

## **Referentenentwurf**

### **des Bundesministeriums der Finanzen**

## **Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

### **A. Problem und Ziel**

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - (BGBl. 2015 I Seite 4) die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zwar grundsätzlich für geeignet und erforderlich gehalten. Die bestehenden Verschonungsregelungen verstoßen angesichts ihres Übermaßes aber gegen Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes. Die vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Gleichheitsverstöße erfassen wichtige Bausteine der Gesamtregelung und damit des gesamten Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts. Das Bundesverfassungsgericht hat daher die §§ 13a und 13b in Verbindung mit der Steuertarifnorm des § 19 Absatz 1 ErbStG und damit die Erhebung der derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuer insgesamt für mit der Verfassung unvereinbar erklärt. Die geltenden Regelungen sind jedoch bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber Frist für eine Neuregelung bis zum 30. Juni 2016 gesetzt.

Der Gesetzentwurf zielt auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens und damit auf eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Die Sicherung der vorhandenen Beschäftigung in den übergehenden Betrieben und die Bewahrung der ausgewogenen deutschen Unternehmenslandschaft machen es erforderlich, die Unternehmensnachfolge bei Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden in den vom Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - aufgezeigten Grenzen weiterhin zu erleichtern. Die deutsche Unternehmenslandschaft, insbesondere charakterisiert durch einen breiten Mittelstand, steht für eine bestimmte Unternehmenskultur. Die Unternehmen sind teils in dünn besiedelten Regionen gewachsen, stärken dort die Wirtschaft entscheidend und wirken einer Abwanderung aus diesen Gebieten entgegen. Traditionelle Unternehmen werden vielfach seit Generationen fortgeführt und sichern über Jahrzehnte zahlreiche Arbeitsplätze. Durch ihr Engagement auch im sozialen und kulturellen Bereich sorgen sie für einen gesellschaftlichen Zusammenhalt in der jeweiligen Region. Die deutschen Unternehmensstrukturen, insbesondere die mittelständischen und inhabergeführten Unternehmen haben sich in Krisenzeiten als stabilisierend für die Beschäftigung und damit für den Wohlstand der deutschen Gesellschaft insgesamt erwiesen.

### **B. Lösung**

Die §§ 13a, 13b ErbStG bleiben in ihrer Grundstruktur erhalten, soweit aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - kein Änderungsbedarf besteht. Um einen verfassungsgemäßen Zustand zu schaffen, werden die beanstandeten Regelungen angepasst:

- die Freistellung von Kleinstbetrieben von den Lohnsummenregelungen
- die Abgrenzung des begünstigten von dem nicht begünstigten Vermögen

- Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung für den Erwerb großer Betriebsvermögen
- Einführung eines Abschmelzmodells als Wahlrecht für den Erwerb großer Betriebsvermögen.

### C. Alternativen

[...]

### D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1)</sup>	Kassenjahr				
		2016	2017	2018	2019	2020
Insgesamt	200	10	90	140	170	200
Bund						
Länder	200	10	90	140	170	200
Gemeinden						

<sup>1)</sup> Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

### E. Erfüllungsaufwand

#### E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Die Prüfungen zu den Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand sind noch nicht abgeschlossen.

#### E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Die Prüfungen zu den Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand sind noch nicht abgeschlossen.

Davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten

Die Prüfungen zu den Auswirkungen auf Bürokratiekosten aus Informationspflichten sind noch nicht abgeschlossen.

#### E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Durch die Beschränkung der Ausnahme von der Lohnsummenregelung von 20 auf maximal drei Beschäftigte ist eine Erhöhung der Fallzahlen und damit ein nicht näher zu beziffernder Mehraufwand bei der Feststellung zu erwarten.

Die übrigen Änderungen (insbesondere §§ 13c und 28a ErbStG) dürften im Hinblick auf die voraussichtlich geringe Anzahl von betroffenen Fällen (weniger als 200 pro Jahr) von untergeordneter Bedeutung sein. In der Summe (Mehr- bzw. Minderaufwand) kann davon ausgegangen werden, dass eine bedeutsame Größenordnung nicht überschritten wird.

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Die Höhe des Aufwands ist nicht quantifizierbar.

## **F. Weitere Kosten**

Die Prüfungen zu den weiteren Kosten sind noch nicht abgeschlossen.

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

### Artikel 1

#### Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 30 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zu § 13c wird wie folgt gefasst:

„§ 13c Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen“.
  - b) Nach der Angabe zu § 13c wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 13d Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke“.
  - c) Nach der Angabe zu § 28 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 28a Verschonungsbedarfsprüfung“.
2. § 10 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „(§§ 5, 13, 13a, 13c, 16, 17 und 18)“ durch die Angabe „(§§ 5, 13, 13a, 13c, 13d, 16, 17 und 18)“ ersetzt.
  - b) Absatz 6 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Satz 4 wird jeweils die Angabe „§ 13a“ durch die Angabe „§§ 13a und 13c“ ersetzt.
    - bb) In Satz 5 wird jeweils die Angabe „§ 13c“ durch die Angabe „§ 13d“ ersetzt.
3. § 13a wird wie folgt gefasst:

„§ 13a

Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und  
Anteile an Kapitalgesellschaften

(1) Begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 bleibt vorbehaltlich der Absätze 2, 3, 5, 6 und 9 zu 85 Prozent steuerfrei (Verschonungsabschlag).

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Teil des begünstigten Vermögens bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.

(3) Voraussetzung für die Gewährung des Verschonungsabschlags nach Absatz 1 ist, dass die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen (Satz 6 bis 13) des Betriebs, bei einer Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) endenden Wirtschaftsjahre. Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder
2. der Betrieb unter Einbeziehung der in Satz 11 bis 13 genannten Beteiligungen und Gesellschaften sowie der nach Maßgabe dieser Bestimmung anteilig einzubeziehenden Beschäftigten nicht mehr als drei Beschäftigte hat.

Beträgt die Zahl der Beschäftigten zwischen vier und zehn, tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem Betrieb tätig sind. Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mit-

telbare Beteiligung besteht. Satz 11 gilt für Anteile an Kapitalgesellschaften entsprechend, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt. Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

(4) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Ausgangslohnsumme und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständig ist. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

(5) Ein Erwerber kann den Verschonungsabschlag (Absatz 1) und den Abzugsbetrag (Absatz 2) nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Gleiches gilt, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt.

(6) Der Verschonungsabschlag (Absatz 1) und der Abzugsbetrag (Absatz 2) fallen nach Maßgabe des Satzes 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren (Behaltensfrist)

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I Seite 2782, 2791), geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;
2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;
3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter

einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt. Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;

4. Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13b Absatz 1 Nummer 3 ganz oder teilweise veräußert; eine verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft steht der Veräußerung der Anteile gleich. Gleiches gilt, wenn die Kapitalgesellschaft innerhalb der Frist aufgelöst oder ihr Nennkapital herabgesetzt wird, wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert und das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird; Satz 1 Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend;
5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

Der rückwirkende Wegfall des Verschonungsabschlags beschränkt sich in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2, 4 und 5 auf den Teil, der dem Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist ergibt. In den Fällen des Satzes 1 Nummer 1, 2 und 4 ist von einer rückwirkenden Besteuerung abzusehen, wenn der Veräußerungserlös jeweils innerhalb der nach § 13b Absatz 1 begünstigungsfähigen Vermögensart verbleibt. Hiervon ist auszugehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in entsprechendes Vermögen investiert wird, das zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.

(7) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1) anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 6 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Festsetzungsfrist für die Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 3 Satz 1) oder dem Verstoß gegen die Behaltensregelungen (Absatz 6) Kenntnis erlangt. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

(8) Soweit nicht inländisches Vermögen zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) und während der gesamten in den Absätzen 3 und 6 genannten Zeiträume bestehen.

(9) Die Absätze 1 bis 8 sind anzuwenden, wenn das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 einschließlich der Erwerbe im Sinne des Satzes 2 insgesamt 20 Millionen Euro nicht übersteigt. Wird die Grenze von 20 Millionen Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin nach Absatz 1 oder Absatz 10 als steuerfrei behandelten Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. An die Stelle des Betrags von 20 Millionen Euro in Satz 1 und 2 tritt der Betrag von 40 Millionen Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken, und
2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Angehörige im Sinne des § 15 Absatz 1 der Abgabenordnung beschränken, und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die erheblich unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personengesellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Die Voraussetzungen des Satzes 3 müssen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. In den Fällen des Satzes 3

1. ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen nach deren Wirksamwerden innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen,
2. endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 3 genannten Bestimmungen Kenntnis erlangt.

(10) Der Erwerber kann unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach den Absätzen 1 bis 9 in Verbindung mit § 13b nach folgender Maßgabe gewährt wird:

1. In Absatz 1 Satz 1 tritt an die Stelle des Verschonungsabschlags von 85 Prozent ein Verschonungsabschlag von 100 Prozent;
2. in Absatz 3 Satz 1 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren;
3. in Absatz 3 Satz 1 und Satz 4 tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 700 Prozent;
4. in Absatz 3 Satz 4 tritt an die Stelle einer Mindestlohnsumme von 250 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent;
5. in Absatz 6 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren.

(11) Die Absätze 1 bis 10 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.“

4. § 13b wird wie folgt gefasst:

„§ 13b

Begünstigtes Vermögen

(1) Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören

1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückerländeereien (§ 160 Absatz 7 des Bewertungsgesetzes), und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem



Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;

2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit § 15 Absatz 3 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes) sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten;
3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

(2) Das begünstigte Vermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nach Absatz 1 Nummer 1 ist die Summe aus dem Wert des Wirtschaftsteils (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) und der Grundbesitzwerte für selbst bewirtschaftete Grundstücke (§ 159 des Bewertungsgesetzes).

(3) Zum begünstigten Vermögen nach Absatz 1 Nummer 2 und 3 gehören alle Teile des begünstigungsfähigen Vermögens eines Betriebs, die im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) jeweils überwiegend einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 Nummer 1, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 oder § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes als Hauptzweck dienen. Nicht dem Hauptzweck dienen diejenigen Teile des begünstigungsfähigen Vermögens, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Liegt nach den Sätzen 1 und 2 begünstigtes Vermögen vor, sind die Absätze 4 bis 8 anzuwenden.

(4) Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt. Der gemeine Wert der Finanzmittel ist um den positiven Saldo der eingelegten

und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.

(5) Der Wert der nach Anwendung des Absatzes 4 verbleibenden Schulden und sonstigen Abzüge ist anteilig im Verhältnis der Werte des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens zueinander von dem Wert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens abzuziehen (Nettowert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens). Maßgebend sind die gemeinen Werte, die nach § 11 Absatz 2 Satz 3 des Bewertungsgesetzes anzusetzen sind.

(6) Der Nettowert des nicht begünstigten Vermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 Prozent des Nettowerts des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Dabei bleiben solche Teile des nicht begünstigten Vermögens unberücksichtigt, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (junges nicht begünstigtes Vermögen).

