

Stand 03.08.15

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

Fassung: Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.06.2015 i.d.F. Koalitionsbeschluss vom 08.07.2015

Inhalt

A.	Allgemeiner Teil	4
I.	Gesetzgebungsvorgang	4
II.	Zielsetzung des Gesetzes	4
III.	Kernpunkte des Referentenentwurfs	5
B.	Einzelvorschriften	7
I.	§ 13a ErbStG	7
a)	§ 13a Abs. 1 ErbStG-E	7
b)	§ 13a Abs. 2 ErbStG-E	8
c)	§ 13a Abs. 3 ErbStG-E	9
d)	§ 13a Abs. 4 ErbStG-E	13
e)	§ 13a Abs. 5 ErbStG-E	13
f)	§ 13a Abs. 6 ErbStG-E i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015	14
g)	§ 13a Abs. 7 ErbStG-E	16
h)	§ 13a Abs. 8 ErbStG-E	16
i)	§ 13a Abs. 9 ErbStG-E	17
j)	§ 13a Abs. 10 ErbStG-E	20
k)	§ 13a Abs. 11 ErbStG-E	21
2.	§ 13b ErbStG-E	22



Seite 2

a)	Allgemein	22
b)	§ 13b Abs. 1 ErbStG-E	24
c)	§ 13b Abs. 2 ErbStG-E	26
d)	§ 13b Abs. 3 ErbStG-E	27
e)	§ 13b Abs. 4 ErbStG-E	31
f)	§ 13b Abs. 5 ErbStG-E	32
g)	§ 13b Abs. 6 ErbStG-E	33
h)	§ 13b Abs. 7 ErbStG-E	34
i)	§ 13b Abs. 8 ErbStG-E	37
j)	§ 13b Abs. 9 ErbStG-E	38
2.	§ 13c ErbStG-E	39
a)	Allgemein	39
b)	§ 13c Abs. 1 ErbStG-E	39
c)	§ 13c Abs. 2 ErbStG-E	40
d)	§ 13c Abs. 3 ErbStG-E	41
e)	§ 13c Abs. 4 ErbStG-E	42
3.	§ 19a ErbStG-E	42
4.	§ 28a ErbStG-E	43
a)	§ 28a Abs. 1 ErbStG-E	43
b)	§ 28a Abs. 2 ErbStG-E	45
c)	§ 28a Abs. 3 ErbStG-E	48
d)	§ 28a Abs. 4 ErbStG-E	48
e)	§ 28a Abs. 5 ErbStG-E	50
f)	§ 28a Abs. 6 ErbStG-E	51



Seite 3

g)	§ 28a Abs. 7 ErbStG-E	52
h)	§ 28a Abs. 8 ErbStG-E	53
i)	§ 28a Abs. 9 ErbStG-E	53
4.	§ 37 ErbStG-E	53
C.	Disclaimer	55



Seite 4

A. Allgemeiner Teil

I. Gesetzgebungsvorgang

- 17.12.2014 Urteil des Bundesverfassungsgerichts (1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50)
- Februar 2015 Eckwertepapier des Bundesfinanzministeriums der Finanzen
- 02.06.2015 Vorlage eines Referentenentwurfs eines Entwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-gesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts durch das BMF
- 08.07.2015 Koalitionsbeschluss

Ferner ist für das Gesetzgebungsverfahren zum Erbschaftssteuerreformgesetz folgender vorläufiger Zeitplan bekannt:

- 14.08.2015 Zuleitung Bundesrat
- 10.09.2015 Beratung im BR-Finanzausschuss
- 24.09.2015 Bundestag, 1. Lesung
- 25.09.2015 1. Beratung Bundesrat
- 30.09.2015 Kabinettsbeschluss über Gegenäußerung
- 12.10.2015 Anhörung im BT-Finanzausschuss
- 06.11.2015 Bundestag, 2./3. Lesung
- 27.11.2015 2. Beratung Bundesrat

II. Zielsetzung des Gesetzes

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - (BGBl. 2015 I Seite 4) die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zwar grundsätzlich für geeignet und erforderlich gehalten. Die bestehenden Verschonungsregelungen verstoßen angesichts ihres Übermaßes aber gegen Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes. Die vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Gleichheitsverstöße erfassen wichtige Bausteine der Gesamtregelung und damit des gesamten Erb-



Seite 5

schaft- und Schenkungsteuerrechts. Das Bundesverfassungsgericht hat daher die §§ 13a und 13b in Verbindung mit der Steuertarifnorm des § 19 Absatz 1 ErbStG und damit die Erhebung der derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuer insgesamt für mit der Verfassung unvereinbar erklärt. Die geltenden Regelungen sind jedoch bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber Frist für eine Neuregelung bis zum 30. Juni 2016 gesetzt. Der vorliegende Gesetzentwurf zielt – nach seiner Aussage - auf eine verfassungsgemäße Ausgestaltung der Verschonung betrieblichen Vermögens und damit auf eine verfassungskonforme Erhebung der Erbschaft und Schenkungsteuer. Die Sicherung der vorhandenen Beschäftigung in den übergehenden Betrieben und die Bewahrung der ausgewogenen deutschen Unternehmenslandschaft machen es erforderlich, die Unternehmensnachfolge bei Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden in den vom Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - aufgezeigten Grenzen weiterhin zu erleichtern.

Die jetzt vorliegenden Regelungen dürften einer verfassungskonformen Ausgestaltung entsprechen verschlechtern die Position insbesondere größerer Unternehmen jedoch wesentlich.

Im Folgenden wird unter B. der wesentliche Inhalt des Entwurfs C. die neue Gliederung des Gesetzes dargestellt um danach C. die einzelnen Normen geordnet nach Gesetzestext und Begründung des Gesetzgebers einer kritischen Beleuchtung zu unterwerfen.

Die §§ 13a, 13b ErbStG bleiben in ihrer Grundstruktur erhalten, soweit aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts kein Änderungsbedarf besteht. Um einen verfassungsgemäßen Zustand zu schaffen, werden die beanstandeten Regelungen nämlich die Freistellung von Kleinbetrieben von den Lohnsummenregelungen, die Abgrenzung des begünstigten von dem nicht begünstigten Vermögen, Einführung einer Verschonungsbedarfsprüfung für den Erwerb großer Betriebsvermögen, Einführung eines Abschmelzmodells als Wahlrecht für den Erwerb großer Betriebsvermögen angepasst.

III. Kernpunkte des Referentenentwurfs

Das Gesetz will die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts wie folgt umsetzen: Das Bundesverfassungsgericht hat es für unverhältnismäßig gehalten, dass die Verschonung auch eintritt, obwohl das betriebliche Vermögen bis zu 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht. Dies macht es in Zukunft erforderlich, Vermögen grundsätzlich zu besteuern, das für nicht verschonungswürdig gehalten wird. Da damit eine genaue Abgrenzung des für verschonungswürdig gehaltenen Vermögens erforderlich wird, sieht das Gesetz in Abkehr von der Negativdefinition des Verwaltungsvermögenskatalogs mit seinen zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen - eine Neudefinition des begünstigten Vermögens vor. Danach ist dasjenige Vermögen begünstigt, das



Seite 6

seinem Hauptzweck nach überwiegend einer originär land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. Hierdurch wird das verschonungswürdige Vermögen zielgenau von dem nicht verschonungswürdigen Vermögen abgegrenzt. Missbräuchlichen Gestaltungen wie der sogenannten „Cash-GmbH“ wird durch die Einführung des Hauptzwecks vollständig die Grundlage entzogen. Die nach dem Finanzmitteltest verbleibenden Schulden werden quotaal dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet. Da Betriebe zur Kapitalstärkung auch einen gewissen Umfang nicht begünstigten Vermögens benötigen, wird ein Teil des originär nicht begünstigten Vermögens (wertmäßig in Höhe von 10 Prozent des begünstigten Nettovermögens) wie begünstigtes Vermögen behandelt. Das begünstigte Nettovermögen wird bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen konsolidiert ermittelt. Die Umgehungsmöglichkeiten mittels des Kaskadeneffekts werden damit beseitigt.

