

*Prof. Dr. iur. Roman Seer / Klaus Michalowski**

Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht – unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!

Nach einem quälend-mühsamen Gesetzgebungsverfahren hat die Verschonungssubvention für Unternehmensvermögen die Gestalt der §§ 13a – c, §§ 28, 28a ErbStG erhalten, um den vom BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, GmbHR 2015, 88 aufgestellten Anforderungen zu genügen. Dieser Beitrag geht der Frage nach, ob nunmehr ein verfassungsrechtlich tolerierbarer Zustand erreicht worden ist. Dabei zeigt er anhand einer Exegese der Verschonungsregeln (illustriert durch 24 Abbildungen) auf, dass die Komplexität des Gesetzes ein Ausmaß erreicht hat, das zur Unkalkulierbarkeit und Unvorhersehbarkeit der erbschaftsteuerlichen Belastung führt („15-Ebenen-Regelungsparcours“). Dadurch stellt sich die generelle Frage der Verfassungswidrigkeit der Steuerverschonung wegen Normenunbestimmtheit und -unklarheit.

I. Unrühmliche Vorgeschichte des ErbStAnpG 2016

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht befindet sich nun schon seit Jahrzehnten in einem verfassungsrechtlich anfechtbaren Zustand. Das BVerfG musste sich in den letzten Jahren bekanntlich gleich mehrfach mit dieser Materie beschäftigen. Den Auftakt machte der 2. Senat des BVerfG in seinen Beschlüssen vom 22.6.1995 zur gleichheitswidrigen Einheitsbewertung.¹ Das daraufhin erlassene *Jahressteuergesetz (JStG) 1997* vom 20.12.1996² vermochte an dem gleichheitswidrigen Bewertungszustand leider nichts fundamental zu ändern.³ Auch der 1. Senat des BVerfG forderte daher in seinem Beschluss vom 7.11.2006 eine

realitätsgerechte Wertrelation der Vermögensarten zueinander und postulierte als maßgebenden Bewertungsansatz auf der ersten Stufe des Steuertatbestands den Verkehrswert.⁴ Da der Gesetzgeber bereits kein gleichmäßiges Bewertungsmaß gefunden hatte, ließ es das Gericht offen, ob die für das Betriebsvermögen bestehende Verschonungssubvention des § 13a ErbStG a.F. gleichheitswidrig war. Stattdessen eröffnete es Spielräume für Lenkungsnormen, forderte aber das Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe (sog. Gemeinwohlklausel) und eine am Lenkungszweck orientierte, *zielgenaue und normenklare* Ausgestaltung des Verschonungstatbestands.⁵ Diese Ausführungen nahm der Gesetzgeber in dem sog. *Erbschaftsteuerreformgesetz 2009* vom 24.12.2008⁶ zum Anlass, den Umfang der Verschonungssubvention in §§ 13a, 13b ErbStG sogar noch auszubauen. Den Anforderungen des BVerfG nach einer „zielgenauen und normenklaren“ Ausgestaltung des Lenkungstatbestands meinte er, durch Lohnsummen- und Behaltenskláuseln sowie durch einen Vermögensverwaltungstest nachzukommen. Dem war allerdings nicht so, was auch schon in den Anhörungen vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bemängelt worden war.⁷ Immerhin beseitigte der Gesetzgeber später wenigstens die evidenten („mit Händen zu greifenden“) Gleichheitswidrigkeiten im Hinblick auf sog. *Cash-Gesellschaften*.⁸ Dies reichte aber nicht aus, da unabhängig von der Begünstigung sog. Cash-Gesellschaften nicht unerhebliche verfassungsrechtliche Mängel verblieben, was wenig später auch der 1. Senat des BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 bestätigte.⁹

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Dipl.-Finanzw. Klaus Michalowski ist freiberuflicher Steuerberater, Certified Financial Planner (CFP) und Wirtschaftsmediator (EBS) mit den Schwerpunkten Family Office, unternehmerische Vermögensnachfolge, Generationenmanagement sowie Steuer- u. Vermögensplanung. Nebenberuflich ist er Lehrbeauftragter an der European Business School (EBS), Oestrich-Winkel. Dieser Beitrag ist das Ergebnis eines gemeinschaftlichen Vortrags auf dem 146. Bochumer Steuerseminar am 10.3.2017. Außerdem enthält er Elemente eines Vortrags, den Prof. Dr. Roman Seer am 23.1.2017 auf dem 14. Deutschen Finanzgerichtstag in Köln gehalten hat.

1 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = GmbHR 1995, 679; zur Vermögensteuer s. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = GmbHR 1995, 668.

2 BGBl. I 1996, 2049 ff.

3 Seer, StuW 1997, 283 ff.

4 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHR 2007, 320; dazu Seer, GmbHR 2007, 281 ff.

5 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.) = GmbHR 2007, 320.

6 BGBl. I 2008, 3018 ff.

7 S. die in der Folge ergangenen Aufsätze von Seer, GmbHR 2009, 225 (232 ff.) u. Ubg. 2012, 376 (380 ff.).

8 S. *Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG)* v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809 (1842); s. dazu gleichl. Ländererlasse, FinMin. NRW 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.

9 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Das BVerfG hatte dem Gesetzgeber bekanntlich eine Nachbesserungsfrist bis zum 30.6.2016 gesetzt.¹⁰ Danach wurde ein der parlamentarischen Demokratie wenig Glanz vermittelndes Gesetzgebungsschauspiel geboten. Die Große Koalition legte sich früh auf nur „minimal-invasive“ Änderungen der Verschonungssubvention fest.¹¹ Selbst dies ging den Wirtschafts- und sog. Mittelstandsverbänden noch zu weit. Parallel dazu kam in den Bundesländern Widerstand in umgekehrter Richtung gegen die von der Bundesregierung eingebrachte Konzeption auf.¹² Nachdem die Mittelstandsvertreter in dem Ministerpräsidenten des Freistaats Bayern *Horst Seehofer* offenbar einen mächtigen Verbündeten gefunden hatten, trat eine Blockade ein. Dies rief das BVerfG auf den Plan. Es ließ am 30.3.2016 durch seinen Pressesprecher *Michael Allmendinger* in einer isolierenden Lesart der beiden Sätze der Nr. 2 des Tenors vom 17.12.2014 „klarstellen“, dass das bisherige ErbStG auch über den 30.6.2016 hinaus anzuwenden sei, wenn der Gesetzgeber nicht zuvor das geforderte Reformgesetz erlasse. Immerhin gelang es dem Deutschen Bundestag, das ErbStAnpG 2016¹³ noch kurz vor Toresschluss am 24.6.2016 zu beschließen.¹⁴ Der Bundesrat verweigerte aber seine Zustimmung und rief am 8.7.2016 den Vermittlungsausschuss an.¹⁵ Um nun doch den Entscheidungsdruck auf die gesetzgebenden Organe zu erhöhen, teilte der Vorsitzende des 1. Senats des BVerfG (*Ferdinand Kirchhof*) der Bundesregierung, dem Bundestag und Bundesrat am 12.7.2016 in einem Schreiben mit, dass sich das BVerfG wegen der Nichteinhaltung der Weitergeltungsfrist Ende September 2016 erneut mit dem Normenkontrollverfahren befassen werde. Nach weiteren mühsamen Verhandlungen hat sich der Vermittlungsausschuss schließlich am 21.9.2016 auf den nun Gesetz gewordenen Kompromiss geeinigt.¹⁶

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

1. Begrenzte Befugnis zur Verfolgung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele

Im Ausgangspunkt ist der Gesetzgeber nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen („*Steuern durch Steuern*“).¹⁷ 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.¹⁸ 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.¹⁹ Dabei betont das BVerfG dazu einen vom Gesetzgeber leider hartnäckig missachteten Zusammenhang:²⁰

„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 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. Limitierte Verschonung von Unternehmensvermögen

Als ein im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegendes, durch Gemeinwohlgründe legitimiertes Förderungsziel erkennt das BVerfG an, *kleine und mittelständische Familienunternehmen* vor Liquiditätsprobleme im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuerbelastung der Unternehmenserwerber zu bewahren und so den Bestand dieser Unternehmen und der mit ihnen verbundenen Arbeitsplätze zu sichern.²¹ Neben der Größe dieser Unternehmen sieht das BVerfG die personale Führung und Verantwortung der Unternehmer als charakteristisch für diesen Typus²² an. Bezogen und beschränkt auf derartige Familienunternehmen hält es das BVerfG verfassungsrechtlich für zulässig, dass sie zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zum Zweck des Erhalts der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder gar vollständig freigestellt werden. Allerdings ist eine solch umfängliche, ggf. sogar vollständige Freistellung des Vermögens nach Meinung des BVerfG nur dann angemessen, wenn durch begleitende ge-

10 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88, 2. Tenor.

11 S. Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/5923 v. 7.9.2015, S. 17 f.; dazu das Wortprotokoll der 54. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 12.10.2015, Protokoll-Nr. 18/54.

12 S. Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/6279 v. 8.10.2015.

13 *Gesetz zur Anpassung der Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG* v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464 ff.

14 S. dazu Beschlussempfehlung u. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911 v. 22.6.2016.

15 Dazu die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats, BR-Drucks. 344/1/16 v. 30.6.2016.

16 S. Beschluss des Deutschen Bundestages v. 29.9.2016, BR-Drucks. 555/16, mit Zustimmung des Bundesrats v. 14.10.2016, BR-Drucks. 555/16 (B).

17 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88, Rz. 124 f.; zuvor BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147) = GmbHR 1995, 668;

BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 f.) = GmbHR 2007, 320.

18 *Seer*, GmbHR 2007, 281 (285): Wahrung der „*Außengerechtigkeit*“.

19 BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88, Rz. 125; 172.

20 Sinngemäße Wendung von *Seer*, GmbHR 2007, 281 (285) u. GmbHR 2009, 225 (236), dort besonders eingerückt und hervorgehoben.

21 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88, Rz. 159 – 163, unter Hinweis auf BT-Drucks. 16/7918, 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.

22 Instruktiv zum Typus des Familienunternehmens *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 ff.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

setzliche Regelungen hinreichend sichergestellt ist, dass mit der Verschonung das angestrebte Förderziel auch tatsächlich erreicht und die Begünstigung zuverlässig auf förderungswürdiges Vermögen begrenzt wird.²³

Das ErbStAnpG vom 4.11.2016 beachtet im Ausgangspunkt diese Vorgabe durch eine Begrenzung des Verschonungsabschlags auf den Erwerb eines begünstigten Vermögens im Wert von höchstens 26 Mio. € (§ 13a Abs. 1 ErbStG). Dieser Freigrenze liegen zwar keine empirischen Untersuchungen im Hinblick auf Familienunternehmen zugrunde. Sie deckt sich aber immerhin mit der letzten Tarifstufe des § 19 Abs. 1 ErbStG als Eingang in den Spitzensteuersatz und besitzt insoweit eine gewisse Plausibilität. Ebenso ist es wohl noch vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt, in § 13c Abs. 1 ErbStG für 26 Mio. € übersteigende sog. „Großerwerbe“ auf Antrag hin den Verschonungsabschlag in 750.000 €-Schritten bis auf null € abschmelzen zu lassen. Ein plötzlicher übergangloser Wegfall des Verschonungsabschlags hätte zu einer unverhältnismäßigen Belastung dieser „Großerwerber“ geführt und würde sie in Relation zu den „Mittelgroß-Erwerbern“ (bis zu 26 Mio. € begünstigtes Vermögen) unverhältnismäßig stark belasten.

