

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

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

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.com

54. Berliner Steuergespräch

„Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer“

Berlin, den 9. Februar 2015

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Sechs Jahre nachdem der Bundestag die Erbschaftsteuerreform 2008 beschlossen hat und das derzeit geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in Kraft getreten ist, hat das Bundesverfassungsgericht nun bereits zum dritten Mal in den letzten 20 Jahren über dessen Verfassungsmäßigkeit entschieden. Das BVerfG entschied in seinem Urteil vom 17.12.2014 (Az 1 BvL 21/12), dass die derzeit geltenden Verschonungsregelungen, nach denen unternehmerisches Vermögen steuerfrei oder zumindest steuerlich begünstigt übertragen werden kann, verfassungswidrig sind. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung vorzunehmen. Bis dahin gelten sowohl das Erbschaftsteuergesetz 2009 als auch die verfassungswidrigen Verschonungsregelungen fort.

Der Gesetzgeber hatte bereits auf den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs reagiert und den Katalog des schädlichen Verwaltungsvermögens im Rahmen der Betriebsvermögensbegünstigungen erweitert. Erbschaftsteuerbescheide ergingen im Hinblick auf die zu erwartende Entscheidung seit dem 14.11.2012 nur noch vorläufig.

Das 54. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellin*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik über die Auswirkungen der BVerfG-Entscheidung und Reformüberlegungen im Hinblick auf die Erbschaftsteuer, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Michael Eichberger*³ und Herrn *Prof. Dr. Marcel Krumm*⁴ auch Herr *Dr. Michael Meister*⁵, Herr *Dr. Thomas Gambke*⁶ sowie Herr *Lothar Binding*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Die Entscheidung des BVerfG

1. Die Verfassungsmäßigkeit der Verschonungsregelung dem Grunde nach

Nach *Prof. Eichberger* habe das BVerfG die mit dem Verfahren aufgeworfene Grundsatfrage, ob der Gesetzgeber befugt sei, durch Steuerverschonung den betrieblichen Übergang auf die nächste Generation jedenfalls bei kleinen und mittleren Betrieben zu fördern, klar bejaht. Vor dem Hintergrund der bisherigen verfassungskritischen Rechtsprechung zur Zulässigkeit steuerlicher Begünstigungsregelungen und mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz als hier alleinigen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab sei dies nicht überraschend. Da es sich bei der angegriffenen Regelung um die Verschonung von ansonsten drohenden Steuern gehandelt habe, bestand kein Anlass, nach den verfassungsrechtlichen Grenzen einer Besteuerung des Erbes durch das in Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistete Eigentum oder Erbrecht zu fragen.

a) Die Analyse der Ungleichbehandlung

Der Senat habe sich bemüht, in seiner Rechtsprechung der letzten Jahre zum Art. 3 Abs. 1 GG allgemein, aber auch speziell zum Gleichheitssatz im Steuerrecht ein höheres Maß an Präzision zu gewinnen. Im Vergleich zur bisherigen Rechtsprechung sei man zu einer rationaleren Anwendung des Gleichheitssatzes gelangt. Auch dieses Urteil begnüge sich nicht damit zu prüfen, ob die Belastungsgrundentscheidung in den durch die Verschonungsregelung verursachten Ausnahmen und diese Ausnahmen wiederum in sich folgerichtig umgesetzt worden seien oder ob für Abweichungen hiervon die erforderlichen Sachgründe vorlägen. Stattdessen habe das Gericht konsequent für jede vorgelegte Regel und Teilregel der §§ 13a, 13b ErbStG geprüft, zu welchen Ungleichbehandlungen sie führe. Dabei könne es durchaus auf mehrere Vergleichspaare und Inwendendifferenzierungen bei den jeweiligen Regelungen ankommen.

Bei der Analyse der Ungleichbehandlung habe der Senat festgestellt, dass die Verschonungsregelung zur Ungleichbehandlung der Erwerber betrieblichen und nichtbetrieblichen Vermögens führt, die ein enormes Ausmaß erreichen könne. Nach Maßgabe der §§ 13a, 13b ErbStG bleibe der ererbte oder geschenkte Wert betrieblichen Vermögens in Höhe von 85% oder sogar zu 100% bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer außer Ansatz, ohne dass der Wert des solchermaßen begünstigten Vermögens nach oben begrenzt wäre. Dies gelte auch für die vollständige Verschonung beim Übergang selbst eines Milliardenvermögens. Der Rechtfertigungsbedarf für die Schlechterstellung der Erben nichtbetrieblichen Vermögens sei danach hoch. Der Senat verwende hier das

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München und Vorsitzender des wissenschaftlichen Beirats des Berliner Steuergespräche e.V.

³ *Prof. Dr. Michael Eichberger* ist Richter des BVerfGs, Karlsruhe.

⁴ *Prof. Dr. Marcel Krumm* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und Richter am Finanzgericht Münster.

⁵ *Dr. Michael Meister*, MdB ist Parlamentarischer Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁶ *Dr. Thomas Gambke*, MdB ist Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages und Mittelstandsbeauftragter der Bundestagsfraktion von Bündnis 90/Die Grünen, Berlin.

⁷ *Lothar Binding*, MdB ist Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages und finanzpolitischer Sprecher der SPD Bundestagsfraktion, Berlin.

Maß der Ungleichbehandlung als Verschärfungskriterium für die Gleichheitsprüfung.

b) Der Rechtfertigungsgrund der Verschonungsregelung

Als zweites habe das Gericht geprüft, wie streng die verfassungsgerichtliche Kontrolle der gesetzgeberischen Differenzierungsentscheidung im konkreten Fall sei. Gerade hier fänden die Kriterien Anwendung, die im Laufe der letzten Jahre für die Strenge des Prüfungsmaßstabs verstärkt herausgearbeitet worden seien. Dies seien die Fragen, ob die Gleichheitsdifferenzierung in Freiheitsrechte eingreife, ob die Differenzierungsregeln für den dadurch Betroffenen verfügbar seien oder ob es eine besondere Nähe zu den Differenzierungs- und Diskriminierungsverboten des Art. 3 Abs. 3 GG gebe. Zudem sei in dieser Entscheidung ein weiterer Gesichtspunkt hinzugekommen, der bisher in dieser Form in der Rechtsprechung des 1. Senats noch nicht aufgetaucht sei. Dies sei das Ausmaß der Differenzierung, das unter Umständen zu unterschiedlich intensiver Nachprüfung durch das BVerfG führen könne.

Mit der Bestimmung von Ziel und Zweck und damit dem Rechtfertigungsgrund der Verschonungsregelung habe sich der Senat durchaus schwer getan. In der breiten Fachöffentlichkeit sei wie selbstverständlich davon ausgegangen worden, dass die Verschonungsregelung gerade den Übergang von Familienbetrieben fördern und sichern solle. Dies stehe so aber nicht im Gesetz. Da die Verschonungsregelung auch nicht auf betriebliches Vermögen bis zu einer gewissen Größenordnung begrenzt sei, habe das Gericht nicht ohne weiteres von einer Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen ausgehen können. Auch eine Beschränkung auf familiengeführte Unternehmen lasse sich den gesetzlichen Bestimmungen nicht direkt entnehmen. Die genaue Herausarbeitung des Förderungszwecks sei aus verfassungsrechtlicher Sicht aber unerlässlich, um beurteilen zu können, ob die zu prüfende Ungleichbehandlung gemessen an dem verfolgten Ziel und der zu erwartenden Zielerreichung geeignet und verhältnismäßig sei.

Der Senat habe schließlich aus einer Gesamtschau der einschlägigen Gesetzesregelungen, der Gesetzesmaterialien und der übrigen Entstehungsgeschichte der Normen als gesetzgeberisches Ziel der Verschonungsregelungen das folgende herausgearbeitet: die Verschonungsregelung solle vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erbes zum Unternehmen geprägt seien, wie es namentlich für Familienunternehmen typisch sei. Steuerlich begünstigt werden solle das produktive Vermögen dieser Unternehmen mit dem Ziel, bei der Unternehmensnachfolge den Bestand des Unternehmens in der Hand des Erwerbers zu erhalten und die damit verbundenen Arbeitsplätze nicht zu gefährden. In dieser Formel seien möglichst alle Regelungsgesichtspunkte untergebracht worden, die man dem Regelungskonzept habe entnehmen können.

