

Autor: Roman Seer
Dokumenttyp: Aufsatz

Quelle:



Fundstelle:
Zitiervorschlag:

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
GmbHR 2015, 113-121
Seer, GmbHR 2015, 113-121

Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a , 13b ErbStG

- Zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 -

Prof. Dr. iur. Roman Seer*

Das BVerfG hat noch im alten Jahr sein mit Spannung erwartetes Urteil zur erbschaft- und schenkungsteuerlichen Verschonung von Unternehmensvermögen verkündet. Das Gericht hat die Begünstigung verfassungsrechtlich nicht vollständig verworfen, sondern ihr lediglich Grenzen gezogen. Dieser Beitrag erläutert die umfangreichen Gründe der Entscheidung und zeigt das Spektrum der gesetzgeberischen Reformoptionen auf.

I. Vorgeschichte

Das BVerfG hat mit seinem Urteil vom 17.12.2014¹ innerhalb von weniger als zwanzig Jahren nun schon ein drittes Mal das jeweils geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für gleichheits- und verfassungswidrig erklärt. Den Auftakt machte der 2. Senat des BVerfG in seinem Beschluss vom 22.6.1995, wo er die gleichheitswidrige Einheitsbewertung sowohl für die Vermögen- als auch für die Erbschaftsteuer als verfassungswidrig verwarf.² Das daraufhin erlassene *Jahressteuergesetz (JStG) 1997* vom 20.12.1996³ vermochte an dem gleichheitswidrigen Bewertungszustand fundamental leider nichts zu ändern.⁴ Zugleich enthielt es bereits eine Verschonungssubvention für Betriebsvermögen, die verfassungsrechtlichen Maßstäben nicht genügte.⁵ Auf eine Normenkontrollvorlage des BFH hin verwarf der 1. Senat des BVerfG dann mit Beschluss vom 7.11.2006 die erbschaftsteuerlichen Bewertungsregeln erneut als gleichheitswidrig, forderte eine realitätsgerechte Wertrelation der Vermögensarten zueinander und postulierte als maßgebenden Bewertungsansatz auf der ersten Stufe des Steuertatbestandes richtigerweise den Verkehrswert.⁶ Da der Gesetzgeber bereits kein gleichmäßiges Bewertungsmaß gefunden hatte, ließ das BVerfG in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 offen, ob die für das Betriebsvermögen bestehende Verschonungssubvention des § 13a ErbStG a.F. gleichheitswidrig war. Stattdessen gab das BVerfG in seiner Entscheidung Spielräume für Lenkungsnormen, forderte allerdings das Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe (sog. Gemeinwohlklausel) und eine am Lenkungszweck orientierte, *zielgenaue und normenklare* Ausgestaltung des Verschonungstatbestands.⁷ Diese Ausführungen nahm der Gesetzgeber trotz eindringlich geäußerter Bedenken⁸ in dem sog. *Erbschaftsteuerreformgesetz 2009* vom 24.12.2008⁹ zum Anlass, den Umfang der Verschonungssubvention in §§ 13a , 13b ErbStG sogar noch auszubauen. Den Anforderungen des BVerfG nach einer „zielgenauen und normenklaren“ Ausgestaltung des Lenkungstatbestandes meinte er, durch eine Lohnsummen- und Behaltensklausel sowie eines Vermögensverwaltungstests hinreichend nachgekommen zu sein. Dass dem nicht so ist, habe ich sowohl bei den Anhörungen vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages als auch später in dieser Zeitschrift dargelegt.¹⁰ Den in der Literatur mannigfach geäußerten Bedenken¹¹ folgte der BFH und legte in seinem Beschluss vom 27.9.2012 dem BVerfG die im *ErbStRefG 2009* neugeregelte Verschonungssubvention der §§ 13a , 13b ErbStG wegen eines Verstoßes ge-

gen Art. 3 Abs. 1 GG zur Prüfung vor.¹² Wenigstens evidente („mit Händen zu greifende“) Gleichheitswidrigkeiten bei sog. *Cash-Gesellschaften* hat der Gesetzgeber inzwischen durch eine Erweiterung des Verwaltungsvermögenskatalogs beseitigt¹³ und damit versucht, die Vorschriften verfassungsrechtlich zu retten. Dies allein hat aber nicht ausgereicht, da unabhängig von der Begünstigung sog. *Cash-Gesellschaften* genügend verfassungsrechtliche Mängel verbleiben, die der 1. Senat des BVerfG nun in seinem Urteil vom 17.12.2014 aufgezeigt hat.

II. Aussagen des BVerfG v. 17.12.2014 zur Ausgestaltung der Verschonungssubvention für Unternehmensvermögen

1. Begrenzte Befugnis zur Verfolgung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele

Im Ausgangspunkt wiederholt das BVerfG seine ständige Rechtsprechung, wonach der Gesetzgeber nicht gehindert ist, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen („*Steuern durch Steuern*“).¹⁴ Dabei besitzt er eine Einschätzungsprärogative und -freiheit, welche Ziele er für förderungswürdig hält. Da der Gesetzgeber aber mit der Lenkungsmaßnahme von der folgerichtigen Umsetzung des Belastungsgrundes der Erbschaft- und Schenkungsteuer abweicht, bedarf es dazu eines besonderen sachlichen Grundes (sog. Gemeinwohlklausel). Zudem muss der Gesetzgeber den Lenkungstatbestand seinerseits gleichheitsgerecht ausgestalten, wozu gehört, dass er den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgrenzt.¹⁵ Darüber hinaus wird die Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt.¹⁶ Das BVerfG betont dazu einen vom Gesetzgeber leider hartnäckig missachteten Zusammenhang, auf den ich mehrfach (insbesondere in dieser Zeitschrift) hingewiesen habe:¹⁷

„Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.“

Die lenkungspolitische Fördernorm unterliegt damit den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Der mit der Maßnahme verfolgte Zweck ist am Ausmaß der unterschiedlichen Behandlung der Vergleichsgruppen zu messen. Damit das geschehen kann, muss auf transparente Weise der Lenkungszweck durch die Norm „zielgenau und normenklar“ verwirklicht werden.

2. Überprivilegierung durch unlimitierte Verschonung von Unternehmensvermögen

Als ein im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegendes, durch Gemeinwohlgründe legitimes Förderungsziel erkennt das BVerfG an, *kleine und mittelständische Familienunternehmen* vor Liquiditätsproblemen im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuerbelastung der Unternehmenserwerber zu bewahren und so den Bestand dieser Unternehmen und der mit ihnen verbundenen Arbeitsplätze zu sichern.¹⁸ Neben der Größe dieser Unternehmen sieht das BVerfG die personale Führung und Verantwortung der Unternehmer als charakteristisch für diesen Typus¹⁹ an. Bezogen und Beschränkt auf derartige Familienunternehmen hält es das BVerfG auch für verfassungsrechtlich zulässig, dass sie zur Sicherung ihres Bestands und damit zum Zweck des Erhalts der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freigestellt werden. Allerdings ist eine solch umfängliche, ggf. sogar vollständige Freistellung des Vermögens nach Meinung des BVerfG nur dann angemessen, wenn durch begleitende gesetzliche Regelungen hinreichend sichergestellt ist, dass mit der Verschonung das angestrebte Förderziel auch tatsächlich erreicht wird und die Begünstigung zuverlässig auf förderungswürdiges Vermögen begrenzt wird.²⁰

