

**BDI**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.

Die bayerische Wirtschaft

Deloitte.

BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe zur Erbschaftsteuerreform

Ausgabe III, 28. Oktober 2015

Der Gesetzentwurf zur Neuregelung der Erbschaftsteuer und seine Kernprobleme

Die politische Diskussion über die Ausgestaltung der Regelungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer dauert auch nach Vorliegen des Gesetzentwurfes an. Diese Ausgabe der Schriftenreihe zeigt auf, welche wesentlichen neuen Regelungen der Gesetzentwurf vorsieht, wo seine Stärken und Schwächen liegen und wie der Entwurf zielorientiert weiterentwickelt werden kann.

Vorwort

Die Erbschaftsteuerreform nimmt mit dem Gesetzentwurf konkrete Formen an. Im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens werden der Rückgriff auf das private Vermögen, die Abgrenzung des begünstigungswürdigen Vermögens als auch die Höhe der Prüfschwelle insbesondere für große unternehmerische Übertragungen kontrovers diskutiert. Mit der vorliegenden dritten Veröffentlichung im Rahmen der BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe zur Erbschaftsteuer möchten wir mit weiteren praxisnahen Hintergründen und fachlichen Analysen mit Blick

auf die Schwerpunkte der Erbschaftsteuerdebatte einen weiteren Beitrag für die aktuelle steuerpolitische Diskussion leisten.

Darüber hinaus haben wir Statements von politischen Entscheidungsträgern aus den Bundestagsfraktionen eingeholt, um die aktuelle politische Lage des laufenden Gesetzgebungsverfahrens aus dem Blickwinkel des Parlaments zu spiegeln.

Wir würden uns freuen, wenn der Beitrag eine Handreichung im laufenden Gesetzgebungsverfahren sein kann.

Inhaltsverzeichnis

I. Die Abgrenzung des begünstigten Vermögens	3
1. Abgrenzung nach dem Verwaltungsvermögensbegriff	3
2. Verfassungsrechtliche Vorgaben und begünstigtes Vermögen im Regierungsentwurf	5
II. Prüfschwelle gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG-E	8
1. Allgemeine Prüfschwelle von 26 Millionen Euro	8
2. Erhöhung der Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro	10
III. Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG-E	13
1. Mangelnde Verfassungskonformität	13
2. Unverhältnismäßiger Ermittlungs- und Bewertungsaufwand	14
3. Verschonungsbedarfsprüfung anhand sog. qualitativer Merkmale	14
IV. Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen § 13c ErbStG-E	15
V. Zusammenfassung und schematische Übersicht des Verschonungskonzepts des Gesetzentwurfs ...	16
VI. Die Statements von den politischen Entscheidungsträgern aus den Bundestagsfraktionen zum laufenden Gesetzgebungsverfahren	17
Impressum	22

Knapp zehn Monate nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts liegen nun mit dem Gesetzentwurf die ersten Lösungsansätze für die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer vor.

I. Die Abgrenzung des begünstigten Vermögens

Ausgangspunkt der neuen Regelung zur erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen ist die Frage, wie das begünstigte Vermögen künftig abgegrenzt werden soll. Hierzu werden zwei konträre Ermittlungsmethoden diskutiert:

- die Abgrenzung wie bisher über die Definition des nicht begünstigten Vermögens als sog. Verwaltungsvermögen, allerdings abzüglich darauf entfallender Steuern;
- die im Gesetzentwurf der Bundesregierung¹ vorgesehene eigenständige positive Definition des begünstigten Vermögens.

1. Abgrenzung nach dem Verwaltungsvermögensbegriff

Im bisherigen System wird betriebliches Vermögen von der Verschonung ausgenommen, wenn es zu mehr als 50 Prozent (bei einer Verschonung von 85 Prozent) oder 10 Prozent (bei einer Verschonung von 100 Prozent) aus Verwaltungsvermögen besteht. Befürworter dieses Ansatzes wollen ihn im Wesentlichen eine Lösung auf Basis des Nettoverwaltungsvermögens fortschreiben. Gerechtfertigt wird das im Wesentlichen mit den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts vom Dezember 2014.² Danach ist die Festlegung der begünstigten Vermögensarten in § 13b Abs. 1 EStG grundsätzlich verfassungsgemäß. Darüber hinaus wird angeführt, dass sich die bisherige Verwaltungspraxis bewährt habe.

Diese Sichtweise ist jedoch oberflächlich. Denn aufgrund der bisherigen Verwaltungsvermögensgrenze von 50 Prozent gab es regelmäßig keine detaillierte Auseinandersetzung über die genaue Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Verwaltungsvermögen. Der Verschonungsabschlag blieb konstant, solange die 50-Prozent-Marke an Verwaltungsvermögen nicht überschritten wurde.

Verfassungsrechtliche Entscheidung zu Verwaltungsvermögensbegriff

Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts hat sich mit den Regelungen über den Verwaltungsvermögensbegriff ausschließlich im bisherigen Kontext auseinandergesetzt, wonach das Betriebsvermögen von der Begünstigung ausgenommen ist, wenn es bei der Regelverschonung zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht; dabei ist numerisch aufgeführt, was unter den Begriff Verwaltungsvermögen fällt.³ Der Senat zielt entscheidend darauf ab, dass der Gesetzgeber mit dem Verwaltungsvermögen steuerlichen Gestaltungen entgegenwirkt,⁴ indem er betriebliches Vermögen ab einem gewissen Anteil von Verwaltungsvermögen nicht mehr als förderungswürdig ansieht, auch wenn es Teil von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG ist.

Tatsächlich war die bisherige Herangehensweise gewählt worden, da formal als Verwaltungsvermögen deklarierte Gegenstände vielfach offensichtlich im betrieblichen Sinn eingesetzt werden und damit betriebsnotwendig sind. Beispiele sind

- die verpachtete Betriebskantine,
- das vorübergehend vermietete Reservegrundstück,
- die als Sicherheit belastete im Betrieb gehaltene Wohnimmobilie,
- in Immobilien oder Wertpapieren fest angelegtes Sicherungsvermögen für die betriebliche Altersvorsorge, für das keine Konsolidierung mit den dagegenstehenden Pensionszusagen vorgesehen ist,
- für das Unternehmen strategisch wichtige Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, beispielsweise eine gemeinsame Einkaufs-GmbH eines Händlerverbundes,
- betriebsnotwendiges Vermögen außerhalb von EU und EWR

und anderes mehr. Mit der großzügigen Einbeziehung in die Begünstigung ging man Einzelentscheidungen zur

¹ Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 8.7.2015.

² Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 177 ff, 238 ff.

³ Vermietete/verpachtete Grundstücke und Gebäude, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bis 25 Prozent, Wertpapiere, Kunst, Sammlungen, Edelmetalle, Finanzmittel > 20 Prozent des Betriebsvermögens.

⁴ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 240.

Betriebsnotwendigkeit entsprechenden Verwaltungsvermögens aus dem Weg. Das Bundesverfassungsgericht hat diesen Ansatz in seiner Pauschalität verworfen. Damit kann Verwaltungsvermögen nurmehr in geringem Maß pauschal begünstigt werden; darüber hinaus wird eine intensive Auseinandersetzung mit der Betriebsnotwendigkeit einzelner Gegenstände des Verwaltungsvermögens notwendig, für die die pauschale Definition als zunächst nicht zu begünstigendes Verwaltungsvermögen einen außerordentlich schwierigen Ausgangspunkt darstellt.

Verwaltungsvermögen, Finanzmitteltest und Investitionsvorsorge

In ihrer Auswirkung exemplarisch verdeutlichen lassen sich die hier nur angerissenen Probleme am Umgang mit Finanzmitteln. Nach der bisherigen Regelung gehören Wertpapiere und vergleichbare Forderungen grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 ErbStG); ebenso fällt der Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen unter den Verwaltungsvermögenskatalog,⁵ wenn auch mit der Möglichkeit eines Schuldenabzugs, also einer Saldierung mit sämtlichen Schulden des Betriebs, der beim übrigen Verwaltungsvermögen ausgeschlossen ist. Die Begünstigung der Nettofinanzmittel ist auf 20 Prozent des Betriebsvermögens begrenzt.

Trotz des in diesem sachlichen Bereich ausnahmsweise zulässigen entlastenden Abzugs von Schulden bleibt hier ein entscheidender Aspekt kritisch: Betriebswirtschaftliche Anlässe, gegebenenfalls auch viel Liquidität vorzuhalten, werden ausgeblendet. Ein einfaches Beispiel verdeutlicht das damit verbundene Problem:

Ein Unternehmen plant, in einen Maschinenpark zu investieren. Zum Erbschaftsteuerstichtag hat das Unternehmen...

Fall 1: aufgrund eines großen Projektabschlusses und schlechter Zahlungsmoral der Kunden hohe Außenstände (Forderungen);

Fall 2: aufgrund der guten Zahlungsmoral des Kunden die Zahlung für das Projekt schon erhalten und das Geld bereits in den Maschinenpark investiert.

Im Fall 1 sind die Forderungen dem Finanzvermögen und damit dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen, im Fall 2 nicht mehr. Nach der bestehenden Regelung gibt hier das Zahlungsverhalten des Kunden den Ausschlag dafür, ob für betriebliche Zwecke vorgesehene Mittel nach der Terminologie des Bundesverfassungsgerichts „für nicht förderungswürdig – weil nicht produktiv – und damit im Sinne eines der zentralen Ziele der Verschonungsregelung für nicht arbeitsplatzerhaltend“⁶ angesehen oder als produktives Betriebsvermögen anerkannt werden. Auf die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit oder die bereits getroffene, aber ggf. noch nicht umgesetzte unternehmerische Investitionsentscheidung und die mit ihr verbundenen Arbeitsplatzperspektiven kommt es nicht an.

