

---

# **Studie**

## **„Reform der Erbschaftsteuer“ (Kurzfassung)**

von

**Prof. Dr. Christian Flämig**  
Marburg / Rottach-Egern

anlässlich des

**DWS-Symposiums 2006**

des

**Deutschen wissenschaftlichen Instituts  
der Steuerberater e. V.**

Berlin, 11. Dezember 2006

---

## **I. Abschaffung der Erbschaftsteuer?**

Es gibt nur einen Grund, diese Frage überhaupt aufzuwerfen – nämlich dem Trend im Ausland, dass in vielen Staaten die erbschaftsteuerliche Belastung abgebaut wird.

Insoweit sei verwiesen auf Italien, Portugal, Schweden sowie die meisten der neuen EU-Staaten, die auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer gänzlich verzichten. Auch in der Schweiz gilt weitgehend eine Befreiung von der Erbschaftsteuer.

Weiterhin sei verwiesen auf die Tendenz in vielen Staaten, nahe Familienangehörige mit einer geringen Erbschaftsteuer zu begünstigen. Von besonderem Interesse ist insoweit die Rechtslage in Österreich und Großbritannien sowie in den USA.

Insbesondere die Tatsache, dass in den USA ab 2010 die Erbschaftsteuer (= Nachlasssteuer) entfallen soll, nährt auch in Deutschland bei manchen die Hoffnung, sich bald von dieser Steuer befreit zu sehen.

Indes bleibt die Forderung auf Abschaffung der Erbschaftsteuer – wie sie insbesondere von der Unternehmenswirtschaft erhoben wird – eine Illusion. Ein solcher Vorschlag dürfte auf absehbare Zeit im Deutschen Bundestag keine Mehrheit finden.

In dem Bemühen, diese Thematik „ohne ideologische Scheuklappen“ anzugehen, braucht man nur den 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung von 2005 auf sich wirken zu lassen: So hat das Armutsrisiko von 1998 bis 2003 von 12,1 v. H. auf 13,5 v. H. zugenommen.

Vor allem muss nach der jüngst präsentierten Studie der Friedrich-Ebert-Stiftung über die „Gesellschaft im Reformprozess“ nachdenklich stimmen, dass die Armut nicht mehr allein ein Problem der sog. „Unterschicht“ in Gestalt des „Abgehängten Prekariats“ ist; die „Angst in Sachen Armut“ erfasst nunmehr auch die „Mittelschicht“.

Vor dem Hintergrund der auf breiter Front entfachten Diskussion über die „Neue Armut“ oder die „Gerechtigkeit als Leitkultur“ besteht wenig Hoffnung, dass es in Deutschland auf absehbare Zeit zu einer Abschaffung der Erbschaftsteuer kommen wird.

## **II. Anlässe und Impulse für eine Erbschaftsteuerreform**

### **1. Kritik an der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 1996**

Umso mehr ist es angezeigt, dass die Erbschaftsteuer reformiert wird, damit sie in Zukunft ohne allzu große Friktionen erhoben werden kann. Insoweit steht vor allem die Forderung nach der **Verfassungskonformität** des Erbschaftsteuergesetzes im Mittelpunkt. Immerhin hat der Gesetzgeber mit der Verabschiedung des ErbStG 1996 den kritischen Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in dessen Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 nur eingeschränkt Rechnung getragen.

Insbesondere die dringendste und zugleich wesentlichste Forderung des Gerichts an den Gesetzgeber, die Gleichbehandlung i. S. d. Art. 3 I GG in der Bemessungsgrundlage durch eine realitätsgerechte Wertrelation der unterschiedlichen Vermögen (= Nachlässe) zueinander herzustellen, ist materiell nicht einmal im Ansatz erfüllt worden.

Weiterhin stellt sich die Frage, ob das vom BVerfG in dessen Vermögensteuerbeschluss von 1995 aus Art. 14 I, 6 I GG entwickelte „Familienprinzip“ (d. h. dem Ehegatten und seiner Familie einen „Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung der persönlichen Lebensumstände“ zuzusichern) von dem Gesetzgeber durch steuerliche Schonung des familiären Gebrauchsvermögens und durch maßvolle Besteuerung der Familie im Rahmen des ErbStG 1996 angemessen umgesetzt worden ist.

Schließlich erhebt sich die Frage nach der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der mit der Begünstigung des Betriebsvermögens einhergehenden Ungleichbehandlung des nicht privilegierten Vermögens (insbesondere des Kapitalvermögens). Immerhin hat der Gesetzgeber unter Berufung auf den Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG von 1995 und mit Hilfe der §§ 13 a, 19 a ErbStG 1996 das Betriebsvermögen in einem solchen Ausmaß geschont, dass selbst der BFH in seinem Vorlagebeschluss von 2002 die Begünstigungen als zu weitgehend bezeichnet hat, „um noch von dem verfassungsrechtlich zulässigen Differenzgrundsatz Schutz des Betriebes gedeckt“ zu sein.