Die durch das Verhältnismäßigkeitserfordernis gebotene Relation zwischen Förderungszweck und Ausmaß der Verschonung wird auch nach Auffassung des BVerfG aber insoweit verfehlt, als unternehmerisches Vermögen weitgehend oder gar vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit wird und es sich dabei um *Erwerbe von Unternehmen handelt, welche die Größe kleiner und mittlerer Unter-*

nehmen überschreiten.²¹ Mit Recht weist das BVerfG darauf hin, dass auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren hundert Millionen oder gar mehreren Milliarden Euro in den Genuss der Verschonung gelangen. Das Gericht stellt heraus, dass sich die steuerliche Privilegierung nicht dadurch rechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden soll, sondern weil das Unternehmen und die darin gebundenen Arbeitsplätze durch einen mit der Steuerzahlung verbundenen Liquiditätsabzug durch den/ die Erwerber gefährdet sind. Bei klein- und mittleren Unternehmen könne von einer *unwiderleglichen Gefährdungsvermutung* ausgegangen werden. Bei größeren Unternehmen bedürfe es zur Rechtfertigung der weitreichenden Verschonung dagegen schon eines konkreten Nachweises der Gefährdungslage im Sinne einer *individuellen Bedürfnisprüfung*. Denn hier erreiche 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 sei.²²

- 114 -

Seer, GmbHR 2015, 113-121

- 115 -

Da die §§ 13a, 13b ErbStG die Verschonungssubvention auch für Groß- und Konzernunternehmen (einschließlich von unternehmerischen Anteilen an multinational tätigen, börsennotierten Kapitalgesellschaften) *unlimitiert, ohne individuelle Bedürfnisprüfung* gewähren, enthalten sie eine gleichheitswidrige, nicht mehr durch den Förderungszweck hinreichend gedeckte Überprivilegierung des begünstigten Vermögens. Will der Gesetzgeber an der Befreiungsvorschrift festhalten, ist es dessen Aufgabe, unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung der Grenze zu kleineren und mittleren Familienunternehmen zu ziehen. Als Anhalt nennt das BVerfG die von der EU-Kommission²³ verwendeten Abgrenzungsmerkmale (Beschäftigung von weniger als 250 Arbeitnehmern, entweder Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € oder Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. €), alternativ eine absolute Obergrenze, wie sie etwa in dem Regierungsentwurf eines *Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge* vom 30.5.2005 in Höhe von 100 Mio. € Vermögenswert enthalten war.²⁴

3. Überprivilegierung durch den 50 %igen Verwaltungsvermögenstest

Durch den Ausschluss von Unternehmensvermögen, das zu mehr als 50 % sog. Verwaltungsvermögen ist, sollte verhindert werden, dass Steuerpflichtige im Gewande des Betriebsvermögens „unproduktives“ Verwaltungsvermögen unter Ausnutzung der Steuerverschonung übertragen. Die Regelung war – wie die sog. Cash-Gesellschaften gezeigt haben – untauglich, das selbst gesetzte Ziel zu erfüllen.²⁵ Selbst aber nach der Einfügung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG n.F. bleibt die Regelung trotz der Eindämmung begünstigter Cash-Gesellschaften auch über den 4.7.2013 hinaus willkürlich. Ihre Kernschwäche liegt in dem mit § 13b Abs. 2 ErbStG verfolgten „*Alles-oder-nichts-Prinzip*“. Wird die 50 %-Grenze eingehalten, ist grundsätzlich das *gesamte* Unternehmensvermögen (einschließlich des Verwaltungsvermögens!) begünstigt. Umgekehrt ist das Unternehmensvermögen *insgesamt* nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze auch nur leicht übersteigt. Besonders grotesk wirkt sich der Verwaltungsvermögenstest bei mehrstufigen Beteiligungen im Konzernverbund aus. Da der Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG jeweils auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft nach dem „*Alles-oder-nichts-Prinzip*“ geführt wird, kann bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen ein Kaskadeneffekt eintreten, wonach der Konzern im Ergebnis sogar ausschließlich begünstigtes Vermögen unterhält, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil überwiegt.

Wie das BVerfG zutreffend festgestellt hat, führt die vorstehende Regelung zu Ergebnissen, die weder durch den Lenkungszweck noch durch einen davon zu unterscheidenden Vereinfachungszweck gerechtfertigt werden können.²⁶ Wenn der in § 13b Abs. 4 ErbStG vorgesehenen 85 %igen Freistellung des Unternehmensvermögens die Überlegung zugrunde liegt, dass jedes Unternehmen über ein nicht begünstigungsfähiges Verwaltungsvermögen im Umfang von 15 % des gesamten Betriebsvermögens verfügt, ist nicht erklärbar, weshalb § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG mehr als das Dreifache dieses Umfangs als begünstigt

tigungsunschädlich typisiert.²⁷ Im Ergebnis fördern §§ 13a , 13b ErbStG damit in erheblichem Umfang ein Vermögen, das nach der eigenen gesetzgeberischen Grundentscheidung eigentlich nicht begünstigungsfähig ist. Dies ist unverhältnismäßig und verstößt nach Auffassung des BVerfG gegen Art. 3 Abs. 1 GG . Das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen, wäre mit der Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil am Verwaltungsvermögen ohne die vorgenannten Verwerfungen möglich gewesen.²⁸

4. Lohnsummenregel und unverhältnismäßige Kleinbetriebsgrenze

Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG dient im Ausgangspunkt zur Absicherung einer „zielgenauen“ Lenkung im Sinne des längerfristigen Erhalts von Arbeitsplätzen und wird daher vom BVerfG ebenso wie die Haltefrist des § 13a Abs. 5 ErbStG grundsätzlich nicht beanstandet. Davon ausgenommen ist aber die Kleinbetriebsgrenze des § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG . Insoweit folgt das BVerfG der verfassungsrechtlichen Einschätzung des Vorlagebeschlusses.²⁹ Beide Gerichte halten es für gleichheitswidrig, wenn alle Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregel ausgenommen werden. Da damit mehr als 90 % aller Betriebe vom Lohnsummenerfordernis ausgenommen werden, fehlt eine hinreichende Absicherung des Lenkungszwecks im Tatbestand. Das Argument, dass aber mehr als 80 % der Beschäftigten in Unternehmen arbeiteten, die unter die Lohnsummengrenze fallen, lässt das BVerfG nicht gelten. Das Regelungskonzept der §§ 13a , 13b ErbStG nähme eine unternehmensbezogene und keine gesamtwirtschaftliche Betrachtung ein.³⁰ Zudem stößt sich das BVerfG ebenso wie zuvor der BFH daran, dass die großzügige Kleinbetriebsgrenze Gestaltungsanreize durch Betriebsaufspaltungen und Gründungen von Schwestergesellschaften böten.³¹ Der Vereinfachungszweck vermag diese Wirkungen nicht zu rechtfertigen. Nach Auffassung des BVerfG ist der Lohnsummen-Dokumentationsaufwand auch bei kleineren Unternehmen ohne größeren Aufwand möglich, aus arbeits-, ertragsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Gründen ohnehin zu leisten und damit letztlich zumutbar.³²

III. Rechtsfolgenbestimmung durch das BVerfG

1. Unvereinbarkeits- statt Nichtigkeitserklärung

Das BVerfG hat nicht - wie zum Teil befürchtet³³ -, die beiden Vorschriften der §§ 13a , 13b ErbStG einfach gemäß

