



Rainer Kirchdörfer\*

### **Die Verschonung von Betriebsvermögen ist ökonomisch wichtig und verfassungsrechtlich richtig!**

Um das Ergebnis vorwegzunehmen, der »Steuerbonus« für Unternehmensnachfolger ist aus übergeordneten volkswirtschaftlichen Erwägungen heraus gerechtfertigt, weil der teilweise »Verzicht auf Erbschaftsteuer« an anderer Stelle deutlich mehr zugunsten unseres allgemeinen Wohlstandes einbringt, als er »kostet«.

Zunächst ist festzuhalten, dass Familienunternehmen als einzige Unternehmensform als solche wirtschaftlich von der Erbschaftsteuer betroffen sind. Gegenüber inländischen Unternehmen in öffentlicher/kommunaler/kirchlicher Hand oder Kapitalgesellschaften im Streubesitz werden sie diskriminiert, weil die Eigner solcher Unternehmen entweder keiner Erbschaftsteuer unterliegen oder aber diese nicht aus dem Unternehmen finanzieren (entnehmen) müssen. Gegenüber ausländischen Wettbewerbern sind sie benachteiligt, soweit diese im Ausland, wie häufig, keiner Erbschaftsteuer unterworfen sind.

Die Folgen eines Wegfalls der Verschonungsregelungen im Erbschaftsteuergesetz für den Standort Deutschland und unsere Beschäftigten wären gravierend. Im Februar 2014 hat das ifo Institut an 4 865 Familienunternehmen eine Sonderumfrage versendet, in der Fragen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer gestellt wurden. Die Sonderumfrage wurde von 1 729 Familienunternehmen beantwortet. 64% dieser Familienunternehmen schätzen, dass sie beim Wegfall der Begünstigung von Betriebsvermögen ihre Investitionen senken müssten. 52% der Familienunternehmen gaben an, dass sie beim Wegfall des Verschonungsabschlags ihre Beschäftigtenzahlen senken, und wiederum 43%, dass sie im Zuge der Nachfolgeregelung das Unternehmen oder Teile des Unternehmens hätten verkaufen müssen, wenn es den Verschonungsabschlag nicht gegeben hätte.

\* Prof. Rainer Kirchdörfer ist Mitglied des Vorstands der Stiftung Familienunternehmen.

Der Befund ist noch dramatischer, wenn man berücksichtigt, dass in den nächsten Jahren jährlich ca. 27 000 Familienunternehmen mit insgesamt rund 400 000 Mitarbeitern zur Nachfolge anstehen. Heute sind über die Hälfte der in der Privatwirtschaft Beschäftigten in Familienunternehmen tätig. Deutschlandweit werden ca. 14,6 Mill. Mitarbeiter von Familienunternehmen beschäftigt. Dieser Trend verstärkt sich noch. Allein von 2006–2010 stieg die Inlandsbeschäftigung der 500 beschäftigungsstärksten Familienunternehmen von 3,3 auf 3,6 Millionen an, während die Inlandsbeschäftigung der 26 nicht familienkontrollierten DAX-Unternehmen von 1,5 auf 1,4 Millionen sank. Diese Zahlen sind nicht nur Beleg für die zentrale strukturelle Bedeutung von Familienunternehmen am Standort Deutschland, sie zeigen vielmehr auch deutlich, welche Wirkungen eine steuerliche Behinderung der Unternehmensnachfolge insbesondere für den Arbeitsmarkt haben würde.

Der Eintritt eines hohen Schadens für unsere Volkswirtschaft und damit unseren Wohlstand im Fall des Wegfalls des »Steuerbonus« für Unternehmenserben ist auch plausibel. Es mag zwar sein, dass eine konkrete Existenzgefährdung vieler Unternehmen durch die Erbschaftsteuer in der Vergangenheit nicht nachweisbar war. Abgesehen davon, dass auch in der Vergangenheit stets Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen existierten, kann es auf die Frage, ob die Erbschaftsteuer einzelne Unternehmen in die Insolvenz getrieben hat, aber auch nicht ankommen. Der volkswirtschaftliche Schaden lässt sich vielmehr schon anhand eines einfachen Beispiels eines Maschinenbau-Unternehmens plausibilisieren, das 200 Mill. Euro umsetzt und 10 Mill. Euro Gewinn erzielt. Ein solches Unternehmen würde für die Erbschaftsteuer mit etwa 100 Mill. Euro bewertet, auf die dann (ohne Steuerbonus) 30 Mill. Euro Erbschaftsteuer anfielen. Um diese Summe zu erwirtschaften, müsste das Unternehmen – wegen der ebenfalls anfallenden Einkommensteuer – 60 Mill. Euro Gewinn aufbringen, also sechs Jahre lang nur für die Erbschaftsteuer arbeiten. Dass diese Belastung auf die Investitionsquote und letztendlich auf die Beschäftigungsquote des Unternehmens einen wesentlichen negativen Einfluss haben wird, ist mehr als plausibel.