Die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen sind, wird auf drei Arbeitnehmer abgesenkt, um die Ausnahme von der Lohnsummenregelung auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen zu beschränken.

Bei Betrieben mit vier bis zehn Arbeitnehmern und bei Betrieben mit elf bis fünfzehn Arbeitnehmern wird dem besonderen Bedürfnis für eine Flexibilisierung der Lohnsummenregelung Rechnung getragen, weil hier schwer kalkulierbare Folgen bei Wechseln in der Beschäftigtenzahl im Hinblick auf das Einhalten der Mindestlohnsumme eintreten können. Dazu wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren auf 250 Prozent bei vier bis zehn Arbeitnehmern und auf 300 Prozent bei elf bis fünfzehn Arbeitnehmern beziehungsweise bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren auf 500 Prozent bei vier bis zehn Arbeitnehmern und auf 565 Prozent bei elf bis fünfzehn Arbeitnehmern abgesenkt. Gestaltungen bei der Lohnsummenregelung durch Aufspaltung von Betrieben und Übertragung in mehreren Schritten wird durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen entgegengewirkt.

Bei dem Erwerb von großem begünstigtem Vermögen über 26 Millionen Euro (Prüfchwelle) wird eine Verschonungsbedarfsprüfung eingeführt. Unterhalb der Schwelle verbleibt es bei der bisherigen Steuerbefreiung. Es sind die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen einzuhalten. Die Prüfchwelle erhöht sich auf 52 Millionen Euro, wenn bestimmte qualitative Merkmale in den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen vorliegen.

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



Seite 7

Lohnsummen- und die Behaltensregelungen einhält.

Der Steuerpflichtige kann wahlweise unwiderruflich einen Antrag auf Gewährung eines Verschonungsabschlags stellen. In einem Korridor von 26 Millionen bis 116 Millionen Euro begünstigten Vermögens schmilzt der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Erwerb des begünstigten Vermögens über der Grenze von 26 Millionen Euro liegt. Ab 116 Millionen Euro begünstigten Vermögens gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag von 20 Prozent bei der Regelverschonung und im Fall der Optionsverschonung von 35 Prozent. Im Rahmen der Einschätzungsprärogative wird typisierend davon ausgegangen, dass auch bei diesen Erwerben in verminderter Höhe eine unwiderlegliche Gefährdungsvermutung besteht. Bei Familienunternehmen (positiver Satzungstest) gilt der „Abbaupfad“ zwischen 52 Millionen Euro und 142 Millionen Euro.

B. *Einzelvorschriften*

I. *§ 13a ErbStG*

a) § 13a Abs. 1 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

§ 13a Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

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



Seite 8

Begründung des Gesetzgebers

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

Kommentar

Die Komplettfreistellung von 100 % ist in Absatz 10 der neuen Vorschrift geregelt.

b) § 13a Abs. 2 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Teil des begünstigten Vermögens bleibt außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150 000 Euro nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Der Abzugsbetrag von 150 000 Euro verringert sich, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150 000 Euro übersteigt, um 50 Prozent des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags.

Der Abzugsbetrag kann innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.



Seite 9

Begründung des Gesetzgebers

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

c) § 13a Abs. 3 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

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

An die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent tritt bei

- 1. mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent*
- 2. mehr als zehn, aber nicht mehr als fünfzehn Beschäftigten eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent.*

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden.

Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 zu gewährende Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Die Lohnsumme umfasst alle Vergütungen (Löhne und Gehälter und andere Bezüge und Vorteile), die im maßgebenden Wirtschaftsjahr an die auf den Lohn- und



Seite 10

Gehaltslisten erfassten Beschäftigten gezahlt werden. Außer Ansatz bleiben Vergütungen an solche Beschäftigte, die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Juni 2002 (BGBl. I Seite 2318), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 23. Oktober 2012 (BGBl. I Seite 2246) geändert worden ist, oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden, die Krankengeld im Sinne des § 44 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch vom 20. Dezember 1988 (BGBl. I Seite 2477, 2482), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. April 2015 (BGBl. I Seite 583) geändert worden ist, oder die Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Januar 2015 (BGBl. I Seite 33) beziehen; diese im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) einem Betrieb zuzurechnenden Beschäftigten bleiben bei der Anzahl der Beschäftigten des Betriebs im Sinne der Sätze 3 und 4 unberücksichtigt. Zu den Vergütungen zählen alle Geld- oder Sachleistungen für die von den Beschäftigten erbrachte Arbeit, unabhängig davon, wie diese Leistungen bezeichnet werden und ob es sich um regelmäßige oder unregelmäßige Zahlungen handelt. Zu den Löhnen und Gehältern gehören alle von den Beschäftigten zu entrichtenden Sozialbeiträge, Einkommensteuern und Zuschlagsteuern auch dann, wenn sie vom Arbeitgeber einbehalten und von ihm im Namen des Beschäftigten direkt an den Sozialversicherungsträger und die Steuerbehörde abgeführt werden. Zu den Löhnen und Gehältern zählen alle von den Beschäftigten empfangenen Sondervergütungen, Prämien, Gratifikationen, Abfindungen, Zuschüsse zu Lebenshaltungskosten, Familienzulagen, Provisionen, Teilnehmergebühren und vergleichbare Vergütungen. Gehören zum Betriebsvermögen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft und Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, unmittelbar oder mittelbar Beteiligungen an Personengesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums haben, sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten dieser Gesellschaften einzubeziehen zu dem Anteil, zu dem die unmittelbare und mittelbare Beteiligung besteht. Satz 11 gilt für Anteile an Kapitalgesellschaften entsprechend, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung mehr als 25 Prozent beträgt.

Im Fall einer Betriebsaufspaltung sind die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten der Besitzgesellschaft und der Betriebsgesellschaft zusammenzuzählen.

Begründung des Gesetzgebers

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

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



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

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

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



Seite 12

wegen der geringen Bezugsgröße ein Unterschreiten der Mindestlohnsumme wesentlich größere steuerrechtliche Auswirkung als bei Betrieben mit einer größeren Zahl von Beschäftigten. Je geringer die Anzahl der Beschäftigten ist, desto mehr gerät auch die Tätigkeit des Unternehmers selbst in den Vordergrund, die dann durch eine Nachbesteuerung wegen Nichteinhaltung der Lohnsummenregel neben den verbleibenden Arbeitsplätzen gefährdet werden könnte.

Dem Bedürfnis, in Betrieben mit bis zu 15 Beschäftigten den Folgen unkalkulierbarer Wechsel in der Belegschaft entgegenzuwirken und der daraus resultierenden Schwierigkeit, die Lohnsummenregelung einzuhalten, wird mit einer nach Beschäftigtenzahl gestaffelten und verringerten Mindestlohnsumme Rechnung getragen. Schon der Wegfall nur eines Beschäftigten kann bei Betrieben mit bis zu 15 Beschäftigten zu einem Wegfall eines hohen Anteils der Lohnsumme führen. Mit zunehmender Anzahl der Beschäftigten wirkt sich in der Regel der Wegfall eines Beschäftigten verhältnismäßig geringer auf die Lohnsumme aus. Betriebe mit mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten müssen eine Mindestlohnsumme von 250 Prozent bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren oder im Fall der Optionsverschonung zu 100 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren einhalten. Betriebe mit mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 Beschäftigten müssen eine Mindestlohnsumme von 300 Prozent beziehungsweise von 565 Prozent einhalten. Bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren ist dem Betrieb jeweils eine im Verhältnis höhere Mindestlohnsumme zuzumuten, da die längere Lohnsummenfrist eine längerfristige Planung der Beschäftigungssituation ermöglicht. Die Kombination der Beschäftigtenzahl mit der Staffelung der Mindestlohnsumme erhöht die Flexibilität der Regelung.

