



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Die Bilanz der Erbschaftsteuerreform

– Rechtliche Perspektive –

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Köln, 5. Dezember 2016

Gliederung



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

- 1. Rechtliche Ausgangslage**
- 2. Urteil des Bundesverfassungsgerichts**
- 3. Chronologie der Reform**
- 4. Überblick über den Zusammenhang der Neuregelungen**
- 5. Einzelelemente der Neuregelungen**
- 6. Verbleibende verfassungsrechtliche Probleme**
- 7. Verstoß gegen das EU-Beihilfenverbot?**
- 8. Fazit und Ausblick**

1. Rechtliche Ausgangslage



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Grundstruktur der Erbschaft- und Schenkungsteuer:

- Steuerpflichtig sind Erwerbe von Todes wegen sowie Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Nr. 1 und 2 ErbStG)
- Steuerschuldner ist der Erwerber (Erbanfallsteuer), bei Schenkungen auch der Schenker (§ 20 Abs. 1 ErbStG)
- Grundlage der Bemessung (steuerpflichtiger Erwerb) ist die – grds. nach dem BewG bewertete – Bereicherung, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 ErbStG)
Steuerfrei sind:
 - nach § 13 ErbStG: Hausrat, Grundbesitz etc. in bestimmten Grenzen
 - nach § 13a ErbStG: Betriebsvermögen, luf. Vermögen, Anteile an KapGes
 - nach § 13c ErbStG: zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke
 - nach §§ 16, 17 und 18 ErbStG: Freibeträge

1. Rechtliche Ausgangslage (II)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Grundstruktur der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Forts.):

- Steuersatz (§ 19 ErbStG): in Abhängigkeit vom Wert des Erwerbs und der Steuerklasse, in die der Erwerber fällt (§ 15 ErbStG); daneben: § 19a ErbStG (Tarifbegrenzung)
- Entstehung der Steuer mit dem Tode bzw. dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG)
- Anzeige des Erwerbs, ggf. Steuererklärung (§§ 30, 31 ErbStG)
- Möglichkeit der Stundung auf Antrag bis zu zehn Jahren (§ 28 ErbStG)
 - bei Erwerb von Betriebsvermögen oder luf. Vermögen, soweit zur Erhaltung des Betriebs notwendig
 - bei Erwerb von begünstigtem Vermögen iSv § 13c Abs. 3 ErbStG, soweit die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufgebracht werden kann (bei Erwerben von Todes wegen wird zinslos gestundet)



1. Rechtliche Ausgangslage (III)

Insb. zur Steuerbefreiung gemäß § 13a ErbStG (ErbSt-Reform 2008 idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes 2009 mW ab 2009):

- Der Wert von Betriebsvermögen, luf. Vermögen und Anteilen an KapGes iSv § 13b Abs. 4 ErbStG bleibt im Umfang von 85 % außer Ansatz (Verschonungsabschlag), wenn
 - die Summe der jährlichen Lohnsummen (§ 13a Abs. 4 ErbStG) des Betriebs (auch bei Personenges. und Anteilen an KapGes.) innerhalb von fünf (2008: sieben) Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % (2008: 650 %) der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Mindestlohnsumme) (Ausgangslohnsumme: Durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Wj.)
 - Lohnsummenvoraussetzung gilt nicht, wenn Ausgangslohnsumme 0 Euro beträgt oder der Betrieb (unter Berücksichtigung von Beteiligungen und einzubeziehenden Beschäftigten) nicht mehr als 20 (2008: 10) Beschäftigte hat

1. Rechtliche Ausgangslage (IV)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Insb. zur Steuerbefreiung gemäß § 13a ErbStG (Forts.):

