

# 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017

Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht  
Staatsfinanzierung und Entwicklung  
des Steuerrechts  
Steuergerechtigkeit und Steuervollzug

herausgegeben von  
Prof. Jürgen Brandt  
Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
Richter am Bundesfinanzhof

für den  
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und -richter  
und den  
Verein der Richterinnen und Richter am Bundesfinanzhof

 BOORBERG

Zitierweise: Horn, in DFGT 12–14 (2015–2017), ...

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de) abrufbar.

ISBN 978-3-415-06196-5

© 2017 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Thomas Schäfer, [www.schaefer-buchsatz.de](http://www.schaefer-buchsatz.de) | Druck und Bindung: Laupp & Göbel GmbH, Robert-Bosch-Str. 42, 72810 Gomaringen

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart  
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

## Inhalt

|   |                |
|---|----------------|
| Vorwort . . . . .   | 9              |
| Programme . . . . .   | 11             |
| <b>12. Deutscher Finanzgerichtstag 2015</b> . . . . .   | 15             |
| <b>Eröffnung</b><br>Richter am Bundesfinanzhof Prof. Jürgen Brandt, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages . . . . .   | 17             |
| <b>Grußworte</b><br>Parlamentarischer Staatssekretär im Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz MdB Christian Lange . . . . .<br>Justizminister des Landes Nordrhein-Westfalen Thomas Kutschaty . . . . .<br>Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff . . . . . | 20<br>24<br>28 |
| <b>(Steuerrechtlicher) Vertrauensschutz in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung</b>   Richterin des Bundesverfassungsgerichts a. D. Prof. Dr. Lerke Osterloh . . . . .   | 33             |
| <b>Die Erbschaftsteuerreform und andere steuerpolitische Vorhaben der Großen Koalition</b>   Richter am Bundesfinanzhof Prof. Jürgen Brandt   | 51             |
| <b>Abgeltungssteuer und andere Streitfelder der Kapitaleinkünftebesteuerung</b>   Richter am Bundesfinanzhof Joachim Moritz . . . . .   | 64             |
| <b>Aktuelle Entwicklungen in der Besteuerung der Mitunternehmer-schaften</b>   Richter am Finanzgericht Dr. Christian Graw . . . . .  | 73             |
| <b>Neues zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften</b>   Univ.-Prof. Dr. Guido Förster, Universität Düsseldorf . . . . .  | 85             |
| <b>Insolvenzeröffnungsverfahren und Umsatzsteuer</b>   Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. Bernd Heuermann . . . . .  | 101            |
| <b>13. Deutscher Finanzgerichtstag 2016</b> . . . . .   | 113            |
| <b>Eröffnung</b><br>Richter am Bundesfinanzhof Prof. Jürgen Brandt, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages . . . . .   | 115            |

**Grußworte**  
 Justizminister des Landes Nordrhein-Westfalen Thomas Kutschaty . . . 119  
 Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff . . . 126  
 Präsident des Deutschen Steuerberaterverbandes Harald Elster . . . . 133

**Aktuelle Herausforderungen an die Staatsfinanzierung (Verschuldensbremse, Finanzausgleich, Steuereinnahmen, Ausgabenbegrenzungen) | Finanzsenator der Freien und Hansestadt Hamburg**  
 Dr. Peter Tschentscher . . . . . 136

**Die Reform des Erbschaftsteuerrechts | Richter am Bundesfinanzhof**  
 Prof. Dr. Matthias Loose . . . . . 143

**Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte | MinRat Herrmann Längle, Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg . . . . .** 147

**Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht und seine Grenzen | Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. Dietmar Gosch . . . . .** 159

**Aktuelle Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht | Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Michael Wendt . . . . .** 173

**EDV-orientierte Reform des Verfahrensrechts (Modernisierung des Besteuerungsverfahrens) – Chancen und Risiken**  
 Richterin am Finanzgericht Düsseldorf Dr. Sina Baldauf . . . . . 190

**Vertrauensschutz für Bauleistende? – Die Rückabwicklung von Bauträgerfällen nach § 27 Abs. 19 UStG | Richter am Finanzgericht Münster Dr. Felix Kessens . . . . .** 202

