

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 19.06.2006

19. Berliner Steuergespräch

„Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge“

- Tagungsbericht -

Von *Berthold Welling*, Berlin und *Dr. Mathias Schönhaus*, Berlin¹

Das 19. Berliner Steuergespräch befasste sich unter der Moderation von *Rudolf Mellinghoff*² mit dem Thema Erbschaftsteuer und Unternehmensnachfolge.

Neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Georg Crezelius*³ und Herrn *MinDirig Eckehard Schmidt*⁴ haben Herr *Priv.-Doz. Dr. Ekkehart Reimer*⁵, Herr *Hermann-Ulrich Viskorf*⁶ und Herr *Dr. Andreas Richter, LL.M.*⁷ als Podiumsgäste mitgewirkt.

Mellinghoff führte in den Gesprächsabend mit einem Kurzüberblick der aktuellen steuerpolitischen Reformdiskussion zur Erbschaftsteuer ein. Mit den „Job-Gipfelbeschlüssen“ vom Frühjahr 2005 habe die rot-grüne Bundesregierung zusammen mit der Union die Weichen für ein sog. Abschmelzmodell gestellt. Ziel des Modells sei es, betriebliches Vermögen beim Übergang auf die nächste Generation erbschaftsteuerlich zu entlasten. Geplant sei, die Erbschaftsteuer nach der Unternehmensübertragung mit jedem Jahr der Betriebsfortführung um 10 Prozent zu erlassen. In diesem Zusammenhang sei zu hoffen gewesen, dass das BVerfG bereits zum jetzigen Zeitpunkt über den Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002⁸ entschieden und dem Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Spielraum mit Blick auf die Reformüberlegungen angezeigt hätte. Wenn der Gesetzgeber an dem bisherigen Zeitplan festhalten und zum 1.1.2007 eine Erbschaftsteuerreform umsetzen sollte, stehe er vor der Herausforderung, innerhalb einer kurzen Zeitspanne das Ziel der erbschaftsteuerlichen Entlastung betrieblichen Vermögens in Einklang mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben auf den Weg zu bringen.

A. Derzeitige Steuersystematik im Bereich der Erbschaftsteuer

Crezelius stellte zunächst die These auf, dass der Gesetzgeber grds. an der Besteuerung der Erbschaft und entsprechend auch der Schenkung festhalten solle. Hierfür

Berliner Steuergespräche e.V., eingetragen im Vereinsregister beim Amtsgericht Charlottenburg unter VR 22430 Nz; als gemeinnützig anerkannt gemäß Freistellungsbescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin vom 19. September 2007.

Vorstand: Prof. Dr. Dieter Birk (Vors.), Präsident des FG Berlin-Brandenburg Prof. Dr. Claus Lambrecht, Richter am BFH Michael Wendt.
Vorsitzende des Beirats: Richter des BVerfG Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, MinDirig Gert Müller-Gatemann.

Kontoverbindung: HypoVereinsbank,
Kontonummer: 2485990, BLZ: 700 202 70.

Internet:
www.steuergespraech.de

spreche die steuerliche Systematik: Wenn die entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung einkommenssteuerbar sei, müsse auch eine unentgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung besteuert werden. Hinzu komme noch ein steuerpolitisches Argument. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer stehe im Risiko einer Wiederbelebung der Vermögenssteuer; nicht zuletzt sei zu berücksichtigen, dass die Vermögenssteuer lediglich ausgesetzt, jedoch nicht abgeschafft sei. In der Folge solle es bei dem geltenden Erbanfallsteuersystem bleiben, mit dem die unentgeltliche Bereicherung des Erben erfasst werde und zwar entsprechend dem Bereicherungsprinzip nur bei der begünstigten Person. Des Weiteren sei an der Systematik festzuhalten, die Schenkung entsprechend dem Erbe zu besteuern, um eine Umgehung der Erbschaftsteuer durch Zuwendungen unter Lebenden zu verhindern.

Als nächstes stellte *Crezelius* die Grundzüge der unterschiedlichen Erbschaftsteuersysteme vor:

- angelsächsisch geprägtes Nachlasssteuersystem,
- kontinentaleuropäisches Erbanfallsystem sowie
- das System der Einbeziehung der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer.

