

Das Bundesverfassungsgericht hat im Dezember 2014 das geltende Erbschaftsteuerrecht in Deutschland als verfassungswidrig eingestuft. Demnach sei die bestehende steuerliche Verschonung betrieblichen Vermögens im Falle einer Erbschaft oder Schenkung angesichts des bisherigen Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit dem Grundgesetz unvereinbar. Politik und Verwaltung haben angekündigt, eine „minimalinvasive“ Reform vornehmen zu wollen, um die Beanstandungen zu korrigieren. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts bietet jedoch die Chance zu einer grundlegenden Neuordnung der Erbschaftsteuer. Wie könnte demzufolge eine Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts aussehen, die nicht nur verfassungskonform, sondern zugleich ökonomisch tragfähig ist?

Der Kronberger Kreis, wissenschaftlicher Beirat der Stiftung Marktwirtschaft, präsentiert in der Studie sein Konzept für eine gerechtere und effizientere Erbschaftsteuer und geht auf den vorliegenden Entwurf aus dem Bundesfinanzministerium und die Kabinettsvorlage ein. Es zeigt sich, dass eine gerechte Besteuerung von Erbschaften, die eine Gefährdung von Arbeitsplätzen und unternehmerischen Investitionen vermeidet, mit hohen Steuersätzen und Verschonungsregeln nicht erreicht werden kann. Im Gegensatz zu den Reformvorschlägen der Politik fordert der Kronberger Kreis, die Erbschaftsteuersätze erheblich zu reduzieren und die Bemessungsgrundlage, unter Berücksichtigung ergänzender Stundungen und Freibeträge, zu verbreitern.

„Mehr Mut zum Markt“ lautet die Devise des Kronberger Kreises, dem wissenschaftlichen Beirat der Stiftung Marktwirtschaft. Der 1982 gegründete Kronberger Kreis entwickelt ordnungspolitische Reformkonzepte, mit dem Ziel, die freiheitliche Ordnung in Deutschland und Europa weiterzuentwickeln. Den Staat sieht er als Regelsetzer und Schiedsrichter, nicht als Mitspieler und „Übervater“. Mit seinen Konzepten prägt der Kronberger Kreis seitdem die wirtschaftspolitische Diskussion mit.



ISBN 3-89015-119-1

Erbschaftsteuer: Neu ordnen statt nachbessern



Kronberger Kreis

Lars P. Feld, Clemens Fuest, Justus Haucap,
Heike Schweitzer, Volker Wieland, Berthold U. Wigger

**Erbschaftsteuer:
Neu ordnen statt nachbessern**

Kronberger Kreis

Lars P. Feld, Clemens Fuest, Justus Haucap,
Heike Schweitzer, Volker Wieland, Berthold U. Wigger

Gefördert durch die informedia-Stiftung
Gemeinnützige Stiftung für Gesellschaftswissenschaften
und Publizistik, Köln

Bibliographische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische
Daten sind im Internet über <http://ddb.de> abrufbar.

© 2015

Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.)
Charlottenstraße 60
10117 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206057-0
Telefax: +49 (0)30 206057-57
www.stiftung-marktwirtschaft.de

ISBN: 3-89015-119-1

Titelfoto: © Robert Kneschke – Fotolia.com / Montage

	Executive Summary	5
I	Die Ausgangslage	7
II	Die geltende Erbschaftsteuer	9
III	Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014	17
IV	Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1. Juni 2015 und die Kabinettsvorlage vom 8. Juli 2015	21
V	Ökonomisch sinnvolle Ausgestaltung der Erbschaftsteuer	25
VI	Die Umgestaltung der Verschonungsregeln im Rahmen einer „minimalinvasiven“ Reform	29
VII	Fazit	33
	Literaturverzeichnis	34

Executive Summary

Die geltende Erbschaftsteuer ist verfassungswidrig. Zu diesem Urteil kam das Bundesverfassungsgericht am 17. Dezember 2014 mit Verweis auf den in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes geregelten allgemeinen Gleichheitssatz. Eine erbschaftsteuerliche Begünstigung sei von Verfassung wegen zwar prinzipiell nicht zu beanstanden, sie erweise sich in ihrer konkreten Ausgestaltung aber als gleichheitswidrig. Insbesondere das Ausmaß der Ungleichbehandlung, das durch die steuerliche Verschonung betrieblichen Vermögens hervorgerufen werden kann, stelle keine gleichheitsgerechte Belastung dar. Der Gesetzgeber ist daher angehalten, bis zum 30. Juni 2016 das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz entsprechend zu reformieren.

Im Hinblick auf die beanstandete Ungleichbehandlung bietet das Urteil des Bundesverfassungsgerichts die Chance zu einer grundlegenden Neuordnung der Erbschaftsteuer. Politik und Verwaltung haben jedoch angekündigt, nur „minimalinvasiv“ nachbessern und die Verschonungsregeln entsprechend einschränken zu wollen. Der Referentenentwurf aus dem Bundesfinanzministerium vom 1. Juni 2015 und die Kabinettsvorlage vom 8. Juli 2015 gehen in diese Richtung. Nach Meinung des Kronberger Kreises, wissenschaftlicher Beirat der Stiftung Marktwirtschaft, erhöhen die bisherigen Vorschläge jedoch die steuerliche Belastung von Vermögensübertragungen von Unternehmen und gefährden damit Investitionen und Arbeitsplätze in Deutschland. Statt einer minimalinvasiven Reform sollte die Erbschaftsteuer grundlegend reformiert werden. Das Ziel sollte darin bestehen, zu einer gerechteren und effizienteren Regelung zu gelangen.

Eine ökonomisch sinnvolle Ausgestaltung der Erbschaftsteuer sollte einerseits berücksichtigen, dass eine Besteuerung von übertragenem Betriebsvermögen ähnlich wie eine Vermögensteuer wirkt, den Investitionsstandort Deutschland generell weniger attraktiv macht und seiner Wettbewerbsfähigkeit schadet. Dies spricht dafür, die Steuerbelastung flächendeckend zu begrenzen. Andererseits führt eine Besteuerung von übertragenem Betriebsvermögen zu einer Steuerbelastung ohne entsprechenden Liquiditätszufluss. Eine mögliche Liquiditätsbelastung sollte daher durch entsprechende Regelungen aufgefangen werden. Anstelle von hohen Steuersätzen, die weitreichende Verschonungsregeln notwendig machen, sollte eine gerechte und effiziente Erbschaftsteuer niedrige Steuersätze für alle Erbschaften sowie angemessene

Freibeträge und Stundungen vorsehen. Der Kronberger Kreis empfiehlt daher, einen einheitlichen Steuersatz von näherungsweise 10 Prozent bei einer breiteren Bemessungsgrundlage einzuführen. Diese grundlegende Neuordnung der Erbschaftsteuer erfolgt aufkommensneutral und würde es erlauben, die verfassungsrechtlichen Vorgaben einzuhalten und zugleich eine gerechtere und ökonomisch tragfähige Regelung zu erreichen.

I Die Ausgangslage

1. Am 17. Dezember 2014 verkündete das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sein Urteil zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (Aktenzeichen 1 BvL 21/12). Demnach ist das geltende Erbschaftsteuerrecht aufgrund der Verschonungsregeln für Betriebsvermögen verfassungswidrig und verstößt gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG)). Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis zum 30. Juni 2016 eine Neuregelung vorzulegen. Bis dahin gelten die jetzigen Regeln fort.

2. Diese Entscheidung kam nicht unerwartet, obwohl der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer erst am 24. Dezember 2008 reformiert und mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 korrigiert hatte. Schon die Reform zum Jahr 2009 war erforderlich geworden, weil das BVerfG im Jahr 2006 die Verfassungswidrigkeit der damals geltenden Erbschaftsteuer festgestellt hatte (BVerfGE 177, 1). Am 26. Juni 2013, in Vorahnung des Verfassungsgerichtsurteils, korrigierte der Gesetzgeber das Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) erneut, um die am meisten kritisierten Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen (Cash-GmbH) auszuschließen.

3. Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble kündigte unmittelbar nach dem Urteil an, noch in der ersten Jahreshälfte 2015 die vom BVerfG beanstandeten Teile des ErbStG zu korrigieren. Politik und Verwaltung ließen verlauten, die Reform werde „minimalinvasiv“ sein. Die Wirtschaft läuft jedoch bereits seit Beginn dieses Jahres Sturm, nachdem erste Eckpunkte einer möglichen Reform aus dem Bundesfinanzministerium bekannt wurden (siehe etwa „Der Affront“ im *Handelsblatt* vom 26. Februar 2015, S. 1 und S. 5f.).

4. Es wäre nunmehr naheliegend, endlich ein verfassungskonformes Erbschaftsteuerrecht zu schaffen, das zugleich unerwünschte Auswirkungen auf Arbeitsplätze und Investitionen in Grenzen hält. Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen liegt seit dem 1. Juni 2015 vor. Er zielt wie angekündigt darauf ab, die vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Teile des ErbStG verfassungskonform auszugestalten, und fasst die Verschonungsregeln im Wesentlichen enger. Er nimmt zudem für sich in Anspruch, eine beschäftigungsfreundliche Neuregelung vorzunehmen. Die Kabinettsvorlage vom 8. Juli 2015 folgt weitgehend dieser Linie.

5. Eine Betrachtung der Vorschläge aus der wissenschaftlichen Politikberatung lässt eine einmütige Ablehnung der umfassenden Verschonungsregeln für Betriebsvermögen im geltenden Erbschaftsteuerrecht erkennen. Der Kronberger Kreis diskutierte bereits im Jahr 2007 die Möglichkeiten für eine Erbschaftsteuerreform und sprach sich dafür aus, die Vermögensarten möglichst gleich zu behandeln, um damit eine breitere Bemessungsgrundlage zu erreichen und im Gegenzug die Steuersätze deutlich zu senken. Dann noch verbleibende Probleme beim Übergang von Unternehmen auf die nächste Generation sollten durch eine großzügigere Stundungsregel erreicht werden.

6. Der Sachverständigenrat äußerte sich in seinem Jahresgutachten 2008/2009 kurz vor der Neuregelung zur Erbschaftsteuer und unterbreitete Vorschläge für eine Reform. Im Jahresgutachten 2009/2010 blickte er auf die Neuregelung zurück und bestätigte seine Einschätzungen im Jahresgutachten 2012/2013. Die Vorschläge des Sachverständigenrates gehen in die gleiche Richtung wie diejenigen des Kronberger Kreises: Die Erbschaftsteuer sollte durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei erheblicher Senkung der Steuersätze und einer ergänzenden Stundungsregel reformiert werden.

7. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) legte im Jahr 2012 ein Gutachten zur Verschonung von Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer vor. Der Beirat ging dort davon aus, dass die Verschonungsregeln verfassungswidrig sind. Seine Vorstellung für eine Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer gehen in die gleiche Richtung wie diejenigen des Kronberger Kreises und des Sachverständigenrates: Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, niedrige Sätze und großzügige Stundungsregeln.

8. Der Kronberger Kreis erneuert in diesem Beitrag sein Plädoyer für eine grundlegende Reform der Erbschaftsteuer in Richtung niedriger Steuersätze und breiter Bemessungsgrundlagen. Eine solche Reform würde es erlauben, die verfassungsrechtlichen Vorgaben einzuhalten und eine gerechte und effiziente Erbschaftsteuer zu erreichen. Der jetzt vorliegende Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen sowie die darauf basierende Kabinettsvorlage mögen zwar zu einer verfassungskonformen Besteuerung führen. Die neue Erbschaftsteuer wäre aber noch immer hochgradig ungerecht, und die von ihr verursachten ökonomischen Schäden sind noch deutlich größer als bisher.

II Die geltende Erbschaftsteuer

9. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird auf den unentgeltlichen Vermögensübergang durch Erwerbe von Todes wegen (Erbschaft, Vermächtnis) und durch Schenkungen unter Lebenden erhoben. Zudem sind Zweckzuwendungen sowie das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet sind, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren erbschaftsteuerpflichtig (§ 1 ErbStG).

10. Die Steuertarife der Erbschaft- und Schenkungsteuer ergeben sich nach dem Grad des Erbverhältnisses gemäß dreier Steuerklassen (§ 19 ErbStG). In Steuerklasse I verläuft der Tarif von 7 Prozent bis 30 Prozent progressiv. Nahe Angehörige wie Ehegatten, Lebenspartner, Kinder und Stiefkinder, Kinder verstorbener Kinder und Stiefkinder, Enkel und Stiefenkel, Eltern und Großeltern (beim Erwerb von Todes wegen) befinden sich in Steuerklasse I. Steuerpflichtige in Steuerklasse II (Eltern und Großeltern bei Schenkungen unter Lebenden, Geschwister und deren Kinder, Stiefeltern, Schwiegereltern, Schwiegerkinder, geschiedene Ehegatten und Lebenspartner) unterliegen einem progressiven Steuertarif von 15 bis 43 Prozent. Alle übrigen Erwerber (Steuerklasse III) werden bei einem steuerpflichtigen Erwerb bis 6 Millionen Euro mit 30 Prozent und bei einem darüber hinausgehenden steuerpflichtigen Erwerb mit 50 Prozent besteuert.

11. Grundsätzlich unterliegen alle übertragenen Vermögensarten der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Grund- und Betriebsvermögen sowie Unternehmensbeteiligungen gehören ebenso dazu wie Geld- und Finanzvermögen oder übrige Privatvermögen (etwa Hausrat oder Kunstsammlungen). In Steuerklasse I gelten je nach Verwandtschaftsverhältnis persönliche Freibeträge von 100.000 Euro (für Eltern und Großeltern), 400.000 Euro (für Kinder und Enkel) bis 500.000 Euro (für Ehegatten und Lebenspartner). Der persönliche Freibetrag in den Steuerklassen II und III beträgt einheitlich 20.000 Euro (§§ 15, 16 ErbStG). Gesonderte Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bestehen für Hausrat, Zuwendungen für kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke sowie für politische Parteien.

12. Gesonderte und weitreichende Verschonungsregeln können unter bestimmten Voraussetzungen für Grundbesitz und für Betriebsvermögen geltend gemacht werden (§§ 13 bis 13c ErbStG). Neben einem Bewertungsabschlag von zehn Prozent für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien sind Familienheime von Ehepartnern (Lebenspartnern) und Kindern (Enkelkindern) von der Erbschaftsteuer befreit, sofern sie das Familienheim mindestens zehn Jahre lang bewohnen (bei Enkelkindern nur bei einer Wohnfläche bis zu 200 m²).

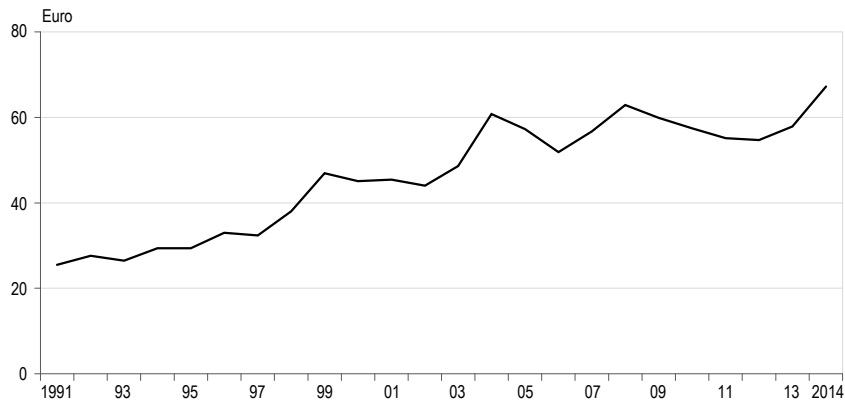
13. Betriebsvermögen von Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften, wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftliche Vermögen können im Regelfall zu 85 Prozent, in Ausnahmefällen vollständig von der Erbschaftsteuer verschont sein. Die Regelverschonung gilt, wenn das Verwaltungsvermögen unter 50 Prozent des gesamten Betriebsvermögens liegt, der Betrieb mindestens fünf Jahre fortgeführt wird und dabei die kumulierte Lohnsumme 400 Prozent der Ausgangslohnsumme (der Durchschnitt der kumulierten Lohnsummen der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Erwerb) nicht unterschreitet. Die vollständige Befreiung ist möglich, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 10 Prozent des gesamten Betriebsvermögens beträgt, der Betrieb mindestens sieben Jahre fortgeführt wird und die kumulierte Lohnsumme 700 Prozent der Ausgangslohnsumme erreicht. Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten unterliegen nicht den Lohnsummenregeln.