**14. Deutscher Finanzgerichtstag 2017 . . . . .** 209

**Eröffnung**  
 Richter am Bundesfinanzhof, Prof. Jürgen Brandt, Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages . . . . . 211

**Grußworte**  
 Justizminister des Landes Nordrhein-Westfalen Thomas Kutschaty . . . 213  
 Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. h. c. Rudolf Mellinghoff . . . 219  
 Präsident der Bundessteuerberaterkammer Dr. Raoul Riedlinger . . . . 226

**Die Erbschaftsteuer – ein verfassungsrechtliches Dauerproblem? | Prof. Dr. Roman Seer . . . . .** 231

**Modernisierungsschritte für das Besteuerungsverfahren – Bestandsaufnahme und Perspektiven | Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen . . . . .** 250

**Steuervollzug und Außenprüfung | Richterin am Finanzgericht**  
 Dr. Franziska Peters . . . . . 263

**Aktuelle Entwicklungen in der Kapitaleinkünftebesteuerung und im Investmentsteuerrecht | Rechtsanwalt und Steuerberater**  
 Joachim Moritz . . . . . 277

**Aktuelle Rechtsprechung zur Realteilung von Mitunternehmenschaften | Richter am Bundesfinanzhof Dr. Christian Levedag . . . .** 307

**Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH zum Internationalen Steuerrecht | Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. Roland Wacker . . . . .** 329

**Aktuelle Streitfragen der Umsatzbesteuerung | Prof. Dr. Thomas Küffner, München . . . . .** 365

## Die Erbschaftsteuer – ein verfassungsrechtliches Dauerproblem?

Prof. Dr. Roman Seer

### I. Verfassungsrechtliche Leidensgeschichte der Erbschaftsteuer

Vor 20 Jahren hatte ich meine Bochumer Antrittsvorlesung der verfassungsrechtlichen Prüfung des damals gerade neu gefassten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes gewidmet<sup>1</sup>. Heute rede ich nun wieder darüber. Wenn Sie so wollen, verfolgt mich die „Leidensgeschichte“ der Erbschaftsteuer auf meinem ganzen bisherigen akademischen Berufsweg. Ich bin sie – ehrlich gesagt – leid!

Ähnlich wird es den Richtern am BVerfG gehen. Den Auftakt machte der 2. Senat des BVerfG in seinen Beschlüssen vom 22.6.1995 zur gleichheitswidrigen Einheitsbewertung<sup>2</sup>. Das daraufhin erlassene Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20.12.1996<sup>3</sup> vermochte an dem gleichheitswidrigen Bewertungszustand leider fundamental nichts zu ändern. Der 1. Senat des BVerfG forderte in seinem Beschluss vom 7.11.2006 eine realitätsgerechte Wertrelation der Vermögensarten zueinander und postulierte als maßgebenden Bewertungsansatz auf der ersten Stufe des Steueratbestandes den Verkehrswert<sup>4</sup>. 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 Verschonungstatbestandes<sup>5</sup>. Diese Ausführungen nahm der Gesetzgeber in dem sog. Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 vom 24.12.2008<sup>6</sup> 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 Lohnsummen- und Behaltenskláuseln sowie

<sup>1</sup> Seer, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, *StuW* 1997, 283.

<sup>2</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; zur VSt s. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

<sup>3</sup> BGBl. I 1996, 2049.

<sup>4</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; dazu Seer, *GmbHR* 2007, 281.

<sup>5</sup> BVerfGE 117, 1 (31 ff.).

<sup>6</sup> BGBl. I 2008, 3018.

einen Vermögensverwaltungstest nachzukommen. Dem war allerdings nicht so, was auch schon in den Anhörungen vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bemängelt worden ist<sup>7</sup>. Immerhin beseitigte der Gesetzgeber später wenigstens die evidenten („mit Händen zu greifende“) Gleichheitswidrigkeiten im Hinblick auf sog. *Cash-Gesellschaften*<sup>8</sup>. 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<sup>9</sup>.