Insbesondere ging er auf das Verhältnis zwischen Erbschaftsteuer und Einkommensteuer ein. Es sei weltweit ein steuerpolitischer Trend zu verzeichnen, dass die Besteuerung des Erbes und des Einkommens ineinander greifen. Hierfür spreche, dass es bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern zu einer doppelten Belastung sowohl mit Erbschaftsteuer als auch mit Einkommensteuer kommen könne. Dies sei vor dem steuersystematischen Hintergrund, nachdem die Einkommensteuer die entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung und die Erbschaftsteuer die unentgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung erfasse, nicht zielführend. Aus diesem Grunde solle zumindest die latente Einkommensteuerbelastung bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern bei der Erbschaftsteuer zum Abzug gebracht werden.

Besondere Berücksichtigung bedürfe der Grundgedanke, dass mit der Erbschaftsteuer wie auch der Schenkungsteuer die unentgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung im Generationenübergang erfasst werden solle. Soweit der Generationenübergang fehle, entfalle in aller Regel der Grund für eine Erbschaftsbesteuerung. In der Konsequenz könne die These vertreten werden, dass bei typischen Ehegattenerwerben die unentgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung von der Erbschaftsteuer freizustellen sei.

¹ Herr RA *Berthold Welling* ist Leiter der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI) und ist Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.; Herr Dr. *Mathias Schönhaus* ist Rechtsanwalt in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin.

² Herr *Rudolf Mellinghoff* ist Richter am Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe.

³ Herr Prof. Dr. *Georg Crezelius* ist Inhaber eines Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Bamberg.

⁴ Herr Ministerialdirigent *Eckehard Schmidt* ist Leiter der Steuerabteilung im bayrischen Staatsministerium der Finanzen in München.

⁵ Herr. Priv.-Doz. *Ekkehart Reimer* vertritt den Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Prinzipien des Europäischen und Internationalen Steuerrechts an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

⁶ Herr *Hermann-Ulrich Viskorf* ist Richter am Bundesgerichtshof in München.

⁷ Herr Dr. *Andreas Richter, LL.M. (Yale)* ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin.

⁸ BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598.

Anschließend warf *Crezelius* die Frage auf, ob das Betriebsvermögen Besonderheiten im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung erfordere. Anknüpfungspunkt sei der Beschluss des BVerfG vom 22. Juni 1995⁹, der eine Verschonung des Betriebsvermögens fordere. Diese Verschonung ergebe sich derzeit durch die Gewährung eines Freibetrags von 225.000 € und eines Wertabschlags von 35 % nach § 13a ErbStG, begleitet durch die Steuerklassenregelung in § 19a ErbStG.

Das geplante Stundungs- und Erlassmodell sei aus Sicht *Crezelius'* nicht zu begrüßen. Wenn man dem Betriebsvermögen eine andere Qualität gebe als dem Privatvermögen, würden die Türen zur Investitionslenkung geöffnet. Zudem könne es insbesondere bei der Einführung einer Arbeitsplatzklausel zu Fehlallokationen bei den Unternehmen kommen, wenn die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer am Erbschaft- und Schenkungsteuerstichtag vom Begünstigten 10 Jahre fortgeführt werden müsse. Darüber hinaus würde nur das Produktivvermögen begünstigt, was Abgrenzungsschwierigkeiten hervorrufe, da es zahlreiche Grauzonen gebe. Auch die Frist von 10 Jahren sei unverhältnismäßig lang und führe dazu, dass Unternehmer ihr eigentlich zu veräußerndes oder stillzulegendes Unternehmen weiterführen, um Steuern zu sparen. Im Ergebnis hielt er fest, dass, wenn die Regelung kommen sollte, diese zwingend den § 13a ErbStG ersetze und dann der Bewertungsabschlag von 35 % wegfalle. Wenn aber Privatvermögen und Betriebsvermögen vererbt würde, könne es durch den Wegfall des Abschlags für das Privatvermögen zu einer höheren Steuerbelastung kommen als nach derzeitiger Rechtslage.