(7) Gehören zum begünstigungsfähigen Vermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 und 3 unmittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften (Absatz 1 Nummer 2) oder unmittelbar Anteile an Kapitalgesellschaften, die die Mindestbeteiligung im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 erfüllen, ist Absatz 3 auf die den jeweiligen Gesellschaften unmittelbar zuzurechnenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze auf der Ebene der jeweiligen Gesellschaft anzuwenden. In einer Verbundvermögensaufstellung sind anstelle der Beteiligungen an Personengesellschaften oder der Anteile an Kapitalgesellschaften die anteiligen gemeinen Werte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens im Sinne des Absatzes 3 und der Schulden und sonstigen Abzüge (§ 103 des Bewertungsgesetzes) auszuweisen. Finanzmittel und junges nicht begünstigtes Vermögen sind gesondert aufzuführen. Die Sätze 1 bis 3 sind für Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an Kapitalgesellschaften auf allen weiteren Beteiligungsstufen anzuwenden. Die Absätze 4 bis 6 sind in der zusammengefassten Verbundvermögensaufstellung anzuwenden. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 Satz 1, die nicht die Mindestbeteiligung, aber die Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1 erfüllen, sind die Sätze 1 bis 5 entsprechend anzuwenden.

(8) Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert eines Betriebs im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nettowerts des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens. Der Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ist die Summe der in Absatz 5 genannten Nettowerte. Der Anteil des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nettowerts des begünstigten Vermögens zum Nettowert des gesamten Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft; Satz 2 gilt entsprechend. Soweit zum Vermögen junges nicht begünstigtes Vermögen im Sinne des Absatzes 6 Satz 2 gehört, ist

1. bei Personengesellschaften der Teil des gemeinen Werts und
2. bei Kapitalgesellschaften der Teil des Anteilswerts

nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte dieser Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebs entspricht.

(9) Das für die Bewertung der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt den Wert des begünstigten Vermögens, des nicht begünstigten Vermögens, der Finanzmittel, des jungen nicht begünstigten Vermögens und der Schulden und sonstigen Abzüge gesondert fest, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt

entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständige Finanzamt. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden.“

5. Nach § 13b wird folgender § 13c eingefügt:

„§ 13c

Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen

(1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 vorbehaltlich des Absatzes 2. Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils ein Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 20 Millionen Euro übersteigt.

(2) Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens 110 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 in Höhe von 25 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 in Höhe von 40 Prozent gewährt.

(3) § 13a Absatz 3 bis 8 findet auf Absatz 1 und 2 entsprechende Anwendung. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb nach Absatz 1 oder 2 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Der nach Satz 2 ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach § 13a Absatz 9 Satz 2 wegfällt oder dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt, es sei denn, für den früheren Erwerb wurde ein Antrag nach § 28a Absatz 1 gestellt. Die bis dahin für frühere Erwerbe gewährte Steuerbefreiung entfällt insoweit mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Anträge nach Absatz 1 und 2 sind unwiderruflich und schließen einen Antrag nach § 28a Absatz 1 für denselben Erwerb aus.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.“

6. Der bisherige § 13c wird § 13d.

7. § 19a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „§ 13b Abs. 4“ durch die Wörter „§ 13a Absatz 1 oder § 13c“ und die Angabe „§ 13b Abs. 1“ durch die Wörter „§ 13b Absatz 2 bis 8“ ersetzt.

b) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 13a“ durch die Angabe „§ 13a oder § 13c“ ersetzt.

c) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

- aa) In Satz 2 wird die Angabe „§ 13a Absatz 8“ durch die Angabe „§ 13a Absatz 10“ ersetzt.
  - bb) In Satz 4 werden die Wörter „§ 13a Abs. 6 Satz 4 bis 6“ durch die Wörter „§ 13a Absatz 7 Satz 4 bis 6“ ersetzt.
8. In § 28 Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 13c Abs. 3“ durch die Angabe „§ 13d Absatz 3“ ersetzt.
9. Nach § 28 wird folgender § 28a eingefügt:

#### „§ 28a

#### Verschonungsbedarfsprüfung

(1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer vorbehaltlich des Absatzes 2 auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbarem Vermögen zu begleichen. Ein Erwerber kann den Erlass nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt.

(2) Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 Prozent der Summe der gemeinen Werte des

1. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört und
2. dem Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.

(3) Die Steuer nach Absatz 1 Satz 1 kann ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden, wenn die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Erwerber bedeuten würde und der Anspruch nicht gefährdet erscheint. Eine erhebliche Härte liegt insbesondere vor, wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen im Sinne des Absatzes 2 veräußern muss, um die Steuer entrichten zu können. § 234 und 238 der Abgabenordnung sind anzuwenden. § 222 der Abgabenordnung und § 28 bleiben unberührt.

(4) Der Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 steht unter der auflösenden Bedingung, dass

1. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 700 Prozent der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme). § 13a Absatz 3 Satz 5 bis 13 gilt entsprechend. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 Satz 1 zu gewährende Erlass der Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird;

2. der Erwerber innerhalb von sieben Jahren (Behaltensfrist) nicht gegen die Behaltensbedingungen entsprechend § 13a Absatz 6 Satz 1 verstößt. § 13a Absatz 6 Satz 2 bis 4 gilt entsprechend;
3. der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhält, das verfügbares Vermögen im Sinne des Absatzes 2 darstellt. Der Erwerber kann erneut einen Antrag nach Absatz 1 stellen. Das verfügbare Vermögen nach Absatz 2 ist um den gemeinen Wert des weiteren erworbenen Vermögens zu erhöhen.

Der Verwaltungsakt nach Absatz 1 Satz 1 steht unter dem Vorbehalt des Widerrufs (§ 120 Absatz 2 Nummer 3 der Abgabenordnung). Der Verwaltungsakt über den Erlass nach Absatz 1 Satz 1 ist bei Eintritt der auflösenden Bedingung nach Satz 1 mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen; § 131 Absatz 4 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

(5) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 4 Satz 1 Nummer 1) anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Anzeige ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang nicht ganz oder teilweise zum Widerruf des Verwaltungsaktes nach Absatz 4 führt.

(6) Die Zahlungsverjährungsfrist für die Steuer nach Absatz 1 Satz 1 endet nicht vor dem Ablauf des fünften Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 4 Satz 1 Nummer 1) oder dem Verwirklichen eines Sachverhalts nach Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 Kenntnis erlangt.

(7) Die Absätze 1 bis 6 gelten in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.

(8) Die Absätze 1 bis 7 gelten nicht, wenn ein Antrag nach § 13c gestellt wurde.“

10. Dem § 37 wird folgender Absatz 10 angefügt:

„(10) Die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13a Absatz 9 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13c Absatz 3 Satz 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.“

## **Artikel 2**

### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung der Regelungen**

Ziel des Gesetzes ist, eine verfassungskonforme Verschonung betrieblichen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung umzusetzen. Die bisherigen Regelungen zur Verschonung betrieblichen Vermögens wurden vom Bundesverfassungsgericht für unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes erklärt. Die Verschonung betrieblichen Vermögens hat das Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, BGBl. 2015 I Seite 4, Rz. 107 ff.) für geeignet, erforderlich und grundsätzlich angemessen angesehen. Zur Herstellung eines verfassungskonformen Zustands bedarf es der Änderung der einzelnen vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Regelungen. Mit der Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die im Betrieb angelegte Beschäftigung stabilisiert werden. Eine stabile Beschäftigung bildet die Basis für den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten. In diesem Zusammenhang sind nicht nur bestimmte Unternehmensstrukturen schützenswert, sondern die gesamte ausgewogene Unternehmenslandschaft in Deutschland, die sich vor allem in Krisenzeiten als Garant für den Erhalt der Beschäftigung und damit für den Wohlstand der Gesellschaft erwiesen hat. Dies gilt auch für die ca. 1,6 Millionen Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen ohne einen Beschäftigten, deren Tätigkeit im Falle der Fortführung des Betriebs durch einen Nachfolger nicht minder schützenswert ist. Es betrifft genauso Großaktionäre großer Betriebe, da nur diese für eine fortdauernde Tätigkeit des Betriebs von Deutschland aus und somit für Beschäftigung in Deutschland Sorge tragen können. Im besonderen Maße gilt dies aber für den breiten Mittelstand und die vielen inhaber- oder familiengeführten Betriebe, welche als Motor der deutschen Wirtschaft dienen. Sie sind teils in dünn besiedelten Regionen gewachsen, stärken dort die Wirtschaft und wirken der Abwanderung aus ländlichen Gebieten entgegen. Traditionelle Unternehmen werden vielfach seit Generationen fortgeführt und sichern über Jahrzehnte zahlreiche Arbeitsplätze. Durch ihr Engagement auch im sozialen und kulturellen Bereich sorgen sie für einen gesellschaftlichen Zusammenhalt in der jeweiligen Region. Die Sicherung der in den übergehenden Unternehmen vorhandenen Beschäftigung und die Bewahrung der typischen deutschen Unternehmenslandschaft machen es erforderlich, die Unternehmensnachfolge in Erb- und Schenkungsfällen in den vom Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - aufgezeigten Grenzen zu erleichtern.

#### **II. Bisherige Regelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes und Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts**

Nach bisherigem Recht werden land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und unter bestimmten Voraussetzungen Anteile an Kapitalgesellschaften zu 85 Prozent verschont, wenn das Vermögen maximal zu 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Dieses Vermögen kann wahlweise zu 100 Prozent verschont werden, wenn das Vermögen maximal zu 10 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Voraussetzung für die Verschonung von 85 Prozent ist das Einhalten einer Behaltensfrist von fünf Jahren sowie das Einhalten einer Mindestlohnsumme von 400 Prozent. Bei einer Verschonung zu 100 Prozent muss eine Behaltensfrist von sieben Jahren und eine Mindestlohnsumme von 700 Prozent eingehalten werden. Von der Pflicht, die Mindestlohnsumme einzuhalten, sind Betriebe ausgenommen, die maximal 20 Beschäftigte haben. Die Verschonung tritt unabhängig davon ein, wie hoch der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens ist. Übersteigt das im Betrieb gehaltene Verwaltungsvermögen einen Anteil von 50 Prozent

des gemeinen Werts des Betriebs, liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor und eine Verschonung ist ausgeschlossen.

Das Bundesverfassungsgericht hält in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - die derzeitigen Regelungen zur Verschonung betrieblichen Vermögens für unvereinbar mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes, soweit

- die Verschonung auch eintritt, obwohl das verschonte betriebliche Vermögen einen Verwaltungsvermögenanteil von bis zu 50 Prozent erreicht,
- alle Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten unabhängig von ihrer Größe von der Lohnsummenregelung gänzlich ausgenommen sind,
- bei der Übertragung von großen Betriebsvermögen die Verschonung eintritt, ohne dass der Erwerber nachgewiesen hat, ob es überhaupt einer Verschonung bedarf (Bedürfnisprüfung) und
- die Verschonungsregelungen Gestaltungen zulassen, die zu erheblichen Ungleichbehandlungen führen, indem
  - die Lohnsummenpflicht umgangen werden kann (insbesondere durch Betriebsaufspaltung),
  - die Verwaltungsvermögensgrenze (10 Prozent bzw. 50 Prozent) durch Konzernstrukturen umgangen werden kann (Kaskadeneffekt) und
  - die Begünstigung von sogenannten „Cash-Gesellschaften“ zugelassen wird.