Die durch das Verhältnismäßigkeitserfordernis gebotene Relation zwischen Förderungszweck und Ausmaß der Verschonung wird 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 Unternehmen überschreiten*.²⁴ Deshalb war die bisher nach oben hin unlimitierte Verschonungssubvention unverhältnismäßig und verfassungswidrig.

Leider hat das BVerfG nicht klar herausgearbeitet, worauf bei der Grenze abzustellen ist: auf die Größe des Unternehmens oder des einzelnen Erwerbs. Das Urteil schwankt in den Gründen zwischen „Großunternehmen“ und „Großerwerben“. Da die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Bereicherungssteuer ist, die den Zuwachs der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beim Erwerber besteuert, erscheint es vordergründig folgerichtig, wenn das Änderungsgesetz auf den Erwerb abstellt.²⁵ Jedoch handelt es sich bei dem Verschonungsabschlag um eine objektive Steuerbefreiung, die im Interesse des Erhalts von Arbeitsplätzen inhabergeführte mittelständische Unternehmen vor einem mit der Bezahlung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer verbundenen Mittelentzug schützen soll. Deshalb stellt das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 auch heraus, dass sich die steuerliche Privilegierung nicht rechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden soll, sondern weil *das Unternehmen und die darin gebundenen Arbeitsplätze* durch einen mit der Steuerzahlung verbundenen Liquiditätsabzug seitens des oder der Erwerber gefährdet sind.²⁶ Bei klein- und mittleren Unternehmen könne von einer *unwiderleglichen Gefährdungsvermutung* ausgegangen werden. Bei größeren Un-

ternehmen bedürfe es zur Rechtfertigung der weitreichenden Verschonung dagegen schon eines konkreten Nachweises der Gefährdungslage im Sinne einer *individuellen Bedürfnisprüfung*.

Dem Lenkungszweck entspricht es damit, für die vom BVerfG geforderte Größenbegrenzung nicht auf den einzelnen Erwerb, sondern auf die *Größe des jeweiligen Unternehmens* abzustellen. Bei der erwerberbezogenen Ausgestaltung des Verschonungsabschlags vermag die 26 Mio. €-Grenze die vom BVerfG angestellte Gefährdungsvermutung gerade nicht abzubilden. Dazu sind die von ihr erfassten Fälle viel zu heterogen. So kommt der Erwerber eines Kommanditanteils von 1 % im Wert von 26 Mio. €, nennen wir ihn K, in den vollen Genuss der 85 %igen oder gar 100 %igen Freistellung. Dagegen verliert der 100 %-Gesellschafter G einer GmbH im Wert von 90 Mio. € die Verschonungssubvention in vollem Umfang. Während der denkbare Mittelentzug durch die Erbschaftsteuerbelastung des K für die 2,6 Mrd. € werthaltige KG ohne weiteres zu verkraften ist, stellt die mindestens 30 %ige Belastung des Erwerbs des GmbH-Anteils das nur 90 Mio. € werthaltige Unternehmen ggf. vor existenzielle Probleme. Das Beispiel macht deutlich, dass die vermeintliche folgerichtige Anknüpfung an den Erwerb dem Lenkungsziel widerspricht. Denn es geht eben nicht um die Begünstigung des Erwerbers, sondern um die *Schonung des Unternehmens*. Dann ist folgerichtig auch auf die Größe des jeweiligen Unternehmens abzustellen.

Dieser strukturelle Fehler in der Ausgestaltung der Verschonungssubvention wird nicht durch die nunmehr in § 28a ErbStG ermöglichte individuelle Verschonungsbedarfsprüfung korrigiert. § 28a Abs. 2 ErbStG zieht nicht nur das vom Erwerber (z.B. dem genannten Gesellschafter G) erworbene nicht begünstigte Vermögen zu 50 % in die Betrachtung ein. Für die Zumutbarkeitsprüfung stellt § 28a Abs. 2 Nr. 2 ErbStG vielmehr zusätzlich auf bereits vorhandenes sonstiges Vermögen unabhängig davon ab, ob dieses zuvor beim Erwerber bereits einer Einkommen- oder Erbschaft-/Schenkungssteuer unterlegen hat. Daraus folgt eine *indirekte Vermögensbesteuerung*, die der begünstigte 1 %-Gesellschafter K in dem gebildeten Beispiel nicht zu befürchten hat. Ebenso wenig wird sein Verschonungsabschlag – anders als der Verschonungs-Erlass nach § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG – innerhalb eines 10-Jahreszeitraums durch weitere unentgeltliche Erwerbe gefährdet (ausgenommen aber weitere Erwerbe begünstigten Vermögens von derselben Person).

Ob das BVerfG diesen strukturellen Mangel in der Ausgestaltung der Verschonungssubvention in einem denkbaren Verfahren beanstanden wird, ist offen. Es hätte ja schon in der Entscheidung vom 17.12.2014 deutlicher werden können. Zudem könnte es sich darauf zurückziehen, dass der Gesetzgeber mit den Lohnsummen- und Behaltensklauseln in § 13a Abs. 3 u. 6 ErbStG hinreichende Sicherungen eingezogen hat, die den Lenkungszweck abbilden. Allerdings ändert dies nichts an der *bereits strukturellen Fehlsteuerung* hinsichtlich der Abschlagsobergrenze.

3. Verwaltungsvermögenstest

Die vom BVerfG mit Recht gerügte Kernschwäche der früheren Verwaltungsvermögens-Regelung lag im „*Alles-oder-nichts-Prinzip*“ des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. Besonders grotesk wirkte sich der Verwaltungsvermögenstest bei mehrstufigen Beteiligungen im Konzernverbund aus. Da

²³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHHR 2015, 88, Rz. 167, unter Betonung des Gebots einer „hinreichend normenklaren und zielgenauen Förderung“.

²⁴ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHHR 2015, 88, Rz. 170 – 175.

²⁵ Deshalb zustimmend Crezelius, ZEV 2016, 541 (545).

²⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHHR 2015, 88, Rz. 172.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

der Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG a.F. jeweils auf der Ebene jeder Beteiligungsgesellschaft nach dem „Alles-oder-nichts-Prinzip“ geführt wurde, konnten bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen Kaskadeneffekte eintreten, wonach der Konzern im Ergebnis ausschließlich „begünstigtes Vermögen“ unterhielt, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil sogar überwog.

Diesen verfassungswidrigen Zustand hat § 13b Abs. 2 ErbStG beseitigt. Danach wird der Nettowert des Verwaltungsvermögens grundsätzlich aus dem begünstigten Vermögen ausgeklammert. § 13b Abs. 4 ErbStG definiert das Verwaltungsvermögen – wie schon bisher in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. – im Wege eines allerdings erweiterten Katalogs bestimmter Wirtschaftsgüter, die der Gesetzgeber nicht als produktives, begünstigtes Vermögen qualifiziert. Eine spezielle Kategorie des Verwaltungsvermögens bilden dabei die Finanzmittel, unter die das Gesetz den nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestand an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen definiert, soweit dieser 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens übersteigt (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Voraussetzung für den Abzug des 15 %igen Freibetrags ist allerdings, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, land- u. forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 4 ErbStG).

Nach § 13b Abs. 6 ErbStG ergibt sich der Nettowert dieses Verwaltungsvermögens grundsätzlich durch eine Kürzung um den anteiligen gemeinen Wert der Schulden. Die anteiligen Schulden bestimmen sich dabei nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens. Gemäß § 13b Abs. 7 S. 1 ErbStG bleibt das Netto-Verwaltungsvermögen insoweit begünstigt, als es 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten Werts des Betriebsvermögens nicht übersteigt (= *unschädliches Verwaltungsvermögen* – sog. Schmutzzuschlag). Vollständig unbegünstigt bleiben nach § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG allerdings sog. junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG Als „jung“ betrachtet das Gesetz Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren. Dieses junge Verwaltungsvermögen wird nach § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG auch nicht mit Schulden saldiert. Überhaupt ist der Abzug von Schulden ausgeschlossen, soweit die Summe der Schulden den durchschnittlichen Schuldenstand der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung übersteigt. Dies gilt aber nicht, soweit die Erhöhung des Schuldenstands durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist (s. § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG).

Den verfassungswidrigen Kaskadeneffekt verhindert § 13b Abs. 9 ErbStG durch eine *Verbundvermögensaufstellung*, in der über die Beteiligungsketten hinweg die Verwaltungsvermögen einer Unternehmensgruppe miteinander konsolidiert werden. Die technischen Einzelheiten sind dabei unklar. Überhaupt ist die Bestimmung des zu kürzenden Nettowerts des Verwaltungsvermögens höchst kompliziert. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung des Verwaltungsvermögens ergeben sich weniger in materiell-rechtlicher Hinsicht, sondern mehr aus dem Blickwinkel der Vollzugssicherheit und Planbarkeit der Steuerbelastung (dazu unten V.).

4. Lohnsummenregel und Kleinbetriebsgrenze

Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 3 ErbStG dient im Ausgangspunkt zur Absicherung einer „zielgenauen“ Lenkung im Sinne des längerfristigen Erhalts von Arbeitsplätzen und wurde daher vom BVerfG ebenso wenig wie die Haltefrist des § 13a Abs. 6 ErbStG beanstandet. Davon ausgenommen war aber die Kleinbetriebsgrenze des § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG a.F. Insoweit folgte das BVerfG der verfassungsrechtlichen Einschätzung des Vorlagebeschlusses.²⁷ Beide Gerichte hielten die Regelung für gleichheitswidrig, weil mehr als 90 % aller Betriebe vom Lohnsummenerfordernis ausgenommen wurden. Dadurch fehle eine hinreichende Absicherung des Lenkungszwecks im Tatbestand. Das Argument, dass mehr als 80 % der Beschäftigten in Unternehmen arbeiteten, die von der Lohnsummengrenze betroffen sind, ließen die Gerichte nicht gelten.