Bei Übertragungen im Rahmen von Schenkungen lassen sich solche Probleme in gewissem Rahmen bewältigen, indem ein Zeitpunkt mit niedrigem Liquiditätsbestand gewählt wird. Schon bei längeren Ansparphasen oder dann, wenn es um anderweitiges betrieblich notwendiges Verwaltungsvermögen im oben genannten Sinn geht, stößt das allerdings schnell an Grenzen. Bei nicht planbarem Erwerb von Todes wegen können die Folgen fatal sein. Besonders betroffen sind ausgerechnet Unternehmen, die zuvor durch Gewinnthesaurierung ihre Eigenkapitalbasis gestärkt haben, etwa um in einem schwierigen Markt unabhängig agieren zu können, oder die – z. B. wegen Haftungsrisiken dauerhaft oder im Hinblick auf einzelne große Investitionen vorübergehende – Zahlungsmittel etc. in größerem Umfang vorhalten.⁷ Die gegenwärtige Quotenregel zum Verwaltungsvermögen erlaubt es vielfach, mit solchen Problemen umzugehen; falls sie weitgehend und ersatzlos wegfällt, ist das regelmäßig nicht möglich. Ohne Korrektur käme es allein durch die Besteuerung der Liquidität zu einer deutlich höheren erbschaftsteuerlichen Belastung und massiven wirtschaftlichen Beeinträchtigung zukunftsorientierter Unternehmen.

⁵ Es sei denn sie unterliegen dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstituts, Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens, vgl. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG.

⁶ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 240.

⁷ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, 48. Auflage Oktober 2014, ErbStG, § 13b Rn. 313f unter Verweis auf weitere Quellen.

Qualifizierung von Betriebsvermögen als Privatvermögen

Die oben beschriebenen Effekte kämen besonders dramatisch zum Tragen, wenn – wie im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehen – ein Rückgriff auf das Privatvermögen erfolgen würde. Infolge dessen würde Verwaltungsvermögen zunächst unmittelbar von der Erbschaftsteuer erfasst. Bei entsprechend großen Erbschaften wäre es zudem als mit übergehendes Privatvermögen anzusehen und müsste in Höhe von 50 Prozent zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld auf das sog. „Produktivvermögen“ eingesetzt werden. Dies führt letztlich zu einer doppelten Erfassung. Denn das Betriebsvermögen, das als Privatvermögen behandelt wird, ist für sich genommen zu 100 Prozent der Erbschaftsteuer zu unterwerfen und wird darüber hinaus zu 50 Prozent herangezogen, um – bei Vorliegen der Voraussetzungen – die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Betriebsvermögen zu begleichen. Dabei ist zu bedenken, dass nach dem Gesetzeswortlaut eine Nettobetrachtung, bei der das nicht begünstigte Betriebsvermögen nach Abzug der darauf unmittelbar entfallenden Erbschaftsteuer heranzuziehen ist, nicht vorgesehen ist. Hier wird besonders gut deutlich, dass aufgrund der durch das Bundesverfassungsgericht neu gesetzten Rahmenbedingungen sorgfältig darauf geachtet werden muss, dass im Sinne des Unternehmens eingesetztes Vermögen erbschaftsteuerlich begünstigt wird.

Erfahrungen zum Verwaltungsvermögen helfen nicht bei neuen Fragen

Das Festhalten am Verwaltungsvermögensbegriff wird vielfach damit begründet, dass Finanzverwaltungen mit dem Umgang damit vertraut wären. Die obigen Ausführungen machen verständlich, dass diese Auffassung angesichts der durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts notwendigen Eingriffsqualität und der damit verbundenen Folgerungen nicht trägt. Neben dem Rechtsrahmen beantworten auch bestehende Erfahrungswerte mit der aktuellen Verwaltungsvermögensregelung, bestehende Verwaltungsanweisungen und Formulare all die Fragen nicht, die mit einem weitgehenden Wegfall der pauschalen Begünstigung von Verwaltungsvermögen aufkommen.

2. Verfassungsrechtliche Vorgaben und begünstigtes Vermögen im Regierungsentwurf

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts verlangt eine Abgrenzung, die eine ungerechtfertigte erbschaftsteuerliche Privilegierung des Privatvermögens vermeidet, und hat die bisherige pauschale prozentuale Einbeziehung von Verwaltungsvermögen in die Begünstigung für verfassungswidrig erklärt. Eine deutlich engere „Negativabgrenzung vom Privatvermögen“, wie sie mit dem Verwaltungsvermögensbegriff versucht wird, führt zu den oben aufgeführten Schwierigkeiten. Der Regierungsentwurf beabsichtigt deshalb, gezielt den Anteil, der positiv als förderungswürdig definiert wird, zu verschonen. Davon ausgehend müssten die Vermögensteile, die dem Unternehmen das Erwirtschaften seiner Erträge ermöglichen, von der Verschonung erfasst werden. Begründet wird die Abkehr von der bisherigen Negativdefinition des Verwaltungsvermögensbegriffs auch damit, das verschonungswürdige Vermögen werde zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt; außerdem würden so die bisher bestehenden zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen vermieden werden.⁸ Erreicht werden soll das über eine Feststellung des begünstigten Vermögens in mehreren Stufen:⁹

- Zunächst findet eine Orientierung an einkommensteuerlichen Vorschriften statt; begünstigungsfähiges Vermögen wird definiert und dabei wird auf land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder freiberuflich eingesetztes Vermögen verengt. Selbst Betriebsnotwendige Vermögensteile außerhalb von EU und EWR werden ausgegrenzt.
- Die Begünstigung wird auf Vermögen eingegrenzt, das der jeweiligen Verwendung überwiegend und als Hauptzweck dient. Nach der Begründung soll es mehrere Hauptzwecke geben können. Offen bleibt, wie der Hauptzweck in komplexeren und sich über die Zeit wandelnden Unternehmen zu bestimmen ist.

⁸ Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG unter B. Zu Artikel 1, zu Nummer 4, § 13b, unter 1 [Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck]; das begünstigungsfähige Vermögen wird vorab eigens bestimmt (§ 13b Abs. 1 ErbStG-E).

⁹ Auf Sondervorschriften zu Land- und Forstwirtschaft wird hier nicht eingegangen.

- Weiter werden Vermögensteile aus der Begünstigung ausgegrenzt, die – ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen – aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Das ist angesichts heutiger Möglichkeiten, Eigentum und wirtschaftliche Nutzung zu trennen, zu Lasten der Begünstigung außerordentlich interpretationsanfällig.
- Des Weiteren folgen Schritte zur Behandlung von Finanzvermögen; dabei wird die Orientierung am Hauptzweck aufgegeben und das begünstigte Finanzvermögen pauschal eingeschränkt.
- Schließlich erfolgt eine quotale Aufteilung des Unternehmenswertes nach den Einzelwerten begünstigter und nicht begünstigter Bestandteile; hierbei wird das nicht begünstigte Vermögen tendenziell überzeichnet.

Zur Hauptzweckdefinition

Der Ansatz des Entwurfs der Bundesregierung ist nach der grundsätzlichen Intention überzeugend: Es wird nicht das definiert, was vielleicht nicht begünstigt werden soll, sondern das, was sicher begünstigt werden soll. Um zu einem möglichst zutreffenden Ergebnis zu führen, muss eine solche Definition im Unternehmen für aktuelle und künftige Verwendungen sinnvoll eingesetztes Vermögen möglichst gut erfassen. Auf der Basis muss dann geprüft werden, wo weiterführende Bestimmungen notwendig sind, um die Begünstigung der unternehmerischen Wirklichkeit angemessen auszugestalten.

Der Regierungsentwurf hält diesem Maßstab nicht stand. Er führt stattdessen zu einem außerordentlich engen Begünstigungsbegriff. Dazu entwickelt er in der Begründung rudimentäre Vorstellungen, wie der Hauptzweck auszufüllen wäre, und stellt darauf ab, diese auf dem Verwaltungsweg weiter auszufüllen. Mit einer Regelung zur Sonderbehandlung von Finanzmitteln in Banken und Versicherungen zeigt er gleichzeitig, dass er sich auf die Hauptzweckdefinition, nach der Finanzmittel in Finanzunternehmen zweifellos vollständig zu begünstigen wären, selbst nicht verlässt.

Insgesamt führen der außerordentlich enge Begünstigungsansatz und die durch große Interpretationsspielräume der Verwaltung offenen Fragen zu der Schlussfolgerung, dass der Hauptzweckansatz zu einer breiten Ausgrenzung betrieblich sinnvoll eingesetzten Vermögens aus der Begünstigung führt. Im Ergebnis bleiben letztlich die gleichen Probleme offen, die bereits im

Zusammenhang mit dem Verwaltungsvermögen erörtert wurden. Allerdings eignet sich der Ausgangspunkt, die Feststellung des begünstigten Vermögens, grundsätzlich besser als Ansatzpunkt für weiterführende Korrekturvorschriften.

Rolle des Finanzmitteltestes in der geplanten Neuregelung der Abgrenzung

Die Begründung des Gesetzentwurfs geht davon aus, dass durch die Einführung des Hauptzweckkriteriums missbräuchlichen Gestaltungen – wie z. B. der Cash-GmbH – die Grundlage entzogen wird¹⁰ und damit von einer Regelung, die von Missbrauchsbekämpfung geprägt ist, zu einer Regelung übergegangen wird, die sich an den betriebswirtschaftlichen Verhältnissen in Unternehmen orientiert. Dennoch ordnet der Gesetzentwurf Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) nur so weit dem begünstigten Vermögen zu, als ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt.¹¹ Dabei bleiben „junge“ Finanzmittel stets unberücksichtigt, und betriebliche Schulden werden konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Vermögen zugeordnet.¹² Letztlich bestätigt dieser Umgang mit dem Finanzmitteltest, dass sich aus Sicht der Finanzverwaltung auch auf Basis einer positiven Abgrenzung des begünstigten Betriebsvermögens ähnliche Fragen stellen wie zum Verwaltungsvermögen. Diese Fragen werden jedoch nur dort aufgearbeitet, wo sie zu einem höheren Steueraufkommen führen, nicht aber auch dort, wo es zu unangemessenen Einschnitten in betriebliche und unternehmerische Strukturen kommt.