### **III. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

Das Gesetz setzt die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts wie folgt um:

Das Bundesverfassungsgericht hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass die Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Dies macht es in Zukunft erforderlich, Vermögen grundsätzlich zu besteuern, das für nicht verschonungswürdig gehalten wird. Da damit eine genaue Abgrenzung des für verschonungswürdig gehaltenen Vermögens erforderlich wird, sieht das Gesetz - in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen - eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vor. Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch wird das verschonungswürdige Vermögen zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt. Missbräuchlichen Gestaltungen wie der sogenannten „Cash-GmbH“ wird durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen. Die nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden werden quotale dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet. Da Betriebe zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens benötigen, wird ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig in Höhe von 10 Prozent des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen behandelt. Das begünstigte Nettovermögen wird bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen konsolidiert ermittelt. Die Umgehungsmöglichkeiten mittels des Kaskadeneffekts werden damit beseitigt.

Die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen sind, wird auf drei Arbeitnehmer abgesenkt, um die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen zu beschränken. Bei Betrieben mit vier bis zehn Arbeitnehmern wird dem besonderen Bedürfnis



für eine Flexibilisierung der Lohnsummenregelung Rechnung getragen, weil hier schwer kalkulierbare Folgen bei Wechseln in der Beschäftigtenzahl im Hinblick auf das Einhalten der Mindestlohnsumme eintreten können. Dazu wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren auf 250 Prozent beziehungsweise bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren auf 500 Prozent abgesenkt. Gestaltungen bei der Lohnsummenregelung durch Aufspaltung von Betrieben und Übertragung in mehreren Schritten wird durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen entgegengewirkt.

Bei dem Erwerb von großem begünstigtem Vermögen über 20 Millionen Euro (Prüfchwelle) wird eine Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt. Unterhalb der Schwelle verbleibt es bei der bisherigen Steuerbefreiung. Es sind die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen einzuhalten. Die Prüfschwelle erhöht sich auf 40 Millionen Euro, wenn bestimmte qualitative Merkmale in den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen vorliegen. Oberhalb der Prüfschwelle wird auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt:

- Hat der Erwerber genügend übrige Mittel zur Verfügung, um die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuerlast zu tragen, scheidet eine Verschonung aus.
- Soweit 50 Prozent des mitübertragenen und des bereits vorhandenen nicht begünstigten Nettovermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreicht, besteht ein Bedarf für eine Verschonung. Die Steuer wird in entsprechendem Umfang unter der Bedingung erlassen, dass der Erwerber die Lohnsummen- und die Behaltensregelungen einhält.

Der Steuerpflichtige kann wahlweise unwiderruflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen. In einem Korridor von 20 Millionen bis 110 Millionen Euro begünstigten Vermögens schmilzt der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 20 Millionen Euro liegt. Ab 110 Millionen Euro begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 25 Prozent bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 40 Prozent. Im Rahmen der Einschätzungsprärogative wird typisierend davon ausgegangen, dass auch bei diesen Erwerben in verminderter Höhe eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung besteht.

#### **IV. Alternativen**

[...]

#### **V. Gesetzgebungskompetenz**

Der Bund ist gemäß Artikel 105 Absatz 2 in Verbindung mit Artikel 72 Absatz 2 des Grundgesetzes gesetzgebungsbefugt. Eine bundeseinheitliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich. Die Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer notwendig, um einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen entgegenzuwirken. Insbesondere wenn Erblasser, Schenker, Erbe oder Beschenkte in verschiedenen Ländern ansässig sind, könnte es bei einer föderalen Ausrichtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu mehreren konkurrierenden Steueransprüchen kommen. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen bedürfte es Vereinbarungen zwischen den Ländern, deren Koordinierung und Administration erheblichen Mehraufwand verursachen würde. Unterschiedliche Regelungen in den einzelnen Ländern würden ferner zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Komplexität des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts würde massiv zunehmen. Eine einheitliche Erbschaft- und Schenkungsteuer wahrt darüber hinaus die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik

Deutschland, da unterschiedliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen können (vgl. zu allem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 107 ff.).

## **VI. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Der Verzicht auf eine Bedürfnisprüfung bei Erwerb von begünstigtem Vermögen bis 20 Millionen Euro und die Regelung des Verschonungsabschlags können keine staatliche Beihilfe begründen, da nur die Erben und Beschenkten und nicht die Unternehmen als solche begünstigt werden. Die Änderungen folgen dem Leitprinzip der steuerlichen Progression und dem inneren Aufbau des Erbschaftsteuersystems und sind damit gerechtfertigt.

## **VII. Gesetzesfolgen**

### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Das Vorhaben dient nicht der Vereinfachung von Verwaltungsverfahren.

### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert.

### **3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand**

[...]

Finanztableau noch einzufügen.

### **4. Erfüllungsaufwand**

Durch die Beschränkung der Ausnahme von der Lohnsummenregelung von 20 auf maximal drei Beschäftigte ist eine Erhöhung der Fallzahlen und damit ein nicht näher zu beziffernder Mehraufwand bei der Feststellung zu erwarten.

Die übrigen Änderungen (insbesondere §§ 13c und 28a ErbStG) dürften im Hinblick auf die voraussichtlich geringe Anzahl von betroffenen Fällen (weniger als 200 pro Jahr) von untergeordneter Bedeutung sein. In der Summe (Mehr- bzw. Minderaufwand) kann davon ausgegangen werden, dass eine bedeutsame Größenordnung nicht überschritten wird.

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Die Höhe des Aufwands ist nicht quantifizierbar.

### **5. Weitere Kosten**

Die Prüfungen zu den weiteren Kosten sind noch nicht abgeschlossen.

### **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## **VIII. Befristung; Evaluation**

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, so dass eine Befristung nicht in Betracht kommt.

Ob hinsichtlich der Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand eine Evaluation der Regelungen erforderlich sein wird, kann erst nach Abschluss der Schätzung der Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand beurteilt werden.

### **B. Besonderer Teil**

#### **Zu Artikel 1**

##### **Zu Nummer 1**

###### Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird wegen der Einfügung eines neuen § 13c, der Umnummerierung des bisherigen § 13c zu § 13d sowie der Einfügung eines neuen § 28a ErbStG redaktionell angepasst.

##### **Zu Nummer 2**

###### § 10 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 6 Satz 4 und 5

Die Regelungen entsprechen inhaltlich der bisherigen Vorschrift. Die Verweisungen werden im Hinblick auf die geänderten §§ 13a bis 13d ErbStG angepasst.

##### **Zu Nummer 3**

###### § 13a

Die im Wesentlichen durch kleine und mittelständische Betriebe geprägte Unternehmenslandschaft mit ihrer familienbezogenen Unternehmensstruktur ist für die deutsche Wirtschaft charakteristisch und hat sich im internationalen Wettbewerb bewährt. Regional vernetzte Betriebe bilden eine wichtige Voraussetzung für wirtschaftliches Wachstum in Deutschland und damit für nachhaltige Beschäftigung in Arbeits- und Ausbildungsplätzen. Sie stehen für offene Märkte und hohe Wettbewerbsintensität.

Aufgrund des föderalen Aufbaus und der sozialen Marktwirtschaft hat sich deshalb in Deutschland eine einzigartige Unternehmensstruktur gebildet, die auch die Vorteile des Familienbetriebs mit den Vorteilen eines Großunternehmens kombiniert. Diese Unternehmensstruktur generiert ein volkswirtschaftliches Wachstum und wirkt in ökonomischen Krisen stabilisierend. Betriebliches Vermögen bildet damit eine Basis für eine regional ausgewogene Wertschöpfung und ein stabiles Wachstum mit hohem Beschäftigungsstand in Deutschland. Diese gemeinwohlorientierten Besonderheiten gegenüber anderen Vermögensarten erfordern eine differenzierte Behandlung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Jährlich werden etwa 27.000 Unternehmen übertragen, in denen rund 400.000 Arbeitnehmern beschäftigt sind. Da in vielen Betrieben beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden ist, kann die im Erb- oder Schenkungsfall anfallende Steuer oft nicht aus liquidem Vermögen oder aus laufenden Erträgen beglichen werden. Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit sollen durch staatliche Ansprüche nicht erschöpft werden. Aber gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird Erwerbern betrieblichen Vermögens eine Verschonung ermöglicht, die die Liquidität schützt,

Investitionen nicht verhindert, das Unternehmen nicht gefährdet und so letztlich die Beschäftigung in den Betrieben sichert. Damit wird auch gesamtwirtschaftlich ein Beitrag dazu geleistet, die wirtschaftliche Stärke und damit die Beschäftigung in Deutschland zu erhalten.

Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - die gesetzgeberische Konzeption und die vorstehend dargelegten Gründe für die Verschonung von betrieblichem Vermögen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich anerkannt. Insbesondere die zentralen Voraussetzungen des § 13a ErbStG zur Inanspruchnahme der Verschonung, die Behaltensfristen und die Lohnsummenregelung, hat es dem Grunde nach nicht beanstandet. Der Gesetzgeber kann somit innerhalb der bestehenden Systematik den Übergang kleiner und mittlerer Betriebe im Wesentlichen wie bisher steuerlich begünstigen, um die dort vorhandene Beschäftigung zu erhalten und zu sichern. Lediglich die Ausnahme von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit maximal 20 Beschäftigten, die Steuerbefreiung von nicht verschonungswürdigem Vermögen bis zu 50 Prozent und die ohne Bedürfnisprüfung gewährte Verschonung bei der Übertragung von Großunternehmen bzw. großen Erwerben betrieblichen Vermögens hat das Bundesverfassungsgericht als unverhältnismäßig eingestuft.

#### Zu Absatz 1

Das in § 13b ErbStG näher umschriebene begünstigte Vermögen wird vermindert um einem Verschonungsabschlag von 85 Prozent. Das bedeutet, dass 15 Prozent des begünstigten Vermögens bei der Regelverschonung sofort besteuert werden. Die weiteren Voraussetzungen und Bedingungen für die Gewährung der Verschonung sind in den Absätzen 2, 3, 5, 6 und 9 geregelt.

#### Zu Absatz 2

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13a Absatz 2 ErbStG. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 136, enthält der gleitende Abzugsbetrag ein Element der gezielten Förderung kleinerer Betriebe und wurde nicht beanstandet.

#### Zu Absatz 3

Die Vorschrift bündelt weitgehend inhaltsgleich die bisherige Lohnsummenregelung in § 13a Absatz 1 Sätze 2 bis 5 und Absatz 4 ErbStG.

Die bisherige Lohnsummenregelung ist nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - im Grundsatz geeignet und erforderlich, den Erhalt des übertragenen Betriebs in der Hand des Erwerbers und den Bestand an Beschäftigung zu gewährleisten. Sie ist jedoch unverhältnismäßig, soweit alle Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregelung ausgenommen sind.