- 115 -

Seer, GmbHR 2015, 113-121

- 116 -

§ 78 BVerfGG für nichtig erklärt. Es ist der Auffassung, dass sich mit den festgestellten Gleichheitsverstößen wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig erwiesen haben, die auch auf die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-)Vermögen ausstrahlen. Eine Belastung aller Unternehmensübergänge nach den allgemeinen erbschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen ohne unternehmensspezifische Privilegierungen widerspräche dem in dem Steuerverschonungskonzept der §§ 13a , 13b ErbStG zum Ausdruck gekommenen und im Grundsatz nach dem BVerfG verfassungsrechtlich auch nicht zu beanstandenden Willen des Gesetzgebers.³⁴ Umgekehrt folgt das BVerfG zumindest im Ergebnis dem BFH und wendet § 19 Abs. 1 ErbStG als *Klammernorm* an, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen trifft und hält die Besteuerung des Übergangs von nicht begünstigten Vermögens durch das ErbStG ebenfalls für blockiert.³⁵ Daraus zieht das BVerfG jedoch nicht die Folgerung einer umfassenden (rückwirkenden) Nichtigkeit des gesamten ErbStG, sondern begnügt sich - ebenso wie die beiden früheren Entscheidungen des BVerfG³⁶ - mit einer bloßen *Unvereinbarkeitserklärung*.

2. Befristete Weitergeltungsanordnung bis längstens zum 30.6.2016

Mit Rücksicht auf die betroffenen Länderhaushalte und den verwaltungstechnischen Schwierigkeiten einer Rückabwicklung flankiert es die Unvereinbarkeitserklärung mit einer *befristeten Weitergeltungsanordnung* bis längstens zum 30.6.2016.³⁷ Etwas verklausuliert weist das BVerfG zudem darauf hin, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Urteilsverkündung bezogene rückwirkende Neuregelung begründe, die einer ex-

zessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltung der §§ 13a , 13b ErbStG die Anerkennung versagt.³⁸ Diese Rechtsfolgenbestimmungen sind m.E. in der Gesamtschau wie folgt zu lesen:

- 1. Die bis zum 17.12.2014 (Tag der Urteilsverkündung) erfolgten Vermögensübertragungen kommen uneingeschränkt in den Genuss der materiell-rechtlich verfassungswidrigen Verschonungs- subvention der §§ 13a , 13b ErbStG . Die Vermögenserwerber genießen nicht nur dann, wenn bereits ein Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheid erlassen worden ist, nach § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO , sondern auch in allen anderen Fällen Vertrauensschutz. Soweit Steuerbescheide nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO vorläufig ergangen sind, sind sie nun für endgültig zu erklären.
- 2. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, spätestens bis zum 30.6.2016 die Gleichheitssatzverstöße zu beseitigen. Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung, spätestens bis zum 30.6.2016, gilt die derzeitige (materiell-rechtlich verfassungswidrige) Regelung übergangsweise fort.
- 3. Dem Gesetzgeber ist es unbenommen, eine bis maximal auf den Tag der Verkündung der Entscheidung des BVerfG (17.12.2014) zurück wirkende Neuregelung zu schaffen. Soweit er dabei die Verfassungsverstöße beseitigt, werden die Begünstigten in ihrem Vertrauen auf den Fortbestand der bisherigen Regelungen der §§ 13a , 13b ErbStG nicht geschützt. Die Finanzämter werden bis dahin zwischenzeitlich zu erlassende Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheide gemäß § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AO für vorläufig erklären. Die Steuerbescheide bewirken aber keinen besonderen Vertrauensschutz i.S.d. § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO , weil es sich um eine zulässige rückwirkende gesetzliche Änderung handelt und die Bescheide erst nach der Entscheidung des BVerfG erlassen werden.
- 4. Sollte der Gesetzgeber außerstande sein, eine Neuregelung bis zum 30.6.2016 zu schaffen, ist das derzeit noch geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ab dem 1.7.2016 bis auf weiteres nicht mehr anwendbar. Die Rechtslage entspräche der derzeit für die Vermögensteuer geltenden Rechtslage.

Die Unvereinbarkeitserklärung rechtfertigt sich zunächst daraus, dass dem Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten zur Reparatur des verfassungswidrigen Gesetzes offenstehen. Der Gesetzgeber könnte den Weisungen des BVerfG folgend die Verschonungssubvention zurückstutzen. Er könnte aber ebenso auf die Verschonungssubvention gänzlich verzichten wie umgekehrt das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ersatzlos aufheben. Das Gewaltenteilungsprinzip (Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG) gebietet dem BVerfG, bei einem derart weitreichenden Spektrum von Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers sich auf die Unvereinbarkeitserklärung zu beschränken.

Die Verschonungssubvention ist rückwirkend mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Deshalb unterläge das für verfassungswidrig erkannte Gesetz an sich einer Anwendungssperre. Da es dem Gesetzgeber aus Gründen des Vertrauensschutzes aber versagt ist, die Begünstigung der §§ 13a , 13b ErbStG für die Zeit vor dem 17.12.2014 einfach zu kassieren, bliebe nur, die Begünstigung auch auf das übrige Vermögen auszudehnen oder das verfassungswidrige Erbschaft- und Schenkungsteuer rückwirkend nicht (mehr) anzuwenden. Beide Alternativen hielt das BVerfG – wie in vielen anderen Entscheidungen im Bereich des Steuerrechts – aus haushalterischen Gründen für untragbar.³⁹ Stattdessen gibt das Gericht dem Gesetzgeber nun schon zum dritten Mal innerhalb von weniger als zwanzig Jahren die Gelegenheit, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz trotz evidenter verfassungswidriger Mängel ohne finanzielle Risiken für den Staatshaushalt nachzubessern. Dies überzeugt nicht. Die besondere Rücksichtnahme lädt ihn ein, verfassungswidrige Zustände bis zur nächsten Mangelrüge schlicht hinzunehmen und seine Verantwortung für das Recht zu vernachlässigen.⁴⁰ Es bedarf keiner großen Fantasie, sich die Wut und Empörung deutscher Steuerpolitiker vorzustellen, wenn das BVerfG mit dem Hinweis, dass haushalterische Rücksichtnahme nach zwei gescheiterten Reformversuchen des Gesetzgebers fehl am Platz ist, das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz schlicht für nichtig erklärt hätte. Andererseits würde sich dann der Gesetzgeber endlich ernsthaft die Mühe machen müssen, einen verfassungskonformen Gesetzeszustand

herzustellen. Nach den ersten Verlautbarungen der Steuerpolitik ist leider (erneut) eher vom Gegenteil auszugehen.⁴¹

IV. Reformoptionen des Gesetzgebers

1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Die Erbschaftsteuer ist nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG eine Landessteuer. Deshalb steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG nur zu, wenn die Voraussetzungen des mit Wirkung vom 16.11.1994 verschärften Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Art. 72 Abs. 2 GG eröffnet die Gesetzgebungskompetenz für den Bund nur, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Daraus haben einige Autoren geschlossen, dass es dem Bundesgesetzgeber mittlerweile jedenfalls verwehrt sei, eine Vollregelung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer zu treffen.⁴²