Das BVerfG hatte dem Gesetzgeber bekanntlich eine Nachbesserungsfrist bis zum 30.6.2016 gesetzt<sup>10</sup>. Danach setzte ein der parlamentarischen Demokratie wenig Glanz vermittelndes Gesetzgebungsschauspiel ein. Die Große Koalition legte sich früh auf nur „minimal-invasive“ Änderung der Verschonungssubvention fest<sup>11</sup>. 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<sup>12</sup>. Nachdem die Mittelstandsvertreter in dem Ministerpräsidenten des Freistaats Bayern *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 *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 „Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG“ noch kurz vor Toreschluss am 24.6.2016 zu beschließen<sup>13</sup>. Der Bundesrat verweigerte aber seine Zustimmung und rief am 8.7.2016 den Vermittlungsausschuss an<sup>14</sup>.

7 Siehe die in der Folge ergangenen Aufsätze von *Seer*, GmbHR 2009, 225 (232 ff.); außerdem *Seer*, Ubg. 2012, 376 (380 ff.).

8 Siehe Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, 1809 (1842); s. dazu Gleichlautende Ländererlasse v. 19.11.2013, BStBl. I 2013, 1272; *Milatz/Herbst*, GmbHR 2014, 18; *Viskorf/Haag*, ZEV 2014, 21.

9 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

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

11 Siehe Entwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/5923 v. 7.9.2015; dazu das Wortprotokoll der 54. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 12.10.2015, Protokoll-Nr. 18/54.

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

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

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

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 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<sup>15</sup>.

In meinem Vortrag werde ich nun die folgenden Komplexe behandeln:

1. Ausgestaltung der Verschonungssubvention im Lichte der BVerfG-Rechtsprechung,
2. Prüfung von Änderungen im Zusammenhang mit der Bewertung des Vermögens,
3. Zulässigkeit der Rückwirkung des Gesetzes,
4. rechtsstaatliche Anforderungen an die Klarheit und Vollziehbarkeit der Rechtsnormen.

## 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 ist der Gesetzgeber nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen („*Steuern durch Steuern*“)<sup>16</sup>. 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 Lenkungsbestand seinerseits gleichheitsgerecht ausgestalten, wozu gehört, dass er den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgrenzt<sup>17</sup>. Darüber hinaus wird die Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Ausmaß der mit der Steuerverchonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser

15 Siehe 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).

16 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 124f.; zuvor BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31f.).

17 *Seer*, GmbHR 2007, 281 (285); Wahrung der „*Außengerechtigkeit*“.

Steuer insgesamt eingeschränkt<sup>18</sup>. Das BVerfG betont dazu einen vom Gesetzgeber leider hartnäckig missachteten Zusammenhang, auf den ich mehrfach hingewiesen habe<sup>19</sup>:

„Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbemern 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 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<sup>20</sup>. Neben der Größe dieser Unternehmen sieht das BVerfG die personale Führung und Verantwortung der Unternehmer als charakteristisch für diesen Typus<sup>21</sup> 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 umfangreiche, 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 und die Begünstigung zuverlässig auf förderungswürdiges Vermögen begrenzt wird<sup>22</sup>.

18 BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 125; 172.

19 Sinngemäße Wendung bei Seer, GmbHR 2007, 281 (285); 2009, 225 (236), dort besonders eingerückt und hervorgehoben.

20 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 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.

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

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

Das ErbSt-Änderungsgesetz vom 4.11.2016 beachtet im Ausgangspunkt diese Vorgabe durch eine Begrenzung des Verschonungsabschlages auf den Erwerb eines begünstigten Vermögens im Wert von höchstens 26 Millionen (§ 13a Abs. 1 ErbStG n. F.). 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 Millionen € übersteigende sog. „Großerwerbe“ auf Antrag hin den Verschonungsabschlag in 750.000 €-Schritten bis auf null € abschmelzen zu lassen. Ein plötzlicher übergangsloser Wegfall des Verschonungsabschlages hätte zu einer unverhältnismäßigen Belastung dieser „Großerwerber“ geführt und würde sie in Relation zu den „Mittelgroß-Erwerbemern“ (bis zu 26 Millionen € 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*<sup>23</sup>. 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 „Großerwerbemern“. 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<sup>24</sup>. 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 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 seitens des oder der Erwerber gefährdet sind<sup>25</sup>. Bei

23 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 170–175.