Vor diesem Hintergrund werden auch gegen die Neufassung der Kleinbetriebsklausel in § 13a Abs. 3 S. 3 u. 4 ErbStG verfassungsrechtliche Bedenken erhoben.²⁸ Diese teilen wir nicht. So hat auch das BVerfG ein Bedürfnis für eine Ausnahme vom Lohnsummen-Test für solche Fälle anerkannt, 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 machen.²⁹ Der Lenkungszweck der Sicherung von Arbeitsplätzen schließt es nicht aus, bei Kleinst- und Kleinunternehmen Erleichterungen vorzusehen, zumal die ganz überwiegende Zahl der Erwerber von Kleinunternehmen wegen der persönlichen Freibeträge keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer tragen. Deshalb vermittelt der genannte statistische 90 %-Wert u.E. ein schiefes Bild. Jedenfalls ist es noch von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt, wenn bei einer Beschäftigungszahl von bis zu fünf Arbeitnehmern auf eine Lohnsummen-Überwachung verzichtet und bei einer Beschäftigungszahl von sechs bis 15 Arbeitnehmern sukzessive in drei Schritten (250 % bis zum 10 Arbeitnehmer, 300 % bis zu 15 Arbeitnehmer und ab 16 Arbeitnehmer 400 %) in die Lohnsummen-Bindung eingeführt wird. Unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG sehen wir dagegen die – wie im bisherigen Recht – vorgenommene Zählung nach Köpfen statt nach Vollarbeitszeitäquivalenten kritisch. Es besteht kein einleuchtender sachlicher Grund dafür, dass ein Betrieb mit fünf Vollzeit-Arbeitnehmern der Lohnsummen-Bindung entgeht, während ein gleichgroßer Betrieb, der eine Stelle mit zwei Halbtagskräften besetzt, dagegen von ihr erfasst wird.

III. Bewertungsebene

1. Vorababschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG

§ 13a Abs. 9 ErbStG enthält nunmehr einen vorrangig vor dem Verschonungsabschlag, also unmittelbar der Bewertungsebene folgenden Vorab-Abschlag. Dieser setzt kumulativ eine bestimmte Entnahme- oder Ausschüttungsbeschränkung, eine Verfügungsbeschränkung und schließ-

²⁷ BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 (915) = GmbHR 2012, 1195.

²⁸ Erkis, DStR 2016, 1441 (1447).

²⁹ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 = GmbHR 2015, 88, Rz. 229.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

lich eine Abfindungsbeschränkung voraus, die insgesamt auch so „gelebt“ werden müssen. Die Abfindungsbeschränkung bildet letztlich den quantitativen Maßstab für den Abschlag, der aber 30 % nicht übersteigen darf. Die Beschränkungen müssen zudem mindestens zwei Jahre vor und 20 Jahre nach der Steuerentstehung bestanden haben bzw. fortbestehen. Während dieser Zeit ist der Erwerber verpflichtet, Änderungen der genannten Bestimmungen oder auch tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen.

Mit dem Vorab-Verschonungsabschlag entspricht der Gesetzgeber der berechtigten Forderung nach Berücksichtigung der objektiven Leistungsfähigkeit des Erwerbers schmälern den Verfügungsbeschränkungen.³⁰ Jedoch geschieht dies systematisch *auf der falschen Ebene*. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 7.11.2006³¹ klar- sichtig zwischen der 1. Stufe der Bewertung und der 2. Stufe der durch außersteuerliche Lenkungs- zwecke motivierten Verschonung unterschieden. Auf dieser 2. Stufe geht es nicht um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des unentgeltlichen Erwerbers, sondern um die Gefahr des Zugriffs auf das Unternehmensvermögen zum Zwecke der Tilgung der Erbschaft- oder Schenkungsteuerschuld. Die für die Vorab-Verschonung relevanten Faktoren (Thesaurierungsgebote bzw. Entnahmebeschränkungen, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen) betreffen die 1. Stufe des Steuertatbestands, nämlich die *Bewertungs- ebene*. Hier wäre § 9 Abs. 3 BewG kritisch zu überdenken, weil er zu einer Überbewertung von Beteiligungen unter Verletzung des Verkehrswertmaßstabs führt. 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.

Es ist auch nicht etwa so, dass die Verwechslung der beiden Stufe lediglich ein optischer Schönheitsfehler wäre. Denn eine generell fehlerhafte Bewertung (1. Stufe) lässt sich nicht durch eine nur eingeschränkt greifende Verschonung (2. Stufe) kompensieren. Gesellschaftsanteile, welche die genannten Verfügungsbeschränkungen aufweisen, sind nämlich *unabhängig davon, welche Art von Vermögen die jeweilige Gesellschaft besitzt, weniger werthaltig*. Auch vinkulierte Anteile an Gesellschaften, denen nur Grundbesitz oder anderes Verwaltungsvermögen gehören, sind im Wert durch die Beschränkungen gemindert. Insoweit liegt ein *Gleichheitsverstoß* vor. Nimmt man das verfassungsrechtliche Gebot der realitätsgerechten Wertrelation zwischen den unterschiedlichen Vermögensarten³² ernst, muss die Auslegung der Vorschrift des § 9 Abs. 3 BewG durch den BFH in verfassungskonformer Lesart überdacht werden. Es handelt sich bei langfristig in Gesellschaftsverträgen enthaltenen Vinkulierungen nicht um Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Erwerbers oder des Rechtsvorgängers begründet sind;³³ vielmehr sind sie bereits objektiver Natur.

30 *Welling/Kambeck*, DB 2014, 2731 (2732 f.); *Stalleiken*, DB 2015, 18 (21).

31 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (34) = GmbHHR 2007, 320.

32 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (56) = GmbHHR 2007, 320.

33 So aber BFH v. 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1994, 503 = GmbHHR 1994, 568; v. 17.6.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17 (18) = GmbHHR 1999, 372 (LS).

2. Änderung der vereinfachten Ertragsbewertung durch Reduzierung des Kapitalisierungsfaktors

Die Bewertung des Vermögens kleiner und mittelständischer Familienunternehmen litt unter einer zumindest tendenziellen Überbewertung im sog. vereinfachten Ertragswertverfahren.³⁴ Ein wesentlicher Mangel lag 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. Zudem ließ sich ein für alle Unternehmen gleichermaßen geltender Risikozuschlag von 4,5 % kaum rechtfertigen, zumal dieser Wert zulasten des Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Risikozuschlagsbandbreiten lag.³⁵ Als weitere Mängel des vereinfachten Ertragswertverfahren können nach wie vor 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 wurden 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.³⁶

Auf diesen Mangel hat der Gesetzgeber nun mit einer Änderung des § 203 BewG reagiert und in Abs. 1 einen *statischen Kapitalisierungsfaktor* i.H.v. 13,75 vorgegeben. Damit geht der Gesetzgeber ein verfassungsrechtliches Risiko ein. Hatte doch das BVerfG in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 die mit dem *JStG 1997* für die Bewertung von Mietwohngrundstücken eingeführte „Rasenmäher“-Methode eines Ertragswertverfahrens mit einem festen Multiplikator von 12,5 % (§ 146 BewG a.F.) verworfen.³⁷ Das BVerfG stellt dazu mit eindringlicher Klarheit fest: „Die in § 146 BewG zugrunde liegende Annahme, es gebe ein typisches bebautes Grundstück (mit geringen Abweichungen beim Alter des Gebäudes und bei Ein- und Zweifamilienhäusern) widerspricht den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihre Lage, ihren Zustand und die Restnutzungsdauer der aufstehenden Gebäude.“³⁸ Sie führte zu einer verfassungsrechtlich nicht mehr vertretbaren Nivellierung ganz unterschiedlicher Grundstücke in ganz unterschiedlichen Standorten.

Einen vergleichbaren Vorwurf könnte man bei isolierter Betrachtung des § 203 Abs. 1 BewG auch gegenüber dem

34 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.

35 *Kohl/König*, BB 2012, 607 (609 f.).

36 Dazu die gleichlautenden Hinweise der Arbeitsgruppen „Bewertung von KMU“ des IDW und der Bundessteuerberaterkammer, s. IDW-Fachnachrichten, Heft 4/2014, S. 282 ff. (IDW-Praxis- hinweis 1/2014).

37 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHHR 2007, 320, Rz. 143 – 146.

38 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 = GmbHHR 2007, 320, Rz. 155.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Kapitalisierungsfaktor von 13,75 erheben. Der Kapitalisierungsfaktor ist nicht das Ergebnis von empirischen Marktuntersuchungen, sondern schlicht ein gegriffener Kompromiss des Vermittlungsausschusses. Im Unterschied zu der Grundstücksbewertung des *JStG 1997* ist der Kapitalisierungsfaktor des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach § 11 Abs. 2 i.V.m. § 199 BewG jedoch *nicht zwingend* anzuwenden. Es steht zunächst unter der Prämisse, dass sich der gemeine Wert des Unternehmens bzw. Unternehmensanteils nicht aus weniger als ein Jahr zurückliegenden Verkäufen ableiten lässt und das Ertragswertverfahren auch für nichtsteuerliche Zwecke im gewöhnlichen Geschäftsverkehr der jeweiligen Branche eine übliche Bewertungsmethode darstellt. Des Weiteren verlangt § 199 BewG, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren zu keinem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Schließlich ermächtigt § 203 Abs. 2 BewG das Bundesministerium der Finanzen, den Kapitalisierungsfaktor im Wege einer Rechtsverordnung an die Entwicklung von Zinsstrukturdaten anzupassen.

In der Zusammenschau bedeutet das Normengeflecht damit folgendes: Führt auch die Anwendung des Kapitalisierungsfaktors i.H.v. 13,75 zu einer Überbewertung, besitzt der Steuerpflichtige nach wie vor die Möglichkeit, durch ein fundiertes Unternehmenswertgutachten (z.B. nach dem IDW-Standard S 1) einen geringeren Wert nachzuweisen. Umgekehrt kann die Finanzbehörde einen höheren Unternehmenswert nachweisen, wenn die Anwendung des Kapitalisierungsfaktors zu einer *offensichtlich unzutreffenden Besteuerung* führt. Dafür, dass dies der Fall ist, trägt die Finanzbehörde allerdings ebenfalls die objektive Feststellungslast. In diesen Escape-Klauseln besteht ein gewichtiger Unterschied zu der damals statischen Grundstücksbewertung, so dass das veränderte vereinfachte Ertragswertverfahren u.E. verfassungsrechtlich tolerabel ist.

