

Protokoll zum  
133. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
Vom 27.2.2015<sup>1\*</sup>

**Prof. Dr. Roman Seer**

Ruhr-Universität Bochum

Lehrstuhl für Steuerrecht

Institut für Steuerrecht und Steuervollzug

**"Die Zukunft der Erbschaftsteuer nach der Entscheidung des  
Bundesverfassungsgerichts"**

---

\* Anna Wilms, M.Sc., Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Begrüßung .....	2
2	Ausgangspunkt: BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 .....	3
3	Aussagen des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014.....	3
4	Rechtsfolgebestimmung des BVerfG vom 17.12.2014.....	6
5	Gesetzgeberische Mindestkorrekturen („kleine Lösung“) .....	8
5.1	Beschränkung der Verschonungssubvention auf inhabergeführte mittelständische Unternehmen .....	8
5.2	Individuelle Bedürfnisprüfung beim Erwerb von Beteiligungen an Großunternehmen .	9
5.3	Ausklammerung des Verwaltungsvermögens aus dem förderungswürdigen Unternehmensvermögen .....	12
5.4	Sicherung des Lenkungszwecks durch Einengung der Kleinbetriebsklausel.....	13
5.5	Schwächen einer bloßen Mindestkorrektur .....	13
6	Konturen einer „großen Lösung“ – ErbSt-Reform .....	14
6.1	Überarbeitung des § 9 Abs. 3 BewG (Nr. 1) .....	15
6.2	Weitgehender Verzicht auf Verschonungssubventionen (Nr. 2).....	19
6.3	Freistellung des Ehegatten-/Partnerschaftserwerbs (Nr. 3).....	19
6.4	Freistellung der Auszahlungen aus einer Erbschaftsteuerversicherung bzw. einem Erbschaftsteuerkonto (Nrn. 4 & 5).....	20
6.5	Flache Tarifgestaltung .....	20
7	Schluss.....	21

## 1 Begrüßung

Einleitend begrüßt *Herr Prof. Dr. Roman Seer* die Teilnehmer des 133. Bochumer Steuerseminars und gibt einen kurzen Überblick über seinen eigenen Vortrag zu der möglichen Entwicklung der Erbschaftsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Er werde zunächst einen Überblick über den BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 und das BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 geben und die Rechtsfolgebestimmung des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014 darstellen. Darauf folgend werde er die gesetzgeberische Mindestkorrektur („kleine Lösung“) und deren Schwächen erläutern. Zuletzt werde *Prof. Dr. Seer* die Konturen einer „großen Lösung“ in Form einer ErbSt-Reform darstellen.

## 2 Ausgangspunkt: BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006

Mit Beschluss vom 7.11.2006<sup>2</sup> habe das BVerfG klargestellt, dass grundsätzlich zwei Ebenen zu unterscheiden seien. Zum einen die Bewertungsebene, auf der das Bewertungsgleichmaß im Sinne einer gleichheitskonformen Wertrelation zwischen den einzelnen Vermögensarten hergestellt werden müsse und zum anderen die zweite Stufe, auf der von der Möglichkeit Verschonungssubventionen im Sinne von Lenkungsnormen anzuwenden Gebrauch gemacht werden könne („Steuern durch Steuern“). Das BVerfG führte in diesem Beschluss aus, dass es einen zentralen Bewertungsmaßstab geben müsse, welcher sich an dem Belastungsgrund des Gesetzgebers ausrichte. Sei der Belastungsgrund, so *Prof. Seer*, die Bereicherung des Erwerbers bzw. des Beschenkten, so müsse diese Bereicherung gleichheitskonform gemessen werden. Der fachgerechte Bewertungsmaßstab sei der gemeine Wert gem. § 9 I BewG im Sinne des Verkehrswerts. Eine weitere Aussage des Beschlusses ist, dass der Gesetzgeber durchaus Ausnahmen vorsehen dürfe, er diese jedoch offen erkennbar formulieren müsse. Der Tatbestand müsse also den Lenkungszweck erkennen lassen (Gebot der Normklarheit) und der Lenkungszweck müsse zudem zielgenau verfolgt werden (Gebot der Zielgenauigkeit des Lenkungstatbestandes). Dies impliziere schon in dieser Entscheidung eine Verhältnismäßigkeitsprüfung.

*Prof. Seer* stellt zusammenfassend klar, dass dadurch, dass der Gesetzgeber bereits kein gleichmäßiges Bewertungsmaß gefunden habe (1. Stufe), das BVerfG in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 offen ließ, ob die für das Betriebsvermögen bestehende Verschonungssubvention des § 13a ErbStG a.F. gleichheitswidrig war (2. Stufe). Stattdessen gab das BVerfG in seiner Entscheidung Spielräume für Lenkungsnormen, forderte allerdings wie bereits erwähnt eine am Lenkungszweck orientierte, zielgenaue und normenklare Ausgestaltung des Verschonungstatbestands.

## 3 Aussagen des BVerfG-Urteils vom 17.12.2014<sup>3</sup>

Im Ausgangspunkt bestätige das BVerfG die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes (Art. 105 Abs. 2 GG) und wiederhole seine ständige Rechtsprechung, wonach der Gesetzgeber nicht gehindert sei, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen („Steuern durch Steuern“). Hieraus folge, dass der Förderspielraum durch Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip limitiert werde. Der Gesetzgeber müsse den Lenkungszweck normenklar formulieren und die Len-

---

<sup>2</sup> Beschluss v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

<sup>3</sup> Urteil v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BStBl II 2015, 50.

kungsnorm entsprechend dem Lenkungszweck zielgenau ausgestalten. Diese Aussagen stimmen mit denen des Beschlusses des BVerfG vom 7.11.2006 (siehe oben) überein. Im weiteren Verlauf der Entscheidung vom 17.12.2014 musste sich das BVerfG, so *Prof. Seer*, auch zu den konkreten Normen (§§ 13a und 13b ErbStG) äußern. Zum einen werde für §§ 13a und 13b ErbStG gefolgert, dass das Ausmaß der Verschonung zu einer Überprivilegierung großer Unternehmensvermögen (bzw. Anteile) führe. So habe ein Gesellschafter eines börsennotierten Unternehmens zur Begleichung seiner Erbschaftsteuer keinen Zugriff auf das Unternehmensvermögen der Gesellschaft, da z. B. unter anderem Publizitätss Voraussetzungen eingehalten werden müssen. Für *Prof. Seer* sei es äußerst nachvollziehbar hier eine Beschränkung nach oben vorzunehmen. Wenn das Lenkungsziel die Erhaltung von Arbeitsplätzen sei, welche durch den Entzug von Mitteln zur Bezahlung der Erbschaftsteuer gefährdet werden, dann seien solche Fälle auszunehmen, in denen der Gesellschafter des jeweiligen Unternehmens (z.B. einer börsennotierten Aktiengesellschaft) überhaupt keinen Zugriff auf Unternehmensvermögen habe. Durch diese nicht vorhandene Differenzierung von börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen durch §§ 13a, 13b ErbStG liege eine überdimensionale, überzogene Verschonungssubvention vor, welche nicht zielgenau, sondern zielungenau sei. §§ 13a und 13b ErbStG stellen gar nicht auf das für diesen Lenkungszweck relevante inhabergeführte Unternehmen ab. Der Gesetzgeber sei, wenn diese Befreiungsvorschrift fortbestehen solle, gefordert unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und sachgerechte Kriterien für die Bestimmung der Grenze zu kleineren und mittleren Familienunternehmen zu formulieren. Das BVerfG schlage hier die KMU-Typusgrößen der EU-Kommission vom 6.5.2003 vor (max. 250 Arbeitnehmer, max. 50 Mio. € Jahresumsatz, max. 43 Mio. € Jahresbilanzsumme). Alternativ weist *Prof. Seer* noch auf einen nicht zu empfehlenden Gesetzentwurf hin, der eine Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. € Vermögenswert vorsehe.<sup>4</sup>

*Prof. Dr. Loose* merkt hier an, dass aus dem Urteil tatsächlich nicht klar herausgehe, was genau ein KMU oder ein Familienunternehmen sei. Es sei nicht ersichtlich, ob dies eine Frage der Struktur oder der Größe sei oder ob über die Größe eine Vermutung angestellt werden könne.