Folgen der Abgrenzungskriterien für die Liquidität

Bei der Definition und Abgrenzung begünstigten Vermögens geht es nicht allein darum, ob das nicht begünstigte Vermögen unmittelbar von der Erbschaftsteuer erfasst wird. Infolge des vorgesehenen Rückgriffs auf das Privatvermögen geht es darüber hinaus um die Frage, wie viel von der Liquidität in einem Unternehmen nicht begünstigungsfähig ist und deshalb zur Begleichung der Erbschaftsteuerschuld auf das begünstigungsfähige Betriebsvermögen einzusetzen ist. Damit prägt die Abgrenzung

¹⁰ Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG unter A III [Wesentliche Inhalte des Entwurfes].

¹¹ § 13b Abs. 4 S. 1 ErbStG-E.

¹² § 13b Abs. 4 S. 2 ErbStG-E.

zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen ganz entscheidend die wirtschaftliche Verträglichkeit der Belastungswirkung der Erbschaftsteuerreform bei großen unternehmerischen Erbschaften.

Änderungsbedarf hinsichtlich der positiven Abgrenzung begünstigten Vermögens

Eine Abgrenzung des begünstigten Vermögens anhand der Betriebsnotwendigkeit ist systematisch nachvollziehbar und grundsätzlich zielgerecht.¹³ Allerdings muss in der konkreten Umsetzung berücksichtigt werden, dass kaum mehr pauschaler Spielraum zur Korrektur aus betriebswirtschaftlicher Sicht falscher Ausgrenzungen aus der Begünstigung zur Verfügung steht. Entscheidend ist es deshalb dass die Abgrenzung praxisgerecht und praktisch handhabbar erfolgt und noch nicht sachgerecht gelöste Fragen zur Beurteilung der Betriebsnotwendigkeit gelöst werden. Wesentlich muss dabei sein, dass bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Aufstellung des Unternehmens und dem unternehmerischen Entscheidungsspielraum eine adäquate Rolle zukommen. Konkret führt das zu einer Lösung, die die pauschale Abgrenzung an bewährten einkommensteuerlichen Kriterien festmacht, dabei für das Unternehmen und damit auch für seine Arbeitsplätze notwendiges Vermögen außerhalb von EU und EWR einbezieht und Vermögen so weit aus der Begünstigung ausnimmt, wie es nicht unternehmerisch eingesetzt wird. Ergänzend muss sichergestellt werden, dass Vermögen, das aufgrund der Vorgaben zur Begünstigung von Kapitalbeteiligungen und des Finanzmitteltests zunächst nicht begünstigt wird, dann unter die Begünstigung kommt, wenn es für die betriebliche Altersvorsorge oder für Zukunftsinvestitionen eingesetzt wird. Am Rande muss auch die mit dem Regierungsentwurf – ausweislich der Begründung offenbar unbeabsichtigt – verloren gegangene Begünstigung für Wohnungsimmobilienunternehmen schon zum Mieterschutz wieder sichergestellt werden.

Änderungsbedarf hinsichtlich der Drittbeteiligungen

Besonders deutlich zeigt sich die mit dem Entwurfsstand verbundene Problematik am Beispiel der Abgrenzung begünstigungsfähigen und nicht begünstigungsfähigen Vermögens bei Drittbeteiligungen. Nach dem Gesetzentwurf wären gewerblich geprägte Personengesellschaften mit Anteilen an Kapitalgesellschaften in Drittstaaten und auch die Holding in der Rechtsform

der Kapitalgesellschaft, die an Personenunternehmen und/oder Kapitalgesellschaften in Drittstaaten beteiligt ist, betroffen. In der Folge würde die Tochtergesellschaft in Drittstaaten, d. h. in Ländern außerhalb der EU bzw. des EWR-Raums, als nicht begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne der Erbschaftsteuer qualifiziert. Für die deutschen Unternehmen ist es jedoch unerlässlich, auf dem Weltmarkt präsent zu sein – mit positiver Wirkung für die Wirtschaft und die Beschäftigung hierzulande. Insofern bedarf es dringend der Nachbesserung; andernfalls würden die Unternehmen mit ihren grenzüberschreitenden Aktivitäten außerhalb Europas deutlich benachteiligt.

Änderungsbedarf hinsichtlich des Finanzmitteltests

Weiterer Änderungsbedarf ergibt sich mit Blick auf die Zahlungsmittel. Die bisher vorgesehene typisierende Einbeziehung der Zahlungsmittel in das begünstigte Vermögen ist zu undifferenziert und wird regelmäßig dem unternehmerischen Handeln keineswegs gerecht. Der Tatsache, dass liquide Mittel auch in größerem Umfang, der über die Grenze des typisierend Ermittelten hinausgeht, begünstigtes Vermögen darstellen können, wird im Gesetzentwurf nicht Rechnung getragen. Dabei können beispielsweise entsprechend dem Turnus eines Geschäftsjahres, im Handel im Rahmen von Saisongeschäften oder im Industriebereich durch Projektabschluss, liquide Mittel vorliegen, die zwingend als begünstigtes Vermögen angesehen werden müssen. Das Gleiche gilt für größere Zahlungseingänge aufgrund abgewickelter Aufträge. Es ist außerdem erforderlich, dass auch liquide Mittel, die vorgehalten werden, um umfangreiche Investitionen zu bestimmten Stichtagen oder im Rahmen von Avalen (z. B. Maschinenbau beziehungsweise Bauwirtschaft) vorzunehmen, zutreffend als begünstigungsfähig qualifiziert werden. Eine typisierende prozentuale Anerkennung genügt vor diesem Hintergrund nicht. Schließlich würde ein Festhalten an einer starren und engen Grenze dem wirtschaftspolitischen Ziel nicht gerecht, die Eigenkapitalbasis der Unternehmen zu stärken.

¹³ Stellungnahme der Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft vom 25.6.2015.

II. Prüfschwelle gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG-E

1. Allgemeine Prüfschwelle von 26 Millionen Euro

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen bis zu 26 Millionen Euro (Prüfschwelle) eine Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG-E) oder ein besonderer Verschonungsabschlag nicht erforderlich ist. Unterhalb dieser Prüfschwelle verbleibt es unter Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfristen beziehungsweise Fortführungsfristen bei der bisherigen Steuerbefreiung.¹⁴ Wird die Grenze von 26 Millionen Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallenden Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin als steuerfrei behandelten Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit.¹⁵

Unklar bleibt jedoch, welcher Kreis der von der Maßnahme Begünstigten anhand der Prüfschwelle von 26 Millionen Euro entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts¹⁶ sachgerecht abgegrenzt werden soll.

Keine Rechtfertigung durch bundesverfassungsgerichtliche Entscheidung zur vorgenommenen Abgrenzung

Das Bundesverfassungsgericht bemängelt, dass die Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und Großunternehmen andererseits für den Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts gesetzlich nicht vorgegeben ist, obwohl es Aufgabe des Gesetzgebers sei, im gewählten Steuerverschonungsmodell unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung dieser Grenze festzulegen.¹⁷ Basis dieser Entscheidung bildet die tragende Feststellung des Bundesverfassungsgerichts, dass der Gesetzgeber bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen zutreffend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung ausgehen durfte, mit der Folge, dass die Verschonung insoweit gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der

die erbschaftsteuerliche Verschonung bewahren soll, festgestellt wird.¹⁸

Das Bundesverfassungsgericht macht jedoch keine Vorgaben, wo die für eine Differenzierung notwendige Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und den sog. Großunternehmen andererseits zu verlaufen hat. Es finden sich lediglich einige Anhaltspunkte, die zumindest erkennen lassen, welches vage „Größenbild“ die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts beeinflussen dürfte,¹⁹ wenn es bemängelt, dass „bei Einhaltung der Verschonungsbedingungen auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren 100 Millionen oder auch mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden“ können.²⁰ Das Bundesverfassungsgericht nennt weiterhin beispielhaft die 100 Millionen-Euro-Grenze aus der Gesetzesbegründung von 2005²¹. Schließlich nimmt das Bundesverfassungsgericht ebenso beispielhaft auf eine Empfehlung der EU-Kommission für die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen Bezug. Abgesehen davon, dass die Definition der EU-Kommission für mittelständische Unternehmen ausschließlich an durchschnittlichen Unternehmensgrößen der EU-Staaten festgemacht wird und offensichtlich eine Differenzierung über die KMU-Grenze eines Unternehmens zwischen Staaten wie Malta, Zypern, Estland, Litauen und Liechtenstein auf der einen Seite und Deutschland als große Volkswirtschaft auf der anderen Seite nicht stattfindet,²² weist die im Gesetzentwurf vorgesehene Prüfschwelle weder zu diesem formalen KMU-Grenzwert noch zu der 100-Millionen-Euro-Grenze einen Bezug auf. Die vom Bundesverfassungsgericht aufgegriffene Größenordnung von mehreren 100 Millionen oder auch mehreren Milliarden Euro wird im Gesetzentwurf ebenfalls weder aufgegriffen, noch bildet sie eine Leitlinie für die vorgesehene Prüfschwelle.

¹⁸ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 172; 143-152.

¹⁹ Prof. Dr. Marcel Krumm im Rechtsgutachten zur Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Bewertung und Verschonung von großen Familiengesellschaften vom 27. April 2015, Rn. 42.

²⁰ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 171.

²¹ Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz in der gutachterlichen Stellungnahme „Kriterien für die Einbeziehung sog. großer Unternehmen in die künftige gesetzliche Verschonungsregelung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer“, S. 5.

²² Kambeck/Paulus/Welling: Wirtschaftsdienst 2015, H. 1, S. 40.

¹⁴ § 13b Abs. 9 S. 1 ErbStG-E.