24 Deshalb zustimmend *Crezelius*, ZEV 2016, 541 (545).

25 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 172.

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*.

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 Millionen-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 Millionen €, 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 Millionen € die Verschonungssubvention in vollem Umfang. Während der denkbare Mittelentzug durch die Erbschaftsteuerbelastung des K für die 2,6 Milliarden € werthaltige KG ohne weiteres zu verkraften ist, stellt die mindestens 30 %ige Belastung des Erwerbs des GmbH-Anteils das nur 90 Millionen € 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 n. F. ermöglichte individuelle Verschonungsbedarfsprüfung korrigiert. § 28a Abs. 2 ErbStG zieht nicht nur das vom Erwerber (z. B. dem genannten 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-/Schenkungsteuer 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 n. F. – 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 Gesetzge-

ber mit den Lohnsummen- und Behaltensklauseln in § 13a Abs. 3 und 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 der Verwaltungsvermögenstest nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG jeweils auf der Ebene jeder Beteiligungsgesellschaft nach dem „*Alles-oder-nichts-Prinzip*“ geführt wird, konnten bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen Kaskadeneffekte eintreten, wonach der Konzern im Ergebnis sogar ausschließlich begünstigtes Vermögen unterhielt, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil sogar überwog.

Diesen verfassungswidrigen Zustand hat § 13b Abs. 2 ErbStG n. F. beseitigt. Danach wird der Nettowert des Verwaltungsvermögens grundsätzlich aus dem begünstigten Vermögen ausgeklammert. § 13b Abs. 4 ErbStG n. F. 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 n. F.). Voraussetzung für den Abzug des 15 %igen Freibetrages ist allerdings, dass das begünstigungsfähige Vermögen nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, land- u. forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 4 ErbStG n. F.).

Nach § 13b Abs. 6 ErbStG n. F. 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. Gem. § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG n. F. 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 sind nach § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG n. F. allerdings sog. junges Verwaltungsvermögen bzw. junge Finanzmittel im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG n. F. 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 Satz 1 ErbStG n. F. 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 Satz 2 ErbStG n. F.).

Den verfassungswidrigen Kaskadeneffekt verhindert § 13b Abs. 9 ErbStG n. F. 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. Dabei habe ich weitere Feinjustierungen noch gar nicht genannt. So sind etwa nach § 13b Abs. 3 ErbStG aus dem Verwaltungsvermögen solche Wirtschaftsgüter auszunehmen, die dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind.

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung des Verwaltungsvermögens ergibt sich weniger in materiell-rechtlicher Hinsicht, sondern mehr aus dem Blickwinkel der Vollzugssicherheit und Planbarkeit der Steuerbelastung. Darauf werde ich später noch zurückkommen.

#### 4. Lohnsummenregel und Kleinbetriebsgrenze

Die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 Satz 1 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. 5 ErbStG beanstandet. Davon ausgenommen war aber die Kleinbetriebsgrenze des § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG a. F. Insoweit folgte das BVerfG der verfassungsrechtlichen Einschätzung des Vorlagebeschlusses<sup>26</sup>. 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 Satz 2 ErbStG n. F. verfassungsrechtliche Bedenken erhoben<sup>27</sup>. Diese teile ich nicht. So hat auch das BVerfG ein

<sup>26</sup> BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 (915).

<sup>27</sup> *Erkis*, DStR 2016, 1441 (1442).

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<sup>28</sup>.

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 m. E. ein schiefes Bild. Jedenfalls ist es noch von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers gedeckt, wenn bei einer Beschäftigungszahl bis zu 5 Arbeitnehmern auf eine Lohnsummen-Überwachung verzichtet und von einer Beschäftigungszahl von 6 bis 15 sukzessive in die Lohnsummen-Bindung in drei Schritten (250 % bis zum 10 Arbeitnehmer, 300 % bis zu 15 Arbeitnehmer und ab 16 Arbeitnehmer 400 %) eingeführt wird.

Unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG sehe ich dagegen die – wie im bisherigen Recht – vorgenommene Zählung nach Köpfen statt nach Vollarbeitszeitäquivalenten kritisch. Es ist m. E. nicht zu rechtfertigen, warum ein Betrieb mit 5 Vollzeit-Arbeitnehmern der Lohnsummen-Bindung entgeht, während ein gleichgroßer Betrieb, der eine Stelle mit 2 Halbtagskräften besetzt, dagegen erfasst wird. Dafür vermag ich keinen nachvollziehbaren Unterscheidungsgrund zu erkennen.

### III. Bewertungsebene

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

§ 13a Abs. 9 ErbStG n. F. 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 schließlich eine Abfindungsbeschränkung voraus, die auch so „gelebt“ werden. Die Abfindungsbeschränkung bildet letztlich den quantitativen Maßstab für den Abschlag, der aber 30 % nicht übersteigen darf. Die Beschränkungen müssen zudem mindestens 2 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 die objektive Leistungs-

<sup>28</sup> BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 229.

fähigkeit des Erwerbers schmälern den Verfügungsbeschränkungen<sup>29</sup>. Jedoch geschieht dies auf der falschen Ebene. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 7.11.2006<sup>30</sup> klarsichtig 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- u. Abfindungsbeschränkungen) betreffen die 1. Stufe des Steuertatbestandes, nämlich die *Bewertungsebene*. Hier wäre § 9 Abs. 3 BewG kritisch zu überdenken, weil er zu einer Überbewertung von Beteiligungen unter Verletzung des Verkehrswertmaßstabes 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 ist. 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 weniger werthaltig, welche Art von Vermögen die jeweilige Gesellschaft besitzt. 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 Vermögensarten<sup>31</sup> 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<sup>32</sup>; vielmehr sind sie bereits objektiver Natur.

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

30 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (34).

31 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (56).

32 So aber BFH v. 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1993, 503; BFH v. 17.6.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17 (18).

## 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<sup>33</sup>. 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 zu Lasten des Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Risikozuschlagsbandbreiten lag<sup>34</sup>. Als weitere Mängel des vereinfachten Ertragswertverfahrens 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.<sup>35</sup>

Auf diesen Mangel hat der Gesetzgeber nun mit einer Änderung des § 203 BewG reagiert und in Abs. 1 einen statischen Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 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 Jahressteuergesetz 1997 für die Bewertung von Mietwohngrundstücken eingeführte „Rasenmäher“-Methode eines Ertragswertverfahrens mit einem festen Multiplikator von 12,5 % (§ 146 BewG a. F.) verworfen<sup>36</sup>. 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“.

33 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.

34 Kohl/König, BB 2012, 607 (609 f.).

35 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).

36 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Rz. 143–146.

ten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihre Lage, ihren Zustand und die Restnutzungsdauer der aufstehenden Gebäude.“<sup>37</sup> 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 n. F. gegenüber dem 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 Jahressteuergesetzes 1997 ist der Kapitalisierungsfaktor des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach § 11 Abs. 2 i.V. mit § 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 n. F. 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 in Höhe von 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 m. E. verfassungsrechtlich tolerabel ist.

<sup>37</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Rz. 155.

## IV. Rückwirkung

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

Nach § 37 Abs. 12 des Änderungsgesetzes findet die Neuregelung der Verschonungssubvention auf alle Erwerbe Anwendung, die nach dem 30.6.2016 stattfinden. Damit enthält das Änderungsgesetz vom 4.11.2016<sup>38</sup> unabhängig von der Frage, wie der Tenor der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 zu verstehen ist<sup>39</sup>, 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 schlechterstellt<sup>40</sup>. 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<sup>41</sup> als auch der obersten Finanzbehörden der Länder<sup>42</sup> von einer interimistischen Fortgeltung des bisherigen Rechts ausgingen. Dieses Vertrauen ist m. E. aber durch den Bundestagsbeschluss vom 24.6.2016, der in § 37 Abs. 11 ErbStÄnderungsG-Entwurf bereits die Anwendung des Gesetzes auf alle nach dem 30.6.2016 eintretenden Erbfälle und Zuwendungen vorsah<sup>43</sup>, zerstört worden. Nach der Rechtsprechung des BVerfG<sup>44</sup> ist der Bundestags-Beschluss 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 Vermittlungsausschluss eingefügten Kapitalisierungsfaktor von 13,75 für das vereinfachte Ertragswertverfahren auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 zur Anwen-

<sup>38</sup> Veröffentlicht im BGBl. I 2016, 2464 vom 9.11.2016.

