Diskussionsbeiträge

12/2017

Prof. Dr. Martina Corsten, StB

Univ.-Prof. Dr. habil. Hans Corsten

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – Eine Analyse vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes und der Unternehmensfortführung

Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater
Duale Hochschule Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen
Fakultät Wirtschaft
Studiengang RSW – Steuern und Prüfungswesen
Friedrich-Ebert-Straße 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 141
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-Mail: wangler@dhbw-vs.de
Internet: www.dhbw-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Clemens Wangler
Druck
Printstudio VS, Villingen-Schwenningen

ISSN 2197-8662

© 2017, Prof. Dr. Martina Corsten, StB,
Univ.-Prof. Dr. habil. Hans Corsten

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Geleitwort

Die Diskussionsbeiträge des Studiengangs RSW - Steuern und Prüfungswesen an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg in Villingen-Schwenningen sollen Dozierenden und Studierenden ermöglichen, einen Beitrag zur Entwicklung der Rechnungslegung, des Steuerrechts und der daran angrenzenden Gebiete zu leisten. Deshalb wurden in dieser Reihe in der Vergangenheit insbesondere herausragende Bachelorarbeiten veröffentlicht.

Die letzte Veröffentlichung in dieser Reihe liegt schon einige Jahre zurück. Diese Jahre waren geprägt von einer personellen Verjüngung an unserer Hochschule und in besonderer Weise in unserem Studiengang. Neue Studiengangleiter sind Frau Prof. Dr. Martina Corsten und Herr Prof. Dr. Michael Scheel. Professuren für Lehraufgaben übernahmen Frau Prof. Dr. Christina Bark und Herr Prof. Dr. Ludwig Bauer.

Frau Prof. Dr. Martina Corsten und Herr Univ.-Prof. Dr. habil. Hans Corsten haben den vorliegenden Beitrag für eine Herausgeberschaft verfasst, die im Jahre 2018 erscheinen wird.

Die Verfasser analysieren das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes und der Unternehmensfortführung. Sie kommen zum Ergebnis, dass das äußerst komplexe Verschonungssystem erhebliches Streitpotential in sich berge und es wohl nur eine Frage der Zeit sei, bis erneut das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden habe.

Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater
Leiter des Studiengangs RSW - Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis I
Abbildungsverzeichnis II
Abkürzungsverzeichnis III
1 Einleitung 1
2 Grundlagen 3
2.1 Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 3
2.2 Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016 4
3 Kritische Analyse 14
4 Zusammenfassung 22
Literaturverzeichnis 24

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Verschonungssysteme in Abhängigkeit des Wertes des begünstigten Vermögens 9

Abbildung 2: Verschonungsregelungen für Erwerbe bis 26 Mio. €... 13

Abbildung 3: Verschonungsregelungen für Erwerbe über 26 Mio. € 13

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften
AZ	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
BewG	Bewertungsgesetz
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d. h.	dass heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende (Seite)
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht
GG	Grundgesetz

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau
grds.	grundsätzlich
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IfM	Institut für Mittelstandsforschung Bonn
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Mio.	Millionen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe Steuer- und Wirtschaftsrecht
NWB-EV	Neue Wirtschafts-Briefe Erben und Vermögen
o. Jg.	ohne Jahrgang
p. a.	per annum
PdR	Praxis des Rechnungswesens
S.	Seite
SteuerStud	Steuer und Studium
stRspr.	ständige Rechtsprechung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
v.	vom
vgl.	vergleiche
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnach folge

1 Einleitung

Mors ultima linea rerum est.[1] Ob mit dem Tod des Unternehmers das Ende seines Unternehmens einhergeht, hängt maßgeblich von der erbschaftsteuerlichen Belastung ab. Mit seinem Urteil vom 17.12.2014 hatte das Bundesverfassungsgericht die Bestimmungen über die Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStG) für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften in §§ 13a und 13b ErbStG in Verbindung mit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG in ihrer im Jahre 2009 maßgeblichen Fassung für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt.[2] Die Verschonungsregelungen beim Übergang betrieblichen Vermögens waren angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Um die Erbschaftsteuer weiter erheben zu können, hatte der Gesetzgeber den Auftrag bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung zu schaffen. Nach langen Verhandlungen wurde durch Zustimmung des Bundesrates am 14.10.2016 das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016 verabschiedet. Es trat rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft.[3]

Die Aktualität und Bedeutung der in diesem Beitrag behandelten Thematik wird weiterhin dadurch unterstrichen, dass nach Untersuchungen aus dem Jahr 2013 in den Jahren 2014 bis 2018 in Deutschland etwa 135.000 Unternehmen zur Übergabe anstehen, wovon etwa zwei Millionen Beschäftigte betroffen sind.[4] Dabei ist für Familienunternehmen[5] die Nachfolgeregelung deshalb von besonderer Relevanz, weil der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden soll.[6] Die Empirie zeigt jedoch, dass Unternehmer einer Unternehmensübertragung häufig skeptisch

[1] Horaz, Episteln I,16,79.
[2] BVerfG vom 17.12.2014, AZ 1 BvL 21/12, S. 136.
[3] BGBl. I 2016, S. 2464.
[4] Vgl. Kay/Suprinovič 2013, S. III.
[5] Bei Familienunternehmen handelt es sich größtenteils um Personengesellschaften. Zum Begriff und der laufenden Besteuerung von Personengesellschaften vgl. Freidank 1993, S. 419–427; Freidank 2006, S. 2 f.
[6] Die empirische Relevanz dieses Problems zeigt sich darin, dass nach Berechnungen im Jahre 2013 Familienunternehmen einen Anteil von 94,59 % aller Unternehmen haben. Vgl. Kay/Suprinovič 2013, S. 8.

gegenüberstehen, weil sie befürchten, hierdurch ihren Einfluss und ihre Altersabsicherung zu verlieren.[7] In gut der Hälfte der Übertragungsfälle (54 %) treten Familienmitglieder die Unternehmensnachfolge an.[8] Aber nicht nur die Absicherung der Familie spielt eine wichtige Rolle bei Unternehmensübertragungen, sondern auch der Fortbestand des Unternehmens und die Erhaltung der Arbeitsplätze. Hierzu sollte der Eigentümer im Vorfeld der Übertragung Maßnahmen ergreifen, beispielsweise durch Regelungen im Gesellschaftsvertrag, Erbvertrag oder Testament, die seinen Vorstellungen entsprechen. Auf dieser Grundlage ist es einem Unternehmer möglich, nach dem Unternehmensaufbau bzw. der erfolgreichen Unternehmensfortführung eine „(…) streitfreie und liquiditätsschonende Überleitung des Unternehmens in die nächste Generation“[9] zu realisieren.

Der vorliegende Beitrag soll dabei die geschaffenen gesetzlichen Neuregelungen zum einen vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes und zum anderen der Unternehmensfortführung untersuchen.

[7] Vgl. Beckmann 2004, S. 1.
[8] Vgl. Kay/Suprinovič 2013, S. 18.
[9] Flick 1993, S. 932.

2 Grundlagen

2.1 Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014[10]

Mit dem Urteil vom 17.12.2014 wurde innerhalb von 20 Jahren das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zum dritten Mal für verfassungswidrig erklärt. Nach den Jahren 1995 und 2006, in denen jeweils ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aufgrund der Bewertung festgestellt wurde, rügte das Bundesverfassungsgericht nun das Ausmaß und die eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten der Verschonungsregelungen beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG.

Ausgangspunkt bildete dabei der Grundsatz der Lastengleichheit, d.h., ein Steuergesetz muss rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastend sein.[11] Dabei wird dem Gesetzgeber aber ein weitreichender Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes eingeräumt.[12] Allerdings müssen sich steuerliche Abweichungen von der getroffenen gesetzlichen Regelung am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands).[13] Zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung bedarf es daher eines besonderen sachlichen Grundes.[14] Dabei steht es dem Gesetzgeber frei, mit Hilfe des Steuerrechts auch außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele, aus Gründen des Gemeinwohls, zu verfolgen.[15]

Der Gesetzgeber begründete die Verschonungsvorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes mit der Sicherung des Unternehmensbestandes sowie der inländischen Beschäftigung.[16] Diese

[10] BVerfG vom 17.12.2014, AZ 1 BvL 21/12, S. 136.
[11] Vgl. BVerfG vom 7.11.2006, AZ 1 BvL 10/02, S. 30; BVerfG vom 17.4.2008, AZ 2 BvL 4/05, S. 120; BVerfG vom 21.7.2010, AZ 1 BvR 611, 2464/07, S. 417.
[12] Vgl. BVerfG vom 4.2.2009, AZ 1 BvL 8/05, S. 19; stRspr.
[13] Vgl. BVerfG vom 7.11.2006, AZ 1 BvL 10/02, S. 30 f.; BVerfG vom 15.1.2008, AZ 1 BvL 2/04, S. 29; BVerfG vom 17.4.2008, AZ 2 BvL 4/05, S. 120; BVerfG vom 21.7.2010, AZ 1 BvR 611, 2464/07, S. 417.
[14] Vgl. BVerfG vom 7.11.2006, AZ 1 BvL 10/02, S. 31 f.; BVerfG vom 15.1.2008, AZ 1 BvL 2/04, S. 29; BVerfG vom 21.7.2010, AZ 1 BvR 611, 2464/07, S. 417; BVerfG vom 18.7.2012, AZ 1 BvL 16/11, S. 189.
[15] Vgl. BVerfG vom 22.6.1995, AZ 2 BvL 37/91, S. 147; BVerfG vom 11.11.1998, AZ 2 BvL 10/95, S. 296; BVerfG vom 6.3.2002, AZ 2 BvL 17/99, S. 112; BVerfG 20.4.2004, AZ 1 BvR 1748/99, 905/00, S. 292; stRspr.
[16] Vgl. BT-Drs. 16/7918, S. 33.