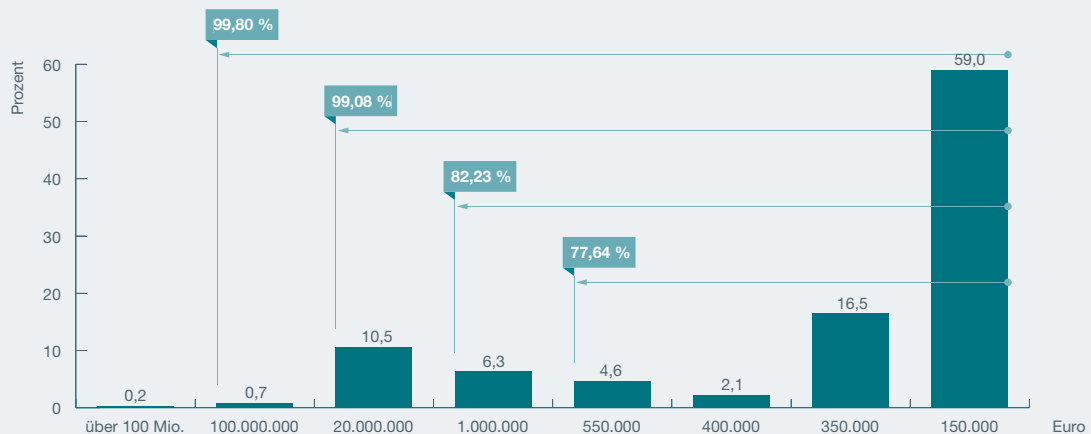
¹⁵ § 13b Abs. 9 S. 2 ErbStG-E.

¹⁶ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 125, 170.

¹⁷ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 175.

Anzahl der Unternehmen nach deren Wert. In Prozent der Gesamtanzahl

Über 99 Prozent aller Unternehmen liegen unter einem Wert von 100 Millionen Euro



Quelle: Daten: Statistisches Bundesamt und Berechnung: BDI



Kriterien der Grenzziehung für sog. Großvererbe

Vielmehr orientiert sich nach der Begründung zum Gesetzentwurf die Prüfschwelle von 26 Millionen Euro an dem Maß der Ungleichbehandlung und grenzt größere Erwerbe von kleinen und mittleren Erwerben ab, wobei sie sich von der Steuertarifnorm ableitet und dabei typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung ausgeht.²³

Die Gesetzesbegründung für den Rückgriff auf den Betrag aus der Steuertarifnorm begrenzt sich auf die Aussage, dass die Prüfschwelle diesem Grenzwert nicht widersprechen sollte. Hinsichtlich der Höhe der Prüfschwelle sollte mit Blick auf den Maßstab beachtet werden, dass die Prüfung nicht strukturell leerlaufen darf und eine gewisse Anzahl von Erwerben erfasst. Ausgangspunkt hierfür sind wiederum die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistiken der Jahre 2012 und 2013, nach denen rund 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe mit begünstigtem Vermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG oberhalb eines Werts von 20 Millionen Euro lagen.²⁴

Anzumerken ist jedoch, dass diese Statistik mit Blick auf die Neudefinition des begünstigungsfähigen Vermögens nicht mehr angewendet werden kann. Die

geplante Neuregelung zieht weitreichende Änderungen der Bemessungsgrundlage nach sich, da ein Rückgriff auf die statistischen Werte auf der Grundlage des geltenden Erbschaftsteuerrechts ein falsches Bild über die Betroffenheit von Unternehmensgrößen zeichnet. Darüber hinaus muss hinterfragt werden, ob die Statistik für die verfassungsrechtliche Legitimierung trägt, wenn sich die Bandbreite der Betroffenheit zwischen 0,8 bis 2 Prozent aller Unternehmen bezieht. Vielmehr zeigt sich, dass die Ausgangsrelation überzeichnet ist. Als Maßstab werden alle Unternehmen, d. h. insgesamt rund 3,6 Millionen Unternehmen herangezogen. Weit über die Hälfte der Unternehmen hat jedoch keinen einzigen Mitarbeiter. Es handelt sich vielmehr um Kleinstunternehmer, Selbstständige, deren „Unternehmenswert“ zudem deutlich unter den erbschaftsteuerlichen Freibeträgen bleibt.

Mit 0,2 Prozent, aber auch mit weiteren 0,7 Prozent ist zwar ein verhältnismäßig kleiner Anteil an den gesamten Unternehmen in Deutschland betroffen, jedoch hat dieser eine ungleich höhere Bedeutung für die deutsche Volkswirtschaft²⁵ und damit für den Arbeitsmarkt.

²³ Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG zu § 13a Abs. 9, S. 25.

²⁴ Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG zu § 13a Abs. 9, S. 26.

²⁵ Vgl. auch „Das Erbschaftsteuerrecht ist reparabel“ von Rainer Kambeck, Peer-Robin Paulus und Berthold Welling; Wirtschaftsdienst 2015, H. 1, S. 40., in dem insbesondere auf die 0,7 Prozent der Unternehmen, die einen Wert i.H.v. 100 Millionen Euro. aufweisen, abgestellt wird.

Auf der anderen Seite beschäftigen 0,9 Prozent aller Unternehmen über 40 Prozent aller sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer und haben trotz der relativ geringen Unternehmensanzahl eine enorme Bedeutung für die Volkswirtschaft. Dies zeigt auf, dass eine rein statistische Betrachtung für eine verfassungsrechtliche Legitimierung zur Ausgestaltung der Höhe einer Prüfschwelle kaum trägt.

Zwar wird die vorgesehene Abgrenzung, die mit der 26-Millionen Euro-Grenze erfolgen soll, in Teilen mit Bezug auf das Bundesverfassungsgerichts begründet, das für mittelständische Unternehmen eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung anerkennt und daher eine erbschaftsteuerliche Verschonung ohne Bedürfnisprüfung insoweit für verfassungskonform erklärt.²⁶ Da diese Prüfschwelle jedoch ungeeignet ist, eine präzise Bestimmung eines mittelständischen Unternehmens in Abgrenzung zu Großunternehmen vorzunehmen, ist die Grenze keineswegs auf das Bundesverfassungsgerichtsurteil zurückzuführen.

Prüfschwelle im Lichte des Förderzwecks

Dabei wäre in Anknüpfung an die verfassungsrechtlich bestätigte Zielsetzung, Förderung und [...] Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die in kleinen und mittelständischen, durch personelle Führungsverantwortung geprägten Unternehmen – insbesondere in Familienunternehmen – zu sehen sind,²⁷ eine präzise Bestimmung dieser Unternehmen durchaus möglich. Wie bereits in der Veröffentlichungsreihe aufgeführt, bieten sich als Abgrenzungskriterium die sog. Qualitativen Merkmale geradezu an, um eine verfassungsfeste Differenzierung für eine erbschaftsteuerliche Privilegierung einzuführen.²⁸

Eine präzise Bestimmung dieses Kreises findet – wie dargelegt – jedoch nicht statt. So gelangt der Gesetzentwurf zu einer etwas zwiespältigen Regelung. Einerseits wird deutlich, dass der Gesetzgeber sich den Herausforderungen für eine präzise Abgrenzung von Großunternehmen – jedenfalls an dieser Stelle – nicht stellt. Andererseits

sieht der Gesetzentwurf sich offensichtlich gezwungen, unter Berufung auf das Bundesverfassungsgerichtsurteil – wie aufgezeigt –, eine bedenkliche quantitative Grenze zu ziehen, mit der Folge, dass eine nicht nachvollziehbare, verfassungsrechtlich höchst bedenkliche 26-Millionen Euro-Grenze eingeführt werden soll. Vor dem Hintergrund, dass beim Entwurf die Verfassungsfestigkeit im Vordergrund stehen soll, ist dieser Rückgriff auf eine typisierende Grenzziehung auf Basis einer ungeeigneten Statistik kaum nachvollziehbar.

2. Erhöhung der Prüfschwelle auf 52 Millionen Euro

Der Gesetzentwurf sieht – womöglich aufgrund der aufgezeigten Unzulänglichkeit – vor, dass an die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro der Betrag von 52 Millionen Euro als Grenze für die Prüfschwelle tritt, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthalten, die

- 1) die Entnahme oder Ausschüttung des 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 Abs. 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 der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.²⁹

Diese Voraussetzungen, die kumulativ gefordert werden, müssen sowohl zehn Jahre vor als auch 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.³⁰

Regelung darf nicht Gefahr laufen, mit ihrem Förderzweck in unauflösbarem Widerspruch zu stehen

Der Gesetzentwurf erkennt mit der Heranziehung dieser Merkmale für die Erhöhung der Prüfschwelle die wirtschaftliche Bedeutung auch von großen eigentümergeführten Unternehmen, bei denen gesellschaftsvertragliche Bestimmungen, wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen

²⁶ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 172.

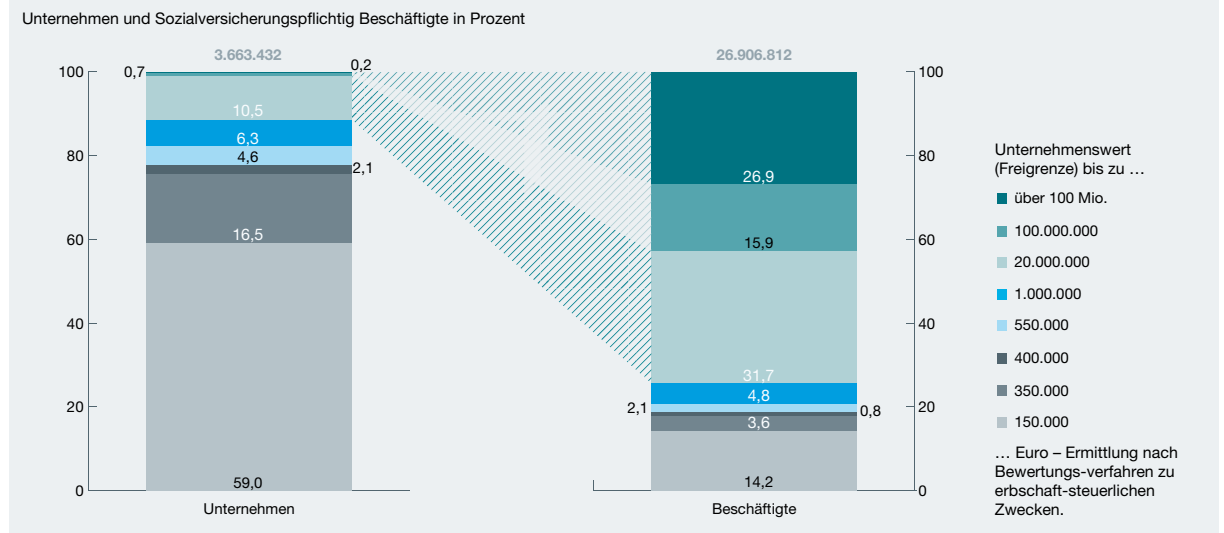
²⁷ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 138.

