

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-

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-

staltung 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:

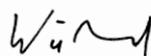
1. Schon die in den Eckwerten vorgesehene erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro für die Verschonung des begünstigten Vermögens war mit Blick auf die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Gleichmäßigkeit der Erbschaftsbesteuerung verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt. Ein Schwellenwert von 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)