tatsächlichen Bewertung am Markt (!) – nicht berücksichtigt. Die in § 9 Abs. 1 BewG vorgesehene Ausrichtung der Bewertung am Verkehrswert – wie im Urteil des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2006 gefordert und im Urteil vom 17. Dezember 2014 weiterhin unterstellt – erfolgt damit auch im aktuellen Gesetzentwurf nach wie vor nicht. Vielmehr ist die Anerkennung eines Minderwertes aufgrund von Verfügungsbeschränkungen gesetzlich weiterhin untersagt (§ 9 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 BewG). Eine daraus resultierende erhebliche Erhöhung des Verkehrswertes von Eigentümer- und familiengeführten Unternehmen führt zu einem fiktiven Verkehrswert. Gerade bei diesen Unternehmen sind aber Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich ihrer Anteile am Betriebsvermögen häufig zentraler Bestandteil in den Gesellschaftsverträgen. Die Veräußerung von Unternehmensan-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

teilen unterliegt in der Regel Zustimmungsvorbehalten oder der Verkauf am Markt ist sogar vertraglich vollständig untersagt („Vinkulierung“). Ebenso bestehen häufig strenge Thesaurierungsvorgaben, deren Aufhebung in der Regel kaum möglich ist. Zielsetzung dieser Bindungen ist es, einen Kapitalabfluss aus dem Unternehmen bei ausscheidenden Gesellschaftern zu verhindern. Die Mittel sollen in erster Linie für Investitionen eingesetzt werden können, um die Wettbewerbsfähigkeit und Unabhängigkeit des Unternehmens auch in der Zukunft zu sichern. Diese Verfügungsbeschränkungen bestehen oftmals über lange Zeiträume – und zwar unabhängig von den gerade geltenden erbschaftsteuerlichen Regelungen.

Eine kurzfristige Änderung je nach erbschaftsteuerlicher Rechtslage ist kaum möglich, da für Änderungen der Gesellschaftsverträge qualifizierte Mehrheiten erforderlich sind. Werden die Bindungen erst aufgrund erbschaftsteuerlicher Regelungen vereinbart, wäre dies sogar positiv zu bewerten, weil es letztlich der auch vom Verfassungsgericht anerkannten Zielsetzung dienen würde, die Betriebe nachhaltig mit den positiven Auswirkungen auf die Arbeitsplätze fortzuführen. Zudem machen mittlerweile Banken bei einer Fremdfinanzierung immer häufiger Thesaurierungsvorgaben. Unternehmen sind in diesen Fällen sogar von außen gezwungen, diese Vorgaben einzuhalten und einzuhalten.

Damit werden aktuell Werte als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer herangezogen, die am Markt nicht realisierbar sind. Bis zur Erbschaftsteuerreform 2009 trat eine drohende Überbewertung durch den Ausschluss der sog. persönlichen Verhältnisse nach § 9 Abs. 2 und 3 BewG durch den Rückgriff auf Bilanzwerte allenfalls in Einzelfällen auf. Regelmäßig lag der Bilanzwert unterhalb des Abfindungswerts eines Gesellschafters oder unterhalb eines Anteilswerts mit Gewinnentnahmesbeschränkungen. Die oben beschriebenen Werterhöhungen seit 2009 wurden durch die noch geltende Verschonungssystematik im ErbStG abgemildert.

Nur dann, wenn der tatsächlich zu erzielende Wert eines Unternehmensanteils als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer herangezogen wird, kann eine moderate Erbschaftsteuer als fair empfunden werden. Das Bewertungsrecht – d. h. eine tatsächlich marktgerechte Bewertung des Betriebsvermögens – könnte der Schlüssel für weitergehende Überlegungen zur Zukunft der Erbschaftsteuer sein. Zumindest bedarf es unabhängig von weitergehenden Überlegungen des Erbschaftsteuerrechts einer vertieften Auseinandersetzung mit dem Bewertungsrecht vor dem Hintergrund der Wirtschafts- und Unternehmensstruktur in Deutschland.

Zusammenfassend gilt: Derzeit führt die Bewertung von großen eigentümer- und familiengeführten Unternehmen und dem industriellen Mittelstand in keiner Weise zu Werten, die in der Praxis realisiert werden können. Auch für kleine und mittlere Unternehmen werden zum Teil Werte ermittelt, die doppelt so hoch sind wie der Preis, der bei einem Verkauf erzielt werden könnte.

Petition: Im Bewertungsgesetz sollten gesellschaftsrechtliche Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungsvorgaben bei der Bewertung von Unternehmen berücksichtigt werden. Damit würde verhindert, dass das Bewertungsrecht bei eigentümer- und familiengeführten Unternehmen zu deutlichen Überbewertungen führt.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Vorschlag: Änderung von § 9 Abs. 3 BewG

Die Besteuerung von Betriebsvermögen bei Übertragungen könnte erheblich vereinfacht werden, wenn die Bewertung des Betriebsvermögens marktgerecht vorgenommen würde. Der Königsweg besteht deshalb aus unserer Sicht darin, unmittelbar die in § 9 Abs. 3 BewG geregelte Bewertung des Betriebsvermögens für die Zwecke der Erbschaftsbesteuerung zu ändern. Hierzu unterbreiten wir nachstehend einen konkreten Vorschlag, der so auch von Seiten der Wissenschaft vertreten wird.

Die von uns vorgeschlagene Regelung lässt sich leicht in die Formulierung der §§ 13a, 13b, 28a ErbStG-E einfügen. Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens bzw. des Anteilswerts sollten auf Antrag des Erben die im Zeitpunkt der Übertragung geltenden gesellschaftsvertraglichen Verfügungs- und Entnahmebeschränkungen wertmindernd berücksichtigt werden. Flankiert werden sollte die Neufassung der genannten Paragraphen mit einer Sanktionsregelung: Bei Änderung der wertmindernd berücksichtigten gesellschaftsvertraglichen Verfügungs- und Entnahmebeschränkungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums (z. B. 7 Jahre) ist der Anteilswert unter Berücksichtigung dieser geänderten Rahmenbedingungen neu zu ermitteln und ein sich daraus ergebender höherer Anteilswert rückwirkend zu berücksichtigen. Dies sollte auch für den Verkauf des Anteils innerhalb der Frist gelten.

Um etwaige Rechtsreflexe auf andere Rechtsgebiete zu vermeiden, sollte die vorgeschlagene Ergänzung nur für Zwecke des ErbStG gelten.

Petition: Im BewG sollte § 9 Abs. 3 um die Sätze 3 bis 10 ergänzt werden:

“³Bei der Ermittlung des gemeinen Werts nach § 11 BewG für Zwecke des ErbStG sind auf Antrag die zum Stichtag in einem Gesellschaftsvertrag, der Satzung oder einer sonstigen Gesellschaftervereinbarung bestehenden Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen wertmindernd zu berücksichtigen. ⁴Den vertraglichen Entnahmebeschränkungen im Sinne des Satzes 3 stehen tatsächlich innerhalb von 10 Jahren vor der Übertragung eingehaltene Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen gleich. ⁵Wenn sich die Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen ganz oder teilweise innerhalb einer Frist von 7 Jahren ändern und sich dadurch ein höherer Unternehmenswert zum Übertragungsstichtag ergeben würde, ist der anzusetzende gemeine Wert unter Berücksichtigung der geänderten Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen rückwirkend auf den Übertragungsstichtag neu zu berechnen und der Besteuerung zu Grunde zu legen. ⁶Der Erwerber ist verpflichtet, Änderungen der Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen dem für die Feststellung zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach der Änderung anzuzeigen. ⁷Die Feststellungsfrist für die Bewertung endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Feststellung zuständige Finanzamt von den Änderungen der Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen Kenntnis erlangt. ⁸Satz 5 gilt entsprechend, soweit der nach Maßgabe des Satzes 3 bewertete Anteil innerhalb einer Frist von 7 Jahren ganz oder teilweise veräußert wird. ⁹In den Fällen des Satzes 8 ist rückwirkend für den veräußerten Anteil der gemeine Wert zum ursprünglichen Übertragungsstichtag anzusetzen, der ohne Berücksichtigung der

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Verfügungs- und Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkungen anzusetzen gewesen wäre. ¹⁰Dabei ist die fiktive Einkommensteuer in Abzug zu bringen, soweit diese auf den Veräußerungsgewinn des veräußerten Anteils entfällt, der sich auf Basis des Unternehmenswerts nach Satz 9 ergeben würde.“

Da § 109 Abs. 2 Satz 2 BewG bestimmt, dass § 11 Abs. 2 BewG auch für die Bewertung von Anteilen an Personenvereinigungen gilt, ist dieser entsprechend zu ändern und es ist auf die neuen Sätze im § 9 Abs. 3 BewG zu verweisen.

Die vorgeschlagenen Änderungen im Bewertungsgesetz haben eine Reihe von Vorteilen:

- Berücksichtigung der für eigentümer- und familiengeführte Unternehmen charakteristischen Merkmal: Eine wertmindernde Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen wird der für eigentümer- und familiengeführte Unternehmen charakteristischen Besonderheiten gerecht. Diese sind typisch für eigentümer- und familiengeführte Unternehmen und stellen im Grunde das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zwischen eigentümer- und familiengeführten Unternehmen und Publikumsgesellschaften dar. Sie sind außerdem die Basis für die Langfristorientierung der eigentümer- und familiengeführten Unternehmen und der damit verbundenen positiven Folgen für die Arbeitsplätze und für die regional verteilte Wirtschaftskraft in Deutschland.
- Arbeitsplatzförderung: Durch die Betonung dieser typischen Merkmale infolge der wertmindernden Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen werden Anreize für die Erhaltung des Unternehmensmodells der eigentümer- und familiengeführten Unternehmen geschaffen. Dies stärkt die Kultur der eigentümer- und familiengeführten Unternehmen und damit im Ergebnis vor allem die damit verbundenen Arbeitsplätze. Davon profitiert auch die Allgemeinheit durch höhere Steuereinnahmen und höhere Einnahmen bei den Sozialversicherungen.
- Verfassungsfest durch Umsetzung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes: Das BVerfG hat bereits 2006 den Gesetzgeber aufgefordert, auch das Betriebsvermögen nach Verkehrswerten zu bewerten. Der Gesetzgeber hat dies jedoch für die Familienunternehmen und die eigentümergeführten Unternehmen bisher nicht vollzogen. Mit der Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen wäre nicht mehr ein fiktiver Wert für die Erbschaftsteuer maßgeblich, sondern – entsprechend den Vorgaben des BVerfG – ein am Markt orientierter tatsächlicher Verkehrswert.
- Leichte Umsetzung in der Praxis: Die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen kann in den Bewertungsgutachten berücksichtigt werden. Auch die Kontrolle im Rahmen der Sanktionsmöglichkeiten durch die Finanzverwaltung kann durch innerhalb der Sanktionsfristen zu meldende Entnahmen der Gesellschafter gewährleistet werden. Ein Verkauf des Anteils ist heute bereits anzeigepflichtig und damit kontrollierbar.
- Minimierung des Risikos hinsichtlich einer Gestaltungsanfälligkeit: Durch die vorgeschlagene Sanktionsmöglichkeit im § 9 Abs. 3 BewG können die Unternehmenswertminderungen durch die Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Verfügungs- und Entnahmebeschränkungen risikolos von der Finanzverwaltung anerkannt werden. Sollten sich im Nachhinein wertmindernde Annahmen nicht realisieren, weil sich z. B. das Entnahmeverhalten gegenüber dem im Übertra-

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

gungsstichtag ändert, kommt es aufgrund der Sanktionsregelung zur rückwirkenden Werterhöhung.

- Einklang mit der Rechtsprechung: Die Absicherung der vorläufigen Berücksichtigung der Beschränkungen durch die Sanktionsregelung begegnet auch den ansonsten berechtigten Bedenken der Rechtsprechung des BFH und des BVerfG. Sowohl der BFH als auch das BVerfG sehen in der Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen ein erhebliches Gestaltungspotenzial. Regelmäßig wird vom BFH die Nicht-Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglichen Restriktionen damit begründet, dass diese Beschränkungen grundsätzlich jederzeit aufgehoben werden können, wenn alle Gesellschafter dies wollen (BFH, Urt. vom 11.07.1967 – III 21/64, BStBl 1967 III, 666 und BVerfG, Beschl. vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192). Durch die vorgeschlagene Sanktionsregelung kann diesen berechtigten Befürchtungen entgegengewirkt werden, weil es zu einer rückwirkenden Werterhöhung des Anteils käme.

Die nicht sachgerechte Alternative des Vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. BewG)

Für die Bewertung von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und nicht notierten Anteilen von Kapitalgesellschaften zum gemeinen Wert bietet das Bewertungsgesetz neben dem marktüblichen Bewertungsverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG) das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 4 i. V. m. §§ 199 bis 203 BewG) an. Hierbei handelt es sich um ein Massenverfahren mit dem Ziel, möglichst viele Bewertungsfälle ohne Streitanzfälligkeit aufgrund von Bewertungsgutachten abzuwickeln. Das vereinfachte Ertragswertverfahren darf nicht angewandt werden, wenn es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (§ 199 Abs. 1 BewG). In diesem Fall ist die Bewertung über ein Gutachten, z. B. nach dem IDW S 1 Standard, vorzunehmen.

Um die Vereinfachung im Massenverfahren durch das vereinfachte Ertragswertverfahren zu erreichen, wird der Unternehmenswert ermittelt, indem der durchschnittliche Jahresertrag des Unternehmens mit einem Kapitalisierungsfaktor bewertet wird. Der durchschnittliche Jahresertrag wird regelmäßig aus den Betriebsergebnissen der letzten drei Wirtschaftsjahre vor dem Bewertungsstichtag hergeleitet. Hiervon sind dabei ein adäquater Unternehmerlohn (soweit noch nicht in den Jahresergebnissen berücksichtigt) und pauschal 30 Prozent für Ertragsteuerzahlungen abzuziehen.

Der Kapitalisierungsfaktor ermittelt sich aus dem Kehrwert der Summe des Basiszinssatzes (seit dem 1. Januar 2015 in Höhe von 0,99 Prozent) und eines konstanten Risikozuschlags in Höhe von 4,5 Prozent. Nach § 203 BewG wird der Basiszins aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abgeleitet. Dabei wird auf den Zinssatz abgestellt, den die Deutsche Bundesbank anhand der Zinsstrukturdaten jeweils auf den ersten Börsentag des Jahres errechnet. Dieser Zinssatz ist für alle Wertermittlungen auf Bewertungsstichtage im folgenden Jahr anzuwenden. Der konstante Risikozuschlag berücksichtigt laut der Gesetzesbegründung pauschal neben dem Unternehmerisiko auch andere Korrekturposten, z. B. einen Fungibilitätszuschlag, Wachstumsabschlag oder sonstige inhaberabhängige Faktoren. Branchenspezifische Faktoren werden in dem hier geregelten typisierenden Verfahren durch einen Beta-Faktor von 1,0 berücksichtigt, weil dann die Einzelrendite wie der Markt schwankt. Aktuell beträgt der Kapitalisierungsfaktor 18,2149. Es ist zu erwarten, dass der Basiszinssatz zum 1. Januar 2016 erneut sinkt und damit der Kapitalisierungsfaktor nochmals

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

steigen wird.

In der Praxis führt auch dieses Verfahren zu überzeichneten Vermögenswerten und folglich zu keiner angemessenen Bemessungsgrundlage. Aufgrund der Niedrigzinspolitik der Europäischen Zentralbank haben viele deutsche eigentümer- und familiengeführte Unternehmen in den vergangenen Jahren stetig an Wert gewonnen, auch wenn sich die betriebswirtschaftlichen Umsatz- und Gewinngrößen nicht verändert haben. Dies ist aus Sicht eines Unternehmensinhabers ein nicht nachvollziehbares Verfahren.

Das nachfolgende Beispiel illustriert das Problem: Angenommen sei, der durchschnittliche Jahresertrag betrage 300.000 Euro. Abzüglich eines bisher noch nicht berücksichtigten Unternehmergehalts von 50.000 Euro und 30 Prozent Steuern in Höhe von 75.000 Euro verbleibt ein Jahresertrag von 175.000 Euro.

Die Übersicht zeigt, wie volatil sich der Unternehmenswert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren alleine im Zeitraum von 2008 bis heute entwickelt hat:

Jahr	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Basiszins (in Prozent)	4,58	3,61	3,98	3,43	2,44	2,04	2,59	0,99
Kapitalisierungsfaktor	11,01	12,33	11,79	12,61	14,40	15,29	14,10	18,21
Unternehmenswert (in T€)	1.927	2.158	2.064	2.207	2.522	2.676	2.468	3.187
Veränderung (in Prozent)		+ 12	- 4,4	+ 6,9	+ 14,2	+ 6,1	- 7,8	+ 29,1

Mit dem Anstieg des Kapitalisierungszinssatzes um fast 30 Prozent von 2014 auf 2015 steigen auch rein rechnerisch die Unternehmenswerte um 30 Prozent. Ein solcher Bewertungssprung entspricht aber ganz offensichtlich nicht den Marktgegebenheiten. Die Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors muss angepasst werden, damit die Marktgegebenheiten besser und für ein Massenverfahren gerechter abgebildet werden.

Der im Jahr 2008 im Gesetz festgeschriebene Risikozuschlag von 4,5 Prozent war bei einem risikolosen Zinssatz von ca. 4 Prozent noch sachgerecht. Vorbild bei der Formulierung im § 203 BewG war die Vorgehensweise des damaligen IDW S 1 (Fassung 2008). Es wurde aber außer Betracht gelassen, dass eine empirisch belegte Abhängigkeit zwischen Risikozuschlag und risikolosem Zinssatz besteht. Mit Absenken des risikolosen Zinssatzes steigt der Risikozuschlag (vgl. *Hachmeister/Ruthardt/Autenrieth*, Marktrisikoprämien am deutschen Kapitalmarkt – Ermittlung, Simulation und

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Vergleich historischer und angebotsseitiger Marktrisikoprämien. Diskussionspapier # 2014 – 01, im Internet veröffentlicht). Dies ist insbesondere in der aktuellen Niedrigzinsphase zu beobachten.

Bei kleineren und mittleren Unternehmen besteht häufig eine hohe Abhängigkeit vom Inhaber – u. a., weil dieser über besondere Fach- und Marktkenntnisse sowie die Kontakte zu den Kunden verfügt. Im Fall eines Verkaufs führt dies zu hohen Preisabschlägen. In der Praxis realisieren Unternehmen mit Umsätzen unter 10 Mio. Euro und maximal 50 Mitarbeitern häufig bei einem Verkauf nur einen EBIT-Multiplikator von maximal 6. Dies bestätigen verschiedene Studien und Markterhebungen (z. B. die vom Magazin „FINANCE“ veröffentlichten, vgl. unter www.finance-magazin.de/research/multiples). Auch bei der Bewertung nach IDW S 1 wird bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen wegen der Tatsache, dass diese oftmals nicht über ein vom Unternehmensinhaber unabhängiges Management verfügen, ein Abschlag vorgesehen (IDW S 1, 8.3 – Tz. 154). Damit wird die zentrale Bedeutung der unternehmerischen Fähigkeiten des Eigentümers berücksichtigt. Selbst bei börsennotierten Unternehmen ist beim Kurs-Gewinn-Verhältnis zum Teil nur ein Verhältnis von 10 bis 12 zu erreichen. Daher ist es besonders wichtig, dass branchentypische Bewertungsverfahren, die ggf. die Besonderheiten der Unternehmensbewertung von kleineren und mittleren Unternehmen berücksichtigen, weiterhin durch die Finanzverwaltung als alternatives Bewertungsverfahren anerkannt bleiben. Als ein branchentypisches Bewertungsverfahren trägt z. B. das AWH-Verfahren den Besonderheiten der im Handwerk typischen Klein- und Mittelbetriebe bei der Wertermittlung Rechnung und stellt eine Modifikation des IDW-Standards dar.

Auch weil preisbildende Faktoren, wie z. B. Verfügungsbeschränkungen, nicht im BewG berücksichtigt werden, kommt es im Falle einer Übertragung und Bewertung der Anteile nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren zu unrealistischen Werten. Ein Beleg dafür bietet der Vergleich mit börsennotierten eigentümer- und familiengeführten Unternehmen. Hier stellen Verfügungsbeschränkungen aus Investorensicht einen erheblichen Nachteil gegenüber Alternativinvestitionen dar. Das IW Köln kommt zu dem Ergebnis, dass dadurch eine Überbewertung der Unternehmen von über 50 Prozent des eigentlich marktgerechten Unternehmenswertes entsteht (IW Köln policy paper 9/2015 vom 07.05.2015).

Petitum: Um eine marktgerechte Bewertung zu erreichen, müssen Zinsschwankungen am Kapitalmarkt bei der Berechnung des Kapitalisierungsfaktors ausreichend berücksichtigt werden. Daher sollte bei der Unternehmensbewertung der anzuwendende Basiszinssatz mittels eines Jahresdurchschnitts (z. B. mindestens 5 Jahre) anstatt des Jahreswertes ermittelt werden. Zudem sollte auch der Risikozuschlag jährlich an die Marktgegebenheiten angepasst werden. Schließlich sollte auch das vereinfachte Ertragswertverfahren – mit Verweis auf den neu formulierten § 9 Abs. 3 BewG – Verfügungsbeschränkungen in eigentümer- und familiengeführten Unternehmen berücksichtigen, etwa durch einen pauschalen Abschlag in Höhe von 20 Prozent.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Teil C: Anmerkungen zur Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 353/15 vom 25.09.2015 [Beschluss])

Zu Nr. 5a – § 13a Absatz 10 Satz 2 – neu ErbStG-E – [10 Prozent bei Optionsverschonung]

In §13a Abs. 10 ErbStG-E soll angefügt werden, dass im Fall der Optionsverschonung nach § 13b Abs. 10 Satz 1 der Wert des Verwaltungsvermögens 10 Prozent des Werts des begünstigungsfähigen Vermögens nicht überschreiten darf.

Die Beibehaltung einer Begrenzung des Verwaltungsvermögens zur Optionsverschonung auf 10 Prozent ist abzulehnen. Gegenüber dem aktuellen Stand wird durch die konsolidierte Betrachtung des Verwaltungsvermögens der Zugang zur Optionsverschonung sogar noch deutlich erschwert. Außerdem wird das Verwaltungsvermögen, ganz gleich in welcher Relation es vorliegt, ohnehin schon voll versteuert. Dies grenzt an eine Doppelerfassung. Der Vorschlag geht über die Anforderung des BVerfG hinaus. Danach müsste es überhaupt keine Grenze geben, wie im Regierungsentwurf vorgesehen.

Petitur: Der Vorschlag des Bundesrates, die 10-prozentige Grenze des Verwaltungsvermögens bei der Optionsverschonung beizubehalten, ist abzulehnen.

Zu Nr. 5a – § 13b ErbStG-E – [Beibehaltung des Verwaltungsvermögensbegriffs]

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft unterstützen grundsätzlich die im Gesetzentwurf vorgesehene Neudefinition des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck-Ansatz, wenn damit erforderliche Korrekturen umgesetzt werden, wie dies in den Stellungnahmen der Spitzenverbände im Rahmen der Entstehung des Gesetzentwurfes immer wieder deutlich gemacht wurde.

Der vom Bundesrat in seiner Stellungnahme eingebrachte Vorschlag, den Verwaltungsvermögensbegriff und damit die Negativabgrenzung mit Rückausnahmen vom Verwaltungsvermögen beizubehalten, ist dann eine Alternative, wenn der im Gesetzentwurf vorgesehene Weg politisch nicht durchsetzbar ist und wenn bei der bisherigen Definition des betrieblichen Vermögens zwingend notwendige Änderungen an der Konzeption erfolgen, die eine nicht sachgerechte Definition und Überbewertung des nicht begünstigten Vermögens verhindert.

Aufgrund der Tatsache, dass vorhandenes Verwaltungsvermögen künftig stets versteuert werden soll, steigen die Anforderungen an den Begriff allerdings erheblich. War es nach der bisherigen Regelung zur Ermittlung von Schwellenwerten noch akzeptabel, dass durch die pauschalierte Betrachtung auch betriebsnotwendiges Vermögen als Verwaltungsvermögen angesehen wurde, so ist das künftig nicht mehr hinnehmbar.

Der neuen Bedeutung der Bemessungsgrundlage entsprechend sind insbesondere folgende Nachbesserungen am geltenden Ansatz zwingend erforderlich, die deutlich über das vom Bundesrat vorgeschlagene Maß hinaus gehen.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Es sollte nicht auf originär gewerbliche Tätigkeiten bzw. Sonderregelungen für reine Holdings abgestellt werden – so wie jetzt noch vorgesehen –, sondern das Betriebsvermögen sollte dann uneingeschränkt begünstigt sein.

Im Einzelnen sind aus unseren bisherigen Erörterungen folgende Punkte zu betonen (siehe ausführliche Ausführungen hierzu auch oben unter Teil A zu § 13b Abs. 1 bis 3 ErbStG-E):

Grundstücke müssen unabhängig von ihrer aktuellen Nutzung begünstigt sein, wenn sie aus unternehmensrelevanten Gründen gehalten werden. Beispiel hierfür sind etwa Reservegrundstücke/-flächen für kurz- bzw. mittelfristig geplante Erweiterungen, Verlagerungen oder auch Umstrukturierungen.

Ähnliches gilt für die **Beteiligungsgrenze bei Kapitalgesellschaften** von 25 Prozent. So müssen etwa auch strategische Beteiligungen unterhalb der Beteiligungsgrenze von 25 Prozent begünstigt sein.

Wird der Vorschlag des Bundesrats weiterverfolgt, wonach umgekehrt das grundsätzlich nicht begünstigte „Verwaltungsvermögen“ zu definieren ist, so muss ebenfalls sichergestellt werden, dass das zur **Deckung von Pensionszusagen** benötigte Vermögen nicht mit Erbschaftsteuer belastet wird.

Bei der Umsetzung des Bundesratsbeschlusses vom 25. September 2015 würde dieses Ziel nicht erreicht. Zwar ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass bei der Bestimmung des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens Wertpapiere im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG, die ausschließlich zum Zwecke der Finanzierung und Zahlung von passivierten Pensionsverpflichtungen gehalten und angelegt sind, mit betrieblichen Pensionsverpflichtungen saldiert werden.

Nicht nachvollziehbar ist aber die Beschränkung auf Wertpapiere (wie unter Teil A zu § 13b Abs. 3 ErbStG-E erläutert). Vermögen zur Abdeckung von Pensionsverpflichtungen muss umfassend und nicht nur rudimentär begünstigt werden. Vielmehr muss das gesamte zur Deckung von Pensionszusagen genutzte Vermögen von der Erbschaftbesteuerung ausgenommen bleiben.

Innenfinanzierte betriebliche Altersversorgung ist in einer nicht geringen Zahl von Betrieben durch produktive Vermögenswerte (z. B. Maschinen) gedeckt und nicht durch Planvermögen im Sinne des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB. Zudem dienen häufig auch Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungsverträgen, Immobilien, Forderungen oder Beteiligungen zur Deckung von Pensionsverpflichtungen. Daher möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Verschönerung von Vermögen wegen der hieran geknüpften Voraussetzungen (insb. Entzug des Zugriffs sonstiger Gläubiger) zu eng ist. Wenn jedoch tatsächlich auf die strengen Kriterien des § 246 HGB abgestellt würde, wäre noch viel weniger einzusehen, wieso insoweit ausschließlich Wertpapiere einbezogen werden sollten.

Da die Pensionsverpflichtungen – unabhängig von der Frage, welche betrieblichen Vermögenswerte zu ihrer Deckung herangezogen werden – den Unternehmenswert mindern, muss eine vollständige Saldierung mit allen Formen von Betriebsvermögen zulässig sein.

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes sowie der Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Petition: Betriebsvermögen, das zur Deckung von Pensionsverpflichtungen der betrieblichen Altersversorgung erforderlich ist, muss vollständig mit Pensionsverpflichtungen saldiert werden können.

Im Übrigen muss es zwingend einen Grenzbetrag geben, der einem Unternehmen als Verwaltungsvermögen bzw. nicht begünstigtes Vermögen zur Verfügung stehen muss, um das begünstigte Vermögen zu sichern. Dies gilt insbesondere z. B. für Krisensituationen oder bei ungünstigen Marktveränderungen, wie wir sie in der Finanzkrise beobachten konnten. Mit diesem Vermögen sind die Unternehmen dann in der Lage, die Arbeitsplätze zu erhalten.

Petition: Dem Unternehmen sollten mindestens 20 Prozent vom Unternehmenswert an Verwaltungsvermögen bzw. nicht begünstigtem Vermögen zugestanden werden, wenigstens aber in Höhe von 20 Prozent gemessen am begünstigten Vermögen.

Verwaltungsvermögen nach dem Finanzmitteltest ist zu begünstigen, sofern es in einem Zeitraum von 2 Jahren im Unternehmen nachweislich investiert wird (analog der Konzeptionen in § 6b oder § 7g EStG). Dies muss auch junges Verwaltungsvermögen umfassen, wenn es z. B. dadurch entstanden ist, dass die Gesellschafter Mittel eingelegt haben, die für eine Akquisition verwendet werden sollen.

Petition: Finanzmittel, die nach dem Finanzmitteltest zum Verwaltungsvermögen zählen, werden nicht zum Verwaltungsvermögen zugeordnet, soweit sie zum Zeitpunkt der Übertragung nachweislich für geplante Investitionen in einem 2-Jahreszeitraum vorgesehen sind.

Zu Nr. 7 – § 13c Absatz 1, 2, 3 und 4 ErbStG-E – [Änderung bei Verschonungsabschlag]

Der Bundesrat empfiehlt in seiner Stellungnahme, den Verschonungsabschlag nur bis zu einem Erwerb von 34 Mio. Euro bzw. bei Vorliegen der Kriterien zur Verdoppelung der Prüfschwelle nach § 13a Abs. 9 ErbStG-E bis zu einem Erwerb von 60 Mio. Euro anzuwenden. Zudem soll der Abschlag nach einer Verhältnisberechnung ermittelt werden.

Zudem soll der Sockelbetrag mit einem festen Abschlag von 20 oder 35 Prozent gänzlich entfallen.

Eine noch weitere Herabsetzung der Prüfschwellen für große Unternehmen ist nicht akzeptabel. Berücksichtigt werden darf nicht nur die Anzahl betroffener Unternehmen nach Unternehmenswert, sondern auch die Anzahl betroffener Arbeitsplätze.

Petition: Die vorgeschlagenen Änderungen sind abzulehnen.

8. Oktober 2015

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BT-Drucksache 18/5923

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 12. Oktober 2015

Der Gesetzentwurf zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) vom 8. Juli 2015 zielt auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung von Unternehmensübertragungen. Er soll eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gewährleisten, die dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 (Aktenzeichen: 1 BvL 21/12) Rechnung trägt.

Der Gesetzentwurf ist zu kritisieren, da er die massive Ungleichbehandlung von Vermögensübertragungen kaum reduziert und zugleich neue verwaltungsaufwändige und gestaltungsanfällige Regelungen für die Abgrenzung des begünstigten Vermögens und die Verschonungsbedarfsprüfung vorsieht. Grundlegende Probleme der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen werden nicht angepackt. Dies ist steuer- und wirtschaftspolitisch verfehlt und dürfte weiterhin verfassungsrechtliche Risiken aufwerfen.

Nach dem Gesetzentwurf soll begünstigtes Unternehmensvermögen weiterhin bis zu einem Wert von 26 Millionen Euro steuerfrei übertragen werden können, wenn Behaltensfrist und Lohnsummenregelung eingehalten werden. Bei Vorliegen bestimmter für Familienunternehmen typischer gesellschaftsvertraglicher oder satzungsmäßiger Beschränkungen soll diese Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro angehoben werden. Auch höhere Vermögen können begünstigt werden, sofern im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung kein ausreichendes Privatvermögen vorhanden ist oder das Verschonungsabschmelzmodell gewählt wird.

Begründet werden die Verschonungsregeln mit der Notwendigkeit, die Beschäftigung in den übergehenden Unternehmen zu sichern und die ausgewogene deutsche Unternehmenslandschaft zu bewahren (BT Drucksache 18/5923 S. 1). Eine genauere Begründung verbunden mit empirischer Evidenz, warum diese Ziele durch eine nach der horizontalen Steuergerechtigkeit ausgerichtete Gesetzgebung grundlegend gefährdet sein sollten, wird nicht vorgelegt.