Beschäftigte, die sich im Mutterschutz im Sinne des Mutterschutzgesetzes oder in einem Ausbildungsverhältnis befinden oder die Krankengeld im Sinne des § 44 SGB V oder Elterngeld im Sinne des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes beziehen, bleiben sowohl bei der Anzahl der Beschäftigten eines Betriebs sowie bei der Ermittlung der Lohnsummen unberücksichtigt.

Damit Fälle der Betriebsaufspaltung sich nicht auf die Lohnsummen auswirken, werden die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten zusammengerechnet. Die Zusammenrechnung führt dazu, dass die Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenregelung sowohl auf die Besitz- als auch auf die Betriebsgesellschaft angewendet werden.

Kommentar

Die Vorschrift entspricht in der Sache der bisherigen Regelung. Im Übrigen ist anzumerken, dass die meisten Betriebe mit einer solch geringen Mitarbeiterzahl auch bewertungstechnisch nicht



Seite 13

relevant sind. Zu klären ist aber insbesondere ob der Begriff der Betriebsaufspaltung hier nicht eher untechnisch zu verstehen ist statt im Sinne des EStG.

d) § 13a Abs. 4 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(4) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 11 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind, trifft die Feststellungen des Satzes 1 das örtlich zuständige Finanzamt entsprechend § 152 Nummer 3 des Bewertungsgesetzes. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständig ist. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

Begründung des Gesetzgebers

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

Kommentar

Wie bisher.

e) § 13a Abs. 5 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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



Seite 14

im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 auf einen Miterben überträgt. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

Begründung des Gesetzgebers

Die Vorschrift entspricht inhaltlich unverändert dem bisherigen § 13a Absatz 3 und § 13b Absatz 3 ErbStG und wird aus systematischen Gründen zusammengeführt.

f) § 13a Abs. 6 ErbStG-E i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

1. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Gleiches gilt, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I Seite 2782, 2791), geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912), in der jeweils geltenden Fassung) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13b erworben hat oder wenn eine Beteiligung an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des § 13b in eine Personengesellschaft (§ 24 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes) erworben hat;

2. das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Sinne des § 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes veräußert. Gleiches gilt, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr dauernd zu dienen bestimmt ist oder wenn der bisherige Betrieb innerhalb der Behaltensfrist als Stückländerei zu qualifizieren wäre oder Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes nicht mehr selbst bewirtschaftet werden;



Seite 15

3. als Inhaber eines Gewerbebetriebs, Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes oder persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 150 000 Euro übersteigen; Verluste bleiben unberücksichtigt.

Gleiches gilt für Inhaber eines begünstigten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren;

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

5. im Fall des § 13b Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 die Verfügungsbeschränkung oder die Stimmrechtsbündelung aufgehoben wird.

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

Begründung des Gesetzgebers

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



Seite 16

g) § 13a Abs. 7 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang zu keiner Besteuerung führt.

Begründung des Gesetzgebers

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

h) § 13a Abs. 8 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

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



Seite 17

Kommentar

E contrario kann man schließen, dass weiterhin grundsätzlich auch Drittstaatenvermögen begünstigt ist - insbesondere bei Kaskadenstrukturen über Gesellschaften. Das substituiert quasi den früheren Gegenschluss aus § 13 b Abs. 2 ErbStG.

i) § 13a Abs. 9 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(9) Die Absätze 1 bis 8 sind anzuwenden, wenn der Erwerb begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 zusätzlich der Erwerbe im Sinne des Satzes 2 insgesamt 26 Millionen Euro nicht übersteigt. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden bei der Anwendung des Satzes 1 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Wird die Grenze von 26 Millionen Euro durch mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für die bis dahin nach Absatz 1 oder Absatz 10 als steuerfrei behandelten früheren Erwerbe mit Wirkung für die Vergangenheit. Die Festsetzungsfrist für die Steuer der früheren Erwerbe endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von dem letzten Erwerb Kenntnis erlangt. An die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro in Satz 1 und 2 tritt vorbehaltlich des Satzes 6 der Betrag von 52 Millionen Euro, wenn der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

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

und die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Die Voraussetzungen des Satzes 5 müssen 10 Jahre vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) vorliegen. Die Steuerbefreiung entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen des Satzes 5 nicht über einen Zeitraum von 30 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) eingehalten werden; §§ 13c und 28a bleiben unberührt.

In den Fällen des Satzes 5



Seite 18

- 1. ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt die Änderungen der genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Frist von einem Monat anzuzeigen,*
- 2. endet die Festsetzungsfrist für die Steuer nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von der Änderung einer der in Satz 5 genannten Bestimmungen oder der tatsächlichen Verhältnisse Kenntnis erlangt.*

Begründung des Gesetzgebers

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

Nach dieser Maßgabe bestimmt die Vorschrift grundsätzlich eine Prüfschwelle von 26 Millionen Euro für die Verschonung des insgesamt erworbenen begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b ErbStG. Bei der Prüfung, ob die Schwelle überschritten ist, sind von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens innerhalb von zehn Jahren einzubeziehen (vergleichbar mit der Frist in § 14 ErbStG). Durch das Zusammenrechnen von Erwerben innerhalb von zehn Jahren sollen Gestaltungen durch gestaffelte Übertragungen vermieden werden. Dabei werden frühere Erwerbe nur mit ihrem früheren Wert angesetzt. Damit eine nachträgliche Änderungsfestsetzung möglich bleibt, wird das Ende der Festsetzungsfrist hinausgeschoben. Liegt der Erwerb unterhalb der Prüfschwelle, erhält der Erwerber, wie im bisherigen Recht, im Rahmen der Regelverschonung einen Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent und bei der Optionsverschonung nach Absatz 10 in Höhe von 100 Prozent, soweit die weiteren Voraussetzungen (Einhalten der Behaltens- und der Lohnsummenregelungen) hierfür vorliegen. Übersteigt der Wert des erworbenen begünstigten Vermögens die Prüfschwelle, erfolgt zunächst keine Verschonung, sondern auf Antrag ein verminderter Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG (vgl. Begründung zu § 13c ErbStG) oder eine individuelle Verschonungsbedarfsprüfung beim Erwerber nach dem neu eingefügten § 28a ErbStG (vgl. Begründung zu § 28a ErbStG).

Das Bundesverfassungsgericht hat die Bedürfnisprüfung für den Erwerb von größeren Unternehmen vorgegeben, da die Ungleichbehandlung bei diesen Erwerben schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Ausmaß annimmt, das ohne konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens - eigentlich des Erwerbs - nicht mehr hingenommen werden kann (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 172 f.). Bei der Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum zugestanden. Die erwerbsbezogene Prüf-



Seite 19

schwelle orientiert sich an dem Maß der Ungleichbehandlung und knüpft entsprechend der Erbschaftsteuersystematik an den Wert des konkreten Erwerbs an (erwerbsbezogene Betrachtung). Eine erwerbsbezogene Prüfschwelle grenzt daher größere Erwerbe von kleinen und mittleren Erwerben ab. Bei Erwerben bis zu einem Wert von 26 Millionen Euro geht der Gesetzgeber typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung aus. Der Prüfschwellenwert ist von der Steuertarifnorm abgeleitet. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Steuertarifs die größeren Erwerbe, auf die der höchste Steuersatz angewendet wird, mit einem Wert von über 26 Millionen Euro bestimmt (vgl. § 19 Absatz 1 ErbStG). Diesem Grenzwert sollte die Prüfschwelle nicht widersprechen. Bei der Höhe der Prüfschwelle ist zu beachten, dass die Prüfung nicht strukturell leer laufen darf und eine gewisse Anzahl von Erwerben erfasst. Nach der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2012 und 2013 lagen rund 1,5 bis 1,7 Prozent der Erwerbe mit begünstigtem Vermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG in der in diesen Jahren geltenden Fassung oberhalb eines Werts von 20 Millionen Euro. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass etwa 1 Prozent der Erwerbe begünstigten Vermögens im Sinne des Gesetzesentwurfs oberhalb von 26 Millionen Euro liegen.