Demgegenüber restringiert das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 GG mit Recht nicht. Vielmehr setzt es die bereits in der Entscheidung des 2. Senats des BVerfG zum Mindesthebesatz bei der Gewerbesteuer aufgezeigte Linie⁴³ fort. Zwar besitzt der Bund bei seiner Einschätzung der Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung zur Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit keinen von verfassungsgerichtlicher Kontrolle freien gesetzgeberischen Beurteilungsspielraum. Jedoch billigt das BVerfG ihm insoweit eine *Einschätzungsprärogative* zu.⁴⁴ Die Wahrung der „Rechtseinheit“ zielt in erster Linie auf die Vermeidung einer Rechtszersplitterung, während es bei der Wahrung der „Wirtschaftseinheit“ darum geht, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. Insoweit sieht das BVerfG überzeugend die Gefahr der Rechtszersplitterung, wenn es den Landesgesetzgebern überlassen bliebe, landesspezifische Regelungen zur erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsübergangs zu schaffen.⁴⁵ Zugleich wäre auch die Wirtschaftseinheit gefährdet, weil landesunterschiedliche erbschaftsteuerliche Regelungen zur Sitz- und Betriebsstättenverlegung anreizen würden.⁴⁶ Insgesamt sollte die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch zukünftig bundeseinheitlich geregelt bleiben. Eine Steuer, die an den *Weltvermögenserwerb* anknüpft und damit eine Gesamtleistungsfähigkeit belastet, sollte nicht noch in ihrem Binnenbereich mit Doppelbesteuerungsfragen befrachtet werden. Hängt das Besteuerungsrecht der jeweiligen Bundesländer davon ab, in welchem Bundesland Erblasser, Schenker oder die Erwerber jeweils ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, werden neue komplexe interne Doppelbesteuerungsfragen ausgelöst, die bei einer bundeseinheitlichen Regelung im Verhältnis zum Steuerpflichtigen irrelevant sind. Zudem werden steuermotivierte Wanderungsbewegungen einsetzen, wenn die konkrete Steuerbelastung für die Betroffenen von seinem jeweiligen Wohnsitz innerhalb Deutschlands abhängt. Dem kann der Bund nach wie vor auch in Gestalt einer Vollregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach Art. 105 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG begegnen.⁴⁷

2. Kleine Lösung: Beibehaltung einer „zurückgestutzten“ Verschonungssubvention

Das BVerfG hält die Konzeption der Verschonungssubvention der §§ 13a , 13b ErbStG im Ausgangspunkt als vom Gestaltungsermessen des Gesetzgebers noch für gedeckt. Deshalb braucht der Gesetzgeber die Vorschriften der §§ 13a , 13b ErbStG nicht von Verfassungs wegen aufzuheben und kann sich auf eine Begrenzung der Verschonungssubvention beschränken. Dies beträfe die folgenden Mindestmaßnahmen:

a) Ausklammerung des Verwaltungsvermögens aus dem förderungswürdigen Unternehmensvermögen

Das BVerfG hält die negative Ausgrenzung des sog. Verwaltungsvermögens einschließlich des in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG aufgeführten Katalogs des Verwaltungsvermögens für eine am Förderungszweck orientierte sachgerechte Entscheidung des Gesetzgebers. Durch die mit dem *AmtshilfeRLUmsG* vom 26.6.2013 bewirkte Einbeziehung des Vermögens sog. Cash-Gesellschaften in den Kreis des Verwaltungsvermögens hat es auch die insoweit bestandenen berechtigten Bedenken des BFH als im Ergebnis ausgeräumt angesehen. Ebenso hat es auch die in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG enthaltene Wesentlichkeitsgrenze für Kapitalgesellschaftsanteile (> 25 %) einschließlich der Poolregelung als eine durch den Lenkungszweck begründete Unterscheidung akzeptiert.⁴⁸ Wie oben unter II.3. erläutert, hält es aber die

in § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG statuierte 50 %ige Verwaltungsvermögens-Grenze für verfassungswidrig. Das BVerfG deutet die von ihm für verfassungskonform gehaltene Regelung wie folgt an:⁴⁹

„Das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, wäre mit der Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil am Verwaltungsvermögen ohne solche Verwerfungen zu erreichen.“

Der Gesetzgeber könnte damit das Verwaltungsvermögen aus dem Kreis des förderungswürdigen Vermögens vollständig ausklammern und nur den verbleibenden Saldo als

- 117 -

Seer, GmbHR 2015, 113-121

- 118 -

begünstigtes Unternehmensvermögen belassen. Dies erübrigte auch die in § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG derzeit gesondert behandelte Kategorie des „jungen Verwaltungsvermögens“. Allerdings bedarf es eines Blicks auf die betrieblichen Verbindlichkeiten. Diese würden nämlich allein das begünstigungsfähige („produktive“) Vermögen und damit letztlich die Begünstigung schmälern, obwohl sie ggf. mit nicht produktivem Vermögen zusammenhängen. Umgekehrt dürfen die betrieblichen Verbindlichkeiten auch nicht einfach (zunächst) mit dem Verwaltungsvermögen verrechnet werden, weil sie ggf. mit produktivem Vermögen zusammenhängen.⁵⁰ Wie die ertragsteuerliche frühere Diskussion um die sog. Mehrkonten-Modelle mit dem daraufhin eingeführten § 4 Abs. 4a EStG zeigt, lassen sich betriebliche Verbindlichkeiten nur schwer einzelnen Wirtschaftsgütern zuordnen. Zudem wird der gemeine Wert nach § 109 Abs. 1 S. 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG nicht im Wege der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern, sondern im Wege der *Gesamtbewertung des Unternehmens* ermittelt.⁵¹ Deshalb erscheint es sachgerecht, den auf der ersten Stufe im Wege der Gesamtbewertung ermittelten Unternehmenswert auf der zweiten Stufe für die Begünstigung *quotat* im Verhältnis des nach Abzug des Verwaltungsvermögens verbleibenden begünstigten Aktivvermögens zum Gesamtaktivvermögen anzusetzen. Wie unter II.3. dargelegt, verlangt das BVerfG dabei, auch für Beteiligungsgesellschaften von der in § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG verankerten 50 %-Grenze und dem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ abzurücken. Folgerichtig sind im Konzernverbund die Beteiligungswerte für die Berechnung der Begünstigung ebenfalls nur *quotat* im Verhältnis des begünstigten Aktivvermögens zum Gesamtaktivvermögen der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft einzubeziehen.

b) Reduzierung der Kleinbetriebsklausel

Als gleichheitswidrige Begünstigung hat das BVerfG die in § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG bisher vorgesehene Ausnahme vom Lohnsummenerfordernis bei der Beschäftigung von nicht mehr als 20 Arbeitnehmern in dem jeweiligen Betrieb verworfen (s. oben II.4.). Es hat mit Recht auch einen inneren Sachzusammenhang mit den Bestimmungen des *Kündigungsschutzgesetzes* negiert,⁵² so dass der Gesetzgeber nicht einfach auf die zunächst im *ErbStRefG 2009* vorgesehene Schwelle von 10 Arbeitnehmern zurückkehren kann.⁵³ Ein Bedürfnis für eine Ausnahme vom Lohnsummen-Test erkennt das BVerfG aber immerhin für solche Fälle an, in denen die betroffenen Betriebe über eine so geringe Zahl an Beschäftigten verfügen, dass schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft die Einhaltung der Lohnsumme über die lange Lohnsummenfrist hinweg weitgehend unmöglich macht.⁵⁴ Darunter stellt sich das BVerfG offenbar Kleinstbetriebe mit einigen wenigen Arbeitnehmern vor. Allerdings realisiert sich das durch die Lohnsummenfrist hervorgerufene unternehmerische Risiko weniger bei Kleinstunternehmen, sondern gerade bei großen Unternehmen, die auf Weltmarktveränderungen durch eine Restrukturierung oder Verschlankeung der Belegschaft reagieren müssen. Im Ergebnis sollte eine Reduzierung der Kleinbetriebsausnahmeregelung auf eine Beschäftigungszahl von fünf Arbeitnehmern als Vereinfachungszwecknorm auch aus dem Blickwinkel des BVerfG wohl unschädlich sein.