Das so umschriebene Ziel der Verschonungsregelung sei nach Überzeugung des BVerfG legitim und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dabei räume der Senat dem Gesetzgeber einen weiten Spielraum bei der Bestimmung von ihm für förderungswürdig gehaltenen Gemeinwohlziele ein. Das Urteil sage daher nicht, dass die Förderung und der Erhalt kleiner und mittelständischer Familienunternehmen besonders wichtig sei und deshalb privilegiert werden müsse. Es sage vielmehr, dass gegen die Einschätzung des Gesetzgebers, dass eine solche Unternehmensstruktur für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands besonders wertvoll sei und es sich deshalb um ein Regelungsziel von erheblichem Gewicht handle, aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts einzuwenden sei.

c) Die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung

Zu guter Letzt sei das Gericht dann noch den Fragen nachgegangen, ob die jeweilige Ungleichbehandlung geeignet sei, das mit der Verschonung angestrebte Förderziel zu erreichen, ob sie erforderlich sei oder auch mit einem weniger benachteiligenden Mittel das Förderziel genauso gut erreicht werden könne und ob sich die Ungleichbehandlung gemessen am Grad der Zielerreichung noch als angemessen darstelle. Dabei sei es vor allem um zwei Fragen gegangen. Zum einen, ob die vom Gesetzgeber geschaffene Verschonungsregelung auch ohne wissenschaftlichen Nachweis für ansonsten den Unternehmen regelmäßig drohende substantielle Gefahren verfassungsgemäß sei und zum anderen, ob die Steuerverschonung ohne Bedürfnisprüfung im Einzelfall gewährt werden dürfe. Die erste Frage sei vom Gericht mit einem klaren ja, die zweite mit einem ja, aber beantwortet worden.

Der Bundesfinanzhof habe die erste Frage verneint. Das BVerfG habe hier aber wiederum den Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers betont. Es sei ausreichend, dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des Übergangs von Unternehmen durch die Erbschaft oder Schenkung vertretbar und plausibel diagnostiziert habe. Das Urteil setze sich in diesem Zusammenhang eingehend mit den zu dieser Frage in dem Verfahren eingegangenen und sonst verfügbaren Stellungnahmen von Verbänden und wissenschaftlichen Instituten auseinander. Diesen konnten allerdings keine relevanten Aussagen darüber entnommen werden, dass eine uneingeschränkte Besteuerung des Unternehmensübergangs für die Unternehmen nach der geltenden Rechtslage nicht zu ernsthaften Schwierigkeiten führen würde. Soweit Studien zu anderen Aussagen kämen, würden sie zum Teil andere Annahmen der Rechtslage zugrunde legen.

Das Gericht sei zudem der Auffassung gewesen, dass es grundsätzlich im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege, die Verschonung ohne eine individuelle Bedürfnisprüfung zu gewähren. Wenn der Gesetzgeber davon ausgehen durfte, dass in nicht nur seltenen Fällen eine Belastung der Unternehmensnachfolge mit Erbschaftsteuer die Betriebe in Liquiditätsschwierigkeiten bringen und letztlich Arbeitsplätze gefährden könne, dann liege es auch in seinem Spielraum, die Verschonungsregelung so auszugestalten, dass regelmäßig auf eine individuelle Bedürfnisprüfung im Einzelfall verzichtet werde. Ausgehend hiervon erweise sich das Schonungskonzept der §§ 13a, 13b ErbStG als im Grundsatz verhältnismäßig.

Allerdings halte das Gericht die Ungleichbehandlung zwischen begünstigtem unternehmerischem und nicht begünstigtem sonstigem Vermögen insoweit für unverhältnismäßig, als auch Erwerber von Unternehmen, welche die Größe kleinerer und mittlerer Unternehmen überschreiten, ohne Bedürfnisprüfung weitgehend oder vollständig von der Erbschaftsteuer befreit seien. Die Begründung des Urteils für diesen Teil der Entscheidung lasse sich in wenigen Worten zusammenfassen: das Maß der Ungleichbehandlung sei umso größer, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb sei. Da die erbschaftsteuerlichen Bestimmungen keine Obergrenze in Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen vorsehen, könnten auch Unternehmenswerte von mehreren Hundertmillionen oder mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden. Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens sei, desto anspruchsvoller werde allerdings die Rechtfertigungslast für diese Steuerverschonung.

Die steuerliche Privilegierung unternehmerischen Vermögens sei nicht gerechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden solle. Der die Ungleichbehandlung rechtfertigende Gemeinwohlgrund liege vielmehr allein im Schutz der übertragenen Unternehmen oder Unternehmensteile und der damit verbundenen Arbeitsplätze. Nur bei einem entsprechenden Verschonungsbedürfnis der übertragenen Unternehmen oder Unternehmensteile sei daher die Steuerbefreiung verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

Während die Annahme eines solchen Bedürfnisses bei kleinen und mittleren Unternehmen vom Gesetzgeber ohne individuelle Bedürfnisprüfung als gegeben vorausgesetzt werden dürfe, wachse die Rechtfertigungslast für die Ungleichbehandlung gegenüber nicht verschontem Vermögen in dem Maße, dass sie bei der Übertragung größerer Unternehmen ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des Erworbenen mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Belastung nicht mehr in Einklang zu bringen sei. Sofern der Gesetzgeber an dem geltenden Verschonungskonzept im Grundsatz festhalte, müsse er sich klar darüber werden, wie er das Problem des zunehmenden Umfangs des verschonten Vermögens, was in der Regel mit der zunehmenden Größe des Unternehmens einhergehen werde, und der damit verbundenen anwachsenden Rechtfertigungslast für die Ungleichbehandlung löse.

Es sei nach der Überzeugung des Gerichts eine den gestalterischen Befugnissen des Gesetzgebers vorbehaltene und insofern dem Verfassungsgericht grundsätzlich nicht zugängliche Entscheidung, wie diese Grenze festzulegen sei und insbesondere auch, wie die verfahrensrechtlichen und technischen Details ihrer Umsetzung zu bestimmen seien. Der Gesetzgeber sei verfassungsrechtlich aber nicht verpflichtet, genau diesen Weg zu gehen. Er könne im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben auch andere Wege zur Gewährleistung einer noch verhältnismäßigen Steuerverschonung beschreiben. So könne er etwa eine absolute Verschonungsobergrenze festlegen und sie gegebenenfalls mit einer neugeschaffenen Stundungsregelung kombinieren.

2. Einzelfragen zur Verschonungsregelung

Zunächst habe der Senat die Umschreibung des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b Abs. 1 ErbStG geprüft und bejaht. Das Gericht habe dabei erhebliche Probleme mit der Einbeziehung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab einer Mindestbeteiligung des Erblassers oder Schenkers von über 25% am Nennkapital gehabt. Bedenken beständen hier vor allem daran, dass für die Mindestbeteiligungsquote im Gesetz allein auf die Person des Erblassers oder Schenkers abgestellt werde. Sei diese erfüllt, gelange der Erwerber aber bereits bei einer Übertragung von 1 oder 2% der Unternehmensanteile in den Genuss der Verschonung.

Die Bindung der Verschonungsgewährung an die Erhaltung einer über mehrere Jahre gemittelten Lohnsumme statt an die konkrete Zahl der Arbeitsplätze bestätige das Urteil ausdrücklich als verfassungsgemäß. Als verfassungswidrig beanstandet werde jedoch die großzügige Ausnahme von der Pflicht zum Nachweis einer Lohnsumme für Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten. Das Gericht sehe darin eine zu großzügige und unverhältnismäßige Freistellungsklausel. Da weit mehr als 90% aller Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte hätten, würde die Lohnsummenklausel im Regelfall für die steuerliche Verschonung keine Rolle mehr spielen.