IV. Rückwirkung

1. Rückwirkende Anwendung der Neuregelung der §§ 13a – 13c ErbStG zum 1.7.2016

Nach § 37 Abs. 12 ErbStAnpG 2016 findet die Neuregelung der Verschonungssubvention auf alle Erwerbe Anwendung, die nach dem 30.6.2016 stattfinden. Damit enthält das ErbStAnpG 2016 unabhängig von der Frage, wie der Tenor der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 zu verstehen ist,³⁹ eine Rückwirkung für die Erbfälle und unentgeltlichen Zuwendungen, die im Interim vom 1.7. – 9.11.2016 eingetreten sind. *Crezelius* meint, dass diese Rückwirkung insoweit verfassungsrechtlich unzulässig sei, als sie Erwerber gegenüber der bisherigen Rechtslage schlechter stelle.⁴⁰ Sollte das bisherige verfassungswidrige Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht zum 1.7.2016 aufgrund der BVerfG-Entscheidung vom 17.12.2014 außer Vollzug getreten sein, so habe sich jedenfalls ein Vertrauen auf die Fortgeltung des bisherigen Rechts redlicher Weise bilden können, da die zwischenzeitlichen Verlautbarungen sowohl des BVerfG (s. oben unter I.) als auch der obersten Finanzbehörden der Länder⁴¹ von einer interimistischen Fortgeltung des bisherigen Rechts ausgingen. Dieses Vertrauen ist u.E. aber durch den

Bundestagsbeschluss vom 24.6.2016, der in § 37 Abs. 11 ErbStAnpG 2016-Entwurf bereits die Anwendung des Gesetzes auf alle nach dem 30.6.2016 eintretenden Erbfälle und Zuwendungen vorsah,⁴² zerstört worden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG⁴³ ist der Beschluss des Bundestags als zuständiges Gesetzgebungsorgan maßgebend. Daran ist zumindest insoweit festzuhalten, als nicht erst im Vermittlungsausschuss abweichende und daher nicht vorhersehbare Regelungen getroffen werden bzw. worden sind.

2. Rückwirkende Anwendung des Kapitalisierungsfaktors 13,75 auf Unternehmensbewertungen zum 1.1.2016

Weitergehend lässt § 205 Abs. 11 BewG den erst im Vermittlungsausschuss eingefügten Kapitalisierungsfaktor von 13,75 für das vereinfachte Ertragswertverfahren auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 zur Anwendung kommen. Eine Änderung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist erst nachträglich in den Beratungen des Finanzausschusses Teil des Änderungsgesetzes geworden. Selbst im Bundestagsbeschluss am 24.6.2016 war noch kein fester Kapitalisierungsfaktor vorgesehen. Lediglich für den zu diesem Zeitpunkt für die Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors maßgebenden Basiszinssatz wollte § 203 Abs. 2 S. 2 BewG-Entwurf einen Korridor von 3,5 bis 5,5 % einführen. Dieser wurde dann aber nicht zum Gesetz. Deshalb enthält § 203 Abs. 1 BewG eine *echte*, nicht vorhersehbare *Rückwirkung*. Zwar wird sich diese Rückwirkung überwiegend zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken. Es kann aber nach dem bis zum 30.6.2016 anzuwendenden bisherigen Recht zu einer Mehrbelastung in solchen Fällen kommen, in denen aufgrund eines dadurch niedrigeren Unternehmensvermögens das Verwaltungsvermögen plötzlich die frühere 50 %-Grenze überschreitet. Um hier eine verfassungsrechtlich unzulässiger Weise belastende echte Rückwirkung auszuschließen, ist in einem solchen Einzelfall u.E. eine abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO vorzunehmen.

V. Rechtsstaatliches Defizit wegen unbeherrschbarer Komplexität der Verschonungssubvention

1. Unbestimmtheit des Rechts durch Hyperlexie

Die über fünf Paragraphen, 35 Absätze und 36.588 Textzeichen gehenden, zusammenhängenden Vorschriften der §§ 13a, 13b, 13c, 28, 28a ErbStG haben eine Komplexität, welche die Vollziehbarkeit des Gesetzes in Frage stellt (sämtliche Grundrechte-Artikel in 1 – 19 GG benötigen dagegen gerade einmal 16.014 Textzeichen). In seinen Beschlüssen zum Kinderexistenzminimum hatte das BVerfG aus dem Rechtsstaatsprinzip die Forderung abgeleitet, dass die Gebote der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit eine Ausgestaltung des Steuergesetzes erfordern, die es auch dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seine – nach § 370 AO sogar strafbewehrten – Erklärungspflichten nachzukommen.⁴⁴ Von diesem Maßstab ist die Neure-

39 Dazu s. *Drüen*, DStR 2016, 643 ff.; *Crezelius*, ZEV 2016, 367 ff.; *Seer*, GmbHR 2016, 673 ff.

40 *Crezelius*, ZEV 2016, 541 (542 f.).

41 Oberste Finanzbehörden der Länder, FinMin. NRW v. 21.6.2016 – S 1902 - 82 - V A 6, BStBl. I 2016, 646.

42 S. Synopse der Gesetzesänderungen im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911 v. 22.6.2016, S. 29.

43 St. Rspr. des BVerfG seit BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272); s. BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (79 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1 (16 f.).

44 BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (243).

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

gelung meilenweit entfernt. Berücksichtigt man, dass ein Steuerlaie sich der Hilfe der steuerberatenden Berufe bedienen kann und dies bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch tun wird, dann muss zumindest für den *Erbschaftsteuer-Fachberater*⁴⁵ die konkrete Steuerlast mit verhältnismäßigem Aufwand vorausberechenbar sein.⁴⁶ Selbst nach eingehender Lektüre und genauer Kenntnis der Gesetzesentwicklung ist jedenfalls die exakte Berechnung des begünstigten Vermögens unter Ausschluss des sog. Verwaltungsvermögens nach § 13b ErbStG nicht sicher möglich.

Die Rechtstheorie unterscheidet zwischen der *Dichte*, d.h. der Anzahl der zu berücksichtigen normativen Informationen, und den *Interdependenzen* zwischen den Normen (externe Interdependenz) bzw. Normbestandteilen (interne Interdependenz). Man spricht von einer *Hyperlexie*, wenn sich die Zahl der zu berücksichtigenden Elemente durch mehrfach gestufte Wechsel- und Rückwirkungen bis zu einer „kombinatorischen Explosion“ dramatisch erhöht.⁴⁷ Die Gefahr der Unüberschaubarkeit der Norm steigert sich in das Unbeherrschbare, wenn auch noch ein Fall der *Polytelie* hinzukommt. Damit ist eine Situation gemeint, bei der die Norm nicht nur einem spezifischen Zweck, sondern ihre Bestandteile gleich mehreren, ggf. widersprechenden Zwecken dient und der Rechtsanwender damit auch noch zu einer mehrdimensionalen Betrachtung gezwungen wird.⁴⁸

Allerdings ist zu konstatieren, dass das BVerfG trotz seiner hehren Aussagen zur Vorhersehbarkeit des Rechts – soweit ersichtlich – noch nie ein Steuergesetz wegen eines Verstoßes gegen das Bestimmtheits- oder Normenklarheitsgebot kassiert hat. Den wohl ernsthaftesten Versuch hatte der BFH in seinem leistungswertenden Vorlagebeschluss vom 6.9.2006 zur Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des sog. *Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002* unternommen.⁴⁹ Der BFH führte mit bemerkenswerter Klarheit u.a. folgendes aus:

„Allein in § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG kumulieren sämtliche Merkmale einer dem Gebot der Klarheit widersprechenden Norm: Eine gehäufte Verwendung sprachlich kaum abgrenzbarer unbestimmter Rechtsbegriffe, eine umfangreiche Textlänge, ein unübersichtlicher Gesetzesaufbau, ein unklarer Satzbau, eine Häufung und Stufung von Regel-Ausnahme-Techniken, Mehrfachverweisungen und widersprüchlichen Rechtsfolgenanordnungen.“

Der zu § 2 Abs. 3 EStG a.F. getroffene Befund lässt sich ohne weiteres auf §§ 13a – 13c, 28 – 28a ErbStG übertragen und noch erweitern. Das Vorschriften-Konglomerat führt mittlerweile u.E. zu der in der Rechtstheorie beschriebenen „*kombinatorischer Explosion*“ an Dichte und unbeherrschbarer interner wie externer Interdependenz.

Allerdings hat das BVerfG den Versuch des BFH, dem hypertrophen Steuerchaos eine rechtsstaatliche Grenze zu setzen, bekanntlich kühl abgewiesen und die Vorlage für

unzulässig erklärt.⁵⁰ Es vermisste eine Darlegung, warum das Gesetz mit den Instrumenten juristischer Methodenlehre nicht mehr auslegungsfähig sei.⁵¹ Die Komplexitätsprobleme der Norm habe der BFH vielmehr nur allgemein auf abstrakter Ebene beschrieben. Überträgt man diese hohen Anforderungen auf §§ 13a – 13c, 28 – 28a ErbStG, bedarf es der Darlegung, dass mit den anerkannten Auslegungsmethoden kein eindeutiges Rechtsanwendungsergebnis z.B. hinsichtlich der Bestimmung des Verwaltungsvermögens mehr gewinnbar ist.

2. Nachweis der Hyperlexie des ErbStAnpG 2016 anhand von Schaubildern und Bilanzbeispielen

Das Dilemma der mit Mitteln der Wortlautauslegung aus dem Gesetz heraus nicht mehr bestimmbar Erbschaftsteuerbelastung durch eine hyperlexe, polytele Normeninterdependenz sollen die nachfolgenden **Schaubilder und Bilanzbeispiele** verdeutlichen.⁵² Dabei zeigt sich, dass das Regelungsgeflecht nicht bloß redaktionell misslungen ist. Aufgrund der natürlichen Umfangbegrenzung konnten bei diesem Befund nicht einmal die Regelungen der Verbundvermögensaufstellung nach § 13b Abs. 9 ErbStG einbezogen werden. Diese erhöhen den Komplexitätsgrad noch weiter (s. Abb. 1).

Abb. 1: Übersicht § 13b ErbStG

Abschnitt 2 - Wertermittlung § 13b ErbStG - Begünstigtes Vermögen	
(1) begünstigungsfähiges Vermögen	(2) begünstigtes Vermögen, Brutto-Verwaltungsvermögenstest
(3) Deckungsvermögen für betriebliche Altersvorsorgeverpflichtungen	(4) Steuerschädliches Verwaltungsvermögen
(5) Investitionsklausel	(6) Quotale Schuldensaldierung, Nettowert des Verwaltungsvermögens
(7) unschädliches Verwaltungsvermögen	(8) Schuldentest
(9) Verbundvermögensaufstellung	(10) Verfahrensrecht

Die eigentliche Komplexität des § 13b ErbStG ergibt sich aus den Vorschriften des § 13b Abs. 2 – 9 ErbStG. Die grundlegend neu gestaltete Definition des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG ist dabei nur die Overtüre, deren nachfolgende Regelungen stellenweise als Verbalakrobatik des Gesetzgebers wahrgenommen werden können. Danach stellt das begünstigungsfähige Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) ab dem 1.7.2016 begünstigtes Vermögen dar, soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen i.S.d. Abs. 7 gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens i.S.d. Abs. 6 übersteigt. Nach dieser Vorschrift wird das begünstigte Vermögen als *rechnerische Residualgröße* ermittelt. Um sie zu erhalten, müssen der gemeine Wert des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens sowie der Nettowert des Verwaltungsvermögens, der für sich genommen erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Betriebsvermögen darstellt, ermittelt und berechnet werden (s. Abb. 2).

45 Für eine typisierende Betrachtung im Sinne einer „Adressatengerechtigkeit“ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 562 f.