c) Beschränkung der Verschonungssubvention auf inhabergeführte mittelständische Unternehmen

Die vom BVerfG getroffene, wohl wichtigste Aussage betrifft die Begrenzung der Verschonungssubvention auf kleine und mittelständische Unternehmen (s. oben II.2.). Danach darf die Verschonungssubvention ohne eine besondere Bedürfnisprüfung nur kleinen und mittleren Familienunternehmen, die typischerweise in personaler Eigentümerverantwortung stehen, gewährt werden. Daran anschließend stellt

sich die Frage, wie diese förderungswürdigen Unternehmen von anderen Unternehmen sachgerecht abgegrenzt werden. Dazu bietet das BVerfG immerhin zwei verschiedene Kriterien an:⁵⁵

- (1) einen *typusdefinierenden Katalog* von KMU-Kriterien nach dem Vorbild der EU-Kommission v. 30.5.2005: z.B. Arbeitnehmerzahl < 250, Jahresumsatz max. 50 Mio. € oder Jahresbilanzsumme max. 43 Mio. €,
- (2) nach dem Vorbild des Regierungsentwurfs eines *Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge* v. 30.5.2005: *absolute Förderungshöchstgrenze*, z.B. 100 Mio. € Vermögenswert.

Beide Ansätze enthalten nicht ausdrücklich das vom BVerfG zur Rechtfertigung der Begünstigung mehrfach angeführte Merkmal der *personalen unternehmerischen Verantwortung* bei *eigentümergeführten Unternehmen*.⁵⁶ Offenbar meint das BVerfG, dass dieses Merkmal typischerweise bereits durch den Begünstigungskatalog des § 13b Abs. 1 ErbStG hinreichend erfasst wird. Daran bestehen aber zumindest bei *börsennotierten Kapitalgesellschaften* erhebliche Zweifel. Die Verschonungssubvention rechtfertigt sich von ihrem Ansatz her allein durch die Gefahr eines Zugriffs der steuerpflichtigen Erwerber auf das Unternehmensvermögen und die damit verbundene Gefahr für die Unternehmensfortführung und den Erhalt von Arbeitsplätzen. Besteht diese Gefahr – wie bei börsennotierten Kapitalgesellschaften – typischerweise nicht, fehlt es an der Rechtfertigung für die Steuerfreistellung der Anteile an der Kapitalgesellschaft des erwerbenden (ggf. neuen) Anteilseigners. Daran ändert die Wesentlichkeitsgrenze des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG (> 25 %-Beteiligung, ggf. erst durch sog. Poolvereinbarungen erreicht) nichts.

Gegen die Unterscheidung des BVerfG wendet in einer ersten Besprechung *Stalleiken* ein, dass Kleinstbeteiligungen (z.B. in Höhe von 0,5 %) an einem großen Unternehmen insbesondere im Angesicht von Verfügungs- und Kündigungsbeschränkungen eine geringere Leistungsfähigkeit vermitteln können als etwa eine 50 %ige Beteiligung an kleinen oder mittleren Unternehmen.⁵⁷ Dieser Einwand trifft jedoch nicht den Punkt. Es geht gerade nicht um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des unentgeltlichen Erwerbers, sondern um die Gefahr des Zugriffs auf das Un-

- 118 -

Seer, GmbHR 2015, 113-121

- 119 -

ternehmensvermögen zum Zwecke der Tilgung der Erbschaft- oder Schenkungsteuerschuld. Die von *Stalleiken* angesprochenen für den Anteilswert relevanten Faktoren (Thesaurierungsgebote und Entnahmebeschränkungen, Verfügungs- und Kündigungsbeschränkungen) betreffen die 1. Stufe des Steuertatbestands, nämlich die Bewertungsebene. Hier ist in der Tat § 9 Abs. 3 BewG kritisch zu überdenken, weil er entgegen des Verkehrswert-Ansatzes zu einer Überbewertung von Beteiligungen führt (dazu IV.3.a)). Diesem Umstand ist dort, wo tatsächlich derartige Beschränkungen bestehen, auf der Bewertungsebene zu begegnen, und nicht verallgemeinernd zum Anlass einer insoweit nicht zielgenauen Verschonungssubvention auf der zweiten Stufe zu nehmen. Denn eine fehlerhafte Bewertung (1. Stufe) lässt sich nicht durch eine typisierende Verschonung (2. Stufe) kompensieren. Will man an der Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG festhalten, so wäre die zielgenaue Verwirklichung des Lenkungszwecks durch einen *KMU-Kriterienkatalog unter Ausschluss von Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften* gewährleistet.

Werden diese Begrenzungen eingeführt, sind nach der Entscheidung des BVerfG sowohl die 85 %ige Regelverschonung des § 13b Abs. 4 ErbStG als auch die 100 %ige Freistellung des begünstigten Unternehmensvermögens (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG) verfassungsrechtlich tolerabel (s. oben II.2.). Rechtspolitisch erscheint es allerdings sinnvoll, die optionale Zweigleisigkeit zu beseitigen und auf eine einzige Verschonungsregelung zurückzuführen. Dabei sollten Behaltens- und Lohnsummenfrist einen Zeitraum von fünf Jahren nicht überschreiten (dazu kritisch IV.3.c)).

d) Individuelle Bedürfnisprüfung beim Erwerb von Beteiligungen an Großunternehmen

Unabhängig davon, welche Art der Begrenzung der Gesetzgeber präferiert, stellt sich für das nicht durch die typisierende Verschonungssubvention erfasste unternehmerische Vermögen die Frage nach einer individuellen Bedürfnisprüfung. Diese könnte durch eine veränderte Ausgestaltung der Stundungsregelung in § 28 ErbStG ausgestaltet werden. Die entscheidende Frage lautet: Wird der Erwerber des (Groß-)Unternehmensvermögens durch seine persönliche erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung gezwungen, auf die Substanz des Unternehmensvermögens zuzugreifen, dem Unternehmen der-

art Liquidität zu entziehen, dass der Fortbestand des Unternehmens und der dort geschaffenen Arbeitsplätze gefährdet wird? Für die Beantwortung dieser Frage stellt das BVerfG es in das gesetzgeberische Ermessen, auch nicht begünstigtes anderes Vermögen des Erwerbers sowie bereits vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen in eine Gesamtbetrachtung einzubeziehen.⁵⁸

Ob der Erwerber überhaupt auf das Unternehmensvermögen zugreifen kann, wäre im Einzelfall zu prüfen. Dabei kommt es bei Personengesellschaften auf die Entnahmerechte des Mitunternehmers und bei Kapitalgesellschaften auf die Mehrheitsverhältnisse bei Ausschüttungsbeschlüssen und damit verbundene Satzungsregeln an. *Stalleiken* weist in seiner Besprechung darauf hin, dass gerade in großen und größten Familienunternehmen, deren Werte sich auf viele Erwerber verteilen, die Gesellschaftsverträge häufig Klauseln enthalten, wonach keine Mittel zur Tilgung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer entnommen werden dürfen, deren Tragung (und damit verbunden: die Vorsorge) also Sache des einzelnen Gesellschafters ist.⁵⁹ Es wird nicht ganz klar, was *Stalleiken* damit begründen möchte. Eine Ausdehnung der Verschonungssubvention auf Großunternehmen rechtfertigt dieser Umstand aber gerade nicht. Denn dadurch wird der Fortbestand weder des Unternehmens noch der darin befindlichen Arbeitsplätze gefährdet. Stattdessen ist der Einwand *Stalleikens* an der systematisch richtigen Stelle zu platzieren, nämlich bei der Anteilsbewertung (s. IV.3.a)].