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

Die Unternehmensführung bei solchen Unternehmen ist typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet. Dies schließt häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus. Vor allem in großen familiengeführten Unternehmen sind gesellschaftsvertragliche Bestimmungen vorzufinden, wie Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen. Durch die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen erhöht sich das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens, dem durch eine pauschal höhere Prüfschwelle von 52 Millionen Euro Rechnung getragen wird. Die pauschale Erhöhung bei kumulativem Vorliegen von Entnahme-, Abfindungs- und Verfügungsbeschränkungen soll dem erhöhten Bedürfnis für eine Verschonung unbürokratisch nachkommen. Um einen bürokratischen Ermittlungsaufwand in jedem Einzelfall und damit verbundene Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, erfolgt im Wege der Typisierung eine Erhöhung der Prüfschwelle um 100 Prozent.



Seite 20

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

Satz 8 sieht dazu eine besondere Anzeigepflicht des Erwerbers sowie eine besondere Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist vor.

Kommentar

Die Vorschrift ist völlig verunglückt. Gewollt war ein Sondertatbestand der Familienunternehmen begünstigt – geschaffen wurde ein „geht gar nicht Anforderungskatalog“. Die Ausschüttung darf nahezu vollständig nicht erfolgen. Bei Personengesellschaften dürfte man die persönlichen Steuern nicht entnehmen. Der Begriff der Angehörigen sollte sich an §§ 13 a Abs 1 Nr 3 ErbStG orientieren, so dass Familienstiftungen und Gesellschaften auch erfasst werden. Auch die erhebliche Beschränkung der Abfindung geht so nicht, da sie schon zivilrechtlich unwirksam ist. Letztendlich sind auch die geforderten 10 Jahre vorher und 30 danach praxisuntauglich. Eine Orientierung an 5 bzw. 7 Jahren wie bei der Lohnsumme wäre zielführender.

j) § 13a Abs. 10 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

- 1. In Absatz 1 Satz 1 tritt an die Stelle des Verschonungsabschlags von 85 Prozent ein Verschonungsabschlag von 100 Prozent;*
- 2. in Absatz 3 Satz 1 tritt an die Stelle der Lohnsummenfrist von fünf Jahren eine Lohnsummenfrist von sieben Jahren;*



Seite 21

3. in Absatz 3 Satz 1 und Satz 4 tritt an die Stelle der Mindestlohnsumme von 400 Prozent eine Mindestlohnsumme von 700 Prozent;
4. in Absatz 3 Satz 4 Nummer 1 tritt an die Stelle einer Mindestlohnsumme von 250 Prozent eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent;
5. in Absatz 3 Satz 4 Nummer 1 tritt an die Stelle einer Mindestlohnsumme von 300 Prozent eine Mindestlohnsumme von 565 Prozent;
6. in Absatz 6 tritt an die Stelle der Behaltensfrist von fünf Jahren eine Behaltensfrist von sieben Jahren.

Begründung des Gesetzgebers

Die Vorschrift über die Optionsverschonung entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen § 13a Absatz 8 ErbStG. Sie ist an die geänderte Lohnsummenregelung angepasst worden. Bei Betrieben mit mehr als drei, aber nicht mehr als zehn Beschäftigten ist eine Mindestlohnsumme von 500 Prozent und bei Betrieben mit mehr als zehn, aber nicht mehr als 15 ist eine Mindestlohnsumme von 565 Prozent einzuhalten.

k) § 13a Abs. 11 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

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



Seite 22

2. § 13b ErbStG-E

a) Allgemein

Begründung des Gesetzgebers

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL21/12 - beanstandet, dass die Verschonung betrieblichen Vermögens nach § 13a ErbStG auch dann eintreten kann, wenn das verschonte betriebliche Vermögen einen Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 Prozent hat. Darüber hinaus erlaubt die Regelung Gestaltungen innerhalb mehrstöckiger Gesellschaften durch Verschieben von Verwaltungsvermögen zwischen den einzelnen Gesellschaften (sog. Kaskadeneffekt), die ebenfalls vom Bundesverfassungsgericht beanstandet wurden. Zur Vermeidung dieser unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten liegen der Neukonzeption des begünstigten Vermögens folgende Leitgedanken zu Grunde:

1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens nach dem Hauptzweck

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

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

Unter Berücksichtigung dieser Zielsetzungen kann das zu begünstigende Vermögen im Rahmen der nach § 11 Absatz 2 Satz 3 BewG ohnehin vorzunehmenden Einzelbewertung zielgenau und folgerichtig nach dem Hauptzweck der einzelnen Tätigkeiten des Betriebs oder der Gesellschaft abgegrenzt werden. Zugleich wird damit ausgeschlossen, dass Wirtschaftsgüter, die ohne die ei-



gentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können, die (vollständige) Verschonung nach § 13a ErbStG erhalten. In Abkehr von den bisherigen gegenständlichen Definitionen im Verwaltungsvermögenskatalog und seiner Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Technik schließt die Neuregelung nicht verschonungswürdiges Vermögen zielgenau und folgerichtig aus.

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

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



2. Konsolidierte Betrachtung

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

Kommentar

Die Verbundbetrachtung sollte sich auch bei der Bewertung durchsetzen, da sie auch das betriebswirtschaftlich richtige Vorgehen darstellt. Der sog. Substanzwerttest sollte demgemäß auch auf konsolidierter Basis – wenn überhaupt – erfolgen.

b) § 13b Abs. 1 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

§ 13b wird nie folgt gefasst:

Begünstigtes Vermögen

(1) Zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören

1. der inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 168 Absatz 1 Nummer 1 des Bewertungsgesetzes) mit Ausnahme der Stückländereien (§ 160 Absatz 7 des Bewertungsgesetzes), und selbst bewirtschaftete Grundstücke im Sinne des § 159 des Bewertungsgesetzes sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient;

2. inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Absatz 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und Beteiligungen an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 3 Nummer 1 oder § 18 Absatz 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in



Seite 25

einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. Beteiligungen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Bewertungsgesetzes in Verbindung mit § 15 Absatz 3 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes) sind begünstigungsfähig, soweit sie begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Personengesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an Kapitalgesellschaften halten;

3. Anteile an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9) Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 Prozent beteiligt war (Mindestbeteiligung). Ob der Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Satzes 1, deren Vermögen ausschließlich aus Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften besteht, sind begünstigungsfähig, soweit diese begünstigungsfähige Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteile an Kapitalgesellschaften halten.

Begründung des Gesetzgebers

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

Zu Nummer 1

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

Zu Nummer 2

Die Vorschrift entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 13b Absatz 1 Nummer 2 ErbStG. Aufgrund der durch gewerblich geprägte Personengesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten für lediglich vermögensverwaltende Tätigkeiten, werden diese aus dem begünstigungsfähigen Vermögen ausgeschlossen. Satz 2 sieht eine Ausnahme für solche Personengesellschaften vor, die ohne eigenen Geschäftsbetrieb begünstigungsfähige Beteiligungen an anderen Gesellschaften oder begünstigungsfähige Anteile an



Seite 26

Kapitalgesellschaften halten, soweit deren Vermögen aus begünstigtem Vermögen besteht. Dies betrifft Holdinggesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft.