- Bei Unterschreitung der Mindestlohnsumme mindert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit proportional
- Gleiches gilt, wenn während einer Mindesthaltefrist von fünf Jahren (2008: sieben Jahren) der Betrieb ganz oder teilweise veräußert wird (schädliche Verfügungen)
- Begünstigtes Vermögen (§ 13b ErbStG) sind dabei:
 - Betriebsvermögen im Inland und solches, das einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat dient
 - Anteile an KapGes., wenn die KapGes. Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat hat und wenn der Erblasser/Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung)

1. Rechtliche Ausgangslage (V)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Insb. zur Steuerbefreiung gemäß § 13a ErbStG (Forts.):

- Vollständig ausgenommen bleibt allerdings Vermögen, wenn es zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b Abs. 2 ErbStG)
- Bei bis zu 50 % Verwaltungsvermögen: gesamter Erwerb einschließlich des Verwaltungsvermögens begünstigt; allerdings ist in diesem Fall solches Verwaltungsvermögen von der Begünstigung ausgeschlossen, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre angehört
- Hinsichtlich der verbleibenden 15 % des begünstigten Vermögens nach § 13b Abs. 1 ErbStG gilt gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG:
 - Bis 150.000 Euro bleibt auch dieser Vermögensbestandteil steuerfrei (Abzugsbetrag)
 - Oberhalb davon Abschmelzung des Abzugsbetrags in Höhe v. 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags (also: kein Abzug mehr bei 450.000 Euro)
 - Geltendmachung des Abzugsbetrags innerhalb von zehn Jahren nur einmal

1. Rechtliche Ausgangslage (VI)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Insb. zur Steuerbefreiung gemäß § 13a ErbStG (Forts.):

- Auf die danach verbleibende Bemessungsgrundlage ist § 19a ErbStG anzuwenden; im Wesentlichen gilt Steuerklasse I statt Steuerklasse II oder III

- Optionsverschonung (§ 13a Abs. 8 ErbStG): Es wird auf unwiderruflichen Antrag ein Verschonungsabschlag von 100 % gewährt, wenn
 - innerhalb einer Lohnsummenfrist von sieben Jahren eine Mindestlohnsumme von 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten wird
 - Die Mindesthaltefrist (schädliche Verfügungen) beträgt hier ebenfalls sieben Jahre
 - Schädliches Verwaltungsvermögen wird bereits bei Überschreitung einer 10 %-Schwelle angenommen



2. Urteil des Bundesverfassungsgerichts

Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12 – BVerfGE 138, 136 (Antrag auf konkrete Normenkontrolle des BFH vom 27.9.2012, II R 9/11):

Zulässigkeit:

- Ausgangsrechtsstreit (ohne BV-Bezug): Verfassungsmäßigkeit der Gleichstellung der Steuerklassen II und III in § 19 Abs. 1 ErbStG? BFH: Ja, aber: § 19 ErbStG wirke i.V.m. § 13a und § 13b ErbStG gleichheitswidrig.
- BVerfG: Grundrechtliche Beschwer bei gleichheitswidriger Begünstigung Dritter – nur dann, wenn die Steuervergünstigungen die gleichheitsgerechte Belastung durch die Steuer insgesamt in Frage stellen; wird hier bejaht

Bundesstaatliche Kompetenzordnung:

- Erforderlichkeit im Sinne von Art. 105 Abs. 2, Art. 72 Abs. 2 GG, wenn der Bundesgesetzgeber problematische Entwicklungen für die Rechts- und Wirtschaftseinheit erwarten darf; keine „Unerlässlichkeit“ zu verlangen

2. Urteil des Bundesverfassungsgerichts (II)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Art. 3 Abs. 1 GG:

- Tendenz: Rückführung in die allgemeine gleichheitsrechtliche Prüfungsstruktur; Eignung des vorliegenden Falles
- Abweichungen von getroffenen Belastungsentscheidungen bedürfen vor Art. 3 Abs. 1 GG eines besonderen sachlichen Grundes; Anforderungen je nach Ausmaß der Abweichung
- Sicherung des Bestandes und Erhaltung der Arbeitsplätze sind sachliche Gründe, die eine weitgehende oder vollständige ErbSt-Befreiung „für kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden“, rechtfertigen
- Die Privilegierung ist aber unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen

2. Urteil des Bundesverfassungsgerichts (III)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Art. 3 Abs. 1 GG (Forts.):

- Die Lohnsummenregelung ist im Grundsatz verfassungsgemäß; die Freistellung für Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten privilegiert aber unverhältnismäßig umfangreich
- Die Regelung über das Verwaltungsvermögen ist gleichheitswidrig, weil sie den Erwerb von begünstigtem Vermögen selbst dann uneingeschränkt verschont, wenn es bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht
- Zudem: Ein Steuergesetz ist verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind (materielle Ausdehnung der Rechtsprechung zum strukturellen Vollzugsdefizit)

2. Urteil des Bundesverfassungsgerichts (IV)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Tenor:

- §§ 13a und 13b ErbStG, jeweils in Verbindung mit § 19 Abs. 1 ErbStG, sind verfassungswidrig
- „Das Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen.“

3. Chronologie der Reform



Im Anschluss an das Urteil des BVerfG: Verbreitete Annahme der raschen Verabschiedung eines „minimalinvasiven“ Reparaturgesetzes; aber:

- Beschluss des Bundestages über das **Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG** erst am 24.6.2016 (BT-Drs. 18/8911)
- Keine Zustimmung des Bundesrates; Anrufung des Vermittlungsausschusses am 8.7.2016 „mit dem Ziel der grundlegenden Überarbeitung“
- Pressemitteilung des BVerfG vom 14.7.2016: Der Erste Senat werde „sich nach der Sommerpause Ende September mit dem weiteren Vorgehen im Normenkontrollverfahren um das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz befassen“ (Vollstreckungsregelung gemäß § 35 BVerfGG?)
- Einigung des Vermittlungsausschusses in der Nacht auf den 22.9.2016
- Zustimmender Beschluss des Bundestages am 29.9.2016 (BT-Drs. 18/9690)
- Zustimmung des Bundesrates am 14.10.2016 (BR-Drs. 555/16 (B))



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

3. Chronologie der Reform (II)

- Gesetz vom 4.11.2016, veröffentlicht in BGBl. vom 9.11.2016 (BGBl. I 2016, 2464)
- Rückwirkendes Inkrafttreten für Steuerentstehungszeitpunkte nach dem 30.6.2016 (§ 37 Abs. 12 ErbStG) (keine Wahlmöglichkeit)

4. Überblick über den Zusammenhang der Neuregelungen



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Neue Rechtslage (im Überblick):

- Das Grundkonzept bleibt identisch:
 - Erwerb begünstigungsfähigen Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) bleibt zu 85 % verschont (§ 13a Abs. 1 ErbStG), wenn die Arbeitsplätze typisiert als Lohnsumme über fünf Jahre erhalten bleiben (§ 13a Abs. 3 ErbStG) und es während dieser Zeit nicht zu schädlichen Verfügungen kommt (§ 13a Abs. 6 ErbStG)
 - Weiterhin Option für Vollverschonung unter verschärften Voraussetzungen (Lohnsummenfrist sieben Jahre, Lohnsumme idR 700 %, Mindesthaltefrist sieben Jahre) (§ 13a Abs. 10 ErbStG)
 - Für verbleibenden Teil des begünstigten Vermögens (15 %) Abzugsbetrag von 150.000 Euro, Abschmelzung in Höhe von 50 % des 150.000 Euro übersteigenden Betrags (§ 13a Abs. 2 ErbStG)



4. Überblick über den Zusammenhang der Neuregelungen (II)

Neue Rechtslage (im Überblick) (Forts.):