14. Diese Verschonungsregeln zielen darauf ab, die Unternehmensnachfolge zu erleichtern. Der Gesetzgeber möchte damit dem Verlust von Arbeitsplätzen entgegenwirken, der bei aufgrund der Erbschaftsteuer resultierenden geringeren Investitionen dieser Unternehmen, wegen Standortverlagerungen oder angesichts des mit der Erbschaftsteuer möglicherweise verbundenen Liquiditätsentzugs entstehen kann.

15. Dem Gesetzgeber ist gleichwohl bewusst, dass die eklatante Ungleichbehandlung von völlig steuerbefreiten Betriebsvermögen und mit bis zu 50 Prozent besteuerten anderen Vermögen erhebliche Anreize und Möglichkeiten zu steuerlichen Gestaltungen setzt. Mit den Regelungen zum Verwaltungsvermögen sollen solche Gestaltungen eingedämmt werden. Als Verwaltungsvermögen gelten gemäß § 13b Abs. 2 ErbStG (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF 2012, S. 21):

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile;
2. Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften ein Viertel oder weniger beträgt;
3. Kunstgegenstände und Sammlungen, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist; und
4. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck eines Finanzunternehmens (z.B. Bank oder Versicherung) zuzurechnen sind.

16. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird oft als Substanzsteuer kritisiert. Sie fällt unabhängig davon an, ob die für die Steuerzahlung notwendigen Gewinne oder Einkommen mit dem Vermögen erzielt werden, das der Steuerpflicht unterliegt. Es kommt auch nicht in jedem Fall zu einem Liquiditätszufluss. Steuerreformen der Vergangenheit reduzierten bestimmte Elemente der Substanzbesteuerung im deutschen Steuerrecht, etwa durch die Abschaffung der Lohnsummen- und der Gewerkekapitalsteuer im Zuge von Gewerbesteuerreformen oder die Aussetzung der Vermögensteuer. Aufgrund von Hinzurechnungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags und der Zinsschranke in der Einkommen- und Körperschaftsteuer wurden Elemente der Substanzbesteuerung modifiziert bzw. neu eingeführt. Die Grundsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer blieben hingegen im Grundsatz erhalten.

Abbildung 1: Erbschaftsteuereinnahmen je Einwohner (in Preisen von 2009)

Anmerkung: Erbschaftsteueraufkommen korrigiert um die Entwicklung des Verbraucherpreisindex.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften, verschiedene Jahre.

17. Die Erbschaftsteuereinnahmen je Einwohner haben sich seit der Wiedervereinigung real verdreifacht (Abbildung 1). Dies ist im Wesentlichen der Zunahme der Erwerbe über die Zeit geschuldet. Angesichts der schmalen Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Verbindung mit relativ hohen Steuersätzen sorgt nur ein kleiner Teil der Erbschafts- und Schenkungsfälle für dieses Erbschaftsteueraufkommen (Tabelle 1).

Tabelle 1: Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen von 2002 bis 2013

Jahr	Erstfestsetzungen mit steuerpflichtigem Erwerb > 0 Euro		Erstfestsetzungen mit steuerpflichtigem Erwerb >= 0 Euro	
	Erwerb von Todes wegen	Schenkung	Erwerb von Todes wegen	Schenkung
2002	129 061	31 821	–	–
2007	152 825	58 934	–	–
2008	140 090	48 952	–	–
2009	132 330	42 551	146 300	59 360
2010	109 924	28 518	124 955	43 160
2011	109 533	26 550	126 810	43 845
2012	104 654	23 247	122 797	40 363
2013	103 857	26 653	121 427	46 832

Anmerkung: Steuerpflichtige Erwerbe von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Nachweis nur für maschinell gelieferte Fälle bei Erwerben von Todes wegen, ab 2009 steuerbefreite Unternehmensübertragungen zusätzlich.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Erbschaftsteuerstatistiken 2002 und 2007–2013.

18. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine Ländersteuer, deren Aufkommen ausschließlich den Ländern zusteht. Dabei fällt das Aufkommen bei normalen Erbfällen ausschließlich dem Wohnsitzland des Verstorbenen, nicht aber dem Wohnort der Erben zu. Diese Zuordnung ist verwaltungstechnisch begründet: Ein Erbfall soll nur bei einem Finanzamt verwaltet werden. Bei ausländischen Erblassern mit mehreren inländischen Erben in verschiedenen Ländern hängt die Einnahmezunahme davon ab, in welchem Land das Finanzamt belegen ist, das zuerst mit der Sache befasst wird (Sachverständigenrat 2014, S. 335).

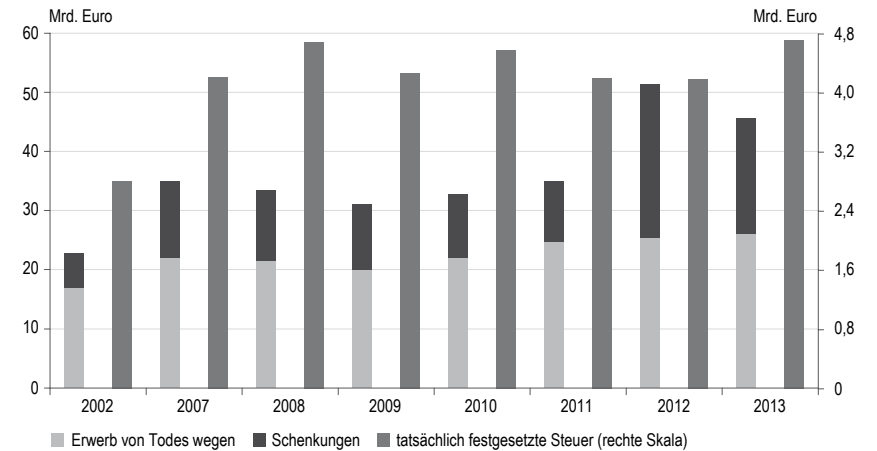
Abbildung 2: Aufkommen der Erbschaftsteuer im Jahr 2014 je Einwohner, in Euro



Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften, 2014.

19. Das Aufkommen variiert zwischen den Ländern in dem Maße, in dem sich der Umfang des übertragenen oder vererbten Vermögens unterscheidet (Abbildung 2). Das niedrigste Aufkommen je Einwohner lässt sich in den neuen Bundesländern feststellen. Das ist angesichts der Eigentums- und Vermögensverhältnisse zum Zeitpunkt der Wiedervereinigung wenig erstaunlich. Das höchste Aufkommen erzielen Hamburg und Bayern. Das geringste Aufkommen im Westen findet sich in Niedersachsen, dem Saarland und Bremen.

Abbildung 3: Unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbe

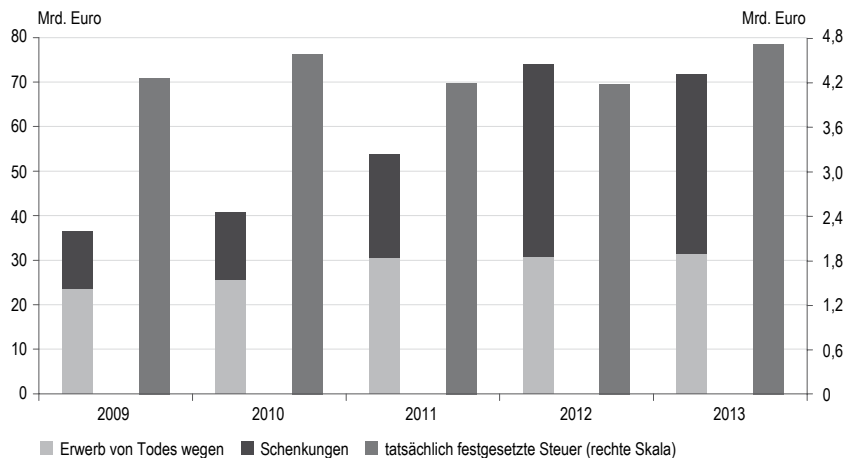


Anmerkung: Steuerpflichtige Erwerbe von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Nachweis nur für maschinell gelieferte Fälle bei Erwerben von Todes wegen. Wert der Erwerbe nach Abzug von Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG, Steuerbegünstigungen nach § 13a ErbStG, Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG, Zugewinnausgleichsforderungen nach § 5 ErbStG, Freibetrag nach § 17 ErbStG, Summe der abzugsfähigen Nutzungs- und Duldungsaufgaben sowie abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten und DBA-Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen).