3. Große Lösung: Umfassende Erbschaftsteuerreform unter weitestgehenden Verzicht auf Verschonungssubventionen

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 nur über die Verschonungssubvention der §§ 13a , 13b ErbStG befunden und diese mit den vorgenannten Einschränkungen als Ausdruck des gesetzgeberischen Gestaltungsermessens gerechtfertigt. Die Entscheidung des BVerfG hindert den Gesetzgeber nicht, eine weitreichendere Reform als unter IV.2. dargelegt anzugehen. Die in diesem Zusammenhang zu erörternden Fragen können in diesem Besprechungsaufsatz naturgemäß nicht ausdiskutiert werden. Aber es sei gestattet, exemplarisch auf folgende Kernanliegen hinzuweisen:

a) Änderung des § 9 Abs. 3 BewG

Wie bereits unter 2.c) dargelegt, wird zugunsten der Verschonungssubvention seitens der Unternehmensvertreter ein Argument vorgebracht, dass systematisch und inhaltlich die Bewertung betrifft: die Berücksichtigung von Verfügungs- und Kündigungsbeschränkungen, Veräußerungsverboten, wertmindernden Abfindungsklauseln, Einschränkungen der Stimmrechte, Thesaurierungsvorgaben, Gewinnentnahmebeschränkungen.⁶⁰ § 9 Abs. 2 S. 3 BewG lässt für die Bestimmung des gemeinen Werts alle ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse unberücksichtigt. Zu den persönlichen Verhältnissen zählt § 9 Abs. 3 S. 1 BewG auch *Verfügungsbeschränkungen*, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Hierunter fallen nach der Rechtsprechung des BFH insbesondere in Gesellschaftsverträgen und Satzungen verankerte Verfügungsbeschränkungen.⁶¹ *Welling/Kambeck* haben jüngst aufgezeigt, dass die in den Gesellschaftsverträgen und Satzungen enthaltenen Vinikulierungen regelmäßig nicht auf persönlichen Umständen der Anteilseigner beruhen, sondern aus Sicherungsgründen gegenüber Fremdkapitalgebern an der Tagesordnung sind.⁶² Bei vielen eigentümergeführten Familienunternehmen sind diese Klauseln praktisch verewigt, so dass sie faktisch zu *objektiven Beschränkungen* geworden sind. Zumindest in diesem Fällen ist der gemeine Wert des Anteils deutlich gemindert. § 9 Abs. 3 S. 1 BewG führt hier zu einer deut-

- 119 -

Seer, GmbH 2015, 113-121

- 120 -

lichen *Überbewertung* des vererbten oder verschenkten Gesellschaftsanteils. Nimmt man das verfassungsrechtliche *Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation* zwischen den unterschiedlichen Vermögensarten⁶³ ernst, erweist sich die Vorschrift des § 9 Abs. 3 S. 1 BewG in der bisher vom BFH vorgenommenen Lesart als verfassungswidrig.⁶⁴ Bevor der Gesetzgeber die technokratische Verschonungssubvention der §§ 13a , 13b ErbStG perpetuiert, hat er m.E. zunächst § 9 Abs. 3 BewG abzuschaffen, um zu einer marktkonformen Verkehrswertbestimmung bei nicht börsennotierten, eigentümergeführten Familienunternehmen zu gelangen. Der Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs durch in zeitlicher Nähe vor

der Übertragung erst durch Satzungsänderung eingefügte Verfügungsbeschränkungen ließe sich durch eine *Beibehaltungsfrist* begegnen.

b) Überarbeitung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Die Bewertung des Vermögens kleiner und mittelständischer Familienunternehmen leidet derzeit außerdem unter einer Überbewertung durch das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren.⁶⁵ Ein wesentlicher Mangel liegt im investitionstheoretischen Ansatz des Unternehmenswerts durch Vergleich mit einer langfristigen Rendite öffentlicher Anleihen. Dieser mag bei börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteile über den Börsenhandel jederzeit veräußerbar sind, passen. Bei eigentümergeprägten, nicht börsennotierten Gesellschaften verfehlt er die soziale Bewertungswirklichkeit. Dies mag folgende Überlegung illustrieren: Aufgrund des drastisch gefallen Zinsniveaus auf dem Kapitalmarkt für öffentliche Anleihen folgt für die Unternehmensbewertung eine Reduktion des Basiszins von 2,59 % (zum 2.1.2014 für 2014) auf nunmehr nur noch 0,99 % (zum 2.1.2015 für 2015). Daraus ergibt sich eine Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors i.S.d. § 203 Abs. 1 BewG um 29 % von 14,10 auf 18,21. Es ist aber kaum anzunehmen, dass der Erwerber eines mittelständischen Unternehmens trotz gleichgebliebener Ertragsprognose nun plötzlich bereit wäre, einen um 29 % erhöhten Kaufpreis für das Unternehmen zu zahlen.⁶⁶ Zudem lässt sich ein für alle Unternehmen gleichermaßen geltender Risikozuschlag von 4,5 % kaum rechtfertigen, zumal dieser Wert zu Lasten des Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Risikozuschlagsbandbreiten liegt.⁶⁷ Als weitere Mängel können aufgezählt werden: eine ungewichtete Anknüpfung an Vergangenheitserträge, die Ausklammerung und Einzelbewertung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und „jungem Betriebsvermögen“ (s. § 200 Abs. 3 u. 4 BewG) sowie der zumindest bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu niedrige Abschlag von 30 % für die Ertragsteuerbelastung. Letztlich werden gerade Erwerber von mittelgroßen Familienunternehmen gezwungen, auf eigene Kosten ein an den jeweiligen Verhältnissen ihrer Unternehmensstruktur ausgerichtetes Bewertungsgutachten einzuholen, was einer Vereinfachung und Akzeptanz des Verfahrens zuwiderläuft.⁶⁸

c) Aufgabe der technokratischen Verschonungssubvention zugunsten eines schlichten sachlichen Freibetrags

Auch wenn das BVerfG die Steuervergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG dem Grunde nach verfassungsrechtlich gebilligt hat, bedeutet es nicht, dass diese Regelung rechtspolitisch überzeugt. Unter der Prämisse, dass der Gesetzgeber das Bewertungsübermaß des § 9 Abs. 3 BewG beseitigt, bin ich nach wie vor der Auffassung, dass Verschonungssubventionen aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zu verbannen sind.⁶⁹ Es gibt keinen überzeugenden Sachgrund, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken zurückstehen zu lassen. Selbst bei fungiblem Geldvermögen wird das gleichheitsrechtliche Fundamentaldefizit der Freistellung von Betriebsvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten an einem einfachen Beispiel greifbar: Ist es das erklärte Ziel des Gesetzes, den Unternehmenserwerb als „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ zu fördern, dann fragt man sich, warum nicht erst recht auch der Erbe von Privatvermögen, der mit seinem geerbten Vermögen ein Unternehmen gründet, in den Genuss der Steuerbegünstigung kommt. Denn er erhält nicht einfach bereits bestehende, sondern schafft sogar neue Arbeitsplätze!