Rechtfertigung hält laut dem Bundesverfassungsgericht einer verfassungsrechtlichen Prüfung grds. Stand.[17] Im Einzelfall stellte das Bundesverfassungsgericht fest:[18]

- Die Verschonungsvorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG sind unverhältnismäßig, soweit sie für Großunternehmen keine Bedürfnisprüfung vorsehen.
- Die Lohnsummenregelung ist grds. verfassungsgemäß. Eine Nichtanwendung dieser Regelung auf alle Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten ist allerdings unverhältnismäßig.
- Die vollständige Anwendung (Alles-oder-Nichts-Prinzip) der Verschonungsregelungen auf Übertragungen mit einer Verwaltungsvermögensquote bis zu 50 % (nicht betriebsnotwendiges Vermögen im Verhältnis zum gemeinen Wert des betrieblichen Vermögens) ist nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar.

Abschließend verpflichtete das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber, eine Neuregelung bis zum 30.6.2016 zu schaffen. Bis dahin blieb das bisherige Recht anwendbar.

2.2 Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016

Nach mehr als andertalbjährigen langwierigen Verhandlungen wurde 4.11.2016 nach Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses[19] durch den Bundestag am 29.9.2016 und den Bundesrat am 14.10.2016[20] das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts[21] beschlossen. Das Gesetz trat rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft.

Die neuen Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen sehen auf der ersten Stufe die Prüfung vor, ob es sich bei dem übertragenen Vermögen dem

[17] Vgl. hierzu auch Crezelius 2015, S. 2.
[18] Vgl. hierzu u.a. ausführlich Bäuml 2015, S. 84–88; Eisele 2015, S. 171–175; Geck 2015, S. 130–132; Hannes 2015, S. 9–11; Krumm 2015, S. 486–496.
[19] BT-Drs. 18/9690.
[20] BR-Drs. 555/16.
[21] BGBl. I 2016, S. 2464.

Grunde nach um begünstigungsfähiges Vermögen handelt. Dabei entspricht die Definition des begünstigungsfähigen Vermögens dem vormals begünstigten Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG). Hierzu zählen folglich:

- Inländische oder in der EU/EWR belegende Wirtschaftsteile eines land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (Nr. 1),
- Inländisches oder in der EU/EWR belegendes Betriebsvermögen und Mitunternehmeranteile (Nr. 2) sowie
- Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder der EU/EWR, soweit der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft unmittelbar zu mehr als 25 % beteiligt war oder diese Quote durch eine Poolvereinbarung erreicht wird.

Auf der zweiten Stufe ist dann zu prüfen, welcher Anteil des begünstigungsfähigen Vermögens auch tatsächlich begünstigt ist. Es wird somit eine Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen vorgenommen oder mit anderen Worten: Das begünstigungsfähige Vermögen stellt grds. auch begünstigtes Vermögen dar mit Ausnahme des sog. Verwaltungsvermögens. § 13b Abs. 4 ErbStG enthält einen Verwaltungsvermögenskatalog. Verallgemeinernd kann das Verwaltungsvermögen als nicht betriebsnotwendiges Vermögen bezeichnet werden, also solches Vermögen bzw. solche Wirtschaftsgüter, die aus dem Unternehmen herausgelöst werden können, ohne das operative Geschäft zu beeinträchtigen. So gehören zum Beispiel bestimmte vermietete und verpachtete Grundstücke, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von weniger als 25 %, Gegenstände der privaten Lebensführung (Kunst, Oldtimer, etc.), Wertpapiere und vergleichbare Forderungen sowie Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen zum Verwaltungsvermögen. Letztere werden in einem eigenen Finanzmitteltest ermittelt und dann dem Verwaltungsvermögen zugerechnet (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Dieser sog. Finanzmitteltest war die gesetzgeberische Reaktion auf die bis dahin gegründeten Cash-Gesellschaften.[22] Im Grundsatz hat sich an der Definition der Finanzmittel keine Änderung ergeben, allerdings bei der Durchführung des Finanzmitteltests. So wird beispielsweise nur noch ein Sockelbetrag von 15 % statt 20 % auf den gemeinen Wert der betrieblichen Einheit gewährt. Auch wird dieser nur noch

[22] AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

unter der Voraussetzung gewährt, dass der Hauptzweck des Betriebs eine Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ist.

Eine wichtige Änderung sieht § 13b Abs. 9 ErbStG vor, denn das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Urteil insbesondere die stufenweise Prüfung des schädlichen Verwaltungsvermögens in Konzernstrukturen beanstandet. Nunmehr erfolgt eine sog. Verbundvermögensaufstellung, d.h., es erfolgt eine beteiligungsanteilige Durchrechnung des Verwaltungsvermögens sowie der Schulden an die Obergesellschaft.[23]

§ 13b Abs. 2 ErbStG definiert dabei das begünstigte Vermögen. Hiernach ist das begünstigungsfähige Vermögen insoweit begünstigt, als sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 7 ErbStG gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 6 ErbStG (nicht begünstigtes Vermögen) übersteigt. Der Nettowert des Verwaltungsvermögens ergibt sich nach § 13b Abs. 6 ErbStG durch Kürzung des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens um den nach Anwendung der §§ 13b Abs. 3 und 4 ErbStG verbleibenden anteiligen gemeinen Wert der Schulden. Diese ergeben sich nach dem Verhältnis des gemeinen Wertes des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft zuzüglich der nach Anwendung des § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG verbleibenden Schulden.

Der Gesetzgeber hat mit § 13b Abs. 7 ErbStG erkannt, dass jedes Unternehmen einen gewissen Bestand an Verwaltungsvermögen benötigt. Nach der Gesetzesbegründung „(benötigt) nahezu jeder Betrieb (...) zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit und seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einen gewissen Umfang an Vermögen, das nicht unmittelbar der originären Betriebstätigkeit dient. Dieses Vermögen wird zur Kapitalstärkung und Sicherung der operativen Zwecke benötigt, insbesondere um einen Finanzierungspuffer im Betrieb vorzuhalten und flexibel in das Unternehmen investieren zu können.“[24]

Daher wird typisierend und pauschalierend ein Teil des nicht begünstigten Vermögens (Verwaltungsvermögen), konkret 10 % des um den Nettowert des Verwal-

[23] Vgl. hierzu u.a. Reich 2016, S. 2647; Stalleiken 2016, S. 571; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2426.
[24] BT-Drs. 18/8911, S. 43.

tungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens, wie begünstigtes Vermögen behandelt (unschädliches Verwaltungsvermögen).[25] Nach Auffassung des Gesetzgebers hat das Bundesverfassungsgericht diese 10 %-Quote nicht beanstandet.[26]

Eine weitere Prüfung in diesem Zusammenhang sieht § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG vor. Hiernach wird das begünstigungsfähige Vermögen insgesamt als nicht begünstigt eingestuft, sofern dieses zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Dabei wird vereinfachend ausgedrückt Verwaltungsvermögen vor Schuldenverrechnung zugrunde gelegt.[27]

Das folgende Berechnungsschema gibt den Zusammenhang des § 13b ErbStG in anschaulicher Weise wider:[28]

Gemeiner Wert des begünstigungsfähigen Vermögens
./. nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen
= Wert des begünstigten Vermögens (Abs. 2)

mit:

Finanzmittel nach Schuldenabzug inklusive junge Finanzmittel (Abs. 4 Nr. 5)
+ sonstiges Verwaltungsvermögen inklusive junges Verwaltungsvermögen (Abs. 4
Nr. 1–4)
+ Verbleibendes Nettovermögen zur Absicherung von Altersverpflichtungen nach Abzug der Schulden für Altersversorgungsverpflichtungen (Abs. 3)
= Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens (Abs. 3 i.V.m. Abs. 9)
./. anteiliger gemeiner Wert (verbleibender) Schulden (Abs. 6 Satz 2)
= Nettowert des Verwaltungsvermögens (mindestens gemeiner Wert des jungen Verwaltungsvermögens zuzüglich des gemeinen Werts der jungen Finanzmittel; Abs. 8 Satz 3)

[25] Vgl. BT-Drs. 18/8911, S. 43.
[26] Vgl. BT-Drs. 18/8911, S. 43.
[27] Vgl. hierzu ausführlich Gliederungspunkt 3.
[28] Vgl. Korezkij 2016, S. 2445 f.; Ramb 2016, S. 755 f.; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2426.