²⁸ Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz in der gutachterlichen Stellungnahme „Kriterien für die Einbeziehung sog. großer Unternehmen in die künftige gesetzliche Verschonungsregelung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer“.

²⁹ § 13a Abs. 9 S. 3 ErbStG-E.

³⁰ § 13a Abs. 9 S. 4 ErbStG-E.

Die größten 11 Prozent sichern über 74 % der Arbeitsplätze



vorzufinden sind, grundsätzlich an.³¹ Trotz der folgerichtigen Schlussfolgerung, dass sich durch die gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens erhöht, beschränkt sich die Regelung lediglich darauf, die Prüfschwelle zu erhöhen.³² Dies führt dazu, dass die Regelung diese Unternehmen von der verfassungsgerechtlich anerkannten Gefährdungsvermutungsklammert, obwohl das Bundesverfassungsgericht die unwiderlegliche Gefährdungsvermutung für mittelständische Unternehmen anerkannt hat und damit auch folgerichtig für die Unternehmen zulässt, die zwar wachstumsbedingt mit ihrer Umsatzgröße und ihren großen Arbeitnehmerzahlen der herkömmlichen KMU-Größe entwachsen sind, jedoch weiterhin die verschonungswürdige „mittelständische“ Struktur aufweisen.

Unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei „großen“ eigentümergeführten Unternehmen

Die Zielsetzung des Gesetzgebers wäre ausgehebelt, wenn die Unternehmen ausgenommen wären, die

- einen erheblichen Beitrag zur Förderung und zum Erhalt der deutschen Unternehmensstruktur leisten,

- für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands besonders wertvoll sind und

- den Erhalt von Arbeitsplätzen in erheblichem Umfang sichern.

Wie die folgende Darstellung zeigt, waren 42,8 Prozent der 26,9 Millionen sozialversicherungspflichtig Beschäftigten im Jahr 2012 bei Unternehmen tätig, deren Unternehmenswert 20 Millionen Euro und mehr beträgt.

Im Rahmen der aktuellen Reformüberlegungen der Erbschaftsteuer kommt daher insbesondere dem gehobenen wirtschaftlichen Mittelstand, d. h. den eigentümergeführten Unternehmen und Familienunternehmen eine besondere Bedeutung zu, da diese mittelständischen Unternehmen neben den großen börsennotierten Unternehmen die Wirtschafts- und Unternehmensstruktur prägen.³³

Dies belegt auch das BMWi, nach dessen Untersuchungen sich viele Unternehmen zum Mittelstand zählen und der Unternehmenskultur des mittelständischen Unternehmertums auch dann verpflichtet bleiben, wenn sie größer sind als sog. – nach formalen Kriterien festgelegte – KMU.³⁴ Eine ausschließlich an quantitativen Kriterien

³¹ Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG zu § 13a Abs. 9 S. 26.
³² Begründung zum Gesetzentwurf zum ErbStG zu § 13a Abs. 9 S. 26.

³³ Welling/Kambeck: DB vom 28.11.2014, Heft 48, S. 2731–2735.
³⁴ <http://www.bmwi.de/DE/Themen/Mittelstand/Mittelstandspolitik/politik-fuer-den-mittelstand,did=511412.html> [„Daten und Fakten zum deutschen Mittelstand“].

ausgerichtete Betrachtung wird den Besonderheiten der deutschen Familienunternehmen nicht gerecht. Zutreffend führt daher das BMWi aus, dass „die konsequente Durchsetzung der Einheit von Haftung und Handeln, eine langfristige Unternehmensstrategie und die strikte Ausrichtung am Wirtschaftlichkeitsprinzip – diese Geisteshaltung unseres „German Mittelstand“, unabhängig von der Unternehmensgröße, prägt.“³⁵

Dies spiegelt sich auch wider im Urteil des Bundesverfassungsgericht, das in seiner Begründung mehrfach betont, dass die Verschonungsregelung vor allem Unternehmen schützen soll, „die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es namentlich für Familienunternehmen typisch ist.“³⁶

Es ist daher zwar sehr zu begrüßen, dass klassische Merkmale der mittelständischen Wirtschaftsstruktur herangezogen werden. Es mangelt jedoch an der Konsequenz, die wirtschaftlich sinnvollen und wirtschaftspolitisch gewollten Strukturen im Erbschaftsteuerrecht zielgenau abzubilden. Denn anstelle der quantitativen Erhöhung der Prüfungsgrenze wäre eine grundlegende Verschonungsbedarfsprüfung anhand qualitativer Kriterien zielführender. Schließlich gilt es sicherzustellen, dass die Regelung nicht Gefahr läuft, mit ihrem Förderzweck in unauflösbarem Widerspruch zu stehen.

Kritik an den Voraussetzungen für die Erhöhung der Prüfschwelle

Eine andere Frage, die sich aufdrängt, ist, inwieweit die Erhöhung der Prüfschwelle tatsächlich eine ernsthafte Möglichkeit darstellen soll, größere mittelständische Unternehmen in die Verschonung miteinzubeziehen. Denn bedenkt man die immensen zeitlichen Vorgaben, über 30 Jahre lang die Merkmale der Ausschüttungsbegrenzung, der niedrigen Abfindungswerte sowie der Vererbung in direkter Verwandtschaftsline nach dem Erbschaftsteuerstichtag fortzuführen, und die Notwendigkeit, dass diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, ist die praktische Anwendbarkeit sehr zweifelhaft. Darüber hinaus ordnet der Entwurf an, dass die sog. Qualitativen Merkmale bereits

zehn Jahre vor dem Erb- bzw. Schenkungsfall unverändert vorliegen müssen.

Die Anforderungen, die Verfügungsbeschränkungen auf Angehörige beschränken zu müssen, sind überzogen und widersprechen dem aufgeführten Ziel, das persönliche Engagement und damit auch eigentümergeführte Unternehmen neben Familienunternehmen in die erbschaftsteuerliche Verschonung einbeziehen zu wollen. Ziel der Verfügungsbeschränkungen ist die Bestandsicherung des Unternehmens; in diesem Sinne werden in der Praxis Verfügungsbeschränkungen auf Verwandtschaftsgrade neben der geraden Linie sowie auf übrige Gesellschafter vereinbart. Eine praxisgerechte Anpassung der Voraussetzung wäre insoweit geboten.

Dass alle drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen, verbunden mit den erwähnten überzogenen zeitlichen Vorgaben, entbehrt der Praxisnähe. Die Beschränkungen zur Liquiditätssicherung und zur Sicherung der Finanzierung des Unternehmens haben eine lange unternehmenssichernde Tradition, und ihre Aufhebung ist regelmäßig nur schwer möglich. Dennoch werden die Verträge regelmäßig Anpassungen unterzogen, die auf Änderungen von Vorschriften oder äußeren Umständen zurückzuführen sind. Die Beschränkungen bestehen jedoch regelmäßig fort oder werden entsprechend angepasst. Mit jeder Änderung müsste eine erneute Überprüfung stattfinden. Dies führt zu einem untragbaren, nicht erforderlichen Bürokratieaufwand. Darüber hinaus ist eine Frist von über sieben Jahren weitreichender, als die derzeitige Fortführungsfrist längstens beträgt. Auch im Vergleich zu steuerstrafrechtlichen Fristen zeigt sich die völlig praxisfremde Fristvorgabe. Es ist nicht ersichtlich, dass die Vorgabe viermal so lang sein soll wie die steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen. Es ist daher auch in diesem Punkt eine Nachbesserung erforderlich. Ebenso ist eine Vorfrist nicht erforderlich und widerspricht dem Gesetzeszweck. Ziel der gesellschaftsvertraglichen Regelungen sind die Finanzierungs- und Bestandssicherung für das entsprechende Unternehmen. Dies gilt für Unternehmensgründungen ebenso wie für Unternehmen, die bisher eine rigide Entnahmepaxis ohne entsprechende gesellschaftsvertragliche Klausel gelebt haben.

³⁵ <http://www.bmwi.de/DE/Themen/Mittelstand/Mittelstandspolitik/politik-fuer-den-mittelstand,did=511412.html> [„Daten und Fakten zum deutschen Mittelstand“].

³⁶ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 127 und 133.

III. Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG-E

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass bei einem Erwerb von mehr als 26 Millionen Euro beziehungsweise unter bestimmten Voraussetzungen 52 Millionen Euro begünstigten Vermögens auf Antrag des Erwerbers – unter Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltfristen – die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu erlassen ist, soweit dieser nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus 50 Prozent seines verfügbaren (Privat-)Vermögens zu begleichen.³⁷

1. Mangelnde Verfassungskonformität

Die Einbeziehung miterworbenen bzw. bereits vorhandenen Vermögens, das persönliches Vermögen darstellt beziehungsweise diesem gleichgestellt ist, führt zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.