Beim Verwaltungsvermögen habe der Senat insbesondere die Alles oder Nichts-Lösung beanstandet. Letztlich werde in großem Umfang auch vom Gesetzgeber selbst als nicht förderungswürdig angesehenes Vermögen gefördert, während dies für förderungswür-

dig angesehenes Vermögen nicht gelte.

Insbesondere in der Tagesberichterstattung unmittelbar vor Ergehen des Urteils habe sich die öffentliche Diskussion auf die angeblich besondere Anfälligkeit der Verschonungsregelung für unangemessen erweiternde Gestaltungsoptionen konzentriert. Dabei gehe es nicht darum, inwieweit Finanzverwaltung und Finanzgerichte in der Lage seien, unzulässige Steuergestaltungen zu verhindern, sondern um die vorgelagerte Frage, ob das Gesetz ungewollt solche Gestaltungen zulasse und wie sich dies auf die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelungen auswirke.

Das BVerfG habe in seinem Urteil die Frage erstmals dahingehend beantwortet, dass Steuergesetze, die in ihrer Ziel- und Zwecksetzung steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zuließen, von Anfang an in diesem Punkt verfassungswidrig sein können. Lasse ein Steuergesetz Gestaltungen durch den Steuerpflichtigen zu, die zu Steuerminderungen führen, welche vom Gesetzgeber erkennbar nicht bezweckt und gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen seien, erweise sich dieses insoweit als von Anfang an verfassungswidrig.

3. Die verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Folgen der Entscheidung

Die vom Gericht gesetzte Übergangsfrist sei in steuerlichen Angelegenheiten nicht unüblich und damit begründet worden, dass es bis zur Nachbesserung Rechtssicherheit für die Betroffenen auf Unternehmerseite geben müsse. Die für verfassungswidrig befundenen Teile des Gesetzes, welche zur Gesamtinfizierung der gesetzlichen Regelung führten, würden bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber, und nicht nur bis zum 30.06.2016 fortgelten. Es werde daher nicht durch das Verstreichen des Zeitraums zu einem heimlichen Untergang der Erbschaftsteuer kommen.

Eine andere Frage sei es, ob ad infinitum ein für verfassungswidrig befundenes Gesetz weitergelten könne. Hierzu gebe es lediglich zwei Beispielfälle, in denen der 1. Senat schon einmal in einer Entscheidung dazu etwas geschrieben habe. Dies seien das ZDF-Urteil⁹ sowie das Urteil zur Freistellung von Lebenspartnern bei der Grunderwerbsteuer¹⁰. In diesem habe das Gericht dem Gesetzgeber angezeigt, dass, wenn die angemahnte Reparatur der verfassungswidrigen Teile des Gesetzes nicht innerhalb der vorgesehenen Frist erfolge, unter Umständen Vollstreckungsanordnungen erfolgen würden.

Am Ende der Entscheidung stehe ein Satz, der ausdrücklich sage, dass nur bei der exzessiven Ausnutzung der Gestaltungsmöglichkeiten der für verfassungswidrig befundenen Regelungen der Gesetzgeber unter Umständen die Neufassung rückwirkend regeln könne. Dem würde der Vertrauensschutz derjenigen, die dies ausgenutzt hätten, nicht entgegenstehen.

II. Die Folgen des Urteils

1. Die Bewertungsebene

Prof. Krumm erinnerte daran, dass bei der Bewertung des zu übertragenden Vermögens immer der Verkehrswert zugrunde zu legen sei. Der Verkehrswert sei nichts anderes als das, was ein gedachter Erwerber für das zu bewertende Wirtschaftsgut im Falle

⁹ Beschluss vom 25. März 2014 - 1 BvF 1/11

¹⁰ Beschluss vom 18. Juli 2012 - 1 BvL 16/11

einer Veräußerung zahlen würde. Im Ergebnis suche man eine soziale Bewertungsübung, die man in der Allgemeinheit beobachten könne, und versuche diese auf einen konkreten Gegenstand zu übertragen. Dieser Vorgang könne zwangsläufig niemals in einem Punktwert enden, sondern immer nur in einer Bandbreite von Werten. Innerhalb der gefundenen Bandbreite lasse sich auch kein Wert herauskristallisieren, der besser begründbar sei als die anderen. Es gebe daher nicht den einen Wert als solchen, sondern nur eine Vielzahl von Verkehrswerten.

Für Art. 3 GG bedeute dies, dass jeder der sich in der Bandbreite befindenden Werte gleichheitskonform sei. Der Steuerpflichtige erfülle mit jedem Wert aus dieser Bandbreite den Anspruch der anderen Steuerpflichtigen auf Gleichbehandlung. Dieses Konzept liege auch den §§ 9 und 11 BewG zugrunde.

Im Steuerverwaltungsrecht müsse man allerdings eine konkrete Steuerschuld festsetzen und dafür könne man nicht die Bandbreite heranziehen, sondern müsse daraus einen Wert entnehmen. Nach dem Einwertigkeitsmaßstab müsse dieser ein Wert der freiheitsschonendste Wert für den Steuerpflichtigen sein. Daher sei immer der niedrigste Wert aus der Bandbreite zu nehmen, so dass in dem Konzept auch keine große Überbewertungsgefahr liege. Warum sollte der Steuerpflichtige einen höheren Wert akzeptieren, wenn er mit einem Weniger an Eigentumsverlust ebenso den Anspruch der anderen Steuerpflichtigen auf Gleichbehandlung erfüllen könne. Wenn man das Bewertungskonzept freiheitsschonend verstehe, lege es einen Riegel vor das Risiko einer Überbewertung.

Nach § 9 Abs. 3 BewG seien allerdings persönliche Verfügungsbeschränkungen nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Die Norm werde von Finanzverwaltung und Rechtsprechung gemeinhin so ausgelegt, dass insbesondere Abfindungsbeschränkungen, Veräußerungsbeschränkungen und Entnahmebeschränkungen hierunter fallen und dementsprechend nicht wertmindernd berücksichtigt werden könnten. Wenn solche Klauseln hingegen im freien Verkehr wertmindernd berücksichtigt würden, dann bewirke § 9 Abs. 3 BewG einen Systembruch aus dem eben vorgestellten Rezeptionsmodell. Die Norm betreffe wohl insbesondere Familienunternehmen und dürfte für die als groß einzustufenden Unternehmen relevant werden, wenn es zukünftig für diese keine Ver-schonung mehr geben sollte.

Im Grunde enthalte die Norm einen richtigen Gedanken. Man sollte sie allerdings nicht auf die eben aufgezählten Beschränkungen anwenden, da es nicht die Aufgabe dieser Norm sei, etwas aus dem Preisbildungsprozess wieder herauszulösen, was dort eigentlich hineingehöre. Dadurch gelange man zu einem Wert, der jenseits der eigentlichen Bandbreite liege. Gelange man aber zu einem Wert außerhalb der Bandbreite, habe man ein gleichheitsrechtliches Problem und müsse die Norm deswegen rechtfertigen können. § 9 Abs. 3 BewG sei daher keine Selbstverständlichkeit sondern rechtfertigungsbedürftig.

Hinter der Norm könne die Sorge stehen, dass immer zum Übertragungstichtag die Gesellschaftsverträge so gestaltet würden, dass ihnen am Ende eine Wertminderung immanent sei und im Anschluss an die Übertragung diese in einmütiger Einstimmigkeit wieder aufgelöst werde. Es sei fraglich, ob man dies wirklich derart pauschal bei jedem Gesellschaftsvertrag unterstellen dürfe. Wie viel Zielgenauigkeit bei einer solchen dann wohl im Lichte des Missbrauchs zu betrachtenden Norm vom Gesetzgeber verlangt werden müsse, sei schwer zu sagen. In den Urteilen zur Zinsschranke und zu § 8c KStG werde man dazu noch Weises hören. Käme es hier zu einem zu begrüßenden

strengen Maßstab, so müsse man § 9 Abs. 3 BewG an diesem scheitern lassen. Die Norm schieße über das Ziel hinaus und arbeite mit einer Missbrauchsunterstellung, die so auf viele Familiengesellschaften nicht zutreffe.