Jung bedeutet im ErbStG, dass diese Wirtschaftsgüter (Verwaltungsvermögen) bzw. Finanzmittel weniger als zwei Jahre dem betrieblichen Vermögen zuzurechnen sind (§ 13b Abs. 6 Satz 2 und Abs. 4 Nr. 5 Satz 2). Sie sind immer von den Verschonungsregelungen ausgenommen, d.h., diese Wirtschaftsgüter unterliegen einer vollen Besteuerung.

anteiliger gemeiner Wert (verbleibender) Schulden =

$$\frac{\text{Gemeiner Wert des Verwaltungsvermögens}}{\text{Gemeiner Wert des Betriebs + verbleibendende Schulden}} * \text{verbleibende Schulden}$$

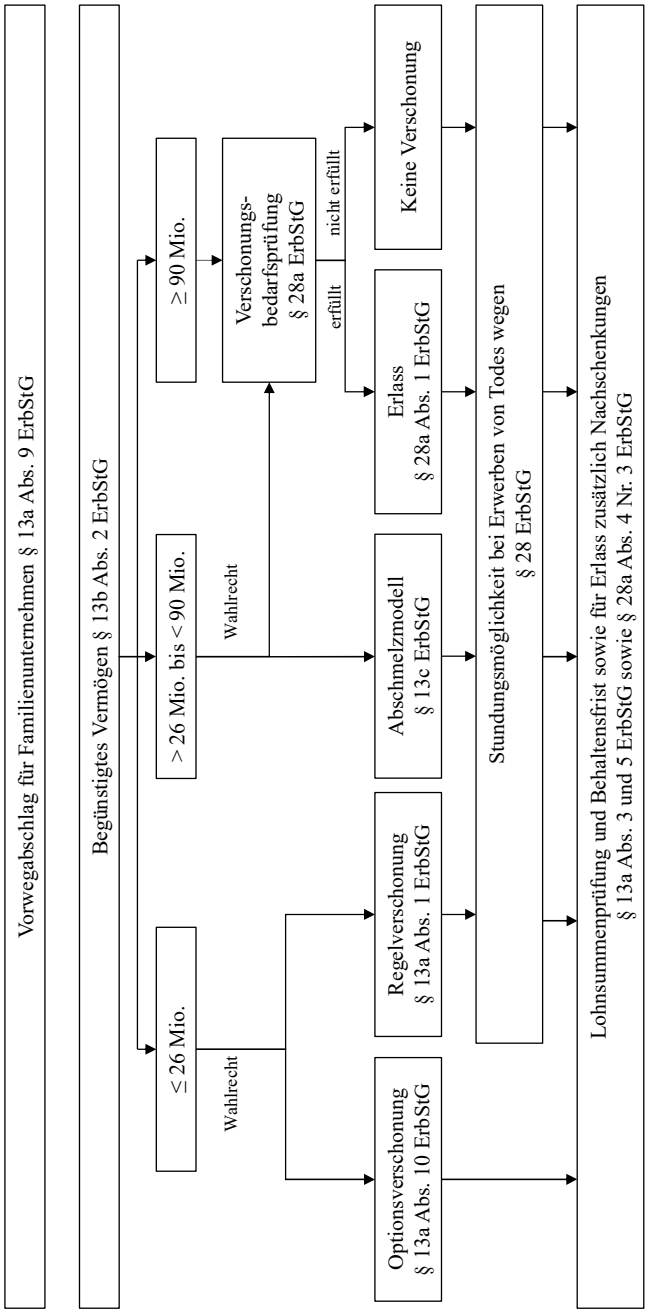
Wert des betrieblichen Vermögens
./. Nettowert des Verwaltungsvermögens
= Zwischensumme
* 0,1 (10 %)
= unschädliches Verwaltungsvermögen (sog. „Schmutzgrenze“; Abs. 7)

Nettowert des Verwaltungsvermögens (Abs. 6)
./. unschädliches Verwaltungsvermögen (Abs. 7)
= nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen

Auf der dritten Stufe muss geprüft werden, welche Rechtsfolgen sich hieraus ergeben. Der Gesetzgeber definiert drei Wertgrenzen, in Abhängigkeit derer unterschiedliche Verschonungsregelungen zur Anwendung kommen. Als Wertgrenze dient der Wert des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG. Die folgende Abbildung zeigt überblicksartig die Verschonungsregelungen auf:[29]

[29] Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2429.

Abbildung 1: Verschonungssysteme in Abhängigkeit des Wertes des begünstigten Vermögens



Die bisherigen Verschonungssysteme, Regel- und Optionsverschonung (§ 13a Abs. 1 bzw. Abs. 10 ErbStG), sind nach wie vor im ErbStG verankert, d.h., es kommt ein Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % zur Anwendung. Allerdings gelten diese nunmehr nur noch für Erwerbe mit einem Wert des begünstigten Vermögens bis 26 Mio. €, wobei Erwerbe von derselben Person innerhalb von zehn Jahren addiert werden. Damit wird eine Aufteilung in mehrere Erwerbe unterhalb dieser Grenze unterbunden. Bezüglich der Optionsverschonung ergab sich eine ge-

ringfügige Änderung. Bisher war diese nur bis zu einer Verwaltungsvermögensquote von 10 % anwendbar. Nun zieht § 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG die Grenze bei bis zu 20 %.

Eine weitere Änderung wurde notwendig, da das Bundesverfassungsgericht die Nichtanwendung der Lohnsummenregelung für Betriebe bis 20 Beschäftigte als unverhältnismäßig eingestuft hatte. Bereits ab sechs Beschäftigten ist nun die Lohnsummenregelung mit einer Betrachtung nach fünf bzw. sieben Jahren einzuhalten. Allerdings sieht § 13a Abs. 3 Satz 4 (Regelverschonung) bzw. Abs. 10 Satz 1 Nr. 3–5 (Optionsverschonung) ErbStG bis 15 Beschäftigte eine Staffelung vor:

- bis 5 Beschäftigte: Keine Lohnsummenkontrolle
- 6 bis 10 Arbeitnehmer: Mindestlohnsumme 250 % bzw. 500 %
- 11 bis 15 Beschäftigte: Mindestlohnsumme 300 % bzw. 565 %
- ab 16 Beschäftigte: Mindestlohnsumme 400 % bzw. 700 %

Die Behaltensfrist über einen Zeitraum von fünf bzw. sieben Jahren wurde beibehalten (§ 13a Abs. 6 ErbStG). Ebenso wurde am Abzugsbetrag gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG festgehalten.

Liegt der Wert des begünstigten Vermögens über 26 Mio. €, aber unterhalb von 90 Mio. €, dann kommt auf Antrag das Abschmelzmodell zur Anwendung (§ 13c ErbStG). Danach verringert sich der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % um jeweils 1 % für jede vollen 750.000 €, die der Wert des begünstigten Vermögens die Wertgrenze von 26 Mio. € übersteigt. Folglich ist im Fall der Regelverschonung ab einem Wert von 89,75 Mio. € der Verschonungsabschlag auf 0 % abgeschmolzen. Im Fall der Optionsverschonung sieht das Gesetz bereits ab einem Wert von 90 Mio. € keinen Verschonungsabschlag mehr vor. Rechnerisch ergäbe sich bei diesem Wert immer noch ein Verschonungsabschlag von 15 %. Dies soll aber den Gleichlauf von Regel- und Optionsverschonung gewährleisten. Alternativ erfolgt auf Antrag die Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG. Liegt der Erwerb über 90 Mio. € kann nur noch die Verschonungsbedarfsprüfung beantragt werden. Hiermit trägt der Gesetzgeber der Beanstandung des Bundesverfassungsgerichts, dass auch Großunternehmen ohne Bedürfnisprüfung in den Genuss der Verschonungsregelungen kamen, Rechnung. Diese Regelung sieht einen Erlass der Steuer, die auf das begünstigte Vermögen entfällt, vor, soweit der Erwerber

nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Dabei gilt als verfügbares Vermögen 50 % der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung übergegangenen nicht begünstigten Vermögens und des dem Erwerber bereits gehörenden nicht begünstigten Vermögens (§ 28a Abs. 2 ErbStG). Der Erlass steht unter der auflösenden Bedingung, dass die Lohnsummenregelung sowie die Behaltensfrist nicht eingehalten werden. Ebenso wird der Verwaltungsakt über den Erlass rückwirkend widerrufen, wenn der Erwerber innerhalb von zehn Jahren weiteres verfügbares Vermögen durch Schenkung oder Erwerb von Todes wegen erhält (§ 28a Abs. 4 ErbStG). In Härtefällen, d.h., wenn der Erwerber einen Kredit aufnehmen oder verfügbares Vermögen veräußern müsste, kann die verbleibende Steuer ganz oder teilweise bis zu sechs Monate gestundet werden. Allerdings greift hier die allgemeine Verzinsung der AO von 6 % p.a.