<sup>39</sup> Dazu siehe *Drüen*, DSiR 2016, 643; *Crezelius*, ZEV 2016, 367; *Seer*, GmbHR 2016, 673.

<sup>40</sup> *Crezelius*, ZEV 2016, 541 (542 f.).

<sup>41</sup> Siehe oben unter I.

<sup>42</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder v. 21.6.2016, BStBl. I 2016, 646.

<sup>43</sup> Siehe Synopse der Gesetzesänderungen im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911 v. 22.6.2016, 29.

<sup>44</sup> Ständige Rspr. des BVerfG seit BVerfGE 13, 261 (272); s. BVerfGE 97, 67 (79 f.); BVerfGE 127, 1 (16 f.).

dung kommen. Darin liegt eine echte Rückwirkung, die für den Adressaten nicht vorhersehbar war. 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 Satz 2 BewG-Entwurf einen Korridor von 3,5 bis 5,5 % vorsehen. Dieser wurde dann aber nicht zum Gesetz. Deshalb enthält § 203 Abs. 1 BewG n. F. 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 Unternehmenswerts das Verwaltungsvermögen plötzlich die frühere 50 %-Grenze überschreitet. Um hier eine verfassungsrechtlich unzulässigerweise belastende echte Rückwirkung auszuschließen, ist in einem solchen Einzelfall m. E. eine abweichende Steuerfestsetzung gem. § 163 AO vorzunehmen.

## V. Rechtsstaatliches Defizit wegen unbeherrschbarer Komplexität der Verschonungssubvention

Die über insgesamt sieben Seiten gehenden, zusammenhängenden Vorschriften der §§ 13a–13c ErbStG haben in der Zusammenschau mit §§ 28, 28a ErbStG eine Komplexität, welche die Vollziehbarkeit des Gesetzes in Frage stellt. In seinen Beschlüssen zum Kinderexistenzminimum hat 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<sup>45</sup>. Von diesem Maßstab ist die Neuregelung 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*<sup>46</sup> die konkrete Steuerlast mit verhältnismäßigem Aufwand vorausberechenbar sein<sup>47</sup>. Selbst nach eingehender Lektüre und genauer Kenntnis der Gesetzesentwicklung ist jedenfalls die exakte Berechnung des begünstigten Vermögens

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

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

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

unter Ausschluss des sog. Verwaltungsvermögens nach § 13b ErbStG n. F. 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<sup>48</sup>. Die Gefahr der Unüberschaubarkeit der Norm besteht vor allem dann, 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<sup>49</sup>.

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 lesenswerten Vorlagebeschluss vom 6.9.2006 zur Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 EStG i. d. F. des sog. Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 unternommen<sup>50</sup>. 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 m. E. zu der in der Rechtstheorie beschriebenen „kombinatorischer Explosion“ an Dichte und unbeherrschbarer interner wie externer Interdependenz<sup>51</sup>.

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

49 Towfigh, Komplexität und Normenklarheit – oder: Gesetze sind für Juristen gemacht!, Der Staat, Bd. 48 (2009), 29 (32).

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

51 Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 609 (616 ff.), haben einen 15-Ebenen-Parcours(!) nachgewiesen, der unter Verwendung von unbestimmten, teil widerläufigen Rechtsbegriffen zu durchlaufen ist. Dabei ist der in den praktisch wichtigen Fällen zu bildende sog. Vermögensverwal-

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<sup>52</sup>. Es vermisste eine Darlegung, warum das Gesetz mit den Instrumenten juristischer Methodenlehre nicht mehr auslegungsfähig sei<sup>53</sup>. 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.