Der Argumentation des Bundesfinanzhofs in seinem Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht zu den seines Erachtens gegebenen Verfassungsverstößen der §§ 13 a und 13 b i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG, d.h. einer verfassungswidrigen Verschonung von Betriebsvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, vermag ich nicht zu folgen.

Richtig ist freilich, dass der Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz des Artikels 3 GG zu beachten hat, und zwar sowohl für ungleiche Belastungen als auch für ungleiche Begünstigungen. Der Bundesfinanzhof erkennt in seinem Vorlagebeschluss vom 27. September 2012

(II R 9/11) auch an, dass der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes hat. Dabei hindert der allgemeine Gleichheitssatz den Gesetzgeber nicht, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen. So hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 7. November 2006 (1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1) mit dem das alte ErbStG für nichtig erklärt wurde, gleichzeitig die Absicht der Verwirklichung steuerlicher Lenkungsziele für mit dem Gleichheitssatz vereinbar erklärt, sofern diese steuerlichen Lenkungsnormen bestimmte Bedingungen erfüllen. »Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (...). Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.« Das Bundesverfassungsgericht hat nicht infrage gestellt, dass die Qualifikation als Betriebsvermögen in der Hand des Erblassers oder Schenkers bereits ein Begünstigungsgrund ist, um das Lenkungsziel, eine Betriebsfortführung zu ermöglichen und Investitionsanreize zu setzen, zu erreichen (BVerfG vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02, unter C II.3.d).

Bei der Neufassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008 hat sich der Gesetzgeber m.E. dann an die verfassungsrechtlichen Vorgaben gehalten und im Rahmen seines Entscheidungsspielraums »zur Berücksichtigung von Lenkungszielen zielgenaue und am Gemeinwohl orientierte Verschonungsregelungen« (BR Drs. 4/08, S. 39) getroffen, soweit solches in Anbetracht der besonderen Materie überhaupt möglich, praktikabel und mit angemessenem Aufwand konsequent und folgerichtig (nachverfolgbar) überhaupt gesetzlich umsetzbar war.

Um der seit Inkrafttreten des neuen Bewertungsverfahrens im Jahr 2009 deutlich erhöhten steuerlichen Bemessungsgrundlage und der dadurch entstehenden steuerlichen Mehrbelastung zu begegnen, hatte der Gesetzgeber seinerzeit die Möglichkeit, entweder Verschonungsregelungen vorzusehen oder die Erbschaftsteuersätze insgesamt zu senken. Im Rahmen seines gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums hat er sich für die Einführung von Verschonungsregeln entschieden. Wie bereits gezeigt, sind diese vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt, sofern ausreichende Gemeinwohlgründe vorliegen, der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt, der Lenkungsziel von einer gesetzgeberischen Entscheidung getragen und wiederum gleichheitsgerecht ausgestaltet ist. Auch für die Erbschaft- und

Schenkungsteuer gelten diese Grundsätze ausdrücklich (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117,1, BStBl. II 2007, 192 unter C.I.2, und vom 17. April 2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, unter C.I.1).

Die aktuelle Gewährung der Verschonung steht bekanntermaßen unter der Voraussetzung, dass die Unternehmensnachfolge nachhaltig und der Erhalt von Arbeits- und Ausbildungsplätzen sichergestellt ist (vgl. BR-Drs. 4/08, S. 39, BT-Drs. 16/7918, S. 23). Unternehmen, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs Arbeits- und Ausbildungsplätze weitgehend gesichert bleiben, sollten daher von der Erbschaftsteuer entlastet werden. Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang i.Ü. auf die besondere Bedeutung der Familienunternehmen in Deutschland hingewiesen, bei denen der Unternehmensübergang im Erbfall häufig auch für die Beschäftigten eine kritische Phase darstellt (vgl. BR-Drs. 4/08, S. 38):

»Gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird allen Betrieben eine Verschonung angeboten, die ihre Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert und so Arbeitsplätze sichert« (BT-Drs. 16/7918, S.33).