Ob im Hinblick auf die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes aus der lang erwarteten Entscheidung des BVerfG (über den Vorlagebeschluss des BFH von 2002) „Honig gesaugt“ werden kann, muss im Hinblick auf die jüngste Rechtsprechung des BVerfG bezweifelt werden. Denn das Gericht zieht sich bei der verfassungsrechtlichen Prüfung steuerrechtlicher Normen immer mehr auf das konturenlose Übermaßverbot zurück (s. BVerfG-Beschluss zum sog. Halbteilungsgrundsatz; s. auch BVerfG-Beschluss zu § 32 c EStG a. F.).

## **2. Gemeinschaftsrechtliche Einwirkung auf das Erbschaftsteuergesetz 1996**

Auch wenn zunehmend Bedenken gegen die Wirkkraft der Rechtsprechung des BVerfG im Steuerrecht bestehen: Umso größer ist die Hoffnung auf den Einfluss der **EuGH-Rechtsprechung** auf das Steuerrecht.

Es muss eingeräumt werden, dass es lange Zeit gedauert hat, um von einer gemeinschaftsrechtlichen Einwirkung auf das deutsche Erbschaftsteuerrecht sprechen zu können, obwohl im Schrifttum seit langem Einigkeit besteht, dass die EU-Mitgliedstaaten auch bei der Gesetzgebung über die Erhebung einer Erbschaftsteuer ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und willkürliche Diskriminierungen vermeiden müssen.

Nunmehr ist seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Barbier von 2003 davon auszugehen, dass die Normen des nationalen Erbschaftsteuerrechts, die zwischen Inländern und den EU-Bereich angehörenden Nichtinländern unterscheiden und die bestimmte Regelungen für Gegenstände des Gesamtvermögens, andere dagegen nur für Gegenstände des Inlandsvermögens gelten lassen, nach Maßgabe des europäischen „Grundrechts“ der Kapitalverkehrsfreiheit kritisch zu überprüfen sind.

Im deutschen Erbschaftsteuerrecht gibt es zahlreiche Vorschriften, die Ausländer und Auslandsvermögen höher belasten als Inländer bzw. Inlandsvermögen, mit der Folge, dass die Finanzgerichte und der BFH deren Übereinstimmung mit den durch den EG-Vertrag gewährten Freiheiten zunehmend für klärungsbedürftig halten.

Auch wenn insbesondere Deutschland die EuGH-Rechtsprechung immer mehr als „Zwangsjacke“ und als Souveränitätsverlust empfindet: Deutschland wird es hinnehmen müssen, dass es schon in naher Zukunft zu einschneidenden Änderungen der einschlägigen Bestimmungen, insbesondere über die objektive und subjektive Steuerpflicht des deutschen Erbschaftsteuerrechts kommen wird.

Man kann sogar die Prophezeiung wagen, dass die EG-Beschränkungen es Deutschland und den anderen EU-Staaten immer schwerer machen wird, Erbschaften und Schenkungen im gesamten Geltungsbereich der EU steuerlich zu erfassen.

### **3. Einfluss von Entwicklungen im Familien- und Erbrecht auf die Reform der Erbschaftsteuer**

Das im Wesentlichen im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelte **Familienrecht** hat erhebliche Bedeutung für die Struktur des Erbschaftsteuerrechts. In Anknüpfung an die christlich-abendländische Tradition ist unter Ehe nur die rechtlich verbindliche Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau zu verstehen. Die Familie ist demgemäß durch die Gesamtheit der durch Ehe und Verwandtschaft verbundenen Personen gekennzeichnet.

Dieses Bild von Ehe und Familie lag der Vorstellung des Verfassungsgebers zugrunde, als mit dem Grundrecht aus Art. 6 I GG Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates gestellt wurden. Das BVerfG hat mit Hilfe des Art. 6 I GG (einerseits Benachteiligungsverbot – andererseits Förderungsgebot) dem Steuergesetzgeber sehr deutlich Grenzen aufgezeigt.

Inzwischen sind Ehe und Familie einem zum Teil dramatischen Wandel ausgesetzt. Von manchen wird der Befund, dass derzeit etwa ein Drittel der Ehen geschieden werden, als Beleg dafür angesehen, dass Ehe und Familie ein „Auslaufmodell“ seien. Zumindest hat sich in der Lebensrealität das Bild von Ehe und Familie in Richtung der „patch-work-family“ verschoben.