Offensichtlich können größere Unternehmen auch von fremden Erwerbern weitergeführt werden. Inwieweit dadurch die mittelständische und familiär geprägte deutsche Unternehmenskultur verändert wird und inwieweit dies gesamtwirtschaftliche Nachteile hat, ist aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht nur schwer zu beurteilen. Empirische Evidenz dazu gibt es für Deutschland nicht. Eine massive

erbschaftsteuerliche Begünstigung der Unternehmensfortführung kann aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive längerfristig mit Nachteilen verbunden sein, da Familienmitglieder nicht notwendigerweise die erfolgreicherer Unternehmer sind, auch wenn die familiäre Prägung und Verpflichtung ein wichtiges Element bei den Familienunternehmen darstellt. Ferner lösen die Begünstigungen tendenziell zu hohe Investitionen in den begünstigten Unternehmen aus. Die Behaltensfristen und Lohnsummenregelungen können sinnvolle Umstrukturierungen und Sanierungen der Unternehmen verhindern. Das kann längerfristig die Entwicklung der Unternehmen belasten. Schließlich sind die Vergünstigungen missbrauchsanfällig und aufwendig zu administrieren.

Größere Liquiditätsprobleme bereitet die Erbschaftsteuer vor allem bei kleineren Unternehmen. Freibeträge oder Verschonungsabschläge für Unternehmensübertragungen sollten daher auf niedrige einstellige Millionenbeträge begrenzt werden. Sofern Erbschaftsteuerzahlungen bei größeren Unternehmen Liquiditäts- und Finanzierungsprobleme auslösen, sollten diese primär durch erweiterte Stundungs- oder Verrentungsregelungen vermieden werden, damit die Unternehmensnachfolger sie aus dem laufenden Ertrag abzahlen können. Ferner ließe sich die Steuerforderung den übrigen Verbindlichkeiten nachordnen oder an den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens knüpfen. Komplizierte und gestaltungsanfällige Regelungen zu Bedürfnisprüfungen oder zum begünstigten Vermögen könnten dadurch vermieden oder weitgehend entschärft werden. Sofern man die verbleibende laufende Belastung einer gestundeten oder verrenteten Erbschaftsteuerzahlung für zu hoch hält, sollten die Erbschaftsteuersätze generell gesenkt werden.

Im vorliegenden Gesetzentwurf wird die Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Unternehmensvermögen neu geregelt. Die vorgeschlagenen Regellungen dürften mit steigendem bürokratischem Aufwand verbunden sein, da im Einzelfall eine genaue Aufstellung der verschiedenen Bestandteile des Betriebsvermögens notwendig wird. Problematisch ist hierbei zudem, dass negative Effekte auf Investitionen zu erwarten sind, da steuerlich nicht begünstigtes Vermögen (z.B. Geldvermögen) weniger von den Unternehmen vorgehalten werden könnte.

Ein grundlegendes Problem des Gesetzentwurfs besteht in der fehlenden Auseinandersetzung mit dem Problem zunehmender Vermögenskonzentration sowie deren gesamtwirtschaftlichen Effekten. In einem Sondervotum hatten drei Verfassungsrichter die Einengung der Gerechtigkeitsdimension in der Urteilsbegründung allein auf den Gleichheitsgrundsatz bemängelt und auch auf das Sozialstaatsprinzip abgestellt. Mit diesem Prinzip sei die zunehmende Ungleichverteilung und Konzentration des Vermögens in Deutschland nicht zu vereinbaren. Daher sei die Erbschaftsteuer auch als sozialstaatliches Korrekturinstrument zu begründen.

Deutschland ist innerhalb des Euroraums das Land mit der höchsten Vermögensungleichheit. Ein Gini-Koeffizient von etwa 0,78 signalisiert, dass die Ungleichheit der Vermögen privater Haushalte bereits hoch ist, d.h. ein kleiner Teil der Bevölkerung vereint sehr große Teile des privaten Vermögens auf sich. Das Ausmaß an Vermögensungleichheit ist zudem weitaus höher als bei den verfügbaren Einkommen der Privathaushalte. Folgt man den Untersuchungen der OECD, World Economic Forum

oder des IMF, so kann eine zunehmende Einkommensungleichheit mit einer Schwächung des wirtschaftlichen Wachstums verbunden sein, da untere Einkommensbezieher weniger in die eigene als auch in die Bildung ihrer Kinder investieren. Dieser beschriebene Zusammenhang kann auch für das private Vermögen gelten, da Vermögen vorrangig das Ergebnis von Ersparnis laufender Einkommen bei unteren Einkommensschichten ist. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird der zunehmenden Vermögenskonzentration nicht wirksam begegnet. Vielmehr tragen die vorliegenden Verschonungsregeln mit dazu bei, dass die Vermögensungleichheit auf hohem Niveau verharrt oder gar weiter zunimmt. Dies ist auch insofern relevant, da seit der Nichterhebung der Vermögensteuer seit 1997 in Deutschland keine weitere allgemeine vermögensbezogene Steuer als die Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr erhoben wird. Eine starke Vermögenskonzentration löst auch die Gefahr aus, dass sehr große private Vermögen für politische Einflussnahme genutzt werden können.

Zu hinterfragen ist auch, dass es nicht der vorrangige Zweck des Gesetzentwurfes ist, Mehreinnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erzielen (BT Drucksache 18/5923 S. 2). Gemäß dem Frühjahrsgutachten der führenden Wirtschaftsforschungsinstitute ist die Belastung des Faktors Arbeit in Deutschland im internationalen Vergleich hoch und erfordert dringenden Handlungsbedarf. *„Der Abgabenkeil zwischen Arbeitskosten und Nettolöhnen, der durch die Beiträge zu den umlagefinanzierten sozialen Sicherungssystemen und durch die Lohnsteuer erzeugt wird, gehört in Deutschland zu den höchsten unter den OECD-Ländern. Deshalb sollte vor allem der Einkommensteuertarif – insbesondere im Bereich kleiner und mittlerer Einkommen – leistungsfreundlicher gestaltet werden, um die Belastung des Faktors Arbeit zu reduzieren und so das Wachstumspotenzial in Deutschland zu steigern. Eine solche Steuersenkung für kleine und mittlere Einkommen würde den Faktor Arbeit entlasten und das Wachstumspotenzial in der Bundesrepublik dauerhaft steigern.“* (DIW 2015). Mit einer Ausweitung der Erbschaft- und Schenkungsteuer – und einer damit verbundenen stärkeren Berücksichtigung von besonders finanziell leistungsfähigen Personen – würden zusätzliche finanzielle Spielräume entstehen, um die Steuerbelastung niedriger und mittlerer Einkommen zu reduzieren und damit die Beschäftigung in Deutschland zu stärken.

Angesichts der starken Vermögenskonzentration und der anrollenden Erbschaftswelle verspricht die Erbschaftsteuer ein hohes Einnahmepotential. Schätzungen zum gesamten jährlichen Erbschaftsvolumen in Deutschland kommen auf 200 bis 300 Milliarden Euro. Davon wird bisher nur ein kleiner Teil besteuert. Schätzungen zur Vermögensverteilung im obersten Bereich ergeben allein für die reichsten 0,1 Prozent der Haushalte in Deutschland ein Gesamtvermögen von 1 300 bis 1 700 Milliarden Euro (Grabka und Westermeier 2015, Bach u.a. 2015). Nimmt man an, dass von diesem Vermögen 75 Prozent auf Unternehmensvermögen entfallen und dass diese Vermögen im Durchschnitt alle 40 Jahre an die nächste Generation weitergegeben werden, ergibt sich längerfristig ein potentiell Erbschafts- und Schenkungsvolumen von hohen Unternehmensvermögen in Höhe von jährlich etwa 25 bis 30 Milliarden Euro. Davon würde nach der gegenwärtigen Rechtslage wohl ein großer Teil steuerfrei übertragen. Nach dem vorliegenden Gesetzentwurf dürfte sich daran nur wenig ändern. Be-

reits eine Steuerbelastung von 10 Prozent auf diese hohen Unternehmensübertragungen könnte das laufende Erbschaftsteueraufkommen längerfristig um mehr als 50 Prozent erhöhen.

Ferner sollten weitere Steuervergünstigungen reduziert oder abgeschafft werden, etwa die Privilegien für vermietete Wohnimmobilien, die Steuerfreistellung des „Familienheims“ oder die Steuerbefreiungen von Spenden. Ferner könnte die mehrfache Nutzung der persönlichen Freibeträge begrenzt werden, indem die Zehn-Jahres-Frist der Zusammenrechnung von Erwerben verlängert wird oder die Nutzung der persönlichen Freibeträge nur einmal im Leben möglich ist. Im Gegenzug könnten die persönlichen Freibeträge erhöht werden, insbesondere bei Ehe- und Lebenspartnern sowie bei Kindern. Damit würde man sich die Veranlagung von vielen Fällen ohne nennenswertes Steueraufkommen sparen und auch den latenten Vorbehalten der Mittelschichten gegenüber der Erbschaftsteuer begegnen.

Neben einer weitergehenden Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedarf es einer europäischen Harmonisierung des entsprechenden Rechts, um Ausweichreaktionen in Länder ohne oder mit geringerer Steuerbelastung zu vermeiden.

Da Erbschaften und Schenkungen leistungslos bezogenes Vermögen darstellen, die dem Leistungsprinzip einer marktwirtschaftlichen Wirtschaftsordnung zuwider laufen, besteht ein grundsätzlicher öffentlicher Informationsbedarf über die Höhe des in Deutschland insgesamt vererbten oder verschenkten Vermögens. Die Reform des ErbStG sollte daher Anlass sein, die Erbschaftsteuerstatistik zu reformieren. Für Deutschland gibt es keine verlässlichen Daten zu Umfang und Verteilung des gesamten vererbten oder verschenkten Vermögens, obwohl die zugrundeliegenden Informationen den Finanzämtern grundsätzlich vorliegen, auch für die Fälle, in denen keine Veranlagung vorgenommen wird. Die Erbschaftsteuerstatistik sollte diese Fälle gesondert aufbereiten. Damit würde eine verbesserte Datengrundlage geschaffen, um das Erbschafts- und Schenkungsgeschehen in Deutschland besser bewerten zu können.

Literaturhinweise

DIW 2015: Pressemitteilung vom 16.04.2015: [Gemeinschaftsdiagnose Frühjahr 2015: Kräftiger Aufschwung dank günstigem Öl und schwachem Euro](#).

M. M. Grabka, C. Westermeier: [Große Unsicherheit beim Anteil der Top-Vermögenden in Deutschland](#). DIW Wochenbericht Nr. 7/2015.

S. Bach, A. Thiemann, A. Zucco: [The Top Tail of the Wealth Distribution in Germany, France, Spain, and Greece](#). DIW Discussion Paper 1502.

Prof. Dr. L. JARASS

Dipl. Kfm. (Universität Regensburg), M.S. (Stanford University, USA)

Hochschule RheinMain, Wiesbaden

www.JARASS.com

D:\2015\Steuern\Fin.aus, 12.10.2015, v1.27.docx

Wiesbaden, 09. Oktober 2015

Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Öffentliche Anhörung am 12. Oktober 2015

zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.09.2015 (BT-Drs. 18/5923)

Betriebsvermögen nicht freistellen, sondern gleichmäßig mit Erbschaftsteuer belasten

Gliederung

1. Wesentliche Defizite der derzeitigen deutschen Erbschaftsteuer	1
2. Betriebsvermögen gleichmäßig belasten	2
3. Großzügige Stundungsmöglichkeiten statt Steuerfreistellung von Betriebsvermögen.....	2
4. Erbschaftsteuer auf alle größeren Erbschaften erheben	4

1. Wesentliche Defizite der derzeitigen deutschen Erbschaftsteuer

Wesentliche Defizite der derzeitigen deutschen Erbschaftsteuer sind:

- Jährlich werden 200 Mrd. € bis 250 Mrd. € Vermögen vererbt oder verschenkt. Das Erbschaftsteueraufkommen beträgt jährlich nur gut 5 Mrd. €: Das gesamte Erbe wird also durchschnittlich nur mit gut 2% tatsächlich belastet. Hingegen wird das Arbeitsentgelt mit über 40% durch Steuern und Sozialabgaben belastet, also 20mal höher als ein Erbe.
- Die deutsche Erbschaftsteuer hat eine Vielzahl von unterschiedlichen Steuersätzen, Freibeträgen und Freistellungen in Abhängigkeit von Größe und Verwendung des Erbes und dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben. Dadurch wird die Erbschaftsteuer extrem kompliziert und sehr gestaltungsanfällig¹.
- Besteuert werden derzeit nur in Deutschland ansässige Steuerpflichtige. Durch Wohnsitzverlagerung kann man deshalb die Erbschaftsteuer vermeiden, z.B. nach Österreich (Beispiel Kaiser Beckenbauer) oder in die Schweiz (Beispiel Müller-Milch).

Weitere Defizite im Bereich der Erbschaftsbesteuerung von Betriebsvermögen:

- Diskriminierung von Familienbetrieben gegenüber internationalen Gesellschaften.
- Diskriminierung von inländischen gegenüber ausländischen Unternehmenseignern.

Dadurch entsteht ein starker politischer Druck, Betriebsvermögen generell von der Steuerpflicht zu befreien.

¹ Vgl. etwa die Gegenäußerung des Bundesrats zum vorliegenden Gesetzentwurf [Bundesrat 2015, S. 18ff.].

All dies führt zu einer generellen Verminderung der Akzeptanz einer Erbschaftsteuer, ein von den Verfassern des Gesetzentwurfs wohl teilweise durchaus gewollter Effekt.

Im Folgenden werden weiterführende Überlegungen zu den zentralen Defiziten der derzeitigen Erbschaftsteuer erläutert und Lösungsmöglichkeiten dargestellt.

2. Betriebsvermögen gleichmäßig belasten

2.1. Diskriminierung von inländischen Familiengesellschaften verringern

Vermögen, das von Kapitalgesellschaften gehalten wird, unterliegt derzeit nur beim inländischen Anteilseigner der Erbschaftsteuer, nicht jedoch bei der Gesellschaft selbst. Mittlerweile sind aber z.B. weit mehr als die Hälfte der DAX30-Aktionäre Ausländer und damit nicht in Deutschland erbschaftsteuerpflichtig. Daraus resultiert ein unfairen Wettbewerb zwischen einer erbschaftsteuerpflichtigen Firma (also mit inländischen und damit erbschaftsteuerpflichtigem Eigentümer, z.B. Personengesellschaft oder Familien-GmbH) und einer nicht erbschaftsteuerpflichtigen Firma (z.B. internationale AG).

2.2. Besteuerung des in Deutschland gelegenen Vermögens statt der in Deutschland Steuerpflichtigen

Z.B. sind IKEA und seine Eigentümer in Deutschland nicht erbschaftsteuerpflichtig, der mit IKEA konkurrierende mittelständische Möbelhändler hingegen schon. Diese Diskriminierung von mittelständischen Unternehmen kann man entweder, wie derzeit, durch Steuerfreistellung (Alternative I) oder, wie im Folgenden vorgeschlagen wird, durch eine gleichmäßige Besteuerung vermeiden (Alternative II):

- Alternative I: Erbschaftsteuerfreistellung des Betriebsvermögens, so wie es der Gesetzentwurf vorsieht. Hierzu sind eine Vielzahl von komplizierten Sondervorschriften vorgesehen, um die Überführung von erbschaftsteuerpflichtigem Privatvermögen in steuerfreies Betriebsvermögen zu erschweren.
- Alternative II: Gleichmäßige Besteuerung aller in Deutschland gelegenen Betriebsvermögen, unabhängig vom Wohnsitz des Eigentümers, wie es im Folgenden vorgeschlagen wird. Bei ausländischen und juristischen Personen als Eigentümer (z.B. Kapitalgesellschaften) sollte deshalb, wie derzeit schon bei Stiftungen, eine Erbersatzsteuer greifen.

3. Großzügige Stundungsmöglichkeiten statt Steuerfreistellung von Betriebsvermögen

3.1. Pauschale Steuerfreistellung von Betriebsvermögen ist nicht zielführend

Die Steuerfreistellung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer ist nicht erforderlich zum Zwecke der Betriebsfortführung: "Die weitgehenden Verschonungsregelungen sind bei größeren Unternehmen nicht erforderlich für den Erhalt von Arbeitsplätzen bei der Unternehmensnachfolge und teilweise sogar kontraproduktiv."² Und die kleineren Unternehmen bezahlen ohnehin wegen der Freibeträge keine Erbschaftsteuer.

Schon bei der letzten Erbschaftsteuerreform im Jahr 2009 konnten die Wirtschaftsverbände nicht eine einzige Unternehmensnachfolge belegen, die durch die Erbschaftsteuer gefährdet wurde. Und bis heute gibt es nicht einen nachgewiesenen Fall. Und trotzdem führte man die Steuerfreistellung ein und will sie nun weiter in noch komplizierterer Form beibehalten.³

² [Bach 2015, S. 1].

³ So wird wohl alleine der neue § 13b einen neuen Beruf des Fachsteueranwalts für die Bestimmung des "begünstigten Vermögens" hervorbringen, da dieser § 13b wie auch die neuen §§ 13c und 28a sehr auslegungsbedürftig und gestaltungsanfällig sind. Finanzmittel können auch zukünftig bei entsprechender Gestaltung bis zu 30% des begünstigten Vermögens ausmachen (§ 13b (4) und (6)).

Natürlich versuchen deshalb viele Erblasser, schon im Vorfeld ihre Vermögenswerte als betriebsnotwendig zu deklarieren: Ein großes Beschäftigungsprogramm für Steuerberater, Finanzbeamte, Rechtsanwälte und Finanzgerichte – der Staat hat ein verringertes Steueraufkommen und einen erhöhten Verwaltungsaufwand, die Erblasser und Erben alimentieren mit einem Teil ihrer Erbschaftsteuerersparnis ihre Steuerberater und Anwälte.

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium schreibt ganz richtig: "Steuertechnisch liegt die Crux der Verschonungsregel in der irrigen Vorstellung, man könne eine Trennlinie zwischen unproduktivem Verwaltungsvermögen und produktivem Betriebsvermögen ziehen. ... Das grundsätzliche Problem einer fehlenden Trennlinie führt dazu, dass die Steuerzahler zu Gestaltungen eingeladen werden, die ökonomischer Zweckmäßigkeit zuwiderlaufen und damit die Zusatzkosten der Besteuerung erhöhen. Daher erscheint es die bessere Lösung, die Verschonung insgesamt zu beenden und so zu erreichen, dass die Notwendigkeit einer Trennlinie entfällt."⁴ In einer aktuellen Schrift des Instituts für Finanzen und Steuern zur Erbschaftsteuerreform wird darauf hingewiesen, dass eine generelle steuerliche Verschonung von Betriebsvermögen gesamtwirtschaftlich kaum zu rechtfertigen ist.⁵

Durch die generelle Freistellung von Betriebsvermögen wird insbesondere auch ermöglicht, dass große und größte Immobilienvermögen durch Überführung in ein Betriebsvermögen steuerfrei gestellt werden.⁶ Ein Beispiel: 5 vererbte Eigentumswohnungen sind erbschaftsteuerpflichtig, 500 vererbte Eigentumswohnungen können erbschaftsteuerfrei gestellt werden durch Organisation als gewerbliche Wohnungsverwaltung.⁷ BACH erläutert dazu: "In den Jahren 2012 und 2013 waren Erwerbe ab fünf Mio. € zu mehr als der Hälfte steuerbefreit, Erwerbe ab 20 Mio. € zu mehr als 90%. Bei einer Abschaffung dieser Firmenprivilegien könnte das jährliche Erbschaftsteueraufkommen von derzeit fünf Mrd. € mittelfristig auf bis zu 13 Mrd. € steigen, wenn die geltenden Steuersätze beibehalten werden."⁸ Durch die Steuerfreistellungsmöglichkeiten für Betriebsvermögen "ergeben sich geringe effektive Erbschaftsteuerbelastungen für die hohen und sehr hohen Vermögensübertragungen"⁹.

Die Erbschaftsteuer ist auch dadurch zu einer Steuer für schlecht beratene Erblasser und für Zufallserben geworden. All dies führt zu einer generellen Verminderung der Akzeptanz einer Erbschaftsteuer.

3.2. Lösungsmöglichkeit: Erweiterung der bestehenden Stundungsmöglichkeiten

Eine Erweiterung der bestehenden Stundungsmöglichkeiten wäre im Einzelfall zur Betriebserhaltung völlig ausreichend.¹⁰ Damit würde die Belastung durch Erbschaftsteuer bei Nachweis einer Existenzgefährdung in spätere Perioden verlegt und im Einzelfall ganz erlassen. Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium schreibt hierzu ganz richtig: "Eine erweiterte, optionale Steuerstundung ... [ist] ein völlig ausreichendes Mittel, um die Fortführung von Betrieben und den Erhalt der Arbeitsplätze zu sichern."¹¹

Die Stundungsmöglichkeiten sollten dabei nicht, wie derzeit, ins Ermessen der Finanzverwaltung gestellt sein, sondern der Steuerpflichtige sollte bei entsprechenden Nachweisen einen Rechtsanspruch auf Stundung haben.

⁴ [Beirat 2012, S. 36].

⁵ [Birk 2015, S. 116].

⁶ Falls man die überwiegende Freistellung von Betriebsvermögen beibehalten will, sollte statt der vorgesehenen unfairen und komplizierten Erbschaftsteuer ggf. die Einführung einer Landes-Immobiliensteuer als Zuschlag zu einer (ohnehin zu reformierenden) Grundsteuer erwogen werden [Jarass/Obermair 2015, S. 143/144]. Ca. 2/3 des privaten Vermögens in Deutschland sind laut Deutsche Bundesbank Immobilien, damit würden ca. 2/3 des deutschen Privatvermögens einer Erbschaftsbesteuerung unterworfen. Insbesondere der Wegzug von sehr Wohlhabenden ins Ausland zur Vermeidung der Erbschaftsbesteuerung würde bei einer Ausgestaltung als Objektsteuer (wie in Spanien realisiert) irrelevant, da dann das vererbte Objekt und nicht, wie derzeit in Deutschland, der Erbe steuerpflichtig wäre. Das deutsche Erbschaftsteuersystem würde so einfacher und gerechter.

⁷ Siehe z.B. [Sauer 2015, S. 16ff.].

⁸ [Bach 2015, S. 1]: "Bei einer Abschaffung dieser Firmenprivilegien könnte das jährliche Erbschaftsteueraufkommen von derzeit fünf Mrd. € mittelfristig auf bis zu 13 Mrd. € steigen, wenn die geltenden Steuersätze beibehalten werden."

⁹ [Bach 2015, S. 116].

¹⁰ Siehe z.B. [Bach 2015, S. 118].

¹¹ [Beirat 2012, S. 38].

4. Erbschaftsteuer auf alle größeren Erbschaften erheben

4.1. Vorschläge für eine zukünftige Erbschaftsteuer

Die deutsche Erbschaftsteuer sollte gleichmäßig auf das gesamte in Deutschland gelegene Vermögen¹² erhoben werden:

- **Besteuerung unabhängig von der Nutzung:** Alle Erbschaften und Schenkungen sollten unabhängig von der Nutzungsart, gleich ob privat oder betrieblich, Immobilien oder Wertpapiere, der Besteuerung unterworfen werden. Die Erbschaftsteuersätze sollten moderat sein bei vielleicht 15% bis 20%.
- **Besteuerung unabhängig vom Wohnsitz des Erblassers bzw. des Erben:** Besteuerung jedweden in Deutschland gelegenen Vermögens, unabhängig ob der Eigentümer bzw. der Erbe in Deutschland steuerpflichtig ist. Bei ausländischen und juristischen Personen als Eigentümer (z.B. Kapitalgesellschaften) sollte deshalb, wie derzeit schon bei Stiftungen, eine Erbersatzsteuer greifen.
- **Besteuerung aller Deutschen:** Besteuerung entsprechend der Staatsangehörigkeit, nicht, wie derzeit, entsprechend dem Wohnsitz. Jede Person mit deutschem Pass sollte also der deutschen Erbschaftsbesteuerung unterliegen. Damit kann die deutsche Erbschaftsbesteuerung nicht mehr, wie derzeit, durch Wegzug ins Ausland vermieden werden.

Für in Deutschland Steuerpflichtige und alle Deutschen sollte zudem gelten¹³:

- Bei in Deutschland Steuerpflichtigen sollte nicht nur das in Deutschland gelegene Vermögen, sondern auch das im Ausland gelegene Vermögen der Erbschaftsbesteuerung unterworfen werden.
- Kleinere Erbschaften bis zu 100.000 € (das sind der Großteil der Erbschaften) könnten freigestellt werden, auf Erbschaften bis zu 500.000 € könnte ein ermäßigter Steuersatz erhoben werden.
- Eine Abstufung der Steuersätze nach Verwandtschaftsgrad könnte insbesondere bei selbstgenutzten Immobilien sinnvoll erscheinen.

Das Erbschaftsteueraufkommen würde durch die Reformvorschläge deutlich größer werden als das derzeitige Aufkommen von gut fünf Mrd. € pro Jahr.

4.2. Jährliche Vorauszahlungen der Erbschaftsteuer ermöglichen

Die Erbschaftsteuer wird einmalig beim Tod bzw. als Schenkungssteuer einmalig bei einer Schenkung fällig. Dies ermöglicht und zwingt zu umfangreichen Steuervermeidungsplanungen. Statt in einem großen Betrag könnte die Erbschaftsteuer in vielen kleinen Beträgen vom derzeitigen Eigentümer als potenziellem Erblasser erhoben werden.¹⁴ Bei einem Erbschaftsteuersatz von z.B. 15% und 30 Jahren typischer Vererbungszeit wären das 0,5% pro Jahr.

Durch laufende Vorauszahlungen auf die Erbschaftsteuer würden Entscheidungen zur Betriebsnachfolge einfacher und die enormen Aufwendungen von Privatpersonen und Unternehmen zur Verminderung der Einmalsteuer auf Erbschaften gegenstandslos.

Einige Kantone in der Schweiz haben eine derartige Vorauszahlung eingeführt, allerdings mit deutlich niedrigeren Steuersätzen von nur rund 0,1% pro Jahr. Eine entsprechende jährliche Zahlung hat dort Abgeltungswirkung: Wenn also der Erblasser bisher jährlich die Erbschaftsteuervorauszahlung geleistet hat, fällt bei seinem Tod keine weitere Erbschaftsteuer an und zwar unabhängig davon, für wie viele Jahre Erbschaftsteuervorauszahlungen geleistet worden sind.

¹² [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.4(2), S. 85-86]. Das Vermögen sollte dabei weiterhin mit Marktpreisen bewertet werden. Zu weiteren Maßnahmen für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung siehe [Jarass 2015].

¹³ EU-Personen sollten entsprechende Optionsmöglichkeiten eingeräumt werden.

¹⁴ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.4(2), S. 85-86]; [Jarass/Obermair 2015, Kap. 7.2.2, S. 143-144].

Quellen

[Bach 2015]

Bach S: Erbschaftsteuer: Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken. DIW Wochenbericht, 7/2015, S. 111-121.

[Beirat 2012]

Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, 01/2012.

http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-10-30-wissenschaftlicher-beirat-erbschaftsteuer.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (04.10.2015)

[Birk 2015]

Birk D: Verfassungsrechtliche Vorgaben der ErbSt. In: Zukunft der Erbschaftsteuer – Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht, S. 38-116. Institut Finanzen und Steuern (ifst), Oktober 2015.

<http://www.ifst.de/ifst-schriftenreihe/2015/87-ifst-schriften/2015/988-ifst-schrift-506.html> (04.10.2015)

[Bundesrat 2015]

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - Drucksache 18/5923 - Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung, Drucksache 18/6279 (zu Drucksache 18/5923), 08.10.2015.

<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/18/062/1806279.pdf> (09.10.2015)

[Jarass/Obermair 2012]

Jarass L, Obermair G M: Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung. MV-Verlag, Münster, 2012.

<http://www.jarass.com/Steuer/A/Steuerma%C3%9Fnahmen.pdf> (30.09.2015)

[Jarass/Obermair 2015]

Jarass L, Obermair G M: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung: International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. MV-Verlag, Münster, 2015.

<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/1237-faire-und-effiziente-unternehmensbesteuerung> (30.09.2015)

[Jarass 2015]

Jarass L: Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in Europa: Welche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) kann ein einzelnes EU-Land unilateral umsetzen? Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (EWS), Heft 3/2015, S. 144-151.

<http://www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/aufsaeetze/1266-faire-und-effiziente-unternehmensbesteuerung-in-europa> (30.09.2015)

[Sauer 2015]

Sauer C: Erbschaftsteuer-Reform 2015 – Hintergrund. Berlin, 03.10.2015.

<http://www.axel-troost.de/article/8710.erbschaftsteuer-reform-2015-hintergrund.html> (30.09.2015)

L. JARASS ■ G.M. OBERMAIR

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

 MV-WISSENSCHAFT

MV-Verlag, Münster, 2015.

Dr. Carsten Kühl
Staatsminister a.D.

Stellungnahme

zur

Öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines
Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die
Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ (BT-Drucksache 18/5923)

am
12.10.2015

in
Berlin

1.

Die Erbschaftsteuer hat derzeit zwar ein vergleichsweise geringes Aufkommen (< 1% des Gesamtsteueraufkommens). Dennoch ist sie in unserem föderalen Steuersystem nicht verzichtbar. Erstens ist sie eine der wenigen verbliebenen Ländersteuern. Zweitens ist sie – darauf haben Verfassungsrichter in einem Minderheitsvotum hingewiesen - nach wie vor ein wesentliches Element eines am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Steuersystems. Deshalb ist sie so auszugestalten, dass sie zukünftig zweifelsfrei verfassungskonform erhoben werden kann.

2.

Die Urteile des Bundesverfassungsgerichts der letzten zwanzig Jahre zeigen, wie schwer dies in der bisherigen Systematik der Erbschaftsteuer gelingt. Der Grund liegt regelmäßig in der verfassungskonformen Ausgestaltung einer Privilegierung von Betriebsvermögen, um Arbeitsplätze im Zuge eines Unternehmensübergangs nicht zu gefährden, was unter wirtschaftspolitischen Aspekten grundsätzlich richtig und wünschenswert ist.

3.

Vor diesem Hintergrund wäre es naheliegend gewesen, einen neuen systematischen Ansatz zu wählen, der steuerliche Gleichbehandlung und die Vermeidung einer arbeitsplatzgefährdenden Substanzbesteuerung verfassungskonform miteinander in Einklang gebracht hätte – eine sog. synthetische Erbschaftsteuer: breite Bemessungsgrundlage, niedrige Steuersätze und die Möglichkeit, die Steuerschuld über einen längeren Zeitraum zu stunden. Für diesen Weg gibt es einen außergewöhnlich breiten Konsens in der Finanzwissenschaft und starke Befürworter aus dem Bereich des Steuerrechts.

4.

Die Genese des vorliegenden Gesetzentwurfs (von den Eckpunkten des Bundesfinanzministers aus dem März 2015 bis zum Regierungsentwurf) und die von den Ländern formulierten Bedenken im Bundesrat lassen erahnen, dass die Verfassungskonformität der jetzigen Vorlage keinesfalls als gesichert gelten kann. Der Bundesrat hält in seinem Beschluss vom 25.09.2015 (Drucksache 353/15 (Beschuss)) verschiedene Regelungen für verfassungswidrig bzw. für verfassungsrechtlich problematisch. Das gilt für den sog. Hauptzweck (Ziffer 6 des Beschlusses), die Sockelverschonung ohne Verschonungsbedarfsprüfung und die Übergangszone beim sog. Abschmelzmodell (Ziffer 7) sowie für den Rechtsanspruch auf Stundung (Ziffer 8).

5.

Das Verfassungsgericht hat – sicherlich nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit dem noch geltenden Recht (z.B. Cash-Gesellschaften) – auf die Problematik mißbräuchlicher Gestaltungen hingewiesen. Ein Steuergesetz ist verfassungswidrig, wenn es – über den atypischen Einzelfall hinaus – Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt oder die mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar sind. Tendenziell lässt sich sagen: Je differenzierter und komplizierter die Verschonungsregelungen ausgestaltet sind, um so höher ist die Mißbrauchsanfälligkeit.

6.

Jedes Gesetz muss in einem vernünftigen Verhältnis zum Verwaltungsaufwand im Vollzug stehen. Auch hierbei spielt die Komplexität der Regelungen eine Rolle. Dabei darf der Verwaltungsaufwand kein Grund sein, Regelungen so auszugestalten, dass die Verfassungskonformität gefährdet wird. Soweit hierzu etwa eine längerfristige Überwachung der Steuerfälle erforderlich ist, kann und wird die Steuerverwaltung dies problemlos leisten können.

