

Gesetzentwurf

der Fraktion der CDU/CSU

Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

A. Problem

Ziel des Gesetzes ist die Erhaltung und Sicherung von Arbeitsplätzen. Mit der vorgeschlagenen Regelung sollen Unternehmen, deren Vermögen sich in der Hand einer oder weniger Personen befindet (vor allem mittelständische Familienunternehmen), von der Auszehrung des Unternehmensvermögens durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie hierauf beruhender ertragsteuerlicher Folgen entlastet werden, wenn das Unternehmen durch den Tod des bisherigen Inhabers oder zu Lebzeiten auf einen oder mehrere Nachfolger übergeht und diese das Unternehmen fortführen. Zweck der Regelung ist nicht die Begünstigung einer bestimmten Personengruppe, sondern die Erhaltung der Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätte des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation.

Die vorgeschlagene Regelung dient auch dazu, familiengeführte Unternehmen von den Unwägbarkeiten eines Mittelentzugs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu befreien, denen große Aktiengesellschaften und Konzerne mit Publikumsbeteiligungen nicht ausgesetzt sind. Sie soll insoweit die Chancengleichheit mittelständischer Unternehmen gegenüber Großunternehmen wieder herstellen.

Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Eigenkapitalausstattung mittelständischer Unternehmen vielfach unzureichend ist und die Möglichkeiten, Fremdkapital zu tragbaren Bedingungen zu erhalten, eingeschränkt sind. Die Mehrzahl dieser Unternehmen ist von Unternehmerpersönlichkeiten geprägt, die nicht dem Ziel der Optimierung der zur Ausschüttung verfügbaren Gewinne verpflichtet sind, sondern ihre Unternehmensidee verwirklichen wollen und daher jeden verfügbaren Euro wiederum ins Unternehmen stecken.

Gerade mittelständische Unternehmen erhalten auch in Krisenjahren überdurchschnittlich viele Arbeits- und Ausbildungsplätze und tragen in erheblichem Umfang zum Wachstum bei. Sie haben hierdurch nicht nur für ein höheres Steuer- und Sozialversicherungsaufkommen gesorgt, sondern die öffentlichen Kassen von erheblichen Ausgaben für eine sonst höhere Beschäftigungslosigkeit entlastet.

B. Lösung

Die auf produktiv eingesetztes Vermögen entfallende Erbschaftsteuer soll, soweit der Betrieb fortgesetzt wird, über einen Zeitraum von zehn Jahren gestun-

det und in gleich bleibenden Jahresraten unter der Voraussetzung der Betriebsfortführung gänzlich erlassen werden.

Vermögen, das der Produktion von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen und/oder deren Verteilung dient, wird von der Erbschaftsteuer entlastet, da hierdurch volkswirtschaftliche Leistungen und Arbeitsplätze geschaffen und garantiert werden. Vermögenswerte wie Kapital, die Hingabe von beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechten gegen Entgelt, die auch einkommensteuerlich im Normalfall nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung angesehen werden, soll hingegen nicht begünstigt werden. Solches Vermögen wird grundsätzlich nicht dem begünstigten Betriebsvermögen zugerechnet, auch wenn es für Zwecke der Einkommensteuer dem Betrieb zugeordnet ist („gewillkürtes Betriebsvermögen“). Anders als bisher wird bei nichtproduktivem Vermögen auch kein Bewertungsabschlag vorgenommen, wenn es in den Betrieb eingelegt wird. Künftig unterliegen somit beispielsweise Mietwohnungen unabhängig davon, ob sie sich im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befinden, der gleichen Erbschaftsteuer. Der Steuerausfall durch Entlastung des produktiven Vermögens wird hierdurch zum Teil kompensiert. Bei der Abgrenzung nichtproduktiven Vermögens muss jedoch beachtet werden, dass

- die für operative Zwecke der Unternehmen bestimmten Geldmittel und sonstigen Reserven grundsätzlich nicht angetastet werden und
- Unternehmen, die gewerbsmäßig die Kapitalhingabe oder Vermietung und Verpachtung von Sachen und Rechten mit Fremdkapital betreiben (z. B. Banken, Versicherungsunternehmen, Wohnungsbauunternehmen) grundsätzlich auch in den Genuss der Entlastung kommen.

Für die hiernach erforderliche Abgrenzung werden Kriterien herangezogen, die der überwiegenden Zahl der Unternehmen die steuerliche Entlastung sichern und aus den im Rahmen der Buchführung ohnehin erfassten Daten abgeleitet werden können.

Übersteigt der Wert des auf den Nachfolger übergehenden Betriebsvermögens den Betrag von 100 Mio. Euro, wird die Erbschaftsteuerfreistellung nicht gewährt. Die bisherige Entlastung des Betriebsvermögens durch Freibetrag, Bewertungsabschlag und Anwendung der Steuerklasse I unabhängig vom Verwandtschaftsgrad des Erwerbers bleibt aber unter den bisherigen Voraussetzungen erhalten.

C. Alternativen

Gesetzentwurf des Landes Schleswig-Holstein, mit dem die Unternehmer aber im Endergebnis nicht entlastet, sondern zusätzlich belastet werden.

D. Kosten

Das Betriebsvermögen ist schon jetzt durch den besonderen Freibetrag und den Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG begünstigt. Wenn nahezu alle Unternehmen von der Möglichkeit Gebrauch machen, einen vollständigen Wegfall der Erbschaftsteuer auf das Unternehmensvermögen zu erreichen, ist mit einer darüber hinausgehenden Minderung des Erbschaftsteueraufkommens von rund 400 Mio. Euro jährlich zu rechnen (bei voller Wirksamkeit der Maßnahme). Aufgrund der nur rudimentär vorhandenen und für diesen Zweck nicht ausreichend gegliederten statistischen Daten lässt sich dieser Ausfall allerdings nur schätzen.

Die kassenmäßigen Auswirkungen treten allerdings erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung ein, so dass im ersten Kassenjahr 2006 nur Mindereinnahmen von rund 120 Mio. Euro anfallen.

Nicht berücksichtigt sind hierbei die Steuereinnahmen, die sich aus der Erhaltung und der Arbeitsplätze im vererbten oder übertragenen Unternehmen ergeben. Allerdings kommen diese Mehreinnahmen zum Teil auch der Bundeskasse zugute, während der Erbschaftsteuerausfall allein die Landeskassen trifft.

Der Ausfall der Erbschaftsteuer soll durch die Erhöhung des steuerpflichtigen Anteils für Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften nach dem 1. Januar 2006 von 50 Prozent auf 57 Prozent gegenfinanziert werden, durch die die Gesamtbelastung der Gewinne aus Kapitalgesellschaften nach der Herabsetzung der Körperschaftsteuer der anderer Unternehmensgewinne wieder gleichgestellt wird. Die Aufkommensauswirkungen stellen sich wie folgt dar:

– Beträge in Mio. Euro –

Maßnahme	Erstjahr der vollen Wirkung	Kassenjahre		
		2006	2007	2008
Erbschaftsteuer bei Unternehmensfortführung Stundung der betrieblichen Erbschaftsteuer und Erlass um 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung	– 400	– 120	– 500	– 400
Steuarentlastung Halbeinkünfteverfahren	– 400	– 120	– 500	– 400
Erhöhung des steuerpflichtigen Anteils von 50 % auf 57 % für Ausschüttungen nach dem 1. Januar 2006	+ 500	+ 0	+ 380	+ 500
Gegenfinanzierung	+ 500	+ 0	+ 380	+ 500
Saldo insgesamt	+ 100	– 120	– 120	+ 100

E. Sonstige Kosten

Weitere Steuermindereinnahmen oder Ausgabenerhöhungen entstehen nicht. Im Gegenteil: Wenn nur begünstigtes Vermögen auf den Erwerber übergeht, kann dessen Feststellung und Bewertung unterbleiben, wenn nicht innerhalb der Zehnjahresfrist die Voraussetzungen für die Stundung und Steuerbefreiung entfallen. Hierdurch verringern sich der Aufwand bei den Erbschaftsteuer- und Betriebsfinanzämtern sowie die Kosten des Steuerpflichtigen vor allem für die Steuerberatung. Die Höhe der Einsparungen kann nicht beziffert werden.

Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates folgendes Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom ..., zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. In § 3 Nr. 40 werden die Wörter „die Hälfte“ durch die Angabe „43 vom Hundert“ ersetzt.
2. In § 3c Abs. 2 Satz 1 werden die Wörter „die Hälfte“ durch die Angabe „57 vom Hundert“ ersetzt.
3. In § 45d Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d werden die Wörter „die Hälfte“ durch die Angabe „57 vom Hundert“ ersetzt.
4. In § 52 Abs. 1 werden die Jahreszahl „2005“ durch die Jahreszahl „2006“ und die Jahreszahl „2004“ durch die Jahreszahl „2005“ ersetzt.

Artikel 2

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076), wird wie folgt geändert:

1. In § 10 Abs. 6 werden die Sätze 4 und 5 gestrichen.
2. § 12 wird wie folgt geändert:
 - a) In Absatz 5 werden folgende Sätze 4 und 5 angefügt:

„Zum Besteuerungszeitpunkt kann ein Abzugsbetrag für zukünftige Investitionen gebildet werden. Soweit die hierfür vorgesehenen Mittel nicht innerhalb von zwei Jahren dem Betriebsvermögen zugeführt werden, dass nicht unter § 28a Abs. 2 Satz 2 fällt, gilt der Abzugsbetrag als nicht gebildet.“
 - b) In Absatz 6 werden folgende Sätze 2 und 3 angefügt:

„Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes belegenen Betriebsstätte dient, ist abweichend von Satz 1 nach Absatz 5 zu bewerten. Kommt § 28 zur Anwendung, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung bestehen und nicht später entfallen sind.“
3. § 13a wird wie folgt geändert:
 - a) Die Absätze 1 bis 4 erhalten folgende Fassung:

„(1) Vermögen im Sinne des Absatzes 3 bleibt vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 225 000 Euro außer Ansatz

 1. beim Erwerb von Todes wegen; beim Erwerb durch mehrere Erwerber ist für jeden Erwerber ein Teilbetrag von 225 000 Euro entsprechend einer vom Erblasser schriftlich verfügten Aufteilung des Freibetrags maßgebend; hat der Erblasser keine Aufteilung verfügt, steht der Freibetrag,

wenn nur Erben Vermögen im Sinne des § 28a erwerben, jedem Erben entsprechend seinem Erbteil und sonst den Erwerbern zu gleichen Teilen zu;

2. beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird; dabei hat der Schenker, wenn zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht werden, den für jeden Bedachten maßgebenden Teilbetrag von 225 000 Euro zu bestimmen.

Wird ein Freibetrag nach Satz 1 Nr. 2 gewährt, kann für weiteres, innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb von derselben Person anfallendes Vermögen im Sinne des Absatzes 3 ein Freibetrag weder vom Bedachten noch von anderen Erwerbern in Anspruch genommen werden.

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Wert des Vermögens im Sinne des Absatzes 3 ist mit 65 vom Hundert anzusetzen.

(3) Der Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und der verminderte Wertansatz (Absatz 2) gelten für begünstigtes Vermögen nach § 28a, wenn dessen Wert vor deren Berücksichtigung 100 Millionen Euro überschreitet.

(4) Der Freibetrag oder Freibetragsanteil (Absatz 1) und der verminderte Wertansatz (Absatz 2) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen oder Teile oder Anteile am begünstigten Vermögen bis zum Ende des fünften Jahres seit Entstehung der Steuer veräußert (schädliche Verwendung). Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs. Gleiches gilt, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen aus dem begünstigten Vermögen veräußert oder betriebsfremden Zwecken oder Wirtschaftsgütern im Sinne des § 28a Abs. 2 Satz 2 zugeführt werden. Dies gilt nicht, soweit die hierdurch freigewordenen Mittel wiederum einem begünstigten Vermögen zugeführt werden und dort bis zum Ende des fünften Kalenderjahres nach Entstehung der Steuer verbleiben. Entnahmen des Zuwendungsempfängers oder Ausschüttungen an ihn sind eine schädliche Verwendung, soweit sie die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinn und Gewinnanteile um 52 000 Euro übersteigen. Eine schädliche Verwendung liegt auch vor, soweit ein Abzugsbetrag nach § 12 Abs. 5 Satz 4 nach § 12 Abs. 5 Satz 5 als nicht gebildet gilt.“

b) Absatz 5 wird aufgehoben.

4. § 19a wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„(1) Ist in dem steuerpflichtigen Erwerb natürlicher Personen der Steuerklasse II oder III Vermögen im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist von der tariflichen Erbschaftsteuer ein Entlastungsbetrag nach Absatz 4 abzuziehen.

(2) Der Entlastungsbetrag gilt für begünstigtes Betriebsvermögen nach § 28a, wenn dessen Wert vor Berücksichtigung des § 13a 100 Millionen Euro überschreitet.“

b) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Der Entlastungsbetrag fällt unter den in § 13a Abs. 4 angeführten Voraussetzungen weg, wenn die schädliche Verwendung bis zum Ende des fünften Jahres seit der Entstehung der Steuer eintritt.“

5. Nach § 19a wird folgender § 19b eingefügt:

„§ 19b

Begrenzung der Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen im Übergangsbereich

(1) Kommt § 13a zur Anwendung, wird die Höhe der auf das begünstigte Betriebsvermögen entfallenden Erbschaftsteuer auf die Hälfte des um 100 Millionen Euro verminderten begünstigten Betriebsvermögens begrenzt, wenn dieser Betrag niedriger ist als die bei Anwendung der §§ 19 und 19a auf dieses Vermögen anfallende Steuer. Die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer ist der Anteil an der gesamten Steuer, der dem Anteil des Wertes des begünstigten Vermögens zum Wert des gesamten Vermögensanfalls entspricht.

(2) Die Steuerbegrenzung fällt unter den in § 13a Abs. 4 aufgeführten Voraussetzungen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die schädliche Verwendung bis zum Ende des fünften Jahres seit Entstehung der Steuer eintritt. Wird das begünstigte Vermögen oder ein Teil davon nach dem Ende des fünften, aber vor dem Ende des zehnten Jahres im Sinne des § 13a Abs. 4 schädlich verwendet, beträgt die Steuer mindestens

Prozent der ohne Berücksichtigung der §§ 13a und 19a auf das schädlich verwendete Vermögen anfallenden Steuer	wenn zwischen dem Zeitpunkt der schädlichen Verwendung und dem Zeitpunkt der Steuerentstehung liegen
50	mehr als 5 Jahre, aber nicht mehr als 6 Jahre,
40	mehr als 6 Jahre, aber nicht mehr als 7 Jahre,
30	mehr als 7 Jahre, aber nicht mehr als 8 Jahre,
20	mehr als 8 Jahre, aber nicht mehr als 9 Jahre,
10	mehr als 9 Jahre, aber nicht mehr als 10 Jahre,

höchstens jedoch die nach der Anwendung der §§ 13a und 19a anfallende Steuer.“

6. § 28 wird wie folgt gefasst:

„§ 28

Stundung und Erlöschen der Steuer bei begünstigtem Vermögen

(1) Gehört zum Erwerb begünstigtes Vermögen im Sinne von § 28a im Wert bis zu 100 Millionen Euro, ist dem Erwerber die darauf entfallende Steuer bis zum Ende des zehnten Jahres seit Entstehung der Steuer zinslos zu stunden. Die auf das begünstigte Vermögen entfallende Steuer ist der Anteil an der gesamten Steuer, der

dem Anteil des Wertes des begünstigten Vermögens zum Wert des gesamten Vermögensanfalls entspricht.