46 Auf die Vorausberechenbarkeit der Steuerlast stellen etwa ab BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); v. 23.10.1986 – 2 BvL 7, 8/84, BVerfGE 73, 388 (400).

47 Eingehend *Towfigh*, Komplexität und Normenklarheit – oder: Gesetze sind für Juristen gemacht!, Der Staat, Bd. 48 (2009), S. 29 (31 f.).

48 *Towfigh*, aaO (Fn. 47), S. 29 (32).

49 BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167.

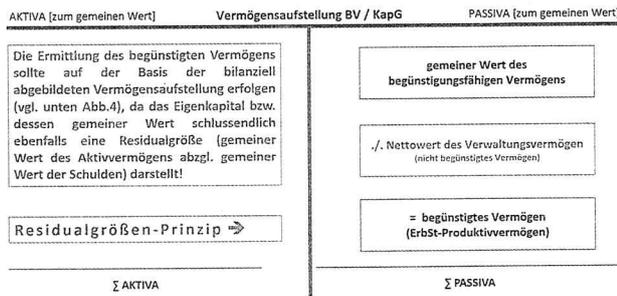
50 BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335.

51 BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 (356 f.).

52 Derzeit finden sich in der Literatur die ersten umfangreichen Fallbeispiel-Aufsätze, die dem Leser eine Ahnung von der nicht mehr beherrschbaren Komplexität der Materie verschaffen: z.B. *Kirschstein*, ErbStB 2017, 148 ff.; *Wachter*, DB 2017, 804 ff.

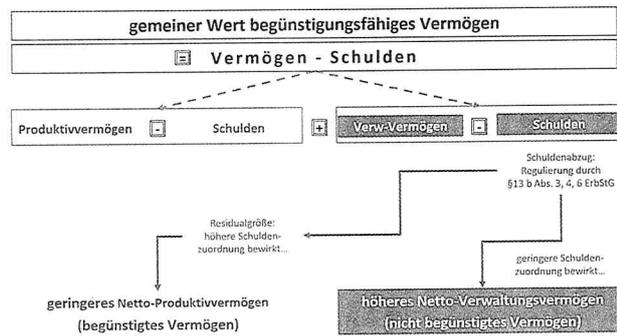
Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Abb. 2: Residualgrößenprinzip des § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG



Bedingt durch das Residualgrößenprinzip wird eine Zuordnung der Vermögensgegenstände und Schulden des begünstigungsfähigen Vermögens zunächst zu dem nicht begünstigten Vermögensbereichen erforderlich, die Vermögensgegenstände und Schulden des erbschaftsteuerlich begünstigten Vermögens reflektieren lediglich diese Zuordnung (s. Abb. 3).

Abb. 3: Zuordnungsprinzip von Vermögen und Schulden



Für die praktische Anwendung des § 13b Abs. 2 – 9 ErbStG ist es hilfreich, sich eine Art Vermögensaufstellung als Verständnisstütze vorzustellen, um die in den Handels- und Ertragsteuerbilanzen dargestellten Positionen den entsprechenden gesetzlichen Regelungserfordernissen zuzuordnen (s. Abb. 4).

Nach der damit im Ausgangspunkt zunächst noch nachvollziehbaren Grundstruktur des § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG hat der Rechtsanwender einen in den jeweiligen gesetzlichen Formulierungen nicht mehr sicher nachvollziehbaren, 15-Ebenen(!)-Regelungsparcours zu absolvieren, an dessen Ende dann das nach § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG begünstigte Betriebsvermögen stehen soll (s. Abb. 5).

Abb. 5 Regelungs-Parcours des § 13b Abs. 1 bis Abs. 9 ErbStG

①	begünstigungsfähiges Vermögen prüfen	§ 13 b Abs. 1 ErbStG
②	gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens ermitteln	§§ 11, 199 ff BewG
③	V.-Verm. gegenständlich einzeln ermitteln & bewerten	§ 13 b Abs. 4 ErbStG
④	junges V.-Verm. gegenständlich einzeln ermitteln & bewerten	§ 13 b Abs. 3, 4, 7 ErbStG
⑤	junges Finanzmittel-V.-Verm. gegenständlich einzeln ermitteln & bewerten	§ 13 b Abs. 3, 4, 7 ErbStG
⑥	bAV-Deckungskapital nebst bAV-Schulden ermitteln & bewerten	§ 13 b Abs. 3 S. 1 ErbStG
⑦	90% Brutto-Verwaltungsvermögenest durchführen	§ 13 b Abs. 2 S. 2 ErbStG
⑧	Schulden einzeln ermitteln und bewerten, Schuldentest durchführen	§ 13 b Abs. 3 – 8 ErbStG
⑨	bAV-Schulden vom bAV-Deckungskapital direkt abziehen	§ 13 b Abs. 3 S.1 ErbStG
⑩	Finanzmitteltest, Schulden direkt abziehen, Freibetrag (15%) berechnen	§ 13 b Abs. 4 Nr.5 ErbStG
⑪	Netto-V.-Verm. berechnen (Schuldenüberhang, quotale Schuldensaldierung)	§ 13 b Abs. 6 ErbStG
⑫	unschädliches V.-Verm. berechnen (10%-Quote)	§ 13 b Abs. 7 ErbStG
⑬	schädliches V.-Verm. ermitteln, dabei junges V.-Verm. als Mindestwert prüfen	§ 13 b Abs. 7 + 8 ErbStG
⑭	begünstigtes Vermögen berechnen	§ 13 b Abs. 2 S.1 ErbStG
⑮	Verw.-Verm.-Investitionsklausel prüfen und ③ bis ⑭ ggf. wiederholen	§ 13 b Abs. 5 ErbStG

① bis ⑮

Verbundvermögensaufstellung § 13 b Abs. 9 ErbStG

Abb. 4: Vermögensaufstellung als gedankliche Verständnisstütze zur Anwendung des § 13b ErbStG

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen 1.400		Eigenkapital 1.000 gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens
Anlagevermögen		anteilige produktive Schulden 600
Umlaufvermögen		Rückstellungen
Rechnungsabgrenzungsposten		Verbindlichkeiten
...		Rechnungsabgrenzungsposten
Verwaltungsvermögen 600		VV-Schulden 400
Immobilien i.S.v. § 13b (4) 1		Rückstellungen
KapG-Anteile i.S.v. § 13b (4) 2		Verbindlichkeiten
Kunst ... i.S.v. § 13b (4) 3		Rechnungsabgrenzungsposten
Wertpapiere ... i.S.v. § 13b (4) 4		...
Finanzmittel i.S.v. § 13b (4) 5		
Σ AKTIVA 2.000		Σ PASSIVA 2.000

Bei größeren Unternehmenseinheiten wird es unumgänglich, diese Ebenen noch um den aus Platzgründen hier nicht mehr behandelten *Verwaltungsvermögensverbund* horizontal-mehrdimensional zu erweitern. Daraus ergeben sich weitere Prüfungs- und Berechnungsebenen.⁵³ Schon die Identifizierung des *Verwaltungsvermögens* (3. Ebene) erfordert die folgenden Differenzierungen (s. Abb. 6):

Abb. 6: Verwaltungsvermögen identifizieren

§ 13 b Abs. 4 ErbStG Verwaltungsvermögenskatalog
Nr. 1 Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke ...
Nr. 2 Anteile an Kapitalgesellschaften <, = 25% (im Betriebsvermögen) => Poolvertrag möglich
Nr. 3 typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände
Nr. 4 Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen
Nr. 5 Finanzmittel junge Finanzmittel

Das steuerschädliche Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b ErbStG entspricht im Ausgangspunkt der bisherigen Regelung. Neu hinzugekommen sind die typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG). Erweitert wurde die Rückausnahme um solche Grundstücke, die Dritten zur Nutzung vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Neu gere-

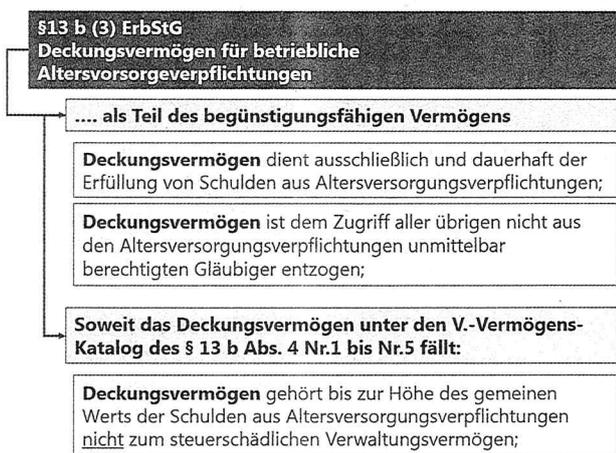
gnet sind die typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände (§ 13b Abs. 4 Nr. 3 ErbStG). Erweitert wurde die Rückausnahme um solche Grundstücke, die Dritten zur Nutzung vorrangig überlassen werden, um im Rahmen von Lieferungsverträgen dem Absatz von eigenen Erzeugnissen und Produkten zu dienen. Neu gere-

⁵³ Nach *Stalleken* in v. Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13b Rz. 86 (mit Verweis auf *Koretzki*, DStR 2016, 2434 [2445 f.]) ergeben sich insgesamt 22 Prüfungs- bzw. Rechenschritte!

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

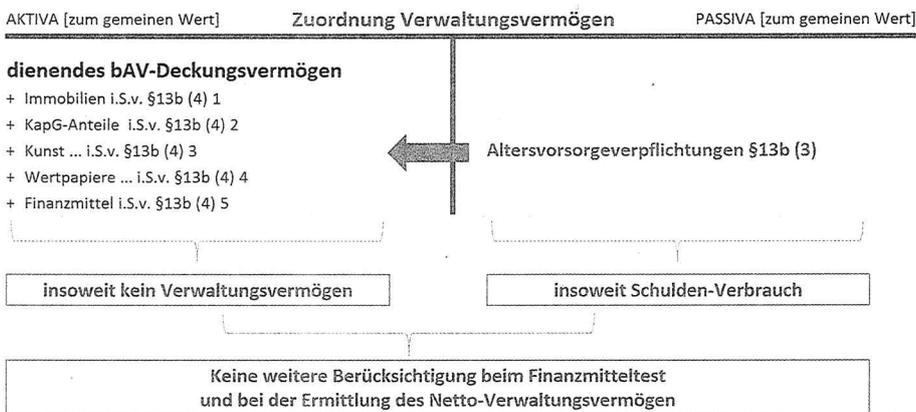
gelt ist auch der Finanzmitteltest (s. weiter unten Abb. 15 u. 16). Bei der Bestimmung des Verwaltungsvermögens ist seit dem 1.7.2016 zu beachten, dass einzelne Gegenstände des Verwaltungsvermögens nicht nur durch Regelungen innerhalb des § 13b Abs. 4 ErbStG wieder aus dem Katalog des Verwaltungsvermögens herausgenommen und somit dem begünstigten Vermögen zugeordnet werden können. Ebenfalls vom Verwaltungsvermögen nunmehr ausgenommen sind Vermögensgegenstände im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverpflichtungen nach § 13b Abs. 3 ErbStG. Bemerkenswert ist dabei, dass diese neu ins Gesetz aufgenommene Regelung nicht Bestandteil des § 13b Abs. 4 ErbStG geworden ist, sondern dem Verwaltungsvermögenskatalog sogar noch vorgeschaltet wurde. Als Grund hierfür ist die eigenständige Komplexität des § 13b Abs. 3 ErbStG zu vermuten (s. Abb. 7).