Angesichts der Tatsache, dass es neben dem üblichen Bild von Ehe und Familie auch andere „Verantwortungsgemeinschaften“ gibt, sollte man die seit langer Zeit praktizierte nichteheliche bzw. eheähnliche Lebensgemeinschaft – quasi die „Ehe light“ – nicht außerhalb des Regelungsbereiches der Rechtsordnung stellen. Mit dem Lebenspartnerschaftsgesetz von 2001 hat man ein Regelwerk geschaffen, das diese Form der nichtehelichen Lebensgemeinschaft nahezu der Ehe gleichstellt.

Der Steuergesetzgeber verweigert sich jedoch – mit Unterstützung durch den BFH und das BVerfG – einer Gleichstellung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft sowie der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe. Angesichts der Zielsetzung des Lebenspartnerschaftsgesetzes – eines „Gesetzes zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften“ – dürfte es dem Gesetzgeber (auch wenn er sich nicht als „Erzieher“ begreift!) nicht schwer fallen, im Rahmen der Erbschaftsteuerreform eine Angleichung der steuerlichen Belastungsstruktur von Ehe/ Familie und Lebenspartnerschaft vorzunehmen.

Auch das im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelte **Erbrecht** hat weitreichende Auswirkungen auf die Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts. Von besonderer Bedeutung ist die gemäß Art. 14 I GG gewährleistete Erbschaftsgarantie, die über die Eigentumsgarantie des Art. 14 I GG hinausgeht und eine eigenständige Bedeutung aufweist.

Die Erbrechtsgarantie legitimiert auch das Recht des Staates zur Besteuerung des Erbschaftserwerbs. Die Möglichkeit des Gesetzgebers zur Einschränkung der Erbrechtsgarantie ist daher noch weitgehender als die zur Einschränkung der Eigentumsgarantie.

Auf diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund stellt sich auch die Frage nach der Reichweite der Erbrechtsgarantie bei der Ausgestaltung des Pflichtteilsrechts, dem in der Praxis bei der gewillkürten Erbfolge eine hohe Bedeutung zukommt. Wenn man allein an den Ärger denkt, den das Pflichtteilsrecht in der Beratungspraxis macht, ist es nur zu begrüßen, dass im Bundesjustizministerium über eine Reform des Pflichtteilsrechts nachgedacht wird, mit der Folge – so ist zu hoffen –, dass auch eine besondere Besteuerung des Pflichtteils in Erwägung gezogen wird.

### **III. Reformanfällige Friktionen im geltenden Erbschaftsteuerrecht**

#### **1. Vorbemerkung**

Etwa 100 Jahre nach der Verabschiedung des ersten deutschen Reichserbschaftsteuergesetzes 1906 wird erneut über die Reform der Erbschaftsteuer nachgedacht. Mit dem Vorlagebeschluss des BFH von 2002 über die Verfassungsmäßigkeit der ErbStG 1996 erfuhr die rechtspolitische Diskussion eine neue Dimension.

Angesichts der Gefahr, mit einem verfassungsrechtlichen Verdikt des geltenden Erbschaftsteuergesetzes konfrontiert zu werden, sah sich auch die Bundesregierung gezwungen, sich mit einer Neuordnung des Erbschaftsteuergesetzes 1996 zu beschäftigen.

Zudem sah sie sich immer mehr der wirtschaftspolitischen Forderung ausgesetzt, den Übergang mittelständischer Familienunternehmen in die nächste Generation erbschaftsteuerlich zu erleichtern. Deshalb präsentierte die Bundesregierung (aber auch der Freistaat Bayern sowie die CDU/CSU-Fraktion) den „Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“, der jedoch wegen der vorzeitigen Auflösung des Deutschen Bundestages im parlamentarischen Verfahren nicht beraten werden konnte.

In der danach einsetzenden außerparlamentarisch geführten Diskussion über die Gesetzentwürfe wurde insbesondere eine Nachbesserung des Vorschlages, die erbschaftsteuerliche Belastung bei der Übertragung des unternehmerischen Vermögens auf eine neue Grundlage zu stellen, angemahnt. Die sachkundige Kritik an dem 2005 präsentierten Gesetzentwurf hat dazu geführt, dass die Bundesregierung im Herbst 2006 einen nachgebesserten Gesetzentwurf in das parlamentarische Verfahren eingebracht hat.

Allerdings hat es die Bundesregierung versäumt, die Reform der Erbschaftsteuer auf eine breitere Grundlage zu stellen. Eine Analyse des geltenden Erbschaftsteuergesetzes offenbart – wie nachfolgend in **Thesenform** aufgezeigt wird – erhebliche Friktionen, die zum Teil so offenkundig sind, dass sie unbedingt im Rahmen der parlamentarischen Beratungen über den Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006 berücksichtigt werden sollten.

