



Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins durch die
Ausschüsse Erbrecht und Steuerrecht

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Stellungnahme Nr.: 33/2015

Berlin, im Juni 2015

Mitglieder des Ausschusses Erbrecht

- RA Prof. Dr. Andreas Frieser, Bonn (Vorsitzender)
- RA Dr. Christian von Oertzen, Frankfurt (Berichterstatter)
- RA Dr. Stephan Scherer, Mannheim (Berichterstatter)
- RAin Dr. Anna Katharina Gollan, LL.M., Berlin
- RAin Dr. Stephanie Herzog, Würselen
- RA Dr. Daniel Lehmann, München
- RA Richard Lindner, Karlsruhe
- RA Dr. Hubertus Rohlfing, Hamm

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RAin Christine Martin

Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

- RA Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender)
- RAin Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Düsseldorf (Berichterstatterin)
- RA Dr. Michael Messner, Hannover (Berichterstatter)
- RA Robert Hörtnagl, München
- RAin Dr. Stefanie Beinert, LL.M., Frankfurt am Main
- RAin Dr. Franziska Bühring, Köln
- RA Georg Geberth, München
- RA Dr. Stephan Schauhoff, Bonn
- RA Dr. Jörg Weigell, München

Zuständig in der DAV-Geschäftsführung

- RA Manfred Aranowski

Deutscher Anwaltverein
Littenstraße 11, 10179 Berlin
Tel.: +49 (0)30 726152-0
Fax: +49 (0)30 726152-190
E-Mail: dav@anwaltverein.de
www.anwaltverein.de

Büro Brüssel
Rue Joseph II 40
1000 Brüssel, Belgien
Tel.: +32 2 28028-12
Fax: +32 2 28028-13
E-Mail: bruessel@eu.anwaltverein.de
Transparenz-Registernummer:
87980341522-66

Verteiler

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
- Bundesministerium für Familien, Senioren, Frauen und Jugend

- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Finanzausschuss
- Deutscher Bundestag – Vorsitzende des Rechtsausschusses
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender des Ausschusses für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
- Deutscher Bundestag – Arbeitsgruppen Recht und Verbraucherschutz

- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion DIE LINKE im Deutschen Bundestag
- Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag

- Justizministerien und Justizverwaltungen der Bundesländer der Bundesrepublik Deutschland

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften

- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)

- Landesfinanzverwaltungen

- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer

- Deutscher Notarverein e. V.
- Deutscher Richterbund e. V.
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI)
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband Deutscher Banken (BDB)
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Deutscher Steuerberaterverband (DStBV)
- Deutsches Forum für Erbrecht e.V.
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV)
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V. (SdK) - Die Aktionärsvereinigung -
- ver.di Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft – Bundesfachgruppe Justiz

- Landesgruppen und -verbände des DAV
- Vorstand des Deutschen Anwaltvereins
- Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der Gesetzgebungsausschüsse des Deutschen Anwaltvereins

- Vorsitzende der Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzender des FORUM Junge Anwaltschaft im Deutschen Anwaltverein
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- Ausschuss Erbrecht im Deutschen Anwaltverein
- Geschäftsführender Ausschuss der AG Erbrecht im Deutschen Anwaltverein

- Pressereferat des Deutschen Anwaltvereins
- Redaktion Anwaltsblatt / AnwBl
- Redaktion Börsenzeitung
- Redaktion Die Aktiengesellschaft
- Redaktion Frankfurter Allgemeine Zeitung / FAZ
- Redaktion Handelsblatt
- Redaktion JUVE Verlag für juristische Information GmbH
- Redaktion Neue Juristische Wochenschrift / NJW
- Redaktion Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht / NZG
- Redaktion Wertpapiermitteilungen / WM
- Redaktion Zeitschrift für Wirtschaftsrecht / ZIP
- Redaktionen der Zeitschriften ZEV, ZErB, ErbR, FamRZ, Juris, BWNotZ, DNotZ, MittBayNot, NotBZ, RNotZ, Rpfleger,

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV mit derzeit ca. 66.000 Mitgliedern vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Vorbemerkung

Die Gesetzesinitiative beruht auf dem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes vom 17.12.2014, Az.: 1 BvL 21/12, das die Verfassungsmäßigkeit der derzeit geltenden Begünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen gemäß §§ 13a, b ErbStG verneint hat. Zur Behebung der Beanstandungen hat das Bundesministerium der Finanzen am 01.06.2015 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes veröffentlicht. Der DAV dankt dem BMF für die Möglichkeit der Stellungnahme. In Anbetracht der recht kurzen Frist zur Stellungnahme war es allerdings eine besondere Herausforderung, zu einem solch wichtigen Gesetz mit gebührender Sorgfalt Stellung zu nehmen.

Nachfolgend nimmt der DAV zu den geplanten Neuregelungen unter besonderer Berücksichtigung ihrer Bedeutung für die anwaltliche Tätigkeit und Beratung Stellung:

Gesamtfazit

Als Gesamtfazit lässt sich festhalten, dass der Entwurf aus Anwaltssicht erheblichen Nachbesserungs- und Konkretisierungsbedarf hat.

- Der Entwurf führt – vor allem wegen der langen Nachlaufzeiten – zu einer weiteren Reduzierung der Gestaltungssicherheit.
- Wegen der Auslegungsprobleme und der verfassungsrechtlichen Zweifel wird es zu einer Zunahme der Rechtsstreitigkeiten kommen.
- Es sollte eine Insolvenzklausele aufgenommen werden. Eine Insolvenz des Unternehmens in der Nachlaufzeit sollte nicht zum Anfall der Erbschaftsteuer führen.