2. Die Verschonungsregelung

Es sei bemerkenswert zu hören, dass kleine und mittelständische Unternehmensstrukturen für sich betrachtet ein schützenswerter Aspekt seien. Dies habe das BVerfG zwar nicht aktiv so gesagt, es beanstande aber auch nicht, dass dies vom Gesetzgeber als verfassungsrechtlich legitimer Zweck angesehen werde. Darin liege ein ehrliches Bekenntnis, da es sich von dem Scheinargument der Arbeitsplatzsicherung entferne. Geschützt werden solle mit der Verschonungsregelung nämlich eine Unternehmensstruktur als solche.

Die Entscheidung des BVerfG sei so zu verstehen, dass sie zu einem großen Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers führe. Es sei ein starkes Signal wieder hin zu einer Stärkung der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers. Die Gefährdungsprognose des Gesetzgebers werde letztendlich nicht hinterfragt, obwohl man sie weitaus differenzierter hätte stellen können. Es sei zwar immer etwas Kaffeesatzleserei dabei, aber man könne sich dieser Gefährdungslage sozialwissenschaftlich empirisch durchaus nähern.

Indem das BVerfG die Aussage des Gesetzgebers stehen und im pauschalen lasse, habe es in der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Weichen bereits dahingehend gestellt, dass die Erforderlichkeitsprüfung faktisch leerlaufen müsse. Wenn der Gesetzgeber nicht gezwungen sei, sich das Problem genau anzusehen, könne er auch kein zielgenaues Mittel formulieren. Aus diesem Grund werde nicht mehr gefragt, ob die Verschonungswirkungen zielgenau seien. Die Rechtfertigung der Verschonung werde vom BVerfG daher in der Angemessenheitsprüfung diskutiert. Hier würden viele Aspekte diskutiert, die dann doch im weitesten Sinne zur Zielgenauigkeit führen könnten.

Nicht verständlich sei, warum nach wie vor nur der 1%-Kommanditist, aber nicht der 24%ige GmbH-Gesellschafter begünstigt werde. Warum sei der Zahnarzt mit seiner 0,5%-Schiffs-Fondsbeteiligung ein Unternehmer, den es zu begünstigen gelte, während derjenige, der mit 24% an einer GmbH beteiligt sei, dies nicht sei. Diese Differenzierung sei nicht zu verstehen und gehe an der sozialen Wirklichkeit vorbei. Hier sei der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers eigentlich überschritten.

Verständlich sei die Ansicht des BVerfG, dass ein Problem in der Rechtfertigung entstehe, je größer die verschonten Unternehmen würden. Allerdings verlaufe die Trennlinie nicht sauber zwischen Großunternehmen sowie kleinen und mittelständischen Unternehmen. Vielleicht müsse man nach der Verantwortungsnähe zum Unternehmen fragen. Hierfür sei eine Mindestbeteiligungshöhe ein viel besseres Kriterium. Auch jemand, der sich mit 50% an einem Milliardenunternehmen beteilige, erfülle die gleichen Anforderungen wie jemand, der eine kleine oder mittelständische Struktur in der Hand halte. Kleine und mittelständische Struktur sei vielmehr ein Synonym für inhabergeführt mit einer gewissen Verantwortungsnähe für das Unternehmen.

Folge man nun aber der Differenzierung nach der Größe der Unternehmen, sei eine Bedürfnisprüfung bezogen darauf, dass das Unternehmen gefährdet sei und ihm das Geld für Investitionen fehle, eine Möglichkeit. Es sei allerdings fraglich, wie die Finanzbehörde ein solches Bedürfnis nach Rechtmäßigkeitsmaßstäben kontrollieren könne. Eine solche Bedürfnisprüfung enthalte viel Streitpotenzial. Werde sie so ausgestaltet,

dass sie weniger streitanfällig sei, so werde sie auch jeder Steuerpflichtige bestehen, so dass nach deren Sinn zu fragen sei.

Interessant sei die Frage, was passiere, wenn bei 100 Bedürfnisprüfungen festgestellt werde, dass eigentlich kein Unternehmen ein Verschonungsbedürfnis habe. Vielleicht ließen sich daraus Rückschlüsse auf die Gefährdungsprognose ziehen, so dass das Ergebnis irgendwann auf kleine und mittelständische Unternehmen zurückschlage.

Der Verwaltungsvermögenstest sei dem Grunde nach beizubehalten. Abgesenkt werden müsse allerdings die Quote. Der Gesetzgeber müsse hier endlich die Bruttobetrachtung abschaffen. Man könne nicht einen Bruttobetrag ohne Abzug von Verbindlichkeiten in Beziehung zu einem Gesamtunternehmenswert setzen.

Die Lohnsummenregel werde vom BVerfG als eine der zentralen Rechtfertigungssäulen der Verschonungsregelung angesehen. In Wahrheit trage sie die Verschonungsrechtfertigung nicht wesentlich. Nach Ansicht des BVerfG habe der Gesetzgeber im Bereich von unter 20 Arbeitnehmern auf einen Sicherungsmechanismus verzichtet. Tatsächlich vertraue der Gesetzgeber hier aber auf die mittelständische Unternehmensstruktur. Bei einem Unternehmen von maximal 20 Arbeitnehmern werde auf die Nähebeziehung des Unternehmers zu seinem Unternehmen vertraut, was man im weitesten Sinne auch als eine Art Arbeitsplatzgarantie bezeichnen könne. Wenn ein Unternehmer mit 10 Angestellten 3 davon entlasse, so tue er dies, weil er es für das Unternehmen für erforderlich halte und nicht aus einer Nach-Komma-Stellen-Renditeüberlegung. Ein solches Vertrauen in die Unternehmensstruktur hätte eigentlich dem Duktus der Entscheidung entsprochen.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete *Prof. Mellinshoff* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die Reaktion des Gesetzgebers

Nach *Dr. Meister* habe das Bundesfinanzministerium nicht die Absicht, die vom BVerfG gesetzte Frist auszuschöpfen, sondern strebe ein zügiges Gesetzgebungsverfahren an. Zunächst einmal werde das Urteil intern analysiert, so dass in einem zweiten Schritt eigene Überlegungen angestellt werden könnten, wie eine verfassungsgemäße Erbschaftsteuer auf der Basis dieses Urteils aussehen könne. Diese würden dann mit den Koalitionsfraktionen und den Ländern diskutiert. Auf dieser Grundlage solle ein Gesetzentwurf für ein reguläres Gesetzgebungsverfahren erarbeitet werden. Wenn tatsächlich die Durchführung eines schnellen Gesetzgebungsverfahrens gelinge und bei den Steuerpflichtigen keine besonderen Gestaltungsaktivitäten stattfinden würden, könnte auf das Thema Rückwirkung verzichtet werden.

In Deutschland habe man mit der speziellen Kultur der Familienunternehmen eine gewisse Ausnahmestellung in der Wirtschaftsstruktur. Ziel der Diskussion vor der letzten Reform der Erbschaftsteuer sei der Erhalt dieser Kultur der Familienunternehmen gewesen. Dieses Ziel werde man auch bei der Novelle weiter im Blick behalten. In Familienunternehmen gebe es eine andere Verantwortungskultur als in stärker kapitalmarkt-orientierten Unternehmenssituationen anderer großer Volkswirtschaften dieser Welt. Bei den Familienunternehmen habe das Bundesministerium der Finanzen den Eindruck, dass dort eine besondere Verantwortung für das Unternehmen und dessen Mitarbeiter

vorherrschende. Daraus würden sich auch die Grundparameter des Erhalts des Eigentums am Unternehmen und der Bewahrung der Arbeitsplätze herleiten.