Die Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme kann nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gerechtfertigt sein, „soweit sie auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen begrenzt und diese Gruppe zudem so umschrieben wird, dass das Bedürfnis für eine solche Freistellung ein besonderes Gewicht besitzt“ (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 229). Angeführt werden vom Bundesverfassungsgericht insbesondere Betriebe, die über eine so geringe Zahl an Beschäftigten verfügen, dass schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft - die sich über einen so langen Zeitraum, wie ihn die Lohnsummenfrist vorsieht, kaum völlig vermeiden lassen - die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen. Die Freistellung von der Lohnsummenpflicht sei mithin „auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten“ zu begrenzen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 229).

Nach diesen Maßgaben wird die Aufgriffgrenze für die Freistellung von der Lohnsummenregelung im Rahmen der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers auf Betriebe mit nicht mehr als drei Beschäftigten festgelegt. Bei einer weiteren Absenkung der Beschäftigtenanzahl würden die vom Bundesverfassungsgericht angesprochenen unkalkulierbaren Wechsel in der Belegschaft über die langen Lohnsummenfristen die Einhaltung der Mindestlohnsumme regelmäßig ausschließen oder weitgehend unmöglich machen.

Den Zahlen des Statistischen Bundesamtes, die auch der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Grunde liegen, ist zwar zu entnehmen, dass bei einem Abstellen auf drei Beschäftigte noch immer 79,04 Prozent der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen wären. In dieser Statistik sind jedoch zum großen Teil (51,85 Prozent) Betriebe enthalten, die keine Beschäftigten haben. Da bei diesen Betrieben die Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt, hat das Einhalten einer Mindestlohnsumme keinen Sinn, so dass sie aus dieser Gesamtzahl herauszurechnen sind. Werden Betriebe ohne Beschäftigte von einem Nachfolger weitergeführt, ist die Tätigkeit desjenigen, der den Betrieb fortführt, für sich genommen nicht minder schützenswert. Die Fortführung des Betriebs wird bereits durch die Behaltensregelungen gewährleistet. Rechnet man die Betriebe ohne Beschäftigte aus der Gesamtzahl der Betriebe heraus, verringert sich der Anteil der Betriebe, die von der Lohnsummenregelung ausgenommen werden, bei drei Beschäftigten auf 56,47 Prozent. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass ein erheblicher Teil der Kleinstbetriebe, die in dieser Statistik mit aufgeführt sind, nicht weitergeführt wird oder wegen ihres geringen Werts der steuerpflichtige Erwerb die persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) nicht übersteigt, so dass von vornherein die Lohnsummenregelung nicht anzuwenden ist. Damit dürfte sich der Anteil der Betriebe, die ausdrücklich von der Lohnsummenregelung ausgenommen werden, auf unter 50 Prozent belaufen. Bei bis zu drei Beschäftigten ist das Bedürfnis einer Freistellung von der Lohnsummenregelung zudem besonders groß. Bereits der nur schwer kalkulierbare Wegfall nur eines Beschäftigten macht die Einhaltung der Mindestlohnsumme nahezu unmöglich. Außerdem hat wegen der geringen Bezugsgröße ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme wesentlich größere steuerrechtliche Auswirkung als bei Betrieben mit einer größeren Zahl von Beschäftigten. Je geringer die Anzahl der Beschäftigten ist, desto mehr gerät auch die Tätigkeit des Unternehmers selbst in den Vordergrund, die dann durch eine Nachbesteuerung wegen Nichteinhaltung der Lohnsummenregelung neben den verbleibenden Arbeitsplätzen gefährdet werden könnte.

Dem Bedürfnis in Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten, den Folgen unkalkulierbarer Wechsel in der Belegschaft entgegenzuwirken und der daraus resultierenden Schwierigkeit, die Lohnsummenregelung einzuhalten, wird mit einer verringerten Mindestlohnsumme Rechnung getragen. Betriebe mit vier bis zehn Beschäftigten müssen eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren oder im Fall der Optionsverschonung zu 100 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren einhalten. Bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren ist dem Betrieb eine im Verhältnis höhere Mindestlohnsumme zuzumuten, da die längere Lohnsummenfrist eine längerfristige Planung der Beschäftigungssituation ermöglicht. Die Kombination der Beschäftigtenzahl mit der Staffelung der Mindestlohnsumme erhöht die Flexibilität der Regelung.

Damit Fälle der Betriebsaufspaltung sich nicht auf die Lohnsummen auswirken, werden die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten zusammengerechnet.

#### Zu Absatz 4

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13a Absatz 1a ErbStG. Die Regelungen zur Feststellung der Ausgangslohnsumme und der jährlich maßgeblichen Lohnsummen wird der Lohnsummenregelung in Absatz 3 systematisch angeschlossen.

#### Zu Absatz 5

Die Vorschrift entspricht inhaltlich unverändert dem bisherigen § 13a Absatz 3 ErbStG.

#### Zu Absatz 6

Die Vorschrift über die Behaltensfristen entspricht bis auf notwendige Änderungen bei einzelnen Verweisen inhaltlich unverändert dem bisherigen § 13a Absatz 5 ErbStG. Bei einem Verstoß gegen die Behaltensfristen ist die Steuerfestsetzung nach § 175 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung nachzuholen oder zu ändern.

#### Zu Absatz 7

Die Vorschrift über verschiedene Anzeigepflichten des Erwerbs entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13a Absatz 6 ErbStG.

#### Zu Absatz 8

Die Vorschrift über die erhöhten Mitwirkungspflichten bei Vorliegen von Auslandsvermögen entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13a Absatz 7 ErbStG.

#### Zu Absatz 9

Die bestehenden Verschonungsregelungen nach §§ 13a, 13b ErbStG sind nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - unverhältnismäßig, soweit bei der Übertragung großer betrieblicher Vermögen die Verschonung eintritt, ohne dass der Erwerber nachgewiesen hat, ob er überhaupt einer Verschonung bedarf.

Nach dieser Maßgabe bestimmt die Vorschrift grundsätzlich eine Prüfschwelle von 20 Millionen Euro für die Verschonung des insgesamt erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b ErbStG. Bei der Prüfung, ob die Schwelle überschritten ist, sind von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren einzubeziehen (vergleichbar mit der Frist in § 14 ErbStG). Durch das Zusammenrechnen von Erwerben innerhalb von zehn Jahren sollen Gestaltungen durch gestaffelte Übertragungen vermieden werden. Liegt der Erwerb unterhalb der Prüfschwelle, erhält der Erwerber, wie im bisherigen Recht, im Rahmen der Regelverschonung einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent und bei der Optionsverschonung nach Absatz 10 in Höhe von 100 Prozent, soweit die weiteren Voraussetzungen (Einhalten der Behaltens- und der Lohnsummenregelungen) hierfür vorliegen. Übersteigt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Prüfschwelle, erfolgt zunächst keine Verschonung, sondern auf Antrag ein verminderter Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG (vgl. Begründung zu § 13c ErbStG) oder eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung beim Erwerber nach dem neu eingefügten § 28a ErbStG (vgl. Begründung zu § 28a ErbStG).

Das Bundesverfassungsgericht hat die Bedürfnisprüfung für den Erwerb von größeren Unternehmen vorgegeben, da die Ungleichbehandlung bei diesen Erwerben schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Ausmaß annimmt, das ohne konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens - eigentlich des Erwerbs - nicht mehr hingenommen werden kann (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 172 f.). Bei der Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum zugestanden. Die erwerbsbezogene Prüfschwelle orientiert sich an dem Maß der Ungleichbehandlung und knüpft entsprechend der Erbschaftsteuersystematik an den Wert des konkreten Erwerbs an (erwerbsbezogene Betrachtung). Eine erwerbsbezogene Prüfschwelle grenzt daher größere Erwerbe von kleinen und mittleren Erwerben ab. Bei der Höhe der Prüfschwelle ist zu beachten, dass die Prüfung nicht strukturell leer laufen darf und eine gewisse Anzahl von Erwerben erfasst. Nach der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2012 und 2013 lagen rund 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe mit begünstigtem Vermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG oberhalb dieses Werts. Es ist ferner zu berücksichti-

gen, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Steuertarifs die größeren Erwerbe, auf die der höchste Steuersatz angewendet wird, mit einem Wert von über 26 Millionen Euro bestimmt hat (vgl. § 19 Absatz 1 ErbStG). Diesem Grenzwert darf die Prüfschwelle nicht völlig widersprechen. Bei Erwerben bis zu einem Wert von 20 Millionen Euro geht der Gesetzgeber typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung aus.

Familiengeführte Unternehmen weisen innerhalb der deutschen Unternehmensstruktur regelmäßig die Besonderheit auf, dass eine vergleichsweise starke Kapitalbindung der Gesellschafter in den Unternehmen erfolgt. Dies führt auch zu einer stärkeren Unabhängigkeit der Unternehmen vom Kapitalmarkt. Insgesamt ist die Eigenkapitalquote von Familienunternehmen tendenziell höher, was zu einer größeren Stabilität dieser Unternehmen in Krisenzeiten beiträgt. Bei eigentümergeführten Unternehmen hat der Gesellschafterkreis somit typischerweise eine wichtige Funktion als Kapitalgeber im Rahmen der Innenfinanzierung und ist wirtschaftlicher Ankerpunkt für die nachhaltige Unternehmensfortführung und zu Sicherung von Beschäftigung. Dies ist aus internationaler Sicht für größere Unternehmen unüblich und zeichnet die deutsche Unternehmenskultur aus.

Die Unternehmensführung bei solchen Unternehmen ist typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet. Dies schließt häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus. Vor allem in großen familiengeführten Unternehmen sind gesellschaftsvertragliche Bestimmungen vorzufinden, wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen. Durch die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen erhöht sich das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens, dem durch eine pauschal höhere Prüfschwelle von 40 Millionen Euro Rechnung getragen wird. Die pauschale Erhöhung bei kumulativem Vorliegen von Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen soll dem erhöhten Bedürfnis für eine Verschonung unbürokratisch nachkommen. Um einen bürokratischen Ermittlungsaufwand in jedem Einzelfall und damit verbundene Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, erfolgt im Wege der Typisierung eine Erhöhung der Prüfschwelle um 100 Prozent.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen müssen die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) vorliegen. Nur wenn solche gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen über einen längeren Zeitraum bestehen, ist ein erhöhtes Verschonungsbedürfnis anzuerkennen. Wie auch bei der Ersatzerbschaftsteuer für Familienstiftungen (§ 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG) soll die Frist von 30 Jahren einer durchschnittlichen Generationenfolge entsprechen. Dabei wird typisierend unterstellt, dass diese gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen nicht auf dem Willensentschluss der am Übertragungsvorgang beteiligten Personen gründen.

Satz 6 sieht dazu eine besondere Anzeigepflicht des Erwerbers sowie eine besondere Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist vor.

#### Zu Absatz 10

Die Vorschrift über die Optionsverschonung entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen § 13a Absatz 8 ErbStG. Sie ist an die geänderte Lohnsummenregelung angepasst worden. Bei Betrieben mit vier bis zehn Beschäftigten ist eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent einzuhalten.

#### Zu Absatz 11

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13a Absatz 9 ErbStG.