I. Zu § 13a ErbStG

1. BVerfG

Das Bundesverfassungsgericht erachtet die derzeitige Freistellung von der Lohnsummenregelung für Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten für verfassungswidrig, da zum einen Erwerber von derartigen Betrieben gegenüber solchen mit mehr als 20 Beschäftigten privilegiert werden und zum anderen diese Freistellung das Maß der Ungleichbehandlung der dadurch Privilegierten gegenüber Erwerbern nicht betrieblichen Vermögens weiter verschärft. Darüber hinaus hält das Bundesverfassungsgericht die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens für unverhältnismäßig, soweit die Verschönerung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht, ohne eine sogenannte Bedürfnisprüfung vorzunehmen. Das Bundesverfassungsgericht greift eine Förderhöchstgrenze in Höhe von € 100 Millionen auf (Rz. 175).

Ferner hat das Bundesverfassungsgericht kritisiert, dass es die derzeitige Rechtslage ermöglicht, durch Betriebsaufspaltungen die Anwendung der Lohnsummenregelung zu umgehen.

2. Referentenentwurf

Der Referentenentwurf sieht in § 13a Abs. 3 ErbStG-E eine Staffelung im Zusammenhang mit der Einhaltung der Lohnsumme vor. Danach kommt die Lohnsummenregelung bei bis zu drei Beschäftigten nicht zum Tragen, bei vier bis zehn Beschäftigten ist die Einhaltung einer Mindestlohnsumme von 250 % innerhalb von fünf Jahren für die 85 %-ige Regelverschönerung und einer Mindestlohnsumme von 500 % in sieben Jahren für die Optionsverschönerung erforderlich. Künftig soll die Lohnsummenregelung ab elf Beschäftigten voll eingreifen, wobei – wie nach derzeitigem Recht – die Mindestlohnsumme für die Regelverschönerung 400 % in fünf Jahren und für die Optionsverschönerung 700 % in sieben Jahren beträgt.

Gemäß § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG-E sind im Fall einer Betriebsaufspaltung die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitz- und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

In § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E setzt der Referentenentwurf die Grenze bei Erwerben von begünstigtem Vermögen grundsätzlich bei € 20 Millionen fest. Auf Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu € 20 Millionen wird – bei Einhaltung der jeweiligen Voraussetzungen – weiterhin eine Verschonung von 85 % (Regelverschonung) bzw. von 100 % (Optionsverschonung) gewährt. Bei Überschreiten der Erwerbsgrenze entfällt nach § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E die Regel- bzw. Optionsverschonung. Es besteht jedoch die Möglichkeit, einen Antrag auf einen verringerten Verschonungsabschlag gemäß § 13c ErbStG-E oder auf eine Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG-E zu stellen. Der Gesetzgeber erhöht die Grenze von € 20 Millionen auf € 40 Millionen für den Fall, dass Gesellschaftsvertrag oder Satzung Regelungen zu nahezu vollständigen Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen auf Personen gemäß § 15 Abs. 1 AO und Abfindungsbeschränkungen, die erheblich unter dem gemeinen Wert liegen, enthalten (§ 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 1-3 ErbStG-E). Die vorgenannten Voraussetzungen müssen gemäß § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.

3. Stellungnahme

- a) Hinsichtlich der Anforderungen an die Lohnsummenbefreiung zeigt der Entwurf einen Lösungsweg auf, mit dem der Spagat zwischen den vom Bundesverfassungsgericht aufgegebenen Anforderungen auf der einen und der praktischen Umsetzung auf der anderen Seite verhältnismäßig gut gelungen ist. Der Gesetzgeber bemüht insoweit die Statistik und kommt zu dem Ergebnis, dass sich mit der Dreipersonengrenze der Anteil der Betriebe, die ausdrücklich von der Lohnsumme ausgenommen werden, auf unter 50 % beläuft (RefE, Seite 21, 2. Absatz). Der Gesetzgeber hält insoweit offenbar „unter 50 %“ für „eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen“, wie diese vom Bundesverfassungsgericht gefordert wird. Grundsätzlich ist eher nicht davon auszugehen, dass eine relativ kleine Gruppe als Gruppe von unter 50 % definiert werden kann. Allerdings ist auch die berechnete Anforderung des Bundesverfassungsgerichts, dass unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft nicht die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen dürfen, zu berücksichtigen, so dass an dieser Stelle dem

Gesetzgeber zu konstatieren ist, dass er den durchaus als widersprüchlich zu bezeichnenden Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts gerecht wird. Durch die Zwischenregelung für vier bis zehn Beschäftigte wird ein gleitender Übergang in die vollumfängliche Anwendung der Lohnsummenregelung bewirkt, was zu begrüßen ist. Der mit der Absenkung des Lohnsummenerfordernisses ab vier Beschäftigten einhergehende Verwaltungsaufwand wird größer, jedoch wird die Lohnsumme generell buchhalterisch erfasst, so dass dieser Aufwand noch angemessen erscheint.