Abb. 7: bAV-Deckungsvermögen und Altersvorsorgeverpflichtungen



Es wird dadurch im Vorfeld der Bestimmung des Verwaltungsvermögens erforderlich, zunächst das Deckungsvermögen und die ihm zuzuordnenden Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen zu ermitteln und diese aus der Vermögensaufstellung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens zu kürzen (s. Abb. 8).

Abb. 8: Nach § 13b Abs. 3 ErbStG gekürzte Vermögensaufstellung

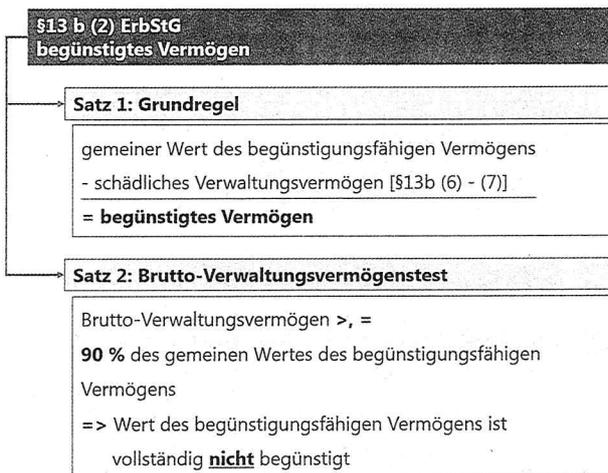


Damit ist aber das Ende der Komplexitätssteigerung des Verwaltungsvermögens noch nicht erreicht. Vielmehr mutet § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG dem spätestens danach orientierungssuchenden Gesetzesanwender eine 90 %-Verwaltungsvermögensklausel zu, mit der nach der Vorstellung

des Gesetzgebers sog. Gestaltungsmöglichkeiten „ausgeräumt“ werden sollen. Die Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses vom 22.6.2016⁵⁴ begründen die Vorschrift wie folgt:

„Satz 2 nimmt solches begünstigungsfähiges Vermögen von der Verschonung aus, das nahezu ausschließlich aus Verwaltungsvermögen besteht. Besteht betriebliches Vermögen oder das Vermögen einer Gesellschaft zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen, ist davon auszugehen, dass das gesamte betriebliche Vermögen nicht schutzwürdig ist. Mit der Ausnahme solcher Gesellschaften von der Verschonung werden Gestaltungsmöglichkeiten ausgeräumt, die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 – verfassungswidrig sein können.“

Abb. 9: Doppelprüfung nach § 13b Abs. 2 ErbStG



Die Regelung in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG überrascht in zweifacher Hinsicht. Zum einen sieht der sog. Brutto-Verwaltungsvermögenstest vor, dass das begünstigungsfähige Vermögen nochmals einer besonderen „Steuergefährdungsprüfung“ unterzogen werden muss, obwohl das Verwaltungsvermögen als solches schon nicht mehr begünstigt ist. Ferner sind bei der Ermittlung des Bruttoverwaltungsvermögens der Schuldenabzug und die Berücksichtigung

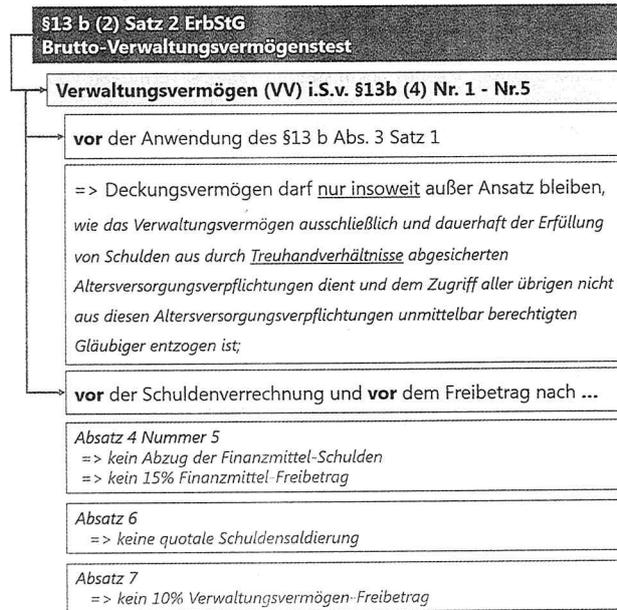
von Freibeträgen nach § 13b Abs. 4 Nr. 5, Abs. 6 u. Abs. 7 ErbStG ausgeschlossen. Die Einschränkung bei dem Schuldenabzug gilt jedoch nicht für Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen, die durch Treuhandverhältnisse abgesichert sind, wobei § 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG das Erfordernis „durch Treuhandverhältnisse abgesichert“ wiederum nicht enthält. Fraglich ist derzeit noch, ob es sich insoweit lediglich um ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers handelt. Die nachfolgende

Abbildung verdeutlicht den Regelungsinhalt des Brutto-Verwaltungsvermögenstests (s. Abb. 10):

54 BT-Drucks. 18/8911 v. 22.6.2016, S. 40.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Abb. 10: Brutto-Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG



Anhand einfacher alltäglicher Beispiele lässt sich darlegen, dass die Regelung des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG über das gesetzgeberische Ziel hinauschießt und produktives Vermögen grundlos von der Verschonung ausschließt. Berechnungen bei operativ ausgerichteten Unternehmen, nach denen sich Verwaltungsvermögensquoten über 100 % ergeben können, verdeutlichen die Widersprüchlichkeit und konzeptionelle Fehlerhaftigkeit dieser Vorschrift.

Beispiel zur überschießenden Wirkung des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG: Wir stellen uns ein mittelständisches Handelsunternehmen mit kurzfristigen Verbindlichkeiten (Kreditoren 700, Sonstige 200) vor, denen entsprechende kurzfristige Finanzmittel auf der Aktivseite gegenüberstehen. Das Anlagevermögen (1080) soll über einen Investitionskredit (800) finanziert worden sein. Die Bewertung des Unternehmensvermögens soll nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren auf zutreffende Weise erfolgt sein (§ 200 BewG). Zum Bewertungsstichtag ergibt sich folgende Vermögensaufstellung (s. Abb. 11).

Aus dem Gesetzeszweck der §§ 13a, 13b ErbStG ist nicht abzuleiten, warum dieses (operative) Handelsunternehmen im Gegensatz zu anderen Handelsunternehmen nicht „schutzwürdig“ und sein Betriebsvermögen nicht begünstigt sein soll.

Abb. 11: Bilanzsachverhalt

AKTIVA [zum gemeinen Wert]		Vermögensaufstellung BV / KapG		PASSIVA [zum gemeinen Wert]	
		gemeiner Wert BV [§13b Abs.1]		1.000	
		Schulden		1.700	
ErbSt-Produktivvermögen	1.800	Rückstellungen			
Anlagevermögen	1.080	Verbindlichkeiten			
Umlaufvermögen	700	Investitionskredit	800		
Rechnungsabgrenzungsposten	20	Kreditoren	700		
		sonstige	200		
Verwaltungsvermögen	900				
Immobilien i.S.v. §13b (4) 1					
KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2					
Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3					
Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4					
Brutto-Finanzmittel i.S.v. §13b (4) 5	900				
Σ AKTIVA	2.700	Σ PASSIVA	2.700		

Wendet man den Brutto-Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG auf das vorgenannte Beispiel an, so kommt man zu dem bemerkenswerten Ergebnis, dass das *gesamte Betriebsvermögen* im vorliegenden Fall erbschaftsteuerlich nicht (!) begünstigt ist (s. Abb. 12).

Wandelt man den Sachverhalt bezogen auf den Jahresertrag (§ 201 BewG) des Unternehmens ab, so werden die Zufälligkeit und die Kuriosität der Rechtsfolgen des § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG offensichtlich, wobei § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG das Netto-Verwaltungsvermögen ab dem 1.7.2016 vollständig von der steuerlichen Verschonung ausschließt. Angenommen, der Jahresertrag des Unternehmens würde um 100 € höher ausfallen, dann wäre das Unternehmen „schutz- und verschonungswürdig“. Vor diesem Hintergrund bekommen die allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB einen erbschaftsteuerlichen Wirkungsgrad, der so wohl nicht vorhersehbar war. Würde der zugrunde liegende Jahresertrag um 10.000 € geringer ausfallen, ergäbe sich ein Brutto-

Abb. 12: Brutto-Verwaltungsvermögenstest

AKTIVA [zum gemeinen Wert]		Vermögensaufstellung BV / KapG		PASSIVA [zum gemeinen Wert]	
		gemeiner Wert BV [§13b Abs.1]		1.000	
		90%			
Brutto-VV-Test					
Verwaltungsvermögen	900				
Immobilien i.S.v. §13b (4) 1					
KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2					
Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3					
Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4					
Brutto-Finanzmittel i.S.v. §13b (4) 5	900				
Σ AKTIVA	2.700	Σ PASSIVA	2.700		

§ 13b(2) Satz 2
Abweichend von Satz 1 ist der Wert des begünstigungsfähigen Vermögens vollständig nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen nach Absatz 4 vor ... der Schuldenverrechnung und des Freibetrags nach Absatz 4 Nummer 5 sowie der Absätze 6 und 7 mindestens 90 Prozent des gemeinen Werts des begünstigungsfähigen Vermögens beträgt.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Abb. 13: Schuldenverrechnung nach § 13b Abs. 3 – 6 ErbStG

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
Verwaltungsvermögen		Schuldenabzug
dienendes bAV-Deckungskapital	<= §13b (3)	<= Altersvergevverpflichtungen
Finanzmittel	<= §13b (4) Nr. 5	<= Schulden i.S.v. §13b (4) Nr. 5 S.1
Bestands-Verwaltungsvermögen	<= §13b (6)	<= anteilige verbleibende Schulden
<i>junge Finanzmittel [§13b (4) 5 S.2]</i>	<≠ §13b (8)	<≠ [anteilige Schulden i.Z.m. jungen Finanzmitteln]
<i>junges Verwaltungsvermögen [§13b (7) S.2]</i>	<≠ §13b (8)	<≠ [anteilige Schulden i.Z.m. jungem Verw.-Vermögen]
<hr/> Σ AKTIVA		<hr/> Σ PASSIVA

Dabei sind die Schulden zuvor noch dem sog. Schuldentest nach § 13b Abs. 8 S. 1 ErbStG sowie nach § 13b Abs. 8 S. 2 ErbStG zu unterziehen (s. Abb. 14).