#### **Zu Nummer 4**

#### § 13b

## **Allgemein**

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - beanstandet, dass die Verschonung betrieblichen Vermögens nach § 13a ErbStG auch dann eintreten kann, wenn das verschonte betriebliche Vermögen einen Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 Prozent hat. Darüber hinaus erlaubt die Regelung Gestaltungen innerhalb mehrstöckiger Gesellschaften durch Verschieben von Verwaltungsvermögen zwischen den einzelnen Gesellschaften (sog. Kaskadeneffekt), die ebenfalls vom Bundesverfassungsgericht beanstandet wurden. Zur Vermeidung dieser unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten liegen der Neukonzeption des begünstigten Vermögens folgende Leitgedanken zu Grunde:

### **1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck**

Zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowie zur zielgenauen und folgerichtigen Abgrenzung des begünstigten vom nicht begünstigten Vermögen wird auf die in der Vergangenheit bereits bewährte Abgrenzung nach dem Hauptzweck zurückgegriffen.

Der Hauptzweck muss entsprechend der Zielsetzung des Gesetzes eine originäre land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit sein, so dass hinsichtlich der tätigkeitsbezogenen Betrachtung grundsätzlich an die ertragsteuerrechtlichen Entscheidungen angeknüpft werden kann. Dabei können im jeweiligen Betrieb mehrere land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden. Ob ein Wirtschaftsgut einer dieser Tätigkeiten nach dem Hauptzweck dient, ist danach zu beurteilen, welchen Beitrag es bei dieser Tätigkeit leistet. Dagegen genügt es nicht, wenn aufgrund der Rechtsform (beispielsweise Kapitalgesellschaften) Wirtschaftsgüter zu gewerblichen Einkünften führen. Dies gilt auch bei Wirtschaftsgütern, die für den Betrieb lediglich nützlich, notwendig bzw. rechtlich vorgeschrieben sind. Entscheidend ist (wie z. B. bei der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen), ob die Wirtschaftsgüter von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung der Tätigkeiten des Betriebs genutzt werden.

Unter Berücksichtigung dieser Zielsetzungen kann das zu begünstigende Vermögen im Rahmen der nach § 11 Absatz 2 Satz 3 BewG ohnehin vorzunehmenden Einzelbewertung zielgenau und folgerichtig nach dem Hauptzweck der einzelnen Tätigkeiten des Betriebs oder der Gesellschaft abgegrenzt werden. Zugleich wird damit ausgeschlossen, dass Wirtschaftsgüter, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, die (vollständige) Verschonung nach § 13a ErbStG erhalten. In Abkehr von den bisherigen gegenständlichen Definitionen im Verwaltungsvermögenskatalog und seiner Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Technik schließt die Neuregelung nicht verschonungswürdiges Vermögen zielgenau und folgerichtig aus.

Da nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - eine Besteuerung des für nicht verschonungswürdig gehaltenen Vermögens (bisheriges Verwaltungsvermögen) erforderlich ist, gewinnt die präzise Abgrenzung des begünstigten von dem nicht begünstigten Vermögen besondere Bedeutung. Mit einer enumerativen Aufzählung des Verwaltungsvermögens unter Inanspruchnahme des Hauptzwecks als Rückausnahme wie bisher kann keine solch präzise Abgrenzung gelingen. Der heutigen Regelung zum Verwaltungsvermögen fehlt es an der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne. Die Unzulänglichkeiten der abschließenden Aufzählung im Verwaltungsvermögenskatalog mit ihrer statischen Abgrenzung und die damit einhergehende Gestaltungsmöglichkeit lassen sich weder rechtssicher noch vollständig beheben. Deshalb ist eine neue normative Umschreibung des begünstigten Vermögens geboten.

Die Abgrenzung von Vermögen nach dem Hauptzweck erfolgte im Bewertungsrecht zunächst einheitlich für alle Vermögensarten. Durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom



25. Februar 1992 (BGBl. I. Seite 992) wurde die Vermögensart Betriebsvermögen neu definiert und umfasst seither alle Teile eines Gewerbebetriebs, die bei der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Aufgrund der dadurch ermöglichten missbräuchlichen Gestaltungen (beispielsweise gewillkürtes Betriebsvermögen, gewerblich geprägte Personengesellschaften) wurde mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I Seite 3018) für Zwecke der Verschonung das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b ErbStG definiert und regelmäßig als Rückausnahme wieder die Abgrenzung nach dem Hauptzweck zugelassen. Zwecks Beseitigung dieses Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Verhältnisses wird die Abgrenzung nach dem Hauptzweck als alleiniges Abgrenzungskriterium eingeführt. Die nunmehr einheitliche Methodik bietet den Vorteil, dass auf Ebene der Verschonung die Ermittlung des begünstigten Vermögens ohne Rücksicht auf ertragsteuerrechtliche Besonderheiten für alle Unternehmensformen (Einzelbetriebe, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) rechtsformneutral durchgeführt werden kann. Darüber hinaus ermöglicht die generell abstrakte Norm eine dynamische und darüber hinaus zukunfts feste Beurteilung derzeit noch unbekannter Fallgestaltungen, ohne dass dies einer erneuten Gesetzesänderung bedarf.

## **2. Konsolidierte Betrachtung**

Bei mehrstöckigen Gesellschaften konnten durch Kaskadeneffekte mittels Verwaltungsvermögen Gestaltungen vorgenommen werden, die zu ungerechtfertigten Steuerbefreiungen führten, aber von der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht nach § 42 AO beurteilt wurden (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 263). Soweit ein Betrieb oder eine Gesellschaft Beteiligungen an Personengesellschaften oder unter Beachtung der Mindestbeteiligung Anteile an Kapitalgesellschaften hält, erfolgt nunmehr eine konsolidierte Betrachtung im Wege einer Verbundvermögensaufstellung. Damit wird sichergestellt, dass das zielgenau und folgerichtig nach dem Hauptzweck abgegrenzte Vermögen in zutreffender Höhe beim Erwerber erfasst wird.

### **Im Einzelnen**

#### Zu Absatz 1

Die Vorschrift definiert das begünstigungsfähige Vermögen, für das grundsätzlich eine Verschonung nach § 13a und § 13c ErbStG oder im Rahmen einer individuellen Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG in Betracht kommt.

#### Zu Nummer 1

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13b Absatz 1 Nummer 1 ErbStG. Das Bundesverfassungsgericht hat die bisherige Abgrenzung des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht beanstandet.

#### Zu Nummer 2

Die Vorschrift entspricht inhaltlich dem bisherigen § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG. Satz 2 sieht eine Ausnahme für solche Personengesellschaften vor, die ohne eigenen Geschäftsbetrieb begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Gesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten, soweit deren Vermögen aus begünstigtem Vermögen besteht. Dies betrifft Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft.

#### Zu Nummer 3

Die Sätze 1 und 2 entsprechen inhaltlich dem bisherigen § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG. Das Bundesverfassungsgericht hat die Abgrenzung der begünstigungsfähigen Anteile an Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers in Höhe von 25 Prozent am Nennkapital der Gesellschaft bestätigt (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 177 ff.). Satz 3 sieht in diesen Fällen eine Ausnahme für solche Kapitalgesellschaften vor, deren Vermögen ausschließlich aus begünstigungsfähigen Beteiligungen an Personengesellschaften oder begünstigungsfähigen Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften im Sinne des Satzes 1 und 2 besteht. Dies betrifft Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft.

#### Zu Absatz 2

Die Vorschrift definiert das begünstigte Vermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Sie gilt aufgrund der allgemein gehaltenen Definition auch für Fälle, in denen eine Beteiligung im Sinne des § 158 Absatz 2 Bewertungsgesetz übergeht.

#### Zu Absatz 3

Die Vorschrift definiert das begünstigte Vermögen nach dessen Hauptzweck. Begünstigt ist dasjenige Vermögen, das seinem Hauptzweck nach einer originär gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient. Im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I Seite 3018) wurde an der Abgrenzung nach dem Hauptzweck mangels anderweitiger sachgerechter Lösungen in den meisten Rückausnahmefällen des bisherigen § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe d sowie Nummer 2, 4 bis 5 ErbStG festgehalten. Der Hauptzweck ist tätigkeitsbezogen zu ermitteln und umfasst nur originär land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Tätigkeiten. Durch das Abstellen auf den Hauptzweck werden insbesondere Gestaltungen durch Einlage von Wirtschaftsgütern, die ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, verhindert. Solche Wirtschaftsgüter dienen ihrem Hauptzweck nach nicht überwiegend der gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit. Können Wirtschaftsgüter nicht ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden, dienen sie ihrem Hauptzweck nach überwiegend der gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit. Als Indiz kann die bisherige Nutzung zu mehr als 50 Prozent im Betrieb herangezogen werden.

Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe sowie bei Wohnungsunternehmen und Kunsthändlern.

#### **Beispiele zur Abgrenzung des begünstigten Vermögens:**

Die AB GmbH & Co. KG betreibt die Produktion und den Vertrieb von Keramikfliesen. Gesellschafter der GmbH und der KG sind A und B zu jeweils 50 Prozent. Alleinerbe des A ist sein Sohn S.

#### **Grundstücke**

Auf dem Grundstück 1 befinden sich die Maschinen und Anlagen zur Produktion der Fliesen, ein Lager für Rohmaterial und Zwischenprodukte sowie ein Lager für die Fertigprodukte und ein Verkaufsladen.

Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs (unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Ebenfalls auf dem Grundstück 1 befindet sich ein Mehrfamilienhaus. Die Wohnungen des Mehrfamilienhauses werden ausschließlich an die Beschäftigten der AB GmbH & Co KG vermietet, um den durchgehenden Produktionsprozess nicht zu unterbrechen.

Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs. Da es der Unterbringung der Beschäftigten, die für die Produktion und den Vertrieb von Keramikfliesen unabdingbar sind, dient.

Das Grundstück 2 ist als Reservefläche für mögliche Erweiterungen vorgesehen; konkrete Pläne bestehen am Stichtag für die Erbschaftsteuer nicht. Es ist an einen Unternehmer verpachtet, der darauf einen gebührenpflichtigen Parkplatz betreibt.

Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs (kein unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Das Grundstück 3 wird nicht betrieblich genutzt.

Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs (kein unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Das Grundstück 4 ist an die G GmbH & Co. KG verpachtet. Diese betreibt ein Fitnessstudio.

Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs (kein unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Das Grundstück 5 ist an die W-GmbH & Co. KG verpachtet, die dort ein Wohnungsbaununternehmen betreibt. Die Gesellschafter A und B sind jeweils zu 50 Prozent auch Gesellschafter der W-GmbH & Co. KG (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).

Das Grundstück dient im Rahmen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung dem Hauptzweck des Betriebs (unmittelbar begünstigtes Vermögen).

Das Grundstück 6 ist an die F-GmbH verpachtet, die dort einen Handel mit Fliesen betreibt. Die AB GmbH & Co. KG hält 26 Prozent der GmbH-Anteile.

Das Grundstück dient nicht unmittelbar dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG. Da die Beteiligung an der F-GmbH mehr als 25 Prozent beträgt, erfolgt auch die Verpachtung des Grundstücks mittelbar im Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG.