*Prof. Seer* stimmt *Prof. Loose* hier zu und fügt hinzu, dass seiner Ansicht nach das entscheidende Kriterium die Struktur (also inhabergeführt, etc.) sei, jedoch gekoppelt mit einer gewissen

---

<sup>4</sup> Reg.Entw. v. 30.5.2005, BT-Drs. 15/555, 10.

Größenordnung, bei der schlichtweg eine Vermutung angestellt werde und der Gesetzgeber in diesem Bereich auch unwiderlegbar vermuten dürfe.

*Prof. Seer* setzt seinen Vortrag mit einer weiteren Aussage des BVerfG vom 17.12.2014 fort. So sei der Vermögensverwaltungstest (§ 13b Abs. 2 ErbStG) nicht zielgenau sondern willkürlich. Durch den Ausschluss von Unternehmensvermögen, das zu mehr als 50 % sog. Verwaltungsvermögen sei, sollte verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch Betriebsvermögen getarntes „unproduktives“ Verwaltungsvermögen unter Ausnutzung der Steuerverschonung übertragen. Diese Regelung sei untauglich und willkürlich. Ihre Kernschwäche liege in dem mit § 13b Abs. 2 ErbStG verfolgten „Alles-oder-nichts-Prinzip“. Werde die 50 %-Grenze eingehalten, sei grundsätzlich das gesamte Unternehmensvermögen (inkl. des Verwaltungsvermögens) begünstigt. Umgekehrt sei das Unternehmensvermögen insgesamt nicht begünstigt, wenn das Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze auch nur leicht übersteige. Besonders absurd wirke sich der Verwaltungsvermögenstest bei mehrstufigen Beteiligungen im Konzernverbund durch den Kaskadeneffekt aus. Das „Alles-oder-nichts-Prinzip“ der 50%-Grenze sei nicht vertretbar. Diese Grenze passe auch nicht zu der 85%igen Freistellung des Unternehmensvermögens (§ 13b Abs. 4 ErbStG), die davon ausgeht, dass 15% nicht zu begünstigendes Verwaltungsvermögen seien. Wieso dann der Verwaltungsvermögenstest 50% Verwaltungsvermögen als begünstigungsunschädlich charakterisiert sei schlichtweg unlogisch.

Des Weiteren stelle das BVerfG fest, dass die Ausnahme der Kleinbetriebsklausel von 20 Arbeitnehmern überdimensioniert sei, da so mehr als 90% der Betriebe nicht mehr unter die Behaltensklausel fallen und somit eine ausreichende Absicherung des Lenkungszwecks fehle. Als Gegenargument könne hier angeführt werden, dass zwar nicht 90% aller Unternehmen betroffen sind, jedoch dennoch 90% aller Arbeitsplätze. Dem folgt das BVerfG jedoch nicht. *Prof. Seer* führt aus, dass es in einem ersten Gesetzentwurf einen nachvollziehbaren Regelungsvorschlag gegeben habe, nach dem Unternehmen mit nicht mehr als 10 Dauerarbeitnehmern (diese Grenze entspricht § 23 Abs. 1 KSchG) nicht unter die Warte- und Beibehaltungsfrist/Wohlverhaltensfrist (Lohnsummenregel) fallen sollen, weil durch einen Wegfall nur weniger Arbeitnehmer (z.B. durch Schwangerschaft, etc) schon ein erheblicher prozentualer Anteil der Lohnsumme wegfallen würde. Einer solchen De-minimis-Regel habe das BVerfG nicht zugestimmt. Dies sei, so *Prof. Seer*, nicht nachvollziehbar. Im Endergebnis wisse *Prof. Seer* nicht, wo diese Kleinbetriebsklausel nun anzusetzen sei und bevorzuge einen größeren abschmelzbaren sachlichen Freibetrag von z.B. 1 Mio. € mit dem wohl alle Kleinbetriebe erfasst werden würden.

Zusammenfassend stellt *Prof. Seer* die verallgemeinernden Anforderungen an einen Lenkungsstatbestand dar, nach dem §§ 13a, 13b ErbStG auszugestalten seien. Demnach müsse der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt werden (Gebot der Außengerechtigkeit). Hierzu müsse festgelegt werden, wo ein Zugriff auf das Eigenkapital eines Unternehmens zur Begleichung der Erbschaftsteuer drohe. Darüber hinaus müsse eine gleichheitskonforme Ausgestaltung innerhalb des Kreises der Geförderten gewährleistet werden (Gebot der Binnengerechtigkeit). Zuletzt sei im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsprinzips der innere Zusammenhang zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und des Ausmaßes der Steuerbegünstigung/Ungleichbehandlung zu wahren. Das BVerfG betone im Rahmen der Unverhältnismäßigkeit der Überprivilegierung folgende Aussage: „Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbenden nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.“ (BVerfG v. 17.12.2014, Tz. 172). Es dürfe also keine unlimitierte Verschonung jeglichen Unternehmensvermögens geben und die Rechtfertigungslast steige mit dem Umfang der Steuerverschonung.

#### **4 Rechtsfolgebestimmung des BVerfG vom 17.12.2014**

Das BVerfG habe §§ 13a, 13b ErbStG nicht für nichtig erklärt, sondern eine bloße Unvereinbarkeitserklärung getroffen. Das BVerfG wende § 19 Abs. 1 ErbStG als Klammernorm an, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen treffe und halte die Besteuerung des Übergangs von nicht begünstigten Vermögens durch das ErbStG ebenfalls für blockiert. Daraus ziehe das BVerfG jedoch nicht die Folgerung einer umfassenden (rückwirkenden) Nichtigkeit des gesamten ErbStG, sondern die einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung. Laut *Prof. Seer* sei dies so zu verstehen, dass die bis zum 17.12.2014 durchgeführten Vermögensübertragungen vollen Schutz im Vertrauen auf den Bestand der §§ 13a, 13b ErbStG genießen. Die Vermögenserwerber genießen nicht nur dann, wenn bereits ein Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheid erlassen worden ist nach § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, sondern auch in allen anderen Fällen Vertrauensschutz. Der Gesetzgeber sei aufgefordert spätestens bis zum 30.6.2016 die Gleichheitssatzverstöße zu beseitigen. Bis dahin gelte die bisherige Regelung übergangsweise fort (befristete Weitergeltungsanordnung). Der Gesetzgeber dürfe die Neuregelung auch bis maximal zum 17.12.2014 rückwirkend erlassen. Soweit dadurch rückwirkend die Überprivilegierung entfalle, genießen begünstigte Stpfl. keinen Vertrauensschutz (auch nicht nach § 176 Abs.1 S. 1 Nr. 1 AO). Sollte der Gesetzgeber außerstande sein, so *Prof. Seer*, eine Neuregelung bis zum 30.6.2016 zu erlassen, sei das gesamte Erbschaft und Schenkungsteuerge-

setz nichtmehr vollziehbar. Hier sei der Berichterstatter des 1. Senats *Prof. Dr. Eichberger* wohl anderer Auffassung.