- b) Die neu aufgenommene Regelung in § 13a Abs. 3 Satz 11 ErbStG-E führt dazu, dass künftig eine solche Struktur nicht mehr möglich ist, bei der ein Betrieb mit mehr als 20 Beschäftigten in eine Besitzgesellschaft, die nicht mehr als 20 Beschäftigte hat und in der das Betriebsvermögen konzentriert wird, und in eine Betriebsgesellschaft, die keinen oder nur einen geringen Steuerwert und eine beliebige Zahl von Beschäftigten hat, aufgespalten wird mit der Konsequenz, dass die Lohnsummenregelung nicht zum Tragen kommt. Zur Vermeidung derartiger Strukturen muss die Lösung des Gesetzgebers als gelungen bezeichnet werden.
- c) Vor dem Hintergrund der von dem Bundesverfassungsgericht dargestellten Anknüpfungsmöglichkeiten an eine Wertgrenze, erscheint die im Referentenentwurf grundsätzlich geltende Grenze von € 20 Millionen niedrig. Hierbei muss berücksichtigt werden, dass aufgrund des derzeitigen Kapitalisierungsfaktors von 18,2149 bereits bei einem durchschnittlichen Jahresertrag von ca. € 1,1 Millionen die € 20 Millionen-Grenze erreicht ist. Abgestellt wird auf den Betriebsvermögensübergang auf den einzelnen Erwerber. Diesbezüglich ergeben sich große Diskrepanzen im Hinblick darauf, dass der Erwerb von einem Prozent (im Poolverbund) im Wert von € 20 Millionen gleich behandelt wird wie der Erwerb von 100 % eines Unternehmens im Wert von € 20 Millionen. Hierin liegen weiterhin Ungleichbehandlungen, die mit der weiteren Einführung einer Grenze des Unternehmenswerts, die erheblich über € 20 Millionen liegen müsste, abgemildert werden könnten. Damit könnten Übertragungen von Unternehmen bzw. entsprechende Beteiligungen/Anteile bei einem Gesamtwert des Unternehmens in Höhe dieses

Betrags, z.B. € 100 Millionen wie vom BVerfG vorgeschlagen (Rz. 171), begünstigt werden.

Die Anforderungen, die mit der Erhöhung der Grenze von € 20 Millionen auf € 40 Millionen aufgegeben werden, werfen viele Fragen auf. So ist unklar, wann Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränkt sind. Der Begriff „nahezu“ müsste diesbezüglich ausgelegt werden. Da bei Personengesellschaften die Ertragsbesteuerung – mit Ausnahme der Gewerbesteuer – auf der Ebene der Gesellschafter erfolgt und zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob die Gesellschafter Gewinnausschüttungen erhalten, sollten solche Entnahmen für diese Zwecke ausdrücklich erlaubt sein. Auch sollte darüber hinaus normiert werden, in welchem Umfang laufende Entnahmen, die zu der Entnahme für die laufende Besteuerung des Gesellschafters hinzukommen, unschädlich sind, um hier Rechtsklarheit zu haben. Denkbar ist beispielweise, neben der Entnahme für Steuerzwecke eine Entnahme in Höhe von 10 % des anteiligen Gewinns, gegebenenfalls begrenzt auf einen bestimmten Betrag pro Jahr, zuzulassen. Dabei sollte berücksichtigt werden, dass in ertragsschwachen Jahren Ausschüttungen oberhalb der zuvor dargestellten Entnahmegrenze möglich sein sollten, sofern über einen gewissen Zeitraum diese Grenze eingehalten wird. Auch die Verfügungsbeschränkung des § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 2 ErbStG-E begrenzt auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 AO erscheint zu eng und sollte auf Mitgesellschafter erweitert werden. Hinsichtlich § 13a Abs. 9 Satz 3 Nr. 3 ErbStG-E ist unklar, wann eine Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert liegt. Dabei ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BGH Abfindungsklauseln grundsätzlich sittenwidrig und damit unwirksam sind, die den Abfindungsanspruch auf die Hälfte des Buchwerts beschränken (BGH, Urteil vom 16.12.1991, Az.: II ZR 58/91 in NJW 1992, S. 892). Auch hier sollte eine ausdrückliche Grenze durch den Gesetzgeber normiert werden, beispielsweise eine Kürzung von mindestens 25 %.

Dass die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag gemäß § 13a Abs. 9 Satz 4 ErbStG-E zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen müssen, erscheint nicht sachgerecht.

Auch hier besteht Nachbesserungsbedarf. So muss es möglich sein, dass bei Gesellschaften, die weniger als zehn Jahre existieren, eine entsprechende Regelung gleichwohl zur Anwendung gelangen kann. Ferner sollte es unschädlich sein, wenn Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung in der Vergangenheit den in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E aufgestellten Anforderungen nicht genügen, diese inhaltlich aber tatsächlich vollzogen wurden, sofern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung diese Regelungen enthalten.

Letztlich ist der Dreißigjahreszeitraum deutlich zu lang und völlig unpraktikabel. Zum einen müsste es auch hier zu einer Abschmelzung kommen, da die Änderung eines Gesellschaftsvertrags nach 29 Jahren und elf Monaten nicht gleich behandelt werden sollte wie eine Abschmelzung nach einem Monat. Zum anderen könnte die Regelung Mitgesellschafter gerade in dem Fall, dass die Abfindung erheblich unter dem gemeinen Wert liegt, dazu animieren, die Verfügungsbeschränkungen auf Angehörige im Sinne des § 15 Abs. 1 AO zu ändern, damit rückwirkend die Steuer entsteht. In der Konsequenz könnte der Gesellschafter, der von dieser Regelung benachteiligt ist, gezwungen sein, seine Anteile zu veräußern, um entsprechende Liquidität für die Zahlung der Erbschaftsteuer zu erhalten. Insofern würden falsche Anreize geschaffen. Ferner sollte der Gesetzgeber Fallkonstellationen berücksichtigen, bei denen es im Laufe von 30 Jahren diverse Umstrukturierungen gibt, so dass möglicherweise die damals übertragene Gesellschaft gar nicht mehr in der Form existiert. Dann müsste die Gesellschaft, die an die Stelle der begünstigt übertragenen Gesellschaft tritt, die Anforderungen erfüllen.