Zu Nummer 3

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

Kommentar

Die Norm hat es in sich. Es beginnt damit, dass geprägte Gesellschaften durch den „nur“ Verweis auf § 15 Abs 3 Nr 1 EStG raus wären. Damit würden auch Wohnungsbauunternehmen, die nicht über gewerblich tätige „Zusatzleistungen“ zum echten Geschäftsbetrieb werden nicht begünstigt. In den jeweiligen zweiten Sätzen des Nr 2 und 3 sollen wohl Konzernfälle erfasst werden. Hier ist jeweils das Wort soweit durch wenn zu ersetzen und die „Ausschließlichkeit“ zu streichen. Ansonsten führt schon der Tatbestand, dass die Obergesellschaft Forderungen gegen die Tochter hat zur nicht Privilegierung führen. Auch wären Drittstaatenbeteiligungen nicht privilegiert, da sie durch die Anknüpfung an die Begünstigungsfähigkeit jeweils nicht das Inlands- noch das EU Kriterium erfüllen. Die Sätze sollten jeweils komplett gestrichen werden, da sie besser über die Verbundprüfung nach Abs 7 zu erfassen wären.

c) § 13b Abs. 2 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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



Seite 27

Begründung des Gesetzgebers

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

d) § 13b Abs. 3 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

anzuwenden.

Begründung des Gesetzgebers

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



Seite 28

gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit. Als Indiz kann die bisherige Nutzung zu mehr als 50 Prozent im Betrieb herangezogen werden.

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

Beispiele zur Abgrenzung des begünstigten Vermögens:

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

Grundstücke

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

Das Grundstück dient dem Hauptzweck des Betriebs (unmittelbar begünstigtes Vermögen). Ebenfalls auf dem Grundstück 1 befindet sich ein Mehrfamilienhaus. Die Wohnungen des Mehrfamilienhauses werden ausschließlich an die Beschäftigten der AB GmbH & Co KG vermietet, um den durchgehenden Produktionsprozess nicht zu unterbrechen.

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

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

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

Das Grundstück 3 wird nicht betrieblich genutzt.

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

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



Seite 29

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Beteiligungen

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

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

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



Seite 30

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

Die E-GmbH betreibt ein Hotel. Die AB GmbH & Co. KG hält 20 Prozent der GmbH Anteile. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beträgt nicht mehr als 25 Prozent. Die Beteiligung ist kein begünstigtes Vermögen; sie dient auch nicht dem Hauptzweck der AB GmbH & Co. KG.

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

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

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

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

Lizenzen

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

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

Kraftfahrzeug

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

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

Kommentar

Hier wird die Generalumkehr im Gegensatz zur alten Lösung geschaffen. Die Klarheit einer enumerativen Lösung wird gegen die Schlacht mit einem unbestimmten getauscht. Das hilft ins-



Seite 31

besondere nicht beim Vollzug durch die Behörden. Zu beachten ist auch, dass bei einem Sparunternehmen mehrere Hauptzwecke vorstellbar sein müssen.

e) § 13b Abs. 4 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(4) Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören zum begünstigten Vermögen, soweit ihr gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des anzusetzenden gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft nicht übersteigt oder sie zum Vermögen eines Kreditinstituts oder eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des Kreditwesengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I Seite 2776), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I S. 926) geändert worden ist, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. 1993 I Seite 2), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 7 des Gesetzes vom 12. Juni 2015 (BGBl. I S. 926) geändert worden ist, zuzurechnen

sind.

Der gemeine Wert der Finanzmittel ist um den positiven Saldo der eingelegten und der entnommenen Finanzmittel zu verringern, welche dem Betrieb im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren.

Begründung des Gesetzgebers

Zu Satz 1

Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen werden der Höhe nach wie bisher in typisierender Weise dem begünstigten Vermögen zugerechnet. Die Abgrenzung (Finanzmitteltest) erfolgt entsprechend den bisherigen Grundsätzen des § 13b Absatz 2 Satz 2 Nummer 4a ErbStG, die durch Artikel 30 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I Seite 1809) eingefügt wurden. Damit werden insbesondere Gestaltungen vermieden, die darauf abzielen, liquides Vermögen unter vollständiger oder weitgehender Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu übertragen. Wie im geltenden Recht ist entsprechend dem Gedanken des Hauptzwecks der Finanzmitteltest bei Banken im Sinne des § 1 Absatz 1 und 1a des KWG in der jeweils geltenden Fassung oder Versicherungsunternehmen, die der Aufsicht nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 des VAG in der jeweils geltenden Fassung nicht anzuwenden.

Zu Satz 2



Seite 32

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

Kommentar

Es müsste in Abs 4 die Worte vorangestellt werden, dass unbeschadet Abs 3 Zahlungsmittel zum begünstigten Vermögen gehören um die Prüfungsreihenfolge klarzustellen. Im folgenden Satz sollte eingefügt werden, welche dem „Betrieb in der Verbundbetrachtung“ zuzurechnen waren um klar zu machen, dass eine konsolidierte Betrachtung erfolgt.

f) § 13b Abs. 5 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

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

Die Werte sind nach dem für den Substanzwert (Mindestwert) geltenden Grundsatz der Einzelbewertung zu ermitteln. Dabei ist für jedes Wirtschaftsgut beziehungsweise jeden sonstigen aktiven Ansatz die Frage zu beantworten, ob diese jeweils im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 ErbStG) überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit als Hauptzweck dienen. Deshalb braucht sich eine intensivere Prüfung nur auf diejeni-



Seite 33

gen Wirtschaftsgüter zu erstrecken, die in Abhängigkeit von den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betriebs (Hauptzweck) ertragsteuerrechtlich als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sind, mithin ohne die eigentliche betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden können. Diese Prüfung erfolgt ohnehin im Rahmen der Vermögensaufstellung zur Ermittlung des Substanzwerts (§ 11 Absatz 2 Satz 3 BewG) bzw. zur Ermittlung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 200 Absatz 2 BewG) und vermeidet somit zusätzlichen Bürokratieaufwand.

Kommentar

So wie hier gerechnet wird, ist die Aufteilung willkürlich und trägt auch nicht dem Gedanken Rechnung, dass man eigentlich die Kriegskasse der Unternehmen schützen wollte bei der schwierigen Frage was zum „betriebsnotwendigen Vermögen“ gehört. Betrachtet man noch, dass eine Stichtagsbewertung vorgenommen wird, ist der Ansatz mehr als fragwürdig. Auch sollte dem Steuerpflichtigen der Nachweis einer anderen Schuldenuzuweisung offen stehen.

g) § 13b Abs. 6 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

Zu Satz 1

Praktisch jeder Betrieb benötigt zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen gewissen Umfang an Vermögen, das nicht unmittelbar dem Hauptzweck des Betriebs dient. Es wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt, insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in begünstigtes Vermögen zu investieren. Aus diesem Grund soll typisierend und pauschalierend ein Teil des Nettowerts des nicht begünstigten Vermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont werden. Die Wertgrenze wird auf 10 Prozent des Nettowerts des originär begünstigten Vermögens festgelegt. Diese Wertgrenze hat das Bundesverfas-



Seite 34

sungsgericht in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 - nicht beanstandet. Bemessungsgrundlage dafür ist folgerichtig der Wert des begünstigten Vermögens, weil das für unschädlich gehaltene nicht begünstigte Vermögen diesem zur Sicherung dient. Durch eine Anknüpfung an das begünstigte Vermögen werden auch Gestaltungen durch Einlage nicht begünstigten Vermögens vermieden. Eine Anknüpfung beispielsweise an den gemeinen Wert des Betriebs würde es ermöglichen, durch Einlage nicht begünstigten Vermögens den gemeinen Wert des Betriebs insgesamt zu erhöhen und damit einen höheren absoluten Anteil an nicht begünstigtem Vermögen verschont zu erhalten.

Zu Satz 2

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

Kommentar

Der Absatz ist nachvollziehbar sollte aber auf Schenkungsfälle begrenzt werden. Dies weil ein subjektives Element einem Umgehungstatbestand immanent ist.

h) § 13b Abs. 7 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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



Seite 35

Verbundvermögensaufstellung anzuwenden. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 Satz 1, die nicht die Mindestbeteiligung, aber die Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 1 erfüllen, sind die Sätze 1 bis 5 entsprechend anzuwenden.