Es sei zu begrüßen, dass dies beim BVerfG auf Akzeptanz gestoßen und nicht in Frage gestellt worden sei. Diese Kulturfrage sei auch nicht von der gewählten Rechtsform abhängig. Aus diesem Grund habe man bei Personengesellschaften kein Problem damit, eine beliebige Beteiligungsgröße aufzugreifen. Bei Kapitalgesellschaften müsse man sich aber sehr wohl die Frage stellen, ob die Kultur des Familienunternehmens mit dem Eigentum am Unternehmen verbunden sei. Vor diesem Hintergrund habe man die Beteiligungsuntergrenze bei Kapitalgesellschaften eingeführt. Diese sei notwendig, um eine tatsächliche Bindung hinein in das Unternehmen vom reinen Vermögensinvestment abzugrenzen.

Man werde sich bei der anstehenden Arbeit klar am Urteil aus Karlsruhe orientieren. Die Erbschaftsteuer als solche werde nicht in Frage gestellt. Auch eine grundsätzliche Modelldiskussion solle nicht geführt werden. Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die er 2009 zum Gesetz habe werden lassen, sei richtig gewesen. Auf dieser Modellierung werde man weiter aufbauen und die vom BVerfG kritisierten Punkte korrigieren. Allen Beteiligten sei jetzt zu raten, Formulierungen im neuen Gesetz zu wählen, die einer erneuten Begutachtung durch das BVerfG standhalten.

Bei der Lohnsummenregelung sei kritisiert worden, dass auf eine Prüfung bei Unternehmen mit weniger als 20 Mitarbeitern verzichtet werde. Die Überlegung an dieser Stelle sei gewesen, dass man kleinste Unternehmen nicht mit Bürokratielasten habe versehen wollen. Diese Grundüberlegung wolle man auch in Zukunft aufrechterhalten. Man überlege daher für die Abgrenzung von Kleinstunternehmen andere Parameter zu finden, die sich aus der Systematik des Erbschaftsteuergesetzes im Allgemeinen ergeben. Strebe man eine Verschonung an, werde es auch für diese Unternehmen die Haltefristen geben. Allerdings solle der Bürokratieaufwand reduziert werden. Nur mit dem Parameter Mitarbeiterzahl werde man die Abgrenzung nicht erreichen.

Beim Verwaltungsvermögen müsse man sich die Frage stellen, ob hierfür überhaupt eine Definition notwendig sei. Als Gesetzgeber habe man die Absicht, das betriebsnotwendige Vermögen einer Verschonung zuzuführen; das Verwaltungsvermögen sei in erster Linie nicht betriebsnotwendig. Sofern man an einer Definition des Verwaltungsvermögens festhalte, müsse man überlegen, wie man die Grenzziehung, die in dem Urteil deutlich geworden sei, einhalte. Könne man dagegen auf eine Definition verzichten, hätte man das Problem Verwaltungsvermögen und die daran anknüpfenden Gestaltungsfragen aus dem Urteil gelöst.

Die Frage, was kleine, mittlere und große Unternehmen seien, sei im Urteil nicht abschließend beantwortet worden. Man müsse überlegen, wie man an dieser Stelle Grenzen ziehen könne und was jenseits dieser Grenzen geschehen solle. Es gebe auch Überlegungen, wie man mittelständische Unternehmen generell definieren bzw. diese Größenklassen vernünftig festlegen könne.

Anspruchsvoll sei die Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung. Im Mittelpunkt stehe nicht der Erwerber, sondern die Tatsache, dass das Unternehmen in seinem Bestand erhalten bleiben und die Arbeitsplätze geschützt werden sollen. Hier müsse man überlegen, wie man die Zielsetzung beibehalten und gleichzeitig den Ansprüchen des Urteils beim Punkt Bedürfnisprüfung gerecht werden könne.

Es sei zu hoffen, dass eine mittelstandsfreundliche Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts gelinge. Man könne allerdings nur einen Vorschlag unterbreiten, auf dessen Basis sich Bundestag und Bundesrat dann hoffentlich mit einer großen Mehrheit auf einen Konsens verständigen könnten.

II. Die Sicht der SPD

Aus der Sicht von Herrn *Binding* erlaube das Urteil des BVerfG die Privilegierung von Unternehmen zum Erhalt von Arbeitsplätzen als Grundidee. Auch wenn für die SPD das Wort Privilegierung nicht ganz leicht sei, bestehe dahingehend Einigkeit, dass die in Deutschland vorhandene Unternehmenslandschaft erhaltenswert sei. Man sei stolz darauf, dass es hier um realwirtschaftliche Orientierung gehe. In Großbritannien lieferten dagegen die Finanzmärkte die wesentliche Wertschöpfung. Dies sei eine gefährliche Entwicklung.

Das BVerfG habe das Maß der Ungleichheit am Beispiel der Befreiung von Unternehmen mit maximal 20 Arbeitnehmern von der Lohnsummenklausel festgestellt. Eine Freistellung von Unternehmen mit maximal 20 Arbeitnehmern würde demnach dazu führen, dass 90% aller Unternehmen automatisch begünstigt seien und damit der Gleichheitsgrundsatz verletzt werde. Bei dieser Beurteilung des Gerichts habe die Ursache für die Ungleichheit keine Rolle gespielt. Würde den 10% Betroffenen auch alles zu Vererbende gehören, wäre es gerechtfertigt, wenn diese 10% auch die gesamte Steuer bezahlen müssten. Man müsse daher auch immer Ursachen und Wirkung einer Steuer im Blick behalten.

Es sei selten, dass man als Politiker so viele konkrete Vorschläge bekomme wie zum Erbschaftsteuerrecht. Von einem Verband habe man sogar zwei Tage vor der Urteilsverkündung einen Brief bekommen, der sich auf das Urteil bezog. Zuerst habe man Post von der Arbeitsgemeinschaft selbständiger Unternehmer in Kooperation mit BDI und DIHK bekommen, danach vom Zentralverband des Handwerks, von der Stiftung Familienunternehmen und auch das 10-10-Modell der Bundessteuerberaterkammer sei bereits seit längerem in der Diskussion. Alle Vorschläge widersprächen sich, was die Wahl- und Entscheidungsfreiheit für ein eigenes Modell erhöhe. *Dr. Meister* habe dazu bereits sehr positive Ausführungen gemacht. Es sei eine kluge Überlegung, sich nicht mehr den Kopf über das Verwaltungsvermögen zerbrechen zu wollen, sondern stattdessen genau zu sagen, was eigentlich betriebsnotwendig sei und deshalb entweder verschont oder besteuert werde.

III. Die Sicht von Bündnis 90/Die Grünen

Dr. Gambke wies darauf hin, dass die Haltung der CDU zur Erbschaftsteuer vor der Bundestagswahl noch eine andere gewesen sei. Daher sei es zu begrüßen, dass *Dr. Meister* von einer verfassungsfesten Erbschaftsteuer gesprochen habe.

Im Bundestagswahlkampf habe man insbesondere mit den Familienunternehmern und den zugehörigen Verbänden über das Thema Vermögensbesteuerung gestritten. Eine Vermögensbesteuerung könne drei Elemente haben, nämlich die Grundsteuer, die als Objektsteuer vielleicht ein wenig anders zu sehen, aber dennoch ein ganz wichtiges Element sei, die Erbschaftsteuer und die Vermögensteuer. Mit dem Vorschlag einer Vermögensabgabe habe man als Grüner viel Widerspruch provoziert, so dass es jetzt gelte, sich auf das Thema verfassungsfeste Erbschaftsteuer zu konzentrieren. Bisher sei immer von minimalinvasiv und aufkommensneutral gesprochen worden, aber beide

Begriffe seien heute von Dr. Meister nicht erwähnt worden. Dies sei ein positives Zeichen, denn wenn man sich zu einer verfassungsfesten Erbschaftsteuer bekenne, müssten die angesprochenen Themen noch einmal intensiv diskutiert werden.