Unabhängig vom gewählten Verschonungsmodell ist die auf das begünstigte Vermögen entfallene Steuer auf Antrag bis zu sieben Jahre zu stunden (§ 28 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Diese Möglichkeit wird aber nur Erben zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen gewährt. Die Stundung ist nur im ersten Jahr zinslos. Ab dem zweiten Jahr greift die allgemeine Verzinsung der AO von 6 % p. a.

Familienunternehmen wird unter restriktiven Voraussetzungen ein besonderer Wertabschlag auf das begünstigte Vermögen gewährt (§ 13a Abs. 9 ErbStG). Dieser greift vor Anwendung der Verschonungsregelungen. Die Höhe des Wertabschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und beträgt höchstens 30 %. Voraussetzungen für diesen Wertabschlag sind:

- gesellschaftsvertragliche Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung auf 37,5 % des um die Steuern auf Einkommen geminderten steuerrechtlichen Gewinns und
- gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen nur auf Angehörige i.S.d. § 15 AO, Mitgesellschafter und/oder Familienstiftung und
- gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkung, d.h., für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters ist eine Abfindung vereinbart, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung liegt.

Die dritte Voraussetzung entscheidet über die Höhe des Wertabschlags, welcher jedoch auf maximal 30 % begrenzt ist (§ 13a Abs. 9 Satz 3 ErbStG). Beispielsweise beträgt der Wertabschlag bei einer vereinbarten Abfindung von 80% des gemeinen Werts 20 %.

Zudem müssen die Bestimmungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Darüber hinaus sieht der Gesetzgeber zeitliche Regelungen vor. So müssen die Voraussetzungen bereits zwei Jahre vor der Übertragung und weitere 20 Jahre nach der Übertragung im Gesellschafsvertrag/Satzung verankert sein.

Die beiden folgenden Abbildungen fassen die Verschonungsregelungen in Abhängigkeit des Werts des begünstigten Vermögens zusammen:[30]

[30] Aktualisiert von Schwind/Schmidt 2009, S. 1661; vgl. auch Hubert 2017, S. 132.

Abbildung 2: Verschonungsregelungen für Erwerbe bis 26 Mio. €

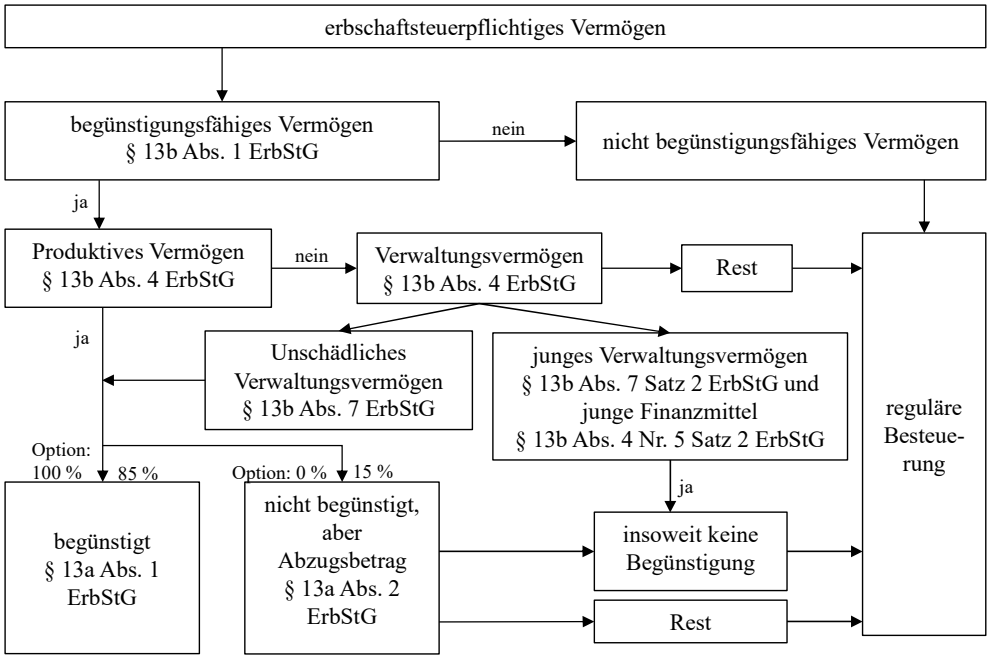
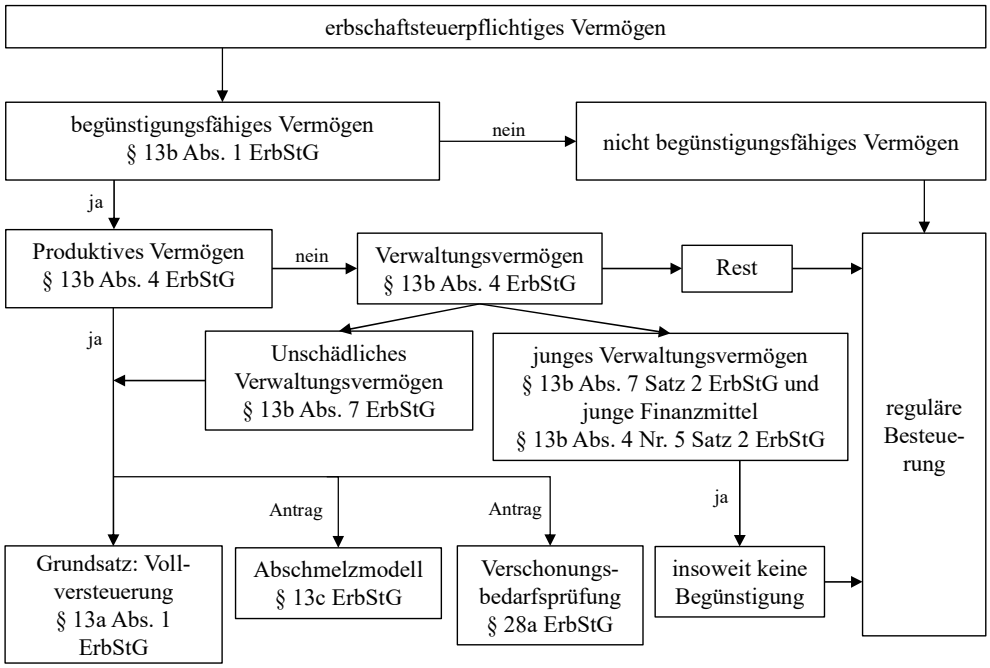


Abbildung 3: Verschonungsregelungen für Erwerbe über 26 Mio. €



3 Kritische Analyse

Die Ausführungen zeigen, dass die Neuregelungen feingliedrig und komplex sind. Streitpunkte sind in vielen Bereichen gegeben. Daher sollen im Folgenden einige kritische Punkte aufgezeigt werden.

Das Bundesverfassungsgericht hatte den Gesetzgeber aufgefordert, spätestens bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu schaffen. Dies ist vorliegend nicht gelungen. Die herrschende Meinung der Literatur vertrat die Auffassung, dass mit Fristablauf die Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgelaufen sei,[31] und sah damit eine Analogie zu Österreich, wo im Jahr 2008 der Gesetzgeber darauf verzichtet hatte innerhalb der ihm gewährten Frist, das Gesetz nachzubessern. Dieser Auffassung stimmte der Pressesprecher des Bundesverfassungsgerichts nicht zu.[32] So wird ausgeführt: „Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen.“ Diese beiden Aussagen seien getrennt voneinander zu verstehen. Bis zu einer Neuregelung dürften also sämtliche Vorschriften weiter angewendet werden. Dass diese Interpretation eindeutig der Wille des Ersten Senats ist, untermauert er am Beispiel der Vermögensteuer. „(…) Damals hieß es im Urteilstenor: ‚Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31.12.1996 zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiterhin anwendbar.‘“[33] Folglich ergingen am 21.6.2016 gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, die eine Anwendung des bisherigen ErbStG auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht, vorsahen.