Auf dieser Basis sind die Netto-Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG durch Abzug des gemeinen Werts der Schulden sowie des Finanzmittel-Freibetrags – wie im nachfolgenden Beispiel skizziert – zu ermitteln (s. Abb. 15 u. 16).

Verbleibt nach dem Finanzmitteltest noch ein Schuldenüberhang, schließt sich die

Abb. 14: Schuldentest nach § 13b Abs. 8 ErbStG

§13 b (8) ErbStG
Einschränkung der Schuldenverrechnung

Die in § 13b Abs.3 - Abs. 6 ErbStG zugelassene Schuldensaldierung wird für nachfolgende Fälle wieder zurückgenommen:

Satz 1
keine quotale Saldierung der Schulden nach §13b (6) für

- junge Finanzmittel (§ 13b (4) Nr. 5 Satz 2)
- junges V-Vermögen (§ 13b (7) Satz 2)

Satz 2:
keine Verrechnung von Schulden mit Verwaltungsvermögen in folgenden Fällen

- wirtschaftlich nicht belastende Schulden
- sog. Schuldenüberhang ggü. dem Ø der letzten 3 Jahre (aber Escape-Klausel)

berhang, schließt sich die quotale Schuldensaldierung nach § 13b Abs. 6 ErbStG zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens und die Berücksichtigung des Verwaltungsvermögens-Freibetrags nach § 13b Abs. 7 ErbStG zur Ermittlung des unschädlichen Verwaltungsvermögens an. Hierbei sind zunächst die verbleibenden

Verwaltungsvermögen gar i.H.v. 104,35 % (!). Der Gesetzgeber verkennt bei seinem Bestreben, steuerliche Gestaltungen von vornherein zu vermeiden, insoweit den grundlegenden Unterschied zwischen dem gemeinen Wert des Kapitals und der Bilanzsumme der Vermögensaufstellung.

Soweit das begünstigungsfähige Vermögen den Brutto-Verwaltungsvermögenstest bestanden hat, schließen sich die mehrstufige Schuldenverrechnung und die Berücksichtigung von Freibeträgen nach § 13b Abs. 4, Abs. 6 u. Abs. 7 ErbStG an. Wegen des Abzugs von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen wird auf die obigen Darstellungen zu § 13b Abs. 3 ErbStG verwiesen (s. oben Abb. 7 u. 8). Die Schuldenverrechnung teilt sich dabei auf in eine unmittelbare Zuordnung der Schulden zu dem bAV-Deckungsvermögen (§ 13b Abs. 3 S. 1 ErbStG) und zu den Finanzmitteln (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG) sowie in eine quotale Schuldensaldierung zur Ermittlung des Netto-Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 6 ErbStG (s. Abb. 13).

Abb. 15: Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

§13 b (4) Nr. 5 ErbStG
Finanzmitteltest

Finanzmittel

gemeine Wert des Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen*
[abzgl. verbrauchter bAV-Deckungs-Finanzmittel]

- gemeiner Wert der berücksichtigungsfähigen Schulden
[abzgl. verbrauchter bAV-Schulden]

- 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens**

= anzusetzende (Bestands-) Finanzmittel

+ junge Finanzmittel

Positiver Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel, die dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.

* soweit sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes, eines Finanzdienstleistungsinstitutes oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind
** wenn das begünstigungsfähige Vermögen seinem Hauptzweck nach produktiv tätig ist

Abb. 16: Bilanzbeispiel zum Finanzmitteltest nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
Finanzmittel i.S.v. §13b (4) Nr.5 Satz 1	1.500 [abzgl. verbrauchter bAV-Deckungs-Finanzmittel]	gemeiner Wert Betriebsermögen [§13b Abs.1] 2.000 x 15 %
./. Schulden [Rückstellungen, Verbindlichkeiten]	./. 500 [abzgl. verbrauchter bAV-Schulden]	
= verbleibende Finanzmittel	= 1.000	
./. Finanzmittel - Freibetrag	./. 300	
= anzusetzende Finanzmittel	= 700	

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Schulden anteilig vom gemeinen Wert des nicht begünstigten Vermögens zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens abzuziehen. Die nachfolgenden **Abbildungen 17 – 20** veranschaulichen die erforderlichen Ermittlungs- und Berechnungsschritte:

Das danach verbleibende Netto-(Bestands-)Verwaltungsvermögen wird i.H.v. 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt (*unschädliches Verwaltungsvermögen*) (s. Abb. 21 u. 22).

Abb. 17: Schema zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 6 ErbStG

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>		zu berücksichtigende Schulden [-> nach Schuldentest §13b (8)]
Bestands-Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4		./. Altersvorsorgeverpflichtungen [->§13b (3)]
junges Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4		./. Finanzmittel-Schulden [->§13b (4) Nr. 5]
junge Finanzmittel		= verbleibende Schulden
		Quote?

Im vorliegenden Beispiel erhöht das unschädliche Verwaltungsvermögen das Produktivvermögen um 144 Geldeinheiten, wodurch sich das begünstigte Betriebsvermögen (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG) i.H.v. 1.584 Geldeinheiten schlussendlich als rechnerische Residualgröße ergibt (s. Abb. 23).

Für das schädliche, nicht begünstigte Verwaltungsvermögen sieht § 13b Abs. 5 ErbStG eine *Investitionsklausel* bei Erwerben von Todes wegen vor, um insoweit Härtefälle im Zusammenhang mit der Stichtagsbesteuerung nach dem ErbStG abzumildern. Nach Auffassung des Gesetzgebers sind bei Schenkungen unter Lebenden vergleichbare Härtefälle aufgrund des Stichtagsprinzips ausgeschlossen, da Schenkungen und deren Vollzug seiner Meinung nach immer planbar seien.⁵⁵ Die sich auch in diesem Zusammenhang ergebenden Fragestellungen rund um das junge Finanzmittelvermögen bleiben bei dieser Sichtweise ebenfalls unberücksichtigt (s. Abb. 24).

Die rückwirkende Zuordnung der Vermögensgegenstände zum begünstigten Vermögen macht es erforderlich, die Berechnungsschritte zur Ermittlung des begünstigten Vermögens beginnend bei § 13b Abs. 2 ErbStG neu aufzusetzen. Dabei ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, welches Format der vorgefertigte Investitionsplan z.B. bei einem „Nur-Gesellschafter“ ohne mehrheitsstiftenden Anteilsbesitz haben muss, um die gesetzlichen Tatbestände zu erfüllen. Auch hier wird der Rechtsanwender im Normgeflecht-Dschungel allein gelassen.⁵⁶

Abb. 18: Bilanzbeispiel zur Ermittlung des Nettowerts des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 6 ErbStG

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>	1.600	gemeiner Wert BV [§13b Abs.1] 1.800
Bestands-Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	400	verbleibende Schulden [§13b (6) S.1] 200
junges Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	0	<i>Die anteiligen Schulden nach Satz 1 bestimmen sich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens [400] zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft [1.800] zuzüglich der nach Anwendung der Absätze 3 und 4 verbleibenden Schulden [200].</i>
junge Finanzmittel	0	
Σ AKTIVA	2.000	Σ PASSIVA 2.000
		$\text{Quote} = \frac{\text{Bestands-VV} \times 100}{\text{gekürzte Bilanzsumme}}$

Abb. 19: Fortsetzung Bilanzbeispiel

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>	1.600	gemeiner Wert BV [§13b Abs.1] 1.800
Bestands-Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	400	verbleibende Schulden [§13b (6) S.1] 200
junges Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	0	$\text{Quote} = \frac{400 \times 100}{2.000} = 20\%$
junge Finanzmittel	0	$\text{anteilige Schulden} = 200 \times 20\% = 40$
Σ AKTIVA	2.000	Σ PASSIVA 2.000
		$\text{Nettowert VV} = 400 \text{ ./. } 40 = 360$

55 So der Finanzausschuss-Bericht, BT-Drucks. 18/8911 v. 22.6.2016, S. 43.

56 Die Fülle der in § 13b ErbStG untergebrachten Ausnahmen, Rückausnahmen und Rück-Rückausnahmen erhöhen nicht, sondern mindern die Rechtssicherheit.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Abb. 20: Fortsetzung Bilanzbeispiel

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG		PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>	1.440	gemeiner Wert BV [§13b Abs.1]	1.800
Netto-Bestands-Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	360	„Bilanzverkürzung“ durch Anwendung der §13b (3), (4) und (6)	
junges Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	0		
junge Finanzmittel	0		
Σ AKTIVA	1.800	Σ PASSIVA	1.800

Die höchste Komplexitätsstufe wird schlussendlich dann erreicht, wenn das begünstigungsfähige Vermögen aus einer *mehrstufigen Beteiligungsstruktur* besteht. In diesem Fall sind bei der Anwendung des § 13b Abs. 2 – 8 ErbStG anstelle der Beteiligungen oder der Anteile die gemeinen Werte der diesen Gesellschaften zuzurechnenden Vermögensgegenstände mit dem Anteil einzubeziehen, zu dem die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung besteht. Mittels einer *Vermögensverbundaufstellung* soll dabei erreicht werden, dass das steuerlich nicht begünstigte Verwaltungsvermögen über

Abb. 21: Ermittlung des unschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 7 ErbStG