Die Entscheidungssätze des BVerfG v. 17.12.2014 lauten:

1. Mit Art. 3 I GG sind unvereinbar: §§ 13a, 13b i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG.
2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen.

Zudem stehe in Tz. 282-284 des Urteils vom 17.12.2014: „Mit den festgestellten Gleichheitsverstößen erweisen sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig. Ohne sie könnten die restlichen – nicht beanstandeten – Regelungsbestandteile der §§ 13a, 13b ErbStG nicht sinnvoll angewandt werden. ... Ein verfassungsgemäßer Zustand kann daher nur durch eine umfassende Nachbesserung oder grundsätzliche Neukonzeption der Gesamtverschonungsregelung herbeigeführt werden. Die festgestellten Gleichheitssatzverstöße erfassen folglich §§ 13a, 13b ErbStG *insgesamt*.“ (Tz.282)

„Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensübergangs nach Maßgabe der §§ 13a, 13b ErbStG bei Erbschaft und Schenkung **erfasst notwendig auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-)Vermögen**. Entfallen nämlich die steuerbegünstigenden Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG, könnten nicht stattdessen die allgemeinen Regeln über den erbschaftsteuerlichen Zugriff auf Erbe und Schenkung auch für den Übergang von Betrieben Anwendung finden. .... **Ohne eine vom Willen des Gesetzgebers getragene Besteuerungsregelung** für Unternehmensübergänge ist eine lastengerechte Erhebung der Erbschaftsteuer in den übrigen Fällen jedoch ebenfalls **nicht ohne Verstoß gegen Art. 3 I GG möglich**.“ (Tz. 283)

„Dem wird durch die **Feststellung der Verfassungswidrigkeit** des vom BFH vorgelegten **§ 19 I ErbStG** Rechnung getragen. Diese Regelung, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen betrifft, ist daher ebenfalls für unvereinbar mit Art. 3 I GG zu erklären. **Damit ist die Erhebung der Erbschaftsteuer auch für den Übergang des Privatvermögens blockiert**.“ (Tz. 284)

*Prof. Loose* führt hier aus, dass laut des zweiten Leitsatzes das bisherige Recht bis zu einer Neuregelung anwendbar sei. Wer diese Neuregelung treffe sei nicht festgelegt. *Prof. Eichberger* habe unter anderem auf den Berliner Steuergesprächen verlauten lassen, dass das BVerfG notfalls eine einstweilige Regelung treffen werde. Eine solche Androhung habe es bei der Verfassungswidrigkeit der Grunderwerbsteuer für Lebenspartner gegeben und diese wurde als zulässig erachtet. Der Hintergrund sei, dass die Gegner der Erbschaftsteuer bei der Entscheidung v.

7.11.2006 des 117. Bandes der BVerfGE entspannt einem Auslaufen des Gesetzes entgegenblicken konnten, sollte keine Einigung gefunden werden. Dieser Zustand wollte vermieden werden, ebenso wie jener, dass schlichtweg nur §§13a und 13b ErbStG nach Fristablauf nicht mehr gelten würden. Durch die bekundete Sichtweise von *Prof. Eichberger* werde diese Thematik diskutiert und somit das Ziel erreicht, da sich so niemand über den Ausgang nach Fristablauf sicher sein könne. *Prof. Loose* stimme aber *Prof. Seer* zu, dass nach den Leitsätzen und Urteilsgründen das Gesetz nach Fristablauf nicht mehr anwendbar sei.

*Prof. Seer* merkt an, dass eine Disziplinierung des Gesetzgebers wegen Untätigkeit durch ein Gericht von Amts wegen ohne anhängigen Fall undenkbar sei. Er könne den taktischen Hintergrund der Äußerungen *Prof. Eichbergers* nun nachvollziehen. Jedoch werde dieses Verhalten einem Verfassungsgericht nicht gerecht, da dieses eigentlich kein taktischer, strategischer *Player* sei, sondern die Aufgabe habe klare Entscheidungen zu treffen deren Rechtsfolgen verständlich sind.

## **5 Gesetzgeberische Mindestkorrekturen („kleine Lösung“)**

*Prof. Seer* stellt im Folgenden zunächst eine sog. „kleine Lösung“ vor. Daran anschließend werde er die von ihm präferierte umfassende große Lösung im Sinne einer Erbschaftsteuerreform vorstellen. Die kleine Lösung ziele darauf ab den Großteil der Regelungen wie bestehend zu belassen und sich darauf zu beschränken §§ 13a und 13b ErbStG zurückzustutzen, die Verschonungssubvention also zu beschränken.

### **5.1 Beschränkung der Verschonungssubvention auf inhabergeführte mittelständische Unternehmen**

Die vom BVerfG getroffene, wohl wichtigste Aussage betreffe die Begrenzung der Verschonungssubvention auf kleine und mittelständische Unternehmen. Danach dürfe die Verschonungssubvention ohne eine besondere Bedürfnisprüfung nur kleinen und mittleren Familienunternehmen, die typischerweise in personaler Eigentümergeverantwortung stehen, gewährt werden, da hier die Tilgung der ErbSt einen Zugriff auf das betriebliche EK fordere. Hierzu bestehe bei börsennotierten Kapitalgesellschaften in der Regel kein Bedarf, so dass das BVerfG vermute, dass kein Zugriff auf das betriebliche Eigenkapital vorgenommen werden müsse. Die Verschonungssubvention rechtfertige sich von ihrem Ansatz her allein durch die Gefahr eines Zugriffs der steuerpflichtigen Erwerber auf das Unternehmensvermögen und die damit verbundene Gefahr für die Unternehmensfortführung und der Sicherung von Arbeitsplätzen. Besteht diese Gefahr – wie bei börsennotierten Kapitalgesellschaften – typischerweise nicht, fehlt es an der

Rechtfertigung für die Steuerfreistellung der Anteile an der Kapitalgesellschaft des erwerbenden (ggf. neuen) Anteilseigners. Laut *Prof. Seer* wären hiervon auch große Personengesellschaften wie z.B. *Oetker* erfasst, da diese ebenfalls die Typusgrenzen überschreiten würden. Es müsse eine Einzelfallbedürfnisprüfung vorgenommen werden (siehe unten). Dazu müssen sachgerechte Abgrenzungskriterien für solche förderungswürdige Unternehmen formuliert werden. Hierzu biete das BVerfG zwei Kriterien an. Zum einen, wie bereits oben erwähnt, einen typusdefinierenden Katalog von KMU-Kriterien nach dem Vorbild der EU-Kommission vom 6.5.2003 (max. Arbeitnehmerzahl 250, Jahresumsatz max. 50 Mio. €, Jahresbilanzsumme max. 43 Mio. €) und nach dem Vorbild des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.5.2005 (absolute Förderungshöchstgrenze, z.B. 100 Mio. € Vermögenswert). Beide Ansätze enthalten nicht ausdrücklich das vom BVerfG zur Rechtfertigung der Begünstigung mehrfach angeführte Merkmal der inhabergeführten Unternehmen. Dieses Merkmal müsse laut *Prof. Seer* zwingend berücksichtigt werden.