Das überarbeitete ErbStG trat rückwirkend zum 1.7.2016 in Kraft. Fraglich ist dabei, ob diese Rückwirkung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes vereinbar ist. Das Bundesverfassungsgericht leitet aus dem rechtsstaatlichen Rechtssicherheitsprinzip in Verbindung mit den betroffenen Grundrechten ein Rückwirkungsverbot für belastende Steuergesetze ab, d.h. für solche Gesetze, die die Verschonungsregelungen für Steuerpflichtige im Nachhinein einschränken oder aufheben.[34] Dabei unterscheidet das Bundesverfassungsgericht zwischen echter

[31] Vgl. Bäuml 2015, S. 74; Drüen 2016, S. 644; Haarmann 2015, S. 33; Piltz 2015, S. 103; Stalleiken 2015, S. 20; Seer 2015, S. 116; Steger/Königer 2015, S. 157; Wachter 2015, S. 213–214; Zipfel/Lahme 2015, S. 65.
[32] Vgl. FAZ vom 31.3.2016, Nr. 75, S. 17.
[33] FAZ vom 31.3.2016, Nr. 75, S. 17.
[34] Vgl. BVerfG vom 8.6.1977, AZ 2 BvR 499/74, 1042/75, S. 167. Vgl. hierzu auch BVerfG vom 23.3.1971, AZ 1 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66, S. 386; BVerfG vom 17.7.1974,

und unechter Rückwirkung. Eine „echte (retroaktive) Rückwirkung eines Gesetzes liegt nur vor, wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift.“[35] Von dieser Grundregel definiert das Bundesverfassungsgericht aber Ausnahmen. So genießt der Steuerpflichtige in folgenden Fällen keinen Vertrauensschutz:

1. „Das Vertrauen ist nicht schutzwürdig, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen mußte. (…)[36]
2. Der Staatsbürger kann auf das geltende Recht bei seinem Planen dann nicht vertrauen, wenn es unklar und verworren ist. In solchen Fällen muß es dem Gesetzgeber erlaubt sein, die Rechtslage rückwirkend zu klären. (…)[37]
3. Der Staatsbürger kann sich nicht immer auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen. Der Gesetzgeber kann daher unter Umständen eine nichtige Bestimmung rückwirkend durch eine rechtlich nicht zu beanstandende Norm ersetzen. (…)[38]
4. Schließlich können zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen. (…)[39]“[40]

Bezüglich der rückwirkenden Einführung des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 4.11.2016 zum 1.7.2016 für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke sowie zum 1.1.2016 für bewertungsrechtliche Fragen, handelt es sich um eine echte Rückwirkung, da Übertragungen i.S.d. ErbStG und damit Bewertungen stichtagsbezogen erfolgen. Der Tatbestand, der die Rechtsfolge auslöst, ist abgeschlossen, die sich ergebende Rechtsfolge ist jedoch durch die Gesetzesänderung eine andere als im Zeitpunkt der Veranlagung. Ein Ausnahmetatbestand

AZ 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, S. 83; BVerfG vom 17.1.1979, AZ 1 BvR 446, 1174/77, S. 193.

[35] BVerfG vom 31.5.1960, AZ 2 BvL 4/59, S. 145 f.

[36] Vgl. BVerfG vom 30.4.1952, AZ 1 BvR 14, 25, 167/52, S. 280; BVerfG vom 24.4.1953, AZ 1 BvR 102/51, S. 264 f.; BVerfG vom 12.11.1958, AZ 2 BvL 4, 26, 40/56, 2 BvL 1, 7/57, S. 304.

[37] Vgl. BVerfG vom 4.5.1960, AZ 1 BvL 17/57, S. 72 f.

[38] Vgl. BVerfG vom 24.7.1957, AZ 1 BvL 23/52, S. 94.

[39] Vgl. BVerfG vom 1.7.1953, AZ 1 BvL 23/51, S. 405.

[40] BVerfG vom 19.12.1961, AZ 2 BvL 6/59, S. 271 f.

im Sinne der zuvor genannten Nr. 1 ist auch nicht gegeben, da der Steuerpflichtige bis zum 4.11.2016 in Unkenntnis der neuen Rechtslage handelte. Er musste auch nicht mit diesem konkreten Inhalt der Neuregelung rechnen.[41] In der Literatur wird die Rückwirkung zumindest als problematisch eingestuft.[42]

Konkret ergibt sich bezüglich der rückwirkenden Einführung des fixen Kapitalisierungsfaktors von 13,75 gemäß § 203 Abs. 1 BewG eine rückwirkende Problematik.[43] Durch die Reduzierung Kapitalisierungsfaktors ergeben sich reduzierte gemeine Werte für die betriebliche Einheit. Die Verschonungsregelungen des ErbStG knüpfen aber nach alter Rechtslage an eine Verwaltungsvermögensquote an. Da der Wert des zugrunde liegenden Verwaltungsvermögens im Vergleich zur bisherigen Regelung identisch bleibt, wird nun ein konstanter Wert zu einem niedrigeren Wert ins Verhältnis gesetzt, mit der Folge, dass die Verwaltungsvermögensquote steigt. Dies kann zu einer Nachversteuerung für Übertragungen zwischen dem 1.1.2016 und 30.6.2016 führen, falls nun nicht mehr die Verwaltungsvermögensquoten von 50 % bzw. 10 % eingehalten werden.[44]

Neben dem verfassungsrechtlichen Problem ergeben sich zahlreiche Auslegungsprobleme. Hiervon werden einige ausgewählte im Folgenden ausgeführt.

Für die Anwendung der Erlassregelung muss das verfügbare Vermögen, insbesondere das einzubeziehende Privatvermögen, festgestellt werden. Dies ist mit einem erheblichen zusätzlichen Verwaltungs- und Bewertungsaufwand verbunden. Dieser Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass Erwerber, welche vor allem über Privatvermögen gleich welcher Art verfügen, grds. auch in der Lage sind, die anfallende Erbschaft- oder Schenkungsteuer bezahlen können. Dies führt aber zu einer Benachteiligung der Steuerpflichtigen, die Vermögensvorsorge betrieben haben und würde Vermögenslose im Gegenzug belohnen.[45] Eine solche Besteuerung käme einer Vermögensteuer gleich.[46] Unabhängig davon fehlt es der Regelung an einem Freibetrag, denn es werden auch Wirtschaftsgüter miteinbezogen, die bei isolierter Übertragung steuerfrei gestellt wären, zum Beispiel das Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG). Damit werden indirekt steuerfreie Werte zu 50 %

[41] Vgl. Betz/Zillmer 2017, S. 13.
[42] Vgl. Guerra/Mühlhaus 2016, S. 231; Höreth/Stelzer 2016, S. 565; Zipfel/Lahme 2016, S. 566 f.
[43] § 205 Abs. 11 BewG.
[44] Vgl. Bäuml 2016, S. 3517; Hannes 2016, S. 555; Riegel/Heynen 2017, S. 29; Rohde/Vraetz 2016, S. 908.
[45] Vgl. Piltz 2015, S. 99.
[46] Vgl. Crezelius 2016, S. 545 f.

ihres gemeinen Werts von der Steuer erfasst.[47] Zudem ist auch die Regelung der auflösenden Bedingung problematisch. So wird der Erlass bei jeder Erbschaft oder Schenkung grds. widerrufen, unabhängig davon, ob es sich um Vermögen von derselben Person handelt.[48] Ebenso würden nach einer strengen Auslegung des Gesetzeswortlauts übliche Gelegenheitsgeschenke mit einbezogen.[49] Fraglich ist auch, ob bei der Ermittlung des verfügbaren Vermögens 50 % der definitiven Steuerlast auf das nicht begünstigte Vermögen abgezogen werden dürfen. Letztlich steht dieser Betrag nach Begleichung der Steuer nicht mehr zur Verfügung. Daher müsste unseres Erachtens ein Abzug zulässig sein.[50] Abschließend sei zu der Erlassregelung genannt, dass zwar ein expliziter Verweis auf einen Wechsel vom Steuererlass zum Abschmelzmodell fehlt, dieser aber im Grundsatz möglich sein müsste. Wegen des zum Zeitpunkt einer Nachschenkung bestandskräftigen Schenkungsteuerbescheides läuft er allerdings ins Leere.[51]