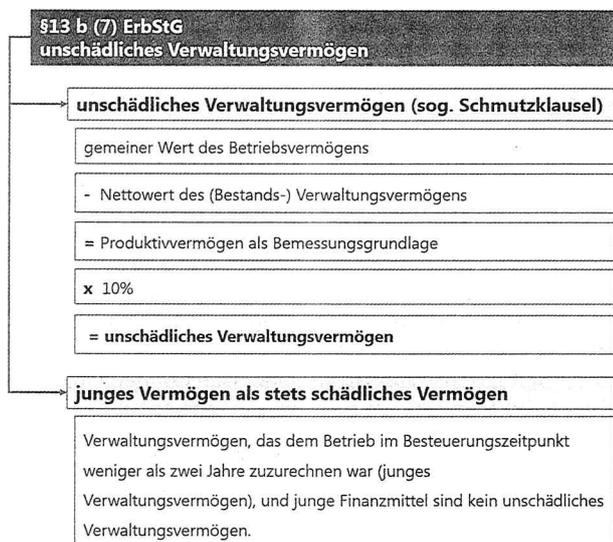


Abb. 24: Investitionsklausel nach § 13b Abs. 5 ErbStG

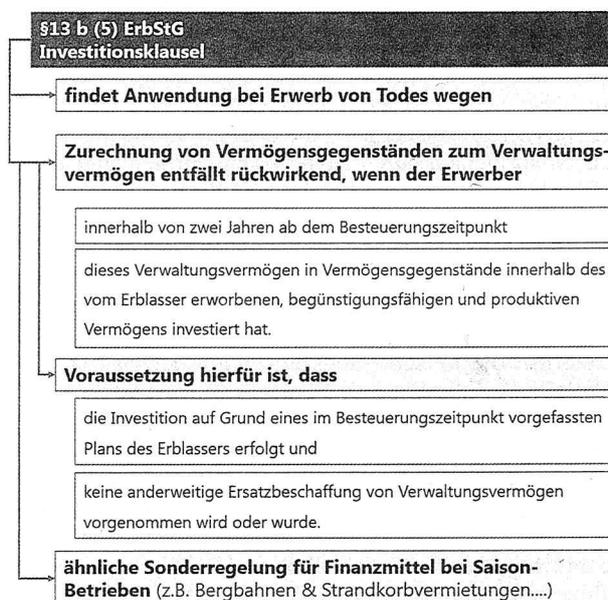


Abb. 22: Fortsetzung des Bilanzbeispiels nach Abb. 20

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG		PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>	1.440	gemeiner Wert BV [§13b Abs.1]	1.800
Netto-Bestands-Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	360	Der Nettowert des Verwaltungsvermögens wird vorbehaltlich des Satzes 2 wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 Prozent <u>des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens*</u> nicht übersteigt (unschädliches Verwaltungsvermögen).	
junges Verwaltungsvermögen Immobilien i.S.v. §13b (4) 1 KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2 Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3 Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4	0	* ... des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens....	
junge Finanzmittel	0	= ErbSt-Produktivvermögen (Residualgröße)	
Σ AKTIVA	1.800	Σ PASSIVA	1.800

alle Beteiligungsstufen hinweg ausschließlich auf der obersten Stufe berücksichtigt wird und der bisherige Kaskadeneffekt somit entfällt. Dazu ergeben sich eine ganze Fülle von Zweifelsfragen, die das unklare Gesetz aufwirft und einer eindeutigen Bestimmung des mit der Erbschaftsteuer zu belastenden Vermögens durch die Steuerpflichtigen, deren Berater und der Finanzverwaltung derzeit entgegenstehen.⁵⁷

⁵⁷ S. hierzu *Stalleiken* in v. Oertzen/Loose, ErbStG, 2017, § 13b Rz. 238 ff., 257 ff.

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht

Abb. 23: Fortsetzung des Bilanzbeispiels nach Abb. 22

AKTIVA [zum gemeinen Wert]	Vermögensaufstellung BV / KapG	PASSIVA [zum gemeinen Wert]
ErbSt-Produktivvermögen <i>rechnerische Residualgröße</i>	1.440	gemeiner Wert BV [§13b Abs.1] 1.800
Netto-Bestands-Verwaltungsvermögen	360	./, Netto-Bestands-Verwaltungsvermögen 360
Immobilien i.S.v. §13b (4) 1		= ErbSt-Produktivvermögen 1.440
KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2		x 10% [sogenannte Schmutzklausel]
Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3		= unschädliches Verwaltungsvermögen 144
Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4		=> schädliches Verwaltungsvermögen 216
junges Verwaltungsvermögen	0	=> begünstigtes Betriebsvermögen 1.584
Immobilien i.S.v. §13b (4) 1		
KapG-Anteile i.S.v. §13b (4) 2		
Kunst ... i.S.v. §13b (4) 3		
Wertpapiere ... i.S.v. §13b (4) 4		
junge Finanzmittel	0	

3. Verfassungsrechtliche Schlussfolgerung

Zwar ist ein „schlechtes Gesetz“ nicht automatisch auch ein „verfassungswidriges Gesetz“. Vielmehr kann nur in krassen Ausnahmefällen ein Gesetz wegen seiner *Normenunklarheit* nichtig sein. Wir denken aber, dass dieser „krasse Ausnahmefall“ hier – wie in den Schaubildern und Bilanzbeispielen illustriert – nunmehr vorliegt. Leider hat sich das BVerfG bisher nicht mit dem Zusammenhang zwischen Normenunklarheit hyperlexer Normen und deren *Vollziehbarkeit* auseinandergesetzt.⁵⁸ Nach wie vor beachtlich sind die beiden Beschlüsse des BVerfG zu den Rechtsfolgen eines *strukturellen Vollzugsdefizits*.⁵⁹ Das materielle Gesetz muss so ausgestaltet und in ein normatives Umfeld eingebettet sein, dass es die Finanzbehörden auch auf gleichheitskonformer Weise vollziehen können. Dies bedeutet für die Verschonungssubvention der §§ 13a – 13c ErbStG, dass die Finanzbehörden diese mit zumutbarem Aufwand auch *verifizieren* können müssen. Davon kann angesichts des vorstehend unter V.2. illustrierten *15-Ebenen-Rechtsanwendungsparcours* aber schlechterdings nicht ausgegangen werden. Bereits die Überwachung der Lohnsummen- und Halteregelung über fünf bis sieben Jahre hinweg erfordern einen hohen Verwaltungsaufwand. Hinzu kommt nun nach § 13b Abs. 9 ErbStG auch noch ein 20jähriger Überwachungszeitraum für Gesellschaftsverträge und Satzungen, um Entnahme-, Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen zu prüfen. Die Einzelermittlung des Verwaltungsvermögens ist von den Finanzbehörden nicht leistbar, will man den einzelnen Vorgang mit vertretbarem Aufwand und in einem für alle Beteiligten vertretbaren Zeitrahmen abschließend bearbeiten. Die Finanzbehörden werden für das Gros der Fälle auf die Angaben der Steuerpflichtigen insoweit schlicht vertrauen müssen; dasselbe gilt für die Bewertungsansätze. Zugleich kann sich aber ein Steuerpflichtiger dadurch nicht in Sicherheit wiegen und lebt über Jahre im Zustand der Ungewissheit über die Höhe seiner definitiven Erbschaftsteuerschuld. Das ist ein rechtsstaats- und verfassungswidriger Zustand!

⁵⁸ Dazu findet sich in der Entscheidung des BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335, leider nichts.

⁵⁹ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 = GmbHR 2004, 439 (LS) m. Komm. *Altrichter-Herzberg*.

VI. Zusammenfassende Thesen

1. Die in § 13a Abs. 1 ErbStG enthaltene Vermögensgrenze von 26 Mio. € ist vom gesetzgeberischen Gestaltungsermessens gedeckt. Dasselbe gilt für die in § 13c Abs. 1 ErbStG vorgesehene Abschmelzung des Verschonungsabschlags in 750.000 €-Schritten zu je 1 % (bei begünstigtem Vermögen i.H.v. 26 – 90 Mio. €).

2. Die Einführung eines festen Kapitalisierungsfaktors (13,75) bei der vereinfachten Ertragsbewertung nach § 203 Abs. 1 BewG ist verfassungsrechtlich noch vertretbar. Im

Unterschied zur Grundstücksbewertung nach dem *JStG 1997* ist dieser statische Kapitalisierungsfaktor nach § 11 Abs. 2 i.V.m. § 199 BewG nicht in jedem Fall zwingend anzuwenden: Führt er zu einer Überbewertung, steht dem Betroffenen der Gegenbeweis durch ein Unternehmenswertgutachten zu. Da das vereinfachte Ertragswertverfahren zu keiner offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen darf, kann auch die Finanzbehörde dies durch ein Bewertungsgutachten nachweisen.

3. Die rückwirkende Anwendung des Gesetzes nach § 37 Abs. 12 ErbStG auf das Interim vom 1.7. – 9.11.2016 ist zulässig. Ein mögliches (schutzwürdiges) Vertrauen auf Fortgeltung der bisherigen Begünstigungsregel über den 30.6.2016 hinaus hat der Bundestagsbeschluss vom 24.6.2016 die Basis entzogen. Etwas anderes gilt aber für die rückwirkende Anwendung des Kapitalisierungsfaktors (13,75) nach § 205 Abs. 11 BewG auf im Zeitraum vom 1.1. – 30.6.2016 durchzuführende Bewertungen im vereinfachten Ertragswertverfahren. Soweit es im Einzelfall zu einer Schlechterstellung gegenüber der früheren Bewertungsmethode (z.B. durch ein Missverhältnis zum Verwaltungsvermögen) kommt, ist das im Hinblick auf die bisherige Regelung gebildete Vertrauen durch eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO zu schützen.

4. Die erwerbsbezogene Ausrichtung der Vermögensgrenzen in § 13a Abs. 1, § 13c Abs. 1, § 28a Abs. 1 ErbStG verfehlt den Lenkungszweck, wonach inhabergeführte, kleine bis mittelgroße Familienunternehmen vor dem zur Tilgung der Erbschaftsteuerschuld erfolgenden Zugriff der Erwerber auf das Unternehmensvermögen im Interesse des Erhalts von Arbeitsplätzen geschützt werden sollen. Sowohl gleichheitskonform als auch folgerichtig wäre es, auf die Größe des jeweiligen Unternehmens abzustellen.

5. Der Vorab-Abschlag bei qualifizierten Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG ist auf der Stufe einer Verschonungssubvention systematisch deplatziert. Er besitzt den Charakter einer verkappten Bewertungsvorschrift und gehört auf die vorrangige Bewertungsebene. Es entspräche dem Gleichheitspostulat, dort für alle vinkulierten Gesellschaftsanteile (nicht nur für begünstigtes Unternehmensvermögen) einen Bewertungsabschlag vorzunehmen.

6. Die Regelungen des § 13b ErbStG zur Abgrenzung zwischen dem begünstigten Vermögen und dem Verwaltungsvermögen beinhalten ein polyteles, hyperlexes Konstrukt,

das wegen seiner Komplexität, Unbestimmtheit und Unklarheit gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt und zur Nichtigkeit der Norm führt. Zugleich bewirkt die Regelung ein strukturelles Vollzugsdefizit, das einer gleichmäßigen Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung entgegensteht. Der hier aufgezeigte 15-Ebenen-Regelungsparcours ist aufgrund seines Umfangs, seiner Interdependenz und gestuften Wechselbezüglichkeit so komplex, dass er in der Zusammenschau mit den Wohlverhaltens- und Haltefristen einer nur halbwegs sicheren Vorhersehbarkeit der Steuerbelastung mit strafbewehrten Folgen zu lasten der Betroffenen entgegensteht.

7. Die sowohl rechtssystematisch als auch verfassungsrechtlich vorzugswürdige Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer liegt unverändert in einem weitgehenden Verzicht auf alle Verschonungssubventionen, der mit einem deutlich gesenkten, flachen Steuertarif gekoppelt sein muss.⁶⁰ Das Risiko der Überbewertung von vin- kulierten Gesellschaftsanteilen ist auf der Bewertungs- ebene durch eine Änderung des § 9 Abs. 3 BewG zu bannen.

⁶⁰ Dazu etwa der unverändert aktuelle Vorschlag des *DWS-Instituts der Steuerberater, Wiss. Arbeitskreis „Steuerrecht“*, Zukunft der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2015.