Am Ende seines Vortrags stellte *Crezelius* zwei aus seiner Sicht einfache Lösungen vor. Zum einen könne man alle Vermögensarten gleich behandeln und eine moderate Erbschaftsteuer im mittleren einstelligen Bereich ansetzen. Zum zweiten bestehe die Möglichkeit, bei der Erbschaftsteuer nur die historischen Anschaffungskosten zu erfassen. Letzteres jedoch nur unter der Voraussetzung, dass alle Vermögensarten und Vermögensgegenstände einkommensteuerlich verstrickt seien. Dann würde die Belastung nachgeholt, wenn das Vermögen realisiert würde.

B. Erbschaftssteuerliches Abschmelzmodell

Zunächst stellte *Schmidt* das sog. Bayerische Modell zur Erbschaftsteuer vor. Kerngedanke der Regelung sei die auf produktiv eingesetztes Vermögen anfallende Erbschaftsteuer für 10 Jahre zinslos zu stunden. Werde der Betrieb mehr als 10 Jahre fortgeführt, werde keine Steuer mehr erhoben.

Schmidt schilderte die Schwerpunkte zur Diskussion über die Abgrenzung des produktiven Vermögens. Dieser Begriff sei im Steuerrecht bisher nicht definiert. Die bisherige Planung schließe bestimmte Aktiva von der Begünstigung aus, nämlich Geld und Einlagen bei Kreditinstituten, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 25 % und Dritten zur Nutzung überlassene Vermögensgegenstände, vor allem Grundstücke und Rechte. Flüssige Mittel, die innerhalb von 2 Jahren investiert würden, seien hingegen dem produktiven Vermögen hinzuzurechnen.

In diesem Zusammenhang entzündet sich die Kritik daran, dass Unternehmen mit wenig Eigenkapital bzw. viel Fremdkapital begünstigt würden. Das stimme dann, wenn das Fremdkapital gegen das nicht begünstigte Kapital verrechnet werden würde, so wie es

⁹ Beschluss des BVerfG vom 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91.

der bayerische Entwurf vorgesehen hätte. Rechne man alternativ die Schulden anteilig zu, gebe es in allen Fällen weniger begünstigtes Vermögen. Zudem werde es kaum zu Engpässen durch Entnahmen für Steuerzwecke kommen, wenn es im Betrieb viele liquide Mittel gebe. Nach dem derzeitigen Diskussionsstand werde es zur anteiligen Zurechnung der Schulden kommen. Zudem sollen 10 % der liquiden Mittel dem begünstigten Vermögen von vornherein zugeschlagen werden.

Ein weiterer Einwand gegen die Aufteilung produktiv – nichtproduktiv werde mit Blick auf Vermietungen vorgebracht. So würden Überlassungen an Dritte dem nichtproduktiven Betriebsvermögen zugerechnet. Damit würden Unternehmen mit hohem Anteil an Vermietungsgegenständen benachteiligt. Es sei jedoch im Rahmen der Erörterungen noch keine Abgrenzungsmöglichkeiten gefunden worden, die dem Spannungsfeld zwischen produktivem Vermögen und Finanzanlage in zweckdienlicherer Form Rechnung trage.

Im Folgenden ging *Schmidt* auf den Punkt der Mindestbeteiligung an Kapitalgesellschaften ein. Der BFH habe zwar bereits zum geltenden Recht kritisiert, dass auf die Beteiligungsquote des Erblassers abgestellt werde. Die bisherigen Überlegungen würden jedoch daran festhalten, um eine Grenze zu ziehen, die Missbräuche zu verhindern sucht und die Administrierbarkeit der Regelung gewährleiste. Nach *Schmidt* sei es nicht sachwidrig, die Bedeutung einer Beteiligung für die Fortführung des Betriebs daran zu knüpfen, in welchem Umfang der Erblasser beteiligt sei. Von Seiten der Wirtschaft würde auch weniger die Quote an sich, sondern deren Höhe von 25 % kritisiert. Vor dem Hintergrund der Kritik seien auch Lösungsalternativen denkbar, z. B. indem man Stimmrechtsbindungen, wie sie oft bei Familienunternehmen vorkommen, berücksichtige und Formen der additiven bzw. zusammengefassten Beteiligungsquoten zulasse.