## 2. Steuerobjekt

### These 1:

Um zu erreichen, dass die Miterben mit dem besteuert werden, was als Ergebnis der **Erbauseinandersetzung** in ihr Vermögen übergeht, sollte der Gesetzgeber die Teilungsanordnung als Einflussfaktor für die Besteuerung des steuerpflichtigen Erwerbes (zumindest als Wahlrecht) anerkennen.

### These 2:

Um zu vermeiden, dass es bei einer Ausgestaltung der Erbfolge mittels **Vor- und Nacherbschaft** zu einem doppelten erbschaftsteuerlichen Zugriff auf das Erblasservermögen kommt, sollte der Gesetzgeber den Vorerben als Nutzungsberechtigten erbschaftsteuerlich entlasten (= Rechtsstand RErbStG 1906).

### These 3:

Um zu vermeiden, dass die „Steuerneutralität des Erbrechts“ aufgebrochen wird, da der BFH zukünftig **Sachvermächtnisse** mit dem Verkehrswert und nicht mit dem „Steuerwert“ bewertet wissen will, ist der Gesetzgeber aufgerufen, die erbschaftsteuerliche Gleichstellung zwischen Erbanfall und Vermächtnis (wieder) anzuordnen.

### These 4:

Um zu vermeiden, dass der spätere Verzicht auf das Einfordern eines **Pflichtteilsanspruchs** aus dem Blickwinkel der freigebigen Zuwendung eine weitere Steuerpflicht begründet, sollte der Gesetzgeber in § 9 I Nr. 1 b ErbStG klarstellen, dass die Geltend-

machung des Anspruchs erst bei dessen Nachweis oder zumindest mittels Glaubhaftmachung des Anspruchs gegeben ist.

#### **These 5:**

Wenn der Gesetzgeber nicht bereit sein sollte, § 3 I Nr. 2 S. 2 und § 7 VII ErbStG (**Übergang eines Gesellschaftsanteils**) ersatzlos zu streichen, bleibt er aufgerufen, den Fall der Anwachsung des Anteils eines verstorbenen Gesellschafters in § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG wenigstens textlich klar zu stellen.

#### **These 6:**

Der Gesetzgeber bleibt aufgerufen, die Vorschriften des § 3 II Nr. 1 S. 2 und des § 7 I Nr. 8 S. 2 sowie Nr. 9 S. 2 ErbStG (**Bildung oder Ausstattung eines Vermögensmasse ausländischen Rechts**) ersatzlos zu streichen, da anderenfalls mittels Besteuerung fiktiver Zwischenerwerbe systemfremde Mehrbelastungen ausgelöst werden.

#### **These 7:**

Um zu vermeiden, dass bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung der sog. **gemischten Schenkung** gleichbehandlungswidrige Friktionen und Systembrüche auftreten, sollte der Gesetzgeber die gemischte Schenkung in der Weise wieder behandeln, dass im Sinne der Saldotheorie die Leistung in vollem Umfang abzüglich des Werts der Gegenleistung als steuerpflichtig angesehen wird (Rechtsstand RErbStG 1906).

#### **These 8:**

In Korrektur einer Rechtsprechung, die in der Frage, wann eine sog. **mittelbare Schenkung** vorliegt, immer differenzierter und damit unübersichtlicher wird und somit „Dummensteuer-effekte“ auslösen muss, bleibt der Gesetzgeber aufgerufen, wenigstens die allgemeinen Grundsätze einer „mittelbaren Schenkung“ im § 7 ErbStG steuerlich festzulegen.

Nicht wenige der aufgezeigten wünschenswerten Punkte beruhen darauf, dass der BFH sich an einer am steuerlichen Ergebnis orientierten Auslegung der §§ 3 und 7 ErbStG ausrichtet, um offensichtliche Bewertungsdifferenzen auszugleichen. Käme es in der Folge der Entscheidung, des Bundesverfassungsgerichts – entsprechend dem BFH-Vorlagebeschluss von 2002 – zu einer gleichbehandlungsgemäßen Bewertung im Erbschaftsteuerrecht, entfielen nicht wenige der o. g. Forderungen an den Gesetzgeber.

### **3. Subjektive Steuerpflicht**

#### **These 9:**

In Abkehr einer rasterlosen Erfassung der **Steuerschuldnerschaft** in § 20 ErbStG – so insbesondere bei der Gesamtschuldnerschaft von Schenker und Beschenktem, der Steuerschuldnerschaft bei der Zweckzuwendung sowie bei der Familienstiftung /-verein – sollte der Gesetzgeber für ein „Mehr“ an Steuerkultur sorgen und berechtigten fiskalischen Interessen durch die Begründung von Haftungstatbeständen Rechnung tragen.

