

Stellungnahme **der Deutschen Steuer-Gewerkschaft**

**zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofes
vom 27. September 2012 – II R 9/11 -**

I. Vorbemerkung

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft bedankt sich für die Gelegenheit, zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofes vom 27. September 2012 – II R 9/11 - zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der jüngsten Erbschafts- und Schenkungsteuerreform Stellung nehmen zu dürfen.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft teilt vollumfänglich die verfassungsrechtlichen Bedenken des höchsten deutschen Finanzgerichts und möchte im Folgenden auf einige ergänzende Aspekte eingehen, die sie im Rahmen der Gesetzesberatungen zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 sowie zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgetragen hat.

II. Bewertung des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009

Das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 stand unter der Maßgabe der Neuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, die nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichtes vom 7. November 2006 (BVerfGE 117, S. 1 ff.) notwendig geworden war.

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes musste der Gesetzgeber auf der Bewertungsebene unabhängig von der Art des Bewertungsgegenstandes eine am Verkehrswert – dem gemeinen Wert – orientierte Wertermittlung gesetzlich ausgestalten.

Auf einer zweiten Ebene, welche die steuerliche Bemessungsgrundlage abbildet, hatte der Gesetzgeber die Möglichkeit zur steuerlichen Begünstigung einzelner Vermögensarten, sofern dafür ausreichende Gemeinwohlgründe vorliegen.

In der Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 am 5. März 2008 bezweifelte neben weiteren Steuersachverständigen auch die Deutsche Steuer-Gewerkschaft, dass die gesetzliche Neuausrichtung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtes im Hinblick auf die steuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entspricht.

Fehlende Ziel- und Folgerichtigkeit der Verschonungsregelungen

Im Bereich des Steuerrechtes wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie der Folgerichtigkeit eingegrenzt (vgl. BVerfGE 105, S. 73; 110, 412).

Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss der Gesetzgeber darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleichhoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während nach dem Gebot der vertikalen Steuergerechtigkeit die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit niedrigeren Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss (BVerfGE 107, S. 27). Dabei muss eine gesetzliche Belastungsentscheidung folgerichtig in eine Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen dazu bedürfen eines sachlichen Grundes.

Zudem ist die Zielgenauigkeit der Verschonungsregelungen notwendig, um den Kreis der steuerlich Begünstigten sachgerecht einzugrenzen und steuerliche Lenkungszwecke vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG gleichheitsgerecht auszugestalten.

Nach Ansicht der Deutschen Steuer-Gewerkschaft werden die steuerlichen Verschonungsregelungen in §§ 13 a, 13 b ErbStG diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht gerecht.

Nach der Gesetzesbegründung zu § 13 a ErbStG soll die erbschaftsteuerliche Verschonung eines Unternehmens dazu dienen, dieses vor einer Auszehrung von Liquiditätsreserven im Erbfall zu schützen, um dadurch Arbeitsplätze zu erhalten.

Die erbschaftsteuerliche Begünstigung wird damit direkt mit arbeitsmarktpolitischen Zielrichtungen verknüpft.

In der Praxis können die Verschonungsregelungen jedoch vielfach genau das Gegenteil bewirken.

So würde ein Erbe eines wirtschaftlich gefährdeten Unternehmens, dessen Rettung nur mit dem Abbau personeller Ressourcen erfolgen kann, trotz des wirtschaftlich notwendigen Schrumpfungsprozesses zusätzlich mit der Zahlung der Erbschaftsteuer belastet, während der Erbe eines wirtschaftlich soliden Betriebes aufgrund gleichbleibender Lohnsumme von einer erbschaftsteuerlichen Verschonung partizipieren kann, obwohl nach der eigentlichen Intention des Gesetzgebers letzterer Unternehmenserbe keiner steuerlichen Begünstigung bedarf.

Zielführend und folgerichtig wenden sich die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen damit an die Gruppe von Unternehmenserben, die allein aufgrund der Zahlung der Erbschaftsteuer daran gehindert werden, die bisherige Zahl der Betriebsbeschäftigten über den Erbfall hinaus aufrecht zu erhalten.

Aus der Sicht der Praxis dürfte die Zahl dieser Unternehmenserben jedoch überschaubar sein. Der Deutschen Steuer-Gewerkschaft ist kein Fall bekannt, wonach ein Unternehmenserbe aufgrund einer wirtschaftlichen Krisensituation die Stundung der Erbschaftsteuer gemäß § 28 ErbStG beantragt hat.