- Unterschiede zum alten Recht:
 - Verwaltungsvermögen (bis zur Schwelle der Schädlichkeit) wird nicht mehr von der Verschonung erfasst; Verschonung nur noch von Produktivvermögen
 - Modifikation der Lohnsummenregelung
 - Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen
 - Einschränkung der Begünstigung bei Großerwerben
 - neue Stundungsregelung



5. Einzelelemente der Neuregelungen

a) Begünstigtes Vermögen

Ausgangspunkt: durch das BVerfG erforderlich gewordener neuer Umgang mit
Verwaltungsvermögen; Vermeidung der „Alles-oder-Nichts-Lösung“; nunmehr:

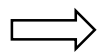
- „Begünstigungsfähiges Vermögen“ gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG (Iuf. Vermögen, Betriebsvermögen, Anteile an MU'schaften, Anteile an KapGes. bei Mindestbeteiligung von 25 %, jeweils mit Inlands- bzw. EU/EWR-Bezug (Abgrenzungsfragen)); Bewertung nach BewG (§ 12 ErbStG), oft vereinfachtes Ertragswertverfahren (§§ 199 bis 203 BewG) (s. neuer Kapitalisierungsfaktor in § 203 Abs. 1 BewG)
- Begünstigungsfähiges Vermögen ist begünstigt („Begünstigtes Vermögen“) (Anknüpfung in § 13a Abs.1 und 2 ErbStG), soweit sein gemeiner Wert den um das unschädliche Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 7 ErbStG) gekürzten Nettowert des Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 6 ErbStG) übersteigt (§ 13b Abs. 2 ErbStG); also: Begünstigungsfähiges Vermögen ./.. (Nettowert des Verwaltungsvermögens ./.. unschädliches Verwaltungsvermögen) ist begünstigt (Nettowert: Abzug der Schulden; unschädlich: 10 % des BV ./.. Verw.verm.)



5. Einzelelemente der Neuregelungen

a) Begünstigtes Vermögen (II)

- **Verwaltungsvermögen:** Katalog gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG, nur punktuell modifiziert; holzschnittartig: Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Portfolio-Beteiligungen an KapGes. (bis 25 %), Kunstgegenstände, Wertpapiere, Finanzmittel
- **Neue Investitionsklausel** in § 13b Abs. 5 Satz 1 und 2 ErbStG (Zweijahresfrist); Rechtsfolge: keine Zurechnung zum Verwaltungsvermögen (ähnlich § 13a Abs. 6 Satz 3 und 4 ErbStG bei schädlichen Verfügungen)
- **Verbundvermögensaufstellung** (§ 13b Abs. 9 ErbStG) (Quasi-Konsolidierung)
- **Obergrenze:** Ausschluss der Begünstigung bei Verwaltungsvermögen von 90 % und mehr (§ 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG)



Regelungen im Einzelnen sehr kompliziert

Strukturelles Vollzugsdefizit?



5. Einzelelemente der Neuregelungen

b) Modifikation der Lohnsummenregelung

- Gleiche zu erreichende Werte (400 % in fünf Jahren bzw. 700 % in sieben Jahren; bei Verstoß proportionaler rückwirkender Entfall der Verschonung), aber:
- Anwendbarkeit der Lohnsummenregel nicht erst bei mehr als 20 Beschäftigten, sondern Staffelregelung für kleine Betriebe (§ 13a Abs. 3 ErbStG):
 - bei Ausgangslohnsumme von 0 Euro oder bei bis zu fünf Beschäftigten: keine Lohnsummenvoraussetzung
 - bei mehr als fünf und weniger als zehn Beschäftigten: 250 % der Ausgangslohnsumme zu erreichen (bei Option: 500 %)
 - bei nicht mehr als 15 Beschäftigten: 300 % der Ausgangslohnsumme zu erreichen (bei Option: 565 %)



5. Einzelemente der Neuregelungen

b) Modifikation der Lohnsummenregelung (II)