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Erbschaftsteuerstatistiken 2002 und 2007–2013.

20. In Abbildung 3 sind die Übertragungen dargestellt, die zu einer Steuerpflicht geführt haben. Diese sind von etwas mehr als 30 Milliarden Euro im Jahr 2007 auf zwischenzeitlich über 50 Milliarden Euro nach der Reform 2009 angestiegen (linke Skala). Berücksichtigt man die steuerbefreiten Unternehmensübertragungen zusätzlich, so stieg der Wert der Erwerbe zwischen 2009 und 2013 von 37 auf 72 Milliarden Euro an (Abbildung 4). Die Steuerzahler haben die ihnen eröffneten Möglichkeiten des steuerbegünstigten Erwerbs offensichtlich genutzt.

Abbildung 4: Unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbe, Erstfestsetzungen mit steuerpflichtigem Erwerb ≥ 0 Euro



Anmerkung: Steuerpflichtige Erwerbe von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Nachweis nur für maschinell gelieferte Fälle bei Erwerben von Todes wegen. Wert der Erwerbe vor Abzug von Steuerbefreiungen nach § 13 ErbStG, Steuerbegünstigungen nach § 13a ErbStG, Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG, Zugewinnausgleichsforderungen nach § 5 ErbStG, Freibetrag nach § 17 ErbStG, Summe der abzugsfähigen Nutzungs- und Duldungsaufgaben sowie abzugsfähigen Erwerbsnebenkosten und DBA-Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen).

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, Erbschaftsteuerstatistiken 2009–2013 sowie Statistisches Bundesamt, Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik, verschiedene Jahre.

III Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014

21. Gemäß dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2014, 1 BvL 21/12) sind die Verschonungsregeln für Betriebsvermögen zwar verfassungswidrig und verstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz). Das BVerfG betont aber zugleich den weiten Gestaltungsspielraum, den der Gesetzgeber hat. Daher sind Verschonungsregeln nicht per se verfassungswidrig, sondern nur ihre konkrete Ausgestaltung im geltenden Erbschaftsteuerrecht. Der Gesetzgeber darf daher große, durch die Verschonungsregeln ermöglichte Belastungsunterschiede vorsehen, also im Extremfall die volle Verschonung eines im Unternehmen gehaltenen Vermögens und einen Steuersatz von 50 Prozent in anderen Fällen, wenn er dies stichhaltig begründet.

22. Die Begründung des Gesetzgebers für die Reform 2009, nämlich mit der weitgehenden Verschonung des Betriebsvermögens den Übergang von Unternehmen auf die nächste Generation nicht zu behindern und damit sicherzustellen, dass die Wirtschaftskraft der Unternehmen nicht geschwächt wird (Liquiditätssicherung), sei durch Gemeinwohlüberlegungen gut gestützt. Die Verschonungsregeln der §§ 13a und 13b ErbStG seien im Grundsatz geeignet, die gesetzgeberischen Ziele zu erreichen. Auf keine andere Weise könne die Schonung der Liquidität und damit der Erhalt der Arbeitsplätze gleich wirksam, zugleich unter geringerer Benachteiligung der Erwerber nicht begünstigten Vermögens erreicht werden (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 140). Insbesondere sei eine Stundungsregel nicht gleich wirksam (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 141, 154).

23. Das BVerfG würdigt die Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF und des Sachverständigenrates (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 149ff.). Ihre Ablehnung der Verschonungsregel liege an konzeptionell anderen Ansätzen und für vorzugswürdig gehaltenen Alternativlösungen. Beide würden das Liquiditätsargument anerkennen und damit den Gesetzgeber stützen.¹ Es liege

¹ Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF (2012) ist allerdings sehr zurückhaltend im Hinblick auf solche Liquiditätseffekte. Wenngleich aufgrund von Kapitalmarktunvollkommenheiten denkbar, seien sie nicht zwingend. Gestützt auf Houben und Maiterth (2011) schätzt der Beirat den Anteil der durch die Erbschaftsteuer vor der Einführung der Verschonungsregel im Jahr 2009 in ihrer Existenz bedrohten Unternehmen als sehr gering ein.

aber in seinem Ermessen und im Rahmen seines Gestaltungsspielraums, die Verschonung von Betriebsvermögen im Sinne des Gemeinwohls zu regeln. Die von der Wissenschaft vorgelegten Alternativen seien eben nur Alternativen.

24. Verfassungswidrig sind die Verschonungsregeln im engeren Sinne, also in ihrer konkreten Ausgestaltung (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 170). Die Verfassungswidrigkeit ergibt sich, soweit die Verschonung für große Unternehmen ohne eine Bedürfnisprüfung vorgesehen ist, aufgrund der Freistellung von der Pflicht zur Einhaltung der Lohnsummenregelung für Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten und aufgrund der Regelung über das Verwaltungsvermögen in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, wenn es bis zu 50 Prozent aus vom Gesetz als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehenem Verwaltungsvermögen besteht. Nicht zuletzt sind die steuerlichen Gestaltungen verfassungswidrig, die zu nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führen (jedenfalls bis zum 6. Juni 2013). Dazu gehören etwa die exzessive Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenpflicht durch die Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft, die Umgehung der 50-Prozent-Regel des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG für Verwaltungsvermögen durch Nutzung von Konzernstrukturen und die Begünstigung von Geldvermögen durch die Schaffung von „Cash-Gesellschaften“ (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 253).

25. Notwendig sei daher eine individuelle Bedürfnisprüfung bei größeren Unternehmen. Hier erreiche die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen sei (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 172). Für diese Bedürfnisprüfung muss die Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und großen Unternehmen andererseits bestimmt werden. Dabei hat der Gesetzgeber wiederum erheblichen Gestaltungsspielraum (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 175).

26. Die Lohnsummenregelung genügt zwar im Grundsatz den Anforderungen der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 208). Sie lasse dem Unternehmer Spielraum, um auf betriebliche Bedürfnisse angemessen reagieren zu können. Die Lohnsummenregelung verhindere betriebsnotwendige Modernisierungs- und Rationalisierungsprozesse nicht. Die Einhaltung der Lohnsumme sei lediglich Bedingung für die Verschonungsgewährung, nehme aber dem Betriebsinhaber nicht die Freiheit der Entschei-

dung, ganz oder teilweise darauf zu verzichten und einer etwaigen Betriebsgefährdung durch einen Stundungsantrag nach § 28 ErbStG zu begegnen (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 211).

27. Hingegen verstößt die Freistellung aller Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten vom Verschonungserfordernis der Lohnsummeneinhaltung gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 213). Der Gesetzgeber sei angesichts des Umfangs möglicher Verschonung verpflichtet, den für die Legitimierung der Verschonungsregelung elementaren Förderzweck, nämlich den Erhalt der Arbeitsplätze sicherzustellen (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 221). Ansonsten würde die rechtliche Absicherung zur Erreichung des Ziels der Arbeitsplatzerhaltung in ganz erheblichem Umfang geschwächt (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 223).

28. Außerdem sei die durch die Regelung über das Verwaltungsvermögen geschaffene Ungleichbehandlung unverhältnismäßig, soweit sie begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG mit einem Anteil von bis zu 50 Prozent Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss von Verschonungsabschlag, Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) und Tariffbegrenzung (§ 19a ErbStG) gelangen lasse (BVerfG, 1 BvL 21/12, Tz. 243).