Zwar ist dem BVerfG insoweit zuzustimmen, dass ein „schlechtes Gesetz“ nicht automatisch auch ein „verfassungswidriges Gesetz“ ist. Vielmehr kann wohl nur in krassen Ausnahmefällen ein Gesetz wegen seiner Normenunklarheit nichtig sein. Ich denke aber, dass dieser „krasse Ausnahmefall“ hier nunmehr vorliegt. Zudem beschäftigt sich das BVerfG leider nicht mit der Frage der *Vollziehbarkeit* der Norm. Ich darf an dieser Stelle auf die beiden Beschlüsse des BVerfG zum *strukturellen Vollzugsdefizit* hinweisen<sup>54</sup>. Das materielle Gesetz muss so ausgestaltet und in ein normatives Umfeld eingebettet sein, dass es die Finanzbehörden auch auf gleichheitskonforme Weise vollziehen können. Dies bedeutet für die Verschonungssubvention der §§ 13a–13c ErbStG, dass die Finanzbehörden diese mit zumutbarem Aufwand *verifizieren* können müssen. Davon ist aber nicht ernsthaft auszugehen. Bereits die Überwachung der Lohnsummen und Halteregeleung über 5 bis 7 Jahre hinweg erfordern einen hohen Verwaltungsaufwand. Hinzu kommt nun ein 20-jähriger Überwachungszeitraum für die Gesellschaftsverträge und Satzungen, um Entnahme-, Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen zu prüfen. Die Einzelermittlung des Verwaltungsvermögens ist von den Finanzbehörden nicht leistbar. Sie werden im Gros der Fälle auf die Angaben der Steuerpflichtigen insoweit schlicht vertrauen müssen; dasselbe gilt für die Bewertungsansätze. Zugleich kann sich aber ein Steuerpflichtiger nicht in Sicherheit wiegen und lebt über Jahre im Zustand der Ungewissheit über die Höhe seiner definitiven Erbschaftsteuerschuld. Das ist ein rechtsstaatswidriger Zustand!

tungsverbund nicht einmal mitgerechnet. Unter dessen Berücksichtigung gelangen *Koretzkij*, DStR 2016, 2434 (2445 f.); *Stalleiken*, von Oertzen/Loose, ErbStG, Kommentar, § 13b Rz. 86 sogar auf 22 Prüfungs- u. Rechenebenen!

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

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

54 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94.

## VI. Die nach wie vor überlegene Alternative

„Gutgemeinte“ Steuerbefreiungen höhlen die Steuerbasis aus. Um ein bestimmtes Mindest-Steueraufkommen zu erreichen, führen sie zu einer deutlichen Steigerung des progressiven Steuertarifs. Letztlich wird den nicht begünstigten Steuerpflichtigen eine Sonderlast auferlegt, die sie im Verhältnis zu den Begünstigten diskriminiert. Es gibt keinen überzeugenden Sachgrund, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken zurücksetzen 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! Die enge, einen unrealistischen Ausnahmefall treffende Investitionsklausel des § 13b Abs. 5 ErbStG n. F. weist in die falsche Richtung.

Angesichts der rasanten technologischen und globalwirtschaftlichen Entwicklung sind Wohlverhaltens-Zeiträume von 5–7 oder gar 20 Jahren eine *Ewigkeit*. Zudem werden die Erwerber zu marktfremden (beharrenden) unternehmerischen Fehlentscheidungen verleitet, in dem sie ihren Fokus auf die Bewahrung der Subvention richten. Kommt es innerhalb der „Wohlverhaltensfrist“ nach Übernahme zu einer wirtschaftlichen Krise mit gravierenden Strukturentscheidungen, trifft die nachzuversteuernde Erbschaftsteuer den Übernehmer zur Unzeit<sup>55</sup>. Die „Wohlthat“ der Steuerverschonung im Erbfall wird sich dann als staatliches „Danaer“-Geschenk erweisen<sup>56</sup>.