Die Bewertung würde heute mit Faktoren durchgeführt, die unzweckmäßig seien und nicht der realen Wirtschaftswelt entsprächen. Das Thema Unternehmensbewertung werde letztlich immer an einem realen Ertragswert festgemacht. Dieses Thema müsse unbedingt noch einmal aufgegriffen und grundsätzlich gelöst werden.

Durch die Verschonungsregelung wolle man den Betrieb erhalten und in seiner Leistungsfähigkeit nicht einschränken. In vielen Erbfällen würde die nächste Generation gern Umstrukturierungen vornehmen. Auch würden viele Geschäftsvorfälle es vernünftig erscheinen lassen, nicht mit derselben Mannschaft weiterzuarbeiten. Die Einschränkungen und insbesondere der Fallbeilcharakter, die hier durch die Lohnsummenklausel entstünden, böten keine optimale Lösung.

Bei der Verschonungsregelung müsse immer der Betrieb in den Blick genommen werden. Zum Vermögen eines Betriebes trügen nicht nur die Anteilseigner und Eigentümer, sondern auch die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter bei. Wenn ein Unternehmen aber nicht über eine betriebliche Rente oder andere Vermögensbeteiligungsmomente verfüge, würden die Mitarbeiter nicht am Vermögensaufbau beteiligt. Anders sei dies beispielsweise bei Genossenschaften oder Stiftungen. Hier läge das Vermögen bei den Genossen oder bei den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern. Diese Unternehmen sollten in ihrer Weiterführung nicht eingeschränkt werden.

Damit der Eigentümer seine Erbschaftsteuer ohne Einschränkung der betrieblichen Leistung bezahlen könne, gebe es aus Sicht der Grünen zwei wesentliche Elemente. Zum einen müsse man mit durchaus erheblichen Freigrenzen arbeiten, um kleine und mittlere Unternehmen zu entlasten, und zum anderen müsse über langfristige Stundungsregelungen von beispielsweise 15 Jahren gesprochen werden.

Wenn man nicht alle zwei Jahre über Nachjustierungen bei der Erbschaftsteuer nachdenken wolle, müsse man bei der jetzt anstehenden Reform zu tiefgreifenderen Lösungen gelangen als es bisher sichtbar geworden sei.

IV. Zu viel oder zu wenig Gestaltungsspielraum

Nach *Prof. Eichberger* sei der von *Prof. Krumm* gerügte zu weite Spielraum des Gesetzgebers, der diesem vom BVerfG eingeräumt worden sei, ein Dilemma, mit dem das BVerfG immer zu kämpfen habe. Entweder gebe man dem Gesetzgeber zu viel Spielraum oder man hebe zu viel auf und schränke den Gesetzgeber zu sehr ein. Dies sei ein ewiges Ringen um die Grenze der Überprüfung und den Beginn des nicht mehr überprüfbaren Spielraums. In diesem Fall sei vom Gericht allerdings ein recht ausgewogenes Verhältnis gefunden worden. Die dem Gesetzgeber eingeräumten Gestaltungsspielräume korrespondierten gut mit der Weiterentwicklung und Präzisierung der Gleichheitsprüfung.

Die Frage, welche Gemeinwohlziele der Gesetzgeber aussuchen dürfe und inwieweit diese verfassungsrechtlich zu kontrollieren seien, habe das Gericht in den letzten Jahren immer wieder beschäftigt. Begleitet von der Staatsrechtswissenschaft habe sich dabei ein Konsens herausgebildet, dass der Gesetzgeber einen besonders weiten Spielraum habe in der Auswahl dessen, was und in welcher Weise er als Gemeinwohlziel

verfolgen wolle. Nur dort, wo Wertungen mit der Verfassung in Widerspruch stünden, könne ein Gemeinwohlziel nicht akzeptiert werden. Ansonsten setze die Prüfungsmöglichkeit des BVerfG in der Frage an, wie viel Ungleichheit das Gemeinwohlziel trage.

Prof. Krumm habe seine Kritik an der aus seiner Sicht unzureichenden Prüfung, ob denn tatsächlich Probleme bei Unternehmen auftreten würden, bei der Bedürfnisprüfung wieder in Frage gestellt. Käme es bei der Bedürfnisprüfung zu dem Ergebnis, dass nie Probleme für Unternehmen antständen, müsste der Gesetzgeber auch die entsprechenden Konsequenzen ziehen. Bei der Lohnsumme habe das Gericht lediglich die Ausnahme beanstandet.

V. Die Umsetzung des Urteils

Dr. Meister wies darauf hin, dass er bei seinem Statement bewusst mit der Kultur der Familienunternehmen in Deutschland eingeleitet habe. Man müsse sich immer auch überlegen, wie andere Varianten aussähen, wenn man diese Kultur aufgeben wollte. Eine Alternative, die sich weltweit beobachten ließe, sei die Kapitalmarktorientierung von Unternehmen. Bei der Neuregelung der Erbschaftsteuer könne man entscheiden, ob man die bisher in Deutschland praktizierte Kultur beibehalten oder stattdessen eine kapitalmarktorientierte Finanzierung von Unternehmen wolle. Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen finde man allerdings eine ganz andere Art von Führung vor. Hier würden Quartalsberichte bereits eine sehr lange Zeit darstellen. Auch eine Investitionsorientierung und Unternehmensführung über Jahre oder gar Jahrzehnte finde man bei kapitalmarktorientierten Unternehmen kaum.

Die von *Dr. Gambke* angesprochene Stiftung kenne eigentlich keinen Verantwortlichen mehr, sondern nur noch eine große Anonymität. Dies würde den Entwicklungen der letzten zehn Jahre hin zu mehr Transparenz, mehr Klarheit und mehr Verantwortung zuwiderlaufen. Eine Entwicklung wie in Großbritannien, alle Unternehmen in Trusts zu überführen, könne vor diesem Hintergrund keine generelle Antwort sein.

Da sich Arbeitsplätze als solches sehr schwierig zählen ließen, sei man damals auf die Regelung zur Lohnsumme gekommen. Weder habe das BVerfG den Gesetzgeber aufgefordert, nicht mehr an diesen Parametern festzuhalten noch gebe es in der politischen Landschaft eine Debatte dazu. Zu prüfen sei, ob man bei großen Unternehmen noch einen weiteren Parameter, nämlich das Bedürfnis zur Verschonung, mit aufnehme. Es werde daher bei dem von *Dr. Gambke* so benannten minimalinvasiven Eingriff bleiben.

Aus Artikel 3 GG lasse sich kein Zielaufkommen für die Erbschaftsteuer in Deutschland herleiten. Es gehe lediglich darum, dass die Steuerpflichtigen im Gesetz und im Vollzug gleich behandelt würden. Eine höhere Erbschaftsteuerbelastung müsse daher nicht angestrebt werden und vor einem geringeren Erbschaftsteueraufkommen bewahre uns der notwendige Konsens im Bundesrat.

Die Lohnsummenregel habe gerade keinen Fallbeilcharakter. Es werde eine bestimmte Lohnsumme über eine gewisse Zeit verlangt. Wenn diese einhalten werde, bekomme man die entsprechende Verschonung. Werde sie dagegen nicht eingehalten, werde die Verschonung anteilig zurückgenommen. Es handle sich daher um ein sehr zielgenaues Zusammenwirken von Verschonung und Lohnsumme.

Nach Herrn *Binding* sei die Differenzierung zwischen kleinen und großen Unternehmen schwierig. Das BVerfG habe es sich bei der Lohnsummenregel relativ einfach gemacht,

indem es lediglich die 20 als falsche Zahl bezeichnet habe. Im Urteil sei dann mit großer Vorsicht formuliert worden, dass die Zahl zwar kleiner sein müsse, aber ob 5 oder 10 die richtige Zahl sei, habe man offen gelassen. Es sei oft schwierig, sich nur an einem Parameter zu orientieren, da dies zu Lasten des Gesamtsystems gehen könne. Vielleicht ließen sich Größenklassen der zu begünstigenden Unternehmen definieren und diese dann mit Arbeitsplätzen und Lohnsumme kombinieren. Es werde schwierig sein, eine verfassungskonforme Lösung zu finden.