(2) Die nach Absatz 1 zu stundende Steuer erlischt zum Ende eines jeden Jahres in Höhe eines Zehntels des ursprünglichen Betrags nach Absatz 1 Satz 2, mindestens jedoch in Höhe von 5 000 Euro; von diesem ist die nach Absatz 3 bereits fällig gewordene Steuer ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit abzuziehen. Die gestundete Steuer erlischt in voller Höhe für einen vorausgegangen Erwerb, wenn das begünstigte Vermögen durch einen Erwerb von Todes wegen übergeht.

(3) Soweit der Erwerber begünstigtes Vermögen oder Teile oder Anteile am begünstigten Vermögen veräußert (schädliche Verwendung), endet die Stundung mit dem Zeitpunkt der Veräußerung. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs. Gleiches gilt, soweit wesentliche Betriebsgrundlagen aus dem begünstigten Vermögen veräußert oder betriebsfremden Zwecken oder Wirtschaftsgütern im Sinne des § 28a Abs. 2 Satz 2 zugeführt werden. Dies gilt nicht, soweit die hierdurch freigewordenen Mittel wiederum einem begünstigten Vermögen zugeführt werden und dort bis zum Ende des zehnten Kalenderjahres nach Entstehung der Steuer verbleiben. Entnahmen des Zuwendungsempfängers oder Ausschüttungen an ihn sind eine schädliche Verwendung, soweit sie die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile bis zum Ende des letzten in die Zehnjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahres um 150 000 Euro übersteigen. Eine schädliche Verwendung liegt auch vor, soweit ein Abzugsbetrag nach § 12 Abs. 5 Satz 4 nach § 12 Abs. 5 Satz 5 als nicht gebildet gilt. Ist am Ende eines Wirtschaftsjahres innerhalb des Stundungszeitraumes nicht begünstigtes Betriebsvermögen nach § 28a Abs. 2 vorhanden, endet insoweit die Stundung wegen schädlicher Verwendung zu diesem Zeitpunkt; § 12 Abs. 5 Satz 4 ist nicht anzuwenden.

(4) Auf Antrag des Erwerbers kann die Festsetzung der Steuer unterbleiben, solange diese nicht fällig ist, wenn auf den Erwerber ausschließlich begünstigtes Vermögen oder neben dem begünstigten Vermögen nur weiteres Vermögen übergegangen ist, dessen Wert die Freibeträge nach § 16 und § 17 nicht übersteigt und § 14 nicht zur Anwendung kommt. Fallen die Voraussetzungen für die Begünstigung weg, hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung abzugeben. Abweichend von § 147 Abs. 3 der Abgabenordnung sind Unterlagen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von Bedeutung sind, mindestens fünf Jahre nach Kenntnis des zuständigen Finanzamts von der Fälligkeit der Steuer, längstens 15 Jahre nach Entstehung der Steuer aufzubewahren. Ist die Steuer bereits festgesetzt worden, ist der Erwerber verpflichtet, den nach Absatz 3 fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen und dem Finanzamt anzuzeigen; die Vorschriften über die Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3, §§ 167 und 168 der Abgabenordnung) gelten für die Feststellung des fälligen Betrags entsprechend. Die Verjährung der Steuer endet nicht vor dem Ablauf des vierten Jahres, nachdem die Finanzbehörde von der schädlichen Verwendung Kenntnis erlangt.

(5) Säumniszuschläge nach § 240 der Abgabenordnung fallen für die nach Absatz 3 fällig gewordene

Steuer erst nach Feststellung der Fälligkeit an. Die Steuer ist jedoch bis zur Feststellung der Fälligkeit für jeden vollen Monat mit einhalb Prozent zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt in den Fällen

- a) des Absatzes 3 Satz 1 bis 5 nach Ablauf eines Monats, nachdem der entsprechende Tatbestand bewirkt wurde,
- b) des Absatzes 3 Satz 6 mit dem Zeitpunkt, für den der Abzugsbetrag gebildet wurde und
- c) des Absatzes 3 Satz 7 mit dem Ablauf des sechsten Monats nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs.

(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.“

7. Nach § 28 wird folgender § 28a eingefügt:

„§ 28a
Begünstigtes Vermögen

(1) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Bewertungsgesetzes ist begünstigtes Vermögen. Gehören vermietete Grundstücke, Grundstücke im Sinne des § 69 des Bewertungsgesetzes und die in § 13 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes genannten Gebäude oder Gebäudeteile zu einem ganzen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einem Teilbetrieb, einem Anteil an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder einem Anteil daran, ist dieses Vermögen unter der Voraussetzung, dass es ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gehört, begünstigtes Vermögen. Schulden und Lasten, die mit dem in den Sätzen 1 und 2 genannten Vermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind vom Wert dieses Vermögens abzuziehen.

(2) Von dem nach § 12 Abs. 5 zu bewertenden Betriebsvermögen ist das nach Abzug eines positiven Saldos zwischen dem nicht produktiven Vermögen und den Schulden und sonstigen Abzügen nach § 103 des Bewertungsgesetzes und § 12 Abs. 5 Satz 4 verbleibende Vermögen begünstigtes Vermögen; soweit den Schulden Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters gegenübersteht, bleiben sie bei der Berechnung des Saldos unberücksichtigt; als nach § 12 Abs. 5 zu bewertendes Betriebsvermögen gelten auch Vermögensgegenstände und die damit in Zusammenhang stehenden Schulden, wenn durch den Erwerb beim Erwerber die Voraussetzungen für die Bewertung nach § 12 Abs. 5 eintreten. Nicht produktives Vermögen sind Geld und Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen, Wertpapiere, Beteiligungen am Nennkapital von Kapitalgesellschaften von 25 Prozent oder weniger sowie Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, Seeschiffe, Flugzeuge, Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; das gilt auch, wenn der Erblasser bzw. Schenker nur mittelbar daran beteiligt ist; dies gilt nicht, soweit dem

jeweiligen Vermögen eine Schuld im Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters gegenüber steht. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn der Erblasser oder Schenker, im Fall des § 28 Abs. 3 Satz 7 der Erwerber, sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder kann; dies gilt nicht, soweit die überlassenen Wirtschaftsgüter im nutzenden Betrieb nicht produktives Betriebsvermögen wären. Das nach Satz 1 begünstigte Vermögen ist um den Teil der mit dem nach § 12 Abs. 5 zu bewertenden Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten, die nicht bereits nach § 12 Abs. 5 berücksichtigt worden sind, zu kürzen, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am zu nach § 12 Abs. 5 zu bewertenden Vermögen entspricht. Der Wert des begünstigten Betriebsvermögens von Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend § 97 Abs. 1a des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe auf die Gesellschafter aufzuteilen, dass Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die dem nicht produktiven Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 zuzuordnen sind, kein begünstigtes Betriebsvermögen sind.