Keine Rechtfertigung aus der bundesverfassungsgerichtlichen Entscheidung

Prof. Hans Jürgen Papier bezeichnet es als eine grobe Verkennung des Erfordernisses der „Bedürfnisprüfung“, wenn daraus gefolgert würde, dass der Erwerber im Einzelfall darlegen müsse, dass er persönlich nicht in der Lage sei, die Steuerschuld sofort aus dem sonstigen nicht betrieblichen bereits vorhandenen Vermögen oder aus dem mit der Erbschaft oder mit der Schenkung zugleich übergegangenen Privatvermögen zu begleichen. Vielmehr geht es nach Papiers Auffassung um das gesetzliche Erfordernis eines Verschonungsbedürfnisses im Hinblick auf das infrage stehende unternehmerische Vermögen, also um die Frage, ob und inwieweit nach vertretbarer Einschätzung des Gesetzgebers eine steuerliche Verschonung des Erwerbs erforderlich ist, um das legislatorische Ziel der Erhaltung und Förderung der für besonders schützenswert erachteten Unternehmensstruktur eines Eigentümerunternehmens zu sichern.³⁸

Die Einbeziehung von persönlichem Vermögen wird auch nicht durch das Urteil des Bundesverfassungsgericht gestützt, in dem ausgeführt wird, dass auch sehr große Unternehmen durch eine dann entsprechend hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast der

Erwerber in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, Arbeitsplätze abbauen, verkauft oder sogar aufgelöst werden müssten. Die damit verbundenen gemeinwohlschädlichen Lasten wären dann entsprechend größer. Diese Risiken können im Ergebnis auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen rechtfertigen, erfordern dann aber mit Rücksicht auf den Grundsatz der Lastengleichheit besondere Vorkehrungen zur Erreichung der mit der Befreiung verfolgten Ziele.³⁹

Widerspruch zur Systematik der Erbschaftsteuer

Des Weiteren steht die Heranziehung des Privatvermögens im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung, auch nach dem Urteil des Bundesverfassungsgericht, im Widerspruch zur Systematik der Erbschaftsteuer, da doch Steuersatz und Steuerklassen im System verankert sind. Zwar führt das Bundesverfassungsgericht an anderer Stelle an, die Möglichkeit, auf das Privatvermögen zuzugreifen, in Erwägung zu ziehen, jedoch nimmt das Bundesverfassungsgericht auch bei diesem Gedankengang, ggf. auf das Privatvermögen zurückzugreifen, eine klare Differenzierung zwischen miterworbenem und bereits vorhandenem Privatvermögen vor. So könne der Gesetzgeber „erwägen“ (!), miterworbenes Privatvermögen einzubeziehen oder „unter Umständen schon bereits vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen“.⁴⁰ Durch die Formulierung „unter Umständen“ betont das Gericht, dass es für die Einbeziehung des bereits vorhandenen Vermögens besonderer Erwägungsgründe bedarf. Die Wertigkeit, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil eindeutig vornimmt, spiegelt sich nicht wider. Dieser verfassungsrechtlichen Anforderung für einen so weitgehenden Rückgriff auf das Privatvermögen wird der Gesetzentwurf jedoch nicht gerecht. Vielmehr wird undifferenziert auf das persönliche Vermögen zurückgegriffen. Im Gesetzentwurf werden ohne Differenzierung vorhandenes persönliches Vermögen, mitvererbtes persönliches Vermögen und mitvererbtes nicht begünstigtes Betriebsvermögen gleichgestellt, obwohl das Urteil des Bundesverfassungsgericht eine klare Abstufung für die Möglichkeit eines Rückgriffs auf das sog. Privatvermögen vornimmt. Während der erkennende Senat bei der Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens von der Notwendigkeit der Erwägung des Gesetzgebers spricht, stellt er

³⁷ § 28 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 ErbStG-E.

³⁸ Hans-Jürgen Papier: Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts. Rechtsgutachtliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrats der CDU e. V. vom 7.4.2015, S. 7.

³⁹ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 171.

⁴⁰ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 175.

für den Rückgriff auf das bereits vorhandene Privatvermögen klar, dass es sich nur um einen weitergehenden Eingriff handelt, auf den der Gesetzgeber „unter Umständen“ zuzugreifen könne.⁴¹ Insbesondere durch die vorangestellte Aussage des Bundesverfassungsgerichts, dass eine Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens einen „erheblichen Widerspruch zur Systematik“ darstellt⁴², ist die Einbeziehung grundsätzlich und insbesondere der undifferenzierte Rückgriff auf das Privatvermögen verfassungsrechtlich sehr bedenklich. Von einer verfassungsrechtlichen Verpflichtung kann aufgrund dieses alternativen Gedankengangs auch mit Blick auf den vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich bezeichneten Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts keine Rede sein.⁴³

Weitere verfassungsrechtliche Bedenken

Während Prof. Dr. Marcel Krumm seine Beanstandung insbesondere auf die daraus resultierende Willkürlichkeit der Steuerbelastung je nach Verteilungs- und Konsumverhalten der Beteiligten stützt und in Bezug auf das bereits vorhandene Vermögen zudem einen Verstoß gegen die Erbrechtsgarantie nicht ausschließt, da es ab einer gewissen Einbeziehungsqualität ökonomisch keinen Sinn mehr macht, das risikobehaftete, nur treuhänderisch für die nächste Generation verwaltete Vermögen anzunehmen⁴⁴, führt Prof. Dr. Gregor Kirchhof zur Begründung, dass die „Bedürfnisprüfung“ nicht auf das bestehende oder erlangte Privatvermögen erstreckt werden darf, auf, dass der Rückgriff auf das Privatvermögen die erbschaftsteuerliche Verschonung „bedürftiger“ Unternehmen gleichheitswidrig verwehren würde, nur weil der Erblasser neben dem Betrieb auch Privatvermögen übertragen hat; schließlich zahlt der Erbe für das ererbte Privatvermögen Erbschaftsteuer, nicht aber eine Zusatzsteuer, weil er auch noch bedürftiges Betriebsvermögen ererbt hat.⁴⁵ Einen wesentlichen Faktor durchleuchtet auch Papier, indem er auf die Notwendigkeit

⁴¹ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 175.

⁴² Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 153.

⁴³ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 153.

⁴⁴ Prof. Dr. Marcel Krumm im Rechtsgutachten zur Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Bewertung und Verschonung von großen Familiengesellschaften vom 27. April 2015.

⁴⁵ Prof. Dr. Gregor Kirchhof im Gutachten Gemeinwohlgebundene Unternehmen zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaft- und Schenkungsteuer und einer auf die steuerliche Leistungsfähigkeit ausgerichteten Bedürfnisprüfung.

gesetzlicher Vorkehrungen für eine zielgenaue und normenklare Verwirklichung des Verschonungsziels, also der Begünstigung der als besonders schützenswert erachteten Unternehmensstruktur eingeht und darlegt, dass es sich in keinem Fall um das Erfordernis einer behördlichen Einzelfallentscheidung darüber handelt, ob der einzelne Steuerschuldner die Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach seiner individuellen Vermögenslage in zumutbarer Weise auch begleichen kann.⁴⁶

2. Unverhältnismäßiger Ermittlungs- und Bewertungsaufwand

Schließlich ist die Bewertung des Privatvermögens administrativ sehr aufwändig und für alle Beteiligten mit erheblichen Kosten verbunden.⁴⁷ Bewertet werden müssten zunächst alle Vermögenswerte, die dem Erben beziehungsweise Beschenkten zuzurechnen sind. Insbesondere für bereits bestehendes Betriebsvermögen bestünde die Notwendigkeit des aufwändigen Finanzmitteltests und ggf. der Auskehrung der liquiden Mittel zur Begleichung der Erbschaftsteuer. Hieran zeigt sich neben den verfassungsrechtlichen Fragen die wesentliche Schwäche des Konzepts, nicht nur auf das mit übergehende sog. Privatvermögen, sondern auch auf das bereits vorhandene Privatvermögen zurückgreifen zu wollen. Schließlich zählt zum Privatvermögen auch das im Ausland belegene Vermögen, das entsprechend erfasst und bewertet werden müsste. Die Erfassung und Bewertung des gesamten Privatvermögens erscheint vor diesem Hintergrund als zu weitgehend und auch kaum administrierbar.

3. Verschonungsbedarfsprüfung anhand sog. qualitativer Merkmale

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Schwächen der vorgesehenen Verschonungsbedarfsprüfung unter Heranziehung des Privatvermögens wäre es – wie im Schrifttum aufgezeigt – naheliegend und überzeugend, die qualitativen Merkmale grundlegend für die Verschonungsbedarfsprüfung heranzuziehen. Die Ausgestaltung der Verschonungsbedarfsprüfung anhand qualitativer Merkmale des Mittelstandes würde den Anforderungen

⁴⁶ Hans-Jürgen Papier: Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts, Rechtsgutachtliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrats der CDU e. V. vom 7.4.2015, S. 6.

⁴⁷ Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Referentenentwurf zum ErbStG vom 25.6.2015, S. 15.

des Bundesverfassungsgerichts genügen.⁴⁸ Sie stellt eine konsequentere Umsetzung des Verschonungsziels dar, das sich im Gesetzentwurf bei der Grenzwertbestimmung für die Verschonungsbedarfsprüfung nach wie vor lediglich im Ansatz wiederfindet. Auch ließe sich auf diese Weise die Privilegierung großer Unternehmen anhand der die mittelständischen Strukturen kennzeichnenden Merkmale (sog. qualitative Kriterien) legitimieren und zielgerichtet sicherstellen.

Zugleich würde der vom Bundesverfassungsgericht formulierte Gedanke der „Konzentration der Verschonung auf Betriebe, in denen typischerweise vom Erblasser oder Schenker unternehmerische Verantwortung wahrgenommen“⁴⁹ wird, aufgegriffen. Dem Umstand, dass das Bundesverfassungsgericht neben der rein kennzahlenorientierten Bestimmung namentlich die Prägung durch personale Führungsverantwortung heranzieht, insbesondere in Familienunternehmen, wäre damit vollständig Rechnung getragen – er würde nicht nur wie derzeit vorgesehen zur Erhöhung der Prüfgrenze führen.

IV. Verschonungsabschlag bei Grob- erwerben von begünstigtem Vermögen § 13c ErbStG-E

Der Steuerpflichtige kann anstelle der Verschonung aufgrund einer Bedarfsprüfung den Verschonungsabschlag wählen. Hierbei schmilzt der Verschonungsabschlag in einem Korridor von 26 Millionen Euro bis 116 Millionen Euro beziehungsweise von 52 Millionen Euro bis 142 Millionen Euro des begünstigten Vermögens um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Millionen Euro beziehungsweise über 142 Millionen Euro liegt.⁵⁰ Ab 116 Millionen Euro beziehungsweise 142 Millionen Euro begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 Prozent bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 Prozent.⁵¹

Missverhältnis durch Reduzierung der Sockelverschonung um fünf Prozentpunkte auf 35 Prozent

Im Rahmen der Einschätzungsprärogative wird typischerweise davon ausgegangen, dass auch bei diesen Erwerben in verminderter Höhe eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung besteht. Durch die Reduzierung der Sockelverschonung um fünf Prozentpunkte entsteht eine erheblicher Sprung bei Erreichen der 116-Millionen-Euro-beziehungsweise 142-Millionen-Euro-Grenze. So kann eine Überschreitung der 116 Millionen Euro Grenze zu einer Mehrbelastung im sechsstelligen Bereich führen.