**These 10:**

In Angleichung an die Entwicklung im Zivil- und Gesellschaftsrecht, das sich nunmehr zur rechtlichen Selbstständigkeit der Personengesellschaft bekennt, sollte der Gesetzgeber auch im Erbschaftsteuerrecht die **Personengesellschaft** zum Steuerschuldner erklären.

**These 11:**

Über die dem Gesetzgeber im umfassenden Sinne aufgegebenen EU-Harmonisierung des Erbschaftsteuergesetzes 1996 hinaus (siehe oben II. 2.) sollte der Gesetzgeber auf die doppelte Anknüpfung für die **unbeschränkte Steuerpflicht** in § 2 I Nr. 1 S. 1 ErbStG verzichten.

**4. Steuerbefreiungen****These 12:**

Ausgehend von der vom Bundesverfassungsgericht in dem Erbschaftsteuer- und Vermögensteuerbeschluss von 1995 herausgestellten „Schonung des Gebrauchsvermögens“ (sog. Familienprinzip) und der hiernach in § 16 I Nr. 1 und 2 ErbStG 1996 festgesetzten **persönlichen Freibeträge** für **Ehegatten** sowie **Kinder** und Kinder verstorbener Kinder sollte der Gesetzgeber diese Freibeträge zumindest in Höhe der seitdem eingetretenen Geldentwertung anpassen. In diesem Kontext sollte der Gesetzgeber auch prüfen, ob nicht dem Beispiel einiger Staaten gefolgt werden sollte, die erbschaftsteuerliche Belastung zukünftig auf entfernt verwandte und nicht verwandte Erwerber zu begrenzen (s. auch Rechtsstand RErbStG 1906).

**These 13:**

Entgegen der Gewährung des **Zugewinnausgleichsbetrages** im Sinne des § 5 I ErbStG nach Maßgabe der güterrechtlichen Lösung des § 1371 II BGB sollte aufgrund praktischer Schwierigkeiten der Gesetzgeber die pauschale Regelung des § 1371 I BGB (wieder) übernehmen (Rechtsstand § 6 ErbStG 1959).

**These 14:**

Schon mit Rücksicht auf die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 17 ErbStG ist der Gesetzgeber aufgerufen, alle Versorgungsbezüge in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen und den **Versorgungsfreibetrag** ungekürzt zu gewähren.

**These 15:**

Unbeschadet der vom Bundesverfassungsgericht in dem Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 reklamierten „besonders schonenden Behandlung des Unternehmensvermögens im Erbfall“ ist der Gesetzgeber angesichts der vom BFH in dem Vorlagebeschluss von 2002 geäußerten Bedenken aufgerufen, § 13 a ErbStG verfassungskonform auszugestalten, zumal der **Freibetrag** und der **Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen** nur Steuerinländer begünstigt und somit gemeinschaftswidrig sein dürfte.

### **These 16:**

Angesichts der gleichheitswidrigen „Verkürzung“ der Steuerbefreiung gem. § 13 I Nr. 4 a ErbStG auf das „Familienheim“ sollte vom Gesetzgeber die Ungleichbehandlung anderer Vermögensgegenstände durch eine Erweiterung des Tatbestands des § 13 I Nr. 4 a ErbStG beseitigt werden.

## **5. Steuerbemessungsgrundlage**

### **These 17:**

Eingedenk der übereinstimmend für verfassungswidrig gehaltenen erbschaftsteuerlichen Bewertung der einzelnen Vermögensarten und angesichts des drohenden Urteils durch das Bundesverfassungsgericht in dem zur Entscheidung anstehenden Verfahren über den BFH-Vorlageschluss von 1995 ist es unabdingbar, für das Erbschaftsteuergesetz vor allem ein dem **Gebot der realitätsnahen Bewertung** entsprechendes **Bewertungssystem** zu etablieren. Mit Rücksicht auf die Ermittlungen der Bereicherung der Erben bzw. Beschenkten kann dies nur auf der Grundlage des **Verkehrswerts** des Nachlasses bzw. der Schenkung entwickelt werden (siehe Rechtsstand RErbStG 1906). Wenn und soweit der Gesetzgeber nicht etwa wegen praktischer Schwierigkeiten, sondern wegen „intellektueller Überforderung“ nicht zur Entwicklung eines Verfahrens für eine „realitätsgerechte Bewertung des Wertes der Bereicherung“ in der Lage ist, sollte der Gesetzgeber auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer verzichten.

### **These 18:**

Mit Rücksicht auf das sog. Bereicherungsprinzip ist der Gesetzgeber aufgerufen, die schon zu Lebzeiten des Erblassers begründete **latente Einkommensteuerbelastung** als Erbfallschuld im Sinne des § 10 V Nr. 2 ErbStG anzuerkennen.

