

Prof. Rainer Kirchdörfer / Dr. Bertram Layer, beide Stuttgart

Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen

Prof. Rainer Kirchdörfer, Mitglied des Vorstands der Stiftung Familienunternehmen, und **Dr. Bertram Layer**, StB und Partner in der Kanzlei Hennerkes, Kirchdörfer und Lorz in Stuttgart.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Das BVerfG hat die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen mit seinem Urteil zur ErbSt vom 17.12.2014 für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber die Anpassung des ErbStG bis zum 30.06.2016 auferlegt. Im Folgenden werden die Eckpunkte eines Reformmodells vorgestellt, das den Kritikpunkten des Gerichts im Rahmen der Verschonung großer Unternehmen Rechnung trägt. Im Mittelpunkt der Überlegungen steht dabei eine Neudefinition des Verwaltungsvermögens, das dann wiederum den Kern der Bedürfnisprüfung für die Verschonung von großen Unternehmen bildet.

I. Das BVerfG-Urteil vom 17.12.2014¹

1. Allgemeines

Im Dezember 2014 stand das ErbStG wieder einmal vor einer verfassungsrechtlichen Überprüfung; zuletzt war dies im Jahre 2006² der Fall. Kernpunkt der damaligen Entscheidung, die die Verfassungswidrigkeit wichtiger Teile des ErbStG feststellte, war die Forderung des Gerichts, die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel auszurichten.³ Die vom Gesetzgeber konkret gewählten Bewertungsmethoden müssten hierbei gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände mit einem Wert nahe am gemeinen Wert erfasst werden. Erst auf einer zweiten Stufe dürften sodann über Verschonungsnormen außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele (z.B. zur Sicherung von Betriebsvermögen, zur Förderung der Wohnungswirtschaft etc.) umgesetzt werden. Insoweit wurde dem Gesetzgeber bereits seinerzeit ein weiter Spielraum eingeräumt, der aber dadurch eingeschränkt wurde, dass sich diese Entlastungen an den Kriterien der finanziellen Leistungsfähigkeit, der Folgerichtigkeit und der Zielgenauigkeit ausrichten müssten.⁴ In einer späteren Entscheidung vom 17.04.2008 hat das Gericht seine Position dahingehend präzisiert, dass eine Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt werden kann, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Stpfl. aus Gründen des Gemeinwohls lenken will, der Lenkungsziel von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und seinerseits wiederum gleichheitsgerecht ausgestaltet ist.⁵

1 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015 S. 50 = DB 2015 S. 42.

2 BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S.1 = BStBl. II 2007 S.192 = DB 2007 S. 320 (Ls. mit Anm.).

3 Lorz/Kirchdörfer, Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2011, S. 17, Rn. 25.

4 Ausführlich zur Entscheidung des BVerfG: Crezelius, DStR 2007 S. 415; Geck, DStR 2007 S. 427; Seer, ZEV 2007 S. 1001; Piltz, ZEV 2007 S. 92.

5 Vgl. BVerfG vom 17.04.2008 – 2 BvL 4/05, DB 2008 S. 1304 (Ls.) = DStRE 2008 S.1206.

In seinem Urteil vom 17.12.2014 hat das BVerfG die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen in Form der §§ 13a und 13b ErbStG, jew. i.V.m. der Tarifnorm des §19 Abs.1 ErbStG, als mit dem Gleichheitssatz des GG unvereinbar angesehen. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen.⁶

Im Kern hat das BVerfG die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen einschließlich der vollständigen Freistellung von der ErbSt allerdings als mit der Verfassung zu vereinbaren akzeptiert. Der Gleichheitssatz belasse dem Gesetzgeber im Steuerrecht einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssten sich allerdings ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen. Dies forderte das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands. Abweichungen bedürften daher eines besonderen sachlichen Grundes. Dabei steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung mit dem Umfang und dem Ausmaß der Abweichung.

Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen und er verfügt über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält.⁷ Die Verschonungsregelungen des ErbStG – so das Gericht unter Bezugnahme auf die Gesetzesbegründung – sollen vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder auch des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es namentlich für Familienunternehmen typisch ist. Steuerlich begünstigt werden soll das produktive Vermögen dieser Unternehmen mit dem Ziel, bei der Unternehmensnachfolge den Bestand des Unternehmens und der mit ihm verbundenen Arbeitsplätze nicht zu gefährden. Dies versuche der Gesetzgeber durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen. Darauf aufbauend hält das Gericht die §§ 13a und 13b ErbStG im Grundsatz für geeignet und erforderlich, um die mit ihnen verfolgten gesetzgeberischen Ziele zu erreichen.

Das Gericht sieht, dass sich die Frage, ob und inwieweit die Zahlung von ErbSt in Familienunternehmen zu Liquiditätsproblemen führt, nicht eindeutig klären lässt und billigt dem Gesetzgeber deshalb auch hier einen Einschätzungsspielraum zu. Er dürfe bei einer nicht eindeutig geklärten und auch nicht ohne Weiteres aufklärbaren Sachlage seinen Entscheidungen

6 Siehe zur Entscheidung des BVerfG auch Stalleken, DB 2015 S. 18; Hannes, ZEV 2015 S. 7; Kahle/Hiller/Eichholz, DStR 2015 S. 183; Eisele, NWB 2015 S. 170; Reich, BB 2015 S. 148; Seer, GmbHR 2015 S. 113; Zipfel/Lahme, DStZ 2015 S. 64; Haarmann, BB 2015 S. 32; Layer, FuS 2015 S. 37; Bockhoff/Christopeit, DB 2015 S. 393.

7 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 123ff.

über zu ergreifende Maßnahmen eine Gefährdungsprognose zugrunde legen. Im Hinblick auf diese gesetzgeberische Einschätzungsprärogative ist es ausreichend, dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen vertretbar und plausibel diagnostiziert hat. Es bedarf daher aus verfassungsrechtlicher Sicht keines empirischen Nachweises, dass von der ErbSt nicht nur in Ausnahmefällen Schwierigkeiten für die Fortführung von Unternehmen bis hin zur Bedrohung ihrer Existenz und des Verlusts von Arbeitsplätzen ausgeht.⁸

2. Das Verschonungsmodell

Im Rahmen der Diskussion um das geltende ErbStG standen sich im Wesentlichen zwei unterschiedliche Konzeptionen gegenüber. Die eine Seite befürwortete grds. eine breite Bemessungsgrundlage für die ErbSt, indem sämtliche ererbten Vermögensteile mit dem Verkehrswert bewertet und demselben ErbSt-Satz unterworfen werden sollten. Zur Linderung der dann (auch) Betriebsvermögen treffenden ErbSt sollten geringere Steuersätze als bis dato zugrunde gelegt werden.⁹ Die andere Konzeption („Verschonungsmodell“) befürwortete die „Herausnahme“ von Betriebsvermögen aus der erbschaftsteuerlichen Standardregelung und sprach sich dafür aus, dieses Betriebsvermögen einem Sonderregime zuzuführen.¹⁰ Gesetz wurde bekanntlich das zweite Modell. Im Vorfeld der Entscheidung vom Dezember 2014 war befürchtet worden, das Gericht könne dem Verschonungsmodell die Grundlage vollständig entziehen und dem Gesetzgeber in den Urteilsgründen so enge Vorgaben machen, dass er zwangsläufig auf die erstere Konzeption zurückfallen müsse. Dem war jedoch nicht so. Die Verschonungskonzeption des geltenden ErbStG wurde nicht grds. in Frage gestellt. Sowohl die Definition des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b Abs. 1 ErbStG als auch die Verschonungsabschläge von 85% (Regelverschonung) bzw. 100% (Optionsverschonung) sind verfassungskonform.¹¹