Das Grundstück 7 ist an die G-GmbH verpachtet, die dort einen Buchhandel betreibt. Die AB GmbH & Co. KG hält 20 Prozent der GmbH-Anteile.

Das Grundstück dient nicht unmittelbar dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG. Die Beteiligung an der G-GmbH beträgt nicht mehr als 25 Prozent. Daher erfolgt die Verpachtung des Grundstücks nicht im Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG.

Das Grundstück 8 ist an den selbstständigen Fliesenleger P verpachtet, der dort in einem eigenen Gebäude auch Produkte der KG verarbeitet und verkauft.

Das Grundstück dient nicht dem Hauptzweck des Betriebs, weil P ein selbstständiger Dritter ist. Es genügt nicht, dass er auch Produkte der AB GmbH & Co. KG verwendet.

### **Beteiligungen**

Die C GmbH & Co. KG betreibt eine Tongrube und einen Handel mit keramischen Rohstoffen. Die AB GmbH & Co. KG ist zu 15 Prozent beteiligt und bezieht einen Teil ihrer Rohstoffe von der KG.

Die Beteiligung an der Personengesellschaft dient dem Hauptzweck des Betriebs der AB GmbH & Co. KG. Die C GmbH & Co. KG ist originär gewerblich tätig. Die Beteiligung ist begünstigtes Vermögen.

Die D-GmbH betreibt einen Baumarkt. Die AB GmbH & Co. KG ist zu 30 Prozent beteiligt und beliefert den Baumarkt mit ihren Produkten.

Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt mehr als 25 Prozent. Die D-GmbH ist originär gewerblich tätig. Die Beteiligung ist begünstigtes Vermögen.

Die E-GmbH betreibt ein Hotel. Die AB GmbH & Co. KG hält 20 Prozent der GmbH-Anteile.

Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt nicht mehr als 25 Prozent. Die Beteiligung ist kein begünstigtes Vermögen; sie dient auch nicht dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG.

Die F-GmbH betreibt ein Labor zur Erforschung abriebfester Fliesen. Die AB GmbH & Co. KG hält 5 Prozent der GmbH-Anteile und nutzt die Forschungsergebnisse in ihrem Betrieb.

Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt nicht mehr als 25 Prozent. Die F-GmbH ist originär gewerblich tätig. Da die AB GmbH & Co. KG die Forschungsergebnisse nutzt, dient die Beteiligung ihrem Hauptzweck und ist begünstigtes Vermögen.

Die VV-GmbH besitzt ein Mietwohngrundstück mit sechs vermieteten Wohnungen. Die AB GmbH & Co. KG hält 30 Prozent der GmbH-Anteile.

Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt mehr als 25 Prozent. Da die VV-GmbH nicht originär gewerblich tätig ist, ist die Beteiligung kein begünstigtes Vermögen; sie dient auch nicht dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG.

### **Lizenzen**

Die AB GmbH & Co. KG überlässt entgeltlich der Fliesenleger-GbR X eine Lizenz zur Nutzung eines selbstentwickelten Fliesenklebers.

Die Lizenz dient ihrem Hauptzweck nach der originär gewerblichen Tätigkeit des Betriebs der AB GmbH & Co. KG. Sie ist begünstigtes Vermögen.

### **Kraftfahrzeug**

Die AB GmbH & Co. KG überlässt ihrem Geschäftsführer ein Kraftfahrzeug zur Nutzung und nimmt die 1 Prozent-Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 EStG in Anspruch.

Das Kraftfahrzeug dient seinem Hauptzweck nach der originär gewerblichen Tätigkeit des Betriebs der AB GmbH & Co. KG. Es ist begünstigtes Vermögen.

Zu Absatz 4

Zu Satz 1

Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen werden der Höhe nach wie bisher in typisierender Weise dem begünstigten Vermögen zugerechnet. Die Abgrenzung (Finanzmitteltest) erfolgt entsprechend den bisherigen Grundsätzen des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4a ErbStG, die durch Artikel 30 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I Seite 1809) eingefügt wurden. Damit werden insbesondere Gestaltungen vermieden, die darauf abzielen, liquides Vermögen unter vollständiger oder weitgehender Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu übertragen.

#### Zu Satz 2

Zur Vermeidung von Gestaltungen werden die (jungen) Finanzmittel im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) nicht begünstigt. Sie ergeben sich aus dem positiven Saldo von Entnahmen und Einlagen innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG).

#### Zu Absatz 5

Soweit die zum Betrieb gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge nicht bereits bei der Ermittlung der begünstigten Finanzmittel nach Absatz 4 berücksichtigt worden sind, sind sie anteilig dem Wert des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens zuzuordnen und von dessen gemeinen Wert abzuziehen (Nettowert des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens). Da die wirtschaftliche Zuordnung von Schulden und sonstigen Abzüge zu den jeweiligen Einzelwirtschaftsgütern sehr aufwändig und bei größeren Betrieben kaum praktisch durchführbar ist, ist die anteilige Zurechnung eine sachgerechte Typisierung.

Die Werte sind nach dem für den Substanzwert (Mindestwert) geltenden Grundsatz der Einzelbewertung zu ermitteln. Dabei ist für jedes Wirtschaftsgut beziehungsweise jeden sonstigen aktiven Ansatz die Frage zu beantworten, ob diese jeweils im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Deshalb braucht sich eine intensivere Prüfung nur auf diejenigen Wirtschaftsgüter zu erstrecken, die in Abhängigkeit von den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betriebs (Hauptzweck) ertragsteuerrechtlich als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sind, mithin ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Diese Prüfung erfolgt ohnehin im Rahmen der Vermögensaufstellung zur Ermittlung des Substanzwerts (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG) bzw. zur Ermittlung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 200 Absatz 2 BewG) und vermeidet somit zusätzlichen Bürokratieaufwand.

#### Zu Absatz 6

#### Zu Satz 1

Praktisch jeder Betrieb benötigt zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen gewissen Umfang an Vermögen, das nicht unmittelbar dem Hauptzweck des Betriebs dient. Es wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt, insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in begünstigtes Vermögen zu investieren. Aus diesem Grund soll typisierend und pauschalierend ein Teil des Nettowerts des nicht begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden. Die Wertgrenze wird auf 10 Prozent des Nettowerts des originär begünstigten Vermögens festgelegt. Diese Wertgrenze hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - nicht beanstandet. Bemessungsgrundlage dafür ist folgerichtig der Wert des begünstigten Vermögens, weil das für unschädlich gehaltene nicht begünstigte Vermögen diesem zur Sicherung dient. Durch eine Anknüpfung an das begünstigte Vermögen werden auch Gestaltungen durch Einlage nicht begünstigten Vermögens vermieden. Eine Anknüpfung beispielsweise am gemeinen Wert des Betriebs

würde es ermöglichen, durch Einlage nicht begünstigten Vermögens den gemeinen Wert des Betriebs insgesamt zu erhöhen und damit einen höheren absoluten Anteil an nicht begünstigtem Vermögen verschont zu erhalten.

#### Zu Satz 2

Die Begünstigung von grundsätzlich nicht begünstigtem Vermögen gilt nicht für nicht begünstigtes Vermögen, das weniger als zwei Jahre dem Betrieb zuzurechnen ist (junges nicht begünstigtes Vermögen). Durch die Ausnahme für junges nicht begünstigtes Vermögen soll Missbrauch durch kurzfristige Einlage von nicht begünstigtem Vermögen, um dieses bis zu der Grenze von 10 Prozent verschont mit übertragen zu können, vermieden werden.

#### Zu Absatz 7

Die Ermittlung des letztendlich verschonten Vermögens erfolgt bei mehrstufigen Unternehmensstrukturen mittels einer konsolidierten Verbundvermögensaufstellung. Die vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - beanstandeten Kaskadeneffekte werden dadurch ausgeschlossen. Die Zuordnung des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ist damit unabhängig von der unternehmerischen Wahl der Gesellschaftsstruktur.

Voraussetzung für die Konsolidierung ist, dass es sich um Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, die begünstigungsfähig sind, wenn sie der Erwerber unmittelbar halten würde. Für eine Verschonung betrieblichen Vermögens macht es damit grundsätzlich keinen Unterschied, ob der Erwerber einen Anteil unmittelbar oder mittelbar innerhalb einer mehrstufigen Gesellschaftsstruktur hält. In die Verbundvermögensaufstellung gehen die Wirtschaftsgüter des Betriebs und der nachgeordneten Gesellschaften mit den festgestellten Werten (vgl. Absatz 9) entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote ein.

#### Zu Satz 1

Satz 1 beschreibt die Konsolidierung innerhalb zweistufiger Gesellschaftsstrukturen. Für den Fall, dass im begünstigungsfähigen Vermögen Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften unmittelbar gehalten werden, ist die Entscheidung, welche Wirtschaftsgüter nach Absatz 3 begünstigt sind, auf Ebene der jeweiligen Gesellschaften zu treffen.

#### Zu Satz 2

Satz 2 bestimmt, dass eine Verbundvermögensaufstellung zu erstellen ist. Anstelle der gemeinen Werte der Beteiligungen an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften werden in die Verbundvermögensaufstellung die gemeinen Werte des in den Beteiligungen oder Anteilen mittelbar gehaltenen begünstigten und nicht begünstigten Vermögens sowie der Schulden und sonstigen Abzüge ausgewiesen.

#### Zu Satz 3

Um den Finanzmitteltest und die Ermittlung des nach Absatz 6 in die Begünstigung einzubeziehenden nicht begünstigten Vermögens in der Verbundvermögensaufstellung durchführen zu können, ist ein gesonderter Ausweis der Finanzmittel und des jungen nicht begünstigten Vermögens erforderlich.

#### Zu Satz 4

In mehrstufigen Unternehmensstrukturen sind die Vorschriften über die Aufstellung der Verbundvermögensaufstellung auf jeder weiteren Beteiligungsstufe entsprechend durchzuführen.

#### Zu Satz 5

Der Finanzmitteltest (Absatz 4), die anteilige Schuldenzurechnung (Absatz 5) und die Ermittlung des nach Absatz 6 in die Begünstigung einzubeziehenden nicht begünstigten Vermögens sind auf Ebene der Verbundvermögensaufstellung durchzuführen.

#### Zu Satz 6

Anteile an Kapitalgesellschaften unterhalb der Mindestbeteiligung sind grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen (vgl. § 13b Absatz 1 Nummer 3 ErbStG). Das Innehaben solcher Anteile geht in diesen Fällen grundsätzlich nicht über das bloße Halten der Anteile und damit an der Gewinnbeteiligung hinaus. Für den Fall, dass das Halten der Anteile dem Hauptzweck nach ausnahmsweise einer Tätigkeit im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 dienen sollte, insbesondere weil der anteilshaltende Betrieb über die bloße Gewinnbeteiligung hinaus an dem Ergebnis des Betriebs partizipiert, ist die Konsolidierung auf das Vermögen dieser Kapitalgesellschaften zu erweitern. In Betracht kommen etwa Anteile an Forschungsgesellschaften, deren Forschungsergebnisse von den Gesellschaftern genutzt werden können.