§ 13a Abs. 1 Satz 3 ErbStG definiert, dass der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt, sofern die Grenze von 26 Mio. € durch spätere Erwerbe von derselben Person überschritten wird. Gemäß § 37 Abs. 12 ErbStG findet diese Regelung aber nur auf frühere Erwerbe Anwendung, sofern die Steuer nach dem 30.6.2016 entsteht. Offen bleibt dabei aber die Frage, ob für die Prüfung der 26 Mio. €-Grenze und damit für die Ermittlung des anzuwenden Prozentsatzes des Verschonungsabschlags nach § 13c ErbStG Alterwerbe, also Erwerbe vor dem 30.6.2016, miteinbezogen werden. Da § 37 Abs. 12 ErbStG für diese Frage keine zeitliche Einschränkung vorsieht, müsste grds. ein Einbezug erfolgen. An der praktischen Umsetzung mangelt es aber, da § 13a Abs. 1 Satz 2 und § 13c Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf das begünstigte Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG abstellen. Diese Definition greift erst seit Inkrafttreten des neuen Rechts. In der Folge lässt sich die Höhe des begünstigten Vermögens von Alterwerben gar nicht ermitteln.[52] Ob die Finanzverwaltung dies auch so sieht, ist weiterhin fraglich. Es sind die derzeit in Bearbeitung befindlichen gleichlautenden Ländererlasse abzuwarten. Bis dahin

[47] Vgl. Stalleiken 2016, S. 574; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2432.
[48] Eine erneute Antragstellung nach § 28a ErbStG ist jedoch möglich.
[49] Vgl. Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2433.
[50] Gleicher Ansicht Bäuml/Kummer 2016, S. 3887; Reich 2016, S. 2449. Anderer Ansicht Hannes 2016, S. 560; Stalleiken 2016, S. 574; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2432.
[51] Vgl. Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2433.
[52] Vgl. Korezkij 2017, S. 192. Gleicher Ansicht auch Höne 2016, S. 416; Viskorf/ Löcherbach/Jehle 2016, S. 2431; Wachter 2016, S. 704; Wachter 2017, S. 14. Anderer Ansicht Hannes 2016, S. 559 f.; Thoenmann-Micker, 2016, S. 2322; Zipfel/Lahme 2016, S. 570.

ist weiterhin Vorsicht geboten. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Prüfung der starren 26 Mio. €-Grenze erwerbsbezogen erfolgt. *Bäuml*[53] weist zu Recht darauf hin, dass Betriebe mit einem Durchschnittsertrag von 1,89 Mio. € - unterstellt, dass es sich zu 100 % um begünstigtes Vermögen handelt - aufgrund des Kapitalisierungsfaktors von 13,75 bereits als Großunternehmen eingestuft werden. Ob dies verhältnismäßig ist, haben wahrscheinlich wieder Gerichte zu entscheiden. Damit werden Bewertungsfragen zukünftig stärker ins Licht rücken.[54]

Den ursprünglichen Sinn und Zweck verfehlt auch die Vorschrift des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. Diese Vorschrift nimmt begünstigungsfähiges Vermögen von der Verschonung aus, welches zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Laut der Gesetzesbegründung[55] sollen mit dieser Regelung Gestaltungsmöglichkeiten ausgeräumt werden, die nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts verfassungswidrig sein könnten. Wären nämlich solche Gesellschaften nicht von den Verschonungsreglungen ausgenommen, könnten mittels geringfügiger land- und forstwirtschaftlicher, originär gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit, große Werte an Verwaltungsvermögen übertragen werden. Weiter wird dabei ausgeführt, dass „hierbei (…) der Wert des Verwaltungsvermögens zugrunde gelegt (wird), welcher sich vor der Anwendung des Absatzes 3 Satz 1 ergibt, soweit das Verwaltungsvermögen nicht ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dient und dem Zugriff aller übrigen nicht aus den Altersversorgungsverpflichtungen unmittelbar berechtigten Gläubiger entzogen ist. Dabei sind nur solche Altersvorsorgeverpflichtungen ausgenommen, die durch Treuhandverhältnisse abgesichert sind. Des Weiteren ist das Verwaltungsvermögen vor der Verrechnung der Finanzmittel mit den Schulden und der Kürzung um den Freibetrag nach Absatz 4 Nummer 5, vor der quotalen Schuldenverrechnung mit dem Verwaltungsvermögen nach Absatz 6 und vor dem Ansatz von unschädlichem Verwaltungsvermögen von zehn Prozent nach Absatz 7 zugrunde zu legen.“[56] Dies bedeutet, dass das Verwaltungsvermögen vor Schuldenverrechnung (Bruttowert) ins Verhältnis zum gemeinen Wert der betrieblichen Einheit (i. d. R. vereinfachter Ertragswert; Nettowert), also nach Berücksichtigung der

[53] Vgl. Bäuml 2016, S. 3523.
[54] Vgl. Bäuml 2016, S. 3526.
[55] Vgl. BT-Drs. 18/9690, S. 40.
[56] BT-Drs. 18/9690, S. 40.

Schulden, gesetzt wird.[57] Diese nicht einheitliche Ermittlungsweise von Zähler und Nenner hat zwei Konsequenzen. Zum einen wird durch den Schuldenabzug der Nenner betragsmäßig kleiner, mit der Folge, dass sich die Verwaltungsvermögensquote erhöht. Zum anderen wird durch den fehlenden Schuldenabzug im Zähler dieser betragsmäßig größer, was wiederum zur Folge hat, dass sich die Verwaltungsvermögensquote erhöht. Dies hat vor allem für Handelsunternehmen, die einen hohen Forderungsbestand aufweisen, negative Konsequenzen, denn der Forderungsbestand gehört zu den Finanzmitteln und damit ggf. zum Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG).[58] Grundsätzlich sieht der Finanzmitteltest einen Schuldenabzug vor, dieser wird aber explizit in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ausgehebelt, mit der Folge, dass dem Verwaltungsvermögen die verrechneten Schulden sowie der zum Ansatz gekommene 15%ige Freibetrag wieder hinzuzurechnen sind. Es zeigt sich, dass bei dieser Verhältnisrechnung nicht vergleichbare Werte zugrunde gelegt werden. *Korezkij*[59] spricht hier vom „Äpfel-mit-Birnen"-Vergleich. Ob die Finanzverwaltung eine strenge Auslegung des Gesetzestextes vertreten wird oder eine teleologische Reduktion vornimmt, wie sie *Reich*[60] vertritt, bleibt abzuwarten.

Eine weitere Ungleichbehandlung ergibt sich aus § 13a Abs. 10 Sätze 2 und 3 ErbStG. Hiernach kann die Optionsverschonung nur beantragt werden, wenn das begünstigungsfähige Vermögen nicht zu mehr als 20 % aus Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG besteht. Dabei bestimmt sich der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 3 und 4 ErbStG zum gemeinen Wert des Betriebs. Diese Formulierung beinhaltet somit eine andere Berechnungsformel als im Fall der Ermittlung der „normalen" Verwaltungsvermögensquote bzw. der 90%-Grenze. Verwaltungsvermögen zur Deckung von Altersversorgungsverpflichtungen bleibt bis zur Höhe der korrespondierenden Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen unberücksichtigt und Finanzmittel sind nur einzubeziehen, soweit nach Schuldenverrechnung und Abzug des 15%igen Freibetrags ein positiver Finanzmittelüberhang übrig bleibt. Aufgrund eines fehlenden Verweises auf die Absätze 5 bis 7 können

[57] Vgl. hierzu ausführlich Hubert 2017, S. 135 f.
[58] Vgl. Korezkij 2017, S. 748; Reich 2016, S. 2650; Stalleiken 2016, S. 573.
[59] Vgl. Korezkij 2017, S. 749.
[60] Vgl. Reich 2016, S. 2650.

wohl keine anteilige Zuordnung eines Schuldenüberhangs und kein Abzug schädlichen Verwaltungsvermögens erfolgen.[61]