- Problematisch: Feststellung der Beschäftigtenzahl
 - Durch Staffelung noch höhere Bedeutung
 - Abstellen auf „Köpfe“, nicht Vollzeitäquivalente iSv § 23 Abs. 1 Satz 4 KSchG (R E 13a.4 (2) Satz 4 ErbStR) \implies Fehlanreiz, weil Teilzeitbeschäftigung benachteiligt wird; vgl. Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 2 GG
 - H E 13a.4 (2) ErbStR (Zählung von geringfügig Beschäftigten, Beschäftigten in Mutterschutz und Elternzeit) mit § 13a Abs. 3 Satz 7 ErbStG unvereinbar
- Gleiche Problematik bei der Bestimmung der Ausgangslohnsumme und der Errechnung der Lohnsumme während der Lohnsummenfrist
- Beschäftigte und Lohnsummen in Betrieben von (EU/EWR-) Personen- und Kapitalgesellschaften, an denen Anteile gehalten werden (bei KapGes mind. 25 %), werden entsprechend dem Anteil zugerechnet (§ 13a Abs. 3 Satz 11 und 12 ErbStG); neu: Bei Betriebsaufspaltung Addition (§ 13a Abs. 3 Satz 13 ErbStG)



5. Einzelelemente der Neuregelungen

c) Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen

- Ausgangsproblem: Entnahme-, Ausschüttungs-, Verfügungs- und Abfindungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung des erworbenen Unternehmens, die iRd Bewertung nach § 9 Abs. 2 und 3 BewG nicht wertmindernd berücksichtigt werden
- Bei kumulativem Vorhandensein der in § 13a Abs. 9 ErbStG konkretisierten gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen (rechtlich und tatsächlich) zwei Jahre vor und 20 (!) Jahre nach dem Erwerb:
Abschlag vom begünstigten Vermögen in Höhe der prozentualen Minderung der Abfindung (für den Fall des Ausscheidens) gegenüber dem gemeinen Wert der Beteiligung (höchstens 30 %); Abschlag vor Anwendung der Regel- oder Vollverschonung, unabhängig von 26 Mio. Euro-Grenze
- Bei Entfall einer der Voraussetzungen innerhalb der 20 Jahre: Anzeigepflicht, vollständiger Wegfall des Abschlags



5. Einzelelemente der Neuregelungen

c) Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen (II)

- Kritik:
 - Fehlende Rechtsformneutralität wegen der Voraussetzung eines Gesellschaftsvertrags (Einzelunternehmen; Lösung: GmbH & Co. KG?)
 - Länge des maßgeblichen Zeitraums (Stimmgewicht des Erwerbers in der Gesellschaft in Zukunft?)
 - Bemessung des Abschlags nur nach einer der Voraussetzungen auf Tatbestandsseite
 - Vereinbarkeit mit Art. 63 AEUV?



5. Einzelelemente der Neuregelungen

d) Einschränkung der Begünstigung bei Großerwerben

- Verschonungsregime greift uneingeschränkt nur bei Erwerben bis 26 Mio. Euro (nach Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen)
 - Zurechnung innerhalb eines rollierenden Zeitraums von 10 Jahren (dazu § 13a Abs. 1 ErbStG) (unter Berücksichtigung der Zeit vor 30.6.2016!)
 - Gegebenenfalls Wegfall der Verschonung mit Wirkung für die Vergangenheit
 - Aufteilung auf mehrere Erwerber? Stiftungsgestaltungen?
- Oberhalb der Grenze Option (alternativ):
 - Abschmelzung des Verschonungsabschlags (§ 13c ErbStG (neu)): Oberhalb von 26 Mio. Euro mindert sich für jede vollen 750.000 Euro der Verschonungsabschlag um 1 % (damit im Fall der Regelverschonung: vollständiger Wegfall des Abschlags bei Erwerb von 89,75 Mio. Euro); bei Optionsverschonung: 90 Mio. Euro (§ 13c Abs. 1 Satz 2 ErbStG); oder...