(3) Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören zum begünstigten Vermögen, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 Prozent unmittelbar war. Gehört zum Vermögen der Kapitalgesellschaft nicht produktives Vermögen im Sinne von Absatz 2 Satz 2 und 3, ist nur der Teil des Wertes der Anteile begünstigt, der dem Verhältnis des Vermögens der Kapitalgesellschaft nach Absatz 2 Satz 1 zu deren Gesamtvermögen nach § 12 Abs. 5 entspricht. Das nach den Sätzen 1 und 2 begünstigte Vermögen ist um den Teil der damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten, zu kürzen, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am Wert der Anteile entspricht.

(4) Überträgt der Erwerber das erworbene begünstigte Vermögen im Sinne von den Absätzen 1 bis 3 auf Grund einer Auflage des Schenkers oder infolge der Verteilung des Nachlasses auf einen Dritten, liegt insoweit kein begünstigtes Vermögen vor. Soweit der Dritte diesem Erwerber im Gegenzug nicht begünstigtes Vermögen hingibt, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten nach Absatz 1 bis 3 um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.

Artikel 3

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2006 in Kraft

Berlin, den 10. Mai 2005

Dr. Angela Merkel, Michael Glos und Fraktion

Begründung

A. Allgemeines

1. Verfassungsrechtliche Fragen

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995, Az: 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165 bis 179, dem Erbschaftsteuergesetzgeber in Übereinstimmung mit seiner ständigen Rechtsprechung im Rahmen der Garantie des Privaterbrechts eine weitgehende Gestaltungsbefugnis zugestanden, bei der im Hinblick auf Artikel 14 des Grundgesetzes die engeren Grenzen der Eigentumsgarantie zwar nicht zwingend beachtet werden müssen. Dies verpflichtet aber den Gesetzgeber umgekehrt nicht, in die Substanz des Eigentums einzugreifen, soweit dies seinen Intentionen zuwiderläuft. Das Bundesverfassungsgericht selbst hat in dem genannten Beschluss unter Verweisung auf den Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ausgeführt, der Gesetzgeber müsse die verminderte Leistungsfähigkeit bei Erben vor allem mittelständischer Betriebe berücksichtigen, „die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind“ und „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“ sind. „Die Fortführung des Betriebes“ dürfe „steuerlich nicht gefährdet werden“, wenn die Erben „einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne dass Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden.“

Der Gesetzgeber hat dieser Forderung mit der Neuregelung des Erbschaftsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 1997 dadurch Rechnung getragen, dass er in § 13a ErbStG einen sachlichen Freibetrag von 500 000 DM (jetzt 225 000 Euro) für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 Prozent eingeführt und einen Bewertungsabschlag von 40 Prozent (jetzt 35 Prozent) auf den den Freibetrag übersteigenden Vermögenswert bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer vorgesehen hat. Voraussetzung für die Gewährung dieser Begünstigungen ist eine Fortführung des Betriebes über einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Stichtag der Steuerentstehung, wobei dessen Vermögen nicht durch Entnahmen oder Veräußerungen geschmälert werden darf. Dieser Entlastung stand allerdings eine allgemeine Anhebung der Steuersätze bei der Erbschaftsteuer gerade im Bereich mittlerer Vermögen entgegen, die den Entlastungseffekt teilweise wieder aufgehoben hat.

Die Regelungen zur Entlastung des Betriebsvermögens durch das Jahressteuergesetz 1997 wurden verfassungsrechtlich in Zweifel gezogen. Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 22. Mai 2002, II R 61/99, BFHE 198, S. 342, dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die seinerzeit im Erbschaftsteuerrecht eingeführte Bewertung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften dem Grundgesetz entspricht. Das Bundesverfassungsgericht hat über diesen Vorlagebeschluss noch nicht entschieden. Es ist auch nicht absehbar, wann es darüber entscheiden wird.

Es kann dahin stehen, ob das Bundesverfassungsgericht, sofern es die Vorlage überhaupt für zulässig erachtet, dem Bundesfinanzhof darin folgt, dass im Abweichen vom gemeinen Wert im Sinne des § 9 BewG – im heutigem Sprachgebrauch dem Verkehrswert – bereits grundsätzlich eine gleichheitswidrige Bevorzugung bestimmten Vermögens liegt. Denn der vorliegende Vorschlag räumt der Frage der Bewertung nur sekundäre Bedeutung ein. Wie der zutreffende Wert zu ermitteln ist, ist letztlich belanglos, wenn für die zu bewertenden Wirtschaftsgüter im Normalfall keine Erbschaftsteuer anfällt. Im Übrigen stellt sich der Bundesfinanzhof in Widerspruch zu den Ausführungen im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995, Az: 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121 bis 165, zur Vermögensteuer, nach der „der steuerliche Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens“ begrenzt ist. In dem zitierten Beschluss vom gleichen Tage zur Erbschaftsteuer greift das Bundesverfassungsgericht diesen Gedanken nochmals auf, indem es etwa darauf hinweist, dass „das (damals) geltende, historisch überlieferte Erbschaftsteuerrecht“ „dieses Erfordernis betriebsangemessener Belastung etwa bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft“ beachte, „wenn es dort gemäß § 36 BewG der Erbschaftsbesteuerung den Ertragswert zugrunde legt, um eine Zerschlagung dieser Wirtschaftseinheiten zu vermeiden“. Dies lässt jedenfalls Zweifel aufkommen, ob die präkonstitutive Festlegung auf den gemeinen Wert als gesetzliche Zielgröße, die für die wichtigsten Vermögensgegenstände durch anderweitige Regelungen ohnehin seit langem keine praktische Bedeutung mehr hatte, unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten noch haltbar ist.

Die Frage zu entscheiden, was besteuert werden und was aus unterschiedlichen, dem Gemeinwohl dienenden Gründen von der Besteuerung ausgenommen werden soll, ist aber eine ureigene Aufgabe des Gesetzgebers. Dies hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss ausdrücklich anerkannt. Diese Entscheidung steht demnach weder zeitlich noch inhaltlich in Abhängigkeit von der weiteren Entwicklung der gerichtlichen Auseinandersetzung um die zutreffende Bemessungsgrundlage. Der Gesetzgeber jedenfalls, der hierfür seine Regelungszuständigkeit in Anspruch nimmt, setzt sich nicht in Widerspruch zur Aufgabenzuweisung innerhalb der Gewaltenteilung.

2. Verhinderung missbräuchlicher Umgestaltung von nichtproduktivem Vermögen zu Betriebsvermögen

Einem Problem, das der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss aufgeworfen hat, muss jedoch auch im Rahmen dieses Vorschlags Beachtung geschenkt werden: Dass nämlich Vermögen, das nicht in unternehmerischer Weise eingesetzt wird und auch nicht den sozialen Bindungen von Unternehmensvermögen unterliegt, sondern als weitgehend risiko- und wertverlustfreie Vermögensanlage anzusehen ist, durch rechtliche oder tatsächliche Gestaltungen als Unternehmensvermögen deklariert wird, um in den Genuss der steuerlichen Vorteile zu gelangen. Dies gilt selbstverständlich nicht für Betriebsvermögen, das vom Erblasser oder Schenker durch Investition von Geld- oder Kapitalvermö-

gen in unternehmerische Aktivitäten genutzt wurde und das inzwischen der Sozialbindung und Zweckbestimmung des Unternehmens dient. Derartige Umwidmungen des Vermögens sind wünschenswert, auch wenn sie aus dem Gesichtspunkt der Erbschaftsteuerersparnis vorgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof kritisierte in seinem Beschluss, dass Betätigungsformen, die sich äußerlich als reine Vermögensverwaltung darstellten, durch Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft steuerlich als Gewerbebetrieb gelten. Dies ist nicht nur durch rechtliche Gestaltungen möglich, sondern auch durch tatsächliche Vorgänge, etwa die Einlage von Geld- und Kapitalvermögen oder Grundstücken in beträchtlichem Umfang als „gewillkürtes“ Betriebsvermögen in einen Gewerbebetrieb von eher bescheidenem Ausmaß. Diesen nicht von dem gesetzgeberischen Zweck der Erhaltung von Unternehmensvermögen gewählten Gestaltungen muss man aber nicht in erster Linie dadurch begegnen, dass man – wie der Bundesfinanzhof meint – die Vergünstigungen insgesamt versagt, sondern solche Gestaltungen hiervon ausnimmt.