⁴⁸ Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz in der gutachterlichen Stellungnahme „Kriterien für die Einbeziehung sog. großer Unternehmen in die künftige gesetzliche Verschonungsregelung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer“.

⁴⁹ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 137.

⁵⁰ § 13c Abs. 1 ErbStG-E.

⁵¹ § 13c Abs. 2 ErbStG-E.

V. Zusammenfassung und schematische Übersicht des Verschonungskonzepts des Gesetzentwurfs

Mit der grundsätzlichen Einführung sog. qualitativer Merkmale hat der Gesetzgeber zu Recht anerkannt, dass Verfügungsbeschränkungen sowie Thesaurierungsvorgaben beziehungsweise Beschränkungen der Entnahmerechte klassische Elemente der mittelständisch geprägten Unternehmens- und Wirtschaftsstrukturen sind, die auch bei der Erbschaftsteuer Berücksichtigung finden müssen. Auch wenn der Anwendungsbereich noch zu eng gefasst ist und die Voraussetzungen an die tatsächlich bestehenden Strukturelemente angepasst werden müssen, ist der erste Schritt, die qualitativen Merkmale zu beschreiben und in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht einzuführen, eine positive Entwicklung. Darüber hinaus ist eine Fortentwicklung der sog. qualitativen Merkmale erforderlich, um eine tatsächliche Anwendung in der Praxis zu ermöglichen; dies betrifft insbesondere die Fristen, aber auch die Konkretisierung der Verfügungsbeschränkungen im Sinne einer praxisgerechten Lösung. Ein Nachweis unveränderter gesellschaftsvertraglicher Kapital- und Gesellschafterbindung über einen Zeitraum von 40 Jahren ist praxisfern. Zielführend wäre es, die Grenzwerte der Bedarfsverschonung aufzustocken. Darüber hinaus ist auch das neue Konzept der Wahlalternative mit einer „Gleitzone“ für Betriebsvermögen oberhalb der

Verschonungsbedarfsgrenze ein wichtiges Signal, um den Druck aus der Bewertung rund um den Grenzwert abzumildern und den drohenden Fallbeileffekt zu vermeiden. Schließlich bietet auch die mit der Gleitzone eingeführte Sockelverschonung eine Alternative zum Rückgriff auf das Privatvermögen. Vor dem Hintergrund, dass der Erhalt von Arbeitsplätzen das zentrale Ziel der Verschonungsregelungen darstellt, dürfen die Unternehmen mit einem Unternehmenswert von über 20 Millionen Euro nicht von der Verschonung ausgenommen werden, da sie 40 Prozent der sozialversicherungspflichtigen Arbeitsplätze tragen.

Kurzübersicht – Wann greift eine erbschaftsteuerliche Verschonung?



VI. Die Statements von den politischen Entscheidungsträgern aus den Bundestagsfraktionen zum laufenden Gesetzgebungsverfahren

1. Wie bewerten Sie den Kompromiss im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Nachjustierung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes?

Der jetzt vorgelegte Entwurf zur Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ist ein Schritt in die richtige Richtung gegenüber dem ursprünglich vorgelegten Eckpunktepapier des Bundesfinanzministeriums. Es ist wichtig, dass in der Gesetzesbegründung Bezug genommen wird auf die Notwendigkeit, die einzigartige Unternehmensstruktur und Eigentümerlandschaft in Deutschland zu erhalten. Allerdings sind bisher leider noch nicht alle Möglichkeiten, diesem Zweck zu entsprechen, genutzt worden. Darüber hinaus sind im vorliegenden Entwurf auch noch viele Unklarheiten und unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, die viele Fragen aufwerfen. Es besteht deshalb in meinen Augen noch erheblicher Nachbesserungsbedarf, der sich nicht nur auf einzelne Anpassungen erstrecken muss, sondern auch grundlegende Änderungen erfordert.

Philipp Graf von und zu
Lerchenfeld MdB, CDU/CSU,
Mitglied des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags

Der Regierungsentwurf zur Reform der Erbschaftsteuer, d. h. der Gesetzentwurf, den das Bundeskabinett am 8. Juli beschlossen hat, ist schon deutlich besser als das, was mit den Eckpunkten und dem Referentenentwurf vom Bundesfinanzministerium vorgelegt wurde. Vor allem die Aufnahme des Abschmelzmodells, die Berücksichtigung gesellschaftsvertraglicher Besonderheiten wie Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungsregelungen und die Verbesserungen für kleinere Unternehmen und Betriebe gehen in die richtige Richtung.

Christian Freiherr von Stetten
MdB, Vorsitzender Parlamentskreis
Mittelstand und Berichterstatter
der CDU/CSU-Bundestagsfraktion
für die Erbschafts- und
Senkungssteuer

Die Enttäuschung vieler Rechtswissenschaftler, die sich nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts für eine grundlegende Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts ausgesprochen haben, kann ich gut nachvollziehen. Wie etwa die Gewerkschaften halte ich – gestützt auf das Sondervotum der Richter Gaier, Masing und Baer – eine gerechtere und aufkommensstärkere Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen ohne Gefährdung der Arbeitsplätze in Deutschland für möglich.

Lothar Binding MdB,
Finanzpolitischer Sprecher der
SPD-Bundestagsfraktion

Leider konnten sich SPD, CDU und CSU im Rahmen der Koalitionsverhandlungen lediglich auf eine Überarbeitung des geltenden Verschonungskonzepts für Unternehmensvermögen einigen. Dieser Vorgabe versucht der Gesetzentwurf der Bundesregierung Rechnung zu tragen.

Für den aggressiven Lobbyismus der Wirtschaftsverbände bei diesem Gesetzgebungsverfahren habe ich allerdings kein Verständnis. Mir drängt sich der Eindruck auf, dass mit unseriösen Folgenabschätzungen sachgerechte politische Lösungen verhindert werden sollen. Außerdem zeigt sich erneut, dass sich jede beliebige inhaltliche Position mit einem Rechtsgutachten namhafter Verfasser untermauern lässt.

Lisa Paus MdB,
 Fraktion Bündnis 90/Die Grünen,
 Sprecherin für Steuerpolitik

Das Bundesverfassungsgericht erkennt in seinem Urteil in der Begünstigung von Betriebsvermögen einen Verstoß gegen den grundgesetzlichen Gleichheitsgrundsatz, da sie nicht ausreichend mit dem Gemeinwohl, wie etwa dem Erhalt der Arbeitsplätze, begründet werden können. Schaut man sich den Kabinettsbeschluss an, muss man feststellen, dass die Große Koalition daran gescheitert ist, das Urteil verfassungsgemäß umzusetzen. Leider verabschiedet sich die Große Koalition mit diesem Gesetzentwurf auch von der Steuervereinfachung. Die hoch komplizierten Regelungen sind eine Einladung zur Steuergestaltung. Gerade bei Schenkungen laden die neuen Regeln zu Gestaltung und Missbrauch ein.

2. Besteht aus Ihrer Sicht – über den Kompromiss hinaus – noch Änderungsbedarf in dem vorliegenden Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, den das Bundeskabinett am 8. Juli 2015 beschlossen hat?

Philipp Graf von und zu Lerchenfeld MdB, CDU/CSU, Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Änderungen sollten insbesondere in den folgenden Punkten noch vorgenommen werden:

- So ist die Definition des begünstigten Vermögens ungenügend, streitanfällig und nur schwer zu administrieren, denn letztlich soll doch das einzelne Wirtschaftsgut, das dem Betrieb/Unternehmen zu dienen bestimmt ist, im Erb- bzw. Schenkungsfall verschont werden, damit die Nachfolger dem Unternehmen nicht Vermögensgegenstände entziehen müssen, die den Fortbestand des Unternehmens und dessen Investitions- und Innovationsfähigkeit sichern.

Zur Definition des zu verschonenden Vermögens wäre es m. E. deshalb besser, auf die bewährten Abgrenzungen aus dem Ertragsteuerrecht zurückzugreifen. Das heißt, notwendiges Betriebsvermögen und Teile des gewillkürten Betriebsvermögens, soweit es der unternehmerischen Tätigkeit dient, müssen begünstigt werden. Außerdem sollte wie auch schon bisher die gewerbsmäßige Vermietung von Wohnungen als begünstigtes Vermögen erfasst werden. Im Zusammenhang mit der betrieblichen Altersvorsorge gebundenes Vermögen darf nicht von der Begünstigung ausgenommen werden, da die betriebliche Altersvorsorge in Zukunft weiter an Bedeutung gewinnen wird.

- Dringend erforderlich ist auch eine Investitionsklausel, die es ermöglicht, Mittel, die im Unternehmen für zukünftige Investitionen bereitgehalten werden, von der Erbschaftsteuer auszunehmen. Um eventuelle Missbräuche zu vermeiden, kann eine Nachversteuerung nach einem gewissen Zeitraum vorgesehen werden, falls die Investitionen nicht in der entsprechenden Höhe vorgenommen werden.

- Es muss außerdem eine Klarstellung erfolgen, dass Investitionen in Tochtergesellschaften und/oder Betriebsstätten außerhalb der EU nicht von der Begünstigung ausgeschlossen sind, da sie dem Unternehmen dienen und damit auch Arbeitsplätze in Deutschland sichern.