4. Fazit

Zur Abmilderung von künftigen Ungleichbehandlungen sollte der Gesetzgeber neben der derzeitigen Erwerbsgrenze von € 20 Millionen pro Erwerb, die unabhängig vom Gesamtwert des Unternehmens ist, eine wertöffnende Grenze – gegebenenfalls über € 100 Millionen – einziehen, um sämtliche Erwerbe von Unternehmen bis zu einem Gesamtwert in dieser Größenordnung unter die derzeitige Begünstigungsregel zu fassen.

Die mit der Erhöhung auf € 40 Millionen verbundenen Regelungen zum Gesellschaftsvertrag bedürfen zum einen einer inhaltlichen Konkretisierung und zum anderen ist die 30-Jahresfrist zu reduzieren und ein Verstoß mit abschmelzender Wirkung zu sanktionieren.

II. Zu § 13b ErbStG

1. BVerfG

Das BVerfG sieht die derzeitige Verwaltungsvermögensregelung als unverhältnismäßig an. Die starre 50 %-Grenze für schädliches Verwaltungsvermögen führe nach dem „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ zu einem Fallbeileffekt, der in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen durch den Kaskadeneffekt noch verstärkt werde. Das BVerfG regt an, den Förderungsausschluss statt anhand einer festen schädlichen Verwaltungsvermögensgrenze auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen zu begrenzen.

2. Referentenentwurf

Der Entwurf sieht vor, den bisherigen, abschließenden Negativkatalog schädlichen Verwaltungsvermögens in § 13b ErbStG a. F. durch eine umfassende Neuregelung mit einer Positivdefinition des „begünstigten Vermögens“ mit konsolidierter Nettobetrachtung zu ersetzen. Als begünstigtes Vermögen werden alle Wirtschaftsgüter des Unternehmens angesehen, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 % dem Hauptzweck des Unternehmens dienen. Wirtschaftsgüter, die der Vermögensverwaltung oder nur bis zu 50 % dem Hauptzweck dienen, gelten als nicht begünstigtes Vermögen. Im Rahmen einer sogenannten konsolidierten Nettobetrachtung sollen die betrieblichen Schulden konsolidiert und anteilig dem begünstigten und nichtbegünstigten Vermögen zugeordnet werden. Der Nettowert des nichtbegünstigten Vermögens wird wie begünstigtes Vermögen behandelt, soweit er 10 % des Nettowertes des begünstigten Vermögens nicht übersteigt. Bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen sind im Rahmen einer sogenannten Verbundvermögensaufstellung anstelle der Beteiligungen die jeweiligen Wirtschaftsgüter der Beteiligungsgesellschaften anteilig mit ihrem gemeinen Wert auszuweisen.

3. Stellungnahme

- a) Die grundlegende systematische Neustrukturierung zur Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen in § 13b Abs. 3 ErbStG-E ist weder nach den Vorgaben des BVerfG zwingend, noch wird sie den Anforderungen der Praxis sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen gerecht.

Das BVerfG hat in seinem Urteil den Negativkatalog des bisherigen Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. nicht grundsätzlich beanstandet (vgl. Rz. 240). Die Kritik zielt vielmehr auf die pauschalierende 50 %-Grenze und insbesondere den Alles-oder-nichts-Effekt ab. Insofern besteht keine Notwendigkeit, diese in den vergangenen sechs Jahren im Grundsatz bewährte Regelung einer Definition des nicht begünstigten Verwaltungsvermögens durch eine grundlegende systematische Neuregelung begünstigungsfähigen und nicht begünstigungsfähigen Vermögens zu ersetzen. Stattdessen erscheint eine Fortentwicklung zum Ausschluss etwaiger noch verbliebener vermeintlicher Gestaltungsmissbräuche („Sylt-GmbH“) grundsätzlich vorzugswürdig und entspricht auch der politischen Vorgabe eines „minimalinvasiven“ Eingriffs.

Der Ansatz des Reformentwurfes, nicht dem Hauptzweck des Unternehmen dienendes Vermögen aus der Begünstigung auszuschließen, bewegt sich zwar ebenfalls im Rahmen der vom BVerfG aufgezeigten Ansätze, den Missbrauch von Gestaltungen zu vermeiden (Rz. 244). Die Definition eines betriebsnotwendigen Vermögens nach den Kriterien des „*Hauptzweck des Unternehmens*“ und der „*Herauslösung ohne Beeinträchtigung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit*“ schafft jedoch erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten im tatsächlichen Bereich. Die in § 13b Abs. 3 ErbStG-E genannten Abgrenzungskriterien decken sich weder mit den gegenwärtig geltenden bewertungsrechtlichen noch mit den ertragsteuerlichen Begriffsbestimmungen. Letztlich ist zu vermuten, dass die Terminologie aus den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des

Gesetzes zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechtes abgeleitet worden ist, in denen es heißt (vgl. ErbStR zu § 200 BewG RB 200 Abs. 2):

„Zum nicht betriebsnotwendigen Vermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die sich ohne Beeinträchtigung der eigentlichen Unternehmenstätigkeit aus dem Unternehmen herauslösen lassen, ohne dass die operative Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. Dies können – je nach Unternehmenszweck – z. B. Grundstücke, Gebäude, Kunstgegenstände, Beteiligungen, Wertpapiere oder auch Geldbestände sein. Es liegt durch die Betriebsbezogenheit keine zwingende Deckungsgleichheit mit dem ertragsteuerlich gewillkürten Betriebsvermögen bzw. mit Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG vor. ...“

Bereits das Kriterium des „Hauptzwecks“ ist zweifelhaft, da offen ist, worauf konkret abzustellen ist. Zählt die Satzungsregelung oder die tatsächlich ausgeübte Geschäftstätigkeit? Ist die Betrachtung vergangenheitsbezogen oder steht die zukünftige Geschäftsausrichtung im Vordergrund? Was ist der Hauptzweck einer Holdinggesellschaft?