Dem Unternehmer steht es grundsätzlich frei, mit welchen Vermögensgegenständen er sein Unternehmen ausstattet. Es ist nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, nachzuprüfen, ob solche Investitionen betriebswirtschaftlich notwendig oder sinnvoll sind. Für ertragsteuerliche Zwecke wird daher seit jeher der Ansatz von „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zugelassen, also solchen Wirtschaftsgütern, die nicht betriebs erforderlich erscheinen. Allerdings kann dies dort hingenommen werden, weil die steuerlichen Folgen jedenfalls im Endergebnis sich nicht wesentlich unterscheiden, wenn Vermögensgegenstände im Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehalten werden. Wenn die Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen jedoch gänzlich entfällt, ist es erforderlich, Vermögensgegenstände auszunehmen, die üblichen privaten Vermögensanlagen gleichen.

Natürgemäß kann diese Abgrenzung nur schematisch erfolgen, da die Erforschung und Bewertung der betriebswirtschaftlichen Motive bei der Steuerfestsetzung erheblichen Aufwand und hohes Streitpotential auslösen würden.

II. Einzelbegründung

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 3 Nr. 40 EStG)

Der steuerfreie Anteil der bisher unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Einnahmen und Bezüge wird abgesenkt. Dadurch erfolgt eine maßvolle Erhöhung des steuerpflichtigen Anteils von 50 Prozent auf 57 Prozent. Im Zusammenspiel dieser Maßnahme mit der vorgesehenen Senkung des Körperschaftsteuersatzes ab 2006 ist die Gesamtsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften nicht höher als bisher.

Zu den Nummern 2 und 3 (§ 3c Abs. 2 Satz 1, § 45d Abs.1 Nr. 3 Buchstabe d EStG)

Folgeänderung zur Änderung des § 3 Nr. 40 EStG.

Zu Nummer 4 (§ 52 Abs. 1 EStG)

Die Absenkung des steuerfreien Anteils der bisher unter das Halbeinkünfteverfahren fallenden Kapitalerträge soll ab dem Veranlagungszeitraum 2006 wirksam werden.

Zu Artikel 2 (Änderung des Erbschaftsteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Änderung des § 10 ErbStG)

Die bisher in Absatz 6 Satz 4 und 5 enthaltenen Regelungen sind in § 28a übernommen worden.

Zu Nummer 2 (Änderungen des § 12 ErbStG)

Zu Absatz 5

Befinden sich zum Besteuerungszeitpunkt in einem Betriebsvermögen umfangreiche Bestände an flüssigen Mitteln oder anderen zu diesem Zeitpunkt nicht produktiv eingesetzten Vermögensgegenständen, die für Investitionen vorgesehen sind, soll dies nicht zum Verlust der Steuerbegünstigung führen, wenn diese Mittel in einem angemessenem Zeitraum wieder dem begünstigten Zweck zugeführt werden. Da Investitionsvorhaben in Familienunternehmen nicht immer dokumentiert werden, wird der Nachweis, dass entsprechende Pläne bereits vor dem Zeitpunkt des Betriebsübergangs vorlagen, nicht gefordert. Auch erst vom Betriebsübernehmer geplante oder gegenüber bisherigen Planungen geänderte Investitionsmaßnahmen sind begünstigt, wenn sie innerhalb des Zweijahreszeitraums verwirklicht werden. Durch die Bildung eines Abzugsbetrags, der innerhalb von zwei Jahren nicht für Investitionsmaßnahmen verwendet wird, kann wegen der in § 28 Abs. 6 Satz 3 Buchstabe b vorgesehenen Verzinsung des zunächst eingesparten Steuerbetrags kein Zinsvorteil erreicht werden.

Zu Absatz 6

Auch Familienbetriebe sind inzwischen auf internationalen Märkten tätig und unterhalten Niederlassungen, Betriebsstätten oder Tochterunternehmen in anderen Ländern. Die Erleichterungen bei der deutschen Erbschaftsteuer gelten bisher in der Regel nur für Inlandsvermögen. Dies widerspricht dem Diskriminierungsverbot nach dem EU-Vertrag, da sie Erwerber schlechter stellen, wenn der Rechtsvorgänger in Unternehmen in anderen EU-Staaten statt in Deutschland investiert hat. Die bestehende Diskriminierung wird durch die vorgeschlagene Regelung aufgehoben. Die erweiterte Nachweispflicht nach Satz 3 rührt aus dem Umstand her, dass deutsche Finanzbehörden nicht selbst in anderen Staaten Sachverhalte ermitteln können. Die Verlagerung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen trägt diesem Umstand Rechnung und stellt insoweit auch keine Diskriminierung für Investitionen in anderen EU-Staaten dar.

Zu Nummer 3 (Änderung des § 13a)

Die bisherigen Begünstigungen des Betriebsvermögens in § 13a (Freibetrag und Bewertungsabschlag) gelten nur für begünstigtes Betriebsvermögen im Wert von mehr als 100 Mio. Euro. Für Betriebsvermögen bis 100 Mio. Euro sind in § 28 vorgeschlagene Regelungen zur Stundung und zum Wegfall der Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen weitgehend und machen die im Verwaltungsvollzug oft schwer zu handhabenden bisherigen Vorschriften überflüssig.

Zu den Absätzen 1 und 2

Die Absätze werden redaktionell an die Änderungen beim begünstigten Vermögen angepasst.

Zu Absatz 3

Da eine sachgerechte Handhabung der unterschiedlichen Entlastungsvorschriften nur bei einer einheitlichen Definition des Betriebsvermögens möglich ist, wird auf die Bestimmung des § 28a verwiesen, in der das begünstigte Betriebsvermögen für die allgemeine Entlastungsregelung definiert ist. Die Höhe des Wertes des Betriebsvermögens richtet sich nach dem Betrag, für den der Erwerber den Freibetrag und den Bewertungsabschlag in Anspruch nehmen kann. Geht deshalb infolge einer Verfügung im Sinne des § 28a Abs. 4 Betriebsvermögen von anderen Erben oder Schenkungsempfängern auf den begünstigten Erwerber über, so ist auch das übergegangene begünstigte Vermögen bei der Bestimmung der Wertgrenze einzubeziehen.

Zu Absatz 4

Entsprechend müssen auch die Sachverhalte steuerschädlicher Verwendung, also das Entfallen der steuerbegünstigten Zweckbestimmung der Vermögensgegenstände, dem neuen Begriff des steuerbegünstigten Betriebsvermögens angepasst werden.

Zu Nummer 4 (Änderung des § 19a ErbStG)

§ 19a (Gewährleistung der Belastung nach Steuerklasse I für alle Betriebsübernehmer) gilt nur für begünstigtes Betriebsvermögen über 100 Mio. Euro. Die Stundung und der Wegfall der Erbschaftsteuer nach § 28 für geringere Vermögenswerte sind nicht vom Verwandtschaftsgrad des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker abhängig, das mit § 19a verfolgte Ziel ist damit gewährleistet.