#### Zu Absatz 8

#### Zu Satz 1

Die Vorschrift beschreibt die Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens ausgehend von dem nach § 11 Absatz 2 Satz 2 bis 4, § 109 BewG ermittelten gemeinen Wert eines Betriebs im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 und 3. Dazu ist der Nettowert des begünstigten Vermögens zu dem Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ins Verhältnis zu setzen. Anhand dieser Begünstigungsquote ist der für den Betrieb ermittelte gemeine Wert aufzuteilen. Die Berechnung erfolgt in folgenden Schritten:

$$\frac{\text{Nettowert des begünstigten Vermögens}}{\text{Nettowert des gesamten Betriebsvermögens}} = \text{Begünstigungsquote}$$

Gemeiner Wert des Betriebs,  
der Personengesellschaft,  
der Kapitalgesellschaft

× Begünstigungsquote = Wert begünstigtes Vermögen

#### Zu Satz 2

Satz 2 definiert den Nettowert des gesamten Betriebsvermögens als Summe der Nettowerte des begünstigten und nicht begünstigten Vermögens im Sinne des Absatzes 5.

#### Zu Satz 3

Die Regelung entspricht der bisherigen Vorschrift des § 13b Absatz 2 Satz 7 ErbStG für die Aufteilung des gemeinen Werts des Betriebs einer Kapitalgesellschaft. Sie ist redaktionell an die geänderten Beschreibungen des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens angepasst.

#### Zu Satz 4

Die Regelung entspricht der bisherigen Vorschrift des § 13b Absatz 2 Satz 8 ErbStG zur Berücksichtigung des gemeinen Werts des jungen nicht begünstigten Vermögens bei An-

teilen an Kapitalgesellschaften. Sie ist redaktionell an die geänderten Beschreibungen des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens angepasst und gilt nunmehr auch für Beteiligungen an Personengesellschaften.

#### Zu Absatz 9

Die Regelung entspricht der bisherigen Vorschrift des § 13b Absatz 2a ErbStG. Sie ist redaktionell an die geänderten Beschreibungen des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens angepasst. Festzustellen sind nunmehr alle Werte, die für die Umsetzung der konsolidierten Nettobetrachtung erforderlich sind.

#### **Zu Nummer 5**

##### § 13c - neu -

###### *Allgemein*

§ 13c ErbStG regelt, dass der Erwerber anstelle einer Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG einen Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen kann. Mit steigendem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens verringert sich der Verschonungsabschlag bis zu einer gewissen Grenze stetig. Ab dieser Grenze gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag. Das Bundesverfassungsgericht hat entscheidend darauf abgestellt, dass der Grad der Ungleichbehandlung mit Erwerbern von nicht begünstigtem Vermögen (Vergleichsgruppe), insbesondere bei einer Vollverschonung, ein Ausmaß annimmt, das mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr im Einklang zu bringen ist. Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb das Maß der Ungleichbehandlung desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast. Indem bei Erwerben von begünstigtem Vermögen über 20 Millionen Euro der Verschonungsabschlag auf bis zu 25 Prozent bei der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) beziehungsweise bis auf 40 Prozent bei der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) verringert wird, nimmt das Maß der Ungleichbehandlung und damit die Rechtfertigungslast ab. Mit steigendem Wert des begünstigten Vermögens steigt auch die Steuerbelastung sukzessive an.

#### Zu Absatz 1

Absatz 1 sieht ein Wahlrecht für einen verminderten Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen zwischen 20 und 110 Millionen Euro vor. Der Verschonungsabschlag sinkt um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 20 Millionen Euro übersteigt.

#### Zu Absatz 2

Ab einem Wert von 110 Millionen Euro begünstigten Vermögens gilt ein konstanter Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) von 25 Prozent und bei der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) von 40 Prozent.

#### Zu Absatz 3

Der verringerte Verschonungsabschlag wird unter der Voraussetzung gewährt, dass die jeweiligen Lohnsummen- und Behaltensregelungen eingehalten werden. Um Gestaltungen durch mehrere aufeinanderfolgende Erwerbe zu verhindern, werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Der so ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt.

Der unwiderrufliche Antrag nach den Absätzen 1 bis 3 schließt den Antrag auf eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG aus.



#### Zu Absatz 4

Die Absätze 1 bis 3 finden auf die Fälle im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG entsprechend Anwendung. Das Vermögen einer Familienstiftung oder eines ihr gleich gestellten Vereins unterliegt gemäß § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG in Zeitabständen von 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer. Auf Antrag der Stiftung ist der verminderte Verschonungsabschlag auch bei der Ersatzerbschaftsteuer zu gewähren.

#### **Zu Nummer 6**

##### § 13d - neu -

Die bisherige Vorschrift des § 13c ErbStG wird aus systematischen Gründen unverändert zur neuen Vorschrift des § 13d ErbStG.

#### **Zu Nummer 7**

##### § 19a Absatz 2 Satz 1, Absatz 3 und Absatz 5 Satz 2 und 4

Die Regelungen entsprechen inhaltlich der bisherigen Vorschrift. Die Verweisungen werden im Hinblick auf die geänderten §§ 13a bis 13c ErbStG angepasst.

#### **Zu Nummer 8**

##### § 28 Absatz 3 Satz 1

Die Regelungen entsprechen inhaltlich der bisherigen Vorschrift. Die Verweisungen werden im Hinblick auf die geänderten §§ 13c und 13d ErbStG angepasst.

#### **Zu Nummer 9**

##### § 28a - neu -

Die Vorschrift regelt die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - erforderliche Bedürfnisprüfung in Erwerbsfällen ab einer bestimmten Größenordnung. Das Bundesverfassungsgericht hat die weitgehende oder vollständige Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften als unverhältnismäßig angesehen, soweit sie ohne Bedürfnisprüfung über den Bereich kleiner und mittlerer Betriebe hinausgreift (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 170 ff.). Im Einzelnen wird auf die Begründung zu § 13a und § 13c ErbStG verwiesen. Die Prüfung, ob ein Verschonungsbedarf besteht, kann im Ergebnis dazu führen, dass ein Erwerber ohne verfügbares Vermögen durch den vorgesehenen Erlass der Steuer im Ergebnis eine Vollverschonung für das begünstigte Vermögen erhält.

#### Zu Absatz 1

##### Zu Satz 1

Die Prüfschwelle für die Verschonungsbedarfsprüfung stellt nicht auf die Größe des Betriebs ab, der ganz oder teilweise auf den Erwerber übergeht. Sie ist bezogen auf den Wert des zum Erwerb gehörenden begünstigten Vermögens, wie es das Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 175 Satz 2) unter Bezugnahme auf den früheren Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge der Bundesregierung (BT-Drucksache 15/5555) grundsätzlich als zulässig erachtet hat. Der auf den Erwerber bezogene Ansatz fügt sich in die Grundkonzeption des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes ein, die eine erwerberbezogene Besteuerung des Vermögensanfalls zu Grunde legt. Dieses trägt dem Bereicherungsprinzip und

dem bewirkten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit beim Erwerber Rechnung. Der Erwerber (z. B. Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkte) ist Schuldner der für seinen steuerpflichtigen Erwerb zu entrichtenden Steuer und nicht das Unternehmen, das ganz oder teilweise auf ihn übergegangen ist.

Wird die Prüfschwelle des § 13a Absatz 9 ErbStG von 20 Millionen Euro begünstigtes Vermögen (vgl. Begründung zu Nummer 2 - § 13a ErbStG) beziehungsweise 40 Millionen Euro begünstigtes Vermögen bei Vorliegen qualitativer Merkmale überschritten, wird die Steuer auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt. Auf Antrag des Erwerbers wird eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt. Dem Erwerber ist im Rahmen dieser Prüfung zuzumuten, in gewissem Umfang sein verfügbares Vermögen (vgl. Absatz 2) zur Steuerzahlung einzusetzen. Soweit das verfügbare Vermögen nicht oder nicht vollständig ausreicht, um die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu tilgen, erhält der Erwerber einen nach Absatz 4 auflösend bedingten Rechtsanspruch auf Erlass dieser Steuer. Ergibt die Prüfung hingegen, dass ausreichend verfügbares Vermögen vorhanden ist und es somit einer Verschonung nicht bedarf, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu entrichten.

Die Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ist in diesen Fällen nicht mehr zu rechtfertigen (Vergleichsgruppe). Bei fehlendem Verschonungsbedarf entfällt die Rechtfertigung für eine Verschonung ab dem ersten Euro. Dagegen ist die Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbern von begünstigtem Vermögen bis zu 20 Millionen Euro beziehungsweise 40 Millionen Euro bei Vorliegen qualitativer Merkmale durch die unwiderlegliche Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung begründet.

Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von „vermögenden“ und „nicht vermögenden“ Erwerbern liegt nicht vor. Denn bei einem vermögenden Erwerber ist die Fortführung des Betriebs anders als bei einem nicht vermögenden Erwerber durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht in gleichem Maße gefährdet.

#### Zu Absatz 2

Absatz 2 bestimmt das verfügbare Vermögen, welches in die Verschonungsbedarfsprüfung einzubeziehen ist. Einbezogen wird

- das mitübertragene Vermögen, das nicht zum begünstigungsfähigen land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Betriebsvermögen oder zu den nicht begünstigungsfähigen Anteilen an Kapitalgesellschaften gehört (vgl. § 13b Absatz 1 ErbStG im Umkehrschluss), beispielsweise Anteile an Kapitalgesellschaften unter der Mindestbeteiligung, nicht zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücke oder gehörendes Kapitalvermögen,
- das mitübergangene nicht begünstigte Vermögen, beispielsweise betriebliches Vermögen, das seinem Hauptzweck nach nicht dem Betrieb dient, und
- bereits vorhandenes Vermögen des Erwerbers, das im Falle eines Übergangs dieses Vermögens von Todes wegen oder durch Schenkung nicht begünstigt wäre.

Bei der Verschonungsbedarfsprüfung ist jeweils der Nettowert des einzubeziehenden Vermögens nach Abzug von Schulden und Lasten anzusetzen. Die Bewertung richtet sich nach dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). Soweit für übergegangenes Vermögen ein Wert nach § 12 ErbStG festgestellt wurde, ist der festgestellte Wert zu Grunde zu legen.

Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz dann gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern

oder lenken will (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 124). Um die Verschonung von der Steuer bei größeren Erwerben begünstigten Vermögens verfassungsrechtlich zu rechtfertigen, bedarf es einer Überprüfung, ob durch die Verschonung das angestrebte Gemeinwohlziel auch erreicht wird (Verschonungsbedarfsprüfung). Die verfassungsrechtlich gebotene Verschonungsbedarfsprüfung muss daher ihrerseits zielgenau und folgerichtig ausgestaltet sein.

Die Verschonungsbedarfsprüfung ist auf der Ebene des Erwerbers durchzuführen. Es ist mithin die Frage zu beantworten, ob die Entrichtung der Steuer durch den Steuerschuldner zu einer Gefährdung des Betriebs führen würde. Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Erwerber im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) über genügend übrige Mittel verfügt, um die Steuer zu entrichten. Bei Anlegen dieses Maßstabs, bedarf es einer Rechtfertigung dafür, wenn bestimmte übrige Mittel dem Grunde oder der Höhe nach wiederum ausgenommen werden.