IV Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 1. Juni 2015 und die Kabinettsvorlage vom 8. Juli 2015

29. Der Referentenentwurf des BMF (2015) soll das ErbStG gemäß den Beanstandungen des BVerfG korrigieren. Dazu wird erstens das begünstigte Vermögen neu definiert. Begünstigt ist demnach das Vermögen, das seinem Hauptzweck nach überwiegend einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit dient. An die Stelle der bisherigen Negativdefinition (alles, was nicht eindeutig Verwaltungsvermögen ist, wird als Betriebsvermögen betrachtet) tritt also eine Positivdefinition, die missbräuchliche Gestaltungen erschweren soll. Ein Beispiel für missbräuchliche Gestaltungen, die selbst bei der neuen Positivdefinition auftreten können, ist die so genannte „Cash-GmbH“. Dabei geht es um die Übertragung eines Unternehmens, das sehr hohe Barmittel wie etwa Festgeld besitzt und diese Mittel als Betriebsvermögen ausweist.

30. Da ein Unternehmen durchaus über liquide Mittel auf Giro- oder Festgeldkonten verfügen muss, eine pauschale Einordnung als Verwaltungsvermögen also falsch wäre, gibt es mittlerweile mit dem „Finanzmitteltest“ eine Regelung, mit der ein Missbrauch durch den Ausweis überhöhter Barmittel als Betriebsvermögen ausgeschlossen werden soll (entsprechend den bisherigen Grundsätzen des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG). Dabei werden die Bankguthaben mit den Schulden des Unternehmens saldiert. Wenn der Saldo positiv ist, wird dieser Überschuss dem Verwaltungsvermögen zugerechnet, soweit er 20 Prozent des Betriebsvermögens übersteigt. Schulden, die nach dem Finanzmitteltest verbleiben, werden anteilig dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugerechnet. Ein Teil des nicht begünstigten Vermögens darf in Höhe von maximal 10 Prozent des begünstigten Nettovermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt werden.

31. Zweitens wird die Arbeitnehmerzahl, bei der Betriebe von der Einhaltung der Lohnsummenregelung ausgenommen sind, von 20 auf drei Arbeitnehmer abgesenkt. Für Betriebe von vier bis zehn Arbeitnehmer wird die Mindestlohnsumme bei einer Lohnsummenfrist von fünf Jahren auf 250 Prozent und bei einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren auf 500 Prozent reduziert. Gestaltungen bei der Lohnsummenregelung durch Aufspaltung von Betrieben und Übertragung in mehreren Schritten sollen durch Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahl und der Lohnsummen verhindert werden.

32. Bei Erwerben von begünstigten Vermögen über 20 Millionen Euro findet nach dem Referentenentwurf drittens eine Verschonungsbedarfsprüfung nach § 13a Abs. 1 ErbStG statt (Regelverschonung). Werden weniger als 20 Millionen Euro übertragen, bleibt es bei der Steuerbefreiung, wenn die Lohnsummenregelung und die Behaltensfristen eingehalten werden. Die Prüfschwelle kann sich, etwa bei starker Kapitalbindung der Gesellschafter in den Unternehmen, nach § 13a Abs. 10 ErbStG auf 40 Millionen Euro erhöhen (Optionsverschonung). Eine derartige Kapitalbindung liegt vor, wenn der Gesellschaftsvertrag des Unternehmens vorsieht, dass Verkäufe von Anteilen durch Gesellschafter oder Ausschüttungen eng begrenzt sind. Diese gesellschaftsvertraglichen Regelungen müssen 10 Jahre vor und 30 Jahre nach der Übertragung bestehen. Für Steuerpflichtige mit erworbenem Vermögen oberhalb der Prüfschwelle scheidet eine Verschonung aus, wenn der Erwerber genügend übrige Mittel hat, um die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen zu tragen. Ein Bedarf zur Verschonung besteht, soweit 50 Prozent des mitübertragenen und des bereits vorhandenen nicht begünstigten Nettovermögens nicht für die Steuerzahlung ausreicht. Die Verschonung greift dann vorbehaltlich der Einhaltung der Lohnsummen- und Behaltensregelungen.

33. Viertens können Steuerpflichtige wahlweise einen Antrag auf Gewährung der Verschonungsregel stellen. In einem Bereich von 20 Millionen bis 110 Millionen Euro begünstigten Vermögens sinkt der Verschonungsabschlag um einen Prozentpunkt je 1,5 Millionen Euro, die der Erwerb begünstigten Vermögens über der Grenze von 20 Millionen Euro liegt. Ab 110 Millionen Euro begünstigten Vermögens wird der Verschonungsabschlag einheitlich auf 25 Prozent bei der Regelverschonung und 40 Prozent bei der Optionsverschonung festgesetzt.

34. Am 8. Juli 2015 hat das Bundesfinanzministerium die Kabinettsvorlage zur Erbschaftsteuer veröffentlicht, in der die Eckpunkte des Reformprojekts noch einmal angepasst wurden, ohne allerdings die Richtung der Neuordnung grundlegend zu verändern. Die Schwelle für die Bedürfnisprüfung wurde von 20 auf 26 Millionen Euro angehoben. Bei Familienunternehmen mit der bereits erläuterten besonderen Kapitalbindung steigt die Schwelle von 40 auf 52 Millionen Euro.

35. Auch die Lohnsummenregelungen, an denen die für die Verschonung erforderliche Arbeitsplatzsicherung gemessen wird, wurden noch einmal etwas angepasst: Für die Regelverschonung reicht bei kleinen Unternehmen mit 3 bis 10 Mitarbeitern, dass die Lohnsumme in den fünf Jahren nach dem Erwerb 250 Prozent der Ausgangslohnsumme beträgt, bei der Optionsverschonung müssen es innerhalb von sieben Jahren 500 Prozent sein. Bei Unternehmen mit 11 bis 15 Mitarbeitern sind es 300 bzw. 565 Prozent.

36. Außerdem wurde die Regelung zur Abschmelzung des Verschonungsabschlags noch einmal angepasst. Ab 116 Millionen Euro begünstigten Vermögens wird der Verschonungsabschlag einheitlich auf 20 Prozent bei der Regelverschonung und 35 Prozent bei der Optionsverschonung festgesetzt. Bei Familienunternehmen mit Kapitalbindung steigt die entsprechende Schwelle auf 142 Millionen Euro.

V Ökonomisch sinnvolle Ausgestaltung der Erbschaftsteuer

37. Aus ökonomischer Sicht genügt es nicht, die verfassungswidrigen Elemente des bestehenden Erbschaftsteuerrechts minimalinvasiv zu korrigieren. Das Ziel sollte darin bestehen, zu einer gerechten und effizienten Erbschaftsteuer zu kommen. Wie müsste eine solche gerechte und effiziente Erbschaftsteuer aber ausgestaltet sein? Um diese Frage zu beantworten, ist es hilfreich, die Ziele der Erbschaftsbesteuerung einschließlich der Ziele eventueller Verschonungsregeln in Erinnerung zu rufen.²

38. Die Erbschaftsteuer wird üblicherweise mit dem Argument gerechtfertigt, dass eine Erbschaft die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben erhöht. Kritiker halten dem entgegen, dass die Weitergabe von Vermögen mit dem Erzielen von Einkommen nicht gleichzusetzen sei. Der Erblasser habe das Vermögen aus bereits versteuertem Einkommen gebildet, die Weitergabe von Vermögen verändere die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Familie nicht. Bei anderen Steuern, insbesondere bei der Einkommensteuer, steht allerdings die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen im Mittelpunkt, nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Familien oder Dynastien, wenn man von speziellen Aspekten wie Ehegattensplitting oder Kinderfreibeträgen im Rahmen der Einkommensteuer absieht.