Anschließend ging er auf die derzeit diskutierte Arbeitsplatzklausel ein. Diese sei im ursprünglichen bayerischen Entwurf nicht enthalten gewesen, sondern erst im Rahmen der politischen Diskussion eingebracht worden. Zwar sei diese Regelung nur schwer nachzuvollziehen, jedoch verdeutliche sie die Zielsetzung der Begünstigung in besonderem Maße. Nur die werbende Tätigkeit mit der übernommenen Belegschaft halte einen Betrieb in seiner Sozialgebundenheit aufrecht, so auch die Formulierung des BVerfG, und eben nicht die rein rechtliche Fortführung des Unternehmens. Da jedoch 10 Jahre im Wirtschaftsleben eine sehr lange Zeit seien, würde im Rahmen der Diskussion über eine Arbeitsplatzklausel erörtert, um die Betriebe nicht zu sehr einzuschränken, die Abschmelzregelung nur proportional an die Beschäftigungszahl zu binden. Bei teilweisem Abbau der Arbeitsplätze würde die Erbschaftsteuer nur anteilig gestundet und erlassen. Durch eine spätere Aufstockung der Arbeitsplätze könne der Erbe vollumfängliche Stundung und Erlass erlangen ggf. sogar rückwirkend.

Mit Blick auf die Freibetragsregelungen nahm *Schmidt* zum Vorwurf, dass der Mittelsstand teilweise stärker belastet würde, Stellung. Eine höhere Belastung könne daraus resultieren, indem die bisherigen Freibeträge nach § 13a ErbStG dazu führten, dass das übrige Vermögen in höherem Maße von Freibeträgen profitieren könne. Aber auch durch die Staffelungen im unteren Bereich des Erbschaftsteuertarifs, wodurch schneller eine höhere Tarifstufe erreicht werde, wenn zunächst das gesamte Vermögen für die Festsetzung der Steuer mit seinem vollen Wert, ungeschmälert durch diese Freibeträge, angesetzt würde, seien höhere Belastungen zu befürchten. Diese Probleme könnten dadurch gelöst werden, indem der persönliche Freibetrag vorrangig auf das übrige Vermögen und nicht auf das Betriebsvermögen verrechnet werde.

Schmidt schloss seine Ausführungen mit dem Hinweis, dass die Planungen vorsähen, Ende August ein Kabinettsentwurf vorzulegen und das Gesetzgebungsverfahren einzuleiten.

*Duske*¹⁰ merkte hierzu an, dass man auf den Zeitpunkt der Reform achten müsse. Wenn nämlich ab 2007 die Erbschaftsteuerreform umgesetzt werde und 2008 eine Unternehmenssteuerreform folge, müsse das Erbschaftsteuerrecht wiederum mit der Unternehmensteuerreform oder einer Gesamtsteuerreform harmonisiert werden.

Aus dem Publikum stellte *Meier*¹¹ die Frage, wie hoch in etwa die Erhebungskosten seien. *Schmidt* antwortete hierauf, dass er noch keine Erkenntnisse dazu habe. Auf die Frage *Meiers*, ob es auch eine Mindestbeteiligungsquote bei Personengesellschaften geben werde, äußerte sich *Schmidt* dahingehend, dass eine 25% Mindestbeteiligungsquote nur bei Kapitalgesellschaften vorgesehen sei.

C. Diskussion

Im Mittelpunkt der Diskussion standen die Vor- und Nachteile des geplanten Stundungs- und Erlassmodells, die Folgen für die Praxis sowie die verfassungs- und europarechtlichen Fragestellungen.

I. Anmerkungen aus Sicht der Praxis

Richter hob eingangs hervor, dass es sich vielfach nicht um Unternehmensnachfolge, sondern vielmehr um Unternehmernachfolge handle. Die Förderung von Familienunternehmen sei ein politisches Ziel, dass nunmehr auch durch eine Erbschaftsteuerreform flankiert werden solle.

