

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 bisheriges 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 steuerumgehender Gestaltungen

Der Regierungsentwurf enthält auch Regelungen zur Vermeidung steuerumgehender 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 Großerwerbe 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 1 BvI 21/12.