3. Die verfassungsrechtliche Kritik des Gerichts im Einzelnen

Änderungsbedarf ergibt sich nach dem Urteil im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung der Verschonungsregelungen wie folgt:

- Die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens ist unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.
- Die Lohnsummenregelung ist unverhältnismäßig, soweit sie Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregelung ausnimmt.
- Die Regelung über das Verwaltungsvermögen (nicht „produktives“ Vermögen, wie z.B. Wertpapiere und fremdvermietete Immobilien), die dazu führt, dass Verwaltungsvermögen bei einer Quote von bis zu 50% in vollem

Umfang von der steuerlichen Privilegierung umfasst ist und bei einer darüber hinausgehenden Quote dazu führt, dass auch das produktive Vermögen von der Vergünstigung in vollem Umfang ausgenommen wird, ist nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

- Das ErbStG ist verfassungswidrig, wenn und soweit es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind.

II. Die Vorgaben des BVerfG an den Gesetzgeber und der bisherige Stand der Reformüberlegungen

1. Die Linie der Bundesregierung

Im Schrifttum hat bereits eine Diskussion darüber begonnen, ob die ErbSt ganz abgeschafft oder grds. reformiert werden soll¹². Die Regierungskoalition hat sich zwischenzeitlich an mehreren Stellen eindeutig dahingehend geäußert, dass die ErbSt erhalten bleibt und dass im Gesetz nur das geändert werden soll, was von Verfassungs wegen unbedingt geändert werden muss. Das BMF hat hierfür das Schlagwort „minimal-invasives Vorgehen“ geprägt. Angesichts dieser politischen Festlegung kommt es entscheidend darauf an, welche Punkte seitens des BVerfG als zwingend zu ändern vorgegeben sind. Zunächst erscheint es nochmals wichtig zu betonen, dass das Gericht dem Gesetzgeber zwar einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung des Urteils zugestanden hat. Andererseits weist es in seiner Begründung an mehreren Stellen auf die Notwendigkeit einer in sich konsistenten Umsetzung der Lenkungsziele hin, die der Gesetzgeber selbst vorgegeben hat. Hierbei zeigen mehrere Urteilspassagen, dass das Gericht davon ausgeht, der damalige Gesetzgeber habe die Absicht verfolgt, vornehmlich kleine und mittelständische Unternehmen zu fördern.¹³

Eine solche Begrenzung der steuerlichen Förderung auf kleine und mittlere Familienunternehmen ergibt sich hingegen nicht ohne Weiteres aus dem Gesetz selbst, worauf auch das BVerfG hinweist.¹⁴ Die Freistellung förderungswürdigen betrieblichen Vermögens ist vielmehr nach den §§ 13a und 13b ErbStG in der Höhe nicht begrenzt und auch nicht auf bestimmte Betriebstypen oder Gesellschaftsformen beschränkt. Dies war und ist volkswirtschaftlich auch nicht sinnvoll und war vom Gesetzgeber so auch nie bezweckt. Ansonsten hätte der Gesetzgeber die Verschonung ohne Weiteres auf Unternehmen bestimmter Größenklassen beschränken können.¹⁵ Angesichts des vom BVerfG jedoch ausdrücklich hervorgehobenen verfassungsrechtlichen Gebots folgerichtiger Umsetzung der gesetzgeberischen Lenkungsziele empfiehlt es sich, bei der nun anstehenden Gesetzesänderung deutlich zu machen, dass es dem Gesetzgeber im Rahmen der Verschonungsregelungen nicht nur darauf ankommt, kleine und mittlere Unternehmen zu schützen. Vielmehr geht es größenunabhängig um den Erhalt von Arbeitsplätzen und damit den Schutz einer in Deutschland anzutreffenden Unternehmenslandschaft, die dadurch geprägt ist dass

- insb. auch große Unternehmen in Familienbesitz stehen,
- diese innerhalb der Familie weitergegeben werden,

8 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 144.

9 Siehe zu diesem Niedrigsteuermmodell bereits Seer, ZEV 2007 S. 107; Steiner, ErbStB 2007 S. 83; ferner Gutachten Wissenschaftlicher Beirat beim BMF zur „Begünstigung des Unternehmensvermögens in der ErbSt“, veröffentlicht Januar 2012, Piltz DStR 2013 S. 233; Fuest, ZEW News, Juli/August 2014, S. 16; Hey, ifo Schnelldienst 17/2014 S. 9 sowie jüngst auch Kahle/Hiller/Eichholz, DStR 2015 S. 183 und Seer, GmbHR 2015 S. 113.

10 Siehe hierzu BVerfG vom 07.11.2006, a.a.O. (Fn. 2).

11 Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 177 ff., 133 ff.

12 Siehe i.E. die Ausführungen unter II.2.

13 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 136, 138, 159 u.v.m.

14 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 136.

15 Kirchdörfer, ifo Schnelldienst 17/2014 S. 11.

- diese im internationalen Wettbewerb gegenüber auch kapitalmarktorientierten Großunternehmen erfolgreich sein sollen,
- diese – häufig gerade wegen der familienbezogenen Verbindung zur Region – auch in Gebieten produzieren und Arbeitsplätze schaffen, in welchen bei isolierter Betrachtung nur der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen ansonsten kaum ein größeres Unternehmen tätig wäre,
- diese für langfristiges generationenübergreifendes Denken und nicht für nur quartalsweise Gewinnoptimierung stehen
- und die damit als Garant für die Schaffung und den Erhalt wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze in Deutschland stehen.

Wird dieses Lenkungsziel in die Gesetzesbegründung aufgenommen, so sollte fortan ausreichend deutlich sein, dass die erbschaftsteuerliche Verschonung auch großer Familienunternehmen vom Gesetzeszweck umfasst ist.

2. Überblick über die Reformkonzepte

Wie bereits vorstehend unter II.1. dargelegt, hat im Schrifttum eine umfassende Diskussion über die Möglichkeiten der Reformierung der ErbSt begonnen. Tab. 1 auf S. 454-455 gibt einen Überblick über die wesentlichen Eckpunkte verschiedener zur Diskussion gestellter Reformkonzepte auf der Grundlage des bisherigen Verschonungsmodells.