Neben weiteren Steuersachverständigen vertrat die Deutsche Steuer-Gewerkschaft in der Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Erbschaft-

steuerreformgesetz 2009 deshalb die Ansicht, dass es der Verschonungsregelungen in §§ 13 a, 13 b ErbStG nicht bedarf.

Vielmehr stellt die erbschaftsteuerliche Stundung nach § 28 ErbStG eine geeignete und vor allem zielgenaue Möglichkeit dar, um bei krisengefährdeten Unternehmen und Betrieben einen völligen Verlust des Steuersubstrates zu vermeiden.

Gegenstand der Steuerbefreiung

Darüber hinaus kritisiert die Deutsche Steuer-Gewerkschaft die erbschaftsteuerliche Regelfverschonung betrieblichen Vermögens (85 Prozent) und sieht diese Bevorzugung im Hinblick auf Art. 3 GG als nicht mehr gerechtfertigt an.

Die eklatante Ungleichbehandlung von Produktivvermögen und sonstigem Vermögen - vermieteter Wohnraum wird nur zu 10 Prozent befreit, Verwaltungsvermögen komplett aus der Verschonung herausgenommen – basiert allein auf der Novellierungsleitlinie, wonach das Produktivvermögen unmittelbar Arbeitsplätze schafft oder erhält.

Bei der Richtigkeit dieses gesetzgeberischen Ansatzes darf nicht außer Acht gelassen werden, dass auch betriebliches Verwaltungsvermögen mittelbar zum Erhalt bzw. zur Schaffung von Arbeitsplätzen beiträgt.

So sichert beispielsweise die Errichtung allein zur Kapitalanlage dienender Immobilien Arbeitsplätze in der Baubranche. Ohne ein Kapitalgerüst bzw. ohne eine Vorfinanzierung sind wirtschaftliche Großprojekte, z.B. im Bereich der alternativen Energiegewinnung, nicht möglich.

Eine Trennung in ein für den Arbeitsplatzert halt notwendiges „gutes“ Produktiv- und „schlechtes“ Verwaltungsvermögen ist damit nach Ansicht der Deutschen Steuer-Gewerkschaft nicht möglich, so dass die fast vollständige erbschaftsteuerliche Verschonung ersterer Vermögensart nicht mehr dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz entspricht.

III. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Novellierungen nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Die durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz bedingten steuerrechtlichen Novellierungen standen vor allem im Licht der in Deutschland bestehenden wirtschaftlichen Krisensituation der Jahre 2008/2009.

Unter schwierigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sollten mit den Neuerungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz die Gegebenheiten für Unternehmensnachfolgen krisenfest und mittelstandsfreundlicher ausgestaltet werden, um damit einen Beitrag zum Erhalt von Arbeitsplätzen zu leisten.

Neben einer Änderung des § 19 Abs. 1 ErbStG, welche eine erbschaftsteuerliche Besserstellung für Geschwister und Geschwisterkinder in der Steuerklasse II zur Folge hatte, wurden mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz u.a. die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen hinsichtlich der Voraussetzungen zur Betriebsführung in § 13 a ErbStG entschärft.

So ist seit 01. Januar 2010 nach § 13 a Abs. 4 ErbStG 85 Prozent des begünstigten Betriebsvermögens erbschaftsteuerfrei, wenn das Unternehmen 5 Jahre, zuvor 7 Jahre, fortgeführt wird und die Lohnsumme am Ende dieses Zeitraumes nicht unter 400 Prozent - statt 650 Prozent nach 7 Jahren - gesunken ist.

Die Lohnsummenregelung greift zudem nicht mehr bei Betrieben mit mehr als 10 Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, sondern erst ab Betrieben mit 20 Beschäftigten.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft bekräftigte in der Expertenanhörung zum Gesetzentwurf im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 30. November 2009 ihre ernsthaften Zweifel an der Verfassungskonformität der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen zur Betriebsfortführung.

Vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist die weitere erbschaftsteuerliche Privilegierung betrieblichen Vermögens allein vor dem Hintergrund der während der Gesetzesberatungen vorherrschenden wirtschaftlichen Krisensituation in Deutschland nicht gerechtfertigt.

Steuerrecht muss so gestaltet sein, dass es sowohl in wirtschaftlichen Rezessions- wie in Aufschwungsphasen seinen Zweck erfüllt und verfassungskonform ausgestaltet ist.