Zu den Absätzen 1 und 2

Hier ist eine Anpassung an den neu definierten Begriff des begünstigten Betriebsvermögens erforderlich (siehe Begründung zu § 13a Abs.3).

Zu Absatz 5

Siehe Begründung zu § 13a Abs. 4.

Zu Nummer 5 (Einfügung eines § 19b)

Zu Absatz 1

Für begünstigtes Betriebsvermögen im Sinne des § 28a bis zu 100 Mio. Euro ist zunächst keine Steuer fällig. Wird der Betrieb über zehn Jahre hinweg fortgeführt, entfällt die Erbschaftsteuer ganz. Bei einem knapp über dieser Grenze liegenden Betriebsvermögen würde hingegen bei Anwendung der §§ 13a, 19 und 19a eine Steuer von mehr als 19 Mio. Euro anfallen, dem Erwerber verblieben dabei nur rund vier Fünftel des Vermögens, das ihm bei einer geringfügigen Unterschreitung der Grenze zur Verfügung gestanden hätte. Da solches dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz widerspricht, wird zunächst höchstens die Hälfte des 100 Mio. Euro übersteigenden Betrags als fällige Steuer festgesetzt. Die bisherige Steuerhöhe wird damit erst bei einem Wert des Betriebsvermögens ab 160 Mio. Euro erreicht.

Zu Absatz 2

Die Begrenzung der Steuer entfällt vollständig, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren über – auch Teile – des begünstigten Betriebsvermögens steuerschädlich verfügt (siehe 3c). Liegen zwischen der schädlichen Verwendung und der Steuerentstehung mehr als fünf Jahre, aber weniger als zehn Jahre, wird in einem Übergangsbereich mindestens eine Steuer entsprechend der Berechnung der für Betriebsvermögen bis zu 100 Mio. Euro zu zahlenden Steuer erhoben. Damit wird einerseits vermieden, das bei steuerschädlicher Verwendung weniger Steuer anfällt als bei Betriebsvermögen unter 100 Mio. Euro, andererseits, dass dem Erwerber ein geringerer Betrag verbleibt als dem unter der Grenze liegenden Erwerber.

Zu Nummer 6 (Änderung des § 28 ErbStG)

Die Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber wird künftig dadurch begünstigt, dass die zunächst von Gesetzes wegen unverzinslich zu stundende Steuer vollständig erlischt, wenn das Unternehmen zehn Jahre fortgeführt wird. Bei einer kürzeren Fortführung erlischt die Steuer jeweils nur in Höhe eines Zehntels je Jahr. Wie bei der bisherigen Begünstigung nach den §§ 13a und 19a fällt die Begünstigung bei Veräußerung, Aufgabe oder wesentlichem Vermögensentzug – gegebenenfalls anteilig – weg. Darüber hinaus geht die Begünstigung auch verloren, soweit der Betrieb überwiegend vermögensverwaltende Zwecke verfolgt.

Zu Absatz 1

Die bisher an die Notwendigkeit zur Erhaltung des Betriebs geknüpfte Stundung ist obligatorisch für alle Arten von begünstigtem Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen zu gewähren (Satz 1). Im Hinblick auf unvermeidliche Diskussionen über die Entlastung von Unternehmern mit hoher wirtschaftlicher Potenz wird die volle Entlastung von der Steuer auf den Wert des begünstigten Betriebsvermögens von 100 Mio Euro begrenzt. Übersteigt der Wert des auf den Nachfolger übergehenden Betriebsvermögens diesen Betrag, kommt für das gesamte begünstigte Vermögen die §§ 13a und 19a zur Anwendung. Die Höhe der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer ist nach der Relation der Werte des begünstigten und des nicht begünstigten Vermögens anzusetzen (Satz 2).

Zu Absatz 2

Dies ist die zentrale Vorschrift zum Erlöschen der Steuerschuld. Der Zeitraum von zehn Jahren bis zum endgültigen Erlöschen erscheint angemessen, da er einerseits zu lange ist, um ein planmäßiges Zurückfahren des Betriebs im Hinblick auf eine künftige Liquidierung zu ermöglichen, andererseits eine darüber hinausgehende Verlängerung des Zeitraums den Unternehmer wegen den betriebswirtschaftlichen Restriktionen und der latenten Steuerforderung in seinen Entscheidungen behindern würde. Geht das Vermögen innerhalb des Zehnjahreszeitraums ein weiteres Mal durch Erbgang über, beginnt für den weiteren Erwerber die Zehnjahresfrist erneut zu laufen. Um Schwierigkeiten aus der Kumulierung mehrerer Steuertatbestände auf das gleiche Vermögen zu vermeiden, soll die Steuer aus dem Vorerwerb in einem solchen Fall erlöschen. Zur Vermeidung von Rechtsgestaltungen gilt das allerdings nicht für Schenkungen.

Zu Absatz 3

Die Befreiung des begünstigten Vermögens ist nur dann gerechtfertigt und allgemein vermittelbar, wenn es auch weiterhin seiner volkswirtschaftlichen und sozialen Zweckbindung unterliegt. Wird das begünstigte Vermögen oder Teile hiervon dieser Zweckbindung entzogen, ist es angemessen, den Erwerber auch für dieses Vermögen zur Erbschaftsteuer heranzuziehen, zumal hierbei in der Regel auch die Mittel zur Begleichung der Erbschaftsteuer frei werden. Die Voraussetzungen für den Wegfall der Begünstigung entsprechen denen der geltenden Regelung in § 13a Abs. 5 bzw. § 19a Abs. 5 (Satz 1 bis 5). Da in dem für Produktzyklen langen Zeitraum von zehn Jahren aus betriebswirtschaftlichen Gründen Umstrukturierungen notwendig sein können, die für sich gesehen die steuerschädliche Wirkung auslösen können, wird bestimmt, dass die Begünstigung erhalten bleibt, wenn die freigewordenen Mittel in begünstigtes betriebliches Vermögen reinvestiert werden (Satz 4). Die Tatbestände steuerschädlicher Verwendung werden für den Fall erweitert, dass das Vermögen zwar weiterhin dem Betriebsvermögen zugeordnet wird, aber überwiegend in nichtproduktive Vermögensgegenstände umgewandelt wird (Satz 7). Wird ein für Investitionsvorhaben gebildeter Abzug (§ 12 Abs. 5 Satz 4) nicht für Investitionsmaßnahmen verwendet und entfällt dieser damit mit Wirkung für die Vergangenheit, wird dies einer steuerschädlichen Verwendung gleichgestellt (Satz 6).

Zu Absatz 4

Hier sind besondere verfahrensrechtliche Regelungen für die steuerliche Behandlung begünstigten Vermögens enthalten. Erhält ein Erwerber nur begünstigtes Vermögen, besteht eine erhebliche Wahrscheinlichkeit, dass innerhalb des Zehnjahreszeitraums keine schädliche Verwendung erfolgt und damit der ursprünglichen Steuerhöhe keine Bedeutung zukommt. Da die Ermittlung des Wertes des begünstigten Vermögens jedoch für Steuerpflichtige und Finanzbehörden regelmäßig am aufwändigsten ist, kann sie unterbleiben, solange kein steuerschädlicher Tatbestand eintritt. Dies setzt voraus, dass bei Vorliegen eines steuerschädlichen Tatbestands die Steuer zutreffend ermittelt und festgesetzt werden kann. Zu diesem Zweck werden die Aufbewahrungsfristen für die zur Ermittlung der Steuer erforderlichen Unterlagen verlängert. Auch die Festsetzungsfrist für die Steuer wird entsprechend verlängert (Satz 2 und 5).