III. Eckpunkte des eigenen Reformvorschlags

1. Kernpunkte unseres Reformmodells

Die nachfolgenden im Überblick dargestellten Kernpunkte unseres Reformmodells bilden zugleich den Leitfaden für die weiteren Ausführungen:

- Zum Dreh- und Angelpunkt unseres Modells wird ein neu definiertes **Verwaltungsvermögen**. Dieses grenzt zum einen den steuerpflichtigen Teil des Vermögens im Unternehmen vom steuerfreien Teil ab und ist zum anderen zugleich Kern der Bedarfsprüfung.
- Der Begriff des **Verwaltungsvermögens** wird einfacher, weniger manipulierbar und ökonomisch „richtiger“ definiert durch eine konsolidierte Betrachtung des **Verwaltungsvermögens** über die ganze Unternehmensgruppe hinweg und durch eine **Nettobetrachtung** des **Verwaltungsvermögens**, also eine Saldierung von aktivem **Verwaltungsvermögen** und **Schulden**.
- Das **Nettoverwaltungsvermögen** wird erbschaftsteuerlich nicht verschont, soweit es einen pauschal als betriebsnotwendig anerkannten Umfang von 20% des Unternehmenswerts übersteigt, womit der Kritik des BVerfG an der bisher starren Grenze von 50% Rechnung getragen wird.
- Die einer Bedarfsprüfung unterliegenden großen Unternehmensübergaben werden anhand einer erwerberbezogenen Freigrenze von 120 Mio. € abgegrenzt.
- Der Tatsache, dass die ErbSt auf Unternehmerebene geschuldet ist, wird durch pauschalierte Abschläge auf das **Nettoverwaltungsvermögen** Rechnung getragen, um den auf Erwerberebene verwertbaren Teil des **Nettoverwaltungsvermögens** zu bestimmen.
- Es erfolgt eine eindeutige Definition des Verschonungsbedarfs durch Heranziehung des auf Unternehmerebene verfügbaren Teils des **Nettoverwaltungsvermögens** als Indikator für die Bedarfsprüfung.

- Dem Umstand, dass der Erwerber von Unternehmensanteilen u.U. keinen Einfluss auf die Ausschüttung bzw. Verwertung von **Verwaltungsvermögen** hat und **Verwaltungsvermögen** auch nicht immer verwertbar ist, wird durch eine umfassende Stundungsregelung Rechnung getragen.
- Es gibt eine **Reinvestitionsklausel**, die zu einer weiteren Entlastung bei der ErbSt führt, wenn **Verwaltungsvermögen** innerhalb eines bestimmten Zeitraums in produktives **Vermögen** investiert wird.

2. Die Definition des Verwaltungsvermögens

Die Regelung über das **Verwaltungsvermögen** in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG ist nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie bei Vorliegen der übrigen Förderbedingungen die Erwerber von begünstigtem **Vermögen** selbst dann insgesamt in den Genuss des Verschonungsabschlags gelangen lässt, wenn es bis zu 50% aus vom Gesetz als grds. nicht förderungswürdig angesehenem **Verwaltungsvermögen** besteht, ohne dass hierfür ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund erkennbar ist.¹⁶

Zunächst hält das Gericht die mit den Regelungen zum **Verwaltungsvermögen** verfolgten Ziele, grds. nur produktives **Vermögen** zu fördern und Umgehungsstrategien zu unterbinden, für legitim. In diesem Zusammenhang ist wichtig, dass das Gericht die Umschreibung dessen, was der Gesetzgeber für verschonungswürdiges produktives **Vermögen** hält und was er als nicht förderungswürdiges, eben unproduktives **Verwaltungsvermögen** einstuft, für verfassungsgemäß erachtet.¹⁷ Auch hierbei steht dem Gesetzgeber, wie das Gericht ausdrücklich betont, ein weiter Einschätzungs- und Gestaltungsspielraum zu.

Entscheidend ist daher die Frage, was künftig unter **Verwaltungsvermögen** zu verstehen ist. Hier kann im Grundsatz an den bestehenden gesetzlichen Regelungen angeknüpft werden. Allerdings sollte die bisherige gesetzliche Regelung zum Inhalt des **Verwaltungsvermögens** in zwei Richtungen korrigiert werden:

- Zunächst sollte die Ermittlung des **Verwaltungsvermögens** im Rahmen einer Unternehmensgruppe nicht mehr an den Einzelgesellschaften festgemacht werden, vielmehr sollte eine **konsolidierte**, ggf. anteilige, **Betrachtung**, z.B. auf Basis eines Konzernabschlusses, zugelassen werden. Eine solche konsolidierte Betrachtung würde die komplizierte Ermittlung des **Verwaltungsvermögens** in Familienunternehmensgruppen nicht nur vereinfachen. Es wäre auch die vom BVerfG an dieser Stelle betonte Gestaltungs- und Missbrauchsanfälligkeit deutlich reduziert.
- Sodann sollte der bisherige Ansatz des **Verwaltungsvermögens** mit dem Bruttowert (vor Abzug von Verbindlichkeiten) durch eine **Nettobetrachtung** ersetzt werden. Eine **Nettobetrachtung** gibt es bisher bekanntlich bei den „Cash-Positionen“ in § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a ErbStG. In unserem Modell würden ganz grds. bei der Ermittlung des **Verwaltungsvermögens** alle Verbindlichkeiten und Rückstellungen eines Unternehmens bzw. einer Unternehmensgruppe vom **Verwaltungsvermögen** insgesamt zum Abzug gebracht.

¹⁶ Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 231.

¹⁷ Vgl. BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 177.