39. Neben Aspekten einer gerechten Steuerlastverteilung wird ein wichtiges Effizienzargument für die Erbschaftsteuer angeführt: Sie führe nicht zu steuerlichen Verzerrungen, insbesondere sei die Besteuerung nicht leistungsfeindlich, anders als beispielsweise die Besteuerung von Arbeitseinkommen. Dieses Argument ist allerdings umstritten. Viele Menschen arbeiten, sparen, gründen und erhalten Unternehmen, um ihren Kindern Vermögen vererben zu können. Erbschaftsteuern können deshalb die Leistungsbereitschaft des Erblassers durchaus beeinträchtigen. Hinzu kommt, dass Erbschaftsteuern in einer offenen Volkswirtschaft dazu führen können, dass Familien mit größeren Vermögen ihren Wohnsitz und ihre Investitionen ins Ausland verlagern. Darüber hinaus können Erbschaftsteuern beim Erwerb von nicht liquidem Vermögen wie beispielsweise Anteilen an nicht börsengehandelten Unternehmen zu Liquiditätsproblemen führen. Insofern verursacht eine Besteuerung von Erbschaften durchaus Verzerrungseffekte.

² Zu den hier vorgebrachten Argumenten siehe schon Kronberger Kreis (2007), S. 9f.

40. Erbschaftsteuern werden häufig mit dem Argument gerechtfertigt, dass es ohne diese Steuern zu einer unerwünschten Konzentration von Vermögen in den Händen kleiner Gruppen komme, die dadurch unverhältnismäßige wirtschaftliche und politische Machtpositionen erringen könnten. Außerdem sei eine Besteuerung von Erbschaften zur Wahrung einer gewissen Chancengleichheit in der Gesellschaft wünschenswert. Erbschaften müssten insbesondere dann besteuert werden, wenn es keine sonstige Vermögensbesteuerung gibt. Befürworter der Erbschaftsteuer argumentieren entsprechend, dass bei einer Abschaffung unweigerlich politischer Druck entstehen würde, Vermögen auf anderen Wegen stärker zu besteuern, beispielsweise durch eine Nettovermögensteuer.

41. In Deutschland steht ein vollständiger Verzicht auf die Besteuerung von Erbschaften derzeit nicht zur Debatte. Gleichzeitig wird es weithin als wünschenswert angesehen, die Erbschaftsteuer so zu gestalten, dass sie Investitionen und Beschäftigung in Deutschland möglichst wenig beeinträchtigt.

42. Für eine angemessene Gestaltung der Erbschaftsteuer ist es notwendig, klar zu definieren, welche Wirkungen der Steuer als problematisch angesehen werden. Bei der Besteuerung von Betriebsvermögen sind zwei Aspekte von zentraler Bedeutung. Erstens macht die Erbschaftsteuer ähnlich wie eine Vermögensteuer oder hohe Ertragsteuern Investitionen und die Schaffung von Arbeitsplätzen in Deutschland weniger attraktiv. Das spricht dafür, die Steuerbelastung flächendeckend, also für alle Unternehmen zu begrenzen. Zweitens spielt der Aspekt der Liquiditätswirkungen eine wichtige Rolle. Die Erbschaftsteuer führt anders als eine Steuer auf Unternehmensgewinne zu einer Steuerbelastung ohne entsprechenden Liquiditätszufluss. Um zu verhindern, dass Unternehmen wegen mangelnder Liquidität in Schwierigkeiten geraten, können Regelungen erforderlich sein, welche die Liquiditätsbelastung auffangen, ohne notwendigerweise die Steuerbelastung zu senken.

43. Eine ökonomisch sinnvolle Ausgestaltung der Erbschaftsteuer sollte beide Aspekte berücksichtigen. Das lässt sich prinzipiell über zwei Wege erreichen. Zum einen können niedrige Steuersätze und angemessene Freibeträge die Belastung so begrenzen, dass die Erbschaftsteuer Unternehmen nicht über Gebühr belastet. Zum anderen kann man höhere Steuersätze erheben und für Betriebsvermögen besondere Verschonungsregeln vorsehen. Diesen Weg hat die Steuerpolitik in der Vergangenheit in Deutschland gewählt. Forderungen nach einer minimalinvasiven Reform als Reaktion auf das Bundes-

verfassungsgerichtsurteil implizieren, dass dieser Kurs weiterverfolgt wird. Der Referentenentwurf und die Kabinettsvorlage weisen in diese Richtung, wobei die Verschonungsregeln gegenüber dem bisher geltenden Recht deutlich eingeschränkt werden.

44. Der Kronberger Kreis hält den Weg einer Korrektur der Verschonungsregeln für falsch. Der Gesetzgeber sollte das jüngste Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Anlass nehmen, die Erbschaftsteuer grundlegend zu reformieren. Die Kombination hoher Steuersätze und weitgehender Ausnahmetatbestände führt zu einer ungerechten und ineffizienten Erbschaftsbesteuerung. Es kommt zu krassen Ungerechtigkeiten in der Steuerlastverteilung, weil sehr hohe Vermögen im Bereich des Betriebsvermögens auch nach der Reform noch vielfach steuerfrei übertragen werden können und erhebliche Spielräume zur Steuervermeidung bestehen. Erwerber anderer Vermögensformen werden hingegen schon bei kleineren Übertragungen mit Steuersätzen von bis zu 50 Prozent belastet. Ineffizienzen resultieren daraus, dass die Auflagen für die Verschonung Umstrukturierungen von Unternehmen, die wirtschaftlich gerade nach dem Ausscheiden einer Unternehmerpersönlichkeit dringend notwendig sein können, steuerlich bestrafen.

VI Die Umgestaltung der Verschonungsregeln im Rahmen einer „minimalinvasiven“ Reform

45. Der Referentenentwurf des BMF und die Kabinettsvorlage wie die gesamte Reformdebatte konzentrieren sich auf das Ziel, die Verschonungsregeln so anzupassen, dass sie den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechen. Nach wie vor steht das Ziel im Mittelpunkt, Arbeitsplätze zu schützen. Als entscheidendes Kriterium für die Rechtfertigung einer Verschonung sieht das Bundesverfassungsgericht die Unternehmensgröße an, gemessen an Umsatz, Beschäftigtenzahl oder Umfang des Betriebsvermögens. Das Gericht sieht es als zulässig an, bei kleinen und mittleren Firmen eine Verschonung grundsätzlich vorzusehen, wenngleich mit Auflagen zur Weiterführung des Unternehmens und zur Erhaltung von Arbeitsplätzen.

46. Bei großen Unternehmen fordert das Gericht hingegen, dass oberhalb einer gewissen Größe des vererbten oder erworbenen Betriebsvermögens geprüft wird, ob ein „Bedürfnis“ der Verschonung besteht. Dieser Ansatz lässt sich mit dem Argument rechtfertigen, dass große Unternehmen in der Regel über mehr Finanzierungsflexibilität verfügen. Der Bezug zur Größe des vererbten Betriebsvermögens lässt sich auch damit rechtfertigen, dass bei großen Vermögen eine besonders krasse Abweichung von der Gleichbehandlung der Erben unterschiedlicher Vermögensarten besteht, so dass hier besonders strenge Maßstäbe zur Rechtfertigung angelegt werden müssen. Dieser Ansatz wirft bei der Umsetzung allerdings einige wichtige konzeptionelle Fragen auf.

Größenabgrenzungen: Ebene des Unternehmens versus Ebene des Erwerbers

47. Bei der Festlegung von Größenabgrenzungen, welche die Gewährung von Verschonungsregeln bestimmen, stellt sich grundsätzlich die Frage, ob man sich auf die Ebene des Erwerbers oder auf die Ebene des Unternehmens bezieht. Zwei Grenzen sind relevant. Erstens ist die sogenannte Aufgreifgrenze zu bestimmen. Unterhalb dieser Grenze würde darauf verzichtet, Auflagen für die Betriebsfortführung zu kontrollieren, insbesondere die Einhaltung einer Untergrenze für die Lohnsumme. Zweitens ist festzulegen, bis zu welcher Unternehmensgröße ohne den Nachweis eines „Verschonungsbedürfnisses“ Steuervorteile gewährt werden dürfen (Grenze für eine Bedürfnisprüfung).

48. Der Bezug zum Unternehmen erscheint dann sachgerecht, wenn der Grund für die Verschonung von Eigenschaften des vererbten Unternehmens abhängt. Wenn das Ziel der Verschonung zum Beispiel darin besteht, kleine und mittlere Unternehmen zu entlasten, Großunternehmen hingegen nicht, dann ist es richtig, auf der Unternehmensebene anzusetzen. Man kann aber bezweifeln, ob sich die Verschonungsziele sinnvoll auf den Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen beschränken lassen. Eine hohe Erbschaftsteuerbelastung kann auch große Unternehmen übermäßig belasten und Arbeitsplätze gefährden. Darüber hinaus geht es bei den Größengrenzen letztlich weniger um die Frage, ob Verschonung gewährt wird, sondern um die Bedingungen für eine Verschonung.