7.

Wenn man keinen Systemwechsel möchte und die Erbschaftsteuer nicht gefährden möchte, muss man bei der Ausgestaltung der Verschonungsregelungen im bestehenden System auf „Nummer sicher gehen“. Bei den Veränderungen nach den Eckpunkten muss allerdings der Eindruck entstehen, dass man ins Risiko gegangen ist. Wer der Auffassung ist, der Unternehmensübergang sei bei einer moderateren Ausgestaltung der Verschonungsregelungen nicht mehr gesichert, der müsste wiederum für den Systemwechsel plädieren, wenn er an einer verfassungsfesten Ausgestaltung interessiert ist.

8.

Die Erfahrung der Vergangenheit lehrt: Auch das neue Erbschaftsteuergesetz wird beklagt werden. Eine erneute Verfassungswidrigkeit wäre fatal. Und ein erneutes Scheitern in Kauf zu nehmen, wäre fatalistisch. Nach drei gescheiterten Versuchen in zwanzig Jahren haben die Steuerpflichtigen, aber auch die Steuerverwaltung, einen Anspruch auf Rechtssicherheit.

KANZLEI STÄHLE

Fachanwälte für Arbeitsrecht

Kanzlei Stähle, Belziger Straße 74, 10823 Berlin

NUR PER MAIL UND FAX!

An den
Deutschen Bundestag
- Finanzausschuss -
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Berlin, den 09.10.2015
GeschZ: 222/10/St/dn/as
Sachbearbeiter: RA Stähle

***Sachverständige Stellungnahme zum Gesetzentwurf der
Bundesregierung, dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpas-
sung des Erbschafts-, Steuer- und Schenkungssteuergeset-
zes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts***

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

Ich nehme hier als Vorstand von UnternehmensGrün, dem Bundesverband der grünen Wirtschaft und als Rechtsanwalt zum Regierungsentwurf Stellung. Da auf der Einladung der Verband und meine Verbandsfunktion nicht erwähnt wurde, erlaube ich mir die Anmerkung, dass UnternehmensGrün kein Teil der Grünen Partei ist. Der Verband ist unabhängig. Er setzt sich aus kleinen und mittleren Unternehmen zusammen und vertritt deren Interessen an einer Veränderung der Wirtschaft hin zu mehr Nachhaltigkeit, Ökologie, Umweltschutz und sozialer Verantwortung. UnternehmensGrün ist kein Branchenverband.

Klaus Stähle
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Arbeitsrecht

Stefanie Wustrack
Rechtsanwältin
Fachanwältin für Arbeitsrecht

Sebastian Kunz
Rechtsanwalt

Belziger Straße 74
10823 Berlin

Tel.: (030) 853 50 65

Fax: (030) 853 44 33

E-Mail:

info@kanzlei-staehle.de



www.kanzlei-staehle.de

Kooperationspartner:
www.anwaelte-kooperation.de

Bahnverbindungen:
U 4, U-Bhf
Rathaus Schöneberg

Busverbindungen:
M46, 104,
Rathaus Schöneberg

FA Schöneberg
St.-Nr.: 18/541/50518

Commerzbank AG
BLZ 100 800 00
Kto.-Nr.: 0566 380 500
IBAN:
DE63 1008 0000 0566 3805 00
BIC: DRESDEFF100

1.

Gefragt, was UnternehmensGrün und ich als Rechtsanwalt generell zum Regierungsentwurf anzumerken habe, erlaube ich mir folgende Ausführung:

a)

Auch der nunmehr vorliegende Entwurf ist zu kompliziert, komplizierter noch als die zu korrigierende Ausgangsregelung.

b)

Das Grundproblem dieser Ausnahme von der Grundregel besteht aber fort. Es gibt keinen objektiv belegbaren Grund, die Unternehmensnachfolge im Erbschafts- und Schenkungsfall dermaßen zu privilegieren. Zwar räumt das Bundesverfassungsgericht (in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 –) ein, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung solcher Regelungen große politische Handlungsspielräume genießt. Rechtlich wird mithin kein empirischer Beleg für den Regelungszweck verlangt, wonach diese Ausnahmen dem Erhalt von kleinen und mittleren Unternehmen dient. Es genügt die Absicht.

Aus dem Kreis unserer Verbandsmitglieder ist mir kein Fall bekannt, der eine solche Besserstellung von Erwerbem unternehmerischen Vermögens bzw. Vermögensanteilen zum Erhalt des Betriebs bedurft hätte. Die Besserstellung ist kein Gebot der Nachhaltigkeit.

c)

Steuergerechtigkeit und Steuermoral gründen auf dem Konsens der Bevölkerung, dass die Regeln in sich stimmig und gerecht sind. Die Verschonung von zu vererbenden oder zu verschenkenden Betrieben, sei es bis 26 Mio. Euro, sei es mit der Möglichkeit nach § 13a Abs. 9 immerhin 52 Mio. Euro und eingedenk noch weiterer Verschonungsmöglichkeiten bis hin zu 116 bzw. 142 Mio. Euro (§ 13c Abs. 2) untergräbt die Steuermoral. Denn empirisch belegbar sind Unternehmerinnen und Unternehmer zwar der reichste Teil der deutschen Bevölkerung. Genau deshalb hätte es für die starke Privilegierung einer entsprechend starken Rechtfertigung bedurft. Die bloße Behauptung (Erhalt und Kontinuität von KMU's) genügt dafür nicht.

Bei unterstellt drei Kindern eines Erblassers können zu vererbende Vermögen von Verschonungsabschlägen in einer Größenordnung von 3 x 26 Mio. Euro, 3 x 52 Mio. Euro oder gar in den besonderen Fällen 3 x 116 Mio. bzw. 142 Mio. Euro davon profitieren.

d)

Aus unserer Sicht steht vielmehr zu befürchten, dass sich Unternehmen im Hinblick auf den Erbfall steuerlich optimieren. Ein extrem kapitalkräftiges Unternehmen mit einem hohen Betriebsvermögen muss dieses auslagern oder qua Entnahmen auf die Eigentümer/Gesellschafter verteilen und auszahlen, damit es nicht erbschaftssteuerschädlich wird. Das Unternehmen wird damit genau dem Polster beraubt, welches dem Nachfolger ermöglicht hätte, z. B. teure Umstrukturierungsmaßnahmen zu ergreifen und das Unternehmen neu auszurichten. Auch wäre es genau das Polster, welches die Zahlung auch von Erbschafts- und Schenkungssteuern ermöglicht hätte.

Mit einem Regelungskorsett, wie es sich aus dem Regierungsentwurf ergibt, werden vom Erblasser bzw. Schenker den Nachfolgern Fesseln auferlegt, die von diesen aus steueroptimierenden Gründen beibehalten und vermutlich auch akzeptiert werden, wenn das Unternehmen bereits daraufhin ausgerichtet umgestaltet wurde. Ob dies aber einer höheren Einsicht in den Betriebszweck, in die nachhaltige Ausrichtung des Unternehmens folgt, ist durch nichts belegbar. Unserer Auffassung nach lenkt eine solche Ausrichtung hin auf einen steueroptimierten Übergang den Blick vom Wesentlichen ab. Es ist zu befürchten, dass anstehende und auch notwendige Veränderungsprozesse aufgrund der Vorgaben nicht in Angriff genommen werden und dies die Innovationskraft der die Regelung in Anspruch nehmenden KMU's lähmt, weil notwendige Änderungen verhindert oder zumindest zeitlich verschleppt werden.

e)

Viel sinnvoller wäre es deshalb, wenn gerade bei der Vererbung von Betriebsvermögen ein Systemwechsel eingeleitet würde (der für das gesamte Erbrecht einen sinnvollen Anknüpfungspunkt bilden könnte) und in Zukunft nur noch der Nachlass insgesamt und einheitlich besteuert wird, also die Besteuerung nicht beim Erwerber, sondern die Besteuerung beim Nachlass bzw. dem Schenker systematisch anknüpft (ohne Differenzierung nach Steuerklassen). Die Bemessungsgrundlage sollte bereit sein, die Freibeträge (2 Mio. Euro) und ein Erbschaftssteuersatz von 20 % bis zu einem Nachlassvolumen von 10 Mio. Euro mit danach ansteigend auf den aktuellen Spitzensteuersatz, wie er für die Einkommensteuer gilt, von 42 % erscheint uns angemessen.

Sollte doch ein Erwerber Probleme haben und der Betrieb gefährdet sein, so ist eine Stundungsregelung, wie sie im Gesetzentwurf vorgesehen ist, durchaus ein sinnvolles Element.

2.

Gefragt was UnternehmensGrün am Gesetzentwurf en detail zu beanstanden hat, erlauben Sie mir folgende Anmerkung:

Nach meinem Rechtsverständnis hat der Regierungsentwurf die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 2014 in rechtlich nicht zu beanstandender Weise aufgegriffen, aber bei der Umsetzung die verfassungsrechtlich zulässigen Grenzen überschritten.

a)

Es irritiert, dass die Bundesregierung mit dem neuen Entwurf weit über das hinausgeht, was in der Vergangenheit als Ausnahmeregelung rein quantitativ möglich war. Allein diese weite Ausdehnung erscheint verfassungsrechtlich zweifelhaft, da es keine gesteigerte, die Ausdehnung rechtfertigende Begründung gibt.

b)

Auch verwundert die Privilegierung in § 13b Abs. 4, die geradezu als Einladung erscheint, dass ein an Betriebsvermögen starkes Unternehmen, welches sich in einem Bereich der vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Größenordnung bewegt, eher den Unternehmenszweck eines Kreditinstituts oder auch nur eines Finanzdienstleistungsinstituts in den Fokus nehmen wird, in der Hoffnung privilegiert bewertet zu werden. Es ist zu befürchten, dass hier allzu kreative Umgestaltungen erfolgen, zumal die Aufsicht über solche Institute nicht bei den Finanzbehörden liegt, sondern woanders.

c)

Wir haben auch erhebliche Zweifel, ob der ausgestaltete Verschonungsabschlag in § 13c einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält. § 13c Abs. 2 sieht keine Kriterien vor, nach welchen die erhöhenden Verschonungsabschläge gewährt werden. Der bloße Antrag genügt.

d)

Auch die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a Abs. 1 für Erwerber, die gewisse Wertgrenzen übersteigen und dann lediglich den Nachweis erbringen müssen, dass sie nicht in der Lage sind, aus ihrem verfügbaren Vermögen die Steuern zu bestreiten, können eine Ver-

schonung erfahren, die keiner verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten dürfte. Eine solche Regelung ist von einem kritikwürdigen Steuerdumping und „Ruling“ nicht allzu weit entfernt.

e)

Gegen eine großzügige Stundungsregelungen ist selbstverständlich nichts einzuwenden (§ 28a Abs. 3 und Abs. 7).

*gez. Klaus Stähle
Rechtsanwalt
Vorstand UnternehmensGrün*

Mit freundlichen Grüßen


Stähle
Rechtsanwalt

Frau
Ingrid Arndt-Brauer MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Berlin, den 8. Oktober 2015

Stellungnahme der Stiftung Familienunternehmen

**zum „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“
- BT-Drucksache 18/5923 -**

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

die Stiftung Familienunternehmen bedankt sich für die Möglichkeit der Stellungnahme zum Gesetzentwurf zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts.

Unsere Stellungnahme gliedert sich wie folgt:



A. Grundsätzliche Bemerkungen

1. Volkswirtschaftliche Bedeutung der großen Familienunternehmen
2. Verfassungsrechtlicher Spielraum
3. Betroffenheit der Familienunternehmen
4. Internationaler Standortvergleich
5. Erwartete Steuermehreinnahmen
6. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft
7. Typisches Belastungsbeispiel eines großen Familienunternehmens
8. Wesentlicher Nachbesserungsbedarf

B. Anmerkungen im Einzelnen

1. KMU-Regelung zum Nachweis der Lohnsumme
2. Unternehmensbewertung
3. Vom Verwaltungsvermögen zum begünstigten Vermögen – die Folgen eines Systemwechsels
 - 3.1. Zuordnung nach dem Hauptzweck
 - 3.2. Finanzmitteltest
 - 3.3. Nettowerte des begünstigten/nicht begünstigten Vermögens
 - 3.4. Die 10-Prozent-Pauschale
 - 3.5. Konsolidierte Nettobetrachtung und Verbundvermögensaufstellung
 - 3.6. Begünstigungsquote und gemeiner Wert
4. Problematik von Drittlands-Beteiligungen
5. Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung
 - 5.1. Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro
 - 5.2. Erhöhte Aufgriffsgrenze von EUR 52 Mio.
 - 5.3. Die Einbeziehung des Privatvermögens
6. Alternatives Abschmelzungsmodell
7. Junges nicht betriebsnotwendiges Vermögen
8. Junge Finanzmittel
9. Ausgestaltung der Stundung
10. Gewährung einer Investitionsrücklage
11. In-Kraft-Treten



A. Grundsätzliche Bemerkungen

1. Volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen

Es handelt sich bei der anstehenden Reform um eine zentrale Weichenstellung für die erfolgreiche Übergabe von Familienunternehmen und der Sicherung ihrer Arbeitsplätze. Es sind nicht zuletzt die großen Familienunternehmen, die maßgeblich zur Beschäftigung am Standort Deutschland beitragen, obwohl sie im internationalen Wettbewerb mit Kapitalgesellschaften im Streubesitz konkurrieren, die keine Erbschaftsteuerbelastung kennen. Allein die 500 größten Familienunternehmen beschäftigen weltweit rd. 4,6 Million Menschen und erwirtschaften über 1 Billion Euro Umsatz. Der Anteil der Familienunternehmen am Gesamtumsatz der Privatwirtschaft liegt bei 48 Prozent.¹ Zwischen 2006 und 2012 konnte von den Top 500 Familienunternehmen ein durchschnittliches Umsatzwachstum von 4,6 Prozent erwirtschaftet werden, während die DAX 27-Unternehmen lediglich ein durchschnittliches Umsatzwachstum von 1,9 Prozent erzielen konnten.² Die Familienunternehmen leisten damit einen wesentlichen Beitrag zum deutschen Bruttoinlandsprodukt.

Es muss unser aller gemeinsames Anliegen sein, diese Unternehmen, ihre Investitionen und letztlich ihre Arbeitsplätze in Deutschland zu erhalten. Insofern begrüßt die Stiftung Familienunternehmen die im Gesetzentwurf der Bundesregierung erweiterte Gesetzesbegründung, nach der auch die Arbeitnehmer der im internationalen Wettbewerb tätigen Familienunternehmen gefördert bzw. geschützt werden sollen. Damit erweitert sich der ohnehin bereits heute schon große Gestaltungsspielraum der Politik bei der Umsetzung des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014.

Die Stiftung Familienunternehmen erkennt auch an, dass der Gesetzentwurf gegenüber den Eckwerten wichtige Schritte in die richtige Richtung enthält. Diese reichen gleichwohl noch nicht aus, wenn das Ziel des Erhalts und der Sicherung der Arbeitsplätze auch der großen Familienunternehmen tatsächlich erreicht werden soll.

¹ Gottschalk/Niefert/Licht/Wagner/Hauer/Keese/Woywode, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, hrsg. von der Stiftung Familienunternehmen, 2014, S. 75.

² Gottschalk/Niefert/Licht/Wagner/Hauer/Keese/Woywode, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, hrsg. von der Stiftung Familienunternehmen, 2014, S. 74.



2. Verfassungsrechtlicher Spielraum

Wie Professor Udo Di Fabio in einem Gutachten für die Stiftung Familienunternehmen "Die Reform der Erbschaftsteuer"³ ausführt, steht dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich ein erheblicher Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu (siehe S. 18 u. 19 des Gutachtens). Dieser Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ist bei der Formulierung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts umso größer, als der Lenkungszweck um die im internationalen Wettbewerb stehenden Familienunternehmen und ihre Arbeitsplätze erweitert wird.⁴ Der Gesetzgeber habe es „in der Hand, das Eigentum an Unternehmen auszugestalten und es dabei gegenüber anderen Vermögensarten zu fördern“.

Dies kann – muss aber nicht – im Rahmen einer sogenannten Bedürfnisprüfung erfolgen. Das Bundesverfassungsgericht hatte dem Gesetzgeber beispielhaft auch die Möglichkeit einer Förderhöchstgrenze (ohne Bedürfnisprüfung) eingeräumt und damit deutlich gemacht, dass es eine Bedürfnisprüfung gerade für nicht zwingend hält. Eine Verschonung ohne Bedürfnisprüfung, wie sie die Bundesregierung etwa mit dem sog. alternativen Abschmelzmodell vorsieht, ist insofern in verfassungsrechtlicher Hinsicht möglich.

Ganz ähnlich argumentiert auch Professor Hans-Jürgen Papier in seiner rechtsgutachterlichen Stellungnahme zu den Eckwerten des Bundesministeriums der Finanzen im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e.V.⁵ Eine erbschaftsteuerliche Verschonungsregelung, die normenklar und zielgenau ausgerichtet und insoweit begrenzt ist, entspreche den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Die Begünstigung betrieblichen Vermögens sei dann angemessen, „wenn durch begleitende Regelungen hinreichend sichergestellt sei“, dass mit der Verschonung das angestrebte Lenkungsziel auch tatsächlich erreicht werde und die Begünstigung zuverlässig auf förderungswürdiges Vermögen begrenzt sei. Der Gesetzgeber sei „auch hier weitgehend frei in seiner Entscheidung, welche Instrumente er dafür einsetzt, um eine hinreichend normenklare und zielgenau Förderung

³ Di Fabio, Udo, Die Reform der Erbschaftsteuer. Verfassungsrechtliches Gutachten zu den Vorschlägen des Bundesfinanzministeriums und der Stiftung Familienunternehmen, München, 2015

⁴ Ebd., S. 25

⁵ Papier, Hans-Jürgen, , Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e. V., 2015, S. 10 f



sicherzustellen“. Unter diesen Voraussetzungen erachtet Professor Papier selbst eine Steuerverschonung von 100 Prozent auch künftig für verfassungsrechtlich unbedenklich.

Die im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgeschlagene Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro sowohl für die sog. Verschonungsbedarfsprüfung als auch für das sog. Abschmelzmodell hat bei einer signifikanten Anzahl von Unternehmen Relevanz.

3. Betroffenheit der Familienunternehmen

Rund 10.600 Familienunternehmen weisen jeweils einen Wert von über 26 Mio. Euro und mehr auf. Diese Gruppe der Familienunternehmen steht für 33,7 Prozent der Beschäftigten in deutschen Familienunternehmen und 52,5 Prozent ihrer Umsätze. Das entspricht 6,8 Mio. Arbeitnehmern und einer Umsatzsumme von 1,5 Bio. Euro.⁶ In all diesen Fällen besteht zumindest die potentielle Gefahr, dass Betriebsvermögen erheblich höher als bisher mit Erbschaftsteuer belastet wird, obwohl die grundsätzlich vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Verschonungsanforderungen – insbesondere der Erhalt von Arbeitsplätzen – erfüllt sind. Damit sind Investitionen, Arbeitsplätze und vor allem die einmalige deutsche Familienunternehmenslandschaft gefährdet.

Zudem muss die 26-Mio.-Euro-Grenze vor dem Hintergrund der aufgrund der aktuellen Zinssituation überhöhten Unternehmensbewertung betrachtet werden: Im Falle der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ergibt sich bei Zugrundelegung des zuletzt zum 01.01.2015 erhöhten Vervielfältigers von 18,215 bei einem Jahresertrag von nur 1,43 Mio. Euro ein Unternehmenswert von rund 26 Mio. Euro. Damit würde ein nach § 267 Abs. 2 HGB als mittelgroß zu qualifizierendes Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 37,63 Mio. Euro und einer Nettoumsatzrendite von 3,8 Prozent als „groß“ im Sinne der Erbschaftsteuer gelten. Die 26-Mio.-Euro-Grenze ist damit deutlich zu niedrig angesetzt.

⁶ Stiftung Familienunternehmen/IW Köln, Datenbankgestützte Schätzung der Bedeutung von Familienunternehmen gemessen an den Kennzahlen Anzahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse, 2015, S. 11; weitere Berechnungen ergeben: Rund 4.817 Familienunternehmen weisen jeweils einen Wert von über 52 Mio. Euro und mehr auf. Diese Gruppe der Familienunternehmen steht für 24,8 Prozent der Beschäftigten in deutschen Familienunternehmen und 42,8 Prozent ihrer Umsätze. Das entspricht rund 5 Mio. Arbeitnehmern und einer Umsatzsumme von 1,2 Bio. Euro.



4. Internationaler Standortvergleich

Wie das ZEW in Mannheim errechnet hat, würde die Umsetzung des Gesetzentwurfs den Standort Deutschland im internationalen Vergleich deutlich zurückwerfen: Von einem auch heute schon nicht mehr guten 12. Platz (bei insgesamt 18 betrachteten Ländern) bzgl. der erbschaftsteuerlichen Rahmenbedingungen für große Familienunternehmen bei Übertragung einer Kapital- bzw. Personengesellschaft an nahe Familienangehörige würde Deutschland auf Platz 16 zurückfallen. Dies alles zeigt: Der Gesetzentwurf gibt Anlass für begründete Sorge.⁷

Auch die steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in Deutschland insgesamt verschlechtern sich zunehmend, wie das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung in Mannheim in einer aktuellen Studie dargelegt.⁸ Dazu tragen auch die ständig steigenden tariflichen Steuerbelastungen in anderen Steuerarten, wie z.B. der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Gewerbesteuer bei. Nach der Studie belegt Deutschland unter den 28 EU-Staaten aktuell Rang 23 bei alleiniger Betrachtung der Unternehmens-ebene. Unter Berücksichtigung der Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner liegt Deutschland sogar nur auf Rang 24. Auch vor diesem Hintergrund sollten die steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland durch die Erbschaftsteuerreform nicht weiter verschlechtert werden.

5. Erwartete Steuermehreinnahmen

Die lt. Finanztableau des Bundesministeriums der Finanzen erwarteten Steuermehreinnahmen in Höhe von 200 Mio. Euro bei voller Jahreswirkung (aufsteigend mit 10 Mio. Euro in 2016 bis 200 Mio. Euro in 2020) sind viel zu niedrig veranschlagt.

Allein aus der Besteuerung des nicht begünstigten Betriebsvermögens, die infolge des Urteils des Bundesverfassungsgerichts künftig definitiv ist, dürften erhebliche Steuermehreinnahmen generiert werden. Gleiches gilt auch für den Bereich des begünstigten Betriebsvermögens durch die im Gesetzentwurf vorgesehene Abschmelzung des Ver-

⁷ siehe: <http://www.zew.de/de/presse/3078/erbschaftsteuerreform-fuehrt-zu-deutlichen-mehrbelastungen-bei-der-uebertragung-von-unternehmen>

⁸ Bräutigam, Rainer und Christoph Spengel, Steuerpolitik in Deutschland – eine Halbzeitbilanz der aktuellen Legislaturperiode im Kontext europäischer Entwicklungen, ZEW Discussion Paper No. 15-070, Mannheim 2015



schonungsabschlags zwischen 26 Mio. und 116 Mio. Euro einerseits und den auf 35 Prozent beziehungsweise 20 Prozent abgesenkten Mindestverschonungsabschlag oberhalb von 116 Mio. Euro Übertragungswert. Auch bei Zugrundelegung der Verschonungsbedarfsprüfung sind signifikante Steuermehreinnahmen höchstwahrscheinlich. Dies gilt selbst für den Fall, dass kein Privatvermögen beim Erwerber vorliegt. Denn auch 50 Prozent des nicht begünstigten Betriebsvermögens werden in die Bedürfnisprüfung mit einbezogen. Die Mehreinnahmen hieraus werden insgesamt deutlich höher liegen.

Nach alledem ist der Haushaltsansatz des Bundesministeriums der Finanzen nicht nachvollziehbar. Es wird empfohlen, die Berechnungen zur fiskalischen Wirkung des Gesetzesentwurfs transparent zu machen.

6. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Unter Hinweis auf die bereits dargestellte Untersuchung des Instituts der Deutschen Wirtschaft (IW)⁹ wird eine sehr große Anzahl von Familienunternehmen mit erheblichen, zusätzlichen Bürokratiekosten konfrontiert. Die Unternehmen werden alternativ zu ermitteln haben, ob sie mit dem Abschmelzmodell oder aber der Verschonungsbedarfsprüfung beim Erwerber zu einem günstigeren Ergebnis kommen. Insbesondere werden die gesonderte Erstellung einer Verbundvermögensaufstellung, die notwendige Ermittlung des Werts aller Einzelwirtschaftsgüter für die Identifizierung des Nettowerts des nicht betriebsnotwendigen Vermögens und des jungen nicht betriebsnotwendigen Vermögens, die vorgesehenen langen Bindungsfristen – insbesondere auch bezüglich der qualitativen Kriterien für die Verdoppelung der Obergrenze – den Bürokratie- und Administrationsaufwand der Unternehmen, aber auch der Finanzverwaltung erheblich erhöhen. Vor diesem Hintergrund wird angeregt, dass der Nationale Normenkontrollrat mit der Bemessung der Bürokratiekosten beauftragt wird und hierzu die Expertise aus den Unternehmen herangezogen wird.

7. Typisches Belastungsbeispiel eines großen Familienunternehmens

Nehmen wir ein Familienunternehmen (Rechtsform der Holdinggesellschaft ist eine GmbH) mit einem Umsatz von 200 Mio. Euro, 5 Prozent Rendite vor Steuern (30 Prozent)

⁹ Stiftung Familienunternehmen/IW Köln, Datenbankgestützte Schätzung der Bedeutung von Familienunternehmen gemessen an den Kennzahlen Anzahl der Mitarbeiter und Umsatzerlöse, 2015



und damit einem Bruttoertrag pro Jahr von 10 Mio. Euro bzw. einem Nettoertrag pro Jahr von 7 Mio. Euro.

- Der Wert dieses Unternehmens (vereinfachtes Ertragswertverfahren) hatte 2014 noch etwa 100 Mio. Euro betragen. Nach dem am 2. Januar 2015 vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten neuen Basiszinssatz und dem daraus folgenden Kapitalisierungsfaktor von 18,21 (im Jahre 2014 noch 14,1) ist der Wert dieses Unternehmens auf nunmehr 128 Mio. Euro angestiegen. Die Erbschaftsteuerbelastung beim Generationswechsel hätte sich ohne Verschonungsabschlag 2014 noch auf 30 Mio. Euro (30 Prozent Steuersatz) belaufen, sie würde heute bereits 38 Mio. Euro betragen.
- Wird dieses Unternehmen an einen Nachfolger vererbt und nimmt dieser den Verschonungsabschlag von maximal 35 Prozent nach § 13c ErbStRG 2015 für Großvererbe in Anspruch, so wird die Steuerbelastung gegenüber dem derzeit gültigen Recht erheblich ansteigen. Die auf das Unternehmen bezogene Erbschaftsteuerbelastung steigt im Vergleich zur bisherigen Regelverschonung von insgesamt 5,7 Mio. Euro auf 25 Mio. Euro (19,5 Prozent bezogen auf den ermittelten Unternehmenswert). Dabei ist noch nicht berücksichtigt, dass ggf. auf nicht begünstigtes Vermögen (z.B. eine Beteiligung an einer Drittlandsgesellschaft oder eine Beteiligung von 25 Prozent oder weniger) noch zusätzlich Erbschaftsteuer anfällt. Ferner würde die Erbschaftsteuer auch auf das begünstigte Vermögen noch weiter erhöht, wenn nur von der Regelverschonung Gebrauch gemacht würde (maximal 20 Prozent Verschonungsabschlag), was eigentlich mit der aktuellen Besteuerungssituation verglichen werden müsste (die Steuerbelastung beträgt in diesem Fall EUR 30,7 Mio. Euro oder 24 Prozent bezogen auf den ermittelten Unternehmenswert).
- Zur Begleichung der Erbschaftsteuer (die aus versteuertem Geld erfolgt) von 25 Mio. Euro (bei Anwendung der Optionsverschonung) bedürfte es eines Unternehmensgewinns vor Steuern von ca. 50 Mio. Euro (bei der Regelverschonung mit EUR 61,4 Mio.).



- Somit sind fünf Jahre erforderlich (bei der Regelverschonung über sechs Jahre), in denen die Gewinne des Beispiel-Unternehmens (unterstellt sie werden überhaupt noch in dieser Höhe erzielt und sie liegen liquide vor) vollständig zu 100 Prozent für Erbschaftsteuerzahlungen an die Gesellschafter ausgeschüttet werden müssten.
- Bezogen auf eine Generationenfolge (alle 30 Jahre) wären das jährlich über 16,6 Prozent (bei der Regelverschonung 20,5 Prozent) des erzielten Bruttogewinns eines Familienunternehmens, die 30 Jahre lang zur Zahlung der Erbschaftsteuer zu verwenden wären.
- Dem Familienunternehmen werden damit 50 Mio. Euro (61,4 Mio. Euro) liquide Mittel entzogen, die ansonsten für Investitionen zur Verfügung stünden. Unterstellt man, dass Investitionen zur Hälfte fremdfinanziert würden, so bedeutet die Erbschaftsteuer im Beispiel einen Verzicht auf mögliche Investitionen von 100 Mio. Euro (122,8 Mio. Euro).
- Bei einer in der vorgenannten Unternehmensgröße durchschnittlichen Bilanzsumme von EUR 100 Mio. und einer Eigenkapitalquote von 40 Prozent, d.h. im Beispiel EUR 40 Mio., würde die plötzliche Entnahme der Erbschaftsteuer aus dem Gesellschaftsvermögen zu einem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen.

In Abhängigkeit von der Zusammensetzung des Unternehmensvermögens und von im Zuge einer Schenkung oder einer Erbschaft mit auf die Nachfolger übertragenen bzw. bereits vorhandenen Privatvermögens können viele weitere Fallbeispiele aufgezeigt werden, bei denen sich eine teilweise dramatisch ansteigende erbschaftsteuerliche Belastung ergibt. In diesem Zusammenhang wird ergänzend verwiesen auf die von der Stiftung Familienunternehmen herausgegebene Broschüre „Die steuerliche Belastung von Familienunternehmen beim Generationenwechsel – eine Analyse des Regierungsentwurfs anhand von Daten, Fakten und Hintergründen“¹⁰, hier insbesondere S. 94 ff.

¹⁰ Wiebe, Anja, Fetzer, Nadine, Die Neuregelung der Erbschaftsteuer für Familienunternehmen. Daten und Fakten zur Rolle des Betriebsvermögens, hrsg. von der Stiftung Familienunternehmen, München, 2015



8. Wesentlicher Nachbesserungsbedarf

Konkret mahnen wir dringenden Nachbesserungsbedarf in sieben Punkten an:

1. Das heutige Bewertungsverfahren führt de facto zu völlig überhöhten und in der Konsequenz sogar verfassungsrechtlich problematischen Werten. Insbesondere fällt der aktuelle Kapitalisierungsfaktor mit 18,21 infolge der Niedrigzinspolitik viel zu hoch aus. Dies führte allein zum Jahreswechsel 2014/2015 zu einer annähernd 30-prozentigen Steigerung der Unternehmenswerte (für die Zwecke der Erbschaftsteuer), die nichts mit der realen Lage zu tun hat. Ohne eine Anpassung der Wertansätze, d.h. Korrekturen im heutigen Bewertungsgesetz, kommt es zu einer Übermaßbesteuerung.
2. Der verfassungsrechtlich mögliche Spielraum für die Bemessung der Obergrenze für die Bedürfnisprüfung muss genutzt werden: Das Bundesverfassungsgericht hat hier selbst die Größenordnung von 100 Mio. Euro genannt. Indexiert über zehn Jahre ergibt dies einen Betrag von mindestens 120 Mio. Euro (siehe auch: Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen).
3. Der Abzug der Schulden darf nicht nur quotal, sondern muss in Gänze beim nicht begünstigten Betriebsvermögen berücksichtigt werden. Eine solche Netto-Betrachtung, konsolidiert auf Konzernebene, wird den Vorgaben des Verfassungsgerichts zur Vermeidung der sogenannten Alles-oder-nichts-Regel beim bisherigen Verwaltungsvermögen gerecht. Zudem verhindert es, dass gerade die eigenkapital- und liquiditätsstärkeren Unternehmen über Gebühr belastet werden. Auch sollte der sogenannte steuerunschädliche Sockel beim nicht begünstigten Betriebsvermögen von 10 Prozent auf 20 Prozent angehoben werden. Dies ist auf der Grundlage des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zweifelsfrei möglich.
4. Es wird künftig bereits in Folge der definitiven Besteuerung des nicht begünstigten Betriebsvermögens mit (mindestens) einem Steuersatz von 30 Prozent (Steuerklasse I) regelmäßig zu einer erheblichen erbschaftsteuerlichen Mehrbelastung der Gesellschafter der großen Familienunternehmen kommen. Zudem sollen nochmals 50 Prozent des nicht begünstigten Betriebsvermögens in



die Bedürfnisprüfung einfließen. Dabei sind zusätzliche steuerliche Belastungen aus dem eigentlich begünstigten Betriebsvermögen noch gar nicht berücksichtigt. Deshalb bedarf es im künftigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht dringend der Einführung einer Reinvestitionsrücklage. Diese sollte dann gewährt werden, wenn (innerhalb von x Jahren) nach der Unternehmensübertragung nicht begünstigtes Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen insoweit in begünstigtes, d.h. in einem Betrieb gebundenes notwendiges Betriebsvermögen investiert wird und nachweislich die Quote des begünstigten Betriebsvermögens im Vergleich zum nicht begünstigten Betriebsvermögen entsprechend gesteigert wird. Eine solche Reinvestitionsrücklage ist auch verfassungsfest. Wie Professor Di Fabio ebenfalls festgestellt hat, stimmt sie mit dem Verschonungsziel des Gesetzes, der Erhaltung von Investitionen und mit ihnen des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze ohne weiteres überein.