Tab. 1: Überblick über die Reformkonzepte*

Eckpunkte des Reformmodells	Bäuml ¹	Verbände ²	ASU Die Familienunternehmer ³	Hannes/von Oertzen ⁴	Steger/Königs ⁵	Zipfel/Lahme ⁶	Bockhoff/Christoph ⁷	Stiftung Familienunternehmen
1. Lohnsummenregelung	Absenkung der Anwendungsgrenze bezogen auf Beschäftigtenanzahl (ohne genaue Angabe des Grenzwerts).	Absenkung der Anwendungsgrenze an die Lohnsumme; nach Betriebsgröße gestaffelte Lohnsummenklausel.	Befreiung anknüpfend an die Lohnsumme; gestaffelte Lohnsummenklausel.	Absenkung der Anwendungsgrenze oder anderer Maßstab, der dazu führt, dass mehr als die Hälfte der Unternehmen einer Lohnsummenkontrolle unterliegen.	Absenkung der Anwendungsgrenze z.B. auf 5 Beschäftigte.	Absenkung der Anwendungsgrenze oder Abstellen auf Lohnsumme Aufnahme einer Sanierungsklausel.	Absenkung der Anwendungsgrenze auf 5 Beschäftigte bzw. Abstellen auf Lohnsumme (mit konkretem Formulierungsvorschlag für die Gesetzesänderung) sowie Vorschlag für vereinfachte Ermittlung der Lohnsumme.	Absenkung der Anwendungsgrenze z.B. auf 10 Beschäftigte oder Abstellen auf Lohnsumme.
2. Besteuerung Verwaltungsvermögen	Absenkung der Toleranzgrenze für begünstigtes Verwaltungsvermögen auf z.B. 25% bis 30% bei gleichzeitiger Reduzierung des Verschonungsabschlags.	Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der Besteuerung. Toleranzgrenze von 20% des Unternehmenswerts.	Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der vollen Besteuerung. Toleranzgrenze von 15% des Unternehmenswerts. Besteuerung des Nettoverwaltungsvermögens mit einem ermäßigten Steuersatz oder einer Staffelfung je nach Höhe.	Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der vollen Besteuerung. Toleranzgrenze von 20% des Unternehmenswerts. Wegfall der Regelungen zum jungen Verwaltungsvermögen.	Kleine Lösung: Reduzierung der zulässigen Verwaltungsvermögensquote auf allen Ebenen z.B. auf 20%. Alternativ: Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der vollen Besteuerung, keine Aussage zu einer Toleranzgrenze für diesen Fall.	Absenkung der Toleranzgrenze oder Besteuerung auf Basis der Verwaltungsvermögensquote der Obergesellschaft, bei der das Verwaltungsvermögen der Tochtergesellschaft berücksichtigt wird; ggf. auch konsolidierte Ermittlung des Verwaltungsvermögens möglich, ebenso Abzug von Schulden; übriger Teil des Vermögens bleibt ggf. völlig steuerfrei.	Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der vollen Besteuerung (Verweis auf Finanzministerium NRW). Keine Angaben zu einer Toleranzgrenze.	Nur das (ggf. konsolidierte) Nettoverwaltungsvermögen unterliegt der vollen Besteuerung. Toleranzgrenze von 20% des Unternehmenswerts.
3. Bedürfnisprüfung a) Schwellenwert für die Anwendung der Bedürfnisprüfung oder Förderungshöchstgrenze	100 Mio. €	300 Mio. € (erwerbsbezogen)	100 Mio. € indexiert nach oben (erwerbsbezogen)	100 Mio. € (erwerbsbezogen) werden erwähnt in Zusammenhang mit progressiv gestaltetem Verschonungsabschlag.	Unternehmensbezogene Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. € ergänzt um Stundungsregelung. Alternativ: Pauschale Bedürfnisprüfung anknüpfend an den gemeinen Wert des Unternehmens.	KMU-Definition oder 100 Mio. € Obergrenze.	Andiskutiert werden verschiedene Grenzwerte wie die KMU-Definition, Orientierung am Unternehmenswert des übertragenden Betriebs oder an den handelsrechtlichen Größenkriterien nach § 267 Abs. 1-3 HGB.	120 Mio. € (erwerbsbezogen).
b) Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung	Nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen i.S.v. § 264d HGB gelten aufgrund personaler Bindung und aufgrund gesetzlicher Regelvermutung als begünstigt.	Wie bei Reformmodell von Bäuml.	Erhöhte Kapitalbindung als Kriterium, wobei diese durch Beschränkungen von Gesellschafterrechten im Gesellschaftsvertrag/Satzung bzw. im Testament nachgewiesen werden muss. Keine Differenzierung zwischen kapitalmarktorientierten und nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen.	Befürfnisprüfung wird ersetzt durch Stundungsregelung bzw. alternativ progressiv gestalteter Verschonungsabschlag, der sich z.B. bei Erwerben oberhalb von 100 Mio. € in Stufen reduziert.	Einführung eines gleitenden Abzugsbetrags unter Beibehaltung des 85%igen Verschonungsabschlags, der sich reduziert, wenn der gemeine Wert eine zu definierende Wertgrenze übersteigt. Alternativ: Stufenweise Reduzierung des Verschonungsabschlags in Abhängigkeit von der Höhe des gemeinen Werts des Unternehmens.	Auf Unternehmensebene: Erwerber muss belegen, dass der erworbene Betrieb ohne Verschonung in Schwierigkeiten käme.	Einführung einer Förderungshöchstgrenze (ggf. mit einer sich anschließenden abschmelzenden prozentualen Förderhöhe. Ergänzend: Stundungsregelung bei steuerbedingten Gefährdungen der Unternehmensnachfolge.	Bestimmung des verwertbaren Nettoverwaltungsvermögens, das als Indikator für die Bedürftigkeit dient.

Eckpunkte des Reformmodells	Bäuml ¹	Verbände ²	ASU Die Familienunternehmer ³	Hannes/von Oertzen ⁴	Steger/Könige ⁵	Zipfel/Lahme ⁶	Bockhoff/Christopheit ⁷	Stiftung Familienunternehmen
3. Bedürfnisprüfung b) Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung	Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen personale Bindung nachweisen anhand qualitativer Merkmale, wie Vinkulierungsklauseln, Andienungsverpflichtungen, Entnahmebeschränkungen, Abfindungsbeschränkungen.	Wie bei Bäuml mit folgenden qualitativen Abgrenzungskriterien: Veräußerungs- und Abfindungsbeschränkungen, Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen, persönliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung und Kontrollorgane.	Nachweis der erhöhten Kapitalbindung anhand folgender Kriterien: Ausschüttungsbeschränkungen, Verfügungsbeschränkungen (im Gesellschaftsvertrag oder Testament), Abfindungsbeschränkungen, Entnahmerechte für ErbSt.	Ggf. optional individuelle Bedürfnisprüfung, die es gestattet, das Bedürfnis nach einer höheren Verschonung nachzuweisen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Soweit das verwertbare Nettovermögen vermögen nicht ausreicht eine ErbSt-Belastung auch für das produktive Vermögen zu tragen, liegt Bedürfnisprüfung für eine Verschonung des produktiven Vermögens vor.
4. Stundungsregelung	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Einbeziehung von Privatvermögen bei Anwendung eines Verschonungsmodells für Großunternehmen.	Einbeziehung von Privatvermögen im Rahmen der Bedürfnisprüfung auf Erwerberebene.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.	Keine Einbeziehung von Privatvermögen.
5. Reinvestionsklausel	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Ergänzung der jeweiligen Modelle um Stundungsregelungen vorgesehen.	Keine Angaben.	Siehe Anmerkungen zur Bedürfnisprüfung.	Verzinsliche Stundung, soweit ErbSt auf Verwaltungsvermögen entfällt. Zinslose Stundung der auf das produktive Vermögen entfallenden ErbSt.
5. Reinvestionsklausel	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Keine Angaben.	Reinvestition des Verwaltungsvermögens würde zu Verringerung der ErbSt-Belastung führen.