49. Stellt man das Argument in den Vordergrund, dass mit zunehmendem Umfang der steuerlichen Verschonung die Maßstäbe für ihre Rechtfertigung strenger werden sollten, dann erscheint die Konzentration auf die Ebene des Erwerbers sachgerecht. Diese Lösung hat den Vorteil, dass bestimmte steuerliche Gestaltungen, beispielsweise die Verteilung von Betriebsvermögen auf mehrere Unternehmen, weniger interessant werden.

Verschonungsregeln vs. Stundung

50. Bei der Gestaltung der Verschonungsregeln stellt sich die Frage, ob eine reine Stundungslösung mit dem Ziel der Liquiditätsschonung hinreichend wäre. Wie eingangs erläutert wurde, muss man davon ausgehen, dass dies nicht ausreichend wäre, wenn die Steuersätze nicht gesenkt werden. Bei hohen Steuersätzen kann die Erbschaftsteuer zu einem signifikanten Anreiz werden, Investitionen und Arbeitsplätze ins Ausland zu verlagern. Dass zu einer Vermeidung der Erbschaftsteuer auch eine Verlagerung des Wohnsitzes der Unternehmenseigentümer ins Ausland notwendig ist, macht diesen steuerlichen Anreiz nicht harmloser. Während bei niedrigen Steuersätzen im Bereich von 10 Prozent oder weniger eine Beschränkung von Verschonungsregeln auf eine Stundung hinreichend wäre, ist dies bei höheren Steuersätzen nicht zu empfehlen.

Die Gestaltung der Bedürfnisprüfung

51. Ein wichtiger Aspekt der anstehenden Erbschaftsteuerreform ist die Gestaltung der Bedürfnisprüfung bei großen Erwerben. Die Bedeutung der Bedürfnisprüfung ist dabei umso größer, je substanzieller die Entlastung ist, die bei Vorliegen eines Verschonungsbedürfnisses gewährt wird. Hier sind verschiedene Optionen denkbar, die allesamt erhebliche Probleme aufwerfen. Zum einen ist es denkbar, die Bedürfnisprüfung an vertragliche Vereinbarungen unter den Gesellschaftern der übertragenen Unternehmen zu knüpfen. Das ist problematisch. Es besteht die Gefahr, dass die Verträge unter den Gesellschaftern, die für die Funktionsfähigkeit und Governance von Unternehmen erhebliche Bedeutung haben, verzerrt werden.

52. Ein zweiter Ansatzpunkt ist die Liquiditätssituation des Unternehmens. Es wäre möglich, die Verschonung nur dann zu gewähren, wenn die im Unternehmen verfügbaren liquiden Mittel, eventuell anteilig dem übertragenen Unternehmensanteil zugerechnet, nicht ausreichen, um die Erbschaftsteuer zu bezahlen. Diese Lösung würde ebenfalls problematische Anreize schaffen und zu steuerlicher Gestaltung einladen. Es bestünde die Gefahr, dass Unternehmen mit dünner Liquiditätsdecke ausgestattet werden, um Steuern zu vermeiden.

53. Ein weiterer Ansatzpunkt ist das Vermögen des Erwerbers. Man kann prüfen, ob der Erwerber über hinreichend liquide Mittel verfügt, um die Erbschaftsteuer zu bezahlen, wie die nun vorgelegten Reformpläne es vorsehen. Dabei kann man entweder das insgesamt im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft übertragene Vermögen (oder das in den letzten 10 Jahren übertragene Vermögen) heranziehen, oder man kann das gesamte Vermögen des Erwerbers in den Blick nehmen. Auch hier ist die Gestaltungsanfälligkeit erheblich. Es werden massive Anreize gesetzt und weitreichende Möglichkeiten geschaffen, Schenkungen und Erbschaften durch eine gezielte Planung der Vermögensübertragung steuerschonend zu gestalten. Beispielsweise wird man Kindern zuerst Betriebsvermögen und später sonstiges Vermögen übertragen, um Steuern zu umgehen.

54. Insgesamt wird deutlich, dass die geplante Reform die eklatanten Nachteile der bislang geltenden Erbschaftsteuer weiter verstärkt. Die Reichweite der Lohnsummenregelung, die betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen steuerlich bestraft, wird ausgedehnt. Die im Kontext der Bedürf-

nisprüfung vorgesehene Bedingung, dass Gesellschaftsverträge 10 Jahre vor und 30 Jahre nach einer Übertragung Bestand haben müssen, ist praxisfremd und führt zu einer Zementierung der Unternehmenslandschaft, die gewaltigen Schaden anrichten kann. Die Bedürfnisprüfung selbst eröffnet erhebliche Gestaltungsspielräume: Man kann die Besteuerung beispielsweise umgehen, wenn man Betriebsvermögen an Kinder überträgt, bevor man ihnen nicht begünstigtes Vermögen überträgt. Die unter dem Aspekt einer gleichmäßigen Steuerlastverteilung problematische Begünstigung großer Vermögensübertragungen wird also erschwert, aber nicht unmöglich gemacht.

VII Fazit

55. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer bietet die Chance zu einer gerechteren und effizienteren Erbschaftsteuer. Eine solche Besteuerung ließe sich mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigen Steuersätzen, also beispielsweise einer „Flat Tax“ in Höhe von 10 Prozent, erreichen.³ Die Politik in Deutschland sollte sich nicht darauf beschränken, die Verschonungsregeln im Rahmen einer „minimalinvasiven“ Reform fortzuführen.

56. Die aktuellen Bemühungen der Bundesregierung zur Reform der Erbschaftsteuer haben mit der Kabinettsvorlage zur Neuordnung der Erbschaftsteuer zu einem unbefriedigenden Ergebnis geführt. Es bestätigt sich, dass eine gerechte Besteuerung von Erbschaften, die eine Gefährdung von Arbeitsplätzen und unternehmerischen Investitionen in Deutschland vermeidet, durch eine Steuer mit hohen Steuersätzen und Verschonungsregeln für Unternehmen nicht erreichbar ist, selbst wenn die Verschonungsregeln noch so sorgfältig austariert werden. Entweder werden die Verschonungsregeln wie bisher so großzügig gestaltet, dass die Steuer leicht zu umgehen ist. Dann ist die Erbschaftsteuer ungerecht. Oder die Verschonungsregeln werden deutlich eingeschränkt. Dann besteht die Gefahr, dass Arbeitsplätze in Deutschland verloren gehen und die Investitionstätigkeit zurückgeht.

57. Im Vergleich zum bisherigen Recht erhöht der Gesetzentwurf der Bundesregierung die steuerliche Belastung von Unternehmensübertragungen und damit die steuerliche Belastung von Investitionen und Arbeitsplätzen in Deutschland. Gleichzeitig eröffnet der Gesetzentwurf nach wie vor erhebliche Gestaltungsspielräume. Hinzu kommt, dass Auflagen wie eine Kapitalbindung über 30 Jahre die Kosten betriebswirtschaftlich häufig notwendiger Anpassungen in Unternehmen weiter in die Höhe treiben. Das richtet erheblichen wirtschaftlichen Schaden an. Es bestätigt sich, dass der Versuch, mit hohen Steuersätzen und Verschonungsregeln zu einer gerechten und wirtschaftlich tragfähigen Erbschaftsteuer zu kommen, zum Scheitern verurteilt ist.

³ Houben und Maiterth (2009) ermitteln einen Steuersatz von nahezu 10 Prozent als aufkommensneutralen Steuersatz.

Literaturverzeichnis

Bundesministerium der Finanzen (verschiedene Jahre), Datensammlung zur Steuerpolitik, Berlin.

Handelsblatt (2015), Der Affront, 26.02.2015, S. 1 und S. 5f.

Houben, H. und R. Maiterth (2009), Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform, in: D. Kiewewetter und R. Niemann (Hrsg.), Festschrift für Franz Wagner zum 65. Geburtstag, <http://www.franz-w-wagner.de/inhalt.html>.