5. Auf die Einbeziehung von Privatvermögen in der Bedürfnisprüfung sollte verzichtet werden. Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Prüfung der Einbeziehung in die Bedürfnisprüfung bedeutet selbstverständlich keine Verpflichtung zur Berücksichtigung des Privatvermögens. Dies wird durch das alternative Verschonungskonzept der Bundesregierung nunmehr auch anerkannt. Wie Professor Di Fabio überzeugend dargelegt hat, würde die Einbeziehung von Privatvermögen – und zwar nicht nur von vorhandenem, sondern auch von mitübertragenem Privatvermögen – ihrerseits zu erheblichen neuen verfassungsrechtlichen Risiken führen.
6. Dem Steuerpflichtigen sollte ein Rechtsanspruch auf Stundung der Erbschaft- und Schenkungsteuer – wie jetzt in § 28 Abs. 7 des Regierungsentwurfs auch vorgesehen – gewährt werden, aber auch bei Inanspruchnahme der Begünstigung für Betriebsvermögen für einen längeren Zeitraum als sechs Monate. Die Stundung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für das begünstigte Vermögen sollte zinslos, die Stundung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entfallend auf das nicht begünstigte Vermögen verzinslich ausgestaltet werden. Die Stundung sollte dem Gedanken Rechnung tragen, dass die Gesellschafter hinsichtlich ihrer Entnahmen aus dem Unternehmen beschränkt sind und vorsehen, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer insoweit gestundet wird, als keine Entnahmen



aus dem Unternehmen (nach Abzug der Ertragsteuern) für die Zahlung zur Verfügung stehen.

7. Die Kriterien für die Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Verfügungs-, Ausschüttungs- und Abfindungsbeschränkungen in den Gesellschaftsverträgen müssen praxisnäher und konkreter formuliert und auf ein realistisches Maß reduziert werden. Es muss ausreichen, wenn die Voraussetzungen fünf Jahre nach Übertragung bei der Regelverschonung beziehungsweise sieben Jahre nach Übertragung bei der Vollverschonung vorliegen.

B. Anmerkungen im Einzelnen

1. KMU-Regelung zum Nachweis der Lohnsumme

Es ist anzuerkennen, dass der Nachweis der Lohnsumme für KMU im Gesetzentwurf der Bundesregierung gegenüber dem Referentenentwurf erleichtert wurde: Haben die Unternehmen zwischen 4 und 10 Mitarbeitern, müssen sie über 5 Jahre eine Lohnsumme von 250 Prozent nachweisen. Wollen sie ganz von der Erbschaftsteuer verschont bleiben, müssen sie danach auf insgesamt 400 Prozent Lohnsumme in sieben Jahren kommen. Für Betriebe mit 11 bis 15 Beschäftigten gilt ein Lohnsummenerfordernis von 300 Prozent bzw. 565 Prozent. Eine weitere Erleichterung: Bei der Frage, ob ein Unternehmen über oder unter der Lohnsummengrenze liegt, werden Mitarbeiter in Mutterschutz und in Elternzeit, Langzeiterkrankte und Auszubildende nicht mitgezählt. Diese Erleichterungen sind zu begrüßen. Sie stellen zwar eine erhebliche Verkomplizierung dar, dies ist aber den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts geschuldet und kaum zu beanstanden.

In verfassungsrechtlicher Hinsicht scheint der Vorschlag nachvollziehbar. Ob noch größere verfassungsrechtliche Spielräume bestehen, hat die Stiftung Familienunternehmen nicht im Einzelnen geprüft.

2. Unternehmensbewertung

Das Bewertungsgesetz stellt mit den §§ 199 ff. ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Verfügung, um den gemeinen Wert von Unternehmensanteilen zu ermitteln. Be-



dingt durch den starken Rückgang der Basiszinssätze hat sich der Kapitalisierungsfaktor (§ 203 Abs. 3 ErbStG) seit der Einführung des vereinfachten Ertragswertverfahrens von 11,74 (im Jahre 2007) auf 18,21 (2015) erhöht. Die Erfahrungen in den vergangenen Jahren zeigen, dass die auf Basis des vereinfachten Ertragswertverfahrens sehr stark angestiegenen Unternehmenswerte sehr häufig deutlich über den nach anderen betriebswirtschaftlichen Methoden ermittelten Unternehmenswerten liegen. Die Unternehmenswerte haben sich nicht annähernd so entwickelt, wie es im rein rechnerischen Anstieg des Kapitalisierungsfaktors um über 55 Prozent zum Ausdruck kommt.

Hinzu kommt, dass nach § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei der Ermittlung des gemeinen Werts nicht berücksichtigt werden dürfen. Zu den persönlichen Verhältnissen zählen nach § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG z.B. auch Verfügungsbeschränkungen, die vor allem in Gesellschaftsverträgen von Familienunternehmen häufig zu finden sind (siehe hierzu auch die Stellungnahme des IDW¹¹).

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Um eine Überbewertung von Unternehmen bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu vermeiden, regen wir an, den in § 203 Abs. 1 ErbStG verankerten Risikozuschlag von 4,5 Prozent mindestens zu verdoppeln. Mit diesem erhöhten Zuschlag würden dann die diversen im Rahmen der Unternehmensbewertung zu berücksichtigenden Faktoren (insbesondere das Unternehmerrisiko) besser als bisher abgebildet.

Auf Basis des zum 1. Januar 2015 gültigen Basiszinses von 0,99 Prozent ergibt sich bei einem Risikozuschlag von 9 Prozent ein Kapitalisierungsfaktor von 10,01. Für eine Betrachtung auf Basis eines Ergebnisses nach Steuern bei einem pauschalen Abzug einer Steuerbelastung von 30 Prozent erscheinen uns die daraus resultierenden Werte einigermaßen realitätsgerecht. Dies zeigt schon ein Blick auf den eingangs dargestellten Multiplikator, der zur Einführung des vereinfachten Ertragswertverfahrens Gültigkeit hatte.

¹¹ IDW Eckpunkte zur Neuregelung der Erbschaftsteuer nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014, Stand 16. März 2015, S. 20



Zudem regen wir an, dass der Basiszins aus einem durchschnittlichen Wert der vergangenen zwei Jahre und des jeweils aktuellen Jahres abgeleitet wird, um den aus der Vergangenheit ersichtlichen erheblichen Schwankungen nur aufgrund der Änderung des Basiszinssatzes entgegenzuwirken.

3. Vom Verwaltungsvermögen zum begünstigten Vermögen – die Folgen eines Systemwechsels

Laut Gesetzentwurf bezweckt die Neudefinition des begünstigten Vermögens, das verschonungswürdige Vermögen zielgenau vom nicht verschonungswürdigen Vermögen abzugrenzen. Missbräuchlichen Gestaltungen werde durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen.

Das Bundesverfassungsgerichtsurteil verlangt keine Neudefinition des Verwaltungsvermögens. Vielmehr hält es die Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen für geeignet und auch erforderlich, die verfolgten Ziele des Erhalts der in personaler Verantwortung geführten Unternehmen sowie der Arbeitsplätze zu erreichen. Lediglich die Grenze von 50 Prozent hält es für zu weitreichend. In der Praxis hatte sich die Anwendung der Regelung eingespielt. Aus diesem Grunde hatten die Bundesländer 16:0 für eine Beibehaltung der aktuellen Definition des Verwaltungsvermögens plädiert. Da – anders als vom Gesetzgeber angenommen – die Neudefinition des begünstigten Vermögens mit erheblichen Auslegungsschwierigkeiten und einem hohen Bürokratieaufwand verbunden sein wird, sollte nochmals abgewogen werden, die Beibehaltung der bisherigen Definition einer Neudefinition vorzuziehen.¹²

Es ist darauf hinzuweisen, dass der Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen deshalb eine besonders große Bedeutung zukommt, weil das nicht begünstigte Vermögen im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung zur Hälfte zur Tilgung der Erbschaft- und Schenkungsteuerschuld herangezogen werden soll.

3.1 Zuordnung nach dem Hauptzweck

Jedes einzelne Wirtschaftsgut ist dem Regierungsentwurf zufolge nach dem Hauptzweck dem begünstigten oder dem nicht begünstigten Betriebsvermögen zuzuordnen. Wirt-

¹² Eisele, Dirk, Reform der Erbschaftsteuer: Alternativ- und Ergänzungsvorschläge der Länder im Bundesrat, in: NWB Nr. 41 vom 05.10.2015, S. 3001 ff.



schaftsgüter, die aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, sollen nicht verschont werden. Als Indiz kann die bisherige Nutzung zu mehr als 50 Prozent im Betrieb herangezogen werden. Eine intensivere Prüfung erstreckt sich nach Auffassung des Gesetzgebers nur auf diejenigen Wirtschaftsgüter, die nach dem Hauptzweck des Unternehmens ertragsteuerlich als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sind. Die Prüfung erfolge ohnehin im Rahmen der Vermögensaufstellung zur Ermittlung des Substanzwerts (§ 11 Abs. 2 S. 3 BewG) bzw. zur Ermittlung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 200 BewG).

Der mit der Zuordnung verbundene Aufwand ist jedoch immens und die Begriffe sind unpräzise. Abgrenzungsschwierigkeiten sind vorprogrammiert. Auch lädt die Regelung zu Gestaltungen ein und birgt ein hohes Streitpotential.

So ist zunächst in einem ersten Schritt festzustellen, ob der Betrieb überwiegend *originär gewerblich* tätig ist (gewerblicher Hauptzweck). *Mehrere* originär gewerbliche Tätigkeiten nebeneinander sind im jeweiligen Betrieb möglich. An dieser Stelle bedarf es der eindeutigen Klarstellung, dass es bei einem Betrieb mit mehreren Hauptzwecken nicht darauf ankommen kann und darf, welchen Beitrag der jeweilige Hauptzweck zum Geschäftserfolg leistet. Auch ein Geschäftsbetrieb von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung muss (weiterer) Hauptzweck sein können.

Sodann ist für *jedes einzelne Wirtschaftsgut* zu prüfen, ob es *überwiegend* der gewerblichen Tätigkeit als Hauptzweck dient. Entscheidend hierfür ist, welchen Beitrag das jeweilige Wirtschaftsgut zu der gewerblichen Tätigkeit leistet. Die Prüfung dieser überwiegenden gewerblichen Tätigkeit, die bei Unterschreiten der 50 Prozent-Grenze vergleichbar der Alles-oder-Nichts-Regelung eine Verschonung von vornherein ausschließt, wird unüberwindbare Differenzen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung heraufbeschwören. Denn der Steuerpflichtige wird in kritischen Fällen stets auf eine mindestens 50-prozentige Nutzung verweisen, während der Finanzbeamte das Gegenteil behaupten wird.

Bisher enthält der Entwurf keine Details darüber, nach welchen Kriterien die Feststellung des gewerblichen Hauptzwecks und der überwiegenden gewerblichen Tätigkeit(en)



erfolgt sowie welche Grenzen einzuhalten sind. Es bedarf daher weiterer Regelungen im Gesetz, welche die Ermittlung des Hauptzwecks und seine Dokumentation festlegen. Für Konzernstrukturen muss klargestellt werden, wie und auf welcher Ebene der Hauptzweck zu ermitteln ist. Auch muss klargestellt werden, dass eine nur vermögensverwaltende Gesellschaft, z.B. eine Zwischenholding, begünstigtes Vermögen (insbesondere Anteile an Tochtergesellschaften) halten kann.

Des Weiteren bedarf es einer gesetzlichen Klarstellung, dass Vermögen, das der Deckung von betrieblichen Pensionszusagen (Pensionsrückstellungen, Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungsverträgen, etc.) dient, zum begünstigten Vermögen zählt. Zum Zwecke der Altersvorsorge getätigte Finanzanlagen könnten theoretisch aus dem Betrieb herausgelöst werden, ohne dass es unmittelbar zu Einschränkungen im Geschäftsbetrieb käme. Pensionsverpflichtungen sind jedoch zukünftige Personalaufwendungen, die dem Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit dienen. Eine Belastung mit Erbschaftsteuer würde dem politisch gewollten Ziel der Altersvorsorge widersprechen.

Damit die Finanzverwaltung beurteilen kann, ob ein Wirtschaftsgut überwiegend dem Hauptzweck dient, benötigt sie umfangreiche Kenntnisse interner Betriebsabläufe, aber auch von Produktionsprozessen. Es ist fraglich, ob die Finanzverwaltung bei der großen Vielfalt von Unternehmen mit unterschiedlichsten Leistungen und Geschäftsmodellen die Zuordnung zum begünstigten bzw. nicht begünstigten Vermögen nachvollziehen kann.

Wenn Wirtschaftsgüter nur dann dem Hauptzweck eines Unternehmens dienen können sollen, wenn sie nicht aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, ist diese Prüfung insbesondere auch für Wirtschaftsgüter untergeordneter Bedeutung wie für Einrichtungsgegenstände durchzuführen. Dies bedeutet einen immensen Aufwand.

3.2 Finanzmitteltest

Im Rahmen des Finanzmitteltests sollen nach dem Regierungsentwurf Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen zum begünstigten Vermögen gehören, soweit sie – nach Abzug der Schulden und jungen Finanzmittel – 20 Prozent des Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigen. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Führung eines Nachweises über dem Hauptzweck des Betrie-



bes dienende Finanzmittel nicht gewollt ist. Der Regelungsumfang greift in mehrfacher Hinsicht zu kurz und sollte die Möglichkeit eines Nachweises der Zuordnung der Finanzmittel zum Hauptzweck des Gewerbebetriebes zulassen.

Liquidität wird in vielen Unternehmen mit Blick auf Investitionen und die Bewältigung von Krisen vorgehalten, ohne dass Gestaltungen beabsichtigt sind. So sollten liquide Mittel in einem größeren Umfang zugelassen werden, wenn z. B. der Nachweis einer beabsichtigten Akquisition/Investition geführt wird. Zudem sollten auch Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, wie z. B. Wertpapiere, die der Stärkung der Finanzkraft des Unternehmens dienen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Anlage von Geld auf einem Festgeldkonto im Rahmen des Finanzmitteltests zu einem vollständigen Schuldenabzug und der Anwendung eines Freibetrags von 20 Prozent des Unternehmenswerts führen soll, dagegen die Anlage in ebenfalls kurzfristig liquidierbare Wertpapiere nur zu einem quotalen Schuldenabzug.

Der Finanzmitteltest (§ 13b Abs. 4 ErbStG-E) sollte klarstellend zudem im Rahmen der abzuziehenden Schulden Verbindlichkeiten und Rückstellungen umfassen. Letztere sollten auch dann berücksichtigt werden, wenn sie lediglich in der Handelsbilanz passiviert werden, wie z. B. Drohverlustrückstellungen.

3.3 Nettowerte des begünstigten/nicht begünstigten Vermögens

Schulden und sonstige Abzüge, die nicht bereits nach Abs. 4 berücksichtigt wurden, werden anteilig dem Wert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens zugeordnet und von dessen gemeinem Wert abgezogen. Der Regierungsentwurf betont in seiner Begründung, dass es sich bei der Vorgehensweise um eine sachgerechte Typisierung handele, die eine wirtschaftliche Zuordnung von Schulden zu den jeweiligen Einzelwirtschaftsgütern vermeide. Das ist jedoch nicht der Fall.

Um den Nettowert des begünstigten Vermögens bestimmen zu können, bedarf es zunächst einer Einzelbewertung *aller* Wirtschaftsgüter nach den Grundsätzen der Substanzwertermittlung (§13b Abs. 5 S. 2 ErbStG-E). Zuvor ist bereits eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum begünstigten oder nicht begünstigten Vermögen sowie eine Durchführung des Finanzmitteltests erfolgt, um die verbleibenden Schulden ermitteln zu können. Erst dann kann eine Ermittlung des Nettowerts des nicht begünstigten (steuerpflichtigen) Vermögens erfolgen. Diese Methodik ist sehr aufwendig. Sie führt insbesondere bei größeren Familienunternehmen mit zahlreichen Tochtergesellschaften zu



einem unüberschaubaren Verwaltungsaufwand. Bei Ableitung des Unternehmenswerts aus Verkäufen müsste nur für die quotale Schuldenzuordnung eine Bewertung aller Einzelwirtschaftsgüter erfolgen. Dies würde für die Finanzverwaltung und die Unternehmen zu einem erheblichen Mehraufwand führen.

Der Abzug der Schulden beim nicht begünstigten Betriebsvermögen sollte daher nicht nur quotale, sondern in Gänze erfolgen. Der Gesetzgeber kann im Rahmen einer pauschalierten Betrachtung unterstellen, dass das im Unternehmen vorhandene nicht betriebsnotwendige Vermögen vorrangig zur Schuldentilgung verwendet wird, und dass das für betriebliche Zwecke erforderliche Vermögen mit Eigenkapital unterlegt ist.

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die Stiftung Familienunternehmen plädiert daher für einen vollständigen Schuldenabzug vom nicht betriebsnotwendigen Vermögen.

Zum einen kann der Gesetzgeber im Rahmen einer pauschalierten Betrachtung unterstellen, dass das im Unternehmen vorhandene nicht betriebsnotwendige Vermögen vorrangig zur Schuldentilgung verwendet wird, und dass das für betriebliche Zwecke erforderliche Vermögen mit Eigenkapital unterlegt ist. Zum anderen würde durch den vollständigen Schuldenabzug die quotale Schuldenzuordnung entfallen, die in der Praxis zu erheblichem Verwaltungsaufwand führt.

3.4 Die 10-Prozent-Pauschale

Familienunternehmen, die typischerweise Liquidität zur Durchführung von Investitionen bzw. zur Bewältigung etwaiger Krisen vorhalten, werden durch die niedrige steuerunschädliche 10-Prozent-Pauschale beim nicht begünstigten Vermögen benachteiligt. Die Pauschale sollte daher auf 20 Prozent angehoben werden, zumal das Bundesverfassungsgerichtsurteil nicht gegen eine Erhöhung der Pauschale spricht.

3.5 Konsolidierte Nettobetrachtung und Verbundvermögensaufstellung

Die Verbundvermögensaufstellung trägt dem Gedanken der konsolidierten Betrachtung Rechnung und dient der Vermeidung von Kaskadeneffekten. Eine vom Konzernabschluss losgelöste für erbschaftsteuerliche Zwecke separat aufzustellende Verbundvermögensaufstellung birgt für große Familienunternehmen jedoch einen erheblichen Mehraufwand. Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Verbundvermögensaufstellung die ge-



meinen Werte der Wirtschaftsgüter des Tochterunternehmens zu ermitteln. Der Steuerpflichtige ist auf die genauen Daten angewiesen, um seine Erbschaftsteuer korrekt ermitteln zu können. In der Praxis wird es jedoch aufwendig sein, diese Daten vom jeweiligen Unternehmen zu erhalten, um den gemeinen Wert korrekt bestimmen zu können.

Auch ist die Ermittlung des begünstigten Vermögens im Zusammenspiel mit der Regelung des § 13b Abs. 3 ErbStG-E unklar. So stellt sich beispielsweise die Frage, ob eine nicht gewerblich tätige Tochtergesellschaft, z. B. eine Kapitalgesellschaft, die Beteiligungen oder im Konzern vermietete Immobilien hält, zum begünstigten Vermögen zu rechnen ist. Es bedarf daher einer Klarstellung, dass auch nicht gewerblich tätige Gesellschaften in die Begünstigung einbezogen werden, wenn das Vermögen der Gesellschaften dem Hauptzweck der originären gewerblichen Tätigkeit des Verbunds zuzurechnen ist.

Die Verbundvermögensaufstellung entspricht nicht dem Konzernabschluss. Den Unternehmen sollte die Möglichkeit eingeräumt werden, auf Antrag den Konzernabschluss anstelle einer eigens für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke zu erstellenden Verbundvermögensaufstellung zu Grunde legen zu können, wenn dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Auch könnte auf den aus der Zinsschrankenregelung bekannten Begriff des Konzernabschlusses nach § 4h EStG zurückgegriffen werden.

3.6 Begünstigungsquote und gemeiner Wert

Die im Rahmen der Einzelbewertung für die Wirtschaftsgüter ermittelten Werte beeinflussen die Erbschaftsteuer, da sie Grundlage der Begünstigungsquote sind. So sieht § 13b Abs. 8 S. 1 bis 3 ErbStG-E eine Aufteilung des gemeinen Werts des Betriebs im Verhältnis des Nettowerts des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens vor. Es handelt sich also um eine Verhältnisrechnung basierend auf der Berechnung der Substanzwerte nach § 13b Abs. 5 ErbStG-E. Es ist nicht nachvollziehbar, warum es im Rahmen der Berechnungen von § 13b Abs. 5 und 8 ErbStG-E allein auf die Substanzwerte ankommen soll. Weder das Urteil des Bundesverfassungsgerichts noch das Bewertungsgesetz verlangen eine solche Vorgehensweise, die überdies erhebliche Auswirkungen auf den Wert des nicht begünstigten Vermögens hat.



Im Einzelnen: Vor dem Hintergrund der separaten Besteuerung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens sowie einer Berücksichtigung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens im Rahmen der Bedürfnisprüfung des § 28a ErbStG-E darf keinesfalls eine Überbewertung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens erfolgen. Üblicherweise wird zur Ermittlung des Ertragswerts im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens der kapitalisierte nachhaltig erzielbare Jahresertrag und der (gesondert zu ermittelnde) gemeine Wert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens abzüglich der mit diesem im Zusammenhang stehenden Schulden (§ 200 Abs. 2 BewG) – also der Substanzwert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens – angesetzt.

Der Ertragswert ist in der Regel höher als der Substanzwert. Der Regierungsentwurf stellt im Rahmen der Ermittlung des Werts des begünstigten/nicht begünstigten Vermögens an verschiedenen Stellen auf die Substanzwerte ab. So wird u. a. zur Ermittlung der Begünstigungsquote das begünstigte Vermögen ins Verhältnis zum Gesamtwert des Betriebsvermögens (Summe des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens aus Substanzwerten) gesetzt. Dadurch, dass auf die Substanzwerte/Nettowerte abgestellt wird, ist der Wert des begünstigten Vermögens insgesamt niedriger und das nicht begünstigte Vermögen zu hoch angesetzt. Es sollte daher keine Verhältnisrechnung durch Gegenüberstellung der Substanzwerte der Einzelwirtschaftsgüter des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens erfolgen. Vielmehr sollte die Ermittlung des begünstigten Vermögens durch Abzug des Werts des nicht begünstigten Nettovermögens vom Ertragswert vorgenommen werden.

Fazit

Nach vorangegangener Analyse lässt sich zusammenfassend feststellen, dass die Unternehmen und die Verwaltung im Vergleich zur aktuellen Rechtslage einem deutlich erhöhten Ermittlungsaufwand unterliegen, da eine exakte Zuordnung des Vermögens zum begünstigten und zum nicht begünstigten Vermögen erfolgen muss. Darüber hinaus sind die gemeinen Werte des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens zu ermitteln, so dass der Wertermittlungsaufwand im Vergleich zur jetzigen Situation massiv zunehmen wird. Das gilt gleichermaßen für große, aber eben auch für kleine und mittlere Unternehmen. Der Finanzverwaltung obliegt die Überprüfung, so dass sich auch für sie der Aufwand erhöht.



Die Streit anfälligkeit der Regelungen wird zu einer Zunahme der Differenzen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen. Aus diesem Grunde wird die Rechtsunsicherheit zunehmen, denn eine schnelle Klärung ist nicht zu erwarten. Detailfragen werden sich erst im Zuge der Überarbeitung der Erbschaftsteuerrichtlinien und durch Verwaltungsanweisungen klären lassen.

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die Stiftung Familienunternehmen schlägt deshalb vor, im Grundsatz bei der bisherigen Definition des Verwaltungsvermögens zu bleiben. Um den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts Rechnung zu tragen, soll das Verwaltungsvermögen, gekürzt um sämtliche Rückstellungen und Schulden des Betriebes (Nettoverwaltungsvermögen) und auf konsolidierter Basis nach Abzug eines Freibetrags von 20 Prozent der Erbschaftsteuer unterworfen werden.¹³

4. Problematik von Drittlands-Beteiligungen

Unklar ist, wie der Gesetzgeber in Zukunft mit Drittlandsbeteiligungen – also Beteiligungen an Gesellschaften außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes, z. B. in der Schweiz – verfahren möchte.

Zwar stellt der Gesetzentwurf der Bundesregierung gegenüber dem Referentenentwurf in § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG-E klar, dass zum begünstigungsfähigen Vermögen auch unmittelbar Beteiligungen an Personen- bzw. Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im *Ausland* gehören sollen, auf die die Regelung zum Hauptzweck nach § 13b Abs. 3 ErbStG-E anzuwenden ist. Damit erfolgt keine Beschränkung (mehr) auf den Europäischen Wirtschaftsraum. Allerdings fehlt noch die entsprechende Anpassung der Gesetzesbegründung.

Bedingt durch die geplante positive Definition des begünstigten Vermögens und die in den §§ 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowie Nr. 3 Satz 2 ErbStRG verankerten Ausnahmeverordnungen für gewerblich geprägte Personengesellschaften bzw. Holding-Kapitalgesellschaften und die Formulierungen in § 13b Abs. 7 ErbStRG zur Verbundver-

¹³ Im Einzelnen wird bzgl. der Konzeption des Verschonungskonzepts der Stiftung Familienunternehmen verwiesen auf die Ausführungen von Kirchdörfer/Layer, DB 2015, S. 451 ff sowie von Kirchdörfer/Layer/Seemann, FuS 2015, S. 43ff.



mögensaufstellung ist nach dem derzeitigen Wortlaut des Gesetzesentwurfs gleichwohl unklar, ob Beteiligungen an Drittlands-Gesellschaften (sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften) zukünftig noch dem begünstigten Vermögen zugeordnet werden können.

Die Herausnahme von Drittlands-Beteiligungen aus dem begünstigten Vermögen im Falle gewerblich geprägter Personengesellschaften oder einer Holding-Kapitalgesellschaft wäre ein weiterer Systembruch gegenüber dem bisher gültigen Recht, der keinesfalls vom Bundesverfassungsgericht vorgegeben ist.

Nehmen wir bspw. eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die im Wesentlichen Anteile an Drittlands-Gesellschaften (z.B. in der Schweiz) bündelt. Hat ein Teil der Gesellschafter dieser gewerblich geprägten Personengesellschaft noch nach derzeit gültigem Erbschaftsteuergesetz Anteile übertragen, so konnten unstreitig die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen dafür in Anspruch genommen werden. Ein Gesellschafter, der hingegen nach dem Gesetzentwurf Anteile an dieser gewerblich geprägten Personengesellschaft übertragen würde, müsste mit massiven erbschaftsteuerlichen Belastungen rechnen. Diese völlig unterschiedliche Behandlung eines Generationswechsels innerhalb einer Unternehmensgruppe bei verschiedenen Gesellschafterstämmen würde für die durch die Erbschaftsteuermehrbelastung betroffenen Gesellschafter erhebliche Probleme mit sich bringen und diese möglicherweise auch zu einem Verkauf oder Teilverkauf ihrer Anteile zwingen.

Es sollte zudem insgesamt klargestellt werden, dass Drittlandsbeteiligungen wie andere Beteiligungen in der sog. Verbundaufstellung behandelt werden.

5. Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung

In § 28a ErbStRG ist die Umsetzung der vom Bundesverfassungsgericht bei der Übertragung größerer Unternehmen geforderten Bedürfnisprüfung geregelt, die der Gesetzesentwurf als Verschonungsbedarfsprüfung bezeichnet. Der Entwurf sieht vor, dass Erwerber von begünstigtem Vermögen einen Erlass der Erbschaftsteuer beantragen können. In diesem Fall muss der Erwerber nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Als verfügbares Vermögen



gelten 50 Prozent des vom Erwerber miterworbenen sowie beim Erwerber bereits vorhandenen, nicht begünstigten Vermögens (vgl. § 28a Abs. 2 ErbStRG).

5.1 Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro

Die Anhebung der Aufgriffsgrenze von 20 auf 26 Mio. Euro im Gesetzentwurf bleibt deutlich hinter dem verfassungsrechtlich Möglichen zurück. Zum Hintergrund: Im Urteil selbst hat das Bundesverfassungsgericht eine Aufgriffsgrenze i.H.v. 100 Mio. Euro (mit Verweis auf den seinerzeitigen Regierungsentwurf des Jahres 2005) als möglichen Wert genannt. Die Anhebung um lediglich 6 Mio. Euro auf 26 Mio. Euro ist vor diesem Hintergrund nicht hinreichend. Sie wird auch den ökonomischen Erfordernissen nicht gerecht. Dies insbesondere auch angesichts des nach wie vor unveränderten Bewertungsverfahrens, bei dem es bereits ausreicht, mit einem Jahresgewinn (nach Abzug von 30 Prozent Steuern) von 1,43 Mio. Euro einen Unternehmenswert von 26 Mio. Euro zu übersteigen. Hinzu kommt: Der Gesetzentwurf sieht die Aufgriffsgrenze nach wie vor als Freigrenze und nicht etwa als Freibetrag vor. Dies bedeutet, dass bei Überschreiten der Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro um einen Cent der Gesamtbetrag ab dem ersten Euro in die Bedürfnisprüfung einbezogen wird.

5.2 Erhöhte Aufgriffsgrenze von 52 Mio. Euro

Was nun den erhöhten Schwellenwert von 52 Mio. Euro angeht, so ist zu kritisieren, dass es auch im vorliegenden Gesetzentwurf der Bundesregierung keinerlei Verbesserungen bzgl. der Anforderungen an diese so genannten qualitativen Kriterien im Vergleich zum Referentenentwurf gibt. So wird an dem nicht praxisgerechten Überwachungszeitraum für familienunternehmenstypische gesellschaftsvertragliche Regelungen von zehn Jahren vor dem Erb- oder Schenkungsfall und 30 Jahren danach festgehalten. Damit wird den Unternehmen jegliche Flexibilität genommen, sie werden de facto „einzementiert“. Hinzu kommt: Die genannten drei Kriterien – die nahezu vollständige Einbehaltung der Gewinne, die Übertragung der Beteiligung nur an Angehörige sowie die Vorgabe, dass Abfindungen bei Ausscheiden eines Mitinhabers erheblich unter dem gemeinen Wert erfolgen müssen – gelten allesamt additiv, obwohl sie bereits jeweils für sich gesehen so gut wie nicht erfüllbar sind. Die Anhebung der Aufgriffsgrenze auf 52 Mio. Euro kann in der Praxis so gut wie nicht genutzt werden.