Besteht somit bereits in diesem Punkt Unklarheit, begrenzt das weitere Kriterium der „Herauslösung ohne Beeinträchtigung der betrieblichen Tätigkeit“ das begünstigungsfähige Vermögen in einem weder vom BVerfG geforderten noch nach dem Zweck der Vorschrift notwendigen Umfang. Bei einem derart eng gefassten Begriffsverständnis würden Wirtschaftsgüter dem Anwendungsbereich der Begünstigungsvorschriften entzogen, die keineswegs zur Steuervermeidung in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, sondern gerade im Hinblick auf den Erhalt des Bestandes und die Perspektive des Unternehmens. Exemplarisch erwähnt sei beispielsweise ein für eine potentielle Erweiterung des Betriebes angeschafftes und derzeit nicht genutztes Erweiterungsgrundstück. Nach dem Herauslöskriterium wäre dies nicht begünstigt. Gleiches gilt für etwa vorsorglich vorgehaltene Ersatzmaschinen und Ähnliches. Selbst für betrieblich genutzte Pkw kann die Frage gestellt werden, ob deren Herauslösung die eigentliche betriebliche Tätigkeit gefährdet, da Wege auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt oder Fahrzeuge

angemietet werden können. Zudem kann fast jeder Teil des operativen Geschäftsbetriebes im Wege des Outsourcings einem Dritten übertragen werden mit der Konsequenz, dass bei einem engen Verständnis des Herauslöskriteriums nahezu kein wirklich betriebsnotwendiges Vermögen verbleibt. Letztlich wird deshalb mit dem Kriterium der „Herauslösung“ ein unbestimmter Rechtsbegriff zum Maßstab erhoben, der von einer unternehmerischen, rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise abhängig ist.

Über die damit inzident einhergehende Streit anfälligkeit hinaus wäre der Begriff des betriebsnotwendigen Vermögens im Sinne des ErbStG zugleich deutlich enger als der Begriff des notwendigen Betriebsvermögens im Sinne des EStG. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH rechnen etwa zum notwendigen Betriebsvermögen nicht nur die dem technischen und verwaltungsmäßigen Ablauf des eigentlichen Betriebsprozesses gewidmeten Einrichtungen, sondern auch alle diejenigen, die sich sonst wie unmittelbar auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sind. Es ist nicht erforderlich, dass die Wirtschaftsgüter für den Betrieb notwendig (auch im Sinne von erforderlich) sind (vgl. etwa BFH, Urteil vom 26.04.2001, Az: IV R 14/00, Rz. 24 m.w.N., BFH, Urteil vom 14.04.198, Az.: IV R 160/24, Rz. 23).

Sollte der Gesetzgeber tatsächlich ohne zwingenden Grund den bewährten und in der Praxis anwendbaren Katalog des nichtbegünstigten Verwaltungsvermögens in § 13b ErbStG a. F. aufgeben und ein neues Zuordnungskriterium einführen wollen, sollte zumindest statt des bewertungsrechtlichen Ansatzes auf die ertragsteuerlichen Grundlagen zurückgegriffen werden, an die die Vorschriften des § 13a, b ErbStG im Grundsatz ohnehin angelehnt sind. In EStR 4.2 Abs. 1 heißt es:

„Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind, sind notwendiges Betriebsvermögen. ... Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang

notwendiges Betriebsvermögen. Werden sie zu mehr als 90 % privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen. Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 % bis zu 50 % ist eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich. ...“

Zu den ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens liegt zudem umfangreiche Rechtsprechung vor, die Rechtssicherheit gewährleistet (s. o.).

- b) Auch die weiteren im Zusammenhang mit dem neuen Zuordnungskriterium vorgesehenen Regelungen sind zwar theoretisch nachvollziehbar, werden jedoch den Anforderungen und der Umsetzbarkeit in der Praxis nicht gerecht. So ist nicht nachvollziehbar, weshalb § 13b Abs. 5 ErbStG-E für die Ermittlung des gemeinen Wertes auf die Substanzwerte i.S. des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG abstellt. Dies entspricht weder den Vorgaben des BVerfG noch dem BewG. Hinzu kommt, dass diese Werte in der Praxis nicht ermittelt werden. Eine Ermittlung bei jedem zumindest teilweise unentgeltlichen Beteiligungsübergang löst deshalb einen hohen Bewertungsaufwand auf. Dieser liegt auch weit über dem bei Fortführung der bisherigen Verwaltungsvermögensregelung entstehenden Aufwand, da letztlich nicht nur dieser, sondern sämtliche Wirtschaftsgüter einer Einzelbewertung zu unterziehen sind. Dies ist auch insofern von besonderer Bedeutung, als mit dem zwingenden Wegfall des „Alles-oder-nichts-Prinzips“ der Bewertung eine stark erhöhte Bedeutung zukommt.
- c) Die Schwierigkeiten der tatsächlichen Umsetzbarkeit der vorgesehenen Neuregelung zeigen sich noch deutlicher in den der neuen Wortkreation einer „Verbundvermögensaufstellung“ gem. § 13b Abs. 7 ErbStG-E zugrundeliegenden Vorstellungen. Wie und auf wessen Kosten sollen bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen die Vermögenswerte auf der Ebene untergeordneter Beteiligungsgesellschaften ermittelt werden? Welche Häufigkeit der Ermittlung ist bei Unternehmen mit größerem Gesellschafterkreis mit entsprechend häufigem Gesellschafterwechsel zumutbar und erforderlich?