Auch das BVerfG selbst hatte bereits in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 (2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671, unter C.I.2.b bb) festgestellt, dass der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer die besondere Situation von vor allem mittelständischen Familienunternehmen zu beachten hat. Deren Existenz könne durch zusätzliche finanzielle Belastungen, zum Beispiel durch die Erbschaftsteuer, gefährdet werden. Insbesondere könne ein Erbe über den Betrieb und einzelne Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zuzuordnen sind, nicht so frei verfügen wie über nicht betrieblich gebundenes Vermögen. Seine finanzielle Leistungsfähigkeit sei daher nicht voll durch den erworbenen Vermögenszuwachs abgedeckt.

Am Rande sei bemerkt, dass das gegenwärtig geltende Bewertungsrecht für die allermeisten Familienunternehmen gerade auch wegen solcher vom Bundesverfassungsgericht erkannten Verfügungsbeschränkungen im Vergleich zum Verkehrswert der Gesellschaftsanteile zu weit überhöhten Werten führt, da gesellschaftsvertragliche Verfügungsbeschränkungen und Thesaurierungsvorgaben, Entnahmebeschränkungen, Abfindungsklauseln, die den Betrag der Abfindung bei Ausscheiden eines Gesellschafters sehr stark reduzieren, und ähnliche Beschränkungen des Eigentums in der Hand der Gesellschafter im Rahmen der geltenden erbschaftsteuerlichen Bewertung unberücksichtigt bleiben.

Demgegenüber hat der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss die den familiengeführten Unternehmen übli-

cherweise innewohnenden und sie kennzeichnenden besonderen Charakteristika, deren Beachtung das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber geradezu aufgegeben hatte und deren Berücksichtigung dem Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsermessens auch vor dem Gleichheitssatz naturgemäß erlaubt ist, völlig ausgeblendet. Der Erbschaftsteuergesetzgeber hat deshalb beim Erlass des gegenwärtigen Erbschaftsteuergesetzes zulässigerweise auch folgende Gesichtspunkte im Rahmen von verfassungsrechtlich unbedenklichen Lenkungszielen berücksichtigt:

Den Erhalt einer Unternehmensform mit nachhaltiger und gerade nicht an kurzfristiger Rendite ausgerichteter Unternehmenssteuerung in Familienhand und die Förderung einer Unternehmensform, die für den Erhalt von Arbeitsplätzen auch in Regionen steht, in welchen im Wesentlichen nur in der Region verankerte Familien und ihre Unternehmen investieren. Wenn sich der Gesetzgeber bei solcher Sachlage für den »Steuerbonus für Unternehmenserben« entschieden hat, so ist dies m.E. grundsätzlich von der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit und seiner in Bezug auf die Folgen notwendigen Einschätzungsprärogative gedeckt und stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar.

Ernst zu nehmen war freilich die Auffassung des Bundesfinanzhofs, die §§ 13a und 13b ErbStG seien nicht so ausgestaltet, dass das begünstigte Vermögen sachgerecht abgegrenzt werden konnte und deshalb die Begünstigungswirkungen nicht hinreichend zielgenau wirkten. Die Definition des sogenannten Verwaltungsvermögens gewährleistete nämlich nicht folgerichtig, dass das zu begünstigende unternehmerische Vermögen von – nach der eigenen Wertung des Gesetzgebers – nicht begünstigungswürdigem Vermögen abgegrenzt wurde. Der Gesetzgeber hat aber auf diese vom Bundesfinanzhof geäußerte Kritik bereits reagiert (vgl. BR-Drs. 139/13, S. 222). In verschiedenen Gesetzgebungsverfahren wurden zwischenzeitlich zielgenauere Formulierungen der Regelungen zum Verwaltungsvermögen verankert. Die insbesondere problematische sogenannte »Cash-GmbH« ist nun unterbunden. Darüber hinaus hat das Bundesministerium der Finanzen in der letzten Zeit auch offengelegt, dass von einer missbräuchlichen Gestaltung des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts durch die Unternehmen keine Rede sein kann.