-
- Die Einbeziehung von 50 Prozent des Privatvermögens zur Begleichung der Steuerschuld muss auf das vom Erblasser/Schenker mit dem Unternehmen mit übergebene Vermögen beschränkt werden. Weitere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren dürfen nur dann zu einer Neuberechnung der Steuerschuld herangezogen werden, wenn sie von derselben Person stammen, die auch das ursprüngliche Vermögen übergeben hat.
 - Die Regelungen, die dazu führen, dass Gesellschafter mit bestimmten Beschränkungen von Stimmrechten, Ausschüttungen/Entnahmen u. Ä. einen höheren Schwellenwert für die Verschonungsbedarfsprüfung erhalten, sind wirklichkeitsfremd und nicht praktikabel. Eine Bindungsfrist von 40 Jahren und die kumulative Anwendung der vorgegebenen satzungsmäßigen Beschränkungen führen dazu, dass praktisch keine Gesellschaft diese Begünstigung ausnutzen kann. Die Frist für die entsprechenden Kriterien ist deshalb auf höchstens zehn Jahre (besser sieben Jahre) nach dem Erb-/Schenkungsfall zu begrenzen. Außerdem sollten die Kriterien rechtsformneutral ausgestaltet werden und die Möglichkeit eingeräumt werden, dass aus mehreren beschränkenden Kriterien nur mindestens zwei erfüllt werden müssen.
 - Weitere Punkte wären eine großzügige unverzinsliche Stundungsregelung und Regelungen, die eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vermeiden helfen.
 - Im Bereich des Bewertungsgesetzes ist es dringend notwendig, das vereinfachte Bewertungsverfahren den gegebenen Verhältnissen der andauernden Niedrigzinsphase anzupassen. Dazu liegt auch schon ein erster Entwurf des Fachausschusses Unternehmensbewertung des IDW vor, den man übernehmen könnte. Es muss auch klargestellt werden, dass die bewährten Bewertungsverfahren einzelner Branchen gleichwertig neben dem vereinfachten Bewertungsverfahren weiterhin anerkannt werden.

Ja, ganz eindeutig. Der Entwurf ist in der vorliegenden Form noch lange nicht zustimmungsfähig. Bei den zu berücksichtigenden gesellschaftsvertraglichen Besonderheiten zum Beispiel sieht der Entwurf eine Vor- und Nachlaufzeit von zehn bzw. 30 Jahren vor. Das ist unpraktikabel und muss deutlich entschärft werden. Das Abschmelzmodell muss deutlich gestreckt werden, damit dies auch für größere Familienunternehmen den notwendigen Investitionsschutz bietet. Zudem halte ich es für notwendig, dass wir die private Bedürfnisprüfung auf das mit übergehende Privatvermögen beschränken. Ergänzend sollten wir über die Aufnahme einer Reinvestitionsklausel nachdenken, mit der erbschaftsteuerschädliches Vermögen durch die Investition ins Unternehmen nachträglich begünstigt werden kann. Außerdem müssen wir darüber an das Recht der Unternehmensbewertungen ran. Dies führt bei den derzeitigen Bedingungen am Kapitalmarkt zu vollkommen überzogenen und unrealistischen Unternehmenswerten, die sich dann bei der Besteuerung zu Lasten der Unternehmen auswirken. Außerdem ist der momentane Bewertungsfaktor zur Ermittlung des Unternehmenswertes mit 18,22fachen des Jahresgewinns deutlich zu hoch.

Christian Freiherr von Stetten
MdB, Vorsitzender Parlamentskreis
Mittelstand und Berichterstatter
der CDU/ CSU-Bundestagsfraktion
für die Erbschafts- und
Senkungssteuer

Lothar Binding MdB,
Finanzpolitischer Sprecher der
SPD-Bundestagsfraktion

Die SPD-Bundestagsfraktion wird prüfen, ob die Vorschläge der Bundesregierung – wie von Bundesfinanzminister Schäuble dargelegt – den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechen. Wichtig ist uns dabei die Haltung der Länder, denen das Steueraufkommen zusteht. Insbesondere hinsichtlich des Wahlrechts auf eine noch stärkere Verschonung (verringerten Verschonungsabschlag) von Großerwerben gibt es erhebliche rechtliche Bedenken.

Unser Ziel ist eine verfassungskonforme Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, die die Weiterführung von Unternehmen beim Generationenübergang ermöglicht – insbesondere auch im Interesse der Arbeitnehmer. Mich ärgert sehr, dass manche Verbandsvertreter, aber auch Politiker in der Debatte zuweilen ignorieren, dass das zu übertragende Betriebsvermögen zu großen Teilen von eben diesen Arbeitnehmern erwirtschaftet wurde.

Lisa Paus MdB,
Fraktion Bündnis 90/Die Grünen,
Sprecherin für Steuerpolitik

Durch die hohen Freigrenzen gilt, dass Unternehmerfamilien über 99 Prozent der deutschen Betriebsvermögen wie bisher erbschaftsteuerfrei vererben oder verschenken können. Weniger als 100 Unternehmenserben im Jahr müssen sich voraussichtlich erklären. Mit anderen Worten: Die von der Bundesregierung vorgesehenen Befreiungen sind so weitgehend, dass die Neuregelung mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit erneut vor dem Verfassungsgericht landen wird - eine rechtssichere Lösung für das Vererben von Betrieben sieht anders aus.

Richtig ist der Ansatz, die Bedürfnisprüfung bei den Erbenden anzusetzen und nachzuschauen, ob sie ihren Steuerbeitrag aus dem Privatvermögen leisten können. Leider wird dieser Ansatz im Kabinettsbeschluss aber nicht konsequent umgesetzt. Statt hohe Freigrenzen zu gewähren, sollte besser auf ein Modell mit einer breiten Bemessungsgrundlage und niedrigeren Steuersätzen gesetzt werden. Wichtig ist dabei, dass auch in solch einem Modell der Erfolg von Unternehmen auch im Erbfall gesichert ist und Arbeitsplätze geschützt bleiben. Dies lässt sich über eine großzügige und unbürokratische Stundungsregelung gewährleisten.

3. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30. Juni 2016 eine Neuregelung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes zu treffen. Wird diese – vom Bundesverfassungsgericht gesetzte – Frist nach Ihrer Einschätzung eingehalten werden?

Philipp Graf von und zu
Lerchenfeld MdB, CDU/CSU,
Mitglied des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags

In der kommenden Sitzungswoche werden wir die erste Lesung des Gesetzentwurfs im Plenum des Bundestages durchführen. Bei den vielen strittigen Punkten, die dieser Gesetzentwurf noch enthält, wird es wichtig sein, dass wir zunächst schnell eine Einigung mit unserem Koalitionspartner herbeiführen können. Danach gilt es, die Bundesländer von dem verbesserten Gesetzentwurf zu überzeugen. Soweit es gelingt, diese beiden Hürden in angemessener Zeit zu überwinden, kann es durchaus funktionieren, den engen Zeitplan bis zum 30. Juni 2016 einzuhalten. Es kommt auf den guten Willen aller Beteiligten an, wenn wir diese Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts einhalten wollen.

In Anbetracht der Vielzahl der offenen Punkte wird das nicht einfach. Der SPD ist der vorliegende Entwurf schon jetzt zu unternehmensfreundlich. Es bedarf hier also noch einer gewissen Überzeugungsarbeit. Hinzu kommt, dass auch die Bundesländer, denen die Einnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer vollständig zustehen, Interessen haben, die nicht immer mit unseren Vorstellungen korrespondieren. Wenn aber bei allen Beteiligten wirtschafts- und steuerpolitische Vernunft einzieht und jeder erkennt, was wir mit einer falschen Weichenstellung bei der Erbschaftsteuer für einen volkswirtschaftlichen Schaden anrichten können, sollte es möglich sein, pünktlich zum 30. Juni 2016 eine gute Lösung für die vielen Familienbetriebe in Deutschland zu finden. Ich schließe allerdings nicht aus, dass wir im Rahmen der Beratungen zu folgenden Ergebnissen kommen: Das Erbschaftsteuerrecht ist so nicht mehr praktikabel. Wir brauchen ein einfaches Niedrigsteuermodell ohne große Ausnahmen.

Christian Freiherr von Stetten
MdB, Vorsitzender Parlamentskreis
Mittelstand und Berichterstatter
der CDU/ CSU-Bundestagsfraktion
für die Erbschafts- und
Senkungssteuer

Gern beantworte ich solche Fragen mit einem bekannten Zitat von Nils Bohr. „Prediction is very difficult, especially if it's about the future.“ Gemeinsam beschlossen SPD, CDU und CSU in den vergangenen eineinhalb Jahren eine Vielzahl früher umstrittener Vorhaben wie beispielsweise den Mindestlohn, das Rentenpaket, die EEG-Reform, die Frauenquote und die Pflegereform. Daher dürften wir – wie schon 2008 – wenigstens die notwendigen Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts rechtzeitig in Kraft setzen, auch wenn sie unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten noch nicht hinreichend sein werden. Jeder Kompromiss ist ein Fortschritt, hat aber seinen Preis.

Lothar Binding MdB,
Finanzpolitischer Sprecher
der SPD-Bundestagsfraktion

Ja, ich gehe davon aus.

Lisa Paus MdB,
Fraktion Bündnis 90/Die Grünen,
Sprecherin für Steuerpolitik

Impressum

Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)
Breite Straße 29
10178 Berlin
T: +49 30 2028-1584
www.bdi.eu

Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.
Max-Joseph-Straße 5
80333 München
T: +49 8955178-252
www.vbw-bayern.de

Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rosenheimer Platz 4
81669 München
T: +49 2118772-3826
www.deloitte.de

Verantwortlich

RA Berthold Welling
Leiter Steuern und Finanzpolitik des BDI
b.welling@bdi.eu

Dr. Benedikt Rüchardt
Leiter Mittelstand und Steuern der vbw
benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

RA/StB Dr. Rudolf Pauli
Tax Partner, Deloitte
rpauli@deloitte.de

Verantwortlich für den Beitrag

RAin Yokab Ghebwebet, Referentin
Abteilung Steuern und Finanzpolitik (BDI)

Konzeption & Umsetzung

Sarah Pöhlmann
Abteilung Marketing, Online und Veranstaltungen

Druck

Das Druckteam Berlin
www.druckteam-berlin.de

Verlag

Industrie-Förderung GmbH, Berlin

Layout

Michel Arencibia
www.man-design.net

Stand

November 2015
BDI-Publikations-Nr.: 0026

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Veröffentlichung oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und die Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V. übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haften sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Veröffentlichung. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.