Der Steuergesetzgeber sollte nicht nur die §§ 13a–c, 28–28a ErbStG und § 9 Abs. 3 BewG, sondern auch die Ehegattenbesteuerung einschließlich der mobilitätshemmenden Familienheimvergünstigungen (§ 13 Abs. 1 Nrn. 4a–c ErbStG) in der Zusammenschau mit den persönlichen Freibeträgen des § 16 ErbStG auf den Prüfstand stellen. Diese Maßnahmen böten die Möglichkeit, endlich der Forderung nach einem flachen Steuertarif (Reform des § 19 ErbStG: z. B. Proportionaltarif von 10 %) bei einer breiten Be-

55 Der Nachversteuerungstatbestand ist nach BFH v. 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571 (572); BFH v. 4.2.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 663 f., selbst dann der Betrieb insolvenzbedingt liquidiert wird. In diesem Fall kann sogar der Schenker als Gesamtschuldner gem. § 20 Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden.

56 J. Lang, FR 2010, 49 (57); Seer, Ubg. 2012, 376 (380 f.).

messungsgrundlage mit wenigen Vereinfachungszweckfreibeträgen nachzukommen<sup>57</sup>.

## VII. Zusammenfassung der Erkenntnisse in 8 Thesen

1. Die in § 13a Abs. 1 ErbStG n. F. enthaltene Vermögensgrenze von 26 Millionen € ist vom gesetzgeberischen Gestaltungsermessen gedeckt. Dasselbe gilt für die in § 13c Abs. 1 ErbStG n. F. vorgesehene Abschmelzung des Verschonungsabschlages in 750.000 €-Schritten zu je 1 % (von 26 bis 90 Millionen €).

2. Jedoch verfehlt die erwerbsbezogene Ausrichtung der Vermögensgrenzen den Lenkungszweck, wonach inhabergeführte, kleine bis mittelgroße Familienunternehmen vor dem zur Tilgung der Erbschaftsteuerschuld folgenden 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.

3. Die Regelungen des § 13b ErbStG n. F. zur Abgrenzung zwischen dem begünstigten Vermögen und dem Verwaltungsvermögen sind so komplex, dass sie nicht mehr vollziehbar sind. Aufgrund ihres Umfangs, ihrer Interdependenz und gestuften Wechselbezüglichkeit gefährden sie in der Zusammenschau mit den Wohlverhaltens- und Haltefristen die Steuerplanungssicherheit mit strafbewehrter Wirkung zu Lasten der Betroffenen. Zugleich beinhalten sie ein strukturelles Vollzugsdefizit, da sie mit den begrenzten Verwaltungsressourcen nur in wenigen Einzelfällen überhaupt verifizierbar sind.

4. Der Vorab-Abschlag bei qualifizierten Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG n. F. 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.

5. 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

<sup>57</sup> Fast gebetsmühenhaft vorgetragen: Seer, ZRP 2007, 116 (119); GmbHR 2009, 225 (237); Ubg. 2012, 376 (380 ff.).

zu keiner offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen darf, kann auch die Finanzbehörde dies durch ein Bewertungsgutachten nachweisen.

6. Die rückwirkende Anwendung des Gesetzes nach § 37 Abs. 12 ErbStG n. F. auf das Interim vom 1.7.–9.11.2016 ist zulässig. Einem möglichen (schutzwürdigen) Vertrauen auf Fortgeltung der bisherigen Begünstigungsregel über den 30.6.2016 hinaus hat der Bundestagsbeschluss vom 24.6.2016 die Basis entzogen.

7. Etwas anderes gilt für die rückwirkende Anwendung des Kapitalisierungsfaktors (13,75) nach § 205 Abs. 11 BewG n. F. 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.

8. Die sowohl rechtssystematisch als auch verfassungsrechtlich vorzugswürdige Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer liegt in einem weitgehenden Verzicht auf alle Verschonungssubventionen, der mit einem deutlich gesenkten, flachen Steuertarif gekoppelt sein sollte. Das Risiko der Überbewertung von vinkulierten Gesellschaftsanteilen ist auf der Bewertungsebene durch eine Änderung des § 9 Abs. 3 BewG zu bannen.