Die Regelung, die wir im Ansatz begrüßen, ist inhaltlich nicht ausreichend bestimmt und enthält zu enge Voraussetzungen, die deren praktische Umsetzbarkeit in Frage stellen. Nur beispielhaft sei auf folgende Punkte hingewiesen:

- Was bedeutet eine „nahezu vollständige“ Beschränkung von Entnahmen? Z.B. sind bei Personengesellschaften Entnahmerechte in Höhe der Steuern üblich und für die Gesellschafter auch erforderlich. Diese Voraussetzung kann daher von Gesellschaftern eines Familienunternehmens in der Rechtsform der Personengesellschaft gar nicht erfüllt werden.
- Eine Verfügungsbeschränkung auf nahe Angehörige würde es Familienunternehmen mit mehreren Gesellschafterstämmen verwehren, stammesübergreifende Übertragungen zuzulassen. Auch die Übertragung auf eine Familienstiftung wäre mit den Vorgaben des ErbStG nicht vereinbar, entspricht aber üblichen Regelungen in Familienunternehmen.
- Abfindungsregelungen, die erheblich unter dem gemeinen Wert liegen, sind durch die Rechtsprechung Grenzen gesetzt.
- Bindungszeiträume von zehn Jahren vor und 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer sind unter betriebswirtschaftlichen Aspekten einem Unternehmen gar nicht zumutbar und in dieser Dimension auch dem Steuerrecht fremd.

5.3 Die Einbeziehung des Privatvermögens

Die verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Einbeziehung des zugleich erworbenen (nicht begünstigten) Vermögens in die Bedürfnisprüfung wurden bereits ausführlich dargelegt. Wir geben zu bedenken, dass dieses Vermögen bei größeren Vermögensübertragungen bereits mit 30 Prozent Erbschaftsteuer belastet ist. Wenn es dann noch zur Hälfte mit herangezogen wird, um Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen zu entrichten, so wird dies dazu führen, dass mitvererbtes oder auch vorhandenes Privatvermögen weitestgehend oder vollständig aufgebraucht werden muss, um größere Entnahmen aus dem Unternehmen zu vermeiden.



Besonders problematisch ist die Wirkung der Einbeziehung von Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung bei den in der Praxis üblichen, sogenannten ratierten Betriebsübergaben. Da bei jedem einzelnen Übertragungsschritt bis zu 50 Prozent des Privatvermögens zur Begleichung der Erbschaftsteuer für das Betriebsvermögen herangezogen werden, kommt es zu einer effektiv deutlich höheren Steuerbelastung als im Vergleich zu einer Einmalübertragung von Betriebsvermögen mit gleichem Gesamtvolumen. Zudem wird das Privatvermögen so sukzessive beinahe vollkommen aufgezehrt.

Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass das mitübertragene Privatvermögen keinesfalls immer nur liquidierbare Vermögenspositionen beinhaltet. Häufig stehen diese sogar in Bezug zum Unternehmen (z.B. die Forderung des Gesellschafters gegenüber seiner Kapitalgesellschaft, aber auch Immobilienvermögen, das außerhalb des Unternehmens gehalten wird und zumindest teilweise dem Unternehmen dient). In Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Vermögensnachfolge (sei es im Erbfall oder durch gezielte Schenkungen) lassen sich völlig unterschiedliche Belastungsszenarien darstellen, die verfassungsrechtlich höchst fraglich sind.

In besonderem Maße gelten diese Bedenken auch für die geplante Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen sowie auch für künftiges Privatvermögen. Das Bundesverfassungsgericht selbst hat in seinem Urteil darauf hingewiesen, dass eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das vorhandene Privatvermögen in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuergesetzes steht. Die Einbeziehung des bereits beim Erwerber vorhandenen Privatvermögens wirkt im Übrigen wie eine zusätzliche Vermögensbesteuerung und bringt weitere verfassungsrechtliche Fragen mit sich. Es ist zudem erforderlich, dass zusätzlich zum mitübertragenen Vermögen auch das bereits vorhandene Vermögen im Rahmen des Erbfales oder im Schenkungsfall erfasst und bewertet werden, was zusätzliche Kosten- und Verwaltungsaufwand bedeutet.

All diese Argumente und noch viele weitere Gründe sprechen unseres Erachtens eindeutig dafür, dass mitvererbtes oder vorhandenes Privatvermögen nicht mit in die Bedürfnisprüfung einzubeziehen ist.



Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Der Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen lautet daher, das im Unternehmen vorhandene Verwaltungsvermögen zum Dreh- und Angelpunkt des Reformmodells zu machen.¹⁴

6. Alternatives Abschmelzungsmodell

Gerade aus der Sicht der großen Familienunternehmen ist zu kritisieren, dass der so genannte Mindestverschonungsabschlag im Gesetzentwurf der Bundesregierung sogar noch einmal weiter abgesenkt wurde. So reduziert er sich ab 116 Mio. Euro noch einmal um fünf Prozentpunkte von 40 Prozent auf jetzt 35 Prozent (Optionsverschonung) und von 25 Prozent auf jetzt 20 Prozent (Regelverschonung). Für größeres Betriebsvermögen bzw. größere Übertragungswerte bedeutet dies de facto noch einmal eine zusätzliche Verschärfung. Auch hier muss darauf hingewiesen werden, dass ein Übertragungswert von 116 Mio. Euro allein aufgrund des hohen Kapitalisierungsfaktors im Bewertungsverfahren schnell erreicht wird.

Für große Familienunternehmen bedeuten die Änderungen im Kabinettsbeschluss gegenüber dem Referentenentwurf daher keine Verbesserung, sondern eine weitere Verschlechterung. Die erhöhte Aufgriffsgrenze von 52 Mio. Euro sowie die erhöhte Obergrenze von 142 Mio. Euro wird mangels Praxistauglichkeit nur in ganz wenigen Einzelfällen genutzt werden können, die Absenkung des Mindestverschonungsabschlags hingegen stellt eine konkrete Mehrbelastung dar.

So stellt der Vorschlag der Abschmelzung des Verschonungsabschlags¹⁵ zwischen 26 und 116 Mio. Euro Übertragungswert – und damit für mittelgroße Familienunternehmen – im Schnitt eine Verdopplung der Erbschaftsteuerbelastung dar.¹⁶ Oberhalb von 116 Mio. Euro soll dann durchgängig nur noch ein Verschonungsabschlag von 35 Prozent (zum Vergleich: heute sind bei der so genannten Vollverschonung bis zu 100 Prozent Verschonungsabschlag möglich) bzw. 20 Prozent (zum Vergleich: heute sind bei der Regel-

¹⁴ Im Einzelnen wird verwiesen auf die ausführlichen Darstellungen bei Kirchdörfer/Layer, *Der Betrieb* 2015, S. 451 ff sowie bei Kirchdörfer/Layer/Seemann, *FuS* 2015, S. 43ff.

¹⁵ Pro 1,5 Mio. Euro Übertragungswert soll der Verschonungsabschlag von 100 Prozent bzw. 85 Prozent jeweils um 1 Prozent in gleichen Beträgen abgeschmolzen werden.

¹⁶ Prof. Dr. Friedrich Heinemann et. al., *Das Eckpunktepapier und der Referentenentwurf des BMF zur Erbschaftsteuer*, hrsg. vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, 2015



verschonung bis zu 85 Prozent möglich) gelten. Dies bedeutet für größere und große Familienunternehmen bei der Regelverschonung eine Erhöhung der Belastung um das Drei- bis Vierfache, im Vergleich zur bisherigen Vollverschonung eine Belastung um ein Vielfaches. Es liegt auf der Hand, dass diese Belastungen von den großen Familienunternehmen nicht gestemmt werden können, ohne dass Unternehmensteile veräußert werden oder Investitionen in hohem Umfang ausbleiben. Gerade im internationalen Wettbewerb mit Konzernen (Kapitalgesellschaften im Streubesitz, die keine Erbschaftsteuerbelastung kennen) würden die deutschen „hidden champions“ der Familienunternehmen zurückfallen und als bisher unverzichtbarer Jobmotor ausfallen.

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die Obergrenze in Höhe von 26 Mio. Euro, ab der entweder der Verschonungsabschlag abgeschmolzen werden soll oder alternativ die Verschonungsbedarfsprüfung erfolgt, ist eindeutig zu niedrig gewählt. Hier sollte der verfassungsrechtlich mögliche Spielraum des Gesetzgebers ausgeschöpft werden. Die Ausgestaltung der Obergrenze als Freigrenze ist äußerst problematisch, da sie an der Grenze zu einem Fallbeileffekt führt. Konsequenter und ebenfalls mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vereinbar wäre die auch im Regierungsentwurf 2005 formulierte Obergrenze als Freibetrag.¹⁷

Auch bedarf es eines höheren Mindestabschlags. Bei dem bis zum 31. Dezember gültigen Erbschaftsteuergesetz war unter Beachtung einer Nachversteuerungsfrist von 5 Jahren ein Verschonungsabschlag i.H.v. 35 Prozent zulässig. Angesichts der Neubewertung des Betriebsvermögens durch das zum 1. Januar 2009 geänderte Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz und die damit verbundene deutlich höhere Bewertung von Betriebsvermögen ist ein deutlich höherer Prozentsatz für den Mindestabschlag sowohl für die Regelverschonung als auch für die Optionsverschonung begründbar, um eine Vervielfachung der Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung für größere Erwerbe und damit die Gefährdung des Fortbestands dieser Familienunternehmen und ihrer Arbeitsplätze zu vermeiden.

¹⁷ wie im Regierungsentwurf 2005, auf den im Urteil des Bundesverfassungsgerichts in der Text 175 ausdrücklich verwiesen wird.



7. Junges nicht betriebsnotwendiges Vermögen

Das nicht betriebsnotwendige Vermögen wird nach dem neuen Besteuerungskonzept unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt gesondert besteuert. Damit bedarf es keiner Missbrauchsregelung mehr für von Unternehmen selbst im Rahmen der Vermögensumschichtung angeschafftes nicht betriebsnotwendiges Vermögen, sondern nur noch eine Regelung für Einlagen der Gesellschafter.

Hält ein Unternehmen beispielsweise nicht betriebsnotwendige Wertpapiere, wäre nicht ersichtlich, wieso eine Umschichtung dieser Wertpapiere zu einer Versagung des Abzugsbetrages gemäß § 13b Abs. 6 ErbStG-E und nach unserem Verständnis der Regelung – die aber einer Klarstellung bedarf – einer Besteuerung ohne Abzug der quotalen Verbindlichkeiten gemäß § 13b Abs. 8 Satz 4 ErbStG-E führen sollte.

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die gesonderte Besteuerung von sog. jungem nicht betriebsnotwendigem Vermögen sollte entsprechend dem Finanzmitteltest nur dann erfolgen, wenn dieses durch die Gesellschafter eingelegt wurde. Einlagen in eine Verbundgesellschaft sollten dabei nicht zu jungem Vermögen führen, da eine Einlage „von außen“ fehlt.

8. Junge Finanzmittel

Entsprechend § 13b Abs. 4 Satz 2 ErbStG-E wird der Saldo der eingelegten und entnommenen Finanzmittel der vergangenen zwei Jahre dem Saldo des Finanzvermögens hinzugerechnet und damit aus der Begünstigung ausgenommen.

Die Ermittlung der Höhe der nicht begünstigten jungen Finanzmittel (§ 13b Abs. 4 Satz 2, Abs. 8 Satz 4 ErbStG-E) führt zu einer wesentlichen Verschlechterung im Vergleich zur bisherigen Regelung. Denn im Rahmen der bisherigen Berechnung des Finanzverwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 4a ErbStG erfolgt ein vollständiger Schuldenabzug unabhängig davon, ob es sich um selbst erwirtschaftetes oder eingelegtes Finanzvermögen handelt. Nur insoweit als nach Abzug der Schulden und des Abzugsbetrages in Höhe von 20 Prozent des Unternehmenswerts ein positiver Saldo verbleibt, liegt Finanzverwaltungsvermögen vor, welches junges Verwaltungsvermögen darstellen kann und gesondert besteuert wird.



Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die bisherige Methodik zur Ermittlung des jungen nicht begünstigten Finanzvermögens sollte beibehalten werden, also ein Schuldenabzug und ein Abzug von 20 Prozent des Unternehmenswerts erfolgen.

Zumindest bedarf es aber einer Klarstellung, dass auch bei der Ermittlung des jungen Finanzvermögens ein Schuldenabzug erfolgen kann, somit das junge Finanzvermögen auf den insgesamt vorhandenen Betrag des Netto-Finanzvermögens beschränkt ist.

9. Ausgestaltung der Stundung

Nach der erst im Gesetzentwurf der Bundesregierung aufgenommenen Regelung des § 28 Abs. 7 ErbStG-E erhält der Erwerber, dem die Erbschaftsteuer nach Durchführung der Verschonungsbedarfsprüfung *nicht erlassen* wird, einen Rechtsanspruch auf Stundung bis zu zehn Jahre. Die Stundung ist zu beantragen. Sie ist im Schenkungsfall verzinslich und im Erbfall unverzinslich.

Die Einführung der zehnjährigen Stundungsfrist ist positiv zu werten, auch, dass die Stundung im Erbfall unverzinslich gewährt wird. Allerdings sollte die Regelung dergestalt geändert werden, dass die Stundung insoweit eingreift, als die Steuer nicht erlassen wird. Die Unverzinslichkeit sollte aus den oben genannten Gründen zudem auch für den Schenkungsfall gelten.

Liegt das verfügbare Vermögen nicht als liquides/fungibles Vermögen vor und benötigt der Erwerber Zeit, um zwecks Tilgung der Steuerschuld z. B. einen Kredit aufzunehmen oder Grundstücke zu veräußern, so sieht der Gesetzesentwurf nur die Möglichkeit einer Stundung der Steuer für einen Zeitraum von sechs Monaten vor (§ 28a Abs. 3 ErbStG-E). Die Stundung erfolgt verzinslich.

Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Die Regelung der Stundung sollte vorsehen, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer solange gestundet wird, wie diese nicht aus den laufenden Entnahmen aus dem Unternehmen (Gewinnausschüttungen nach Ertragsteuern) geleistet werden kann. Zudem sollte die Stundung zumindest für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf das begünstigte Betriebsvermögen entfällt, zinslos gewährt werden.



10. Gewährung einer Investitionsrücklage

Die Stiftung Familienunternehmen weist darauf hin, dass es im Falle der Umsetzung des Kabinettsbeschlusses für die Familienunternehmen bereits infolge der definitiven Besteuerung des nicht begünstigten Betriebsvermögens (i. d. R. mit einem Steuersatz von 30 Prozent) regelmäßig zu massiven Steuer Mehrbelastungen kommen würde. Da zudem nochmals 50 Prozent des nicht begünstigten Betriebsvermögens in die Verschonungsbedarfsprüfung einfließen sollen, wird es künftig in jedem Fall zu einer erheblichen erbschaftsteuerlichen (Mehr-)Belastung der Unternehmen kommen. Dabei sind zusätzliche steuerliche Belastungen (insbesondere Ertragsteuern) aus dem eigentlich begünstigten Betriebsvermögen noch gar nicht berücksichtigt.

Zudem ergeben sich Härten aus der strengen erbschaftsteuerlichen Stichtagsbetrachtung. Wurde kurz vor dem Erbfall/der Schenkung nicht begünstigtes Vermögen für Investitionszwecke eingebracht, das dem Hauptzweck des Unternehmens zugeführt werden sollte, dann erfolgte die Einbringung nicht zum Zwecke der Steuermeidung. Konnte das Unternehmen diese Planungen bis zum Erbfall/der Schenkung jedoch nicht realisieren, liegt gleichwohl nicht begünstigtes Vermögen vor.

Deshalb bedarf es im künftigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht dringend der Einführung einer Investitionsrücklage. Dies soll eine Umqualifizierung nicht begünstigten Vermögens in begünstigtes Vermögen ermöglichen, wenn nach der Unternehmensübertragung nicht begünstigtes Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen in begünstigtes, d. h. im Betrieb gebundenes notwendiges Betriebsvermögen investiert wird. Die Quote des begünstigten Betriebsvermögens müsste im Vergleich zum nicht begünstigten Betriebsvermögen nachweislich gesteigert werden.

Auch junges nicht begünstigtes Vermögen sollte gleichermaßen behandelt werden. Würde es innerhalb einer Frist so investiert, dass es dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs dient, sollte es wie begünstigtes Vermögen behandelt werden.

Um den Steuerpflichtigen bzw. dem Unternehmen die Möglichkeit der Investition zu eröffnen, ist eine zeitlich adäquate Investitionsfrist vorzusehen. Diese könnte sich z. B. an § 6b EStG orientieren, der für die Investition eines Veräußerungserlöses aus dem



Verkauf einer Immobilie in den Erwerb einer neuen Immobilie eine Frist von vier Jahren vorsieht (bzw. im Einzelfall bei bereits erfolgtem Baubeginn von sechs Jahren).

Zudem sollte eine Stundung der Erbschaftsteuer – mindestens innerhalb der Investitionsfrist – gewährt werden, um die Investition überhaupt möglich zu machen. Denn wäre die Erbschaft-/Schenkungssteuerschuld sofort zu begleichen, müssten die Wirtschaftsgüter verkauft und das Geld an den Gesellschafter ausbezahlt werden. Eine Investition in begünstigtes Vermögen wäre nicht mehr möglich. Eine Investitionsrücklage wäre auch mit dem Verfassungsrecht vereinbar, denn sie stimmt mit dem Verschonungsziel des Gesetzes – dem Erhalt des Unternehmens, seiner Investitionen und Arbeitsplätze – überein.

11. Inkrafttreten

Der Vorschlag des Bundesministeriums der Finanzen, das neue Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht einen Tag nach Verkündung in Kraft treten lassen zu wollen, ist nicht akzeptabel. Die Unternehmen brauchen mindestens drei Monate, besser wären sechs Monate, um sich auf das neue Recht vorzubereiten. Für alle Beteiligten – die Finanzverwaltung, die steuerberatenden Berufe als auch die Steuerpflichtigen – ist es wichtig, eine entsprechende Vorlaufzeit zu erhalten. Es bedarf zudem der Klarstellung, dass jegliche Rückwirkung vermieden wird. Es gilt insoweit sicherzustellen, dass bei der Prüfung, ob die Aufgriffsgrenze von 26 Mio. Euro überschritten wird, nicht auch auf Betriebsübertragungen vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgestellt wird. Der Verweis in § 37 Abs. 10 Satz 2 ErbStG-E ist daher klarstellend um § 13a Abs. 9 Satz 2 ErbStG-E und § 37 Abs. 10 Satz 3 ErbStG-E um § 13c Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E zu ergänzen.

Der Gesetzentwurf darf nur als erster Aufschlag für das nun folgende Gesetzgebungsverfahren verstanden werden. Wenn es die Politik mit dem Schutz der Arbeitsplätze auch der großen Familienunternehmen ernst meint – und allein die 500 größten Familienun-



ternehmen beschäftigen mit 4,6 Mio. Menschen mehr Arbeitnehmer als das gesamte deutsche Handwerk mit 1 Mio. Betrieben – dann bedarf es noch umfänglicher Nachbesserungen.

Mit freundlichen Grüßen

Professor Rainer Kirchdörfer
Vorstand

Stefan Heidbreder
Geschäftsführer

Stuttgart/München, den 8. Oktober 2015

vbw

Die bayerische Wirtschaft

vbw / Max-Joseph-Straße 5 / 80333 München

Frau
Ingrid Arndt-Brauer MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Bertram Brossardt
Hauptgeschäftsführer

München, 09. Oktober 2015

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“
Stellungnahme für die vbw – Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

für die Einladung an den Leiter Steuer- und Finanzpolitik der vbw, Dr. Benedikt Rüchardt, zur oben genannten Anhörung danke ich herzlich. Er wird sich auf die anliegende, in der vbw – Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft erarbeitete Stellungnahme zum Regierungsentwurf beziehen. Diese wurde in Abstimmung mit Experten, Unternehmern und den 124 Mitgliedsverbänden der vbw gefertigt. Gerne bringen wir sie beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ein.

Diese Stellungnahme geht davon aus, dass Familienunternehmen unabhängig von ihrer Größe den Menschen in unserem Land sowohl attraktive Arbeitsplätze wie auch darüber hinaus wichtige wirtschaftliche Perspektiven geben. Damit ist es richtig, Familienunternehmen vor schädlichen Folgen einer erbschaftsteuerlichen Belastung zu bewahren. In diesem Sinne geht es darum, Unstimmigkeiten im Reformkonzept auszuräumen und eine wirtschaftlich wie rechtlich haltbare Reform zu erreichen. Die Stellungnahme arbeitet dazu wichtige Aspekte auf und lässt sich insgesamt wie folgt zusammenfassen:

Kernelement der Reform ist die Definition des begünstigten Vermögens. Die Stellungnahme arbeitet heraus, dass der vorliegende Entwurf im Betrieb gehaltenes nicht begünstigtes Vermögen vielfach zu hoch bewertet und es mit bis zu 80 Prozent Erbschaftsteuer zuzüglich Ertragsteuern belastet. Es darf keinesfalls dazu kommen, dass betrieblich notwendiges Vermögen dieser Belastung unterworfen wird. Deshalb muss die Begünstigung alles Vermögen umfassen, das den laufenden Betrieb und die Zukunft des Unternehmens und seiner Mitarbeiter absichert. Das gelingt dem Entwurf noch nicht. Deshalb empfiehlt die Stellungnahme eine Abgrenzung nach bekannten und praktikablen einkommensteuerlichen Kriterien. Ergänzende Formulierungsvorschläge stellen sicher, dass Deckungsvermögen für die betriebliche Altersvorsorge ebenso begünstigt werden wie für die Arbeitsplatzsicherheit in Deutschland wichtige

Unternehmensteile außerhalb der EU und des EWR. Beides gelingt dem Entwurf noch nicht. Ebenfalls ausgearbeitet wird eine Formulierung, die für Zukunftsinvestitionen aufgebaute Liquiditätsreserven begünstigt, falls sie entsprechend investiert werden. Schließlich wird aufgezeigt, wie die aus sozialen Gründen wichtige Fortschreibung der bisherigen Begünstigung von Wohnungsimmobilienunternehmen erreicht werden kann.

Ergänzend zur Stellungnahme darf ich anmerken, dass die mittlerweile vom Bundesrat vorgelegten alternativen Vorstellungen zur Abgrenzung des begünstigten Vermögens auf einen Teil der hier angesprochenen Probleme eingehen und damit den Handlungsbedarf unterstreichen. Allerdings blendet auch der Bundesrat wichtige Aspekte aus. Im Übrigen ist auf Basis seiner Vorstellungen eine zielgenaue Abgrenzung des betriebsnotwendigen Vermögens schon aus systematischen Gründen nicht erreichbar.

Für große unternehmerische Erbschaften sieht der Regierungsentwurf eine sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung unter Einbeziehung des gesamten Vermögens des Erben vor. Hierzu erläutert die Stellungnahme die in sich widersprüchliche Anlage und Begründung des Entwurfs, die von führenden Verfassungsrechtlern herausgearbeiteten grundlegenden Bedenken nicht gerecht wird. Ergänzend wird auf die großen mit dem Ansatz verbundenen administrativen Schwierigkeiten eingegangen, die in den Ausführungen der Bundesregierung und des Normenkontrollrats zum Bürokratieaufwand der Reform nicht aufgearbeitet werden. Diese Belastungen und die besonderen mit dem Ansatz verbundenen Steuerlasten kommen ausgerechnet dann besonders zum Tragen, wenn der Erbe bereits unternehmerisch tätig ist und Arbeitsplätze sichert. Vor diesem Hintergrund kommt die Stellungnahme zu dem Schluss, dass der Rückgriff auf das vorhandene Vermögen des Erben vermieden und der Modellansatz dazu auf das übertragene nicht begünstigte Vermögen begrenzt werden muss. Zu der Alternative, dem Verschonungsabschlag, zeigt sie eine systematische Unstimmigkeit im vorgesehenen Tarifverlauf auf, und arbeitet aus, wie diese geglättet werden kann.

Besonders setzt sich die Stellungnahme mit den Kriterien auseinander, die bei Weitergabe von in Familienunternehmen gebundenen Anteilen zur Voraussetzung höherer Schwellenwerte gemacht werden. Herausgearbeitet wird, dass es qualitativ und aufgrund der Fristvorgaben objektiv unmöglich ist, die vorgesehenen Kriterien einzuhalten. Deshalb werden der betrieblichen Wirklichkeit angemessene Kriterien entwickelt, die zusammen mit einer Bindungsfrist von zehn Jahren sicherstellen, dass die Erhöhung der Schwellenwerte bei Kapitalbindung in Familienunternehmen konzeptionell angemessen umgesetzt wird.

Der Entwurf führt dazu aus, dass in hohem Maß Erbschaftsteuer auf unternehmerisch eingesetztes und betrieblich gebundenes Vermögen anfallen kann, und der Erbe die Steuerlast nur tragen kann, wenn er dafür auf das Unternehmen zugreift. Das hat sowohl mit der bereits ausgeführten Fehlzurordnung von Teilen des Betriebsvermögens und der Überbewertung nicht begünstigten Vermögens, als auch mit den Grenzen des Verschonungskonzeptes insgesamt zu tun. Die Stellungnahme entwickelt dazu die im Entwurf angelegte Stundungsregelung so weiter, dass in diesen Fällen die Erbschaftsteuerlast ohne Schaden für das Unternehmen und die Gesellschafterstellung des Erben aus dem Ertrag bezahlt werden kann.

Zur Lohnsummenausnahme für kleine Unternehmen arbeitet die Stellungnahme aus, dass es angemessen ist, die Vollaussnahme auf Betriebe mit bis zu fünf Beschäftigten auszudehnen. Zudem zeigt sie auf, wie verhindert werden kann, dass naturgemäß vorübergehende Beschäftigungsspitzen – etwa der Einsatz von Saisonarbeitern in der Landwirtschaft – den betroffenen, auf hohe Flexibilität angewiesenen Unternehmen zum Nachteil geraten.

Das vereinfachte Bewertungsverfahren für die Erbschaftsteuer kann aktuell von Gesetzes wegen nicht mehr angewendet werden, da es offensichtlich regelmäßig zu weit überhöhten Werten führt. Die Stellungnahme zeigt auf, wie das Verfahren angepasst werden kann, so dass es nachhaltig zu sachgerechten Ergebnissen führt.

Abschließend arbeitet die Stellungnahme aus, dass der Regierungsentwurf regelmäßig zur Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern führt, dass dadurch Kapitalgesellschaften systematisch diskriminiert werden, und wie diese Doppelbelastung vermeiden werden kann. Damit werden sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Risiken der Reform vermieden.

Insgesamt geht die Stellungnahme qualitativ auf Aufkommensfolgen und bürokratische Belastungen ein. Dabei wird sichtbar, dass die von Bundesregierung und Normenkontrollrat veröffentlichten Folgenabschätzungen erstens die mit dem Regierungsentwurf verbundene Mehrbelastung der Wirtschaft deutlich unterzeichnen und zweitens die mit dem Entwurf verbundene administrative Belastung des Staates wie der Unternehmen in wichtigen Teilen nicht darstellen. Mit den in der Stellungnahme herausgearbeiteten Empfehlungen wird beides auf ein angemesseneres Maß zurückgeführt.

Mit besten Grüßen



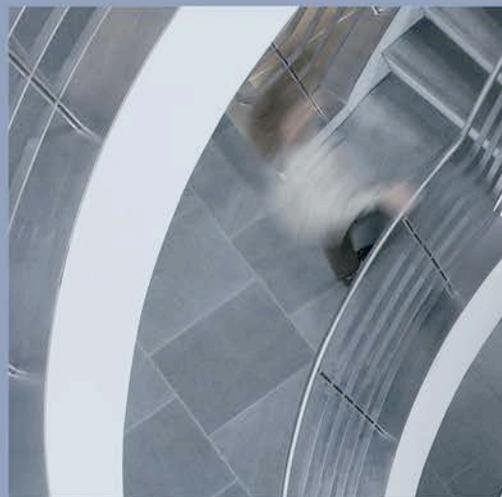
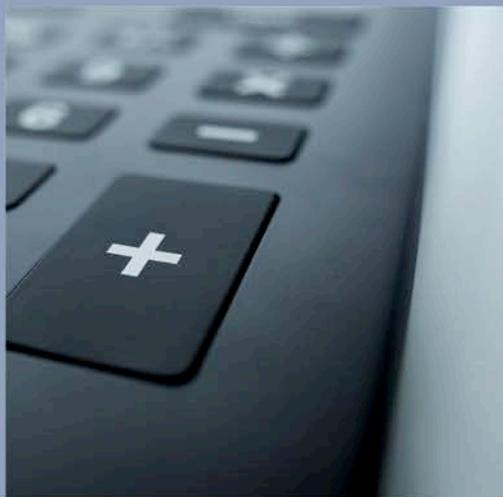
Bertram Brossard

Anlage

vbw Position Erbschaftsteuerreform: Zehn Anliegen zum Regierungsentwurf

vbw

Die bayerische Wirtschaft



Position

Erbschaftsteuerreform: Zehn Anliegen zum Regierungsentwurf

Stand: August 2015
www.vbw-bayern.de/Steuern

Vorwort

Für starke Familienunternehmen und sichere Arbeitsplätze – heute wie morgen

Der Erhalt des unternehmerischen Mittelstands und unserer Familienunternehmen ist für eine erfolgreiche Zukunft unseres Landes entscheidend. Das geht nur über eine Erbschaftsteuer mit Maß und Mitte. Unsere internationale Wettbewerbsfähigkeit und der Erhalt von Arbeitsplätzen müssen deshalb Richtschnur der gesamten Erbschaftsteuer-Reform sein. Davon sind wir noch weit entfernt.

Zwar bringt der vom Bundeskabinett verabschiedete Gesetzentwurf im Vergleich zu früheren Vorstellungen einige wichtige Neuerungen, etwa zur Lohnsummenauflage für Kleinstunternehmen oder zu den Schwellenwerten für große Unternehmen. Doch noch immer nehmen die Pläne Familienunternehmen die Fähigkeit, ihre Firma wettbewerbsfähig weiterzuführen und generationenübergreifend für große Zukunftsinvestitionen vorzusorgen. Dabei erklärt der Entwurf selbst in der Begründung „die gesamte ausgewogene Unternehmenslandschaft in Deutschland, die sich vor allem in Krisenzeiten als Garant für den Erhalt der Beschäftigung und damit für den Wohlstand der Gesellschaft erwiesen hat“, für schützenswert. Die Arbeit an der Reform muss daran gemessen zielgerecht weitergehen.

Die Reform muss die Flexibilität, Innovationskraft und Wachstumspotenziale unserer Familienunternehmen sichern – im Sinne der Arbeitsplätze von heute und morgen. In Abstimmung mit Familienunternehmern und Experten hat die vbw – Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft zehn Punkte festgestellt, die dazu unbedingt aufgegriffen werden müssen. Die hier vorliegende Position führt diese Punkte aus und zeigt auf, wie sie konkret umgesetzt werden können.

Wir wollen damit einen konstruktiven Beitrag zu der herausfordernden Suche nach den richtigen Lösungen für eine zukunftsgerechte erbschaftsteuerliche Behandlung von Mittelstand und Familienunternehmen leisten.