Die gestundete Steuer wird zum Zeitpunkt des Wegfalls des Stundungsgrundes nach Absatz 4 in dem dort genannten Umfang fällig. Weder der Zeitpunkt noch der Umfang der Fälligkeit sind aber zunächst für das zuständige Finanzamt ersichtlich. Daher ist es ohne Zutun des Steuerpflichtigen nicht in der Lage, den fälligen Steuerbetrag durch einen Leistungsbescheid festzusetzen. Da der Steuerpflichtige hingegen über alle Angaben verfügt, die zur Berechnung des fällig gewordenen Betrags erforderlich sind, kann er selbst seine Leistungspflicht bestimmen. Eine derartige Feststellung ersetzt das Leistungsgebot in gleicher Weise, wie eine Steueranmeldung einen Steuerbescheid ersetzen kann. Die Vorschriften über die Steueranmeldung sind daher entsprechend anzuwenden. Der fällige Steuerbetrag kann hiernach auch durch das Finanzamt erstmalig festgestellt oder korrigiert werden (Satz 4).

Der Steuerpflichtige kann den Fristablauf nicht dadurch herbeiführen, dass er dem Finanzamt nicht die erforderliche Erklärung über die steuerschädliche Verwendung vorlegt (Satz 5).

Zu Absatz 5

Gestundete Steuern sind mit dem Wegfall des Stundungsgrundes fällig. Werden fällige Steuern nicht bezahlt, sind an sich Säumniszuschläge zu erheben. Säumniszuschläge dienen zur Durchsetzung des Steueranspruchs. Die Durchsetzung ist aber nicht möglich, so lange der Betrag der fällig gewordenen Steuer nicht feststeht. Säumniszuschläge sollen daher erst ab dem Zeitpunkt anfallen, in dem der Betrag durch das Finanzamt oder nach Absatz 5 Satz 4 durch den Steuerpflichtigen festgestellt ist. Damit eine Hinauszögerung der Feststellung nicht zu Zinsvorteilen führt, soll der Betrag jedoch verzinst werden. Der Zinslauf beginnt bei

- einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder diesen gleichgestellten Handlungen nach Ablauf eines Monats nach der Bewirkung des entsprechenden Vorgangs, das heißt, nach Ablauf der üblichen Zahlungsfrist für fällige Steuern;
- der rückwirkenden Auflösung eines Investitionsabzugs (§ 12 Abs. 5 Satz 5, § 28 Abs. 3 Satz 6) mit dem Zeitpunkt, zu dem dieser Abzug gebildet wurde. Dieser Zeitpunkt ist auch dann maßgebend, wenn die Steuerersparnis erst später eingetreten ist, etwa wenn die Festsetzung erst später erfolgte;
- der Bildung nicht begünstigten Vermögens nach Ablauf von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs. Dieser Zeitraum entspricht der Frist für die Aufstellung des Jahresabschlusses für kleine Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB), die auch für Personenunternehmen herangezogen wird (§ 243 Abs. 3 HGB).

Die Verzinsung führt nicht dazu, dass dem Finanzamt andere Maßnahmen zur rechtzeitigen Festsetzung (Verspätungszuschlag, Zwangsmaßnahmen) verschlossen sind.

Zu Absatz 6

Absatz 6 entspricht dem bisherigen Absatz 2.

Zu Nummer 7 (Einfügung eines § 28a ErbStG)

Zu Absatz 1

Das begünstigte Vermögen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben entspricht dem bereits bisher begünstigten Vermögen nach § 13a Abs. 4 Nr. 2 und § 19a Abs. 2 Nr. 2. Da anders als bei gewerblichen und freiberuflichen Betrieben die im Zusammenhang mit dem Betrieb stehenden Schulden (Betriebsschulden) nicht mit dem Aktivvermögen saldiert werden, würden bei der Stundung und dem Wegfall der auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen entfallende Steuer die Betriebsschulden den Wert des übrigen steuerpflichtigen Vermögens verringern. Dies würde land- und forstwirtschaftlichen Betrieben einen nicht rechtfertigten Vorteil gegenüber Gewerbebetrieben und Freiberuflern bringen. Deshalb ist der Wert des begünstigten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens um diese Schulden zu mindern.

Zu Absatz 2

Durch die nach dem Einkommensteuerrecht geschaffene Möglichkeit, Vermögensgegenstände, die nicht ihrer Natur nach der privaten Lebensführung dienen, zu „gewillkürtem“ Betriebsvermögen zu erklären, können praktisch alle Gegenstände, die üblicher Weise in Form der privaten Vermögensverwaltung gehalten werden (Geld- und Kapitalanlagen, vermietete und verpachtete Grundstücke und Gebäude, Seeschiffe, Flugzeuge, gewerbliche Schutzrechte und andere Rechte) auch in Form eines Gewerbebetriebs gehalten werden. Bereits die derzeitige Begünstigung nach den §§ 13a und 19a führte in den letzten Jahren vermehrt zu solchen Gestaltungen. Die Begünstigung von Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, soll nach der Zielrichtung dieses Gesetzes nicht einbezogen werden. Daher kann das in § 12 Abs. 5 definierte Betriebsvermögen nicht in vollem Umfang in die Vergünstigungen einbezogen werden. Zur Beschreibung des Betriebsvermögens, dessen Erhalt aus volkswirtschaftlichen und arbeitsmarktpolitischen Gründen besonders wichtig erscheint, sind zunächst die Positionen des aktiven Betriebsvermögens zu bestimmen, die ihrer Natur nach nicht typischer Weise der Herstellung oder dem Vertrieb von Waren und Dienstleistungen dienen; dies sind die in Satz 2 genannten Gegenstände nicht produktiven Vermögens. Hierbei wird auf die Definition der Vermögensgegenstände nach den Regeln der Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 2 Buchstabe A. und B. Nr. III. und IV.) Bezug genommen, die im Wirtschaftsleben gebräuchlich und hinreichend eindeutig sind.

Ob Vermögensgegenstände der Vermögensart „Betriebsvermögen“ zuzuordnen sind, bestimmt sich im Normalfall danach, ob sie beim Erblasser oder Schenker als solches anzusehen waren. Es gibt jedoch Fälle, in denen Vermögen, dass von unterschiedlichen Personen übergeht, erst in der Person eines Erwerbers vereinigt und erst hierdurch insgesamt zum Betriebsvermögen wird (Beispiel: Der Sohn erbt vom Vater zunächst den Betrieb und später ein dem Betrieb zur Nutzung überlassenes Grundstück von der Mutter.). Vermögen, dass erst durch den Erwerbsvorgang beim Erwerber als Betriebsvermögen zu definieren ist – nicht jedoch solches, dass erst durch Umwidmung durch den Erwerber Betriebsvermögen wird –, soll für die Zwecke dieses Gesetzes gleichwohl als Betriebsvermögen gelten mit allen Folgen, die sich hieraus ergeben. Dies gilt gleichermaßen, ob dieses Vermögen notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder Besitzvermögen in Form einer Betriebsaufspaltung wird.