Unternehmernachfolge sei immer dann problematisch, wenn sich der Unternehmer plötzlich zurückziehe oder versterbe. Bei Familienunternehmen stelle sich darüber hinaus zusätzlich das Problem, dass die Nachfolger durch den Vermögensübergang einen Vermögenszuwachs erhielten, aber, wie häufig in der Praxis, nicht über das Vermögen frei verfügen könnten. Vielmehr seien die Erben im Hinblick auf das Betriebsvermögen z. B. als Nießbraucher stark limitiert; sie könnten ihre Beteiligungen oftmals nicht frei veräußern oder nur innerhalb eines Familienverbandes zum Buchwert zurückgeben. Im Grunde korrespondiere das übergehende Vermögen dann nicht mehr mit Liquidität oder Verfügbarkeit.

Bei Familienunternehmen sei zudem die Trennung zwischen Unternehmen und Unternehmer nicht so ausgeprägt, wie beispielsweise bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft, wo zwar die Anteilseigner auch unternehmerisches Risiko tragen, aber dies in großen Unternehmen in der Regel so diversifiziert sei, dass die Erbschaftsteuer nicht unbedingt ins Gewicht falle. Regelmäßig treffe dies bei Familienunternehmen nicht zu. Komme ergänzend noch ein hoher Steuertarif hinzu, stelle sich die Finanzierung der Erbschaftsteuer in der Generationennachfolge als schwierig dar.

Richter sprach sich grundsätzlich positiv für das Stundungs- und Erlassmodell aus. Es sei eine sehr weit reichende Regelung, deren fiskalische Auswirkungen im Gegensatz dazu eher gering ausfallen würden. Da die allgemeine Erbschaftsteuer nach Ansicht von

¹⁰ Herr *Duske* ist Steuerberater, vereidigter Buchprüfer und Rechtsanwalt in Berlin.

¹¹ Herr *Meier* kommt vom Bankhaus Merck Finck & Co.

Richter Bestand haben werde, sei zu überlegen, wie die Gegenfinanzierung bei diesen Maßnahmen erfolgen solle und wie das Familienunternehmen durch Schenkungs- und Gesellschaftsrecht zu sichern sei.

Aus den Reihen der Teilnehmer stellte auch *Zwinger*¹² klar, dass die geplante Regelung eine Erfolg versprechende Lösung gerade für den Unternehmer und für das Familienunternehmen sei, denn sie bringe Rechtssicherheit mit sich. Wenn erkennbar sei, dass eine Fortführung des Unternehmens möglich und eben auch langfristig denkbar sei, sei es nur zu begrüßen, auch in der Erbschaftsteuer Vergünstigungen vorzusehen.

*Kawlath*¹³ hob hervor, dass das Thema, welches hinter der geplanten Regelung stecke, Liquiditätssicherung sei. Der Mittelständler, der erbschaftsbesteuert werde, werde auf etwas besteuert, was er noch nicht eingenommen habe. Die Erträge des Unternehmens kämen vielleicht in den nächsten 10 Jahren, die Steuer sei jedoch gleich fällig. Das Stundungssystem, was voraussetze, dass das Unternehmen so gut wie insolvent sei, sei sicher nicht die richtige Lösung. Er werde gezwungen sein, zu verkaufen. Ein Notverkauf erbringe nicht den Erlös, den man unter anderen Umständen erziele. Die Bewertung von Minderheitsanteilen an mittelständischen Unternehmen sei darüber hinaus sehr schwer.

II. Verfassungsrechtliche Aspekte

Viskorf merkte zu Beginn seiner Ausführungen an, dass die Erbschaftsteuer mit einem Spitzensteuersatz von 50 % eine wirkliche Umverteilungssteuer mit ausgeprägtem Substanzsteuereffekt sei. Dem Steuerpflichtigen werde im Zweifel zugemutet, seinen Erwerb zu versilbern, um aus dem Erlös die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu entrichten. Habe der Gesetzgeber aber eine solche Belastungsentscheidung getroffen, gebiete Art. 3 Abs. 1 GG deren konsequente Umsetzung. Der Gesetzgeber dürfe zwar differenzieren und Ausnahmen zulassen, aber nur unter der Voraussetzung einer ausreichenden sachlichen und nicht nur politischen Rechtfertigung.