5. Einzelemente der Neuregelungen

d) Einschränkung der Begünstigung bei Großerwerben (II)

- Verschonungsbedarfsprüfung (§ 28a ErbStG): Erlass der Steuer, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen
 - jenseits von 90 Mio. Euro die einzige effektive Option
 - hier Berücksichtigung anderweitigen verfügbaren Vermögens: 50 % der Summe des im gleichen Erwerbsvorgang übergegangenen Vermögens (außer dem begünstigten Vermögen iSv § 13b Abs. 2 ErbStG) und des beim Erwerber schon vorhandenen Vermögens; Kritik:
 - keine Rücksicht auf fehlende Liquidität
 - Keine Rücksicht auf die Wertungen anderer Befreiungsvorschriften (Familienheim, Kunstsammlung etc.); keine Freibeträge
 - Gestaltungsmöglichkeit: Übertragung des Unternehmens auf in- oder ausländische Familienstiftung mit geringem Stiftungskapital



5. Einzelelemente der Neuregelungen

d) Einschränkung der Begünstigung bei Großerwerben (III)

- Verschonungsbedarfsprüfung (Forts.):
 - Erlass steht unter weitreichenden auflösenden Bedingungen (§ 28a Abs. 4 ErbStG):
 - Einhaltung der Lohnsummen- und Mindesthaltefristen gemäß § 13a Abs. 10 ErbStG (Optionsverschonung)
 - Kein Hinzuerwerb ausreichenden verfügbaren Vermögens durch Erbschaft oder Schenkung innerhalb von 10 Jahren



5. Einzelelemente der Neuregelungen

e) Neue Stundungsregelung

- Nach § 28 ErbStG gilt nunmehr:
 - Auf Antrag Stundung von sieben Jahren hinsichtlich der Steuer auf begünstigtes Vermögen (BTag noch: zehn Jahre)
 - Ohne klare Normierung: Unterstellung von (gleichen?) Jahresraten
 - Ab der zweiten Rate: Zinsen nach §§ 234, 238 AO (6 %) (Verzicht bei Unbilligkeit möglich, § 234 Abs. 2 AO)
 - Stundung endet bei:
 - Nichteinhaltung der Lohnsummen- und Mindesthaltevoraussetzungen
 - Übertragung oder Aufgabe des Betriebs

6. Verbleibende verfassungsrechtliche Probleme



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Würdigung des neuen Rechts nach Maßgabe des Urteilstenors:

- Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinaus
nunmehr: Abschmelzung des Verschonungsabschlags bzw.
Verschonungsbedarfsprüfung ab Erwerb von 26 Mio. Euro
- Lohnsummenregelung
nunmehr: Staffelregelung bei Betrieb mit weniger als 21 Beschäftigten
- Verwaltungsvermögen
nunmehr: Verschonung nur noch des Produktivvermögens (keine Alles-
oder-Nichts-Lösung mehr)
- Gesetzlicher Anreiz zu nicht bezweckten, gleichheitswidrigen Gestaltungen?
Gestaltungsanfälligkeit bleibt erhalten und wird durch die komplexen
neuen Regelungen noch größer (s. die Hinweise oben)

6. Verbleibende verfassungsrechtliche Probleme (II)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Darüber hinaus:

- Durch Lohnsummenfrist, Mindesthaltefrist und ggf. Frist bei Vorababschlag für qualifizierte Familienunternehmen: erhebliche Knebelungswirkungen (Art. 12 Abs. 1 GG?)
- Verständlichkeit für den Steuerpflichtigen (Einzelunternehmer, mittelständischer Betrieb etc.)? (Rechtsstaatlichkeit?)
- Gesetzliche Anlage eines strukturellen Vollzugsdefizits? (Art. 3 Abs. 1 GG?)