Bertram Brossardt
31. August 2015

Inhalt

Unternehmenslandschaft bewahren: Zehn Anliegen	1
1 Begünstigtes Vermögen	3
1.1 Formulierungsvorschlag	3
1.2 Begründung	4
1.3 Aufkommenseffekte.....	7
1.4 Bürokratieeffekte	8
2 Investitionsklausel	9
2.1 Formulierungsvorschlag	9
2.2 Begründung	9
2.3 Aufkommenseffekte.....	10
3 Tochterunternehmen außerhalb EU und EWR	11
3.1 Formulierungsvorschlag	11
3.2 Begründung	12
3.3 Aufkommenseffekte.....	14
4 Privatvermögen	15
4.1 Formulierungsvorschlag	15
4.2 Begründung	16
4.3 Aufkommenseffekte.....	17
4.4 Bürokratieeffekte	17
5 Kapitalbindung in Familienunternehmen	19
5.1 Formulierungsvorschlag	19
5.2 Begründung	20
5.3 Aufkommenseffekte.....	22
5.4 Bürokratieeffekte	22

6	Abschmelzende Verschonung	23
6.1	Formulierungsvorschlag	23
6.2	Begründung	23
6.3	Aufkommenseffekte.....	24
7	Ratierliche Zahlung	25
7.1	Formulierungsvorschlag	25
7.2	Begründung	26
7.3	Aufkommenseffekte.....	27
7.4	Bürokratieeffekte	27
8	Lohnsummenausnahme für KMU	29
8.1	Formulierungsvorschlag	29
8.2	Begründung	30
8.3	Aufkommenseffekte.....	31
9	Vereinfachtes Bewertungsverfahren	33
9.1	Formulierungsvorschlag	33
9.2	Begründung	33
9.3	Aufkommenseffekte.....	36
9.4	Bürokratieeffekte	36
10	Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuer	37
10.1	Formulierungsvorschlag	37
10.2	Begründung	38
10.3	Aufkommenseffekte.....	39
	Ansprechpartner / Impressum	41

Unternehmenslandschaft bewahren: Zehn Anliegen

Ziel und Inhalt der Reform zusammenbringen

Der Regierungsentwurf zur Erbschaftsteuerreform würdigt den Wert von Familienunternehmen und den damit verbundenen Schutz von Arbeitsplätzen, berücksichtigt aber die Bedingungen, unter denen Familienunternehmen geführt werden, nicht ausreichend. Auf der Basis könnten Erben ihre Unternehmen nicht wettbewerbsfähig weiterführen. Die Gründe dafür sind vielfältig. Hier einige besonders wichtige Aspekte:

- Das ererbte oder vorhandene Privatvermögen der Erben großer Familienunternehmen wird viel stärker belastet als zunächst angenommen. Die Last aus der Erbschaftsteuer kann 80 Prozent erreichen, mit Ertragsteuern zusammen sind über 100 Prozent möglich. Für die gleichen Unternehmen wird missachtet, dass unternehmerischem Einsatz und Erfolg auch ein angemessener Ertrag gegenüberstehen muss. Gesellschafter sollen das unternehmerische Risiko tragen, aber unter anderem 40 Jahre lang nahezu vollständig auf Erträge daraus verzichten.
- Bei näherem Hinsehen zeigt sich, dass der Entwurf wichtige Teile des unternehmerisch eingesetzten Vermögens von der Begünstigung ausnimmt. Die betriebliche Altersvorsorge wird in Frage gestellt. Familienunternehmen verlieren die Fähigkeit, generationenübergreifend für große Zukunftsinvestitionen vorzusorgen. Außerhalb Europas angesiedelte Tochterunternehmen werden allem Anschein nach wie Privatvermögen behandelt, also gegebenenfalls mit mehr als 100 Prozent belastet. Heute erbschaftsteuerlich begünstigte Immobilienunternehmen verlieren diesen Status. Und insgesamt kommt es mit dem neuen Recht vor allem bei großen Unternehmen vielfach zu Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuern.
- Sehr kleine Unternehmen benötigen mehr Flexibilität als im Entwurf vorgesehen.
- Notwendig Korrekturen am sogenannten vereinfachten Bewertungsverfahren werden nicht angegangen.
- Der politisch richtig angedachte neue Stundungsansatz beugt einer Beschädigung der Gesellschafterstellung wichtiger Ankergesellschafter nicht vor.

Gesellschafter können vielen dieser Probleme durch Wegzug in das Ausland aus dem Weg gehen. Oder sie können vor wie nach dem Erbgang verkaufen. Gerne als Käufer auftreten werden Unternehmen, die unter deutschen Erbschaftsteuerregeln nicht zu leiden haben – also große, nicht familiengetragene Kapitalgesellschaften oder ausländische Unternehmen. Dazu muss man wissen, dass in vielen Ländern Europas Betriebserben keine Erbschaftsteuer zahlen.

Das vorhersehbare Ergebnis: Die reiche Landschaft an hoch innovativen, für Arbeitnehmer attraktiven, regional gut eingebundenen Familienunternehmen wird über die Jahre immer ärmer. Der Mittelstand bricht sukzessive weg. Die deutsche Unternehmenslandschaft teilt sich immer stärker auf in sehr kleine und sehr große oder aus dem Ausland geführte Unternehmen. Regelungen, die das provozieren, darf es nicht geben.

Die in den nächsten Kapiteln näher ausgeführten Korrekturen zielen deshalb darauf ab, den Regierungsentwurf in den folgenden zehn Punkten weiterzuentwickeln:

1. Zum begünstigten Vermögen wird eine Abgrenzung gefunden, die die mit dem Hauptzweck-Ansatz verbundene Verunsicherung vermeidet, indem sie sich am Einkommensteuerrecht orientiert und nicht unternehmerisch eingesetztes Vermögen auch nicht begünstigt. Klargestellt wird, dass Deckungsvermögen für die betriebliche Altersvorsorge sowie die gewerbsmäßige Vermietung von Wohnimmobilien unter die Begünstigung fallen.
2. Eine Investitionsklausel stellt sicher, dass für große Investitionen angesparte Vermögenswerte bedarfsgerecht erbschaftsteuerlich begünstigt werden.
3. Außereuropäische Tochtergesellschaften und Betriebstätten werden in die Begünstigung einbezogen, wenn sie Arbeitsplätze in Deutschland sichern.
4. Vom Zugriff auf vorhandenes Vermögen von Erben, also einer besonderen Vermögensteuer für Erben großer unternehmerischer Verantwortung, wird abgesehen.
5. Als Kriterien für die Kapitalbindung in Familienunternehmen werden praxistaugliche, rechtsformneutral anwendbare Bedingungen und Fristen vorgesehen.
6. Der im Regierungsentwurf enthaltene unmotivierte Belastungssprung am oberen Ende des Verschonungsabschlags für große Unternehmen wird geglättet.
7. Eine unverzinsliche Stundungsoption über zehn Jahre erreicht, dass Erbschaftsteuer, die auf unternehmerisches gebundenes Vermögen anfällt, ohne Schaden für Unternehmen und Gesellschafterstellung der Erben bezahlt werden kann.
8. Um kleinen Unternehmen auch in schweren Zeiten die notwendige Flexibilität zu geben und dadurch Arbeitsplätze zu sichern, wird die Schwelle, bis zu der die Lohnsummenausnahme voll greift, von drei auf fünf Beschäftigte angehoben. Saison- und Leiharbeiter werden – wie im geltenden Recht – aus der angerechneten Beschäftigtenzahl herausgerechnet. Der Regierungsentwurf bezieht sie ein.
9. Im vereinfachten Bewertungsverfahren wird die durch die Niedrigzinsphase bedingte Überbewertung nachhaltig auf ein wirklichkeitsgerechtes Maß zurückgeführt.
10. Mit Gewinnentnahmen zum Zweck der Zahlung der Erbschaftsteuer verbundene Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuer werden ebenso vermieden wie die damit aus steuertechnischen Gründen verbundene Diskriminierung von Kapitalgesellschaften gegenüber Personenunternehmen.

Diese Eingriffe gefährden das Erbschaftsteueraufkommen nicht. Den reformbedingten Bürokratieaufwand begrenzen sie gegenüber dem Regierungsentwurf deutlich.

1 Begünstigtes Vermögen

Überwiegend betrieblich eingesetztes Vermögen erbschaftsteuerlich entlasten

Ziel der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen ist der Erhalt mittelständischer Unternehmen und von Familienunternehmen sowie der mit ihnen verbundenen Arbeitsplatzperspektiven über die Generationen hinweg. Die Frage, ob dieses Ziel erreicht werden kann, hängt entscheidend daran, ob das begünstigte Vermögen angemessen definiert wird. Die dazu gewählte Hauptzweckdefinition des Regierungsentwurfs engt die Ziele, mit denen Vermögensteile im Unternehmen gehalten werden, wirklichkeitsfremd ein. Das beschränkt Unternehmen viel zu stark und ist schwer administrierbar. Der Entwurf begünstigt Betriebsvermögen zudem nur, soweit es nicht ohne Beeinträchtigung aus dem Betrieb herauslösbar ist. Angesichts moderner Formen arbeits- und vermögensteiligen Wirtschaftens kann auch das zu einer außerordentlich engen Interpretation des zu begünstigenden Vermögens führen.

Deshalb wird zum begünstigten Vermögen eine Abgrenzung vorgeschlagen, die die mit dem Hauptzweck-Ansatz verbundene Verunsicherung vermeidet, sich am Einkommensteuerrecht orientiert und nicht unternehmerisch eingesetztes Vermögen auch nicht begünstigt. Dazu wird klargestellt, dass gewerbsmäßige Vermietung von Wohnimmobilien sowie Deckungsvermögen für die betriebliche Altersvorsorge unter die Begünstigung fallen. Auf Auslandsvermögen und Investitionsrücklagen gehen Folgekapitel ein.

1.1 Formulierungsvorschlag

§ 13b Absatz 1 Nr. 2 ErbStG-E wird mit dem folgenden Satz ergänzt.

Betriebsvermögen und Beteiligungen im Sinne der Sätze 1 und 2 sind auch begünstigungsfähig, soweit sie vermietete Wohnungen im Sinne des § 181 Absatz 9 BewG und Nebenräume einschließlich Garagen und Stellplätze mit Belegenheit in einem Mitgliedsstaat der europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums im Bestand halten; die Vermietung von mehr als 50 Wohnungen oder von Wohnraum mit mehr als 1150 qm gilt als Gewerbebetrieb im Sinne des Satzes 1;

§ 13b Absatz 1 Nr. 3 ErbStG-E wird mit dem folgende Satz ergänzt.

§13b Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 gilt entsprechend.

Tabelle 1

§ 13b Absatz 3 ErbStG-E wird wie folgt geändert.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<p>Zum begünstigten Vermögen gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes nach ihrem Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.</p>	<p>Zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2, § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes dienen. Dies gilt nicht, soweit sie überwiegend einer nicht unternehmerischen Tätigkeit dienen. Vermögen, das rechtsverbindlich der Deckung betrieblicher Altersvorsorgeverpflichtungen dient, gehört zum begünstigten Vermögen. Dieses Vermögen sowie damit gedeckte Altersvorsorgeverpflichtungen werden bei der Schuldenverrechnung nach Absatz 4 und 5 nicht nochmals berücksichtigt. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.</p>

1.2 Begründung

Die folgenden Ausführungen zeigen, dass die hier empfohlenen Korrekturen konsequent auf der grundsätzlichen Herangehensweise des Regierungsentwurfs, nämlich der Definition begünstigungsfähigen und begünstigten Vermögens, aufbauen und dabei einen für die Praxis einfacheren und verständlicheren Weg finden.

1.2.1 Vermietete Wohnungen / § 13b Absatz 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG-E

Mit den Ergänzungen des § 13b Absatz 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG-E werden in die Begünstigung gewerblich geprägte Wohnungsimmobilienunternehmen einbezogen. Das verhindert, dass eine Erbfolge auf Gesellschafterebene für Mieter zu nachteiligen Entwicklungen führt. Das schreibt die bestehende Begünstigung von Wohnungsimmobilienunternehmungen fort und grenzt sie gleichzeitig zielgerichtet von vorrangig vermögensverwaltenden Tätigkeiten ab. Gleichzeitig wird sichergestellt, dass die Begünstigung

tigung auf EU und EWG begrenzt bleibt, also den europarechtlich erzwungenen Rahmen nicht übersteigt.

Die Frage, ab welcher Größenordnung der Gesetzgeber berechtigt ist, Wohnimmobilien zu begünstigen, muss angesichts der strengen Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts nach zwei Richtungen beantwortet werden: Einerseits gegenüber nicht begünstigten Vermögensarten, und andererseits gegenüber den Unternehmern, die von der Zahl der Wohnungen her diese dann gewählte Größenordnung unterschreiten. Die erste dieser Fragen ist mit der gezielten Begünstigung vermieteten Wohnraums beantwortet. Die Antwort zur zweiten Frage fällt schwerer, da das Einkommensteuerrecht das Vorliegen einer originär gewerbliche Tätigkeit bei bestimmten Tätigkeitsmerkmalen immer sieht, bei auf Vermögensertrag ausgerichteter Tätigkeit jedoch erst ab bestimmten Größenordnungen. Der gewählte Ansatz baut dementsprechend als Systemgedanken auf einer Beschränkung auf Förderung bei unternehmerischer Tätigkeit auf. Dieser Ansatz ist auch vor dem Hintergrund des zweiten Systemgedankens, der Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum, gerechtfertigt, indem der Begünstigungsgrund dahingehend beschränkt wird, dass er nur gegeben ist, wenn der Versorgungsgedanke eine gewisse Größe erreicht und damit gegenüber der privaten oder unternehmerischen Vermögensanlage im Vordergrund steht. Dabei darf der Gesetzgeber typisieren. Bei mehr als 50 Wohnungen kann typisierend von einer unternehmerischen, professionell zu managenden Wohnungsvermietungstätigkeit ausgegangen werden, ohne dass es zu einer verfassungswidrigen Bevorzugung der sehr großen Wohnungsbestandsunternehmen kommt.

Falls im Gegensatz zu bisher auch vermietete Gewerbeimmobilien mit einbezogen werden sollten, müsste überlegt werden, welche sonstigen an Dritte überlassenen Vermögenswerte wie etwa private Equity-Beteiligungen aufgrund gleichheitsrechtlicher Erwägungen dann ebenfalls einbezogen werden müssten.

1.2.2 Definition des begünstigten Vermögens / § 13b Absatz 3 ErbStG-E

Um einen Missbrauch der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen zu verhindern, grenzt das bisherige Erbschaftsteuerrecht nach rein formalen Kriterien innerbetrieblich sogenanntes *Verwaltungsvermögen* ab, also Vermögen, das vielleicht betriebsnotwendig ist, möglicherweise aber auch lediglich der Vermögensanlage, nicht aber dem Unternehmen dient. Mit den Regeln zur anteiligen Einbeziehung von *Verwaltungsvermögen* in die Begünstigung wird konstatiert, dass jeder Betrieb in einem gewissen, und unter Umständen auch beachtlichen Maß auf solches Vermögen angewiesen ist.

Das Bundesverfassungsgericht kritisiert nicht, dass das als *Verwaltungsvermögen* definierte Vermögen unter die Begünstigung fallen kann. Es verwirft lediglich, dass derjenige, der viel betriebsnotwendiges und wenig nicht betriebsnotwendiges *Verwaltungsvermögen* hat, im gleichen Maß begünstigt wird wie jemand, der wenig betriebsnotwendiges und viel nicht betriebsnotwendiges *Verwaltungsvermögen* hat. Das ist gleichheitswidrig. In Reaktion auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts muss tref-

fender abgegrenzt werden, was betriebsnotwendig und deshalb erbschaftsteuerlich begünstigungswürdig ist und was nicht.

Der Regierungsentwurf grenzt dazu das begünstigte Betriebsvermögen über eine Positivdefinition neu ab. Um zu einem möglichst zutreffenden Ergebnis zu führen, muss eine solche Definition so angelegt sein, dass im Unternehmen für aktuelle und künftige Verwendungen sinnvoll eingesetztes Vermögen möglichst gut erfasst. Auf der damit gefundenen Basis muss geprüft werden, wie weit ergänzend dazu weiterführende Bestimmungen notwendig sind, um die Begünstigung der unternehmerischen Wirklichkeit angemessenen auszugestalten.

Die im Regierungsentwurf gewählte Hauptzweck-Definition führt an der Stelle zu einem außerordentlich engen Ausgangspunkt. Dahinter steht u. a. dass die verwendeten Begrifflichkeiten bereits anderweitig belegt sind.

Die Verengung auf nicht ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit herauslösbares Vermögen lehnt sich am vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 200 Absatz 2 BewG, dort ohne Verbindung mit einem Hauptzweck). Aus Bewertungsperspektive ist das angemessen. Der Umgang damit ist jedoch steuerrechtlich nicht normiert, das vereinfachte Ertragswertverfahren kann, muss aber nicht gewählt werden, und schon für etwas größere und komplexere Unternehmen bietet es sich regelmäßig nicht an. Für den Fall dass es zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, kann es nach § 199 Absatz 2 nicht angewendet werden; in Folge muss ein angemesseneres marktgängiges Verfahren gesucht werden. Hier lässt das Gesetz alle marktgängigen Verfahren zu.

Wenn dieser Gedanke konsequent weiterentwickelt würde, müsste die Frage, welche Vermögensteile begünstigt werden und welche nicht, dem jeweiligen Bewertungsgutachten überlassen werden. Der Regierungsentwurf wählt diesen Weg jedoch nicht, sondern engt die bewertungsrechtliche Perspektive durch den Hauptzweckansatz weiter ein. Dem Begriff „Hauptzweck“ ist nach § 13b Absatz 2 Nr. 4 ErbStG Vermögen zugeordnet, das Geschäftsgegenstand eines Unternehmens ist. Das erlaubt es etwa kaum, Vermögen in die Begünstigung einzubeziehen, das der aktuellen Geschäftstätigkeit mittelbar dient oder für eine zukünftige, das Geschäft ausweitende oder neue Verwendung vorgehalten wird.

Auf dieser außerordentlich engen Basis entwickelt der Regierungsentwurf in der Begründung rudimentäre eigene Vorstellungen dazu, wie der Hauptzweck auszufüllen wäre, und stellt darauf ab, diese auf dem Verwaltungsweg weiter auszufüllen. Mit der Sonderbehandlung von Finanzmitteln in Banken und Versicherungen nach § 13b Absatz 4 ErbStG-E zeigt der Entwurf gleichzeitig, dass sich auf die Hauptzweck-Definition, nach der Finanzmittel in Finanzunternehmen zweifellos zu begünstigen wären, selbst verlässt. Dieser Weg führt zu breiter Verunsicherung bei Praktikern. Und nach einer Konsolidierungsphase komme es aufgrund der engen gesetzlichen Grundlagen sicher dazu, dass die Zuordnung zum begünstigten Vermögen regelmäßig zu Lasten der erbenden Unternehmer hinter einer bewertungsrechtlich anerkannten und

praxisgerechten Zuordnung zurückbleibt. Die Abtrennung von der bewertungsrechtlichen Praxis führt bis hin zu den Fragen, ob von einem Pächter bewirtschaftete Unternehmensteile (Kantine, Parkplatz) noch unter die Begünstigung fallen und ob sogar für unmittelbar produktiv eingesetzte Gegenstände wie Maschinen angenommen werden könnte, dass sie auch auf Mietbasis eingesetzt werden können und deshalb bei im Eigentum gehaltenen Anlagen eine erbschaftsteuerliche Begünstigung nicht erforderlich sei. Spätestens wenn entsprechende Fälle ohne Bezug zu einem belastbaren Rahmen vor Gericht kommen, besteht die Gefahr, dass an der unternehmerischen Wirklichkeit vorbei entschieden wird. Im Zusammenhang mit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mieten ist es bereits zu entsprechenden Entscheidungen und Auslegungen zu Lasten von Unternehmen gekommen.

Dieser im Gesetzentwurf gewählte dritte Weg ist nicht notwendig. Ebenso wenig ist es notwendig, den bisherigen Begriff des Verwaltungsvermögens weiterzuentwickeln und über umfassende konditionierte Ausnahmen sicherzustellen, dass betrieblich eingesetztes Verwaltungsvermögen doch unter die Begünstigung fällt. Das Einkommensteuerrecht, auf das sich schon die Abgrenzung des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b Absatz 1 EStG-E bezieht, bietet einen belastbaren, gut entwickelten, für die Praxis handhabbaren und durch Regelungen zur Unangemessenheit ausreichend missbrauchsresistenten Rahmen zur Bestimmung des begünstigten Vermögens. Die hier vorliegende Formulierung baut darauf auf. Aufgabe des § 13b Absatz 3 ist es damit, für erbschaftsteuerliche Zwecke sicherzustellen, dass einkommensteuerrechtlich hingenommene nicht unternehmerische Verwendung von Vermögensteilen aus der Begünstigung herausgenommen wird. Das gelingt über die Herausnahme nicht unternehmerisch genutzter Vermögensteile aus der Begünstigung. Darüber hinaus wird mit der vorgeschlagenen Formulierung sichergestellt, dass Deckungsvermögen für die betriebliche Altersvorsorge auch dann nicht aus der Begünstigung herausfällt, wenn es von begünstigungsfähigen Vermögen nicht erfasst ist, und dass damit gedeckte Verpflichtungen nicht über die besonderen Vorschriften des § 13b Absätze 4 und 5 doppelt begünstigt werden.

1.3 Aufkommenseffekte

Die Einbeziehung gewerblich geprägter Wohnungsimmobilienunternehmen gegenüber dem geltenden Recht, da angesichts der strengen Prüfmaßstäbe des Bundesverfassungsgerichts die Schwelle, ab der von gewerblicher Vermietung ausgegangen wird, herabgesetzt werden muss.

Die neue Definition des begünstigten Vermögens mindert das Aufkommen gegenüber dem Regierungsentwurf, da dieser für das Aufkommen eine außerordentlich enge Definition wählt. Allerdings wurden die Aufkommenseffekte in der Folgenabschätzung zum Regierungsentwurf mit Sicherheit bei weitem nicht vollständig erfasst, da der Hauptzweck-Ansatz dazu führt, dass auch eindeutig betrieblich notwendig und sinnvoll eingesetztes Vermögen aus der Begünstigung ausgegrenzt wird. Verschiebungen zum geltenden Recht sind schwer abschätzbar, da sie einen auf empirische Daten gestützten Vergleich der Begünstigungsvorteile für Verwaltungsvermögen im geltenden Recht

mit der Reichweite der Begünstigung nach dem auf dem Einkommensteuerrecht fußenden Ansatz voraussetzen. Dazu wäre eine breitere Betrachtung von Echtfällen notwendig.

Es könnte angenommen werden, der Regierungsentwurf führe schon deshalb zu Ausfällen, da mit ihm der entscheidende Grund dafür wegfällt, das Regelmodell zur Verschonung von Betriebsvermögen zu wählen, das (bei kürzeren Bindungsfristen und höherer Lohnsummenflexibilität) zu einer Verschonung von 85 Prozent, also zu einer Steuerlast von 4,5 Prozent auf Betriebsvermögen führt. Dem ist entgegenzuhalten:

Wir gehen davon aus, dass schon bisher regelmäßig das Optionsmodell gewählt wurde, damit also kaum Anlass besteht, Aufkommensverlust zu befürchten. Das Optionsmodell führt zu zwei Jahre längeren Bindungsaufgaben und deutlich reduzierter Lohnsummenflexibilität. Das kann bei volatilem Geschäft außerordentlich belastend werden und spricht dafür, dass das Regelmodell auch künftig seinen Platz haben wird.

Die pauschale Begünstigung nicht begünstigten Vermögens wird im Regelmodell von 50 auf zehn Prozent zurückgeführt. Trotz diverser Rückausnahmen führt dazu zu Mehraufkommen.

1.4 Bürokratieeffekte

Nicht korrigiert wird mit dem hier empfohlenen Weg Mehraufkommen, das aus der Überzeichnung nicht begünstigten Vermögens entsteht. § 13b Absatz 8 ErbStG-E teilt begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen anteilig dem Unternehmenswert zu. Das nicht begünstigte Vermögen fließt dabei mit dem Substanzwert ein. Das hat zur Folge, dass für sich genommen ertragsschwaches nicht begünstigtes Vermögen mit der Ertragskraft des Unternehmens insgesamt bewertet und damit überzeichnet wird. Richtig wäre es, sicherzustellen, dass der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens bei der Bemessung des Anteils des nicht begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs nicht überschritten wird. die vorgesehene Zuordnung führt zu sachlich nicht zu rechtfertigendem Mehraufkommen.

Mit der Orientierung der Zuordnung zum begünstigten Vermögen an Einkommensteuerrechtlichen Regeln sinkt der Bürokratieaufwand und steigt die Rechtssicherheit gegenüber dem Regierungsentwurf erheblich. Insbesondere gilt das für die mit dem Hauptzweck verbundenen Zuordnungsunsicherheiten und Zuordnungsanforderungen. Beide führen zu hoher Streit anfälligkeit und entsprechendem Beratungsaufwand.

Der Wegfall der 50-Prozent-Grenze zur begünstigten Mitübertragbarkeit nicht begünstigten Vermögens im Regelmodell zwingt dazu, bei Bewertungen wesentlich punktgenauer vorzugehen als es bisher sein muss. Das führt bei den betroffenen Unternehmen zu deutlich höherem Bewertungsaufwand, kann aber nicht vermieden werden.

2 Investitionsklausel

Vorbereitung auf große Zukunftsinvestitionen zulassen

Familienunternehmen verlieren mit dem Regierungsentwurf die Fähigkeit, generationenübergreifend für große Zukunftsinvestitionen vorzusorgen.

Die in Folge vorgeschlagene Investitionsklausel stellt sicher, dass für große Investitionen angesparte Vermögenswerte bedarfsgerecht erbschaftsteuerlich begünstigt werden. Zunächst nicht begünstigtes Vermögen wird begünstigt, wenn dafür eine Investition in begünstigtes Vermögen geplant ist und durchgeführt wird.

2.1 Formulierungsvorschlag

Nach § 13b Absatz 5 ErbStG-E wird folgender Text als neuer Absatz 6 eingefügt.

Vermögen, das nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähig, aber nach § 13b Absatz 3 bis 5 nicht begünstigt ist, wird begünstigt, soweit es für eine Investition in begünstigtes Vermögen vorgesehen ist (Investitionsrücklage). Falls die Investition innerhalb von fünf Jahren nicht stattfindet, wird die Besteuerung nachgeholt. Die geschuldete Erbschaftsteuer wird entsprechend § 238 AO verzinst.

2.2 Begründung

Familienunternehmen sind oft hoch innovativ. Sowohl um das Innovationsgeschehen zu finanzieren wie um Innovationsergebnisse zu produzieren und weltweit zu vermarkten sind oft erhebliche Investitionen notwendig. Die finanzielle Basis dafür wird über lange Zeit aufgebaut. Sie darf beim Unternehmensübergang auf die nächste Generation nicht beschädigt werden.

Eine Besteuerung im Erbfall führt zu einem Entzug von mindestens 30, maximal einschließlich fälliger Ertragsteuern deutlich über 100 Prozent des für eine Investition aufgebauten Vermögens. Um das zu vermeiden, wird über eine Investitionsklausel sichergestellt, dass für Investitionen im Unternehmen vorsorgend aufgebaute, zunächst nicht begünstigte Vermögenspositionen begünstigt werden, sofern sie in eine begünstigte Verwendung investiert werden. Mit Rücksicht auf gegebenenfalls noch nicht abgeschlossene Ansparphasen wird der Zeitraum, innerhalb dessen die Investition getätigt werden muss, mit fünf Jahren angesetzt.

Die verzinsliche Nachversteuerung bei unterbliebener Investition nach den Regeln der Abgabenordnung stellt sicher, dass Unternehmer dieses Instrument nicht am Gesetzeszweck vorbei nutzen, um zu Lasten des Fiskus vorübergehende Liquiditätsvorteile zu erhalten. Der mit der nachgeholten Versteuerung verbundene Zinsnachteil macht einen solchen Weg völlig unattraktiv.

2.3 Aufkommenseffekte

Die Investitionsrücklage mindert grundsätzlich das Erbschaftsteueraufkommen. Allerdings ist davon auszugehen, dass Unternehmen bisher entsprechende Mittel über die großzügige Regelung zum Verwaltungsvermögen steuerbegünstigt übertragen konnten und dass die Rücklage aufgrund des mit ihr verbundenen Zinsrisikos nur zurückhaltend gewählt wird. Deshalb ist tatsächlich allenfalls ein mit dem Zinseffekt begründeter positiver Aufkommenseffekt zu erwarten.

3 Tochterunternehmen außerhalb EU und EWR

Internationale Verankerung der deutschen Wirtschaft respektieren

Ausländische Betriebstätten und unternehmerische Beteiligungen von Unternehmen sind die Anker der deutschen Wirtschaft auf den Weltmärkten. Der Regierungsentwurf begünstigt außerhalb der EU und des EWR gelegener Betriebstätten und Tochterunternehmen jedoch nicht. Falls das nicht korrigiert wird, werden für den unternehmerischen Erfolg auf internationalen Märkten wesentliche Vermögensteile wie ererbtes Privatvermögen behandelt. Im Zuge der Verschonungsbedarfsprüfung würde das entsprechende Vermögen nicht nur selbst mit 30 Prozent Erbschaftsteuer belastet, sondern darüber hinaus nochmals zu 50 Prozent für die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen herangezogen. Dazu kämen Ertragsteuern, die anfallen, wenn dem Unternehmen zur Steuerzahlung Gewinne entnommen und wenn dafür stille Reserven gehoben werden müssen. Solche Belastungen sind nicht tragbar.

Der folgende Vorschlag erreicht, dass außereuropäische Tochterunternehmen und Betriebstätten in die Begünstigung einbezogen werden, soweit sie unsere Familienunternehmen auf den Weltmärkten verankern und damit Arbeitsplätze in Deutschland sichern.

3.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 2

§ 13 b Absatz 1 Satz 1 ErbStG-E wird wie folgt ergänzt.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören</i>	<i>Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören</i>
<i>1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 160 Absatz 7 des Bewertungsgesetzes), und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem</i>	<i>1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 160 Absatz 7 des Bewertungsgesetzes), und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer ausländischen Betriebsstätte dient;</i>

- Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;*
2. *inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. [Satz 2 unverändert, Satz 3 in der in Kapitel 1 „Begünstigtes Vermögen“ ausgeführten Form ergänzt]*
 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). [Sätze 2 und 3 unverändert]*
 2. *inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer **ausländischen** Betriebsstätte dient. ...*
 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 Ausland hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung) **oder wenn die Anteile in einer nach Ziffer 1 bis 3 begünstigungsfähig übertragenen Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gehalten werden. ...***
-

3.2 Begründung

Eine Beschränkung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung auf in der EU oder dem EWR ansässige Unternehmensteile spiegelt die zeitgemäße Ausrichtung von Unternehmen in einer globalisierten Wirtschaftsordnung nicht wider. Sie entzieht den von internationalen Märkten abhängigen Inlandsarbeitsplätzen dieser Unternehmen den Boden.

Global aufgestellte Unternehmen können an keiner Grenze mehr Halt machen, ohne ihre Wettbewerbsfähigkeit dauerhaft zu gefährden. Deutschland ist eine Exportnation. Der ausländische Absatzmarkt kann vielfach nur bedient werden, wenn ein Unternehmen auch vor Ort präsent ist. An vielen Standorten muss auch die Produktion in einem bestimmten Umfang vor Ort erfolgen, um den Marktzugang sicherzustellen. Vielfach werden auch Tochtergesellschaften im Ausland zur Voraussetzung dortigen Marktzugangs gemacht. Das wird teils sogar über Beschränkungen zu Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit erzwungen. Damit sichern Tochterunternehmen und Tochtergesellschaften auch außerhalb der EU und des EWR inländische, vom Erfolg auf internationalen Märkten abhängige Arbeitsplätze wesentlich mit ab.

Angesichts der Bedeutung ausländischer Betriebsstätten für die Sicherheit inländischer Arbeitsplätze wäre es nicht ausreichend, für die Einbeziehung in die Begünstigung auf eine entsprechende Interpretation des § 13b Absatz 7 Satz 1 ErbStG-E zu verweisen. Denn dieser bezieht sich wiederum auf § 13b Absatz 1, der in der Fassung des Regierungsentwurfs Betriebsstätten und Beteiligungen außerhalb der EU und des EWR klar aus der Begünstigung ausnimmt. Das ist auch konsequent. Denn Absatz 7 soll Absatz 1 im Konzernverbund handhabbar machen, nicht aber den Anwendungsbereich von Absatz 1 ausweiten.

Die derzeitigen einschlägigen Vorgaben der Erbschaftsteuerrichtlinien sowie im BMF-Schreiben vom 29.10.2010 lösen die Problematik nur aufgrund europarechtlicher Vorgaben, die im Widerspruch zum geltenden deutschen Erbschaftsteuerrecht stehen, und damit vor dem oben skizzierten Hintergrund unzureichend. Es wäre also nicht ausreichend, auf dem Richtlinienweg vergleichbare Vorschriften zu behalten.

Die mit der hier vorgeschlagenen Änderung erreichte Begünstigung löst diese Probleme. Dabei ist die vorgesehene Erweiterung auf ausländische Betriebsstätten und Beteiligungen inländischer Unternehmen sowie deren Beteiligungen in Drittländern begrenzt. Ausländische Unternehmen ohne Bezug zu einer inländischen Konzernmutter werden nicht erfasst. Denn bei ihnen besteht kein Bezug zur Sicherung inländischer Arbeitsplätze.

Die vorgeschlagene Formulierung erreicht das, indem sie dafür sorgt, dass im Ausland ansässige Teile des übertragenen Inlandsunternehmens rechtsformneutral begünstigungsfähig werden. Damit stellt sie auch sicher, dass der in Absatz 7 vorgesehene Auslandsbezug und die damit verbundene Prüfung nach Absatz 3, der wieder auf Absatz 1 verweist, für Unternehmensteile außerhalb der EU und des EWR nicht leer läuft. Diese Prüfung stellt zusammen mit der vorgeschlagenen Änderung zu §13b Absatz 3 sicher, dass Auslandsvermögen nicht begünstigt wird, soweit es überwiegend einer nicht unternehmerischen Tätigkeit dient.