- d) Schließlich erscheinen auch die Regelungen der § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 ErbStG-E nicht schlüssig. Diese betreffen die Begünstigungsfähigkeit von Anteilen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %. Sie entsprechen der bisherigen Normierung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG-E soll folgender Satz 3 eingefügt werden: „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.“ Ausweislich der Gesetzesbegründung will der Gesetzgeber mit § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E eine Ausnahmeregelung für Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft normieren und die Begünstigungsfähigkeit bei solchen Kapitalgesellschaften, die keine originäre gewerbliche Tätigkeit entfalten, davon abhängig machen, dass diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an anderen Kapitalgesellschaften halten. Dabei überrascht zunächst, dass Holdingkapitalgesellschaftsanteile insoweit begünstigungsfähig sein sollen, als Holdingkapitalgesellschaften neben begünstigungsfähigen Beteiligungen an Personengesellschaften auch Anteile an anderen Kapitalgesellschaften halten und es dabei – anders als in § 13b Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E – nach dem Wortlaut nicht darauf ankommt, dass auch die Anteile an den anderen Kapitalgesellschaften *begünstigungsfähig* sind. Vermutlich handelt es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen, so dass eine Klarstellung wünschenswert wäre.

Ferner dürfte die Regelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E ins Leere laufen, da dessen Anwendung voraussetzt, dass das Vermögen der Holdingkapitalgesellschaft *ausschließlich* aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften bestehen darf. Das Vorliegen von weiterem Vermögen – wie beispielsweise einem Bankguthaben – muss danach dazu führen, dass die Anwendung des Satzes 3 ausgeschlossen ist. Sofern die Ausnahmeregelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 ErbStG-E nicht zur Anwendung gelangt, wären auch Anteile von mehr als 25 % an Holdingkapitalgesellschaften unter § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1

ErbStG-E zu fassen und würden damit regelmäßig begünstigungsfähiges Vermögen darstellen.

4. Fazit

Der Ansatz einer Definition schädlichen Verwaltungsvermögens sollte beibehalten und der Katalog zum Ausschluss verbliebener missbräuchlicher Gestaltungen konkretisiert werden. Der Förderungsausschluss ist auf dieses modifizierte Verwaltungsvermögen zu beschränken.

Die Einführung eines neuen Begriffes „betriebsnotwendigen Vermögens“ ist keine semantische Petitesse gegenüber dem bewährten ertragsteuerlichen Begriff des notwendigen Betriebsvermögens. Sie schafft nicht nur eine Vielzahl neuer Unklarheiten und Abgrenzungsschwierigkeiten, sondern begrenzt durch das „Herauslöskriterium“ den Umfang des begünstigten Vermögens weit über den Sinn und Zweck der Betriebsvermögensvergünstigung hinaus.

Die vorgesehene Einzelbewertung nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG führt zu einem gegenüber der derzeitigen Praxis erheblich erhöhten Bewertungsaufwand und ist in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen kaum umsetzbar. Ein verfassungswidriges Erhebungs- und Vollzugsdefizit ist dieser Regelung immanent.

III. Zu § 13c ErbStG

1. BVerfG

Nach Auffassung des BVerfG ist die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Bei großen Unternehmen sei die Bedürfnisprüfung individuell vorzunehmen (Rz. 173).

2. Referentenentwurf

§ 13c ErbStG-E knüpft an § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E an, der die 85 %-ige Regelverschonung sowie die 100 %-ige Optionsverschonung auf Erwerbe bis einschließlich € 20 Millionen bzw. bei entsprechender Ausgestaltung des

Gesellschaftsvertrags (§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E) auf Erwerbe bis € 40 Millionen beschränkt. § 13c ErbStG-E hat seinen Anwendungsbereich insoweit parallel zu § 28a ErbStG-E, der als Alternative die Verschonungsbedarfsprüfung vorsieht. § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E sieht vor, dass sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag bei Überschreiten der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E verringert. § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E regelt, dass sich der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt für jede vollen € 1,5 Millionen, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von € 20 Millionen übersteigt, verringert. Gemäß § 13c Abs. 2 ErbStG-E wird ab einem begünstigten Vermögen in Höhe von € 110 Millionen auf Antrag eine Mindestverschonung in Höhe von 25 % bei Regelverschonung bzw. 40 % bei Optionsverschonung gewährt. § 13c Abs. 3 ErbStG-E verweist bei Verstößen gegen die Begünstigungsanforderungen auf § 13a Abs. 3-8 ErbStG-E und regelt den Umgang mit aufeinanderfolgenden Erwerben von derselben Person.