Die Neuregelung für Familienunternehmen, die einen bis zu 30%igen Vorwegabschlag vorsieht (§ 13a Abs. 9 ErbStG), birgt ebenfalls Probleme. Zum einen ist die Anknüpfung der Entnahme- bzw. Ausschüttungsbeschränkung an den steuerlichen Gewinn unglücklich, da Anknüpfungspunkt im Gesellschaftsvertrag üblicherweise der Handelsbilanzgewinn ist.[62] Zum anderen sind Übertragungen auf beispielsweise gemeinnützige Stiftungen, Unternehmensstiftungen oder Familiengesellschaften nicht zu lässig.[63] Darüber hinaus muss bei Ausscheiden eines Gesellschafters eine Abfindung unterhalb des gemeinen Werts vereinbart sein. Dieses Unterschreiten führt aber seinerseits wieder zu einer Schenkung des Ausscheidenden an den Übernehmenden i.S.d. § 7 Abs. 7 ErbStG.[64] Bemessungsgrundlage ist dabei der genannte Unterschiedsbetrag. Erschwerend kommt hinzu, dass für den Fall der Einziehung der Anteile oder des Erwerbs eigener Anteile Steuerklasse III zur Anwendung kommt.[65] Kritisch wird auch die Nachlauffrist von 20 Jahren gesehen. Die allgemeinen Behaltensfristen des § 13a Abs. 6 bzw. Abs. 10 ErbStG betragen fünf bzw. sieben Jahre. Familienunternehmen werden einer deutlich restriktiveren Regelung unterworfen, wofür es eines besonderen sachlichen Grundes bedarf. Die Gesetzesbegründung führt hierzu aus: „Die Unternehmensführung bei familiengeführten Unternehmen ist typischerweise auf die langfristige Sicherung und Fortführung des Unternehmens ausgerichtet. Dies schließt häufig einen freien Handel der Gesellschaftsanteile aus. Vor allem bei großen familiengeführten Unternehmen sind gesellschaftsvertragliche Entnahme-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen vorzufinden. Durch die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen erhöht sich das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens, dem durch eine besondere Steuerbefreiung Rechnung getragen wird. Die langfristig bestehenden gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen führen dazu, dass der objektive gemeine Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile aus subjektiver Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verfügbar ist.“[66] Diese Argumentation vermag für den 20-jährigen Wohlverhaltenszeitraum nicht zu überzeugen, ist er

[61] Vgl. Hannes 2016, S. 559; IDW 2017, Rz. 57; Stalleiken 2016, S. 574.
[62] Vgl. Bäuml 2016, S. 3518 und ausführlich in Steger/Königer 2016, S. 3100 f.
[63] Vgl. Stalleiken 2016, S. 573.
[64] Vgl. Bäuml 2016, S. 3518.
[65] Vgl. Bäuml 2016, S. 3518.
[66] BT-Drs. 18/9690, S. 38.

doch deutlich zu lang.[67] Zum anderen würde nicht nur ein Erwerber, sondern auch ein gedachter Erwerber i.S.d. § 9 BewG gesellschaftsvertragliche Beschränkungen wertmindernd berücksichtigen. Daher schlagen *Viskorf/Löcherbach/ Jehle*[68] zu Recht vor, § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, wonach persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind, zu ändern.

[67] Vgl. Steger/Königer 2016, S. 3105; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2431.
[68] Vgl. Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2431.

4 Zusammenfassung

Ziel des Gesetzgebers war es, eine minimalinvasive Anpassung des ErbStG an die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts durchzuführen. Dabei sollten Spielräume für Gestaltungsmissbräuche eingeschränkt werden und gleichzeitig eine Möglichkeit geschaffen werden, Großunternehmen weiterhin Verschonungsvorschriften zu gewähren. Festzuhalten ist:

- Bei der rückwirkenden Einführung des ErbStG zum 1.7.2016 handelt es sich um eine echte Rückwirkung, da es an einem besonderen Rechtfertigungsgrund fehlt.
- Die rückführende Einführung eines niedrigeren Kapitalisierungsfaktors zum 1.1.2016 führt zu Änderungen der Verwaltungsvermögensquote mit der Folge, dass Nachversteuerungen ausgelöst werden können.
- Der Definition des verfügbaren Vermögens im Rahmen der Erlassregelung fehlt es an einem Freibetrag, da so Wirtschaftsgüter miteinbezogen werden, die bei isolierter Übertragung steuerfrei wären (§ 13 ErbStG).
- Problematisch ist die 26 Mio. €-Grenze. Zum einen bleibt unklar, wie der Einbezug von Alterwerben erfolgen soll, da sich die Begrifflichkeit des begünstigten Vermögens im neuen ErbStG geändert hat. Zum anderen führt diese starre Grenze dazu, dass der Bereich der Bewertung in der Praxis deutlich an Relevanz gewinnen wird.
- Die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für die Prüfung der 90%-Grenze weist eine Unstimmigkeit auf. Während im Zähler ein Bruttowert (Verwaltungsvermögen vor Schuldenabzug) angesetzt wird, steht im Nenner ein Nettowert (gemeiner Wert des Unternehmens).
- Die Voraussetzungen für die Gewährung eines bis zu 30%igen Vorwegabschlags für Familienunternehmen sind zu restriktiv formuliert. So ist eine Anknüpfung der Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkung an den Steuerbilanzgewinn unzweckmäßig. Ein Wohlbehaltenszeitraum von 22 Jahren ist deutlich zu lang gewählt.

Herausgekommen ist, wie gezeigt, ein äußerst komplexes Verschonungssystem, das erhebliches Streitpotential in sich birgt und weiterhin verfassungsrechtliche

Mängel aufweist.[69] Daher verstummen Forderungen nach einer Reform nicht. Es wird wohl nur eine Frage der Zeit sein, bis erneut das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden hat.[70]

[69] Vgl. Stalleiken 2016, S. 575; Thonemann-Micker 2016, S. 2322; Weber-Grellet 2015, S. 1369.
[70] Vgl. Erkis 2016, S. 1448; Viskorf/Löcherbach/Jehle 2016, S. 2434.

Literaturverzeichnis

Monographien, Kommentare, Beiträge in Zeitschriften und Sammelwerke

Bäuml, S.: Eckpunkte für eine verfassungskonforme Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts im bestehenden System, in: FR 97. Jg. (2015), Heft 2, S. 73–76.

Bäuml, S.: Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts – Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil v. 17.12.2014, in: StuB o.Jg. (2015), Heft 3, S. 83–88.

Bäuml, S.: Erbschaftsteuerreform 2016: Überblick über die gesetzlichen Neuregelungen aus Sicht der Praxis – Hinweispflichten und Gestaltungsoptionen, in: NWB o.Jg. (2016), Heft 47, S. 3516–3526.

Bäuml, S./Kummer, S.: Unternehmensübertragung nach der Erbschaftsteuerreform 2016 – Darstellung der neuen Rechtslage auf Basis ausgewählter Fallbeispiele, in: NWB o.Jg. (2016), Heft 51, S. 3880–3893.

Beckmann, S.: Übertragung von Anteilen an einer Familienkapitalgesellschaft auf die nächste Generation – Gestaltungen zur Reduzierung der steuerlichen Belastung unter Berücksichtigung ausgewählter zivil- und steuerrechtlicher Bedingungen –, Hamburg 2004.

Betz, M./Zillmer, I.: Das Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht – Neuregelung relevant für alle Unternehmen, in: NWB-EV o.Jg. (2017), Heft 1, S. 9–13.

Crezelius,G.: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – erste steuersystematische Überlegungen, in: ZEV 22. Jg. (2015), Heft 1, S. 1–7.

Crezelius, G.: Erbschaftsteuerreform 2016: Ein rechtssystematischer Überblick, in: ZEV 23. Jg. (2016), Heft 10, S. 541–546.

Drüen, K.-D.: Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.6.2016?, in: DStR 54. Jg.(2016), Heft 11, S. 643–649.

Eisele, D.: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Unternehmensvermögens in Teilen verfassungswidrig – Das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, in: NWB o.Jg. (2015), Heft 4, S. 170–182.

Erkis, G.: Die Neuregelung des Verschonungssystems für Betriebsvermögen im ErbStG – Vorgaben des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014 umgesetzt?, in: DStR 54 Jg. (2016), Heft 26, S. 1441–1448.

Flick, H.: Erbschaftsteuerplanung des Unternehmers in der Steuerberatungspraxis, in: DStR 31. Jg. (1993), Heft 26, S. 929–932.

Freidank, C.-Chr.: Erfolgsbesteuerung bei Personengesellschaften, in: PdR, o.Jg. (1993), Heft 1, S. 419–454.

Freidank, C.-Chr.: Handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung von Personen(handels)gesellschaften, in: Freidank, C.-Chr./Tanski, J. (Hrsg.): Management-Handbuch Accounting, Controlling & Finance, München, Teil V.2, S. 1–74 (Loseblattausgabe, Stand: 3. Ergänzungslieferung 2006).

Geck, R.: Überlegungen zur Neuregelung des ErbStG aus Sicht der Beratungspraxis, in: ZEV 22. Jg. (2015), Heft 3, S. 129–133.

Guerra, S./Mühlhaus, G.: Ist die geplante Rückwirkung des neuen Erbschaftsteuergesetzes auf den 01.07.2016 verfassungswidrig?, in: ErbStB o.Jg. (2016), Heft 8, S. 230–235.