* Die Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit und kann nur einen stark vereinfachten Überblick über die jeweiligen Reformkonzepte vermitteln. In der Literatur werden von weiteren Autoren Vorschläge zu einzelnen Themenbereichen der ErbSt-Reform unterbreitet, die aber kein vollständiges Reformmodell beinhalten, siehe z.B. Eisele, NWB 2015 S.170 sowie Landsittel, Zerb 2015 Sonderbeilage zu Hft 1; Vorschläge zur Abkehr von dem Verschonungsmodell hin zu einem Niedrigsteuermodell finden sich bei Seer, GmbHR 2015 S. 113 sowie Kahle/Hiller/Eichholz, DStR 2015 S. 183.

¹ Vgl. Bäuml, FR 2015 S. 73.
² Siehe gemeinsames Schreiben von DIHK BDI ZDH BDA BdB GDV BGA an das BMF vom 11.02.2015.
³ Siehe hierzu Positionspapier der ASU/Die Familienunternehmer Stand 27.01.2015.
⁴ Siehe die Beiträge von Hannes/von Oertzen in der FAZ vom 20.01.2015 S. 25 und 28.01.2015 S. 25.
⁵ Vgl. Steger/Königer, BB 2015 S. 157.
⁶ Vgl. Zipfel/Lahme, DStZ 2015 S. 64.
⁷ Vgl. Bockhoff/Christopheit, DB 2015 S. 393.

Ein solcher Ansatz, der die bisher nur für das Finanzvermögen geregelte Nettobetrachtung auf das gesamte Verwaltungsvermögen überträgt, unterstellt im Einklang mit der betriebswirtschaftlichen und bilanzrechtlichen Betrachtung, dass vorrangig die im Verwaltungsvermögen abgebildeten liquiden Bestandteile des Aktivvermögens fremdfinanziert sind. Eine nur quotale Berücksichtigung von Fremdkapital würde hingegen der betrieblichen Realität nicht gerecht, was am Beispiel von Pensionsrückstellungen und ggf. auf der Aktivseite aktivierten Rückdeckungsansprüchen gut nachvollzogen werden kann.

Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass jedes Unternehmen in seinem operativen Betrieb liquide Mittel benötigt, solche Vermögen also, die in gewissem Umfang gerade nicht unproduktive Vermögen, sondern genuiner Bestandteil eines jeden produktiven Geschäftsbetriebs sind, sollte ein Teil des Nettoverwaltungsvermögens dem produktiven Vermögen zugeordnet werden. Unser Modell geht hier von einem Betrag von 20% des Unternehmenswerts aus. Um Unternehmen mit sehr hohem Verwaltungsvermögensbestand nicht durch einen solchen „Freibetrag von 20%“ erbschaftsteuerlich zu begünstigen, könnte dieser prozentuale Ansatz schrittweise auf null reduziert werden, wenn die Netto-Verwaltungsvermögensquote z.B. die Grenze von 50% des Unternehmenswerts übersteigt.

Das so ermittelte Nettoverwaltungsvermögen wird sodann dem Regelsteuersatz der ErbSt unterworfen. Das Nettoverwaltungsvermögen würde – vorbehaltlich der unter III.4. behandelten Stundungsmöglichkeit – damit ebenso behandelt wie vererbtes Privatvermögen, obwohl es wegen der steuerlichen Ausschüttungsbelastung, die latent auf ihm ruht, nicht netto in der Hand des Gesellschafters verfügbar ist. Im Ergebnis würde also das bisherige Alles-oder-Nichts-Prinzip ersetzt durch ein Vollbesteuerungskonzept für das Nettoverwaltungsvermögen, das – wie noch zu zeigen sein wird – mit einem Stundungs- und Reinvestitionsmodell gekoppelt werden sollte.

3. Die Bedürfnisprüfung

Das BVerfG fordert im Fall einer Verschonung großer Familienunternehmen von der ErbSt eine individuelle Bedürfnisprüfung oder eine Obergrenze der Verschonung. Bei der Frage, was die Bedürfnisprüfung konkret bedeutet, sind insb. zwei zentrale Aussagen der Urteilsgründe wichtig: Einmal die Grunderkenntnis, wonach die gegenwärtige Ausgestaltung der Verschonungsregelungen die Intention des ErbStG zur Liquiditätssicherung klar erkennen lasse und zum anderen die Aussage, wonach es ohnehin fraglich erscheine, wie exakt die Wirkungen eines Liquiditätsentzugs durch die ErbSt in einem Unternehmen „gemessen“ werden können.¹⁸

Wenn man diese Aussagen des BVerfG ernst nimmt, dann kann die Bedürfnisprüfung nicht bedeuten, dass ein Unternehmen künftig nachweisen oder belegen müsste, dass es ohne eine erbschaftsteuerliche Verschonung in Liquiditätsschwierigkeiten käme. Das Gericht macht dem Gesetzgeber auch nicht zur Auflage, durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen, oder schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen in die Bedürftigkeitsprüfung mit einzubeziehen. Vielmehr überlässt das Gericht diese Frage ausdrücklich der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.¹⁹

Nach alledem ist zunächst zu definieren, für welche Unternehmen eine Bedürfnisprüfung notwendig ist; es geht hier um die Umschreibung dessen, was „große Unternehmen“ sind. Sodann ist zu definieren, was die Bedürfnisprüfung konkret bedeutet.

a) Große Unternehmen

Zur Abgrenzung dessen, wie ein großes Unternehmen definiert werden könnte, gibt das Gericht einen Hinweis auf die Empfehlung der EU-Kommission vom 06.05.2003, wonach zu den kleinen und mittleren Unternehmen solche gezählt werden, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. € beläuft.²⁰ Soweit ersichtlich herrscht in der Diskussion gegenwärtig Übereinstimmung darüber, dass die KMU-Definition im vorliegenden Zusammenhang untauglich ist. Dies hängt letztendlich damit zusammen, dass die europarechtliche Einordnung von Unternehmen in Größenklassen völlig andere Ziele verfolgt und dass ein großes Unternehmen in Deutschland naturgemäß etwas völlig anderes ist als ein großes Unternehmen in Griechenland oder Portugal. Ferner erlaubt die schlichte Größe eines Unternehmens keinen Rückschluss auf den damit verbundenen Unternehmenswert und damit auch nicht auf den Umfang eines von der ErbSt ganz oder teilweise verschonten Erwerbs.