Folgerichtig sind zudem die Novellierungen im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers, mit den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen in §§ 13 a, 13 b ErbStG Arbeitsplätze erhalten zu wollen, schon deshalb nicht, weil § 13 a ErbStG erst für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten zur Anwendung kommt.

In der Anwendungspraxis führt die Erhöhung der Beschäftigtenanzahl von 10 auf 20 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter dazu, dass weit mehr als 90 Prozent aller Betriebe in Deutschland nicht mehr unter die Arbeitsplatzklausel fallen.

Ein Junktim zwischen einer erbschaftsteuerlichen Verschonung und dem Gemeinwohlinteresse „Arbeitsplatzerhalt“ besteht nach der aktuellen Gesetzessystematik damit nicht mehr.

IV. Verfassungskonformität der Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Veranlagungsjahr 2009

In der Expertenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 bewertete die Deutsche Steuer-Gewerkschaft die erbschaftsteuerliche Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III als nicht sachgerecht, weil damit erstmals eine erbschaftsteuerliche Gleichstellung naher Verwandter des Erblassers mit fremden Dritten verbunden war.

Der Gesetzgeber ignorierte zunächst den gewichtigen Umstand, dass oftmals gegenüber nahen Verwandten gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen bestehen.

Eine differenzierte Ausgestaltung der Steuersätze leistet zudem einen Beitrag zu einer höheren Akzeptanz der Besteuerung von Erbschaften.

Vor diesem Hintergrund sprach sich die Deutsche Steuer-Gewerkschaft im Gesetzgebungsverfahren zur Erbschaftsteuerreform 2009 für eine unterschiedliche Ausgestaltung der Prozentsätze in den Steuersätzen II und III aus und begrüßte die mit

dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz durchgeführte erbschaftsteuerliche Besserstellung für Geschwister und Neffen gegenüber Dritten.

Einen verfassungsrechtlichen Verstoß, insbesondere gegen Art. 6 Abs. 1 GG, kann die Deutsche Steuer-Gewerkschaft in der für das Veranlagungsjahr 2009 geltenden erbschaftsteuerlichen Gleichstellung naher Verwandter mit fremden Dritten jedoch nicht erkennen.

Der Familienbegriff des Art. 6 Abs. 1 GG bezieht lediglich die engere Familie ein, welche die Eltern und ihre Kinder umfasst (vgl. BVerfGE 48, 339).

Familienmitglieder im weitesten Sinne, wie etwa Geschwister oder Abkömmlinge von Geschwistern, fallen damit nicht in den Schutzbereich von Art. 6 Abs. 1 GG.

Bedenken hat die Deutsche Steuer-Gewerkschaft jedoch bei der Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III im Veranlagungsjahr 2009 vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG.

Zumindest das berechnete und nachhaltige Interesse des Erblassers im Bereich der Steuerklasse II, das Vermögen im Familienkreis zu erhalten, wurde nach Ansicht der Deutschen Steuer-Gewerkschaft vom Gesetzgeber nicht im ausreichenden Maße berücksichtigt.

Zur Gesetzesintention ergeben sich aus der Begründung zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 keine Anhaltspunkte für die steuerliche Gleichstellung naher Verwandter mit fremden Dritten.

Auch wenn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes allein fiskalische Entscheidungsgründe nicht die Causa für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung von Lebenssachverhalten darstellen dürfen, steht dem Gesetzgeber insgesamt im Bereich der erbschaft- und schenkungssteuerlichen Behandlung der Erwerber ein weiter Gestaltungs- und Entscheidungsspielraum zu.

Trotz Bedenken erkennt die Deutsche Steuer-Gewerkschaft in der erbschaftsteuerlichen Gleichbehandlung der Erwerber der Steuerklasse II und III keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Folglich war der Gesetzgeber nicht verpflichtet, die mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz durchgeführte Novellierung zugunsten der Erwerber der Steuerklasse II rückwirkend zum 1. Januar 2009 vorzunehmen.

V. Fazit

Wie der Bundesfinanzhof sieht die Deutsche Steuer-Gewerkschaft aufgrund der durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 und des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes durchgeführten Novellierungen der §§ 13 a, 13 b ErbStG einen Begünstigungsüberhang beim erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften, der verfassungsrechtlich nicht mehr gedeckt ist.

Die Verschonungsregelungen führen in der Praxis vielmehr dazu, dass eine Steuerbefreiung in diesem Bereich die Regel und eine tatsächliche Besteuerung die Ausnahme ist, was letztendlich zu einer verfassungswidrigen Fehlbesteuerung führt.