Angesichts der rasanten technologischen und globalwirtschaftlichen Entwicklung sind Selbst Haltezeiträume von fünf bis sieben Jahren eine *Ewigkeit*. Zudem werden die Erwerber zu marktfremden (beharrenden) unternehmerischen Fehlentscheidungen verleitet, indem sie ihren Fokus auf die Bewahrung der Steuersubvention richten. Kommt es innerhalb der „Wohlverhaltensfrist“ nach Übernahme zu einer wirtschaftlichen Krise mit gravierenden Strukturentscheidungen, trifft die nachzuversteuernde Erbschaftsteuer den Übernehmer zur Unzeit.⁷⁰ Die „Wohltat“ der Steuerverschonung wird sich dann als staatliches „Danaer“-Geschenk erweisen.⁷¹ Deshalb sollte der zur Neuregelung aufgeforderte Gesetzgeber nicht einfach wieder an den §§ 13a, 13b ErbStG „nachbessernd herumbasteln“. Vielmehr ist es vorzugswürdig, § 13a ErbStG auf einen einfach handhabbaren schlichten Freibetrag (im Sinne einer Vereinfachungszwecknorm) zu reduzieren und den Steuertarif auf eine Größenordnung von ca. 10 % abzuflachen.⁷² Will der Gesetzgeber an einem progressiven Steuertarif festhalten, so sollte dieser nicht als Vollmengen-, sondern als Teilmengenstaffeltarif ausgestaltet sein. Der

Wegfall der weitreichenden Steuerverschonung der §§ 13a , 13b ErbStG böte den fiskalischen Raum, in einem Korridor von 5 - 15 % zu verbleiben.

V. Fazit

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 der in §§ 13a , 13b ErbStG enthaltenen Überprivilegierung des Unternehmensvermögens Grenzen gesetzt. Dies böte der Steuerpolitik die Gelegenheit, nun endlich eine grundlegende Erbschaftsteuerreform durchzuführen. „Gutgemeinte“ Steuerbefreiungen höhlen die Steuerbasis aus. Um ein bestimmtes Mindest-Steueraufkommen zu erreichen, führen sie zu einer deutlichen Steigerung des progressiven Steuertarifs. Letztlich wird dadurch den übrigbleibenden Steuerpflichtigen eine Sonderlast auferlegt, die sie im Verhältnis zu den Begünstigten diskriminiert. Gleichzeitig setzen die Verschonungssubventionen Fehlanreize und bergen für die Begünstigten wegen der in die Zukunft wirkenden Wohlverhaltensregelungen Steuerrisiken, die im Ergebnis mehr Schaden als Nutzen. Der Steuergesetzgeber sollte nicht nur die §§ 13a , 13b ErbStG und § 9 Abs. 3 BewG , sondern auch die Ehegattenbesteuerung einschließlich der mobilitätshemmenden Familienheimvergünstigungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a - 4c ErbStG) in der Zusammenschau mit den persönlichen Freibeträgen des § 16 ErbStG auf den Prüfstand stellen. Diese Maßnahmen böten die Möglichkeit, der Forderung nach einem flachen Steuertarif (Reform des § 19 ErbStG) bei einer breiten Bemessungsgrundlage mit nur „*minimalinvasiven*“ Vereinfachungszweckfreibeträgen nachzukommen.⁷³ Leider weist der Bundesfinanzminister den umgekehrten, kürzesten Weg: eine „*minimalinvasive*“ Reform der Erbschaftsteuer.⁷⁴ Dieser Weg könnte allerdings ein viertes Mal nach Karlsruhe führen!

Fußnoten

- *) *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr Universität Bochum.
- 1) BVerfG v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 , GmbHR 2015, 88.
- 2) BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91 , BVerfGE 93, 165 = GmbHR 1995, 679; dazu *Schaumburg*, GmbHR 1995, 613 ff.; zur Vermögensteuer s. BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 , BVerfGE 93, 121 = GmbHR 1995, 668. Übrig geblieben ist die Einheitsbewertung praktisch nur noch für die Grundsteuer, für dessen Bereich sie wegen ihrer unbestreitbaren Gleichheitswidrigkeit durch BFH v. 22.10.2014 - II R 16/13 , BStBl. II 2014, 957, nun ebenfalls endlich dem BVerfG zur Überprüfung vorgelegt worden ist (Az.: 1 BvL 11/14).
- 3) BGBl. I 1996, 2049 ff.
- 4) *Ausf. Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *StuW* 1997, 283 (285 ff.).
- 5) *Seer*, Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, GmbHR 1999, 64 (72).
- 6) BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 , BVerfGE 117, 1 = GmbHR 2007, 320; dazu *Seer*, GmbHR 2007, 281 ff.; zum Vorlagebeschluss des BFH v. 22.5.2002 - II R 61/99 , BStBl. II 2002, 598 = GmbHR 2002, 917 s. *Seer*, GmbHR 2002, 873 ff.
- 7) BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 , BVerfGE 117, 1 (31 ff.) = GmbHR 2007, 320.
- 8) *Seer*, Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung, *StuW* 2005, 353 ff.; *Seer*, GmbHR 2007, 281 (285 ff.).
- 9) BGBl. I 2008, 3018 ff.
- 10) *Seer*, GmbHR 2009, 225 (232 ff.); außerdem *Seer*, *Ubg.* 2012, 376 (380 ff.).

- 11) S. außerdem: *J. Lang*, *StuW* 2008, 189 (200 f.); *Schulte*, *FR* 2008, 341 (344 f.); *Crezelius*, *ZEV* 2009, 1 (2); *J. Lang*, *FR* 2010, 49 (56 ff.); *Piltz*, *DStR* 2010, 1913 (1915 ff.); *Crezelius*, *ZEV* 2012, 1 (3 ff.); monographisch: *Schubert*, *Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Diss. Düsseldorf, 2011, S. 110 ff.; *Blum*, *Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen*, Diss. Bochum, 2012, S. 202 ff.
- 12) BFH v. 27.9.2012 - II R 9/11 , *BStBl. II* 2012, 899 = *GmbHR* 2012, 1195.
- 13) S. Art. 30 *AmtshilfeRLUmsG* v. 26.6.2013, *BGBI. I* 2013, 1809 (1842); s. dazu Gleichl. Ländererlasse, *FinMin. Nordrhein-Westfalen* v. 10.10.2013 - S 3812b - 10 - V A 6, *BStBl. I* 2013, 1272 = *GmbHR* 2014, 53; *Milatz/Herbst*, *GmbHR* 2014, 18 ff.; *Viskorf/Haag*, *ZEV* 2014, 21 ff.
- 14) *BVerfG*, aaO (Fn. 1), Rz. 124 f.; zuvor *BVerfG* v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 , *BVerfGE* 93, 121 (147) = *GmbHR* 1995, 668; v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 , *BVerfGE* 117, 1 (31 f.) = *GmbHR* 2007, 320.
- 15) *Seer*, *GmbHR* 2007, 281 (285): Wahrung der „*Außengerechtigkeit*“.
- 16) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 125, 172.
- 17) Sinngemäße Wendung bei *Seer*, *GmbHR* 2007, 281 (285); *Seer*, *GmbHR* 2009, 225 (236), dort besonders eingerückt und hervorgehoben.
- 18) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 159 - 163, unter Hinweis auf *BT-Drucks. 16/7918*, S. 33, wonach die Unternehmensnachfolge bei diesen Unternehmen nicht durch die Erbschaft und Schenkungsteuer in einer Weise belastet werden soll, die die Erwerber in ihrer Investitionskraft hemmt und gar zum Verkauf oder zur Auflösung der Betriebe zwingt.
- 19) Instruktiv zum Typus des Familienunternehmens *Welling/Kambeck*, *DB* 2014, 2731 ff.
- 20) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 167, unter Betonung des Gebots einer „hinreichend normenklaren und zielgenauen Förderung“.
- 21) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 170 - 175.
- 22) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 172.
- 23) S. Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003, *ABl. L* 124/36 v. 20.5.2003.
- 24) *BT-Drucks. 15/5555*, S. 10; ablehnend *Seer*, *StuW* 2005, 353 (363 f.).
- 25) Eindrucksvoll die Darstellung von *Piltz*, *DStR* 2010, 1913 (1915 f.).
- 26) Ausführlich *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 231 - 252.
- 27) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 251, mit Hinweis auf *Blum*, *Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen*, Diss. Bochum, 2012, S. 211.
- 28) So ausdrücklich *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 244.
- 29) BFH v. 27.9.2012 - II R 9/11 , *BStBl. II* 2012, 899 (915) = *GmbHR* 2012, 1195.
- 30) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 220.
- 31) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 256 ff.
- 32) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 224.
- 33) S. etwa *Zipfel/Regierer/Vosseler*, *DStR* 2014, 1089 (1093).
- 34) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 283.
- 35) *BVerfG* aaO (Fn. 1), Rz. 284.