Houben, H. und R. Maiterth (2011), Endangering of Businesses by the German Inheritance Tax? An Empirical Analysis, BuR – Business Research 4, 32-46.

Kronberger Kreis (2007), Erbschaftsteuer: Behutsam anpassen, Stiftung Marktwirtschaft, Schriftenreihe Bd. 46, Berlin.

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (2015), Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Bundesministerium der Finanzen, Berlin (Bearbeitungsstand: 01.06.2015).

Sachverständigenrat (2014), Mehr Vertrauen in Marktprozesse, Jahresgutachten 2014/2015, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Sachverständigenrat (2012), Stabile Architektur für Europa – Handlungsbedarf im Inland, Jahresgutachten 2012/2013, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Sachverständigenrat (2009), Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Jahresgutachten 2009/2010, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Sachverständigenrat (2008), Die Finanzkrise meistern – Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/2009, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (verschiedene Jahre), Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik, Wiesbaden.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2012), Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Gutachten 01/12, Bundesministerium der Finanzen, Berlin (abgeschlossen im November 2011).

Veröffentlichungen des Kronberger Kreises in dieser Schriftenreihe

- 60 Erbschaftsteuer: Neu ordnen statt nachbessern (2015)
- 59 Europäische Bankenunion: Vom Prinzip Hoffnung zum Prinzip Haftung (2014)
- 58 Neustart in der Energiepolitik jetzt! (2014)
- 57 Renaissance der Angebotspolitik (2013)
- 56 Bildungsfinanzierung neu gestalten (2013)
- 55 Wie viel Koordinierung braucht Europa? (2012)
- 54 Reform der Geldbußen im Kartellrecht überfällig (2012) *auch auf Englisch*
- 53 Systemstabilität für die Finanzmärkte (2011)
- 52 Öffentliche Finanzen dauerhaft sanieren – in Deutschland und Europa (2010)
- 51 Mehr Mut zum Neuanfang (2010)
- 50 Beschäftigung gering qualifizierter Arbeitsloser (2009)
- 49 Für einen wirksamen Klimaschutz (2009)
- 48 Staatsfonds: Muss Deutschland sich schützen? (2008)
- 47 Unternehmensmitbestimmung ohne Zwang (2007)
- 46 Erbschaftsteuer: Behutsam anpassen (2007)
- 45 Dienstleistungsmärkte in Europa weiter öffnen (2007)
- 44 Den Subventionsabbau umfassend voranbringen (2006)
- 43 Den Stabilitäts- und Wachstumspakt härten (2005)
- 42 Tragfähige Pflegeversicherung (2005)
- 41 Flexibler Kündigungsschutz am Arbeitsmarkt (2004)
- 40 Gute Gemeindesteuern (2003)
- 39 Mehr Eigenverantwortung und Wettbewerb im Gesundheitswesen (2002)
- 38 Privatisierung von Landesbanken und Sparkassen (2001)
- 37 Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkommen (2000)
- 36 Die föderative Ordnung in Not – Zur Reform des Finanzausgleichs (2000)
- 35 Arbeitszeiten und soziale Sicherung flexibler gestalten (1999)
- 34 Die Aufgaben – Wirtschaftspolitische Orientierung für die kommenden Jahre (1998)
- 33 Osterweiterung der Europäischen Union (1998) *auch auf Englisch*
- 32 Globalisierter Wettbewerb (1998)
- 31 Sozialunion für Europa? (1996) *auch auf Englisch* (1997)
- 30 Steuerreform für Arbeitsplätze und Umwelt (1996)
- 29 Einwanderungspolitik – Möglichkeiten und Grenzen (1994)
- 28 Mehr Langfristdenken in Gesellschaft und Politik (1994)
- 27 Zur Reform der Hochschulen (1993)
- 26 Privatisierung auch im Westen (1993)
- 25 Einheit und Vielfalt in Europa – Für weniger Harmonisierung und Zentralisierung (1992) *auch auf Englisch und Französisch*
- 24 Zur Wirtschaftsreform in Osteuropa (1992)
- 23 Reform der öffentlichen Verwaltung (1991)
- 22 Wirtschaftspolitik für das geeinte Deutschland (1990)
- 21 Soziale Marktwirtschaft in der DDR – Reform der Wohnungswirtschaft (1990)
- 20 Soziale Marktwirtschaft in der DDR
– Währungsordnung und Investitionsbedingungen (1990)
- 19 Mehr Markt in Hörfunk und Fernsehen (1989)
- 18 Reform der Unternehmensbesteuerung (1989)
- 17 Mehr Markt in der Energiewirtschaft (1988)
- 16 Das soziale Netz reißt (1988)
- 15 Mehr Markt in der Telekommunikation (1987)
- 14 Reform der Alterssicherung (1987)
- 13 Mehr Markt im Gesundheitswesen (1987)
- 12 Mehr Mut zum Markt – Konkrete Problemlösungen (1986)
- 11 Bürgersteuer – Entwurf einer Neuordnung von direkten Steuern
und Sozialleistungen (1986)
- 10 Mehr Markt im Arbeitsrecht (1986)
- 9 Mehr Markt für den Mittelstand (1985)
- 8 Für eine Neue Agrarordnung – Kurskorrektur für Europas Agrarpolitik (1984)
- 7 Mehr Markt in der Wohnungswirtschaft (1984)
- 6 Die Wende – Eine Bestandsaufnahme der deutschen Wirtschaftspolitik (1984)
- 5 Arbeitslosigkeit – Woher sie kommt und wie man sie beheben kann (1984)
- 4 Mehr Markt im Verkehr (1984)
- 3 Mehr Beteiligungskapital (1983)
- 2 Vorschläge zu einer „Kleinen Steuerreform“ (1983)
- 1 Mehr Mut zum Markt (1983)

**Veröffentlichungen des Kronberger Kreises in der Reihe
„Argumente zu Marktwirtschaft und Politik“**

- 106 Lehren der Finanzmarktkrise (2009)
- 104 Irrwege in der Sozialpolitik (2008)
- 102 Gegen die Neubelebung der Entfernungspauschale (2008)
- 96 Wider die Aushöhlung der Welthandelsordnung – Für mehr Regeldisziplin (2006)
- 63 Ökologische Steuerreform: Zu viele Illusionen (1999)
- 54 Gegen eine Mehrwertsteuererhöhung zur Senkung der Sozialabgaben (1997)
- 52 Arbeitslosigkeit und Lohnpolitik – Die Tarifautonomie in der Bewährungsprobe (1995)
- 43 Wirtschaftspolitik im geeinten Deutschland:
Der Kronberger Kreis zu Kernfragen der Integration (1992)
- 17 Die Reform des Gemeindesteuersystems (1988)
- 3 §116 Arbeitsförderungsgesetz: Es geht um die Neutralität des Staates (1986)

Mehr Information zum Kronberger Kreis auf:
www.kronberger-kreis.de

Der Kronberger Kreis stellt sich vor:



Prof. Dr. Lars P. Feld

Sprecher des Kronberger Kreises, Leiter des Walter Eucken Instituts Freiburg, Mitglied des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.



Prof. Dr. Clemens Fuest

Präsident des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) Mannheim, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats des Bundesministeriums der Finanzen.



Prof. Dr. Justus Haucap

Direktor des Düsseldorfer Instituts für Wettbewerbsökonomie (DICE), Vorsitzender des Forschungsbeirats des RWI Essen, ehem. Vorsitzender der Monopolkommission.



Prof. Dr. Heike Schweitzer, LL.M. (Yale)

Geschäftsführende Direktorin des Instituts für deutsches und europäisches Wirtschafts-, Wettbewerbs- und Regulierungsrecht (IWWR), Freie Universität Berlin.



Prof. Volker Wieland Ph.D.

Institute for Monetary and Financial Stability (IMFS), House of Finance, Frankfurt, Mitglied des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.



Prof. Dr. Berthold U. Wigger

Karlsruher Institut für Technologie (KIT), Forschungsprofessor am ZEW Mannheim, Research Fellow am CESifo München, Fiscal Expert des Internationalen Währungsfonds.