3. Stellungnahme

- a) Gemäß § 13c Abs. 1 Satz 1 ErbStG-E verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag bei Überschreiten der Grenze des § 13a Abs. 9 ErbStG-E. In § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-E ist die € 20 Millionen-Grenze geregelt, in § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E die € 40 Millionen-Grenze, so dass dies erst einmal den Rückschluss zulässt, dass je nach Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags die € 20- bzw. die € 40-Millionen-Grenze auch im Rahmen des § 13c ErbStG-E gelten müsste. In § 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG-E ist jedoch lediglich vom Übersteigen von € 20 Millionen die Rede. Aufgrund des Verweises in Satz 1 auf § 13a Abs. 9 ErbStG-E insgesamt erscheint es naheliegend, beim Erwerb von solchem Vermögen, das die qualifizierten Voraussetzungen an die Satzung bzw. den Gesellschaftsvertrag des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG erfüllt, bei dem die € 40-Millionen-Grenze gilt, diese Grenze auch bei der Abschmelzung des Verschonungsabschlags zugrunde zu legen. Hier ist der Gesetzgeber aufgefordert, für Klarheit zu sorgen. Würde hier die € 20 Millionen-Grenze gelten, bliebe die Regelung des § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG-E auf solche Fälle begrenzt, in denen das begünstigte Vermögen zwischen € 20 Millionen und € 40 Millionen liegt.

- b) Anschließend an die Ausführungen zuvor zu § 13c Abs. 1 ErbStG-E müsste parallel die € 110 Millionen-Grenze in § 13c Abs. 2 Satz 1 ErbStG-E im Kontext mit § 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG € 130 Millionen betragen.
- c) § 13c Abs. 3 Sätze 2 ff. ErbStG-E sollen künftig den Umgang mit aufeinanderfolgenden Erwerben von derselben Person regeln. § 13c Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E sieht vor, dass bei mehreren Erwerben innerhalb von zehn Jahren für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb die früheren Erwerbe hinzugerechnet werden. Sofern durch Zusammenrechnung der Erwerbe die € 20 Millionen-Grenze überschritten wird und auf Antrag der Verschonungsabschlag gemäß § 13c Abs. 1 bzw. Abs. 2 ErbStG-E gewährt wird, gilt der bei Zusammenrechnung ermittelte (niedrigere) Verschonungsabschlag auch für die früheren Erwerbe. Dies ist jedoch gemäß § 13c Abs. 3 Satz 3 ErbStG a.E. nicht der Fall, wenn für den früheren Erwerb die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG-E beantragt wurde. Auch hier müsste eine Erweiterung auf die € 40-Millionen-Grenze erfolgen. Gemäß § 13c Abs. 3 Satz 4 ErbStG-E entfällt die bisher gewährte Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit.

Die Anträge auf Anwendung des Verschonungsabschlags gemäß § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E sind gemäß § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E unwiderruflich und schließen einen Antrag nach § 28a Abs. 1 ErbStG-E aus. § 28a Abs. 8 ErbStG-E wiederum regelt parallel hierzu, dass die Verschonungsbedarfsprüfung nicht zur Anwendung gelangt, wenn ein Antrag auf Erhalt des Verschonungsabschlags nach § 13c ErbStG-E gestellt wurde. Diese Regelung in § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E ist auslegungsbedürftig, da sie dem Wortlaut nach uneingeschränkt auch bei mehreren Erwerben von begünstigtem Vermögen gilt, so dass ein späterer Erwerb die Möglichkeit eines Antrags nach § 28a ErbStG-E ausschließen würde. Wäre die Unwiderruflichkeit auch bei mehreren Erwerben ausgeschlossen, könnte ein späterer Erwerb dazu führen, dass aufgrund des § 13c Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E der Verschonungsabschlag in weiterem Umfang gekürzt würde, ohne dass der Steuerpflichtige hierauf reagieren und alternativ die Verschonungsbedarfsprüfung beantragen könnte. Er müsste beim ersten Erwerb im Rahmen der Beantragung des § 13c Abs. 1

bzw. Abs. 2 ErbStG-E einkalkulieren, dass der gewährte Verschonungsabschlag gegebenenfalls auf bis zu 25 % gekürzt werden könnte. Dies brächte eine erhebliche Rechtsunsicherheit und eine fehlende Berechenbarkeit hinsichtlich der Steuerbelastung mit sich. Darum sollte der Gesetzgeber klarstellen, dass die Unwiderruflichkeit des Antrags und der Ausschluss der Verschonungsbedarfsprüfung nur für den einen isolierten Erwerb ohne das Hinzutreten weiterer Erwerbe gilt. Bei mehreren nachgelagerten Erwerben sollte es nicht zur Anwendung von § 13c Abs. 3 Satz 5 ErbStG im Hinblick auf einen zuvor gestellten Antrag für einen vorgehenden Erwerb kommen.

4. Fazit

In § 13c Abs. 1 und 2 ErbStG-E sollte klarstellend aufgenommen werden, dass die € 40-Millionen-Grenze zur Anwendung gelangt.

Ferner sollte die Bindungswirkung des § 13 Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E nicht bei aufeinanderfolgenden Erwerben gelten, so dass bei einem anschließenden Erwerb der Antrag auf Verschonungsbedarfsprüfung auch für den ersten Erwerb möglich sein sollte.

IV. Zu § 28a ErbStG

1. BVerfG

Nach Auffassung des BVerfG ist die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen. Bei großen Unternehmen sei eine individuelle Bedürfnisprüfung vorzusehen (Rz. 173). Das BVerfG äußert sich hierbei in Ansätzen zur Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen von Großunternehmen, gibt jedoch keine positiven Vorgaben zur Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung.

