

Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

12.10.2015

1. Vorbemerkung

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

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

Deutscher Gewerkschaftsbund
Bundesvorstand
Abteilung Wirtschafts-, Finanz- und
Steuerpolitik

Raoul Didier
Referatsleiter für Steuerpolitik

raoul.didier@dgb.de

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

Henriette-Herz-Platz 2
10178 Berlin

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

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

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

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

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

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

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



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

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

2. Anlass und wesentlicher Inhalt des Gesetzentwurfs

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

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

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



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

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

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

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

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



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

3. Bewertung des Gesetzentwurfs

3.1. Begünstigungsfähiges und begünstigtes Vermögen

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



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

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

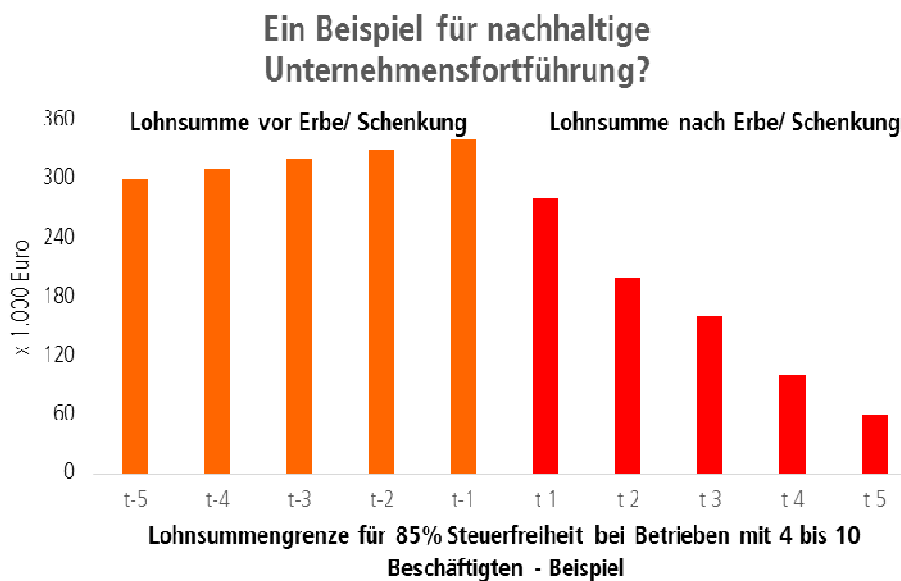
Verwiesen sei an dieser Stelle auch auf das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Dieser hält es für eine irriige Vorstellung, dass man in diesem Zusammenhang sinnvoll zwischen unproduktivem und produktivem Vermögen unterscheiden könne und kommt zu dem Schluss: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

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

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

3.2. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen

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



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

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

3.3. Verschonungsbedarfsprüfung

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

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

3.4. Verschonungsabschlag

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

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

⁷ Vgl.: 1 BvL 21/12, Rz 172

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

4. Fazit und alternative Regelungsvorschläge des DGB

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

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



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

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