Das Gericht überlässt es letztendlich dem Gesetzgeber, anstelle der Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren bzw. großen Unternehmen eine Förderungshöchstgrenze einzuführen. Der Gesetzgeber „könne auch eine absolute Obergrenze festlegen“.²¹ Dabei verweist das BVerfG auf den RegE eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005.²² Hier war eine Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. € beabsichtigt, jenseits derer die Steuerverschonungen enden sollte. Unser Reformvorschlag greift diesen Hinweis des Gerichts auf und bezieht die Grenze auf den Wert des erworbenen Anteils und nicht auf den Unternehmenswert. Bis zu einer solchen Obergrenze sollte die Steuerverschonung auch künftig ohne Bedürfnisprüfung möglich bleiben. Freilich sehen wir diese Obergrenze nicht als Ende der Verschonung, sondern als Grenze zum Beginn der Verschonungsprüfung. Würde man diese Schwelle nicht an den Übertragungswert, sondern an den Unternehmenswert koppeln, so drohte u.E. schon wieder eine gleichheitswidrige Verschonung. Ein Beispiel verdeutlicht dies: Angenommen fünf Gesellschafter vererben ein Unternehmen im Wert von 200 Mio. € an jew. einen Nachfolger. Jeder Erwerber erhielte damit einen Wert von 40 Mio. € falls nicht der Übertragungswert, sondern der Unternehmenswert die Obergrenze bildete und diese bei 120 Mio. € läge, müsste jeder der Nachfolger das Bedürfnis nach Verschonung individuell nachweisen. Demgegenüber bliebe ein Alleinerbe eines Unternehmens im Wert von 90 Mio. € ohne Bedürfnisprüfung in der Verschonung. Für ihn würde die gesetzliche Vermutung greifen, dass nämlich die Zahlung der ErbSt Arbeitsplätze gefährdet. Dieses Ergebnis widerspricht dem Gleichheitsgrundsatz. Oder plakativ: Wer eine Eigentumswohnung erbt, dessen Besteuerung darf auch nicht am Wert des gesamten Häuserblocks hängen.

18 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 144.

19 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 175.

20 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 174.

21 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1), Rn. 175

22 BT-Drucks. 15/5555 S. 10.

Liest man die Urteilsbegründung sorgfältig, so wird deutlich, dass es dem BVerfG im Kern auch nicht um eine Differenzierung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen – einerseits – und großen Unternehmen – andererseits – geht. Es geht ihm vielmehr um die individuelle Ungleichbehandlung begünstigten Vermögens gegenüber nicht begünstigtem Vermögen in der Hand des Grundrechtsträgers des Gleichheitssatzes, also in der Hand der einzelnen natürlichen Person. Dabei stellt das Gericht in seiner Argumentation auf die absolute Höhe der Vergünstigung ab.²³ Es versteht sich daher fast von selbst, dass sich die Unverhältnismäßigkeit nicht an der Frage festmachen lässt, ob ein Unternehmen, dessen Anteile erworben werden, groß oder nur mittelgroß ist. Unverhältnismäßig kann immer nur die Ungleichbehandlung verschiedener Sachverhalte in der Hand des Grundrechtsadressaten sein. Dies sieht auch das Gericht, wenn es formuliert, das „Maß der Ungleichbehandlung ist umso größer, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb ist. Da die §§ 13a und 13b ErbStG keine Obergrenze in Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen vorsehen, können auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Mrd. € erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden.“²⁴ Insoweit als der Übertragungswert die vorgenannte Grenze übersteigt, bleibt nach unserem Modell die weitgehende (Regelverschonung) oder vollständige (Optionsverschonung) erbschaftsteuerliche Verschonung zwar weiter möglich, allerdings muss der Verschonungsbedarf jetzt konkret nachgewiesen werden. Unser Modell geht hier dahin, das (neu definierte) **Verwaltungsvermögen** zum Dreh- und Angelpunkt auch der Bedürfnisprüfung zu machen. Soweit dieses ausreicht, eine ErbSt-Belastung auch für das produktive Vermögen zu tragen, liegt keine Bedürftigkeit vor, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausreicht, ist der Nachweis individueller Bedürftigkeit i.S.d. Rspr. des BVerfG erbracht.

b) Der Verschonungsbedarf und die Verschonungsprüfung im Einzelnen

ErbSt fällt auf der Ebene des Unternehmers und nicht auf der Ebene des Unternehmens an. Verwaltungsvermögen, das im Betrieb gebunden ist, müsste daher zunächst auf Gesellschafterebene verfügbar gemacht werden, um es zur Bezahlung von ErbSt verwenden zu können. Liquidies Vermögen müsste also zunächst ausgeschüttet werden und illiquides Verwaltungsvermögen (z.B. eine fremdvermietete Immobilie) müsste zunächst verkauft werden, um einen damit verbundenen Veräußerungserlös an den Gesellschafter ausschütten zu können. Folgt man dem hier vertretenen Ansatz, so ist also nur der Teil des im Unternehmen vorhandenen **Verwaltungsvermögens in die Bedürfnisprüfung einzubeziehen**, der auch auf Gesellschafterebene ankommen würde. Dieser verwertbare Teil des Verwaltungsvermögens sollte u.E. durch einen pauschalen Abschlag auf das im Unternehmen vorhandene Nettoverwaltungsvermögen ermittelt werden. Da das Verwaltungsvermögen als solches bereits durch eine erhebliche auf ihm selbst lastende ErbSt reduziert ist²⁵ und da die Ausschüttung von Vermögen aus dem Unternehmen selbst auch Ertragsteuern kostet, ist ein pauschaler Abschlag in der Größenordnung von 60% gerechtfertigt.

Bedürftigkeit liegt nach diesem Modell nach alledem nicht vor, soweit durch eine schenkweise oder erbschaftbedingte Übertragung von Unternehmensanteilen die vorgenannte Schwelle von 120 Mio. € überschritten wird **und** der Gesellschafter eines großen Familienunternehmens in der Lage ist, die auf den diese Wertgrenze übersteigenden Teil des Produktivvermögens entfallende ErbSt aus dem verwertbaren Verwaltungsvermögen zu bezahlen. Soweit das auf Gesellschafterebene verfügbare Verwaltungsvermögen demgegenüber nicht ausreicht, um die auf das Produktivvermögen entfallende Steuerbelastung zu bedienen, wird das die Obergrenze übersteigende Produktivvermögen anteilig als weiterhin verschonungsbedürftig anerkannt und unterliegt dem bisherigen gesetzlichen Verschonungssystem.

c) Mitvererbtes Privatvermögen und vorhandenes Altvermögen

Eine Berücksichtigung des mitverschenkten bzw. mitvererbten Privatvermögens im Rahmen der Bedürfnisprüfung erscheint schon vor dem Hintergrund der Lenkungsziele des Gesetzgebers verfehlt. Die Einbeziehung solchen Privatvermögens ist bei der angekündigten „minimalinvasiven Betrachtung“ auch nicht begründbar. Es kommt hinzu, dass eine Einbeziehung des Privatvermögens in die Bedürfnisprüfung u.E. auch gesetzestechnisch nicht umsetzbar ist, ohne wiederum eine Vielzahl von Umgehungsmöglichkeiten zu eröffnen. Eine Einbeziehung mitvererbten Privatvermögens in die Bedürfnisprüfung müsste nämlich z.B. dann auch den Fall abbilden, dass zunächst nur Betriebsvermögen verschenkt wird und Jahre später Privatvermögen übertragen wird und vice versa. Was wäre, wenn Betriebsvermögen und Privatvermögen gleichzeitig oder nacheinander auf verschiedene Personen vererbt würde? Ein Auseinanderfallen der Übertragungswege für Betriebs- und Privatvermögen ergibt sich häufig auch aus erbvertraglichen Verpflichtungen, die dann ebenfalls zum Bestandteil der Bedürfnisprüfung gemacht werden müssten. Auch der Fall der Übertragung von Privatvermögen auf eine gemeinnützige Organisation wäre gesetzestechnisch abzubilden. Daneben müsste die Übertragung mehrerer Unternehmen, jeweils mit Verwaltungsvermögen berücksichtigt werden. Probleme über Probleme, die im Fall der Einbeziehung von Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung die Möglichkeiten gesetzestechnischer Regelungen sprengen würden und damit sofort wieder in die Nähe der Eröffnung verfassungswidriger Gestaltungs- und Missbrauchsmöglichkeiten rücken würde.