*Prof. Seer* führt zusammenfassend aus, dass es mit dieser Regelung nicht darum gehe den Erwerber zu verschonen, sondern zu vermeiden, dass Unternehmen sich in ihrer Eigenkapitalbasis verschlechtern, was wiederum negativen Einfluss auf die Unternehmensfortführung oder die Arbeitsplätze haben könne. Die entscheidende Frage sei also, ob ein Zugriff auf das Eigenkapital für die Zahlung der Erbschaftsteuer notwendig sei. Es müsse also eine individuelle Bedürfnisprüfung angestellt werden, wozu das BVerfG nur unzureichende Ausführungen darlege.

## **5.2 Individuelle Bedürfnisprüfung beim Erwerb von Beteiligungen an Großunternehmen**

Unabhängig davon, welche Art der Begrenzung der Gesetzgeber wähle, stelle sich für das nicht durch die typisierende Verschonungssubvention erfasste unternehmerische Vermögen die Frage nach einer individuellen Bedürfnisprüfung. Diese könne durch eine veränderte Ausgestaltung der Stundungsregelung in § 28 ErbStG formuliert werden. Die entscheidende Frage sei, ob ein Zugriff auf das Eigenkapital des Unternehmens für die Zahlung der Erbschaftsteuer notwendig sei. Hierzu stelle das BVerfG es in das gesetzgeberische Ermessen, auch nicht begünstigtes anderes (Privat)Vermögen des Erwerbers sowie bereits vor dem Erwerb vorhandenes eigenes (Privat)Vermögen in eine Gesamtbetrachtung einzubeziehen. – Also zu Überprüfen, ob der Erbe auf eigenes Privatvermögen zur Tilgung der Erbschaftsteuer zurückgreifen könne. Es sei also im Einzelfall zu prüfen, ob der Erwerber überhaupt auf das Unternehmensvermögen zugreifen könne und ob dies überhaupt erforderlich sei. Dies sei laut BVerfG ausreichend, um hier eine Verschonungsregel auszuloben, wobei *Prof. Seer* erneut bemängelt, dass das BVerfG keine ausreichenden Äußerungen zu diesen Kriterien treffe.

*Prof. Loose* stimmt *Prof. Seer* zu, dass die Ausführungen des BVerfG zu Ausführungen zu dem möglichen Einbezug von Privatvermögen unzureichend seien. Der relevante Stichtag des möglichen Erwerbs anderen Vermögens oder dessen Vorhandensein zum Erbzeitpunkt werde völlig offen gelassen. Es sei fraglich, wie hier zu verfahren sei, da so Gestaltungsspielraum bestehe, indem z.B. privates Vermögen erst nach betrieblichem Vermögen übertragen werde und so eventuell nicht drauf zurückgegriffen werde. *Prof. Loose* stellt die Frage, ob der Gesetzgeber hier gefordert sei eine z.B. 5-jährige Missbrauchsregel aufzunehmen. Dies sei, so *Prof. Loose* nicht vom BVerfG durchdacht.

*Prof. Seer* stimmt dem zu und fügt hinzu, dass die Verschonung des Erben nur Mittel zum Zweck sei und es, wie bereits erläutert, um die Verschonung von Unternehmen gehe, deren Eigenkapitalbasis durch anfallende Erbschaftsteuer gefährdet sei. Daher müsse hier gesehen werden, dass hierzu bei ausreichend vorhandenem Privatvermögen kein Bedarf bestehe. Dies gelte nur für den Bereich außerhalb der KMU-Vermutung. Hierin würde *Crezelius* eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen sehen. *Prof. Seer* sei der Auffassung, dass diese Ungleichbehandlung durch den Lenkungszweck gerechtfertigt sein könne. Dies, so führt er weiter aus, scheine die Auffassung des BVerfG zu sein. Die Ausführungen sind aber wiederum nur knapp.

Eine *Stimme* aus dem Publikum merkt an, dass bei der Frage, ob die Eigenkapitalbasis eines Unternehmens gefährdet sei, sich auch die Frage stelle ab wann diese Gefährdung eintrete. Ein gut kapitalisiertes Unternehmen könne einen gewissen Kapitalabfluss auch ohne Gefährdung von Arbeitsplätzen verkraften.

*Prof. Seer* stimmt dem ausdrücklich zu und erläutert, dass das BVerfG dies nicht weiter hinterfrage. Bei der Formulierung des Lenkungszwecks gebe das BVerfG dem Gesetzgeber einen sehr weitreichenden Gestaltungsspielraum. In den Fällen, in denen eine KMU-Vermutung nicht greife, müsse eine Einzelfallbedürfnisprüfung durchgeführt werden.

*Dr. Peus* merkt an, dass das BVerfG sich an dieser Stelle mit detaillierteren Vorgaben zurückgehalten habe, um keine zu starken Einschränkungen vorzugeben und somit den Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers respektiere. *Dr. Peus* befürworte dieses Vorgehen.

*Prof. Seer* stimmt hier zu. Verwunderlich seien in diesem Zusammenhang jedoch die Aussagen des Berichterstatters *Prof. Eichberger* zur Rechtsfolgenfrage. Deutlich werde jedoch durch die hier aufgezeigte Diskussion, dass eine minimalinvasive "kleine Lösung" nicht so einfach umzusetzen sei.

*Herr Frintrup* stellt die Frage, wie eine Bedürfnisprüfung in der Praxis aussehe und ob die Finanzverwaltung hier zu überprüfen habe, ob in einem Erbfall Arbeitsplätze durch die Zahlung der Erbschaftsteuer wegfallen könnten.

*Prof. Seer* erläutert, dass nicht geprüft werde, ob Arbeitsplätze wegfallen, sondern bereits vorher angesetzt werde. Es sei die Frage zu untersuchen, ob ein Zugriff auf das Eigenkapital des Unternehmens erforderlich sei, um die Erbschaftsteuer des Unternehmers zu bezahlen. Dies alles überlasse das BVerfG den Entscheidungen des Gesetzgebers. Fraglich sei nun natürlich, welchen Weg der Gesetzgeber hier einschlage. Er könne es sich einfach machen und diese Prüfung bzw. den Nachweis auf die Verwaltung oder die Unternehmen abwälzen. Hierzu könne er § 28 ErbStG genauer kautelieren (die Anforderungen genauer definieren) und eine Stundung bis zum Teilerlass ermöglichen. Eine Einzelfallbedürfnisprüfung könne nicht generalisiert werden, der Gesetzgeber könne hier nur Parameter formulieren.

Eine *Stimme* aus dem Publikum merkt an, dass der Einbezug des Privatvermögens zum einen gegen den Grundsatz der Erbschaftsteuer im Zivilrecht verstoßen würde (Ablehnung der Haftung und Beschränkung nur auf den Nachlass). Des Weiteren würde ein Dominoeffekt entstehen, wenn der Nachlass ausgeschlagen oder die Haftung abgelehnt werde.