- 36) S. bei Fn. 2 und bei Fn. 6.
- 37) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 288 – 293.
- 38) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 292.
- 39) Nachw. aus der Judikatur bei Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 22 Rz. 287 .
- 40) S. bereits Seer, NJW 1996, 285 (289 ff.).
- 41) Nach der FAZ v. 10.1.2015, S. 21, soll der Finanzminister *Schäuble* nur eine „minimalinvasive“ Erbschaftsteuerreform anstreben (so Steuerabteilungsleiter *Sell*).
- 42) *Wernsmann/Spermath*, FR 2007, 829 (833); *Haag*, Die Aufteilung steuerlicher Befugnisse im Bundesstaat, Diss. Leipzig, 2011, S. 404 ff.; differenzierend *Kempny/Reimer*, Gutachten 70 DJT, 2014, D 75 ff., die dem Bund eine Koordinierungskompetenz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und deren Zerlegung, den Ländern aber eine Kompetenz zur Festlegung der Steuersätze und persönlichen Freibeträge zubilligen wollen.
- 43) BVerfG v. 27.10.2010 – 2 BvR 2185 u. 2189/04, BVerfGE 125, 141 (154), Rz. 56 ff.
- 44) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 114; zuvor bereits der 2. Senat des BVerfG v. 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12 u.a., NVwZ 2014, 646 (649 f.), Rz. 115 f., zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG zu einer bundeseinheitlichen Filmabgabe (Sonderabgabe) nach dem *Filmförderungsgesetz (FFG)*.
- 45) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 114.
- 46) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 115 f.
- 47) S. *Seer/Drüen* in Kluth (Hrsg.), FödRefG, Kommentar, 2007, Art. 105 GG Rz. 8; *Hey*, Finanzautonomie und Finanzverflechtungen in gestuften Rechtsordnungen, VVDStRL, Bd. 66, 2007, S. 277 (298 f.); *Schubert*, Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Diss. Düsseldorf, 2011, S. 239 ff.
- 48) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 178 – 195.
- 49) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 244.
- 50) Zur Verfehlung des Lenkungszwecks und zu Fehlanreizen bei generellem (vollständigem) Abzug der Schulden vom nicht begünstigten Aktivvermögen s. bereits Seer, GmbHR 2007, 281 (288).
- 51) Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 15 Rz. 74 ff.
- 52) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 225.
- 53) Kritisch *Stalleiken*, DB 2015, 18 (21).
- 54) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 229.
- 55) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 174 f.
- 56) Zur Abgrenzung zwischen eigentümergeführten Familienunternehmen und börsennotierten Publikumsgesellschaften s. *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 ff.
- 57) *Stalleiken*, DB 2015, 18 (21).
- 58) BVerfG aaO (Fn. 1), Rz. 175.
- 59) *Stalleiken*, DB 2015, 18 (21).
- 60) *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 (2732).

- 61) BFH v. 30.3.1994 - II R 101/90 , BStBl. II 1994, 503 = GmbHR 1994, 568; v. 17.6.1998 - II R 46/96 , BFH/NV 1999, 17 (18) = GmbHR 1999, 372 (LS). Davon sind Verfügungsbeschränkungen zu unterscheiden, die im Wirtschaftsgut selbst begründet sind, s. BFH v. 28.10.2008 - IX R 96/07 , BStBl. II 2009, 45 (46) = GmbHR 2009, 155.
- 62) *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 (2732 f.).
- 63) S. BVerfGE 117, 1 (56).
- 64) *Piltz*, FR 2013, 115 (116); zuvor *Piltz*, Ubg. 2009, 13 (20 f.).
- 65) So bereits die Prognose von *Creutzmann*, DB 2008, 2784 (2789 f.); später *Hinz*, BFuP 2011, 305 (317); empirisch belegt durch *Kappenberg*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, Diss. Münster, 2012, S. 163 ff.
- 66) S. *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, Habil. Bochum, 2014, S. 396 f.
- 67) *Kohl/König*, BB 2012, 607 (609 f.).
- 68) Dazu nun die gleichlautenden Hinweise der Arbeitsgruppen „Bewertung von KMU“ des IDW und der Bundessteuerberaterkammer, s. IDW-Fachnachrichten, Heft 4/2014, S. 282 ff. (IDW-Praxishinweis 1/2014).
- 69) S. bereits *Seer*, GmbHR 2009, 225 (237); *Seer*, Ubg. 2012, 376 (380 ff.).
- 70) Der Nachversteuerungstatbestand ist nach BFH v. 16.2.2005 - II R 39/03 , BStBl. II 2005, 571 (572); v. 4.2.2010 - II R 25/08 , BStBl. II 2010, 663 f. = GmbHR 2010, 671, selbst dann anzuwenden, wenn der Betrieb insolvenzbedingt liquidiert wird. In diesem Fall kann sogar der entreicherte Alt-Unternehmer (Schenker) als Gesamtschuldner gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden.
- 71) *J. Lang*, FR 2010, 49 (57); *Seer*, Ubg. 2012, 376 (380 f.).
- 72) *Seer*, ZRP 2007, 116 ff.; *Viskorf*, FR 2007, 624 (630); *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 3. Buch (§§ 73 - 100), 2011; *Holly*, Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform, Diss. Trier, 2011, S. 177 f.; *Schubert*, Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Diss. Düsseldorf, 2011, S. 261 ff.; *Wiss. Beirat*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 11.
- 73) Fast gebetsmühlenhaft vorgetragen: *Seer*, ZRP 2007, 116 (119); *Seer*, GmbHR 2009, 225 (237); *Seer*, Ubg. 2012, 376 (380 ff.).
- 74) S. FAZ v. 10.1.2015, S. 21, mit Äußerungen des Steuerabteilungsleiters *Sell*.