4. Stundung und Reinvestition

Da bei dem hier vorgeschlagenem Reformmodell aufgrund einer veränderten Besteuerung des Verwaltungsvermögens die ErbSt-Belastung im Vergleich zur alten Regelung auch ansteigen könnte und da nicht jeder Gesellschafter eine Ausschüttung seines Verwaltungsvermögensanteils in einer Gesellschafterversammlung durchsetzen kann, sollte die ErbSt, soweit sie auf Verwaltungsvermögen entfällt, verzinslich gestundet werden. Soweit sie auf produktives Vermögen entfällt, sollte eine zinslose Stundung erfolgen. Dem von der ErbSt-Zahlung betroffenen Unternehmensnachfolger würde die Möglichkeit eingeräumt, die Tilgung der gestundeten ErbSt an die für ihn verfügbare bzw. bei ihm in den Folgejahren ankommende Netto-Ausschüttung/Entnahme aus dem Unternehmen zu knüpfen. Erfolgen keine oder nur geringe Ausschüttungen/Entnahmen, würde sich der Stundungszeitraum für die ErbSt entsprechend verlängern. Damit kann auch

23 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1) Rn. 157 und 171.

24 BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 1) Rn. 171.

25 Vgl. unter II.2.

den Interessen von Minderheitsgesellschaftern Rechnung getragen werden, die keinen Einfluss auf die Ausschüttungs- bzw. Entnahmepolitik haben.

Ferner sollte anerkannt werden, dass eine Umwandlung von Verwaltungsvermögen in Produktivvermögen innerhalb einer bestimmten „Reinvestitionszeit“ eine erbschaftsteuerlich begünstigte Reinvestition darstellt und im Ergebnis die auf das Verwaltungsvermögen und das Produktivvermögen entfallende ErbSt vermindert.

5. Ein Fallbeispiel

Das folgende stark vereinfachende Fallbeispiel soll den Reformvorschlag verdeutlichen. Im Beispiel handelt es sich um ein großes, international tätiges Familienunternehmen mit einer KapGes. als Muttergesellschaft.

Beispiel:

Folgende Eckpunkte sind für das Rechenmodell im Rahmen der Bedürfnisprüfung von Bedeutung (Angaben in Mio. €):

Unternehmenswert	2.000
Verwaltungsvermögen (bei konsolidierter Betrachtung):	
fremd vermietete Immobilien	50
Wertpapiere, Anteile an KapG bis 25%	620
Forderungen, Bankguthaben, etc.	1.000
Summe Bruttoverwaltungsvermögen	= 1.670
abzgl. Verbindlichkeiten, Rückstellungen	- 950
Nettoverwaltungsvermögen	= 720
abzgl. Freibetrag (20% des Unternehmenswerts)	- 400
steuerpflichtiges Nettoverwaltungsvermögen	320
übriges produktives Vermögen (Pendant zum Verwaltungsvermögen)	= 1.680

Soll bei diesen Ausgangsdaten z.B. ein Anteil an der Unternehmensgruppe von 10% auf einen Unternehmensnachfolger unentgeltlich übertragen werden, so wird nach dem hier vorgeschlagenen Reformmodell eine Bedürfnisprüfung erforderlich, da der Wert des geschenkten Anteils (200 Mio. €) die Obergrenze von (angenommen) 120 Mio. € übersteigt.²⁶ Die Bedürfnisprüfung würde nach folgendem Schema verlaufen, wobei eine Inanspruchnahme der Vollverschonung durch den Erwerber auf das nach der Bedürfnisprüfung verbleibende begünstigte produktive Betriebsvermögen angenommen wird. In die Bedürfnisprüfung fällt nur der Teil des übertragenen Betriebsvermögens, der nach Abzug des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens verbleibt (produktives Vermögen). Bezogen auf den 10%igen Anteil berechnet sich das der Bedürfnisprüfung unterliegende produktive Vermögen wie folgt:

Wert des Unternehmensanteils	200
abzgl. anteiliges Verwaltungsvermögen (10% von 320)	- 32
Wert des produktiven Vermögens nach Abzug des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens	= 168
abzgl. Wert, der keiner Bedürfnisprüfung unterliegt (Obergrenze als Freibetrag)	- 120
Wert des produktiven Vermögens über 120 Mio. €	= 48

²⁶ Die Obergrenze von 120 Mio. € ist angelehnt an den Höchstbetrag im RegE eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005, erhöht um 20%.

Sodann bedarf es der Ermittlung des anteiligen verwertbaren Nettoverwaltungsvermögens, auf dessen Basis der Umfang des von der Verschonung ausgenommenen Teils des produktiven Vermögens wie folgt bestimmt werden kann:

Anteiliges Verwaltungsvermögen	32
abzgl. Verwertungsabschlag (60%)	- 19,2
für ErbSt-Zahlung bei Verwertung des Verwaltungsvermögens verfügbare Betrag	= 12,8
Entspricht einem anteiligen nicht verschonten Betrag des produktiven Vermögens von (12,8/Steuersatz 30% × 100%)	= 42,67

Im Ergebnis ergibt sich aufgrund dieser Berechnungsschritte folgende **ErbSt-Belastung** für den Erwerber des 10%igen Unternehmensanteils:

ErbSt auf Verwaltungsvermögen (30% von 32)	= 9,6
ErbSt auf produktives Vermögen, das auch nach der Bedürfnisprüfung begünstigt ist (bei 100% Verschonungsabschlag keine ErbSt)	0
ErbSt auf produktives Vermögen nach Bedürfnisprüfung, das nicht begünstigt ist (42,67 × Steuersatz 30%)	= 12,8
ErbSt insgesamt	= 22,4

Die Steuerquote bezogen auf den Anteil von 200 Mio. € beträgt somit im Beispiel 11,20%.

Dieser ErbSt-Betrag würde nach diesem Modell folgenden **Stundungsregelungen** unterliegen:

Zinslose Stundung der Steuer auf das produktive Vermögen	12,8
Verzinsliche Stundung der Steuer auf das Verwaltungsvermögen	9,6

Ergänzend würde eine Investition des Verwaltungsvermögens in den kommenden Jahren in begünstigtes Vermögen dazu führen, dass sich die vorgenannte Steuerbelastung weiter reduziert.

IV. Die Folgen des Urteils

Nach dem Urteilstenor ist das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen.