Haarmann, W.: Das Urteil des BVerfG zur Erbschaftsteuer - eine erste Einschätzung, BB o.Jg. (2015), Heft 1, S. 32–33.

Hannes, F.: Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, in: ZEV 22. Jg. (2015), Heft 1, S. 7–12.

Hannes, F.: Erbschaftsteuerreform 2016: Neuregelung zur Bewertung und zum Umfang der Verschonung, in: ZEV 23. Jg. (2016), Heft 10, S. 554–561.

Höne, A.: Erbschaftsteuerreform 2016: Wichtige Zeiträume und Fristen - Wo gilt es welche Zeiträume zu beachten?, NWB-EV o.Jg. (2016), Heft 12, S. 411–417.

Höreth, U./Stelzer, B.: Erbschaftsteuerreform – wie wird Betriebsvermögen künftig begünstigt?, in: DStZ o.Jg. (2016), Heft 15, S. 559–565.

Hubert, T.: Erste Gestaltungsüberlegungen nach der großen Erbschaftsteuerreform – Beispiele für den steueroptimierten Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab dem 1.7.2016, in: StuB o.Jg. (2017), Heft 4, S. 131–139.

Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Neuregelung der Erbschaftsteuer, Düsseldorf 2017.

Kay, R./Suprinovic, O.: Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2014 bis 2018, IfM Daten und Fakten Nr. 11, Bonn 2013.

Korezkij, L.: Neuer Verwaltungsvermögenstest im Konzern aus Sicht eines Rechtsanwenders – Der Weg vom begünstigungsfähigen zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 2-10 ErbStG, in: DStR 54. Jg. (2016), Heft 42, S. 2434–2447.

Korezkij, L.: Erbschaftsteuerreform: Finger weg vom Abschmelzmodell bei Erwerben begünstigten Vermögens ab 51 Mio. €!, in: DStR 55. Jg. (2017), Heft 4, S. 189–194.

Korezkij, L.: Erbschaftsteuerreform: Ausgewählte Zweifelsfragen rund um die Betriebsnachfolge, in: DStR 55. Jg. (2017), Heft 14, S. 745–752.

Krumm, M.: Bewertung und Verschonung von sog. Großen (Familien-)Unternehmen nach der Entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer, in: FR 97. Jg. (2015), Heft 11, S. 481–496.

Piltz, D.: Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot?, in: DStR 53. Jg. (2015), Heft 3, S. 97–104.

Ramb, J.: Erbschaftsteuerreform 2016 – Neue Verschonungsregelungen für Einzelunternehmen, in: SteuerStud o.Jg. (2016), Heft 12, S. 749–764.

Reich, M.: Das neue Unternehmenserbschaftsteuerecht, in: BB o.Jg. (2016), Heft 44, S. 2647–2651.

Reich, M.: Gestaltungen im neuen Unternehmenserbschaftsteuerrecht, in: DStR 54 Jg. (2016), Heft 42, S. 2447–2453.

Riegel, M./Heynen, P.: Erbschaftsteuerreform 2016 – das vorläufige Ende einer Hängepartie, in: BB o.Jg. (2017), Heft 01–02, S. 23–31.

Rohde, A./ Vraetz, M.: Erbschaftsteuerreform: Was lange währt, wird nicht immer gut – Ein Blick auf die Neuregelung, in: StuB o.Jg. (2016), Heft 23, S. 903–908.

Schwind, H./Schmidt, V.: Erbschaftsteuerreform. Das neue Begünstigungssystem für Betriebsvermögen, in: NWB o.Jg. (2009), Heft 22, S. 1654–1662.

Seer, R.: Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG – Zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, in: GmbHR o.Jg. (2015), Heft 3, S. 113–121.

Stalleiken, J.: Entscheidung des BVerfG zur ErbSt - Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, in: DB o.Jg. (2015), Heft 01–02, S. 18–23.

Stalleiken, J.: Erbschaftsteuerreform 2016 – Überblick über das neue Unternehmens-Erbschaftsteuerrecht, in: Ubg o.Jg. (2016), Heft 10, S. 569–575.

Steger, C./Königer, S.: Erbschaftsteuer „3.0“ – erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber, in: BB o.Jg. (2015), Heft 4, S. 157–165.

Steger, C./Königer, S.: Der Wertabschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG – Papiertiger oder notwendiges Gestaltungsmittel, in: BB o.Jg. (2016), Heft 51–52, S. 3099–3105.

Thonemann-Micker, S.: ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, in: DB o.Jg. (2016), Heft 40, S. 2312–2322.

Viskorf, S./Löcherbach, S./Jehle, D.: Die Erbschaftsteuerreform 2016 – Ein erster Überblick, in: DStR 54. Jg. (2016), Heft 42, S. 2425–2434.

Wachter, T.: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungs-rechts, in: FR 97. Jg. (2015), Heft 5, S. 193–214.

Wachter, T.: Erste Konturen des neuen Erbschaftsteuerrechts, in: FR 98. Jg. (2016), Heft 15, S. 690–706.

Wachter, T.: Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR o.Jg. (2017), Heft 1, S. 1–17.

Weber-Grellet, H.: Kritische Anmerkung zum Erbschaftsteuer – Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, in: BB o.Jg. (2015), Heft 23, S. 1367–1370.

Zipfel, L./Lahme, S.: BVerfG zum Dritten: Zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStZ o.Jg. (2015), Heft 3, S. 64–74.

Zipfel, L./Lahme, S.: Anwendungsregelungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes und Einbeziehung vor dem 01.07.2016 erfolgte Übertragungen in die Großunternehmensregelungen, in: DStZ o.Jg. (2016), Heft 15, S. 566–574.

Urteile, Beschlüsse, Schreiben und Erlasse

Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

BVerfG-Urteil vom 30.4.1952, AZ 1 BvR 14, 25, 167/52, BVerfGE 1, S. 264–281.

BVerfG-Beschluss vom 24.4.1953, AZ 1 BvR 102/51, BVerfGE 2, S. 237–266.

BVerfG-Urteil vom 1.7.1953, AZ 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, S. 380–406.

BVerfG-Beschluss vom 24.7.1957, AZ 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, S. 89–95.

BVerfG-Beschluss vom 12.11.1958, AZ 2 BvL 4, 26, 40/56, 2 BvL 1, 7/57, BVerfGE 8, S. 274–332.

BVerfG-Beschluss vom 4.5.1960, AZ 1 BvL 17/57, BVerfGE 11, S. 64–77.

BVerfG-Beschluss vom 31.5.1960, AZ 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, S. 139–149.

BVerfG-Urteil vom 19.12.1961, AZ 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, S. 261–274.

BVerfG-Beschluss vom 23.3.1971, AZ 1 BvL 2/66, 2 BvR 168, 196, 197, 210, 472/66, BVerfGE 30, S. 367–392.

BVerfG-Beschluss vom 17.7.1974, AZ 1 BvR 51 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, S. 61–102.

BVerfG-Beschluss vom 8.6.1977, AZ 2 BvR 499/77, 1042/75, BVerfGE 45, S. 142–186.

BVerfG-Urteil vom 17.1.1979, AZ 1 BvR 446, 1174/77, BVerfGE 50, S. 177–195.

BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995, AZ 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121–165.

BVerfG-Beschluss vom 11.11.1998, AZ 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, S. 280–300.

BVerfG-Beschluss vom 6.3.2002, AZ 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73–135.

BVerfG-Urteil vom 20.4.2004, AZ 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, S. 274–304.

BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006, AZ 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1–70.

BVerfG-Beschluss vom 15.1.2008, AZ 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, S. 1–55.

BVerfG-Beschluss vom 17.4.2008, AZ 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, S. 108–134.

BVerfG-Beschluss vom 4.2.2009, AZ 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, S. 1–39.

BVerfG-Beschluss vom 21.7.2010, AZ 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, S. 400–433.

BVerfG-Beschluss vom 18.7.2012, AZ 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, S. 179–194.

BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, AZ 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, S. 136–255.

Gesetzesverzeichnis

Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des BVerfG vom 4.11.2016, BGBl. I 2016, S. 2464.

Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

Bundestag-/Bundesrat-Drucksachen

Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), in: BT-Drs. 16/7918 vom 28.1.2008.

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung-Drucksachen 18/5923, 18/6279, 18/6410 Nr. 4 – Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: BT-Drs. 18/8911 vom 22.6.2016.

Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zu dem Gesetz zur Anpassung des Erb-schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsge-richts – Drucksachen 18/5923, 18/6279, 18/8911, 18/8912, 18/9155 –, in: BT-Drs. 18/9690 vom 22.9.2016.

Beschluss des Deutschen Bundestages Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: BR-Drs. 555/16 vom 14.10.2016.