*Prof. Seer* verneint letzteres ausdrücklich. So verstehe er auch die Entscheidung des BVerfG. Sofern es für einen Aktionär eines Großunternehmens erforderlich werde Anteile zu veräußern, so werde dadurch kein Arbeitsplatz gefährdet. Hier gelte diese Vermutung nicht, da ein Zugriff auf das Unternehmensvermögen nicht möglich sei. Eine Sonderausschüttung sei hier nicht denkbar.

Im Publikum kommt die Frage auf, wie der Fall zu beurteilen sei, wenn Anteile veräußert werden und sich dadurch die Mehrheitsverhältnisse ändern würden und so die 25%-Grenze nicht mehr erreicht würde. Dies könne Auswirkungen haben.

*Prof. Seer* führt aus, dass der Gesetzgeber dies wohl berücksichtigen müsse. Er betont nochmal, dass dies nicht seine Vorschläge seien und er nur mögliche Handlungswege des Gesetzgebers aufzeige. Dieser könne hier auch z.B. die Ansicht vertreten, dass niemand gehindert sei ein Erbe auszuschlagen und bei dessen Annahme die Erbschaftsteuer notfalls auch mit seinem Privatvermögen zu tragen habe. *Prof. Seer* führt weiter aus, dass das BVerfG börsennotierte Unternehmen nicht wie er generell ausschließen wolle, sondern hierzu eine Überschreitung bestimmter Größenordnungen heranziehen wolle. Sollten in solchen Unternehmen, die nicht unter die KMU-Regelungen fallen, in Gesellschaftsverträgen Klauseln existieren, die einen Zugriff zur Begleichung der Erbschaftsteuer auf das Unternehmensvermögen erlauben, so stelle dies eine Grundvoraussetzung, dar, dass diese Unternehmen bzw. Gesellschafter in die Bedürfnisprüfung kommen. *Prof. Seer* fasst zusammen, dass bei der von der großen Koalition präferierten minimal invasiven Lösung wohl wahrscheinlich eine Bedürfnisprüfung eingeführt werde und dass deren Kriterien schwer umfassend gesetzlich geregelt werden können, so dass die Finanzverwaltung durch diese Einzelfallprüfungen stark belastete werden würde.

Eine *Stimme* aus dem Publikum merkt an, dass eine Bedürfnisprüfung wohl auch eine Beobachtung über einen längeren Zeitraum mit sich ziehen werde, da eine schlichte Prognose in die Zukunft wohl nicht ausreichend sei und zudem müsse wohl auch der Nachfolger in dem betroffenen Unternehmen bestimmte Auflagen erfüllen, um die Vorgaben der §§13a, 13b ErbStG weiterhin zu erfüllen.

*Prof. Seer* stimmt zu und stellt klar, dass genau diese Probleme dazu führen, dass die Neuregelung dieser Paragraphen zu unpraktikablen Ergebnissen führen.

### **5.3 Ausklammerung des Verwaltungsvermögens aus dem förderungswürdigen Unternehmensvermögen**

Wie oben erläutert führe das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 aus, dass das „Alles-oder-nichts-Prinzip“ zu willkürlichen Ergebnissen führe und für die 50 %ige Verwaltungsvermögensgrenze keine sachliche Rechtfertigung existiere. Das BVerfG deute die von ihm für verfassungskonform gehaltene Regelung wie folgt an: „Das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, wäre mit der Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil am Verwaltungsvermögen ohne solche Verwerfungen zu erreichen.“ (Tz. 244)

Eine Lösungsmöglichkeit sei, dass das Unternehmensvermögen nur quotial (produktives Vermögen/Gesamtaktivvermögen) freigestellt werde. Dies müsse auch für die Beteiligungsketten gel-

ten. *Prof. Seer* führt aus, dass hier das Problem der Umgang mit den Verbindlichkeiten sei. Diese würden nämlich allein das begünstigungsfähige („produktive“) Vermögen und damit letztlich die Begünstigung schmälern, obwohl sie ggf. mit nicht produktivem Vermögen zusammenhängen. Umgekehrt dürfen die betrieblichen Verbindlichkeiten auch nicht einfach (zunächst) mit dem Verwaltungsvermögen verrechnet werden, weil sie ggf. mit produktivem Vermögen zusammenhängen. Zudem werde der gemeine Wert nicht im Wege der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern, sondern im Wege der Gesamtbewertung des Unternehmens ermittelt. Deshalb erscheine es sachgerecht, den auf der ersten Stufe im Wege der Gesamtbewertung ermittelten Unternehmenswert auf der zweiten Stufe für die Begünstigung *quotal* im Verhältnis des nach Abzug des Verwaltungsvermögens verbleibenden begünstigten Aktivvermögens zum Gesamtaktivvermögen anzusetzen. Im Konzernverbund seien die Beteiligungswerte für die Berechnung der Begünstigung ebenfalls nur *quotal* im Verhältnis des begünstigten Aktivvermögens zum Gesamtaktivvermögen der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft einzubeziehen.

#### **5.4 Sicherung des Lenkungszwecks durch Einengung der Kleinbetriebsklausel**

Das BVerfG stelle in seinem Urteil v. 17.12.2014 fest, dass mehr als 90% aller Betriebe durch § 13a Abs. 4 ErbStG von der Lohnsummen-Klausel als Arbeitsplatz-Kriterium und damit vom wesentlichen Lenkungszweck-Sicherungselement befreit werden und dass eine Anknüpfung an § 23 Abs. 1 S. 3 KSchG (10 Arbeitnehmergrenze) eine sachfremde Abgrenzung sei. Das BVerfG erkenne jedoch ein Bedürfnis für eine Ausnahme vom Lohnsummen-Test für solche Fälle an, in denen die betroffenen Betriebe über eine so geringe Zahl an Beschäftigten verfügen, dass schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft die Einhaltung der Lohnsumme unmöglich machen. Fraglich sei nun die Zahl auf die die Arbeitnehmer-Obergrenze reduziert werden solle. *Prof. Seer* ziehe die Aufgabe dieses Kriteriums vor und plädiere für eine Erhöhung des sachlichen Freibetrages (Vereinfachungszweck-Freibetrag), welcher Kleinunternehmen aus der Steuerpflicht führe.

#### **5.5 Schwächen einer bloßen Mindestkorrektur**

*Prof. Seer* werde im Folgenden die Frage beantworten ob diese oben dargestellte bloße Mindestkorrektur, wie sie wohl von der Gesetzgebung favorisiert werde, im Sinne einer bloßen Neufassung der §§ 13a, 13b ErbStG überzeuge. Zunächst führt *Prof. Seer* aus, dass die Abgrenzung inhabergeführtes KMU/Großunternehmen erhebliche Rechtsunsicherheit berge und der „Fallbeileffekt“ durch willkürliche Grenzziehung Art. 3 Abs. 1 GG verletzen könne und seinerseits wieder Gestaltungen provoziere. Des Weiteren bleibe die Abgrenzung zwischen produktivem Vermögen und Verwaltungsvermögen unsicher. Eine Konsolidierung des Verwaltungsvermögens