Für Anteile an Kapitalgesellschaften wird mit der Regelung unterschieden zwischen unmittelbar vom Erblasser bzw. künftig dem Erben gehaltenen und im Unternehmen gehaltenen Anteilen. Für erstere bleibt es bei der bisherigen Beschränkung auf Anteile an Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder – durch zwingende

europarechtliche Vorgaben bedingt – in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat des EWR sowie der Mindestbeteiligungsquote. Damit wird sichergestellt, dass vom Erblasser unmittelbar an Unternehmen in Staaten außerhalb der EU oder des EWR gehaltene Kapitalbeteiligungen nicht begünstigungsfähig werden. Für zweitäre fällt die Beschränkung auf EU bzw. EWR sowie die Mindestbeteiligungsquote weg. Damit wird erreicht, dass für das Unternehmen notwendige Kapitalbeteiligungen auch dann begünstigungsfähig sind, wenn die Kapitalgesellschaft oder ihre Geschäftsleitung außerhalb der EU oder des EWR sitzt. Über die mit der Verbundvermögensaufstellung nach Absatz 7 einhergehende Prüfung nach Absatz 3 wird auch hier sichergestellt, dass diese Kapitalbeteiligungen nicht begünstigt werden, soweit sie überwiegend einer nicht unternehmerischen Tätigkeit dienen, und dass darin enthaltene Vermögensteile, die nicht einer unternehmerischen Tätigkeit dienen, nicht begünstigt werden.

Der eingeschlagene Weg berührt die Beschränkung der Lohnsummenregelung auf EU und EWR nach § 13 Nr. 3 EStG-E nicht. Das stellt sicher, dass Lohnsummen aus Betriebstätten und Beteiligungen außerhalb von EU und EWR weiter nicht in die Lohnsummenbetrachtung einbezogen werden. Damit entsteht keinerlei Anreiz, Arbeitsplätze in Drittländer zu verlagern. Ganz im Gegenteil wird erreicht, dass kein Anlass entsteht, Konzernmütter aus Deutschland heraus zu verlagern, um Erbschaftsteuer auf notwendige Betriebstätten und Beteiligungen in Drittstaaten zu vermeiden. Wie hoch dieser Anreiz gegebenenfalls wäre, zeigt sich bei einem Blick auf das geplante Verfahren zum Verschonungsbedarfstest: Mit übertragenes, nicht als begünstigt anerkanntes Vermögen wird nach diesem Test mit 30 Prozent Erbschaftsteuer auf das Vermögen selbst und mit bis zu 50 Prozent Erbschaftsteuer auf das begünstigt übertragene Vermögen belastet. Die Gesamtlast auf den Wert ausländischer Betriebsstätten könnte damit 80 Prozent erreichen. Das ist prohibitiv.

3.3 Aufkommenseffekte

Die Aufnahme nicht in EU und EWR gelegener Betriebsstätten in das begünstigte Vermögen mindert grundsätzlich das aus der Reform zu erwartende Erbschaftsteuer-aufkommen. Allerdings war es bisher möglich, entsprechenden Belastungen durch die 50-Prozent-Klausel zu Verwaltungsvermögen gestaltend aus dem Weg zu gehen. Nachdem Gestaltungen dieser Art künftig nicht mehr möglich sind, ist gegenüber dem Status unter dem Strich kein wesentlicher Aufkommenseffekt zu erwarten.

4 Privatvermögen

Keine Vermögensteuer auf vorhandenes Vermögen des Erben einführen

Der Regierungsentwurf sieht im Verschonungsbedarfstest einen Rückgriff auf das vorhandene Privatvermögen des Erben vor. Das ist eine Vermögensteuer, die nur die Erben besonders großer unternehmerischer Verantwortung trifft. Ein solcher Schritt verändert den Charakter der Erbschaftsteuer grundlegend. Er ist weder politisch noch verfassungsrechtlich tragbar.

Der folgende Vorschlag setzt die Verschonungsbedarfsprüfung ohne Zugriff auf vorhandenes Vermögen von Erben um, und sieht damit von einer besonderen Vermögensteuer für Erben großer unternehmerischer Verantwortung ab.

4.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 3

§ 28a Absatz 2 ErbStG-E wird folgt angepasst.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des</i>	Verfügbares Vermögen sind 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.
<i>4. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört und</i>	
<i>5. dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.</i>	

Tabelle 4

§ 28a Absatz 4 Ziff. 3 wird wie folgt angepasst.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weiteres Vermögen ... [weiter wie RegE]</i>	<i>der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vom gleichen Schenker weiteres Vermögen ...</i>

4.2 Begründung

Die Begründung zum Regierungsentwurf stellt richtig fest, dass das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber zu erwägen aufgegeben hat, vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen in eine Bedürfnisprüfung einzubeziehen, und dass die Entscheidung dazu ihrerseits verfassungskonform sein muss. Diese Verfassungskonformität liegt nach der aktuell herrschenden Meinung nicht vor (so jüngere Gutachten und Studien von Prof. Dr. Gregor Kirchhof LL.M. Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht, Universität Augsburg; Prof. Dr. Georg Crezelius, Of Counsel, Linklaters; Prof. Dr. Dres. h.c. Hans-Jürgen Papier, frühere Präsident des Bundesverfassungsgerichts; Prof. Dr. jur. Dr. sc. pol. Udo Di Fabio, Direktor des Instituts für Öffentliches Recht, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn; Prof. Dr. Joachim Englisch, Institut für Steuerrecht, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; Prof. Dr. Marcel Krumm, Öffentliches Recht und Steuerrecht, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Ordinarius für Steuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht, Direktor des Instituts für Unternehmenssteuerrecht, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf; Dr. Thomas Wachter (Notar), IDW). Ein Rückgriff auf das vorhandene Vermögen des Erben wäre jedoch ein grundlegender Systemwechsel, der für die betroffenen Erben zu einer Vermögensbesteuerung im bereits vorhandenen Bestand führt. Ein punktueller Rückgriff zu Lasten des Vermögens einer spezifischen Zielgruppe ist nicht verfassungskonform.

Nicht haltbar ist die in der Begründung des Regierungsentwurfs vertretene Auffassung, das Privatvermögen werde lediglich als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer herangezogen, tatsächlich werde das Betriebsvermögen belastet, deshalb komme es nicht zu einer Vermögensteuer im Bestand. Tatsächlich wird es bei vermögenden Erben regelmäßig nicht möglich sein, die aus einem Rückgriff auf Privatvermögen resultierende Erbschaftsteuer aus dem Betriebsvermögen zu bezahlen, ohne die mit der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen verbundenen Auflagen zu verletzen. Der Einsatz von Privatvermögen wäre also unvermeidbar. Damit wird die Verschonungsbedarfsprüfung nur verfassungskonform umgesetzt, wenn sie ohne Rückgriff auf vorhandenes Privatvermögen des Erben erfolgt.

Die Korrektur in § 28a Absatz 4 Ziff. 3 ist eine schlüssige Folgeänderung, die sicherstellt, dass lediglich Folgeübertragungen von der gleichen Person in die Verschonungsbedarfsprüfung einbezogen werden.

Nicht geteilt wird im Übrigen die in der Begründung zu den entsprechenden Vorstellungen des Regierungsentwurfs vertretene Auffassung, gesellschaftsvertragliche Beschränkungen würden sich besonders auf den Bestand des im Unternehmen gehaltenen nicht begünstigten Vermögens auswirken und damit in der Verschonungsbedarfsprüfung bereits unmittelbar berücksichtigt. Eine solche Auffassung kann nur vertreten werden, wenn das mit übertragene Vermögen nur mit missbräuchlichen Gestaltungen verbunden und davon ausgegangen wird, dass zivilrechtliche Bindungen unter den Gesellschaftern dafür keinen Platz lassen. Eine solche Auffassung wäre als pauschaler Vorwurf an Unternehmen mit anderen Gesellschafterstrukturen zu verstehen und als solcher nicht hinnehmbar.

4.3 Aufkommenseffekte

Auch bei Beschränkung des Verschonungsbedarfstests auf mit übertragenes nicht begünstigtes Vermögen resultieren gegenüber dem geltenden Recht beachtliche Aufkommenssteigerungen. Der Effekt ist zwar kleiner als für den Regierungsentwurf mit Zugriff auf vorhandenes Privatvermögen zu erwarten, wird jedoch u. E. in der Folgenabschätzung zum Regierungsentwurf deutlich unterschätzt.

4.4 Bürokratieeffekte

Mit der Beschränkung sinkt der mit der Reform verbundene zusätzliche, in der Folgenabschätzung zum Regierungsentwurf nicht dargestellte Bürokratieaufwand sowohl für Erben als auch für die Finanzverwaltung erheblich. Insbesondere fällt umfassender Bewertungs- und Beratungsaufwand nicht nur zum vorhandenen Privatvermögen, sondern mehr noch zu vorhandenem betrieblich eingesetztem Vermögen weg.

5 Kapitalbindung in Familienunternehmen

Kriterien an der Wirklichkeit ausrichten

Der Regierungsentwurf gesteht bei Kapitalbindung in Familienunternehmen für große unternehmerische Erbschaften höhere Schwellenwerte zu. Im Gegenzug verlangt er, dass Gesellschafter das unternehmerische Risiko tragen, aber 40 Jahre lang nahezu vollständig auf Ertrag verzichten sollen. Das berücksichtigt nicht, dass unternehmerischem Einsatz und Risiko auch ein angemessener Ertrag gegenüberstehen muss.

Der folgende Vorschlag sieht als Kriterien für die Kapitalbindung in Familienunternehmen praxistaugliche, rechtsformneutral anwendbare Bedingungen und Fristen vor. Die Auflagen zur erbschaftsteuerlichen Anerkennung als großes Familienunternehmen werden auf eine angemessene Frist von maximal zehn Jahren nach dem Erbgang bzw. der Schenkung ohne Vorbindung sowie auf praxistaugliche, rechtsformneutral anwendbare qualitative Kriterien umgestellt.

5.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 5

§ 13a Absatz 9 Satz 5 mit den Ziffern 1 bis 3 sowie die Sätze 6 und 7 werden durch folgende Formulierungen ersetzt.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>An die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von 52 Millionen Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die 1. die Entnahme oder Ausschüttung des steuerrechtlichen Gewinns nahezu vollständig beschränken, und 2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige im Sinne des § 15 Absatz 1 der Abgabenordnung beschränken, und 3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an</i>	<i>An die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von 52 Millionen Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die der ersten und mindestens zwei weiteren der folgenden Anforderungen und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen:</i> <ol style="list-style-type: none"><i>1. Der über den Gesellschaftervertrag oder die Satzung gebundene Familienstamm oder Gesellschafterkreis hält mehr als 25 Prozent der Stimmrechte an dem betroffenen Unternehmen;</i><i>2. Mitglieder des gebundenen Gesellschafterkreises dürfen ihre Anteile nur innerhalb dieses Kreises weitergeben;</i><i>3. Das Abfindungsentgelt oder der Veräu-</i>

der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Die Voraussetzungen des Satzes 5 müssen 10 Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt. ...[weiter wie im RegE]

ßerungspreis bei Anteilsweitergabe im Gesellschafterkreis liegt mindestens 20 Prozent unterhalb des Verkehrswertes der Anteile;

4. **Die im Unternehmen entstehenden Gewinne werden gemäß Satzung, Gesellschaftervertrag oder Gesellschafterbeschluss über die nach Satz 2 erforderliche Bindungsfrist laufend durchgehend zu mehr als 50 Prozent thesauriert; diese Quote ist auf den nach Steuern bzw. Entnahme für steuerliche Zwecke verbleibenden Ertrag zu rechnen.**
5. **Der gebundene Gesellschafterkreis ist durch eines seiner Mitglieder oder eine von ihm bestimmte Person des Vertrauens im Kontrollorgan oder der Geschäftsführung des Unternehmens vertreten.**

Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von 10 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt... [weiter wie im RegE]

5.2 Begründung

Der Regierungsentwurf erkennt ausweislich der Einleitung seiner Begründung die Bedeutung familiengetragener Unternehmen und damit auch die der sie tragenden Gesellschafterstrukturen dem Grunde nach an. Familienunternehmen handeln langfristig, sind besonders standortverbunden, sind vor der Übernahme durch standortfremden Investoren besonders geschützt und sind insgesamt auch in wirtschaftlich schwierigen Zeiten verlässliche Arbeitgeber.

Für Familienunternehmen mit mehreren Gesellschaftern, die das Kapital im Unternehmen binden, entwickelt der Regierungsentwurf Kriterien die einen quasi vollständigen dauerhaften Verzicht auf Erträge aus dem Unternehmen, eine Weitergabe von Anteilen nur in einem sehr engen Familienkreis und Beschränkungen von Abfindungen vorsehen, die Gefahr laufen, als sittenwidrig angesehen zu werden, und die zudem nicht rechtsformneutral erfüllt werden können. Diesen Auflagen steht nicht ein grundsätzlicher systematischer Vorteil gegenüber, etwa eine gegenüber anderen Unternehmen weitgehende oder korrespondierend zum vollständigen Verzicht auf Erträge eine voll-

ständige Befreiung von der Erbschaftsteuer, sondern lediglich ein relativer Vorteil gegenüber anderen Unternehmen in Form um 20 Millionen Euro höherer Schwellenwerte für die Verschonungsbedarfsprüfung bzw. den Verschonungsabschlag bei großen betrieblichen Erbschaften. Hier ist keine Verhältnismäßigkeit erkennbar. Zudem sind die gewählten Auflagen in der Praxis nicht handhabbar. In den Bindungsvereinbarungen, die unsere Familienunternehmen seit langem prägen, finden sie sich nicht wider.

Notwendig sind Auflagen, die die besondere Verantwortung der Familiengeschafter abbilden, den Zusammenhang zwischen unternehmerischem Risiko und Ertrag respektieren, anderweitigen rechtlichen Anforderungen standhalten, gegebenenfalls eine rechtskonforme Abfindung nicht am Unternehmen interessierter Geschafter ermöglichen und auf nach Rechtsform und Größe sehr unterschiedliche Unternehmen anwendbar sind. Die Auflagen müssen typisierend einen Bezug zu dem mit ihnen verbundenen erbschaftsteuerlichen Vorteil erkennen lassen und praktisch anwendbar sein. Damit müssen sie auch gegenüber in besonderen Konstellationen durchaus praktizierten sehr strengen Auflagen Maß halten. Nachdem Unternehmen rechtsformabhängig von einzelnen Kriterien abgeschnitten sein können, muss es ausreichen, aus einem Katalog von fünf Kriterien drei zu erfüllen. Die hier entwickelten Kriterien tragen den hier aufgeführten Gesichtspunkten Rechnung.

Zu den mit den Auflagen verbundenen quantitativen Parametern:

Für das Abfindungsentgelt bzw. den Veräußerungspreis wird ein Abschlag von mindestens 20 Prozent auf den Verkehrswert der Anteile verlangt. Das nimmt darauf Rücksicht, dass ein höherer Abschlag oder eine Orientierung an Buchwerten zur Nichtigkeit führen können, da die Gefahr besteht, dass sie als sittenwidrig angesehen werden.

Für das Kriterium zur Thesaurierung wird ein Maßstab von mehr als 50 Prozent gesetzt. In der Praxis gibt es speziell bei sehr großen Unternehmen auch deutlich höhere Thesaurierungsvorgaben. Allerdings muss die Vorschrift auch bei weniger großen Unternehmen dauerhaft anwendbar bleiben und die gesetzlich geforderte Auflage in einer vernünftigen Relation zum damit verbundenen Vorteil stehen. Eine Thesaurierungsquote von mehr als 50 Prozent ist hier angemessen. Steuerlich notwendige Entnahmen müssen dabei selbstverständlich folgenlos möglich sein.

Der Regierungsentwurf sieht vor, Familienunternehmen über zehn Jahre vor und 30 Jahre nach der Generationenfolge an entsprechende Kriterien zu binden. Das ist nicht nachvollziehbar.

Mit den vom Regierungsentwurf vorgesehenen Auflagen verböte es die Verbindung es über zehn Jahre, die Regelung überhaupt in Anspruch zu nehmen. Denn kein Geschafterkreis kann diese Auflagen heute erfüllen.

Sinn der Auflagen ist es, sicherzustellen, dass die Erbschaftsteuer nachhaltig wertvolle Geschafterstrukturen nicht gefährdet. Dabei kommt es nicht darauf an, wie diese Geschafterstrukturen entstanden sind. Es kann genauso um ein großes und altes

Unternehmen gehen wie darum, ein schnell gewachsenes junges Unternehmen von dem alleinigen Eigentümer auf seine Kinder zu übertragen. Erforderlich ist dazu lediglich eine Bindungswirkung für die Zukunft. Es ist nicht angemessen, Gesellschafter, die diese Auflagen in der Vergangenheit nicht erfüllen konnten oder erfüllt haben, von der Begünstigung auszuschließen.

Ebenso wenig ist es angemessen, die Bindungswirkung über eine ganze Generation zu fordern. Bei größeren gebundenen Gesellschafterkreisen in sehr großen Unternehmen, die in besonderem Maß Ziel der Auflagen sind, wird sich eine dauerhafte Bindungswirkung von selbst ergeben, da Übertragungen hier relativ häufig stattfinden. Für große mittelständische Unternehmen, die schon unter den Anwendungsbereich fallen, führt eine gesetzlich über 30 Jahre eingeforderte Bindungswirkung mit den bei Verletzung eintretenden erbschaftsteuerlichen Folgen zu nicht mehr prognostizierbaren und damit unvermeidbaren unternehmerischen Risiken. Für alle Beteiligten, auch für die Steuerverwaltung, sind Verfolgungs- und ggf. erbschaftsteuerliche Rückabwicklungspflichten über 30 Jahre de facto nicht handhabbar. Es ist notwendig und wird zur Sicherung familiengetragener Unternehmensstrukturen regelmäßig genügen, die Bindungsfrist auf zehn Jahre nach dem Übertragungszeitpunkt zu beschränken.

5.3 Aufkommenseffekte

Die Regelungen zur Kapitalbindung in Familienunternehmen führen gegenüber dem geltenden Recht zu Mehraufkommen, mindern aber insgesamt den mit der Reform verbundenen Aufkommenseffekt.

5.4 Bürokratieeffekte

Mit der Begrenzung der Frist, über die die Auflagen verfolgt werden, sinkt der mit der Reform verbundene zusätzliche, in der Folgenabschätzung zum Regierungsentwurf nicht dargestellte Bürokratieaufwand sowohl für Erben als auch für die Finanzverwaltung erheblich. Insbesondere Aufbewahrungsfristen von 30 Jahren führen zu nicht mehr handhabbaren Nachhalte- und Prüfpflichten bei Unternehmen und Verwaltung. Die Entwicklung und Einführung entsprechender Verfahren wäre trotz vorhersehbarer nicht handhabbarer Probleme mit hohem Aufwand verbunden. Die Folgenabschätzung des Regierungsentwurfs trifft hierzu keine Aussagen.

6 Abschmelzende Verschonung

Unmotivierten Belastungssprung vermeiden

In der Verschonungsvariante „abschmelzende Verschonung“ führt der Regierungsentwurf beim oberen Schwellenwert zu einem besonderen Belastungssprung.

Um diesen Belastungssprung zu vermeiden, führt der folgende Vorschlag die Stufen der Verschonungsabschmelzung bis zum neuen Höchstwert weiter.

6.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 6

§ 13c Absatz 2 ErbStG wird wie folgt angepasst.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 116 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 in Höhe von 20 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 in Höhe von 35 Prozent gewährt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 116 Millionen Euro der Betrag von 142 Millionen Euro.</i>	<i>Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 123,5 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 in Höhe von 20 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 in Höhe von 35 Prozent gewährt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 123,5 Millionen Euro der Betrag von 149,5 Millionen Euro.</i>

6.2 Begründung

Der Regierungsentwurf sieht gegenüber dem Referentenentwurf in der Modellvariante „abschmelzende Verschonung“ für große unternehmerische Erbschaften einen niedrigeren Verschonungssockel vor. Versäumt wurde, die Stufen, die zu dem Sockelbetrag führen, entsprechend fortzusetzen. Dadurch kommt es bei einem Unternehmenswert von 116 bzw. bei anerkannter Kapitalbindung im Gesellschafterkreis 142 Millionen Euro zu einem Belastungssprung. Dem beugen die Korrekturen vor.

6.3 Aufkommenseffekte

Die Korrektur mindert den Aufkommenseffekt der Reform marginal. Gegenüber dem Status quo bleibt es bei einem deutlichen Mehraufkommen.

7 Ratierliche Zahlung

Für Steuerzahlung auf unternehmerisch gebundene Werte Zeit geben

Der Regierungsentwurf führt eine neue, sehr eng angelegte Stundungsregel ein, die lediglich im Fall eines mit dem Verschonungsbedarfstest verbundenen Rückgriffs auf nicht liquides Privatvermögen ein halbes Jahr Zeit zur Veräußerung gewährt.

Der folgende Vorschlag erreicht über eine unverzinsliche Stundungsoption über zehn Jahre, dass Erbschaftsteuer, die auf unternehmerisches gebundenes Vermögen anfällt, ohne Schaden für Unternehmen und Gesellschafterstellung der Erben bezahlt werden kann. Dazu wird eine Möglichkeit zur ratierlichen Zahlung über zehn Jahre eingeräumt. Damit werden auch schädliche Folgen einer Bewertung zurückgenommen, die aufgrund überhöhter Annahmen ursprünglich zu hoch ausgefallen war.

7.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 7

§ 28a Ziff. 7 wird wie folgt angepasst.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>Wird kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 gewährt, ist die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 entfällt, auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden. § 28 Absatz 1 Satz 2 ist anzuwenden.</i>	Die Steuer ist auf Antrag bis zu zehn Jahre zinslos zu stunden, wenn <ol style="list-style-type: none">kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 in Anspruch genommen wird oderdie Erbschaft- oder Schenkungsteuer aufgrund verletzter Verschonungsauflagen in einem Maß auflebt, dass diese den Wert des Unternehmens zu diesem Zeitpunkt übersteigt oderAnteile an einer Kapitalgesellschaft von mindestens 10 Prozent von Todes wegen erworben werden, die nicht begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 8 darstellen. <p>§ 28 Absatz 1 Satz 2 ist anzuwenden. Die Steuer kann innerhalb dieser Frist ratierlich oder über Sonderzahlungen abgegolten werden. Die Steuerschuld</p>

wird erlassen, soweit sie innerhalb der zehn Jahre nicht aus laufenden Gewinnen des Unternehmensbetriebs beziehungsweise den möglichen Entnahmen und Ausschüttungen getilgt werden kann. Bei einem Verkauf des Unternehmens oder von Unternehmensteilen innerhalb der zehn Jahre wird der Verkaufserlös zur Begleichung der Restschuld herangezogen.

7.2 Begründung

Die Stundung nach Ziffer 1 soll Unternehmensübergaben ermöglichen, bei denen das mit Verschonungsauflagen verbundene erbschaftsteuerliche Risiko vermieden werden muss. Angebracht ist eine solche Stundungsoption dann, wenn aufgrund des Verschonungsabschlags in größeren Unternehmen in beachtlichem Maß Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen anfällt, die zur Begleichung notwendige Liquidität aber schon aufgrund der Bindungsauflagen nicht sofort aus dem Unternehmen entnommen werden kann. Ebenfalls angebracht ist der Ansatz auch für kleinere Unternehmen, wenn aufgrund der Parameter zum Zeitpunkt der Übergabe von einem hohen Wert auszugehen ist, das Geschäft aber in einem hoch volatilen Markt stattfindet. Eine solche Konstellation kann die Bereitschaft des Erben, in die unternehmerische Verantwortung einzutreten, entscheidend in Frage stellen. Dem wirkt es entgegenwirken, wenn er die Erbschaftsteuerschuld ohne Verschonungsabschlag über zehn Jahre verteilt begleichen und davon ausgehen kann, dass gegebenenfalls aufgrund der Volatilität nicht vorhersehbare Einbrüche zu einem abschließenden Erlass der Restschuld führen. Für den Staat ist diese Variante durchaus attraktiv. Denn der Erbe verzichtet auf den Erlass der Erbschaftsteuer und trägt über zehn Jahre im Rahmen seiner Möglichkeiten verlässlich zum Steueraufkommen bei.

Ziffer 2 zielt auf Fälle ab, in denen der Erbe das Unternehmen unter Inanspruchnahme des Abschmelzmodells übernommen hat, die damit verbundenen Auflagen aber aufgrund externer wirtschaftlicher Entwicklung nicht einhalten kann, ohne dass die Verantwortung dafür beim Gesellschafterkreis oder im Unternehmen selbst liegt. Wenn der Wert des Unternehmens zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verletzung der Auflagen festgestellt wird, nicht ausreicht, um die Steuerschuld zu begleichen, droht dem Erben die Privatinsolvenz und dem Staat der Ausfall der aufgrund der gegebenen Umstände nicht mehr begleichbaren Restschuld an Erbschaftsteuer. Über einen Stundungsansatz bleibt es möglich, dass sich das Unternehmen wieder erholt und die Erbschaftsteuerschuld im Weiteren beglichen wird.

Die Stundung nach Ziffer 3 soll ungeplante Vermögensübergaben strategisch wichtiger Anteilspakte von ihren Auswirkungen her für Erben darstellbar machen, die von den Begünstigungsmöglichkeiten keinen Gebrauch machen können. Dabei muss es das

Ziel sein, ungewollte substanzverzehrende Eingriffe zu vermeiden. Die Kapitalbindungen in großen Familienunternehmen und Großunternehmen mit langfristig unternehmerisch eingebundenen Gesellschaftern (sog. Ankeraktionären) sind anzuerkennen. Ankeraktionäre mit Beteiligungsquoten von mindestens zehn Prozent, aber maximal 25 Prozent, für die keinerlei Verschonungsregel existiert, erhalten die Möglichkeit, ihre Erbschaftsteuerlast im Erbfall substanzschonend planbar entrichten zu können. Bei einer Beteiligungsquote von zehn Prozent ist mit dem BFH-Urteil vom 29. August 2012, I R 7/12 (veröffentlicht am 14. November 2012) „offen eine (qualifizierte) Mindestbeteiligungsquote (anzunehmen), für welche sich "nach Aktien- und Umwandlungsrecht bereits bestimmte Sonderrechte (ergeben)" (so die amtliche Gesetzesbegründung zur innerstaatlich einseitigen Herabsetzung höherer abkommensrechtlicher Beteiligungsgrenzen auf eine Mindestbeteiligung von einem Zehntel in § 26 Absatz 5 KStG 1984 – als Vorgängervorschrift zu § 8b Absatz 5 KStG 1999 n.F. – durch das Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen – Steuerentlastungsgesetz 1984 – vom 22. Dezember 1983, BGBl I 1983, 1583, BStBl I 1984, 14, vgl. BTDrucks. 10/336, dort S. 28 [i.V.m. S. 22 f. zu § 102 Absatz 1 und 2 des Bewertungsgesetzes und der dadurch für Zwecke der Vermögensteuer gleichermaßen abgesenkten Mindestbeteiligungshöhe]) und welche deswegen eine "unternehmerische Beteiligung" kennzeichnet (s. Vogel, DBA, 3. Auflage, Artikel 23 Rz 102). Eine derartige qualifizierte Mindestbeteiligungsquote ermöglicht in Einklang mit der zitierten einschlägigen Spruchpraxis des EuGH bei der hierfür gebotenen typisierenden Betrachtung einen hinreichend "sicheren Einfluss". Dieser rechtfertigt es, möglichen schädlichen Folgen einer ungeplanten Übergabe auf Unternehmen und Gesellschafterstruktur vorzubeugen.

In allen Fällen erreicht das Abschneiden nach zehn Jahren, dass eine mit dem Stichtagsprinzip verbundene eventuelle Überbewertung pragmatisch korrigiert wird. Die laufenden Gewinnen des Unternehmensbetriebs beziehungsweise die möglichen Entnahmen und Ausschüttungen über zehn Jahre stellt sicher, dass der Erbschaftsteuer nicht durch Gewinnthesaurierung ausgewichen wird.

7.3 Aufkommenseffekte

Der Stundungsansatz lässt insgesamt positive Aufkommenseffekte erwarten. Denn er erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass erbschaftsteuerlich weniger günstige, aber unternehmerisch kalkulierbarere Modellvarianten gewählt werden und dass auch nach wirtschaftlich schwierigen Phasen die erbschaftsteuerlichen Pflichten abgedient werden. Zudem mindert er für Schlüsselaktionäre mit Anteilen an Kapitalgesellschaften von zehn bis 25 Prozent erheblich den Anreiz, Ausweichstrategien zu suchen.

7.4 Bürokratieeffekte

Der Stundungsansatz führt über Nachverfolgungspflichten zu zusätzlichem Bürokratieaufwand.

8 Lohnsummenausnahme für KMU

Arbeitsplätze in Kleinunternehmen durch angemessene Flexibilität sichern

Der Regierungsentwurf sieht für Unternehmen bis zu drei Beschäftigten eine Ausnahme von der Lohnsummenauflage vor, darüber zwei Größenklassen mit gestuft abgemildeter Auflage. Darüber hinaus nimmt er einige Beschäftigtengruppen, etwa Mitarbeiter in Mutterschutz, neu aus der angerechneten Beschäftigtenzahl aus.

Um kleinen Unternehmen auch in schweren Zeiten notwendige Flexibilität zu geben und dadurch Arbeitsplätze zu sichern, wird mit dem folgenden Vorschlag die Schwelle, bis zu der die Lohnsummenausnahme voll greift, von drei auf fünf Beschäftigte angehoben. Saison- und Leiharbeiter werden – wie im geltenden Recht – aus der angerechneten Beschäftigtenzahl herausgerechnet. Der Regierungsentwurf bezieht sie in die Zählung ein.

8.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 8

§ 13a Absatz 3 Satz 3 Ziffer 2 und Satz 4 Ziffer 1 sowie Satz 7 werden wie folgt angepasst.

Bestehende Formulierung	Formulierungsvorschlag
<p>Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn</p> <ol style="list-style-type: none">1. die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder2. der Betrieb unter Einbeziehung der in Satz 11 bis 13 genannten Beteiligungen und Gesellschaften sowie der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als drei Beschäftigte hat.	<p>Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn</p> <ol style="list-style-type: none">1. die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder2. der Betrieb unter Einbeziehung der in Satz 11 bis 13 genannten Beteiligungen und Gesellschaften sowie der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als fünf Beschäftigte hat.
<p>An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei</p> <ol style="list-style-type: none">1. mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent,2. mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent.	<p>An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei</p> <ol style="list-style-type: none">1. mehr als fünf, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent,2. mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent.

[Sätze 5 und 6 nicht wiedergegeben]

Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte, die sich im Mutterschutz ... [weiter wie RegE]

[Sätze 5 und 6 wie im RegE]

*Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte, **die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind, sowie an Beschäftigte, die sich im Mutterschutz ...***

8.2 Begründung

Die Anhebung der Grenze von der Lohnsummenausnahme von drei auf fünf Beschäftigte respektiert die statistischen Ausführungen des Regierungsentwurfs zur Verteilung der Unternehmen auf Größenklassen und damit verbundenen Schlussfolgerungen dazu, wie viele Unternehmen bei welcher Abgrenzung aus der Lohnsummenauflage herausfallen. Sie geht jedoch davon aus, dass die Annahme des Regierungsentwurfs dazu, wie viele Unternehmen mit vier oder fünf Mitarbeitern weitergeführt werden, zu optimistisch angelegt ist. Bei näherer Untersuchung typischer Renditen pro Mitarbeiter zeigt sich, dass gewerbliche Unternehmen mit weniger als zehn Mitarbeitern regelmäßig keine Rendite abwerfen, die es einem nicht mitarbeitenden Unternehmer erlauben würde, seinen Lebensunterhalt aus dem Unternehmen zu bestreiten. Gleichzeitig ist weder davon auszugehen, dass so kleine Unternehmen regelmäßig vom Erben als reine Kapitalbeteiligung gehalten werden, noch davon, dass sich die Kinder entsprechender Unternehmer regelmäßig an der Berufswahl der unternehmerisch tätigen Eltern orientieren. Damit ist die Wahrscheinlichkeit, dass Unternehmen mit zehn oder weniger Beschäftigten in der Familie fortgeführt werden, überschaubar. Wenn das bereits für Unternehmen mit bis zu zehn Beschäftigten gilt, gilt es noch mehr für solche mit maximal fünf Beschäftigten. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass auch bei Einbeziehung von Unternehmen mit vier und fünf Beschäftigten in die Ausnahme von der Lohnsummenauflage die Zahl der von der Lohnsummenauflage erfassten Fälle sicher bei mehr als 50 Prozent der für die Lohnsumme maximal relevanten Fälle bleibt.