Aus der Sicht von *Dr. Gambke* gehe es nicht darum, kleine und mittlere Unternehmen in diesem Sinne zu beschützen, sondern um die Frage, mit welcher Verbindlichkeit belasse ein Unternehmer sein Eigentum im Unternehmen. Stiftungen seien in der Tat oft intransparent, aber der Gesetzgeber könne die erforderliche Transparenz auch einfordern. Anders als bei unsichtbaren Trusts müsse der wirtschaftlich Begünstigte klar erkennbar sein. Wenn klar sei, dass das Geld des Eigentümers nicht aus dem Betrieb herausgezogen werden könne, sondern dem Betrieb weiter zur Verfügung stehe, dann sei die Verschonung keine Frage der Unternehmensgröße. Auch die hochgelobten Ankeraktionäre wie beispielsweise die Familie Quandt bei BMW könnten problemlos alle ihre Aktien verkaufen. Ein entscheidendes Kriterium müsste daher die vertragliche Bindung sein, die es dem Eigentümer nicht erlaube, das Geld aus dem Unternehmen zu ziehen.

Nach *Prof. Krumm* sei unklar, ob mit Bedürfnis der Fall gemeint sei, dass der Unternehmer ohne Verschonung Insolvenz anmelden müsse oder ob es nur darum gehe, ob ohne die Verschonung liquide Mittel für notwendige Investitionen fehlen würden. Das BVerfG setze anscheinend einen extremen Bedürfnisfall, also eine drohende Existenzgefährdung des Unternehmens voraus. Dabei habe es die Frage aufgeworfen, ob zur Abwendung der Bedürftigkeit auch sonstiges Vermögen eingesetzt werden müsse. Dies sei ein gefährlicher Weg, der Fehlanreize setze. Bei einer vorweggenommenen Unternehmensnachfolge, bei der ein Erbe das Unternehmen und die anderen beiden das sonstige Vermögen erhalten würden, hätte der Erbe des Unternehmens kein sonstiges Vermögen, das er einsetzen könne. Ein Alleinerbe hingegen müsste sein sonstiges Vermögen einsetzen.

Eine Bedürfnisprüfung könne auch einen Trend hin zu immer mehr Fremdkapitalfinanzierung bei Unternehmen auslösen. Unternehmen könnten bewusst bedürftig gemacht werden, um so die Verschonung zu erhalten. Bestraft würden dann diejenigen Unternehmen, die vorgesorgt hätten und über eine starke Eigenkapitalbasis verfügten. Wie eine Bedürfnisprüfung de lege ferenda ausgestaltet werden könnte, sei nicht ersichtlich.

Nach *Prof. Eichberger* seien die Äußerungen im Urteil zur anfänglichen Unmöglichkeit eines Steuergesetzes, welches dem Steuerpflichtigen nicht gewollte Ausweichmöglichkeiten biete, in unmittelbarem Zusammenhang mit den vom BFH geschilderten und vom BVerfG durchdiskutierten Gestaltungsmöglichkeiten zu sehen. Diesen Gestaltungen lag der Obersatz des BFH zugrunde, dass sie nicht als Missbrauch im Sinne des § 42 AO zu sehen seien. Der Senat habe daher davon ausgehen müssen, dass das Gesetz sie zulasse, obwohl sie erkennbar nicht im Interesse des Erfinders gewesen seien.

Es gebe verschiedene Möglichkeiten, wie mit einem solchen Gesetz umzugehen sei. Der Senat hätte alternativ auch entscheiden können, dass es einen gewissen Zeitraum gebe, innerhalb dessen der Gesetzgeber nachbessern könne. Stattdessen habe er sich aber dafür entschieden, dass das Gesetz von Anfang an verfassungswidrig sei. Damit seien all die subjektiven Detailfragen, die in der Alternativlösung stecken würden, weg-

gefallen. Es gehe dabei allerdings um Einzelfälle, die solche Probleme aufwerfen würden.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach Ansicht von *Prof. Seer*¹¹ sollten die Finanzpolitiker sich bei der anstehenden Reform der Erbschaftsteuer nicht zu viele Denkverbote auferlegen. Die Verfassung schreibe keine Verschonungssubvention vor. Stattdessen wäre es auch möglich, bei der Bewertung vorsichtiger zu sein, den Erbschaftsteuersatz auf zehn Prozent zu begrenzen und dafür die Verschonungsregelung zu streichen. Auch ein Eingriff in die Gleichheit wäre umso geringer, je niedriger der Steuersatz sei. Ein geringer Steuersatz, der von allen gleichermaßen zu zahlen sei, sei eine echte Alternative. Wenn der Gesetzgeber jetzt versuche, eine Bedürfnisprüfung einzuführen, werde man in zwei Jahren wieder über das Thema reden, da es sicherlich erneut eine Vorlage an das BVerfG geben werde.

Nach Herrn *Welling* sei das von *Prof. Krumm* angesprochene Bewertungsthema eines der Kernthemen und § 9 Abs. 3 BewG eine der Kernvorschriften. Das Bewertungsrecht müsse so ausgestaltet werden, dass es tatsächlich zu einer fairen Bewertungsgrundlage führe. Derzeit komme es regelmäßig zu einer Überbewertung von Familienunternehmen. Werde nun noch eine Bedürfnisprüfung eingeführt, so würden dieser die Unternehmen ebenfalls mit ihrem nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Wert unterzogen. *Dr. Gambke* habe in seinem Beitrag praktisch das Modell der Wirtschaft dargestellt. Vielleicht sei es eine Möglichkeit, im Rahmen einer Bedürfnisprüfung lediglich zu prüfen, ob eine mittelständische Struktur vorliege, quasi als Kehrseite der Kapitalmarkt-orientierung. In diesem Fall wäre weiter zu prüfen, ob der Unternehmer sein Geld im Unternehmen lasse bzw. ob er seine Unternehmensanteile nur mit beschränkten Abfindungen oder nur der Gesellschaft anbieten könne.

Aus der Sicht von Frau *Sauer-Schnieber*¹² bestehe derzeit bei den Beschäftigten der Finanzverwaltung eine große Rechtsunsicherheit, was die Bearbeitung der Erbschaftsteuer anbelange. Die Verschonungsregelung müsse auch nach einer Neuregelung noch handhabbar sein und auch eine Bedürfnisprüfung müsse praxisgerecht ausgestaltet werden. Die Verbesserung in der Automationsunterstützung sei erst ab dem Jahr 2019 angekündigt und bei der Schenkungsteuer würden die Beschäftigten der Finanzverwaltung seit 2004 auf eine Verbesserung warten. Wichtig sei, dass das verfassungsmäßige Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Steuergerechtigkeit bei der Neuregelung durchgesetzt werde.

Nach Herrn *Eisele*¹³ sei § 9 Abs. 3 BewG mit vielen Restriktionen verbunden, die durch den BFH abgesegnet seien. Die Rechtsprechung sei allerdings zur Rechtslage vor 2009 ergangen, so dass insbesondere das Verhältnis von § 9 Abs. 3 BewG zum neuen § 11 Abs. 2 BewG unklar sei. Nach dem neuen § 11 Abs. 2 BewG seien betriebswirtschaftliche Bewertungsverfahren aus dem nicht-steuerlichen Bereich ausdrücklich zugelassen und bei diesen würden verschiedenste Verfügungsbeschränkungen oder fehlender Einfluss auf die Geschäftsführung in die Bewertung mit einfließen. Wenn § 11 Abs. 2 BewG als Spezialvorschrift Anwendungsvorrang vor § 9 Abs. 3 BewG ge-

¹¹ *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

¹² *Andrea Sauer-Schnieber* ist stellvertretende Bundesvorsitzende der Deutschen Steuer-Gewerkschaft.