Begründung des Gesetzgebers

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

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

Zu Satz 1

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

Zu Satz 2

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

Zu Satz 3

Um den Finanzmitteltest und die Ermittlung des nach Absatz 6 in die Begünstigung einzubeziehenden nicht begünstigten Vermögens in der Verbundvermögensaufstellung durchführen zu



Seite 36

können, ist ein gesonderter Ausweis der Finanzmittel, des jungen nicht begünstigten Vermögens sowie des Saldos der eingelegten und entnommenen Finanzmittel erforderlich. Umschichtungen von Finanzmitteln innerhalb einer Konzernstruktur wirken sich auf Ebene der Obergesellschaft folgerichtig beim Finanzmitteltest grundsätzlich nicht aus.

Zu Satz 4

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

Zu Satz 5

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

Zu Satz 6

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

Kommentar

Die Verbundbetrachtung ist sinnhaft und sollte auch auf den Substanzwerttest ausgedehnt werden um dem sinnwidrigen Ergebnis, dass Verlusttöchter mit Null angesetzt werden, ein Ende zu bereiten.



Seite 37

i) § 13b Abs. 8 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

Zu Satz 1

Die Vorschrift beschreibt die Ermittlung des Werts des begünstigten Vermögens ausgehend von dem nach § 11 Absatz 2 Satz 2 bis 4, § 109 BewG ermittelten gemeinen Wert eines Betriebs im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 und 3. Dazu ist der Nettowert des begünstigten Vermögens einschließlich des Vermögens nach Absatz 6 zu dem Nettowert des gesamten Betriebsvermögens ins Verhältnis zu setzen. Anhand dieser Begünstigungsquote ist der für den Betrieb ermittelte gemeine Wert aufzuteilen. Die Berechnung erfolgt in folgenden Schritten:

Nettowert des begünstigten Vermögens / Nettowert des gesamten Betriebsvermögens

= Begünstigungsquote

Gemeiner Wert des Betriebs, der Personengesellschaft, der Kapitalgesellschaft × Begünstigungsquote = Wert begünstigtes Vermögen

Zu Satz 2

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

Zu Satz 3

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



Seite 38

Kommentar

Hier verbleibt es bei dem bisherigen Problemen insbesondere wenn Sonderbetriebsvermögen von Personengesellschaften zu berücksichtigen ist. Ein Verkehrswert wird einem Substanzwert gegenübergestellt. Man sollte lieber schlicht den nicht begünstigten Teil vom begünstigten abziehen um diese Unschärfe zu vermeiden.

j) § 13b Abs. 9 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(9) Das für die Bewertung der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt den Wert des begünstigten Vermögens, des nicht begünstigten Vermögens, der Finanzmittel, des Saldos aus eingelegten und entnommenen Finanzmitteln, des jungen nicht begünstigten Vermögens und der Schulden sowie die sonstigen Abzüge gesondert fest, wenn und soweit diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Dies gilt entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird. Die Entscheidung, ob die Werte von Bedeutung sind, trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder für die Feststellung nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes zuständige Finanzamt. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 11 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes zu bewerten sind, trifft die Feststellungen des Satzes 1 das örtlich zuständige Finanzamt entsprechend § 152 Nummer 3 des Bewertungsgesetzes. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.

Begründung des Gesetzgebers

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



Seite 39

2. § 13c ErbStG-E

a) Allgemein

Begründung des Gesetzgebers

§ 13c ErbStG regelt, dass der Erwerber anstelle einer Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG einen Verschonungsabschlag in Anspruch nehmen kann. Mit steigendem Wert des erworbenen begünstigten Vermögens über 26 Millionen Euro oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 über 52 Millionen Euro verringert sich der Verschonungsabschlag bis zu einer gewissen Grenze stetig. Ab dieser Grenze gilt ein einheitlicher Verschonungsabschlag. Das Bundesverfassungsgericht hat entscheidend darauf abgestellt, dass der Grad der Ungleichbehandlung mit Erwerb von nicht begünstigtem Vermögen (Vergleichsgruppe), insbesondere bei einer Vollverschonung, ein Ausmaß annimmt, das mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist. Je umfangreicher die Steuererschonung und je größer deshalb das Maß der Ungleichbehandlung desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast. Indem bei Erwerb von begünstigtem Vermögen über 26 Millionen Euro oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 über 52 Millionen Euro der Verschonungsabschlag auf bis zu 20 Prozent bei der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) beziehungsweise bis auf 35 Prozent bei der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) verringert wird, nimmt das Maß der Ungleichbehandlung und damit die Rechtfertigungslast ab. Mit steigendem Wert des begünstigten Vermögens steigt auch die Steuerbelastung sukzessive an.

b) § 13c Abs. 1 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

§ 13c Verschonungsabschlag bei Großerwerb von begünstigtem Vermögen

(1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 oder Absatz 10 vorbehaltlich des Absatzes 2. Der Verschonungsabschlag verringert sich um jeweils einen Prozentpunkt für jede vollen 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens den Betrag von 26 Millionen Euro übersteigt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 26 Millionen Euro der Betrag von 52 Millionen Euro.



Seite 40

Begründung des Gesetzgebers

Absatz 1 sieht ein Wahlrecht für einen verminderten Verschonungsabschlag bei Großerwerben von begünstigtem Vermögen zwischen 26 und 116 Millionen Euro vor. Der Verschonungsabschlag sinkt um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 26 Millionen Euro übersteigt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 schmilzt der Verschonungsabschlag in gleicher Weise in einem Korridor zwischen 52 Millionen Euro und 142 Millionen Euro ab.

Kommentar

Die neuen Regelungen werden zu einer deutlichen Verschärfung bei der Besteuerung führen. Insbesondere wird durch das Abstellen auf den Erwerber eine Bettler / Edelmann Konstellation kreiert. Ersterer zahlt nicht und letzterer schon. Hier wird in Zukunft die Kunst darin liegen den richtigen Begünstigten, uU eine Familienstiftung, zu finden, um die Zusammenrechnung zu verhindern.

c) § 13c Abs. 2 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(2) Übersteigt der Wert des begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 116 Millionen Euro, findet Absatz 1 keine Anwendung. Auf Antrag wird ein Verschonungsabschlag nach § 13a Absatz 1 in Höhe von 20 Prozent und unter den Voraussetzungen des § 13a Absatz 10 in Höhe von 35 Prozent gewährt. Liegen die Voraussetzungen des § 13a Absatz 9 Satz 5 und 6 vor, tritt an die Stelle des Betrags von 116 Millionen Euro der Betrag von 142 Millionen Euro.

Begründung des Gesetzgebers

Ab einem Wert von 116 Millionen Euro beziehungsweise 142 Millionen Euro begünstigten Vermögens gilt ein konstanter Verschonungsabschlag bei der Regelverschonung (§ 13a Absatz 1 ErbStG) von 20 Prozent und bei der Optionsverschonung (§ 13a Absatz 10 ErbStG) von 35 Prozent.



Seite 41

d) § 13c Abs. 3 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(3) § 13a Absatz 3 bis 8 findet auf Absatz 1 und 2 entsprechende Anwendung. Bei mehreren Erwerben begünstigten Vermögens im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 von derselben Person innerhalb von zehn Jahren werden für die Bestimmung des Verschonungsabschlags für den letzten Erwerb nach Absatz 1 oder 2 die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert dem letzten Erwerb hinzugerechnet. Der nach Satz 2 ermittelte Verschonungsabschlag für den letzten Erwerb findet auf die früheren Erwerbe Anwendung, wenn die Steuerbefreiung für den früheren Erwerb nach § 13a Absatz 9 Satz 3 wegfällt oder dies bei dem jeweiligen Erwerb zu einem geringeren Verschonungsabschlag führt, es sei denn, für den früheren Erwerb wurde ein Antrag nach § 28a Absatz 1 gestellt. Die bis dahin für frühere Erwerbe gewährte Steuerbefreiung entfällt insoweit mit Wirkung für die Vergangenheit. § 13a Absatz 9 Satz 4 findet Anwendung. Die Anträge nach Absatz 1 und 2 sind unwiderruflich und schließen einen Antrag nach § 28a Absatz 1 für denselben Erwerb aus.