Die Änderung zieht in Betracht, dass die mit der Lohnsummenauflage genommene Flexibilität dazu führen kann, dass Unternehmen in wirtschaftlich schwieriger Lage aufgrund der Erbschaftsteuer ganz aufgeben müssen, wodurch der zunächst wirtschaftlich nicht gefährdete Teil der Arbeitsplätze auch verloren geht. Die Gewährung der Ausnahme von der Lohnsummenklausel für Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten trägt dem deutlich besser Rechnung als eine Beschränkung auf drei Mitarbeiter.

Mit dieser Änderung steigt die Bereitschaft, Unternehmen über drei Beschäftigte hinaus zu entwickeln und diese Beschäftigtenzahl auch dann zu halten, wenn vor einem Erbfall besondere wirtschaftliche Herausforderungen absehbar sind. Insofern bringt sie einen positiven Arbeitsplatzbezug mit sich. Mit spürbaren Auswirkungen auf das Erbschaftsteueraufkommen ist nicht zu rechnen.

Die Änderung in Satz 7 fügt eine im Zuge der Weiterentwicklung des Referentenentwurfs zum Regierungsentwurf herausgefallene Passage wieder ein, die darauf abstellt, dass lediglich vorübergehend im Unternehmen tätige Mitarbeiter im Zusammenhang mit der Lohnsummenauflage nicht berücksichtigt werden. Diese Regelung ist sinnvoll und wohl aufgrund eines redaktionellen Versehens herausgefallen.

8.3 Aufkommenseffekte

Die gegenüber dem Regierungsentwurf geringfügige schwächere Beschränkung der Lohnsummenausnahme zieht keine spürbaren Folgen auf das Erbschaftsteueraufkommen nach sich.

9 Vereinfachtes Bewertungsverfahren

Deutliche Überbewertung korrigieren, Masseverfahren wieder zugänglich machen

Die gegenwärtigen mit dem vereinfachten Bewertungsverfahren verbundenen Parameter führen zu einer starken Überbewertung. Aufgrund der Niedrigzinsphase wird dieser Effekt weiter zunehmen. Das Verfahren, das dazu gedacht ist, um Bürokratieaufwand zu vermeiden, ist damit de facto nicht mehr anwendbar.

Um das zu korrigieren, führt der folgende Vorschlag die im vereinfachten Bewertungsverfahren durch die Niedrigzinsphase bedingte Überbewertung auf ein wirklichkeitsgerechtes Maß zurück. Und er vermeidet für die Zukunft ähnliche Fehlentwicklungen.

9.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 9

§ 203 Absatz 1 BewG wird wie folgt geändert.

<i>Bestehende Formulierung</i>	<i>Formulierungsvorschlag</i>
<i>Der in diesem Verfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus einem Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 Prozent.</i>	<i>Der in diesem Verfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus einem Basiswert von 4,58 Prozent, von dem die Hälfte der Differenz zwischen dem für das laufende Jahr festgestellten Basiszinssatz und dem Basiswert abgezogen wird, und einem Zuschlag, der für Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz bis zu 10 Millionen Euro auf 8,5 Prozent, für solche mit einem Vorjahresumsatz über 10 bis zu 50 Millionen von 7 Prozent, und für solche mit einem Vorjahresumsatz von über 50 Millionen Euro auf 5 Prozent festgelegt wird.</i>

9.2 Begründung

Das vereinfachte Bewertungsverfahren wurde eingeführt, um relativ kleinen, nicht börsennotierten Unternehmen für Bewertungszwecke ein standardisiertes Massenverfahren zur Verfügung zu stellen. Es kann nur angewendet werden, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Aufgrund der 2008 eingeführten

Zinsabhängigkeit, des zwischenzeitlichen Zinsverfalls und der unverändert gebliebenen gleichbleibenden Risikoannahmen führt das Verfahren mittlerweile zu deutlich überhöhten Wertansätzen, hinter denen weder betriebswirtschaftlich bessere Umsatz- und Gewinnkennzahlen noch entsprechend höhere tatsächliche Marktpreise stehen. Damit steht das vereinfachte Bewertungsverfahren als Masseverfahren nicht mehr zur Verfügung.

Es liegt jedoch im Interesse sowohl der Finanzverwaltung wie der Wirtschaft, für Massefälle wieder auf ein einfaches, standardisiertes Verfahren zurückgreifen zu können, wobei die Option, auch auf marktübliche Bewertungsverfahren – von branchenspezifischen Verfahren des Handwerks bis zum Standard IDW S1 zugreifen zu können (§ 11 Absatz 2 Satz 2 BewG), erhalten bleiben muss.

Das vereinfachte Verfahren muss so angepasst werden, dass es aus heutiger Sicht für die Masse der von Familiengesellschaften gehaltenen, eigentümergeführten Unternehmen zu angemessenen Ergebnissen führt. Zudem muss einem erneuten Ausreißen der nach diesem Verfahren festgestellten Werte gegenüber den tatsächlichen Marktverhältnissen vorbeugt werden.

Der dazu hier eingeschlagene Weg baut darauf auf, dass erstens der Risikozuschlag für die genannte Unternehmensgruppe aus heutiger Sicht deutlich zu niedrig angesetzt ist, und zweitens die Marktwerte kleiner Unternehmen nach empirischen Befunden (s. die regelmäßige Berichterstattung des Finance Magazin) deutlich weniger auf Zinsänderungen reagieren als das bei großen, börsennotierten Unternehmen der Fall ist.

Für Unternehmen mit einem Umsatz bis 50 Millionen Euro bewegen sich die Multiplikatoren unterschiedlicher Branchen nach aktuellen Übersichten im Bereich zwischen 8,5 und zehn. 2008 lagen sie etwa 1,5 Prozentpunkte niedriger. Seit damals sind sie kontinuierlich um insgesamt ca. 20 Prozent gestiegen. Das liegt signifikant unter den 65,5 Prozent, die sich errechnen, wenn dabei nur auf die Zinsentwicklung abgestellt wird. Auf Basis der Zinsentwicklung ist für 2016 sogar ein Kapitalisierungsfaktor von 22 und damit eine fiktive Verdoppelung des Wertes gegenüber 2008 zu erwarten. Gegenüber dem Zins überwiegen in der Praxis die mit der fehlenden Diversifizierung der Anlage und dem persönlichen Einfluss des Unternehmers verbundenen Komponenten und die davon abhängigen Risiken und Bewertungsabschläge deutlich. In der Praxis realisieren Unternehmen mit Umsätzen unter zehn Millionen Euro und maximal 50 Mitarbeitern bei einem Verkauf heute häufig nur einen EBIT-Multiplikator von maximal sechs, was im vereinfachten Bewertungsverfahren einem Multiplikator von rund 8,6 entspricht.

Die in der vorgeschlagenen Formulierung gestaltete Formel baut auf diesen tatsächlichen Marktgegebenheiten auf. Sie berücksichtigt, dass die bisherige Formel schon im Jahr 2008 zu Ergebnissen geführt hat, die zumindest am oberen Rand eines angemessenen Bewertungsspektrums, vielfach aber auch oberhalb der angemessenen Bandbreite geführt hat und auch deshalb so hoch angesetzt wurde, weil sie unabhängig von der Unternehmensgröße anwendbar sein sollte. Näheres zu den damit auch

abhängig von der Größe unterschätzten Risikofaktoren führt das iw policy paper *Unternehmensbewertung als Grundlage für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen* vom Mai 2015 aus, die größenabhängigen Preisspektren lassen sich aus der regelmäßigen Berichterstattung des Finance Magazin ablesen. Mit Rücksicht auf diese Zusammenhänge baut die hier entwickelte Formel zwar auf dem Basiszins von 2008 auf, setzt aber den Risikofaktor auf einen für unterschiedliche Unternehmensgrößenklassen jeweils marktgerechten Wert. Aufgrund der eingeschränkten Abhängigkeit des Wertes nicht börsennotierter Unternehmen von Zinsänderungen berücksichtigt die Formel Veränderungen des Basiszinses gegenüber dem Basiszins von 2008 nur zur Hälfte. Um den Anwendungsbereich des Verfahrens zu verbreitern, wird nicht mehr mit nur einem einheitlichen Risikozuschlag gearbeitet, sondern auf nach Umsatzgrößenklassen differenzierte Zuschläge umgestellt. Tatsächliche Marktgegebenheiten führen zu folgenden Zuschlägen:

- Bis 10 Millionen Euro Umsatz 8,5 Prozent
- Über 10 bis 50 Millionen Euro Umsatz 7 Prozent
- Über 50 Millionen Euro Umsatz 5 Prozent

Eine Berechnung auf Basis der Basiszinssätze der Jahre seit 2008 zeigt, zu welchen Kapitalisierungsfaktoren diese Formen führt.

Tabelle 10

Entwicklung von Kapitalisierungsfaktoren im hier empfohlenen Verfahren

<i>Jahr</i>	<i>Basiszinssatz</i>	<i>Kapitalisierungsfaktor bei Umsatz bis 10 Millionen Euro</i>	<i>Kapitalisierungsfaktor bei Umsätzen über 10 bis 50 Millionen Euro</i>	<i>Kapitalisierungsfaktor bei Umsätzen über 50 Millionen Euro</i>
2008	4,58	7,6	8,6	10,4
2009	3,61	7,9	9,0	11,0
2010	3,98	7,8	8,9	10,8
2011	3,43	8,0	9,1	11,1
2012	2,44	8,4	9,7	12,0
2013	2,04	8,5	9,7	12,0
2014	2,59	8,3	9,4	11,6
2015	0,99	8,9	10,2	12,8

Diese Kapitalisierungsfaktoren treffen die tatsächliche Preisentwicklung seit 2008 gut.

Zu diesem Ansatz sind Alternativen denkbar. Als ähnlich pauschalierender Weg zur Behandlung des Zinses wäre es möglich, den Basiszinssatz um die Inflation zu bereinigen, indem die die Differenz des Inflationssatzes zum Bewertungszeitpunkt von dem bei Einführung des neuen Verfahrens eingerechnet wird. Systematisch besser, aber der Sache nach schwieriger wäre es, sich ändernde Wertverhältnisse über die tatsächliche, abhängig von der Zinsentwicklung schwankende Risikoeinschätzung abzubilden. Dafür könnte eine unabhängige Institution beauftragt werden, jährlich einen neuen Risikowert für bestimmte Unternehmensgrößenklassen zu veröffentlichen. Oder es könnte geprüft werden, ob sich der Zinsunterschied zwischen langfristigen Staatsanleihen und langfristigen inflationsfesten Staatsanleihen als Korrekturfaktor eignet. Dieses Verfahren hinge allerdings davon ab, dass entsprechende inflationsfeste Anleihen dauerhaft und ausreichend gehandelt werden.

Die Empfehlung für das ausgewählte Verfahren erfolgt, weil es einfach handhabbar, gut nachvollziehbar, mit seinem pauschalierenden Ansatz beim Zins praxistauglich und nicht auf neu einzuführende Parameter angewiesen ist.

9.3 Aufkommenseffekte

Von der Rückführung des vereinfachten Bewertungsverfahrens auf ein praxisgerechtes Bewertungsergebnis sind keine Aufkommenseffekte zu erwarten. Das aktuell damit verbundene Bewertungsergebnis ist so stark überhöht, dass das Verfahren nur dann attraktiv ist, wenn es mit Vollverschonung verbunden wird oder durch die hohe Bewertung der Spielraum für die begünstigte „Mitnahme“ von Verwaltungsvermögen erhöht werden soll. Dem Grunde nach sollten aber auch solche Fälle nicht vorkommen, da das Verfahren nur angewendet werden kann, wenn es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Damit kann die Finanzverwaltung einer unangemessenen Anwendung des Verfahrens und in Folge zu niedriger Bewertung jederzeit Einhalt gebieten. Solange alternative, wenn auch aufwändigere marktgängige Verfahren anerkannt werden, ist das auch sachgerecht und von den betroffenen Erben hinzunehmen.

9.4 Bürokratieeffekte

Der wesentliche Effekt einer Rückführung des Verfahrens auf ein praxisgerechtes Bewertungsergebnis ist ein Abbau von Bürokratieaufwand, der mit dem Ausweichen auf alternative Bewertungsverfahren einhergeht.

10 Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuer

Erbschaftsteuer auf tatsächlich privat zufließendes Vermögen beschränken

Das ererbte oder vorhandene Privatvermögen der Erben großer Familienunternehmen wird viel de facto stärker belastet als aufgrund der vorgesehenen 50-prozentigen Heranziehung für die Erbschaftsteuer auf begünstigtes Vermögen anzunehmen. Die Last aus Erbschaft- und Ertragsteuern kann über 100 Prozent liegen. Ein wichtiger Teil dieses Effekts stammt aus der Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern. Das Reformmodell führt bei großen unternehmerischen Erbschaften im Gegensatz zum bisherigen Recht regelmäßig dazu, dass in beachtlichem Maß entsprechende Steuerpflichten entstehen.

Besonders sichtbar wird die Problematik anhand der Diskriminierung von Kapitalgesellschaften gegenüber Personenunternehmen. Denn bei Kapitalgesellschaften liegen regelmäßig noch nicht ausgeschüttete Gewinne vor, auf die bei Ausschüttung noch Kapitalertragsteuer plus Solidaritätszuschlag anfällt. Wenn diese Steuern bei Übertragung noch nicht gezahlt sind, wird darauf Schenkungsteuer fällig. Zumindest bei nicht thesaurierenden Personenunternehmen kommt es dazu nicht. Denn dort liegen entsprechende noch nicht besteuerte Gewinne nicht vor.

Der in Folge beschriebene Ansatz vermeidet mit Gewinnentnahmen zum Zweck der Zahlung der Erbschaftsteuer verbundene Doppelbelastungen mit Erbschaft- und Ertragsteuer ebenso wie die damit aus steuertechnischen Gründen verbundene Diskriminierung von Kapitalgesellschaften gegenüber Personenunternehmen.

10.1 Formulierungsvorschlag

Tabelle 11

§35b EStG wird gestrichen und durch einen neuen § 19b EStG ersetzt.

Formulierung des §35b EStG

Formulierungsvorschlag neuer §19b EStG

Sind bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, so wird auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in Satz 2 be-

Auf den infolge des Übergangs von Betriebsvermögen entstandenen Teil der Erbschaftsteuer werden Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer soweit angerechnet, wie sie bei Veräußerung und Entnahme von Teilen des Betriebsvermögens zur Deckung der auf das Betriebsvermögen insgesamt angefallenen Erbschaftsteuer und der durch die

stimmten Prozentsatz ermäßigt. Der Prozentsatz bestimmt sich nach dem Verhältnis, in dem die festgesetzte Erbschaftsteuer zu dem Betrag steht, der sich ergibt, wenn dem steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes) die Freibeträge nach den §§ 16 und 17 und der steuerfreie Betrag nach § 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes hinzugerechnet werden.

Veräußerung bedingten ertragsteuerlichen Lasten anfallen oder fiktiv anfallen würden. Die Anrechnung erfolgt unabhängig von einer tatsächlichen Veräußerung. Bei Anfall von Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer bei Veräußerung nicht betrieblich gebundenen Vermögens gelten Satz 1 und Satz 2 entsprechend; in Bezug auf Vermögen, bei dem nach Ablauf einer gesetzlich geregelten oder von der Rechtsprechung oder Finanzverwaltung festgesetzten Frist die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne eintritt, gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend nur in den Fällen des tatsächlichen Anfalls der in Satz 1 genannten Steuern.

10.2 Begründung

Die Erbschaftsteuer ist eine persönliche Steuer. Bemessungsgrundlage dürfen nur Werte sein, die dem Erben tatsächlich zur persönlichen Verwendung zukommen. Jedenfalls nicht erbschaftsteuerlich belastet werden dürfen Werte, die ihm aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht zufließen können.

Das Reformmodell führt im Gegensatz zum bisherigen Recht insbesondere bei großen unternehmerischen Erbschaften regelmäßig dazu, dass in beachtlichem Maß erbschaftsteuerliche Lasten auf ertragsteuerlich verstricktes Betriebsvermögen entstehen. Wenn auf dieses Vermögen zugegriffen wird, um fällige Erbschaftsteuer zu bezahlen, werden ggf. in größerem Umfang ertragsteuerliche Folgen ausgelöst. Hierbei spielen folgende Fallkonstellationen eine Rolle:

- Es ist nur im Fall der Veräußerung ertragsteuerlich belastetes Vermögen vererbt worden.
- Es ist teilweise im Fall der Veräußerung belastetes, teilweise unbelastetes Vermögen vererbt worden.
- Dabei kann es sich in beiden Fällen um steuerverstricktes Betriebsvermögen handeln, das
 - in einer Kapitalgesellschaft als thesaurierter Gewinn oder als stille Reserven in den Gesellschaftsanteilen verstrickt ist (in beiden Fällen fällt bei Ausschüttung bzw. Verkauf eine Steuer von 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer an);
 - in einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft als nicht versteuerte stille Reserven oder Gewinne enthalten ist, für den die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde.

- Es kann sich um Privatvermögen handeln, das entweder immer bei Verkauf zu versteuern ist oder wie Grundstücke nur bis zum Ablauf der Frist von zehn Jahren.

Bisher wird die Problematik einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern in § 35b EStG aufgegriffen. Nach der dortigen Regelung vier Jahre zurück mit einem Einkommen verbundene von Todes wegen fällige Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet. § 35b EStG läuft bisher aufgrund der Begrenzung auf Todesfälle und der Reichweite der Verschonungsregeln weitgehend leer und wurde deshalb rechtlich noch nicht überprüft. Mit den neu konzipierten Begünstigungsregeln tritt die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Ertragsteuern regelmäßig und in großem Umfang auf, insbesondere besondere bei großen Erbschaften und bei Schenkungen, auf die sich § 35b nicht bezieht. Falls es nicht gelingt, sie zu vermeiden, werden solche Doppelbelastungen Belastungen werden, falls mit Sicherheit auf dem Rechtsweg überprüft. Verfassungswidrigkeit liegt auf der Hand.

Um Verfassungsfestigkeit herzustellen, muss erreicht werden, dass die bei tatsächlicher Veräußerung anfallende Ertragsteuer die Erbschaftssteuer mindert. Der bisherige Ansatz des § 35b EStG entwickelt die notwendige Reichweite nicht und überhöht systematisch die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.

Mit der hier entwickelten Lösung wird erstens erreicht, dass Erben von Kapitalgesellschaften und thesaurierender personenunternehmen schlechter gestellt werden als Erben nicht thesaurierender Personenunternehmen. Denn bei ersteren wird der noch nicht ausgeschüttete Gewinn trotz der bei Ausschüttung darauf fälligen Ertragsteuer voll mit Erbschaftsteuer belastet, bei letzteren gibt es diese Fallkonstellation nicht, da die Erträge bereits voll versteuert sind.

Zweitens wird so sichergestellt, dass die bei Aufhebung stiller Reserven anfallende Ertragsteuer nicht mit Erbschaftsteuer belastet wird.

Drittens verhindert der Vorschlag gleichheitsgerecht durch die Berücksichtigung bei einem fiktiven Zugriff auf Betriebsvermögen entstehender Ertragsteuern, dass Erben, die für die Begleichung der Erbschaftsteuer auf drittes Vermögen zugreifen, schlechter gestellt werden als Erben, die das nicht können. Bei Privatvermögen spielt diese Konstellation keine Rolle; die Anrechnung soll nur stattfinden, wenn die Veräußerung zu einem tatsächlichen Steueranfall führt. Gleichzeitig wird ausgeschlossen, dass nach der angemessenen Anrechnung der Einkommensteuer auf die Erbschaftsteuer durch eine ablaufende Spekulationsfrist die Einkommensteuer vermieden wird.

10.3 Aufkommenseffekte

Durch die bisherige sehr weitgehende Verschonung von Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer spielen Doppelbelastungsprobleme im gegenwärtigen Recht eine relativ geringe Rolle. Demgegenüber sind also trotz einer umfassenderen Vermeidung von Doppelbelastungen kaum Aufkommenseffekte zu erwarten.

Allerdings mindert die Regelung das reformbedingte Steueraufkommen. Der Effekt ist sicherlich stärker als der, der über den gegenwärtigen § 35b EStG zu erwarten wäre (und in der Folgenabschätzung des Regierungsentwurfs nicht aufgearbeitet wird), und er geht nicht zu Lasten des Einkommensteuer-, sondern des Erbschaftsteueraufkommens. Bei der Einkommensteuer ist durch den Wegfall des bisher weitgehend leerlaufenden § 35b EStG ein geringfügiges Mehrauskommen zu erwarten.

Ansprechpartner

Dr. Benedikt Röchardt
Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252
Telefax 089-551 78-249
benedikt.roechardt@vbw-bayern.de

Impressum

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich grundsätzlich sowohl auf die weibliche als auch auf die männliche Form. Zur besseren Lesbarkeit wurde meist auf die zusätzliche Bezeichnung in weiblicher Form verzichtet.

Herausgeber:

vbw
Vereinigung der Bayerischen
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5
80333 München

www.vbw-bayern.de

© vbw August 2015

Deutsche Universität für
Verwaltungswissenschaften

Lehrstuhl für Öffentli-
ches Recht, Finanz- und
Steuerrecht

Universitäts-Professor
Dr. Joachim Wieland

11. Oktober 2015
Jw/le

Schriftliche Stellungnahme

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des
Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 12. Oktober 2015

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erb- schaftssteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

I.

Der Gesetzentwurf zielt auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens und damit auf eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dieses Ziel verfehlt der Entwurf in der vorliegenden Fassung. Er verstößt durch die Überprivilegierung betrieblichen Vermögens gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Der Entwurf hat in der gegenwärtigen Form keine Chance auf Billigung durch das Bundesverfassungsgericht, das in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 die Grenzen der erlichen Verschonung betrieblichen Vermögens zum

Postfach 14 09 · 67324 Speyer
Freiherr-vom-Stein-Str. 2 ·
67346 Speyer
Telefon: ++49 (0) 6232-
654-355
Sekretariat: ++49 (0) 6232-
654-353
Telefax: ++49 (0) 6232-
654-127
E-Mail: wieland@uni-
speyer.de

Internet: www.uni-speyer.de

wiederholten Male herausgearbeitet hat.

Gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt die erwerbsbezogene Grenze für die Steuerverschonung von 26 bzw. 52 Mio. Euro. Sie macht die Besteuerung zur absoluten Ausnahme und ist deshalb mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr vereinbar.

Oberhalb der Verschonungsgrenzen ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine Bedürfnisprüfung zwingend vorgeschrieben. Das Abschmelzmodell ist folglich verfassungswidrig.

Ein Bedürfnis der Verschonung des Übergangs eines Großunternehmens von der Besteuerung besteht nur, wenn weder das Großunternehmen selbst bei angemessener Liquiditätsplanung noch die Erwerber die Steuerlast tragen können, ohne dass Arbeitsplätze abgebaut werden müssen.

Die Ermittlung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck wird die Administrierbarkeit des Gesetzes erschweren und zu Rechtsunsicherheit führen. Der Gesetzgeber sollte stattdessen das zulässige Verwaltungsvermögen auf 10 % beschränken.

II.

Maßstab für die verfassungsrechtliche Vereinbarkeit des Erbschaftsteuerrechts mit dem Grundgesetz ist der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, der im Steuerrecht als Grundsatz der Belastungsgleichheit konkretisiert ist. Steuerrechtliche Regelungen müssen alle Steuerpflichtigen gleich behandeln. Ausnahmen von der Gleichbehandlung unterliegen strengen Rechtfertigungsanforderungen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts belässt der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber bei der Ausge-

gestaltung von Verschonungsregelungen zwar auch im Erbschaftsteuerrecht durchaus Spielraum. Dieser Spielraum unterliegt allerdings mit Rücksicht auf betroffene Freiheitsrechte und auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung deutlichen Einschränkungen. Insbesondere müssen die Regelungen verhältnismäßig sein. Die Steuerverschonung darf also nur so weit gehen, wie das zur Erhaltung von Arbeitsplätzen erforderlich ist. Dabei legt das Bundesverfassungsgericht einen strengen Maßstab an. Das gilt vor allem bei der Begünstigung der Übertragung großer Unternehmensvermögen.

Die Verschonungsregelungen des Gesetzes sind am allgemeinen Gleichheitssatz zu messen. Sie verschonen den Erwerb bestimmter Vermögensarten von der Erbschaft- und Schenkungsteuer und führen so zu Ungleichbehandlungen. Diese Ungleichbehandlungen sind nur mit der Verfassung vereinbar, wenn sie durch hinreichend gewichtige Gründe sachlich zu rechtfertigen sind.

Das Steuerverfassungsrecht ist durch den Grundsatz der Lastengleichheit geprägt. Die Steuerpflichtigen müssen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Abweichungen von einer Belastungsentscheidung bedürfen gemäß dem Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom Dezember 2014 das enorme Ausmaß der Ungleichbehandlungen der Erwerber betrieblichen und nichtbetrieblichen Vermögens beanstandet, das Folge der Verschonungsregelungen im Erbschaftsteuerrecht ist. Von dem enormen Ausmaß der Ungleichbehandlung hat das Gericht mit Blick darauf gesprochen, dass beim unentgeltlichen Erwerb größerer Vermögen unternehmerisches Vermögen unabhängig von seinem Wert zu 85 % oder 100 % steuerfrei gestellt werde,

während sonstiges Vermögen einem Steuersatz von bis zu 50 % unterliegen könne. Das Gericht hat festgestellt, dass die Unterscheidung zwischen begünstigtem unternehmerischem und nicht begünstigtem sonstigem Vermögen zu einer strukturellen Zweiteilung der Erbschaft- und Schenkungsteuer führt.

Es hat diese Zweiteilung nicht beanstandet, soweit die Verschonung kleine und mittelständische Betriebe betrifft. Das Bundesverfassungsgericht hat die Ungleichbehandlung zwischen begünstigtem unternehmerischem und nicht begünstigtem sonstigem Vermögen aber insoweit als unverhältnismäßig qualifiziert, als es sich dabei um Erwerbe von Unternehmen handelt, welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten. Der Grund dafür liegt darin, dass das Maß der Ungleichbehandlung umso größer ist, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb ist. Je größer das Maß der Ungleichbehandlung ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür. „Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten träge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist“ (Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17. Dezember 2014, Rn. 172). Das Ziel, die vorhandene Unternehmensstruktur kleiner und mittelständischer Betriebe zu erhalten, werde durch die Verschonung größerer Unternehmen nicht gefördert.

Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung der Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen auf der einen und Großunternehmen auf der anderen Seite für den Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts festzulegen. Das Gericht verweist in diesem Zusammenhang auf die Empfehlung der EU-Kommission, zu den kleinen und mittleren Unternehmen solche zu zählen, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. € beläuft. Für denkbar hält das Gericht auch die Festlegung einer absoluten Obergrenze des Betriebsvermögens in Höhe von 100 Mio. €, wie sie im Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30. Mai 2005 (BT-Drucksache 15/5555, S. 10) vorgesehen war.

Wenn auch die Übertragung größerer Unternehmen steuerlich begünstigt bleiben soll, muss der Gesetzgeber erwägen, „ob in die dann in diesem Bereich gebotene Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder unter Umstände schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll, mit der Folge, dass der Erwerber dies zur Begleichung einer Steuerschuld aus dem Unternehmensübergang einzusetzen hätte“ (Rn. 175). Für die Rechtfertigung einer Steuerverschonung ist also auch die gesamte Vermögenslage des Erwerbers relevant.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Dezember 2014 auch beanstandet, dass sich nach geltender Rechtslage über 90 % aller Betriebe von der Verpflichtung zur Einhaltung der Mindestlohnsumme entziehen können. Entscheidend für die Verfassungsmäßigkeit einer Verschonungsregelung ist demnach auch, dass der Verschonungszweck im Regelfall erreicht wird. Das gilt in ver-

gleichbarer Weise auch für die Bestimmung des begünstigten Vermögens. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt darin, dass Erwerber von begünstigtem Vermögen selbst dann insgesamt in den Genuss des Verschonungsabschlag gelangen, wenn es bis zu 50 % aus vom Gesetz als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehenem Verwaltungsvermögen besteht, ohne dass hierfür ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund ersichtlich ist.

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom Dezember 2014 darf ein Steuergesetz auch keine besonderen steuerlichen Gestaltungen zulassen, die zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen. Andernfalls ist schon die gesetzliche Regelung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Ob der Gesetzgeber diese Gestaltungen vorhersehen konnte, ist unerheblich. Das gilt insbesondere für die steuerliche Privilegierung von Geldvermögen in einer ausschließlich vermögensverwaltenden „Cash-Gesellschaft“.

III.

Aus diesen vom Bundesverfassungsgericht konkretisierten verfassungsrechtlichen Vorgaben ergeben sich folgende Feststellungen:

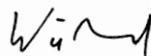
1. Schon die in den Eckwerten vorgesehene erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro für die Verschonung des begünstigten Vermögens war mit Blick auf die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Gleichmäßigkeit der Erbschaftsbesteuerung verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Ein Schwellenwert von 26 oder gar 52 Mio. Euro für den Erwerb begünstigten Vermögens führt die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Unterscheidung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen auf der einen und Groß-

unternehmen auf der anderen Seite ad absurdum, weil bei einer erwerbsbezogenen Grenze in dieser Größenordnung selbst sehr große Unternehmen übertragen werden können, ohne dass geprüft wird, ob eine Steuerverschonung erforderlich ist. Von einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann bei dieser Überprivilegierung nicht mehr die Rede sein. Die Besteuerung von Unternehmensübergängen ist nicht nur nicht mehr die Regel, sondern würde eine zu vernachlässigende Ausnahme. Eine Rechtfertigung der Steuerverschonung durch das Ziel der Arbeitsplatzsicherung ist nicht mehr möglich.

2. Die verfassungsrechtliche Pflicht zu einer Bedürfnisprüfung gilt für größere Unternehmen wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ausnahmslos. Deshalb ist die Annahme einer „unwiderleglichen Gefährdungsvermutung“ für größere Unternehmen verfassungswidrig. Eine „Sockelverschonung“ steht ebenso im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wie das Abschmelzmodell, das auch bei Erwerb von Betriebsvermögen größerer Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung Verschonungsabschläge zulässt.
3. Da der in der Steuerverschonung liegende Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch die Sicherung von Arbeitsplätzen gerechtfertigt werden soll, kommt es für die Grenzziehung zwischen zulässiger Privilegierung und unzulässiger Überprivilegierung auf die Situation des Unternehmens an. Nur wenn ein Großunternehmen als Folge der Besteuerung Arbeitsplätze abbauen muss, besteht ein Bedürfnis nach Steuerverschonung. Um von der Steuer verschont zu werden, muss das Großunternehmen ein entsprechendes Bedürfnis nachweisen. Es muss auch bei angemessener Liquiditätsplanung und unter Berücksichtigung der Möglichkeit zur Steuerstundung sowie unter Berücksichti-

gung des Vermögens der steuerpflichtigen Unternehmenserwerber außerstande sein, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu zahlen, ohne Arbeitsplätze zu gefährden. Wenn die Liquidität des Unternehmens selbst oder der Erwerber von Unternehmensvermögen ausreicht, um die Steuer zu bezahlen, besteht kein Bedürfnis nach Steuerverschonung. Soweit das Gesetz dennoch eine Verschonung zulässt, verstößt es gegen den Gleichheitssatz und ist verfassungswidrig.

4. Wenn Großunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschont werden wollen, müssen sie die Beschränkungen auf sich nehmen, die notwendig sind, um sicherzustellen, dass die Privilegierung gerechtfertigt ist. Angesichts der Größe des von der Steuer verschonten Vermögens ist die Durchbrechung des Gleichheitssatzes nur zulässig, wenn zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass die Steuerbefreiung zur Sicherung von Arbeitsplätzen erforderlich ist. Mit anderen Worten: Für das Privileg, von der Steuer verschont zu werden, müssen die Großunternehmen einen „Preis“ zahlen. Wenn ihnen dieser „Preis“ zu hoch erscheint, müssen sie ebenso wie alle anderen Steuerpflichtigen die Erbschaft- und Schenkungsteuer zahlen.
5. Das Abstellen auf den Hauptzweck bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens wird die Administrierbarkeit des Gesetzes erschweren und zu Rechtsunsicherheit führen. Das würde durch ein Festhalten am Konzept des Verwaltungsvermögens vermieden. Die Höhe des unschädlichen Verwaltungsvermögens müsste nur deutlich auf etwa 10 % reduziert werden.



(Universitätsprofessor Dr. Joachim Wieland)