Im Nachgang zum Erlass des Urteils ist die Frage diskutiert worden, ob das ErbStG automatisch ohne Weiteres außer Kraft tritt, wenn eine Neuregelung durch den Gesetzgeber nicht bis zum 30.06.2016 getroffen ist. Der Wortlaut des Tenors spricht eindeutig gegen ein automatisches Ende des Gesetzes. Es sollte dem BVerfG durchaus auch unterstellt werden, dass es dann, wenn es ein automatisches Außerkrafttreten des ErbStG mit dem Ablauf des 30.06.2016 gewollt hätte, dies auch eindeutig formuliert hätte. Es unterliegt daher u.E. keinem Zweifel – und dies wurde zwischenzeitlich vom Berichterstatter des BVerfG auch mehrfach bestätigt – dass das Verstreichen lassen der Frist nicht zu einem „schenkungs- und erbschaftsteuerlosen Zustand“ führen würde. Vielmehr würde das Gericht sodann mit einer Vollzugsanordnung gem. § 35 BVerfGG reagieren. Interessanterweise hat das Gericht an mehreren Stellen des Urteils darauf hingewiesen, „dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.“ Wie aus politischen Kreisen zu vernehmen ist, beabsichtigt die Regierungsko-

lition keine rückwirkende Neufassung des Gesetzes, auch nicht in Bezug auf die vom Gericht so bezeichnete „exzessive Ausnutzung“. Nichtsdestotrotz kann sich im Gesetzgebungsverfahren vieles noch ändern und aus Äußerungen der Finanzverwaltung ist erkennbar, dass der Umfang der Nutzung der Verschonungsregelungen im Zeitraum bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig beobachtet werden wird. Sollte eine Bugwelle von Unternehmensübertragungen in den nächsten Monaten stattfinden, die den Eindruck entstehen lassen, dass es zu einer exzessiven Ausnutzung bestimmter Gestaltungsmöglichkeiten im geltenden Recht kommt, so sind rückwirkende Reaktionen des Gesetzgebers nicht auszuschließen. Wer deshalb noch unter Nutzung des derzeit geltenden ErbStG Schenkungen durchführen möchte, sollte unbedingt mit den allseits bekannten Rückfall- bzw. Widerrufsklauseln für den Fall arbeiten, dass eine den Steuerzustand verschlechternde Rückwirkung des Gesetzes verabschiedet wird.

V. Ergebnis

Der vorstehend in den wesentlichen Eckpunkten erläuterte Vorschlag eines Reformmodells für die ErbSt würde es dem Gesetzgeber ermöglichen, auch für große Familienunternehmen kalkulierbare Rahmenbedingungen für eine Bedürfnisprüfung zu schaffen, die sich an den Vorgaben des BVerfG orientieren. Die Bedürftigkeit wird nicht an eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde geknüpft, sondern an den Umfang des verwertbaren Verwaltungsvermögens als eindeutig bestimmbare Größe. Dies trägt zur Rechtssicherheit bei der Regelung der Unternehmensnachfolge und zur Verwaltungsvereinfachung bei.

Redaktioneller Hinweis:

Zur BVerfG-Entscheidung vom 17.12.2014 vgl. *Stalleiken*, DB 2015 S. 18 = DB0689697 und *Lüdicke*, DB0689696; zur erwarteten Umsetzung *Bockhoff/Christopeit*, DB 2015 S. 393.

Dipl.-Fw. Gerhard Girlich, MBA (Int. Taxation), München / StB Dipl.-Kfm. Dr. Moritz Philipp, Frankfurt/M.

Nachträgliche Betriebsstätteneinkünfte in Outbound-Fällen

– Anmerkung zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.09.2014 (5 K 1717/13, DB0690339) –

Dipl.-Fw. Gerhard Girlich, MBA (Int. Taxation) ist Angehöriger der bayerischen Finanzverwaltung. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder. **StB Dipl.-Kfm.**

Dr. Moritz Philipp ist Associate im Frankfurter Büro von Allen & Overy LLP.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Der Beitrag analysiert das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.09.2014, in dem sich das Gericht mit der Zurechnung von Einkünften zu einer ausländischen Betriebsstätte auseinandergesetzt hat. Das FG stellt klar, dass nachträgliche Erträge bei gegebenem Veranlassungszusammenhang einer bereits aufgelösten ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen und somit bei Geltung der Freistellungsmethode von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind. Im Umkehrschluss wird hieraus aber gleichsam zu folgern sein, dass etwaige nachträgliche Outbound-Aufwendungen grds. ebenfalls der ehemaligen ausländischen Tätigkeit zuzurechnen sind.

I. Einleitung

Mit Urteil vom 16.09.2014 hat das FG Rheinland-Pfalz¹ in Einklang mit der BFH-Judikatur in vergleichbaren Fällen entschieden, dass die Zurechnung von Einkünften zu einer ausländischen Betriebsstätte anhand des Veranlassungsprinzips unter Anwendung wirtschaftlich-funktionaler Grundsätze erfolgt. Mithin ist es für die Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte nicht erforderlich, dass diese im Zeitpunkt der Realisierung der

Einkünfte noch besteht. Das Rezensionsurteil verdient Zustimmung. Allerdings könnte sich die Lösung des Streitsachverhalts unter Geltung des AOA (künftig) anders darstellen.

II. Sachverhalt

Klägerin war eine im Jahr 1995 gegründete GmbH & Co. KG. Im Streitjahr 2009 bestand eine ertragsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin (Organträgerin) und zwei 100%igen Tochtergesellschaften (Organgesellschaften).

Im Rahmen einer bei der Klägerin in den Jahren 2011 und 2012 durchgeführten Außenprüfung betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften sowie die GewSt und USt für die Jahre 2006-2009 stellte der Prüfer u.a. fest, dass eine der Organgesellschaften eine Betriebsstätte (§ 12 AO, Art. 5 DBA Belgien) in Belgien unterhalten hatte. Diese war – jedenfalls nach Auffassung des Prüfers – im Jahr 2000 aufgelöst worden. Zu jenem Zeitpunkt bestanden noch Rückstellungen, die auf die Tätigkeit der Betriebsstätte zurückzuführen waren. Im Jahr 2009 wurde eine der Rückstellungen teilweise aufgelöst. Der Prüfer vertrat die Auffassung, nach der Betriebsstättenauflösung seien die Aktiva und Passiva dem Stammhaus zuzuordnen, sodass ergebniswirksame Änderungen in den Folgejahren nur noch dem Stammhaus zugerechnet werden könnten. Mangels einer im Zeitpunkt der Teilauflösung der Rückstellung im Jahr 2009 in Belgien bestehenden Betriebsstätte sei der insoweit entstandene Ertrag in Deutschland steuerpflichtig. Das zuständige FA folgte der Auffassung des Prüfers und unterwarf in dem Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für

¹ FG Rheinland-Pfalz vom 16.09.2014 – 5 K 1717/13, DB0690339.