im Konzernverbund sei aufwendig und die Einbeziehung der Verbindlichkeiten verkompliziere dies ggf. noch zusätzlich. Hinsichtlich der Überwachung der Behaltens- und Lohnsummenfrist, führt Prof. Seer aus, dass diese aufwendig und gestaltungsanfällig bleibe. Diese Regelung berge aufgrund der Wohlverhaltensfristen gerade in Zeiten des wirtschaftlichen Misserfolgs Steuerri-siken, welche durch ökonomisch falsche Anreizsetzung (Beibehaltung des Unternehmens, kein Belegschaftsabbau) erst herbeigeführt oder zumindest verstärkt werden können. Zusammenfas-send führt Prof. Seer aus, dass die Verschonungssubventionen der §§ 13a, 13b ErbStG auch bei einem solchen minimal invasiven Eingriff im Sinne dieser „kleinen Lösung“ ein kaum be-herrschbares, schwer kalkulierbares verwaltungstechnisches Monstrum mit Steuerrisiken seien und weiterhin die Erwerber von Privatvermögen, die dieses als Start-up-Kapital zur Unterneh-mensgründung nutzen und damit sogar neue Arbeitsplätze schaffen benachteiligt bleiben. *Prof. Seer* vertrete die Ansicht, dass eine „Große Lösung“ im Sinne einer umfassenderen Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer klar vorzugswürdig sei. Diese werde er im weiteren Verlauf seines Vortrags darstellen.

## **6 Konturen einer „großen Lösung“ – ErbSt-Reform**

Das BVerfG habe in seinem Urteil vom 17.12.2014 nur über die Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG befunden und diese mit den vorgenannten Einschränkungen als Ausdruck des gesetzgeberischen Gestaltungsermessens gerechtfertigt. Die Entscheidung des BVerfG hin-dere den Gesetzgeber nicht, eine umfassendere Reform als die zuvor dargelegte „kleine Lösung“ zu wählen. *Prof. Seer* stellt hier zunächst die Konturen einer solchen „großen Lösung“ vor:

1. Korrekturen auf der Bewertungsebene zur Verhinderung von Überbewertungen
2. Weitgehender Verzicht auf Verschonungssubventionen
3. Freistellung des Ehegatten-/Partnerschaftserwerbs
4. Freistellung einer Erbschaftsteuerversicherung
5. Steuerfreies Erbschaftsteuernkonto beim Staat
6. Flacher Proportionalsteuertarif oder zumindest flach-progressiver Teilmengenstaffeltarif
7. Ausdehnung der Regelung des § 35b EStG auf Schenkungen oder Abzug der latenten Einkommensteuerbelastung als Nachlassverbindlichkeit
8. Erleichterte Stundungsvoraussetzungen nach § 28 ErbStG.

Auf diese Punkte werde er zum Großteil nachfolgend eingehen. Für eine detaillierte Ausführung zu diesem Lösungsvorschlag sei die bald erscheinende Schrift in Zusammenarbeit mit dem DWS-Verlag heranzuziehen.

Grundlegend seien hier, wie es das BVerfG im 117. Band bereits getan habe, die Bewertungs-von der Verschonungsebene zu unterscheiden. *Prof. Seer* führt an, dass es hier auch eine weitere

Unterscheidung gebe, nämlich die Ebene der Bemessungsgrundlage, die das Gebot realitätsge-rechter Wertrelation am Maßstab des Verkehrswerts zu beachten habe und welche eine Mess-funktion habe, durch welche der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verwirklicht werde. Auf einer weiteren Ebene stehe der Steuertarif, welcher eine Belastungsfunktion im Sinne der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG inne habe. Auf letzterer Ebene sei, so *Prof. Seer* die Fra-ge des Freiheitsschutzes zu verorten. Es müsse genau unterschieden werden. So müsse zunächst auf der Ebene der Bemessungsgrundlage Bewertungsgleichheit bzw. Bemessungsgrundlagen-gleichheit hergestellt werden, um dann auf der Tarifierungsebene zu fragen, wie hoch nun die Belastung des jeweiligen Steuerpflichtigen sein dürfe. Dies bedeute, ob eine Regelung "mittel-standsfreundlich" oder "freundlich" gegenüber dem Steuerpflichtigen sei, zeige man nicht dadurch, dass die Bemessungsgrundlage ausgehöhlt werde und gleichheitswidrige Bemessungs-grundlagen kreiert werden, die bestimmte Gruppen privilegieren, sondern dies zeige sich dadurch, wie stark auf der Tarifstufe eingegriffen werde. Die Belastungsfunktion und nicht die Messfunktion sei also von Bedeutung. Dies sei die Grundlage seines nun folgenden Denkansat-zes. Im Prinzip stehe *Prof. Seer* Lenkungsnormen vom Grundsatz her kritisch gegenüber, weil sie die Bemessungsgrundlage in ihrer Messfunktion gefährden.

### 6.1 Überarbeitung des § 9 Abs. 3 BewG (Nr. 1)

§ 9 Abs. 2 S. 3 BewG schreibe vor, dass für die Bestimmung des gemeinen Werts alle unge-wöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse unberücksichtigt bleiben. Zu den persönlichen Verhältnissen zählen gem. § 9 Abs. 3 BewG auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet seien. Hierunter fallen nach der Rechtsprechung des BFH vom 30.3.1994<sup>5</sup> insbesondere in Gesellschaftsverträgen und Satzun-gen verankerte Verfügungsbeschränkungen. Besitze der Erwerber keine Möglichkeit, die Verfü-gungsbeschränkung zu beseitigen, werde ein Wert zugrunde gelegt, den er im Veräußerungsfalle nicht zu erzielen vermag. Dies habe, so *Prof. Seer*, Überbewertungen zur Folge und die Verfü-gungsbeschränkungen wirken sich negativ preisbildend auf den Verkehrswert aus.

Laut *Prof. Seer* habe der Gesetzgeber § 9 Abs. 3 BewG abzuschaffen, um zu einer marktkon-formen Verkehrswertbestimmung bei nicht börsennotierten, eigentümergeführten Familienun-ternehmen zu gelangen. Der Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs durch in zeitlicher Nähe vor der Übertragung erst durch Satzungsänderung eingefügte Verfügungsbeschränkungen ließe sich durch eine *Beibehaltungsfrist* begegnen. § 9 Abs. 3 BewG sei folgendermaßen aus der Erwer-

---

<sup>5</sup> II R 101/90, BStBl. II 1994, 503.

berperspektive (§ 11 Abs. 2 S. 2, 2. Hs. BewG) einzuschränken, sodass der gemeine Wert aus dessen Perspektive bestimmt werde: Es müsse ein Abschlag bei der Unternehmensbewertung bei dauerhaften Entnahme-, Kündigungs-, Verfügungsbeschränkungen vorgenommen werden. Vorstellbar sei eine Missbrauchsverhinderungsregel nach der Gesellschaftsvertrags-/Satzungsregeln vor der Vermögensübertragung schon eine gewisse Zeit (z.B. 5 Jahre) bestanden haben und danach eine gewisse Zeit weiter bestehen (z.B. weitere 5 Jahre) müssen.

§ 11 Abs. 2 S. 3 BewG siehe derzeit als Mindestwert den Substanzwert vor. Dieser sei der Gebrauchswert der betrieblichen Substanz, also ein Rekonstruktions-/Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte (inkl. des selbstgeschaffenen Firmenwerts) bzw. Schulden. *Prof. Seer* führt aus, dass der Ansatz des Substanzwerts als Mindestwert den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung widerspreche. Vielmehr sei der Liquidationswert als der bei einer Zerschlagung des Unternehmens nach Abzug der zu tilgenden Schulden zu erzielende Preis anzusetzen. *Prof. Seer* fordert § 11 Abs. 2 S. 3 BewG zu ändern und den Substanz- durch den Liquidationswert zu ersetzen.