Begründung des Gesetzgebers

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

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

Kommentar

Diese Regelung muss in Zusammenschau mit § 37 ErbStG gesehen werden. Die Zusammenrechnung wirkt nicht mittelbar zurück. Hat z.B. jemand in 2013 voll begünstigt 15 (jeweils Mio. EUR) bekommen und erhält er 2016 weitere 10, so sind diese voll zu begünstigt. Nur für die Ermittlung der Steuersätze etc. bleibt es bei § 14ErbStG.



Seite 42

e) § 13c Abs. 4 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

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

3. § 19a ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

§ 19a wird wie folgt geändert:

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

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

c) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird die Angabe „§ 13a Absatz 8“ durch die Angabe „§ 13a Absatz 10“ ersetzt.

bb) In Satz 4 werden die Wörter „§ 13a Abs. 6 Satz 4 bis 6“ durch die Wörter „§ 13a Absatz 7 Satz 4 bis 6“ ersetzt.

In § 28 Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 13c Abs. 3“ durch die Angabe „§ 13d Absatz 3“ ersetzt.

Nach § 28 wird folgender § 28a eingefügt:



Seite 43

4. § 28a ErbStG-E

a) § 28a Abs. 1 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

§ 28 a Verschonungsbedarfsprüfung

(1) Ist § 13a Absatz 1 für den Erwerb von begünstigtem Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 wegen des Überschreitens der Grenze des § 13a Absatz 9 nicht anzuwenden, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer auf Antrag des Erwerbers zu erlassen, soweit er nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbarem Vermögen im Sinne des Absatzes 2 zu begleichen. Ein Erwerber kann den Erlass nicht in Anspruch nehmen, soweit er begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 auf Grund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen muss. Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Erbe im Rahmen der Teilung des Nachlasses begünstigtes Vermögen auf einen Miterben überträgt. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

Begründung des Gesetzgebers

Zu Satz 1

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



Seite 44

Wird die Prüfschwelle des § 13a Absatz 9 ErbStG von 26 Millionen Euro begünstigtes Vermögen (vgl. Begründung zu Nummer 2 - § 13a ErbStG) beziehungsweise 52 Millionen Euro begünstigtes Vermögen bei Vorliegen qualitativer Merkmale überschritten, wird die Steuer auch für das begünstigte Vermögen in vollem Umfang festgesetzt. Auf Antrag des Erwerbers wird eine Verschonungsbedarfsprüfung durchgeführt. Dem Erwerber ist im Rahmen dieser Prüfung zuzumuten, in gewissem Umfang sein verfügbares Vermögen (vgl. Absatz 2) zur Steuerzahlung einzusetzen. Soweit das verfügbare Vermögen nicht oder nicht vollständig ausreicht, um die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu tilgen, erhält der Erwerber einen nach Absatz 4 auflösend bedingten Rechtsanspruch auf Erlass dieser Steuer. Ergibt die Prüfung hingegen, dass ausreichend verfügbares Vermögen vorhanden ist und es somit einer Verschonung nicht bedarf, ist die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer zu entrichten.

Die Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern begünstigten und nicht begünstigten Vermögens ist in diesen Fällen nicht mehr zu rechtfertigen (Vergleichsgruppe). Bei fehlendem Verschonungsbedarf entfällt die Rechtfertigung für eine Verschonung ab dem ersten Euro. Dagegen ist die Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbern von begünstigtem Vermögen bis zu 26 Millionen Euro beziehungsweise 52 Millionen Euro bei Vorliegen qualitativer Merkmale durch die unwiderlegliche Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung begründet.

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

Müssen Erben begünstigtes Vermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, muss dieser Dritte den Fortbestand des Betriebes gewährleisten. Deshalb soll der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, auch im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten.

Kommentar

Hier gilt das zu Bettler / Edelmann Prinzip gesagte entsprechend. Wichtig ist zu entscheiden ob man den Antrag für die Abschmelzung oder den für die Begünstigung stellt.



Seite 45

b) § 28a Abs. 2 ErbStG-E

Gesetzestext RefE

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

1. mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergebenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört und

2. dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 gehört.

Begründung des Gesetzgebers

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

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

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

Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz dann gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 124). Um die Verschonung von der Steuer bei größeren Erwerben begünstigten Vermögens verfassungsrechtlich zu



Seite 46

rechtfertigen, bedarf es einer Überprüfung, ob durch die Verschonung das angestrebte Gemeinwohlziel auch erreicht wird (Verschonungsbedarfsprüfung). Die verfassungsrechtlich gebotene Verschonungsbedarfsprüfung muss daher ihrerseits zielgenau und folgerichtig ausgestaltet sein.

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

Absatz 2 sieht vor, dass das übrige Vermögen zu 50 Prozent berücksichtigt wird. Einbezogen wird nicht nur das Vermögen, das der Erwerber im Rahmen seines jetzt zu besteuern den Erwerbs als nicht begünstigtes Vermögen erworben hat, sondern auch das nicht begünstigte Vermögen, das dem Erwerber bereits vor dem Erwerb gehört hat. Ausgenommen wird damit das bereits vorhandene Vermögen, das im Falle eines Erwerbs von Todes wegen oder durch Schenkung begünstigtes Vermögen wäre. Die Ausnahme für dieses Vermögen ist folgerichtig. Der Zweck der Verschonung, die in den übergegangenen Betrieben angelegte Beschäftigung und die Betriebe selbst zu bewahren, gilt in gleichem Maße für bereits vorhandene Betriebe.

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

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

Dem steht das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 152 f., nicht entgegen. Dort verneint das Bundesverfassungsgericht, dass die Prüfung eines Verschonungsbedarfs generell bei jedem Erwerb begünstigten Vermögens erforderlich ist, also



Seite 47

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

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erkennt in § 13 ErbStG an, dass bestimmtes Vermögen für die Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehen sollte, z. B. Hausrat, Familienheim. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei einer Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern unter Umständen andere Steuern anfallen oder bei einer eventuellen Beleihung von Wirtschaftsgütern und Vermögensgegenständen eine Beleihung zu 100 Prozent ihres Verkehrswerts in der Regel nicht zu realisieren ist. Da der zu wahrende Kernbestand des Vermögens nicht zweifelsfrei abgegrenzt werden kann, ist das übrige Vermögen typischerweise mit einem Anteil von 50 Prozent einzubeziehen.

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

Kommentar

Das Gesetz lässt den Edelman zahlen und den Bettler verschont. Es geht somit vom Blick auf den Betrieb ab und nimmt eine Gesamtschau vor. Die Frage wird insbesondere dann zu Streit in Familienunternehmen führen, wenn die einen vor diesem Hintergrund entnehmen wollen und die anderen die Innenfinanzierungskraft stärken möchten. Die Regelung ist vor diesem Hintergrund zwar wohl verfassungskonform aber Praxisschädlich.



Seite 48

c) § 28a Abs. 3 ErbStG-E

Gesetzestext RefE

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

Begründung des Gesetzgebers

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

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

Liegen nach Ablauf der sechs Monate die Voraussetzungen weiterhin vor, kommt auf Antrag eine weitere Stundung nach dieser Vorschrift in Betracht. Eine Stundung nach § 28 ErbStG oder nach § 222 der Abgabenordnung, soweit deren Voraussetzungen vorliegen, bleibt darüber hinaus möglich.