### **These 19:**

Auf der Grundlage des sog. objektiven Nettoprinzips ist der Gesetzgeber aufgerufen, **Nießbrauchs- und Rentenvermächtnisse** als Erbfallschuld anzuerkennen und insoweit das Abzugsverbot des § 25 I 1 ErbStG zu beseitigen (Rechtsstand RErbStG 1906).

## **6. Steuertarif**

### **These 20:**

Der Forderung des Bundesverfassungsgerichts einer Begünstigung von Ehe und Familie im Erbschaftsteuerrecht folgend (sog. Familienprinzip) sollte mit Rücksicht auf die Verabschiedung des Lebenspartnerschaftsgesetzes 2001 und die damit gegebene weitgehende Gleichstellung der nicht ehelichen Lebensgemeinschaft mit Ehe und Familie vom Gesetzgeber zum Anlass genommen werden, auch erbschaftsteuerlich eine weitgehende Gleichbehandlung der eheähnlichen „**Verantwortungsgemeinschaft**“ mit der Ehe – wie in den Niederlanden und Schweden – vorzusehen.

### **These 21:**

Angesichts der Tatsache, dass der Gesetzgeber die eigentumschonenden Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in dem Erbschaftsteuer- und Vermögensteuerbeschluss von 1995 bei der Festsetzung des Steuertarifs nur unzulänglich umgesetzt hat, sollte der Gesetzgeber bei der Festlegung der **Steuersätze** in der für **Familien** reservierten **Steuerklasse I** dem Besteuerungsübermaß nunmehr durch den Ansatz niedriger Steuersätze entgegenzutreten.

### **These 22:**

Die nach § 19 a ErbStG im Falle des Erwerbs von gemäß § 13 a ErbStG begünstigtem Betriebsvermögen vorgesehene **Tarifbegrenzung** sollte der Gesetzgeber auch auf juristische Personen als Erwerber erweitern, da der Grund der Begünstigung in der erhöhten Sozialbindung des Erwerbes liegt und deshalb juristische Personen nicht ausgeschlossen werden können.

## **IV. Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge**

Auch wenn man sich dem in den Thesen 1-22 aufgezeigten Handlungsbedarf für eine Reform des ErbStG 1996 nicht anschließen sollte, ist gleichwohl erstaunlich, dass der in 2005 präsentierte Entwurf eines „Gesetzes zu Sicherung der Unternehmensnachfolge“ sich allein mit dem Problem beschäftigt hat, familiengeführte Unternehmen von den Unwägbarkeiten eines Mittelentzuges durch die Erbschaftsteuer zu befreien.

Die Reduktion auf die „Sicherung der Unternehmensnachfolge“ mittels eines sog. **Stundungs- und Abschmelzungsmodells** ist umso erstaunlicher, weil man seinerzeit schon hätte erkennen können, dass bei Verabschiedung eines solchen Gesetzes eine dogmatische Veränderung des Erbschaftsteuergesetzes eintreten würde. Das materielle Erbschaftsteuerrecht (in der veralteten Fassung des ErbStG 1996) bliebe an der Konzeption der **Erbanfallsteuer** ausgerichtet. Demgegenüber würde sich das formelle Erbschaftsteuerrecht (in der neuen Fassung eines ErbStG 2005) mittels des sog. Stundungs- und Abschmelzungsmodells für den speziellen Nachlass „Betrieb“ bzw. „produktives Vermögen“ an der Konzeption einer **Nachlasssteuer** orientieren.

In der parlamentarischen Diskussion über den Regierungsentwurf von 2005 stand allerdings nicht die oben angeführte dogmatische Frage zur Diskussion. Vielmehr wurde der Entwurf vor allem einer verfassungsrechtlichen Kritik unterzogen. Das Ergebnis der Kritik von R. Seer und H. Jansen in dem Gutachten von 2005 war vernichtend; sie halten den Entwurf für schlichtweg verfassungswidrig.

Darüber hinaus wurden Studien vorgelegt, die zu überraschenden Erkenntnissen führten. Zum einen gab die Studie „Zusammensetzung und Diskrepanz der Erbschaft- und Schenkungsteuer 2002“ von 2006 Anlass zum Nachdenken. Zum anderen ließ die Studie „Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer?“ von 2006 den Schluss zu, dass der Gesetzentwurf in nicht wenigen Fällen (nämlich bei 12 von 33 Unternehmen) das Ziel einer Entlastung verfehlen würde.

Schließlich knüpfte die SPD ihre Zustimmung zu der Verabschiedung des Regierungsentwurfs mit der Begründung einer „sozialen Pflichtenorientierung der Unternehmer“ an den Einbau einer sog. Arbeitsplatzklausel. Die hierfür in einer über Monate andauernden Kontroverse zwischen SPD und CDU/CSU ausgetauschten Umschreibungen für die „Arbeitsplatzklausel“ wiesen zum Teil kabarettreife Formulierungen auf.