In praktisch jedem Betrieb sind jedoch solche nicht produktiven Vermögensgegenstände vorhanden, weil sie für operative Zwecke benötigt werden, sei es in Form von Kundenforderungen und Geldmitteln zur Abwicklung der täglichen Geschäfte, sei es, weil Reserven für langfristig vorbereitete Maßnahmen oder Wechselfälle im Betriebsablauf eingeplant werden müssen. Daneben gibt es Unternehmen, deren gewerbliche Tätigkeit im Wesentlichen aus der Überlassung von Geld und anderen Gegenständen an Dritte besteht, wie beispielsweise Banken und Wohnungsbauunternehmen. Gegenüber der privaten Vermögensverwaltung stehen den

aktiven Vermögenspositionen jedoch erhebliche Verbindlichkeiten gegenüber, während privat verwaltetes Vermögen in der Regel aus eigenen Mitteln finanziert ist. Mit der Höhe des aufgenommenen Fremdkapitals steigt jedoch das unternehmerische Risiko, da Vermögensminderungen auf der Aktivseite voll zu Lasten der Eigenmittel des Unternehmers gehen, da der Fremdkapitalgeber auf der vollen Rückzahlung seiner Forderung bestehen wird. Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftsteuer ist aber nur – in der Begrifflichkeit des Bilanzrechts – das anteilige Eigenkapital. Darlehensgeber, sofern sie erbschaftsteuerpflichtig sind, unterliegen mit dem Nennbetrag ihrer Forderung der Erbschaftsteuer. Da Fremdkapital in Form von Gesellschafterdarlehen in der Person des betreffenden Gesellschafters wie Eigenkapital anzusehen ist, wird es bei der Ermittlung des auf ihn entfallenden begünstigten Vermögens dem Eigenkapital entsprechend behandelt.

Nicht produktives Kapital, das mit Fremdmitteln finanziert wurde, kann daher für den Zweck der erbschaftsteuerlichen Entlastung des Unternehmensvermögens außer Betracht bleiben. Aus diesem Grund führt auch die Einlage nichtproduktiver Gegenstände, beispielsweise eines fremd vermieteten Grundstücks in das Betriebsvermögen nicht zum Verlust der Vergünstigung, wenn sie zur Absicherung eines Betriebsmittelkredits – oft auf Veranlassung der finanzierenden Bank – eingelegt werden. Nur soweit nicht produktives Kapital die Schulden und sonstigen Abzüge des Betriebs übersteigt und damit mit Eigenkapital finanziert ist, wird eine Kürzung des begünstigten Betriebsvermögens vorgenommen. Ein Unternehmen mit einer Eigenkapitalquote von 100 Prozent, das ausschließlich nicht produktives Vermögen verwaltet, kann von der Vergünstigung keinen Gebrauch machen. Seine Tätigkeit unterscheidet sich gerade in keiner Weise von der privaten Vermögensverwaltung.

Anlagegegenstände, insbesondere Betriebsgrundstücke, die zwar nicht in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, aber dem Inhaber oder beherrschenden Gesellschafter gehören und dem Betrieb zur Nutzung überlassen sind, zählen nach den Grundsätzen der „Betriebsaufspaltung“ einkommensteuerlich ebenfalls zum Betriebsvermögen. Ihrer Natur nach sind sie dem produktiven Kapital zuzuordnen.

Das begünstigte Vermögen ist um den Teil der außerbetrieblichen, mit dem Betriebsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zu kürzen, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am gesamten Betriebsvermögen entspricht (Satz 4). Dadurch wird verhindert, dass bei der Stundung und dem Wegfall der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer die außerbetrieblichen Schulden den Wert des übrigen steuerpflichtigen Vermögens verringern.

Bei Personengesellschaften ist das begünstigte Vermögen wie das Betriebsvermögen auf die Gesellschafter zu verteilen (Satz 5).

Zu Absatz 3

Die Erleichterungen für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei der deutschen Erbschaftsteuer gelten bisher nur, wenn die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Dies widerspricht dem Diskriminierungsverbot nach dem EU-Vertrag, da sie Erwerber schlechter stellen, wenn der Rechtsvorgänger in Unterneh-

men in anderen EU-Staaten statt in Deutschland investiert hat. Die bestehende Diskriminierung wird durch die vorgeschlagene Regelung aufgehoben.

Als wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, für die die Vergünstigung gewährt wird, gilt wie nach den bisherigen Regelungen eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent. Zwar gibt es eine Reihe von Kapitalgesellschaften in Deutschland, die sich in Familienbesitz befinden, bei denen sich die Beteiligungsquoten durch mehrfache Erbgänge aber so zersplittert haben, dass auf einzelne Gesellschafter weniger als 25 Prozent entfallen. Es ist zwar anzuerkennen, dass gerade solche in Familientradition befindliche Unternehmen nachhaltig zum Erhalt von Arbeitsplätzen beigetragen haben. Die erforderlichen Feststellungen belasten jedoch nicht nur die Finanzämter, sondern auch die Gesellschaften, die bei ihren Dispositionen auch mögliche steuerschädliche Folgen für ihre Gesellschafter berücksichtigen müssen. Es erscheint daher sinnvoll, eine Mindestbeteiligungsquote einzuführen, die Nutzen und Aufwand in einem vernünftigen Maß hält.

Da die Entlastung von Vermögen, das nur der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche wirtschaftliche Leistungen bewirkt, unabhängig von der Rechtsform nicht gerechtfertigt ist und der Zielsetzung dieses Gesetzentwurfs zuwiderläuft, sind Anteile an Kapitalgesellschaften insoweit von der Vergünstigung auszuschließen, als die Gesellschaft derartiges Vermögen hält. Damit fällt nur der Teil des Wertes der Anteile in den Anwendungsbereich der Entlastungsregelung, der dem Verhältnis des Vermögens nach Absatz 2 Satz 1 begünstigten Vermögen der Kapitalgesellschaft zu ihrem Gesamtvermögen entspricht (Satz 2).

Da anders als bei gewerblichen und freiberuflichen Betrieben die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Anteilen an Kapitalgesellschaften stehenden Schulden des Anteilseigners nicht mit dem Aktivvermögen der Gesellschaft verrechnet werden, würden bei der Stundung und dem Wegfall

der auf die Anteile entfallenden Steuer die Schulden des Anteilseigners den Wert des übrigen steuerpflichtigen Vermögens verringern. Dies würde Kapitalgesellschaften einen nicht gerechtfertigten Vorteil gegenüber Gewerbebetrieben und Freiberuflern bringen. Deshalb ist der Wert des begünstigten Vermögens um den Teil der Schulden zu mindern, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am Wert der Anteile entspricht (Satz 3).

Zu Absatz 4

Müssen Erben begünstigtes Betriebsvermögen aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Auflage des Erblassers auf einen Dritten übertragen, muss dieser Dritte den Fortbestand des Betriebes gewährleisten. Insoweit entfällt der Grund, die Erben, die das Betriebsvermögen übergeben haben, weiterhin zu entlasten. Umgekehrt soll der Dritte, der für den Erwerb des Betriebsvermögens anderes aus demselben Nachlass stammendes Vermögen hingibt, so gestellt werden, als habe er von Anfang an begünstigtes Betriebsvermögen erhalten. Dem trägt bisher § 13a Abs. 3 ErbStG Rechnung, der aber nur für Übertragungen aufgrund von Vermächtnissen (auch Vorausvermächtnissen), Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen begünstigt. Dieselbe Interessenlage, die dieser Regelung zugrunde liegt, ergibt sich jedoch auch dann, wenn der Dritte aufgrund einer qualifizierten Nachfolgeklausel im Gesellschaftsvertrag das begünstigte Vermögen erhält, wenn dies aufgrund einer vom Erblasser vorgesehenen Teilungsanordnung auf einen von mehreren Erben übertragen wird oder die Erben sich in entsprechender Weise auseinandersetzen. Die Vorschrift wird deshalb weiter als die bisherige Regelung gefasst und trägt dem Umstand Rechnung, dass derjenige, der die Unternehmensfortführung tatsächlich gewährleistet und nicht derjenige, der aufgrund zivilrechtlicher Universalsukzession zunächst Miteigentümer geworden war, entlastet werden soll.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Die Änderungen sollen mit Wirkung ab 1. Januar 2006 in Kraft treten.