Des Weiteren sei im Rahmen der Korrekturen auf der Bewertungsebene das vereinfachten Ertragswertverfahren zu überarbeiten. Das vereinfachte Ertragswertverfahren führe derzeit regelmäßig zu Überbewertungen. Ein wesentlicher Mangel liege im investitionstheoretischen Ansatz des Unternehmenswerts durch Vergleich mit einer langfristigen Rendite öffentlicher Anleihen. Dieser möge bei börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteile über den Börsenhandel jederzeit veräußerbar sind, zutreffen. Bei eigentümergeprägten, nicht börsennotierten Gesellschaften verfehle er die soziale Bewertungswirklichkeit. *Prof. Seer* führt hier folgende Überlegung zur Veranschaulichung an: Aufgrund des drastisch gefallen Zinsniveaus auf dem Kapitalmarkt für öffentliche Anleihen folge für die Unternehmensbewertung eine Reduktion des Basiszinses von 2,59 % auf nunmehr nur noch 0,99 %. Daraus ergebe sich eine Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors i.S.d. § 203 Abs. 1 BewG um 29 % (von 14,10 auf 18,21). Es sei aber kaum anzunehmen, dass der Erwerber eines mittelständischen Unternehmens trotz gleichgebliebener Ertragsprognose nun plötzlich bereit wäre einen um 29 % erhöhten Kaufpreis für das Unternehmen zu zahlen. Zudem lasse sich ein einheitlich geltender Risikozuschlag von 4,5 % kaum rechtfertigen und zusätzlich liege dieser zu Lasten des Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Bandbreite. Als weitere Kritik führt *Prof. Seer* an, dass der Unternehmerlohn die Bedeutung des Inhabers für das Unternehmen häufig nicht abbilde. Zudem verstärke die Einzelbewertung auszuklammernder Beteiligungen sowie des „jungen Betriebsvermögens“ die Tendenz zu Überbewertungen. Des Weiteren sei der Abschlag von 30 % bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen für die Ertragsteuerbelastung zu niedrig.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren stehe auf dem Prüfstand und *Prof. Seer* merkt an, dass er Sympathien für das Stuttgarter Verfahren (mit Anpassungen, z.B. durch das Abstellen auf den gemeinen Wert, anstatt Steuerbilanzwerte) hege.

*Dr. Weckerle* bezieht sich auf die Verfügungsbeschränkungen und stimmt *Prof. Seer* grundsätzlich zu, dass diese bei Unternehmensbewertungen zu berücksichtigen seien. Er sehe jedoch ein logisches Problem, wenn z.B. zwei 50%ige Beteiligungen mit Verfügungsbeschränkungen vorliegen und diese in Summe weniger wert seien, als das einzelne Unternehmen, welches ohne Verfügungsbeschränkung jederzeit verkauft werden könne.

*Prof. Seer* sieht dieses Problem nicht, da §9 Abs. 3 BewG im Lichte der Erwerberperspektive des § 11 Abs. 2 BewG zu lesen sei und somit der potentielle Erwerber des Einzelunternehmens keinerlei Verfügungsbeschränkungen unterliege (er wäre somit in diesem Moment "reicher"). Derjenige Erwerber einer 50%igen Beteiligung mit einer Verfügungsbeschränkung wäre somit weniger als halb so reich. Natürlich müsse die Verfügungsbeschränkung bewertet werden. Dies müsse anhand eines plausiblen Bewertungsgutachtens erfolgen, wobei der Steuerpflichtige bei Abwesenheit eines durch die Finanzverwaltung vorgebrachten plausibleren Werts eine Einschätzungsprerogative<sup>6</sup> besitze.

Eine *Stimme* aus dem Publikum führt ein Beispiel an, in dem zwei Eigner einer GmbH gegenseitigen Verfügungsbeschränkungen unterliegen. Somit wäre jeder Anteil entsprechend der Beschränkung weniger wert und ebenso das gesamte Unternehmen. Man müsse jedoch auch sehen, dass sich die jeweilige Verfügungsbeschränkung des einen wertsteigernd für den anderen auswirken könne. Man könne dies nicht nur einseitig betrachten.

*Prof. Seer* stimmt zu, dass es solche Fälle geben könne. Auch wenn dies der Fall sei, so haben sich diese Parteien auch im Veräußerungsfall an einen fremden Dritten gebunden. Durch diese Bindungswirkung werde nun mal der Anteil weniger wert als 50% des Gesamtwerts. Der Wert eines Unternehmens müsse nicht immer der Summe der Werte bei Aufteilung auf die Gesellschafter entsprechen. Man müsse in den genannten Fällen den jeweiligen Gesellschaftsanteil bei dem jeweiligen Erwerber betrachten. Die Erbschaftsteuer sei keine Nachlasssteuer sondern eine Bereicherungssteuer (Erbfallsteuer), die auf die Bereicherung des jeweiligen Erben abstellt.

---

<sup>6</sup> Siehe *Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, Köln 2014.

— Also nur auf diesen Anteil. Sollte eine Verfügungsbeschränkung im Einzelfall als negativ preisbildend anzusehen sein, müsse sodann der Einzelfall untersucht werden.

Eine *Stimme* aus dem Publikum schlägt in diesem Zusammenhang vor anstatt eines Abschlags einen Korrekturmechanismus hinsichtlich Verfügungsbeschränkungen einzuführen, wonach auch Wertsteigerungen durch Veräußerungsbeschränkungen des anderen Anteilseigners berücksichtigt werden können.

*Prof. Seer* sieht hier nicht, wie bei einer gegenseitigen Beschränkung eine Bereicherung der beteiligten Personen vorliegen solle.

Eine *Stimme* aus dem Publikum führt diesbezüglich an, dass gegenseitigen Vorerwerbsrechte solche Beschränkungen sein können und die Beschränkung des einen hier schon die Wertsteigerung des anderen sei.

*Prof. Seer* bestreitet dies, da der Erwerber dieses Anteils diesen nicht belastet erwerben wolle. Sterbe z.B. der eine Eigner, so müsse man aus der Sicht des potenziellen Erwerbers sehen, dass das Vorerwerbsrecht des überlebenden anderen Eigners nicht positiv zu werten ist.

*Dr. Peus* merkt an, dass es nachvollziehbar sei, dass jeder Gesellschafter, also auch der Rechtsnachfolger bei Erwerb einer 50%igen Beteiligung, eine aleatorisch gesteigerte Chance habe bei einem Verkaufsbedarf des anderen dessen Anteil zu günstigen Konditionen zu erhalten. Dies hänge von der mathematischen Wahrscheinlichkeit ab, ob der andere verkaufen wolle oder müsse. Der Erwerber könne also die Tatsache, dass er nicht frei verkaufen könne als wertmindernd einbeziehen. Gleichwohl könne aber auch logisch nachvollziehbar sein, dass diese Wertminderung mit einer aleatorischen Chance verbunden sei den Anteil günstiger als andere zu erwerben.

*Prof. Seer* kann dies nachvollziehen, äußert aber dennoch Zweifel daran, dass dies diese Worst-Case-Fälle kompensiere.