Deshalb war es mehr als eine Überraschung, dass – nach Vorlage des Referentenentwurfs am 4. Oktober 2006 – die Bundesregierung am 25. Oktober 2006 den „Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ verabschiedete und in das parlamentarische Verfahren einbrachte.

Im Kern sind die Grundgedanken des Gesetzentwurfes 2005 auch in dem nunmehr vorgelegten Regierungsentwurf erhalten geblieben. Auch weiterhin soll (an Stelle der entfallenden Begünstigungen i. S. d. §§ 13 a, 19 a ErbStG 1996) der Erwerber bei Fortführung des Unternehmens dadurch begünstigt werden, dass die zinslos gestundete Erbschaftsteuer vollständig erlischt, wenn das Unternehmen 10 Jahre fortgeführt wird. Für den Fall einer kürzeren Fortführung soll die Steuer jeweils nur in Höhe eines Teilbetrages von einem Zehntel erhoben werden. Dieses **Stundungs- und Abschmelzungsmodell** setzt allerdings voraus, dass das Unternehmen – dem Vorbild des § 12 III S. 2 UmwStG folgend – „in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt“ wird. Hierfür sieht Satz 2 als Voraussetzung vor, dass „der Betrieb insbesondere nach dem Umsatz, dem Auftragsvolumen, dem Betriebsvermögen und der Anzahl der Arbeitnehmer vergleichbar ist“. Auch weiterhin soll nur die Übertragung von sog. produktivem Vermögen von der Neuregelung profitieren. In Abgrenzung des „nicht begünstigten Vermögens“ wird in der Begründung darauf hingewiesen, dass „zunächst die Positionen des aktiven Betriebsvermögens zu bestimmen seien, die ihrer Natur nach in typischer Weise nicht der Herstellung oder dem Vertrieb von Waren oder Dienstleistungen dienen“. Das Stundungs- und Abschmelzungsmodell soll für „Bagatellfälle“ durch eine Steuerbefreiung flankiert werden. Mit einer Freigrenze von 100.000 EUR soll der Übergang von „Kleinunternehmen“ im Erbfall begünstigt werden, wobei auf eine Unterscheidung zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen verzichtet wird.

Es ist nicht anzunehmen, dass der Regierungsentwurf ohne gravierende Änderungen vom Gesetzgeber verabschiedet wird. Selbst ein Scheitern des Entwurfes ist nicht auszuschließen. Zumindest bleibt – schon im Hinblick auf die dem BVerfG vom Gesetzgeber (!) überlassene Etablierung eines realitätsnahen Besteuerungssystems – ein erheblicher **Nachbesserungsbedarf**. In diesem Kontext wäre es sicherlich sinnvoll, auch Alternativen zu dem sog. Stundungs- und Abschmelzungsmodell – wie z. B. die Einführung einer erbschaftsteuerfreien Versicherung, der Abzug der Erbschaftsteuerschuld als Betriebsausgabe bei den Ertragsteuern oder die Möglichkeit einer erbschaftsteuer- und einkommensteuerfreien Rücklage, die im Erbfall aufgelöst werden müsste – zu diskutieren.

Das Hauptargument gegen den Regierungsentwurf richtet sich auf die sog. Arbeitsplatzklausel. Denn auch die moderate Arbeitsplatzklausel („atmende Arbeitsplatzklausel“) dürfte bei allem Verständnis für die Befürchtung „zweckentfremdeter Steuergelder“ in der Praxis zu

kontraproduktiven Ergebnissen, zumindest zu unkalkulierbaren Risiken führen. Aus diesen Gründen hält W. Wiegard den Regierungsentwurf für eine „Missgeburt“. Zum einen dürfte die Klausel geradezu den Arbeitsplatzabbau vor dem Erbfall provozieren. Zum anderen dürfte die Klausel in einer wirtschaftlich schwierigen Phase (mit Arbeitsplatzabbau!) zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führen, wenn wegen eines Arbeitsplatzabbaus die Begünstigung entfällt. Immerhin könnte gerade durch einen teilweisen Abbau von Arbeitsplätzen (z. B. in einer Umstrukturierungsphase) „das Ganze“ erhalten werden. Schließlich stellt sich ein besonders apartes (auch gemeinschaftsrechtliches) Problem im Zusammenhang mit der Arbeitsplatzklausel, wenn ein Unternehmen Arbeitsplätze nicht abbaut, sondern sie in andere EU-Staaten verlegen sollte. Vor allem dürften Ausweichüberlegungen angestellt werden; so ist zu befürchten, dass sich Unternehmer vermehrt sog. Zeitarbeitsfirmen bedienen werden. Gerade dieses Beispiel zeigt, wie schwierig es sein dürfte, „die Anzahl der Arbeitsplätze“ zu messen.