Absatz 2 sieht vor, dass das übrige Vermögen zu 50 Prozent berücksichtigt wird. Einbezogen wird nicht nur das Vermögen, das der Erwerber im Rahmen seines jetzt zu besteuerten Erwerbs als nicht begünstigtes Vermögen erworben hat, sondern auch das nicht begünstigte Vermögen, das dem Erwerber bereits vor dem Erwerb gehört hat.

Ausgenommen wird damit das bereits vorhandene Vermögen, das im Falle eines Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung begünstigtes Vermögen wäre. Die Ausnahme für dieses Vermögen ist folgerichtig. Der Zweck der Verschonung, die in den übergebenen Betrieben angelegte Beschäftigung und die Betriebe selbst zu bewahren, gilt in gleichem Maße für bereits vorhandene Betriebe.

Dagegen begegnet es keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, das nicht in gleicher Weise gemeinwohlorientierte übrige Vermögen dem Grunde nach heranzuziehen. Hierin liegt kein Systemwechsel bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, insbesondere wird nicht der Steuergegenstand ausgetauscht. Das bereits vorhandene Vermögen wird lediglich als Maßstab mit herangezogen, um einen Verschonungsbedarf zu ermitteln.

Das Bundesverfassungsgericht hat ausdrücklich dem Gesetzgeber zu „erwägen“ gegeben, „vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen“ in eine Bedürfnisprüfung einzu beziehen (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 175). Das bedeutet, dass die Wahl des „ob“ nicht beliebig ist, sondern ihrerseits verfassungskonform sein muss. Eine Gefährdung der in den Betrieben angelegten Beschäftigung und der Betriebe selbst ist ausgeschlossen, wenn der Erwerber bereits über genügend übrige Mittel verfügt, mit denen er die Steuer entrichten kann. In diesem Fall gibt es keinen rechtfertigenden Grund, das bereits vorhandene Vermögen aus der Verschonungsbedarfsprüfung gänzlich auszuschließen. Damit wird die Verschonungsbedarfsprüfung folgerichtig und zielgenau umgesetzt.

Dem steht das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 152 f., nicht entgegen. Dort verneint das Bundesverfassungsgericht, dass die Prüfung eines Verschonungsbedarfs generell bei jedem Erwerb begünstigten Vermögens erforderlich ist, also ein milderer Mittel im Verhältnis zur Verschonung ohne eine solche Prüfung darstellt. Das verneint es unter anderem mit dem Hinweis, dass bei anderen Steuerbefreiungen eine solche Prüfung unter Einbeziehung des bereits vorhandenen Vermögens nicht vorgenommen wird. Damit ist nicht die Frage beantwortet, ob eine solche Prüfung des Verschonungsbedarfs unter Einbeziehung von bereits vorhandenem Vermögen ab einer gewissen Erwerbshöhe verfassungsrechtlich notwendig ist (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 175).

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht erkennt in § 13 ErbStG an, dass bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z. B. Hausrat, Familienheim. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei einer Veräußerung

von bestimmten Wirtschaftsgütern unter Umständen andere Steuern anfallen oder bei einer eventuellen Beleihung von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen eine Beleihung zu 100 Prozent ihres Verkehrswerts in der Regel nicht zu realisieren ist. Da der zu wählende Kernbestand des Vermögens nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden kann, ist das übrige Vermögen typischerweise mit einem Anteil von 50 Prozent einzubeziehen.

Bestehen gesellschaftsvertragliche Beschränkungen, haben sich diese unmittelbar auf den Bestand des gegebenenfalls mitübertragenen übrigen Vermögens ausgewirkt und werden damit unmittelbar bei der Verschonungsbedarfsprüfung berücksichtigt. Die Verschonungsbedarfsprüfung setzt im Steuerentstehungszeitpunkt an und betrachtet den Bestand an Vermögen zu diesem Zeitpunkt. Künftige Entnahmen oder künftige Ausschüttungen erhöhen nicht den Wert des verfügbaren Vermögens und haben folglich für den Verschonungsbedarf im Steuerentstehungszeitpunkt keine Bedeutung. Gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen wirken sich insgesamt nicht negativ aus.

### Zu Absatz 3

Das verfügbare Vermögen liegt nicht immer als fungibles Geldvermögen vor. Bei Sachvermögen, insbesondere Grundstücken, benötigt der Steuerschuldner Zeit, wenn er einen Kredit aufnehmen oder Vermögen gegebenenfalls veräußern muss. Um hierdurch eintretende Härten zu vermeiden, erhält der Steuerschuldner einen Anspruch auf Stundung der Steuer für einen Zeitraum von sechs Monaten. Dieser Zeitraum wird in der Regel ausreichen.

Um einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Stundung entgegen zu wirken, liegt die Gewährung der Stundung im Ermessen des für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamts. Die Stundung erfolgt verzinslich (§§ 234, 238 AO).

Liegen nach Ablauf der sechs Monate die Voraussetzungen weiterhin vor, kommt auf Antrag eine weitere Stundung nach § 28 ErbStG oder nach § 222 der Abgabenordnung in Betracht.

### Zu Absatz 4

#### Zu Satz 1

Wie bei der Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG ist es bei einem Erlass der Steuer auf begünstigtes Vermögen aufgrund der Verschonungsbedarfsprüfung angemessen, dass der Erlass rückwirkend seine Wirkung (Erlöschen der Steuerschuld nach § 47 der Abgabenordnung) verliert, soweit der Steuerschuldner die Lohnsummenbedingung nicht einhält. Die Regelungen in § 13a Absatz 3 Satz 5 bis 13 ErbStG zur Ermittlung der Lohnsummen sind entsprechend anzuwenden. Da der Steuerschuldner im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung einen vollständigen Erlass der Steuer erreichen kann, ist es angemessen, die Lohnsummenbedingung entsprechend der Vollverschonung nach § 13a Absatz 10 Nummer 2 und 3 ErbStG festzulegen.

Der Erlass verliert ebenfalls rückwirkend seine Wirkung, soweit der Steuerschuldner das begünstigte Vermögen oder Teile hiervon innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb veräußert oder aufgibt. Hierbei werden in der Regel Mittel zur (zusätzlichen) Tilgung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer frei. Die einzelnen Voraussetzungen für den Wegfall des Erlasses entsprechen denen in § 13a Absatz 6 ErbStG.

Soweit der Steuerschuldner innerhalb von zehn Jahren nach dem jetzt zu steuernden Erwerb von derselben oder einer anderen Person weiteres Vermögen erhält, das definitiv zum verfügbaren Vermögen zählt, verliert der Erlass ebenfalls rückwirkend seine Wirkung. Damit werden Gestaltungen durch eine zeitlich gestreckte Übertragung - erst begünstigtes Vermögen, später nicht begünstigtes Vermögen - vermieden. Die Frist von zehn Jahren orientiert sich an der Frist des § 14 ErbStG. In einem solchen Fall kann

der Steuerschuldner auf erneuten Antrag einen Erlass unter Berücksichtigung des erhöhten verfügbaren Vermögens erhalten.

### Zu Satz 2

Der Widerrufsvorbehalt für den Verwaltungsakt (Erlass) als unselbstständige Nebenbestimmung erfolgt kraft Gesetzes. Er ermöglicht es, bei einer Änderung der Steuerfestsetzung auch den Verwaltungsakt über den Erlass der Steuer entsprechend zu ändern.

Tritt eine auflösende Bedingung im Sinne von Satz 1 ein, ist der Verwaltungsakt über den Erlass der Steuer kraft Gesetzes mit Wirkung für die Vergangenheit zu widerrufen. Eines Widerrufsvorbehalts im Verwaltungsakt bedarf es hierbei nicht.

Mit dem Widerruf entfällt kraft Gesetzes rückwirkend die Erlöschenswirkung des Erlasses (§ 47 der Abgabenordnung). Satz 2 verdrängt insoweit § 131 Absatz 2 der Abgabenordnung der den Widerruf eines (im Zeitpunkt seines ursprünglichen Ergehens) rechtmäßigen begünstigenden Verwaltungsakts nur mit Wirkung für die Zukunft zulässt.

### Zu Absatz 5

Der Erwerber ist zur Anzeige verpflichtet,

- innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist, wenn bis zum Ende der Lohnsummenfrist von sieben Jahren die Mindestlohnsumme (vgl. § 13a Absatz 3 ErbStG) nicht eingehalten wird,
- innerhalb eines Monats nach dem der betreffende Tatbestand verwirklicht wurde, wenn im Behaltenszeitraum von sieben Jahren gegen die Behaltensregelungen (vgl. § 13a Absatz 6 ErbStG) verstoßen wird,
- innerhalb eines Monats nach dem der betreffende Tatbestand verwirklicht wurde, wenn er innerhalb von zehn Jahren weiteres verfügbares Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erworben hat.

Ergänzend gelten die allgemeinen Pflichten des Steuerschuldners nach der Abgabenordnung, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen (vgl. § 153 Absatz 2 AO).

### Zu Absatz 6

Die Zahlungsverjährung der erlassenen Steuer tritt nicht vor dem Ablauf des fünften Jahres ein, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von einem Verstoß gegen die gesetzlichen Erlassbedingungen Kenntnis erlangt. Die Regelung tritt neben die §§ 230 und 231 der Abgabenordnung und bewirkt eine besondere Ablaufhemmung der Zahlungsverjährungsfrist. Sie trägt der Tatsache Rechnung, dass die Finanzämter in vielen Fällen nicht zeitnah Kenntnis von einem Verstoß gegen die Erlassbedingungen erlangen. Um Steuerausfälle zu vermeiden, verschafft die Ablaufhemmung der Zahlungsverjährungsfrist den für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzämtern die erforderliche Bearbeitungszeit.

Ein Widerruf des Verwaltungsaktes über den Erlass der Steuer gemäß Absatz 4 Satz 2 ist nur innerhalb der fünfjährigen Frist nach Absatz 6 möglich, soweit im Einzelfall keine darüber hinaus gehende Hemmung oder Unterbrechung der Verjährung (§§ 230, 231 der Abgabenordnung) eingetreten ist.

### Zu Absatz 7

Das Vermögen einer Familienstiftung oder eines ihr gleich gestellten Vereins unterliegt gemäß § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG in Zeitabständen von 30 Jahren der Ersatzerbschaftsteuer. Auf Antrag der Stiftung ist die Verschonungsbedarfsprüfung auch bei der Erhebung der Ersatzerbschaftsteuer durchzuführen.

### **Zu Nummer 10**

#### § 37 Absatz 10 - neu -

Der neue Absatz 10 regelt den zeitlichen Anwendungsbereich der §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a ErbStG. Die Änderungen sollen erstmals auf Erwerbe angewendet werden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Der Wegfall der bereits gewährten Steuerbefreiungen (§ 13c Absatz 3 Satz 3 und 4 ErbStG und § 13a Absatz 9 Satz 2 ErbStG) bei früheren Erwerben von derselben Person innerhalb von zehn Jahren findet ebenfalls erst für Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht.

### **Zu Artikel 2**

Artikel 2 bestimmt, dass das vorliegende Änderungsgesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft tritt.