¹³ *Dirk Eisele* ist Regierungsdirektor im Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz.

nießen würde, ließen sich bereits nach geltendem Recht einige der von *Prof. Krumm* geschilderten Probleme lösen.

Im Rahmen einer neu einzuführenden Bedürfnisprüfung dürften nicht die auf der Bewertungsebene ungelösten Probleme in den Bereich der Steuerverschonung transferiert werden.

Nach *Prof. Eichberger* liege die vom BVerfG durchgeführte Erforderlichkeitsprüfung im Rahmen des üblichen. Diese gebe keine Möglichkeit, auch Alternativlösungen zu prüfen. Das von *Prof. Seer* angesprochene Konzept sei keines, was das Gericht im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung mit einfließen lassen könne. Es sei nicht die Aufgabe des BVerfG, mögliche politischen Alternativen zu bewerten.

Das BVerfG habe dem Gesetzgeber mit der Bedürfnisprüfung ein großes Problem zur Lösung aufgegeben. Ausgangspunkt sei das gefundene Regelungsziel, nach dem die Verschonungsregelung insgesamt der Gefahr entgegenwirken solle, dass der Erwerber aufgrund der Erbschaftsteuerbelastung dem Unternehmen Mittel entziehen müsse, was zu einer substanziellen Gefährdung des Unternehmens führe. Hierbei gelange man in schwierige und wechselseitige Kausalitätsfragen. Einerseits sei der Erbe durch die Erbschaftsteuer betroffen und andererseits gehe es um die Sicherung des Unternehmens. Um die Verknüpfung dieser Problematik gehe es bei der angemahnten Bedürfnisprüfung. Ob ein anderes Ziel oder ein in eine andere Richtung präzisiertes Ziel zu anderen Konsequenzen für die Bedürfnisprüfung führen würde, könne er nicht beantworten.

Prof. Krumm wies noch einmal darauf hin, dass aus seiner Sicht die Frontlinie keine rein quantitative im Sinne der Größe eines Unternehmens sei. Vielmehr sei es ratsam, bei der Verschonungsvoraussetzung der Beteiligungsqualität strenger und dafür bei der Größe des Unternehmens großzügiger zu sein, wenn an dem jetzigen System festgehalten werde. Insgesamt sei allerdings der von *Prof. Seer* gemacht Vorschlag vorzuzugwürdiger.

Am systematischen Verständnis von § 9 und § 11 BewG habe sich durch die geänderte Rechtslage nichts geändert. Es handle sich in der Tat um eine Auslegungsfrage. Verfügungsbeschränkungen müssten nicht so verstanden werden, wie der BFH es tue. Man könne sie auf Fälle wie die Testamentsvollstreckung reduzieren, für welche die Norm ursprünglich gemacht worden sei. Der Inhalt des § 11 Abs. 2 BewG ergebe sich bereits aus § 9 Abs. 1 BewG. Beide Vorschriften würden von der sozialen Bewertungsübung ausgehen. § 9 Abs. 3 BewG weiche von dieser ab und sei daher eine Spezialvorschrift sowohl zu § 9 Abs. 1 BewG als auch zu § 11 Abs. 2 BewG.

Die Weitergeltung eines verfassungswidrigen Gesetzes über einen gewissen Stichtag hinaus sei hoch problematisch und auch nicht das, was sich der Grundgesetzgeber vorgestellt habe, als er das BVerfG als Kontrollinstanz geschaffen habe. Hier müsse das BVerfG klar sagen, wie die Alternative aussehen solle, die ab dem Stichtag weitergelte. Es wäre hier sinnvoller gewesen, das Gesetz ab dem Stichtag außer Kraft treten zu lassen, wie es auch bei der Vermögensteuer geschehen sei.

Nach *Dr. Meister* wäre der Wegfall einer Definition des Verwaltungsvermögens ein großer Fortschritt, um das Recht und den Vollzug zu vereinfachen. Im Gegenzug müsste der Gesetzgeber klar definieren, was das zu begünstigende Vermögen im positiven Sinne sei.

Im Jahr 1982 habe der Gesetzgeber bei der Grunderwerbsteuer alle Ausnahmen beseitigt und eine einfache Steuer mit einem niedrigen Steuersatz geschaffen. Mittlerweile seien die Ausnahmen zwar immer noch weitgehend aufgehoben, aber der Steuersatz habe sich mehr als verdreifacht. Wenn man dies als Perspektive für die von *Prof. Seer* vorgeschlagene Alternative ansetze, hätte man in 30 Jahren eine Erbschaftsteuer ohne jegliche Ausnahmen bei einem Steuersatz von 30%. Bei so einer Entscheidung müsse man sich auch immer politisch mit der Entwicklung auseinandersetzen.

Es gebe nicht nur im Bereich des Betriebsvermögens, sondern auch des Privatvermögens Verschonungsregelungen in der Erbschaftsteuer. Beim Vorschlag von *Prof. Seer* müssten auch diese mit auf den Prüfstand. Dies hätte zusätzliche weitreichende Konsequenzen zur Folge.

Im Gegenzug sei bei den Unternehmen zu bedenken, dass das entnommene Geld bereits der Ertragsbesteuerung unterlegen habe. Aus 10% Erbschaftsteuer werde so schnell ein 15%iger Verlust beim Unternehmen. Dies könne bereits existenzbedrohend sein. Vor diesem Hintergrund habe sich der Gesetzgeber für den Erhalt der Verschonungsregelungen ausgesprochen. Man werde versuchen, diese schlicht auszugestalten und den Ansatz einer praxisgerechten und gleichmäßigen Besteuerung als Zielsetzung im Auge behalten.

Herr *Binding* wies darauf hin, dass *Prof. Seer* lediglich einen Steuersatz von 10%, aber keine Bemessungsgrundlage genannt habe. Wenn man vor dem Hintergrund des bisher Gesagten 10% des nach dem Marktwert bestimmten Unternehmenswertes bezahlen müsste, dann könne dies schnell existenzgefährdend sein. Man könne zwar mit großzügigen Stundungsregelungen arbeiten, aber wenn die Ertragslage der folgenden Jahre schlecht sei, werde auch damit die Existenz gefährdet. Im Rahmen der Diskussion um eine Wiedereinführung der Vermögensteuer hieß es bereits, dass eine 1%ige Steuer jährlich die Unternehmen in die Insolvenz treibe.

Nach *Dr. Gambke* seien die von *Dr. Meister* vorgetragene Ängste nur bedingt begründet. Die Politik müsse nicht notwendigerweise die Steuersätze wie bei der Grunderwerbsteuer erhöhen. Man sei dabei, die Chance auf eine verfassungsfeste Vermögensbesteuerung zu vergeben. Gerade bei der Bewertung müsse man einen Schritt nach vorn machen und würde sich damit einige der heutigen Probleme ersparen. Irgendwann werde man sich mit den Themen Bewertung und in die Zukunft gerichtete Ertragswerte auseinandersetzen müssen. In der Wirtschaft funktioniere eine solche Bewertung seit vielen Jahren, während sich dies in der steuerlichen Betrachtung noch nicht durchgesetzt habe. Wünschenswert sei eine Reform der Bewertungsgrundsätze und eine Abfederung der Belastung über Stundungsregelungen. Stattdessen werde man wohl weiterhin das Verwaltungsvermögen definieren, die Prozentsätze herunterfahren und hoffentlich zumindest eine Nettobetrachtung einführen. Bei der Bedürfnisprüfung sei nicht ersichtlich, wie eine verfassungsfeste Regelung zu erreichen sei.

D. 55. Berliner Steuergespräch

Prof. Mellinghoff dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 55. Berliner Steuergespräch zum Thema "Arbeitnehmerbesteuerung", das am 15. Juni 2015 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird. (www.berlinersteuergespraech.de)