⇒ Länge und Komplexität des Normtextes

7. Verstoß gegen das EU-Beihilfenverbot?



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Art. 107 Abs. 1 AEUV:

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

- Steuerverschonung kann grds. Beihilfe iSv. Art. 107 Abs. 1 AEUV sein; aber:
- Bewirken die §§ 13a ff. ErbStG einen Vorteil für Unternehmen?
 - *BMF*, RefE ErbStG v. 1.6.2015, S. 18: nein, „nur die Erben und Beschenkten und nicht die Unternehmen als solche“ werden begünstigt
 - Anders i. E. *GA Kokott*, Rs. C-464/05, Geurts und Vogten, Rn. 48: ja (belgische ErbSt-Befreiung für Beteiligungen an Familiengesellschaften); zum „mittelbaren Vorteil“ auch *EU-Kommission*, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe, 2016/C 262/01, Rn. 116 (Vorhersehbarkeit der Wirkung)

7. Verstoß gegen das EU-Beihilfenverbot? (II)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

- Begünstigung bestimmter Unternehmen? (Selektivität)
 - Unterscheidung zwischen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das dem Bezugssystem immanente Ziel „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“? (EuGH v. 9.10.2014, Rs. C-522/13, Ministerio de Defensa und Navantia SA, Rn. 35; *EU-Kommission*, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe, 2016/C 262/01, Rn. 135)
 - Inland/Ausland? 26 Mio. Euro-Grenze?
 - Wohl eher: „Allgemeine Fördermaßnahme“
 - Hilfsweise: Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Bezugssystems?

7. Verstoß gegen das EU-Beihilfenverbot? (III)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

- Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten?
 - Schon potentielle Beeinträchtigung ist ausreichend (EuGH v. 5.3.2015, Rs. C-667/13, Estado Portugues/Banco Privado Portugues SA, Rn. 46)
 - wenn die Steuerbefreiung „die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen, konkurrierenden Unternehmen in diesem Handel stärkt“ (EuGH v. 9.10.2014, Rs. C-522/13, Ministerio de Defensa und Navantia SA, Rn. 52)
 - Hier: Keine hinreichend konkrete Verfälschung eines bestimmten Wettbewerbs ersichtlich (s. auch *de Weerth*, DB 2016, S. 2692: keine zurechenbare Preisbeeinflussung auf bestimmtem Markt)

7. Verstoß gegen das EU-Beihilfenverbot? (IV)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

- Ähnliche Verschonungsregime in:
Belgien, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien, Niederlande und Spanien
- Wenn Beihilfe bejaht wird: Nachforderung über Zehnjahreszeitraum
(Bestandskraft nach deutschem Recht unerheblich)

8. Fazit und Ausblick



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Ergebnis:

- „Parturient montes, nascetur ridiculus mus“ (Horaz)
Hier: Die Berge kreißen und es ward geboren eine – sehr komplizierte – kleine Maus
- Die Nachfolgeplanung wird noch aufwändiger und muss sehr langfristig angelegt werden
- Fortbestehende verfassungsrechtliche Probleme: Die nächste Befassung des BVerfG ist absehbar

8. Fazit und Ausblick (II)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Alternative:

- Aufgabe des Konzepts einer Hochsteuer mit vielfach bedingten Befreiungen für Betriebsvermögen
- Stattdessen: Breite Bemessungsgrundlage, niedriger Steuersatz
- Steuerbefreiung vor allem für eheinterne Zuwendungen
- Bewertung des Unternehmensvermögens nach dem Verkehrswert (nur zu seiner Ermittlung nach dem Ertragswert) (Rechtfertigung der ErbSt)
- Voraussetzungslose Stundungsoption (insbesondere) für Betriebsvermögen (wenn 10 % und Raten über 10 Jahre = 1 % pro Jahr; §§ 93 und 97 BStGB-E)



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Kontakt:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)
Institut für Finanz- und Steuerrecht
Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
Friedrich-Ebert-Anlage 6-10
69117 Heidelberg

Tel. (06221) 547792
kuba@uni-heidelberg.de