Er stellte klar, dass die für die Differenzierung herangezogenen Gründe belastbar, insbesondere rational nachvollziehbar sein müssen. Die Soziallasten und die mit dem Betriebsvermögen verbundenen Risiken, wie mangelnde Fungibilität, seien als Entlastungsgründe nicht ausreichend. Diese Umstände seien nämlich bereits bei der Bewertung des Betriebsvermögens, das für steuerliche Zwecke weit unter dem Verkehrswert angesetzt werde, mehr als erforderlich berücksichtigt.

Daraufhin stellte er heraus, dass, je größer der Entlastungseffekt sei, desto zielgenauer die beabsichtigte Steuerbefreiung wirken müsse. Es sei jedoch schwierig, eine zielgenaue Abgrenzung von Privatvermögen und Betriebsvermögen zu finden. Die These, die Erbschaftsteuer gefährde die Betriebsfortführung, gewinne vor dem Hintergrund der Reformplanungen an Bedeutung. Es gebe sicherlich Fälle, in denen das so zutreffe. Diese Fälle müsse man jedoch durch eine Einzelfallprüfung herausfiltern. Zudem sehe gerade § 28 ErbStG für diese Fälle eine 10jährige zinslose Stundung vor.

Viskorf erläuterte anschließend, dass ein Grund zur erbschaftsteuerlichen Differenzierung von Art und Gewicht so beschaffen sein müsse, dass die Maßnahme des Gesetzgebers auch dem Ausmaß nach zu rechtfertigen sei. Ein Gesetzgeber, der in diesem

¹² Herr *Zwinger* ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

¹³ Herr *Kawlath jun.* ist ein mittelständischer Unternehmer, der kurz vor einer Nachfolgeregelung steht.

Umfang bestimmte Vermögensübergänge von der Besteuerung ausnehme, die übrigen Erwerbe im Generationenakt jedoch mit hoher Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer belaste und umverteile, bewege sich außerhalb seiner weitreichenden Gestaltungsbefugnis. Hinzu komme, dass auch der privat genutzte Grundbesitz durch Unterbewertung und hohe persönliche Freibeträge überwiegend von der Erbschaftsteuer befreit sei. Nach *Viskorf* stehe ein solches Freistellungsausmaß außer Verhältnis zur gesetzgeberischen Grundregel der gleichmäßigen Erfassung aller Vermögenszugänge bzw. deren Besteuerung.

Viskorf merkte abschließend an, dass, wenn der Gesetzgeber privates Grundvermögen und Betriebsvermögen nicht mehr belasten wolle oder könne, nur der Weg zur Abschaffung der Erbschaftsteuer bleibe. Eine Regelung im derzeitigen System halte er aus verfassungsrechtlichen Gründen für nicht möglich.

Aus den Reihen der Teilnehmer wies *Birk*¹⁴ darauf hin, dass er die verfassungsrechtlichen Bedenken teile. Das sog. Abschmelzmodell würde eine ungleiche Belastung bei gleicher Leistungsfähigkeit hervorrufen. Der Gesetzgeber müsse nachweisen, dass diese Regelung gerechtfertigt sei. Eine Rechtfertigung sei nur dann gegeben, wenn sie im Verhältnis zum Gleichheitsverstoß geeignet, erforderlich und angemessen sei. Schon die Eignung erscheine im Hinblick auf das Ziel der Arbeitsplatzsicherung fraglich. Der Erblasser, der sein Unternehmen übertragen wolle, könne die Arbeitsplätze bereits im Vorfeld abbauen, um dem künftigen Erben einen erhöhten Spielraum zu ermöglichen. Dies sei dann jedoch kontraproduktiv. Es fehle darüber hinaus das Kriterium der Erforderlichkeit der Regelung. Ferner sei die geplante Frist von 10 Jahren bedenklich lang. Dies erfordere eine weit reichende Unternehmensplanung, die leicht zu erheblichen Fehlallokationen führe.