*Dr. Weinreich* hält eine Gesamtbetrachtung auch für falsch, da ein einzelner Anteil auf einen bestimmten Stichtag zu bewerten sei. An dem Stichtag sei demnach die Frage zu stellen, was ein fremder Dritter beim Erwerb dieses Anteils zahlt. Die Frage, ob der andere möglicherweise verkaufen könne, stelle sich nicht, da durch die Vorerwerbsklausel stets eine Wertminderung zu

berücksichtigen sei, da an dem Stichtag eine Veräußerung nur unter Berücksichtigung dieser Minderung möglich sei.

*Prof. Seer* sieht dies ebenso wie *Dr. Weinreich*.

*Dr. Peus* fragt, ob bei strenger Erwerbersicht verwertungsmäßige Paketzuschläge existieren.

Dies wird von *Prof. Seer* bejaht. Es sei beim Stuttgarter Verfahren ebenso der Fall gewesen und daher sehe er dies in diesem Fall auch als gegeben an.

In der weiteren Diskussion stellt *Prof. Seer* klar, dass § 11 Abs. 2 S. 2, Hs. 2 BewG keine *lex specialis* zum neuen Absatz 3 sei. § 11 Abs. 2 S. 2 BewG stelle lediglich die Bewertungsperspektive klar und gebe nicht vor, dass persönliche Verfügungsbeschränkungen in Vinkulierungsfällen nicht mehr anzunehmen seien. § 9 Abs. 3 BewG werde "mitgeschleppt". Hier müsse seiner Meinung nach der Gesetzgeber tätig werden.

## **6.2 Weitgehender Verzicht auf Verschonungssubventionen (Nr. 2)**

Auch wenn das BVerfG die Steuervergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG dem Grunde nach verfassungsrechtlich gebilligt habe, fordert *Prof. Seer* die §§ 13a-13c ErbStG ersatzlos zu streichen. Es gebe keinen überzeugenden Sachgrund, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken zurückstehen zu lassen. An die Stelle solle für Unternehmensvermögen ein Vereinfachungszweckfreibetrag (sachlicher Freibetrag) in Höhe von 1 Mio. € pro Unternehmen treten. Zudem sei § 13 Abs. 1 Nr. 4a-c ErbStG ebenfalls ersatzlos zu streichen (Idee der Freistellung des selbstgenutzten Eigenheims wird auf entscheidungsneutrale Weise stattdessen durch die persönlichen Freibeträge realisiert).

## **6.3 Freistellung des Ehegatten-/Partnerschaftserwerbs (Nr. 3)**

Typischerweise handele es sich beim Erwerb durch Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner nicht um eine „Generationennachfolge“. Daher fordert *Prof. Seer* die Erledigung des zu Steuerzufälligkeiten führenden Problems der unbenannten (ehebdingten) Zuwendungen und deren Wertungswiderspruch zu § 5 ErbStG. So würden §§ 5, 16 Abs. 1 Nr. 1, 17 Abs. 1, 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ebenso wie die sog. Güterstandsschaukel überflüssig werden. Verbleibende Nachteile des sog. Berliner Testaments seien durch eine Anpassung der Regelung über die persönlichen Freibeträge der Kinder zu beseitigen.

#### 6.4 Freistellung der Auszahlungen aus einer Erbschaftsteuerversicherung bzw. einem Erbschaftsteuerkonto (Nrn. 4 & 5)

Das Vorbild einer Erbschaftsteuerversicherung sei hier, so *Prof. Seer*, die Regelung in § 19 ErbStG 1959. Demnach solle eine Lebensversicherung des zukünftigen Erblassers auf dessen Todesfall abgeschlossen werden können, wobei deren Zweckverwendung die Bezahlung der Erbschaftsteuer sei (Mittel der Risikovorsorge zu Lebzeiten) und bei einer solchen Verwendung Steuerfreiheit eintrete. Die Beitragsleistung sei dann allerdings nicht als Sonderausgabe einkommensteuerlich abzugsfähig. § 10 Abs. 2 ErbStG müsse gestrichen werden, so dass die Übernahme der Erbschaftsteuer (z.B. durch den Schenker) nicht mehr die Bemessungsgrundlage erhöhe. Des Weiteren müsse zur Sicherung der Entscheidungsneutralität ein Erbschaftsteuerkonto eingeführt werden auf das der zukünftige Erblasser/Schenker im vorhinein Beträge beim Staat einzahlen kann (Verzinsung zum Satz für langfristige öffentliche Anleihen) und soweit der angesparte Betrag zur Tilgung der Erbschaftsteuer verwendet werde, bleibe die Summe – wie bei der Erbschaftsteuerversicherung – steuerfrei. Diese Maßnahmen würden einen Anreiz zur Zahlung der Erbschaftsteuer schaffen und sich zudem positiv auf die Liquidität der Länder auswirken.

Eine *Stimme* aus dem Publikum fragt, warum keine abgeltende Wirkung als Option in Betracht gezogen werde.

*Prof. Seer* erläutert, dass man dies in Betracht ziehen könne. Grundsätzlich seien die Beträge auf Konten des Wohnsitzlandes einzuzahlen und in dem Land, welches schlussendlich das Geld bekomme zu verrechnen. Bei einem Umzug des Steuerpflichtigen greife bzgl. der Zinsen die gesamtschuldnerische Haftung. Grundsätzlich bezwecken diese Maßnahmen, dass Steuerpflichtige bei drohender Erbschaftsteuerzahllast keinen Anreiz haben umzuziehen und dieser Steuer zu entgehen, da bereits über Jahre auf ein Konto eingezahlt wurde. Diese Steuerpsychologische Komponente sei nicht zu unterschätzen.

#### 6.5 Flache Tarifgestaltung

Aufgrund der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ergebe sich die Möglichkeit zu einer freiheitsschonenden Tarifgestaltung. *Prof. Seer* präferiere den Vorschlag eines Proportionalsteuertarifs in Höhe von 10%. Alternativ würde sich auch ein Proportionalsteuertarif von 10% für Steuerklasse I, 12,5% für Steuerklasse II und 15% für Steuerklasse III anbieten oder aber ein progressiver flacherer Teilmengenstaffeltarif. Dieser könne folgendermaßen aussehen:

Teilmengenstaffel	Stkl. I	Stkl. II	Stkl. III
-------------------	---------	----------	-----------

<b>Zone 1</b>	<b>0 – 1.000.000 €</b>	<b>5%</b>	<b>10%</b>	<b>15%</b>
<b>Zone 2</b>	<b>1.000.001 - 10.000.000 €</b>	<b>7%</b>	<b>12%</b>	<b>17%</b>
<b>Zone 3</b>	<b>10.000.0001 - 50.000.000 €</b>	<b>10%</b>	<b>15%</b>	<b>20%</b>
<b>Zone 4</b>	<b>über 50.000.000 €</b>	<b>12%</b>	<b>17%</b>	<b>22%</b>

## **7 Schluss**

*Herr Prof. Dr. Seer* schließt hiermit das 133. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein. Das **134. Bochumer Steuerseminar findet am 10.4.2015** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität (Saal 3) zum Thema „**Die Ertragsbesteuerung der Land- und Forstwirte**“. Referenten werden *Prof. Dr. Marcel Krumm* (Westfälische-Wilhelms Universität Münster) und ein noch zu benennender Experte der Besteuerung von Land-und Forstwirten sein.