Der zweite Kritikpunkt richtet sich gegen die Reduktion der Begünstigung auf das sog. produktive Vermögen. Diese Einschränkung ist schon vom Ansatz her verfehlt. Denn damit wird verkannt, dass auch „unproduktives Vermögen“ (z. B. eine Investitionsrücklage in bar) die vom Gesetzgeber gewünschte Beschäftigungswirkung („keinen Abbau von Arbeitsplätzen!“) erreichen kann. Im Übrigen kann prinzipiell nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Erbschaftsteuerlast der Unternehmer im Vergleich zum geltenden Recht erhöhen wird. Das ist umso wahrscheinlicher, je geringer das Eigenkapital ist und je weniger „produktives Vermögen“ das Unternehmen hat. Vor allem dürfte diese Unterscheidung in der Praxis zu kaum lösbaren Problemen, zumindest zu einem hohen Verwaltungs- und Vollzugsaufwand führen. Selbst wenn man aber die Unterscheidung zwischen produktivem und nichtproduktivem Vermögen für die Begünstigung aufrechterhalten sollte, ist die Grenzziehung von 25 v. H. bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur als unsinnig zu begreifen. Angesichts der Tatsache, dass sich immer mehr Familienunternehmen schon in den Händen der Erben der dritten und vierten Generation befinden, sollte die Mindestbeteiligung – entsprechend dem § 17 EStG – nicht höher als 1 v. H. liegen.

Selbst wenn das „Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ in einer „gereinigten Fassung“ in Kraft treten sollte, stellt sich die Frage, ob die erbschaftsteuerliche Begünstigung des sog. produktiven Vermögens als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen werden kann. Wenn man an den Entwurf die vom BFH im Vorlagebeschluss von 2002 an die derzeitige Begünstigung des Betriebsvermögens gesetzte verfassungsrechtliche Messlatte in entsprechender Weise anlegt, kann man nicht umhin festzustellen, dass auch die geplante Regelung gegen Art. 3 I GG verstoßen dürfte. Ob allerdings das Bundesverfassungsgericht ein Verdikt aussprechen wird, dürfte auf dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Gerichts nicht ohne weiteres feststehen. Denn mit dem Urteil vom 21. Juni 2005 hat das Bundesverfassungsgericht die gemäß § 32 c EStG a. F. gegebene Begünstigung der gewerblichen Einkünfte mit der Begründung als verfassungsgemäß angesehen, dass „die anzuerkennenden und von der gesetzgeberischen Entscheidung umfassten wirtschaftspolitischen Förderungs- und Lenkungsziele ... den Typisierungsspielraum des Gesetzgebers (erweitern) und ... die Rechtfertigungsbasis für eine Begünstigung der gewerblichen Einkünfte gegenüber dem übrigen Einkünften vor Art. 3 Abs. 1 GG (verstärken würden)“. Auch wenn das Bundesverfassungsgericht eine Parallelwertung mit der

Erbschaftsteuer ablehnt, ist das Urteil ein deutlicher Beleg dafür, dass das Gericht durchaus geneigt sein könnte, eine **Schedulenbesteuerung** auch im Gestaltungsbereich des Erbschaftsteuergesetzes zu akzeptieren, wenn hierfür wirtschaftspolitische Ziele ins Feld geführt werden können. Auch insoweit darf man auf die anstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 1996 gespannt sein.

## **V. Schlussbemerkung**

Die Erbschaftsteuer könnte man – wenn man sich nur an dem Aufkommen von ca. 4 Mrd. EUR p. a. orientiert – durchaus als Bagatellsteuer (dis-) qualifizieren, über die es sich nicht lohnt zu streiten. Wer so denkt, dem ist nicht zu helfen. Denn in der Frage nach einer Reform der Erbschaftsteuer offenbart sich – wie in einem Brennglas – die derzeitige Diskussion über eine seriöse Reform unserer Steuerrechtsordnung. Es ist die Debatte über die richtige Balance von wirtschaftlicher Dynamik und (sozialer) Gerechtigkeit im 21. Jahrhundert.

Immerhin glauben mehr als die Hälfte der Deutschen, dass es in unserer Gesellschaft nicht gerecht zugehe. In dem Kampf für eine „gefühlte“ Gerechtigkeit spielt die Reform der Erbschaftsteuer eine entscheidende Rolle. Es wäre daher mehr als ein steuerpolitischer Irrtum, wenn man im Wettlauf der beiden Volksparteien im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform allein auf das „Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ setzen würde, um die ökonomische Modernisierung zu gewinnen, und dabei moralische Appelle vergessen werden, es möge in unserem Land (wieder) gerecht zugehen.