III. Europarechtliche Aspekte

Reimer erläuterte die Bedenken, die bereits gegen das geltende Recht aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bestehen. Das gegenwärtige geltende Recht bevorzuge unbeschränkt Steuerpflichtige gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen. Diese Bevorzugung habe man zwar auch im Einkommensteuerrecht, sie sei im Erbschaftsteuerrecht jedoch viel dramatischer, weil hier die unbeschränkte Steuerpflicht nicht nur an den Wohnsitz und den gewöhnlichen Aufenthalt, sondern im Falle der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht auch an die Staatsangehörigkeit anknüpfe. Das sei europarechtlich sehr bedenklich.

Reimer führte zudem aus, dass die Privilegierungen des Betriebsvermögens schon im geltenden Recht, insbesondere die günstigeren Bewertungsregelungen, die Freibeträge und die 65 % Grenze des § 13a ErbStG sowie die Steuersatzbegrenzung in § 19a ErbStG, insofern europarechtlich bedenklich seien, als sie nur auf inländisches Betriebsvermögen Anwendung finde. Dies verstoße gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, namentlich gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Aus seiner Sicht werde der EuGH das geltende Recht entweder für unanwendbar erklären, zumindest aber seine Ausdehnung auf ausländisches Betriebsvermögen fordern. *Schmidt* merkte hierzu an, der ursprüngliche bayerische Entwurf habe das im EU-Ausland gelegene Vermögen in die Begünstigung mit einbezogen, jedoch sei dies in der weiteren Diskussion nicht wieder aufgegriffen worden.

¹⁴ Herr Prof. Dr. Dieter Birk ist Professor an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und Direktor am Institut für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partner, Berlin.

Bedenklich, so *Reimer*, sei ferner die gezielte Nachbelastung in §§ 13a und 19a ErbStG, die zur Anwendung komme, wenn innerhalb von 5 Jahren eine Betriebsaufgabe vorgenommen werde. Denn dieser Betriebsaufgabebegriff erfasse nach h.M. auch die Verlagerung des Betriebs ins europäische Ausland.

Reimer hielt im Ergebnis fest, dass bereits das gegenwärtige Erbschaftsteuerrecht teilweise gemeinschaftsrechtswidrig sei und er sich aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht den Bedenken aus verfassungsrechtlicher Sicht anschließe.

D. Abschließende Statements

Reimer merkte abschließend an, dass er im Hinblick auf die Arbeitsplatzregelung noch skeptischer geworden sei. Diese scheine im Grunde systematisch verfehlt, ganz unabhängig von verfassungs- und europarechtlichen Konsequenzen. Für ein Unternehmen könne die Übernahme durch das Management im Wege eines Management Buy Outs vorteilhafter sein, als die Weiterführung durch die Erben, die im Zweifel nicht über die persönliche Qualifikation oder unternehmerische Erfahrung verfügen.

Zum anderen hielt er fest, dass zwischen Erbschaftsteuer und Ertragsteuern im weitesten Sinne eine Verknüpfung bestehe. Es sei problematisch, Entlastungen im ertragsteuerlichen und erbschaftsteuerlichen Bereich gleichlaufend durchzuführen. Die soziale Verantwortung gebiete es, das gesamte Vermögen einheitlich zu bewerten.

Auf die Frage, wo der Weg hinführe, antwortete *Viskorf*, dass er die Hoffnung auf eine ernsthafte Erbschaftsteuerreform, bei der die Brüche im Gesetz beseitigt würden, noch nicht aufgegeben habe. Im Bereich des Betriebsvermögens dürfe es ausreichen, eine Stundungs- oder auch Ratenzahlungsregelung, möglicherweise aber auch einen Grundfreibetrag, einzuführen. Ein Freibetrag sei immer noch die mildeste Form einer Begünstigung. Die Vorlage des BFH sei letztlich nicht erfolgt, weil für das Betriebsvermögen der Freibetrag gewährt würde, sondern vielmehr darüber hinausgehend zusätzlich der Bewertungsabschlag bestehe.