Kommentar

Die Verzinslichkeit ist ein Problem, da die 6 % erdrosselnd wirken können.

d) § 28a Abs. 4 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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



Seite 49

1. die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs, bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft des Betriebs der jeweiligen Gesellschaft, innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt die Mindestlohnsumme nach § 13a Absatz 10 Nummer 3 bis 5 unterschreitet. § 13a Absatz 3 Satz 5 bis 13 gilt entsprechend. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der nach Absatz 1 Satz 1 zu gewährende Erlass der Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird;

2. der Erwerber innerhalb von sieben Jahren (Behaltensfrist) gegen die Behaltensbedingungen entsprechend § 13a Absatz 6 Satz 1 verstößt. § 13a Absatz 6 Satz 2 bis 4 gilt entsprechend;

3. der Erwerber innerhalb von zehn Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) weiteres Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen erhält, das verfügbares Vermögen im Sinne des Absatzes 2 darstellt. Der Erwerber kann erneut einen Antrag nach Absatz 1 stellen. Das verfügbare Vermögen nach Absatz 2 ist um 50 Prozent des gemeinen Werts des weiteren erworbenen Vermögens zu erhöhen.

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

Begründung des Gesetzgebers

Zu Satz 1

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

Der Erlass verliert ebenfalls rückwirkend seine Wirkung, soweit der Steuerschuldner das begünstigte Vermögen oder Teile hiervon innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb veräußert oder aufgibt. Hierbei werden in der Regel Mittel zur (zusätzlichen) Tilgung der Erbschaft- oder Schen-



Seite 50

kungsteuer frei. Die einzelnen Voraussetzungen für den Wegfall des Erlasses entsprechen denen in § 13a Absatz 6 ErbStG.

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

Zu Satz 2

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

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

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

Kommentar

./.

e) § 28a Abs. 5 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(5) Der Erwerber ist verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Ablauf der Lohnsummenfrist das Unterschreiten der Mindestlohnsumme (Absatz 4 Satz 1 Nummer 1) anzuzeigen. In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2 und 3 ist der Erwerber verpflichtet, dem für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt den entsprechenden Sachverhalt innerhalb einer Frist von einem Monat, nachdem der jeweilige Tatbestand verwirklicht wurde, anzuzeigen. Die Anzeige ist eine Steuerer-



Seite 51

klärung im Sinne der Abgabenordnung. Sie ist schriftlich abzugeben. Die Anzeige hat auch dann zu erfolgen, wenn der Vorgang nur teilweise zum Widerruf des Verwaltungsaktes nach Absatz 4 führt.

Begründung des Gesetzgebers

Der Erwerber ist zur Anzeige verpflichtet,

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

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

f) § 28a Abs. 6 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

Die Zahlungsverjährung der erlassenen Steuer tritt nicht vor dem Ablauf des fünften Jahres ein, nachdem das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt von einem Verstoß gegen die gesetzlichen Erlassbedingungen Kenntnis erlangt. Die Regelung tritt neben die §§ 230 und 231 der Abgabenordnung und bewirkt eine besondere Ablaufhemmung der Zahlungsverjährungsfrist. Sie



Seite 52

trägt der Tatsache Rechnung, dass die Finanzämter in vielen Fällen nicht zeitnah Kenntnis von einem Verstoß gegen die Erlassbedingungen erlangen. Um Steuerausfälle zu vermeiden, verschafft die Ablaufhemmung der Zahlungsverjährungsfrist den für die Erbschaftsteuer zuständigen Finanzämtern die erforderliche Bearbeitungszeit.

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

Kommentar

./.

g) § 28a Abs. 7 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

(7) Wird kein Erlass der Steuer nach Absatz 1 Satz 1 gewährt, ist die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 bis 8 entfällt, auf Antrag bis zu zehn Jahren zu stunden. § 28 Absatz 1 Satz 2 ist anzuwenden.

Begründung des Gesetzgebers

Wird nach der Durchführung der Verschonungsbedarfsprüfung kein Erlass der Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf das begünstigte Vermögen gewährt, erhält der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer bis zu zehn Jahre. Die Stundung ist zu beantragen. Sie erfolgt im Schenkungsfall verzinslich und bei Erwerben von Todes wegen unverzinslich.

Kommentar

./.



Seite 53

h) § 28a Abs. 8 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

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

Kommentar

./.

i) § 28a Abs. 9 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

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

Begründung des Gesetzgebers

Der Antrag nach § 13c ErbStG schließt den Antrag auf eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG aus.

4. § 37 ErbStG-E

Gesetzestext RefE i.d.F. Koalitionsbeschluss 08.07.2015

Dem § 37 wird folgender Absatz 10 angefügt:



Seite 54

(10) Die §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13a Absatz 9 Satz 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht. § 13c Absatz 3 Satz 3 bis 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S.... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf frühere Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.

Begründung des Gesetzgebers

Der neue Absatz 10 regelt den zeitlichen Anwendungsbereich der §§ 10, 13a bis 13d, 19a, 28 und 28a ErbStG. Die Änderungen sollen erstmals auf Erwerbe angewendet werden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht. Der Wegfall der bereits gewährten Steuerbefreiungen (§ 13c Absatz 3 Satz 3 bis 5 ErbStG und § 13a Absatz 9 Satz 2 ErbStG) bei früheren Erwerben von derselben Person innerhalb von zehn Jahren findet ebenfalls erst für Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes entsteht..

Artikel 2 bestimmt, dass sie Änderungen nach dem Tag der Verkündung in Kraft treten.

Kommentierung

Es wird keine rückwirkende Anwendung des *möglichen* neuen Gesetzes geben.



Seite 55

C. Disclaimer

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr und können eine umfassende Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Vorstehende Hinweise enthalten ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie haben nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellen keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und sind auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Wer Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Hinweise oder auf Teile davon stützt, handelt ausschließlich auf eigenes Risiko. Warth & Klein Grant Thornton übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung und haftet auch nicht in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Hinweise. Aus diesem Grund empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Ihr Ansprechpartner für Fragen und Anregungen:

Warth & Klein Grant Thornton AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rosenstraße 47, 40479 Düsseldorf
www.wkgt.com

Herrn WP/RA/StB/FaStR Thomas R. Jorde

E thomas.jorde [at]wkgt.com

T + 49 2162 91811 0

Herrn StB Dipl.-Finanzwirt Markus Suchanek, Partner

E markus.suchanek[at]wkgt.com

T + 49 211 95 24 327

Warth & Klein Grant Thornton ist eine der größten partnerschaftlich geführten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland. Gleichwohl sind wir stets ganz nah bei unseren Mandanten. Mit über 800 Mitarbeitern an elf Standorten. Und mit einem ausgeprägten Verständnis für die Aktivitäten und Anforderungen der verschiedenen Branchen und Märkte.

Warth & Klein Grant Thornton betreut einen repräsentativen Querschnitt der deutschen Wirtschaft mit Unternehmen und Institutionen aus nahezu allen Branchen sowie private Vermögensinhaber. Mit unserer Erfahrung aus über 50 Jahren helfen wir Ihnen, Ihren Erfolg nachhaltig zu sichern. Unsere Services umfassen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance & Advisory Services sowie Private Finance.

Wir sind exklusive Mitgliedsfirma von Grant Thornton in Deutschland, einer weltweit tätigen Dachorganisation unabhängiger Prüfungs- und Beratungsgesellschaften. Weltweit unterstützen 35.000 Mitarbeiter in mehr als 100 Ländern dynamische Organisationen bei der Entwicklung ihrer Wachstumspotentiale. Ob national oder international



Warth & Klein
Grant Thornton

An instinct for growth™

Seite 56

– für unsere Mandanten konzentrieren wir uns allerorts auf unsere Stärken: persönliche Betreuung, beste Beratung und hohe Professionalität.