2. Referentenentwurf

Der Referentenentwurf regelt die Ausgestaltung der bei Überschreiten einer erwerbsbezogenen Obergrenze (sog. „Prüfchwelle“ von € 20 Millionen, € 40 Millionen bei Vorliegen wertmindernder qualitativer Merkmale, siehe dazu vorstehend

I.) vorzunehmenden individuellen Bedürfnisprüfung in der vorgesehenen Neuregelung des § 28 a ErbStG-E. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird die Steuer erlassen, wenn dieser sie nicht aus seinem „verfügbaren Vermögen“ begleichen kann. Als verfügbares Vermögen gelten 50 % des

- mitübertragenen nicht begünstigten Vermögens,
- mitübertragenen sonstigen Privatvermögens und
- bereits vorhandenen, nicht begünstigte Eigenvermögens des Erben/Beschenkten.

Der Erlass entfällt rückwirkend, wenn die Voraussetzungen der Behaltefrist für die Optionsverschonung (Behaltefrist sieben Jahre, Lohnsumme 700 %) nicht eingehalten werden oder der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres verfügbares Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erwirbt.

3. Stellungnahme

- a) Die Einbeziehung des originären privaten Eigenvermögens des Erwerbers in die Erlassprüfung widerspricht dem Prinzip der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer. Diese knüpft an die durch die Schenkung oder den Erbfall eintretende Bereicherung an, nicht an das schon vorher vorhandene Privatvermögen. Vordergründig mag zur Rechtfertigung argumentiert werden, die Bedürfnisprüfung erfolge nicht auf der Festsetzungsebene, sondern auf der Erlass- und damit Billigkeitsebene. Der in der Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens liegende Verfassungsverstoß kann jedoch durch derartige verfahrensrechtliche Überlegungen nicht beseitigt werden. Insoweit ist eine Gesamtbetrachtung geboten, da anderenfalls die Festsetzung ohne Einbeziehung von Billigkeitsaspekten übermäßig wäre. Zudem reizt die Regelung zu Gestaltungen, die nahezu gegensätzlich sind zu dem Ziel des Erhalts und der Sicherung des begünstigten Vermögens und der damit verbundenen Arbeitsplätze. Gerade die von der Regelung betroffenen Beteiligten an Großunternehmen planen die Unternehmensnachfolge regelmäßig kompetent beraten und strategisch. Entreichert sich der vorgesehene Unternehmensnachfolger vor der Übernahme begünstigten

Vermögens oder wird dies etwa im Wege eines Generationensprungs direkt auf die jüngere und meistens noch vermögenslose Generation übertragen, ist dies der unternehmerischen Handlungsfähigkeit und damit auch dem Wohl des Unternehmens nicht förderlich.

Die Regelung verwundert auch insoweit, als das BVerfG ihr in einer seiner wenigen und umso bedeutenderen Ausführungen zur Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung eine eindeutige Absage erteilt hat (Rz. 153): *„Eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten stünde außerdem in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abstellt und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewährt.“*

- b) Weitergehend ist die vorgesehene Regelung auch bezüglich des miterworbenen Privatvermögens insoweit nicht systemkongruent, als dieses qualitativ undifferenziert einbezogen wird. Das ErbStG sieht mit gutem Grund bestimmte Vermögensarten als förderungswürdig an und gewährt Bewertungsabschläge etwa für vermietetes Wohneigentum (§ 13c ErbStG) und Steuerbefreiungen etwa für das Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a) bis c) ErbStG) sowie für Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Nach dem Reformentwurf aber sind diese Objekte ohne Berücksichtigung dieser Begünstigungen einzubeziehen. Im Ergebnis wird der Erwerber mittelbar über die Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen gegebenenfalls gerade zur Veräußerung der Objekte gezwungen, die nicht zuletzt zur Verhinderung einer derartigen Veräußerung originär begünstigt sind.
- c) Der rückwirkende Wegfall des Verlusts des Erlasses für den Fall, dass der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres Vermögen erwirbt, ist in mehrfacher Hinsicht unverhältnismäßig und letztlich verfassungswidrig. Erfasst wird jeder Neuerwerb, nicht nur derjenige von dem ursprünglichen Schenker oder Erwerber. Ausnahmen sind nicht einmal im Rahmen persönlicher oder sachlicher Freibeträge vorgesehen. Damit ist der Erwerber letztlich gezwungen,

für die Dauer von zehn Jahren jeden unentgeltlichen Erwerb abzulehnen oder auszuschlagen. Insoweit ist auch die Möglichkeit, einen neuen Erlassantrag unter Einbeziehung des hinzuerworbenen Vermögens zu stellen, nicht systemkongruent, da Grundlage dieses Erlassantrages das aktuelle und damit auch seit dem Ursprungserwerb zusätzlich erworbene Vermögen ist.

Im Übrigen ist anzumerken, dass insoweit offenbar ein Redaktionsversehen vorliegt: Der Steuererlass steht gemäß § 28a Abs. 4 Satz 1 ErbStG-E unter auflösenden Bedingungen. Die Regelungen in den Nummern 1 und 2 stellen jedoch auf die Nichteinhaltung der dort formulierten Voraussetzungen ab. Nach dem Sinn der Norm ist bei den auflösenden Bedingungen der Nrn. 1 und 2 jeweils die Negation („nicht“) herauszunehmen.

4. Fazit

Die Einbeziehung des originären Privatvermögens des Erwerbers in die Bedürfnisprüfung widerspricht der Systematik des Erbschaftsteuerrechts.

Die undifferenzierte Berücksichtigung des miterworbenen Privatvermögens ist im Hinblick auf für dieses bestehende Bewertungsabschläge und Steuerbefreiungen nicht systemkongruent.

Die vorgesehene Bedürfnisprüfung führt faktisch letztlich zu einer – aus guten Gründen ausgelaufenen – Vermögensteuer und wirft damit neue verfassungsrechtliche Fragen auf.