Nach Ansicht von *Richter* sollten die betroffenen Unternehmer die zukünftige Entwicklung abwarten. Allerdings bestehe Handlungsbedarf bei sonstigem Vermögen, weil in diesem Bereich mit höheren Bewertungen oder unter Umständen mit höheren Tarifen zu rechnen sei. Das Bewertungsthema sei ein weites Feld. Die Begrifflichkeit des „gemeiner Werts“ hänge unter anderem mit dem fehlenden Konsens über den Substanzwert oder den Ertragswert als maßgeblichen Anknüpfungspunkt zusammen. In der Tat sei fraglich, welche Wertberechnung letztlich maßgeblich sei. Beim Ertragswert habe man bei Immobilienvermögen konstantere Mittelzuflüsse als in gewerblichen Betrieben. Er wisse jedoch nicht, ob man das wirklich auf die Nachfolge des unternehmerischen Vermögens übertragen könne. Zur Arbeitsplatzklausel sowie der zehnjährigen Bindungsfrist vertritt er die Ansicht, dass diese für die Praxis nachteilhafte Regelung aus Gründen der politischen Vermittelbarkeit aufgenommen wurde. Maßgeblich sei, ob man bei Betriebsvermögen über Bewertungsfragen aufgrund von Illiquidität oder über öffentliches Interesse rede. Seine Anregung an den Gesetzgeber aus der Praxis wäre, dass, sollte das Stundungsmodell eingeführt werden, Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen oder Vereine vom Pflichtteilsrecht herauszunehmen seien. Damit Sorge man dafür, dass Vermögen dem gemeinnützigen Sektor zufließe und damit ebenfalls Ge-

meinwohlbelange erfüllt würden. Würde das Abschmelzmodell umgesetzt, sei seine Empfehlung, diese Regelung aktiv anzugehen und zu nutzen.

Mellinghoff wandte sich daraufhin an *Schmidt*, wie dieser die verfassungsrechtlichen Risiken einschätze und zugleich die Perspektiven und Möglichkeiten sehe, dass der Gesetzgeber möglicherweise doch ein Zusammengehen zwischen Erbschaftsteuer- und Unternehmensteuerreform in Betracht ziehe. *Schmidt* führte dazu aus, dass das BVerfG das sozialgebundenen Vermögens als schützenswertes Vermögen eingestuft habe, das zu schonen sei. Streiten könne man sich sicher über den Begünstigungsumfang. Ausreichend könnte auch der teilweise Erlass der Steuer sein. Bei diesen Fragen dürfe man auch die Praktikabilität nicht aus dem Auge verlieren. Bei den heutigen Bewertungsmethoden, beispielsweise bei dem Stuttgarter Verfahren, werde in Wirklichkeit nicht der zukünftige Ertrag bewertet, sondern dieser anhand der Erträge der Vergangenheit geschätzt. Für den Praktiker sei es sehr schwierig, alle diese Dinge im Einzelnen in einem einzigen Verfahren zu ergreifen. Er sei jedoch nicht pessimistisch, was die typisierende Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen angehe, da diese gerechtfertigt und im Einklang mit dem Beschluss des BVerfG von 1995 sei.

Abschließend merkte *Crezelius* an, dass Einkommen- und Erbschaftsteuer aufeinander abzustimmen seien. Wenn hier nicht eine Lösung gefunden, insbesondere eine moderate Erbschaftsteuer geschaffen werde, dann würden vermögende Privatpersonen in Scharen unser Land verlassen, was ein nicht zu vergleichender volkswirtschaftlicher Verlust sei. Bezogen auf die Politik ist er der Auffassung, dass zu dieser auch die Umsetzung einer sachgerechten Steuerreform gehöre.

E. 20. Berliner Steuergespräch

Thema des 20. Berliner Steuergesprächs ist die umsatzsteuerliche Diskussion über das „Reverse Charge Modell“ und findet am 25. September 2006 im Haus der deutschen Wirtschaft in Berlin statt. (siehe Homepage: www.steuergespraeche.de)