

## **Gesetzentwurf der Bundesregierung**

### **Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge**

#### **A. Problem und Ziel**

Ziel des Gesetzes ist die Erhaltung und Sicherung von Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätte des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation. Die Generationenfolge in mittelständischen Familienunternehmen soll deshalb von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlastet werden unter der Voraussetzung, dass von Todes wegen oder zu Lebzeiten übergehende Unternehmen von den Nachfolgern fortgeführt werden.

Der Gesetzentwurf basiert, wie in den Gesprächen zum Job-Gipfel vereinbart, auf dem Vorschlag Bayerns.

#### **B. Lösung**

Durch das Gesetz soll die auf produktiv eingesetztes Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet werden. Die gestundete Steuer soll in zehn Jahresraten erlöschen unter der Voraussetzung einer entsprechenden Betriebsfortführung. Führt der Erwerber den Betrieb über zehn Jahre fort, entfällt die Steuer damit gänzlich. Zur Vermeidung einer nicht gebotenen Entlastung von Unternehmern mit hoher wirtschaftlicher Potenz wird die volle Entlastung von der Steuer auf den Wert des begünstigten Vermögens bis zu 100 Mio. Euro begrenzt. Übersteigt der Wert des auf den Nachfolger übergehenden begünstigten Vermögens diesen Betrag, kommen für den übersteigenden Teil weiterhin die §§ 13a und 19a ErbStG zur Anwendung.

#### **C. Alternativen**

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren ist zu prüfen, ob das Gesetzesziel noch zielgenauer durch angemessene und vertretbare Maßnahmen erreicht werden kann, die z. B. geringere Anreize bieten für rechtliche und tatsächliche Gestaltungen, nicht produktiv eingesetzte und nicht der unternehmerischen Sozialbindung unterliegende Vermögensteile formal einem vorhandenen oder neu zu schaffenden Betriebsvermögen zuzuordnen.

#### **D. Finanzielle Auswirkungen**

Für die Haushalte der Gebietskörperschaften ergeben sich in den Kassenjahren 2006 bis 2010 die nachfolgenden Auswirkungen:

Finanzielle Auswirkungen des Entwurfs eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

Gebietskörperschaft	Steuermehr-/mindereinnahmen in Mio. Euro in den Kassenjahren				
	2006	2007	2008	2009	2010
Bund	–	–	–	–	–
Länder	–135	–560	–450	–450	–450
Gemeinden	–	–	–	–	–
Insgesamt	–135	–560	–450	–450	–450

#### E. Sonstige Kosten

Durch die vorgesehenen Maßnahmen sind Auswirkungen auf Einzelpreise und das gesamtwirtschaftliche Preisniveau nicht zu erwarten. Sie erhöhen jedoch den Verwaltungs- und Vollzugsaufwand nicht unerheblich.

**BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND**  
**DER BUNDESKANZLER**

Berlin, den 30. Mai 2005

An den  
Präsidenten des  
Deutschen Bundestages  
Herrn Wolfgang Thierse  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge  
mit Begründung und Vorblatt (Anlage 1).

Ich bitte, die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen

Der Bundesrat hat in seiner 811. Sitzung am 27. Mai 2005 gemäß Artikel 76  
Absatz 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus  
Anlage 2 ersichtlich Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates wird  
unverzüglich nachgereicht.

Mit freundlichen Grüßen





## Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

**Artikel 1****Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes**

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:

1. § 10 Abs. 6 Satz 4 und 5 wird aufgehoben.
2. § 12 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
    - aa) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Der Wert ist nach den Grundsätzen des Absatzes 5 und des § 12a zu ermitteln.“
    - bb) Nach Satz 3 werden folgende Sätze angefügt:

„War der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 vom Hundert am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt, ist statt des sich nach Absatz 1 und den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Werts der Anteil an dem nach § 12a ermittelten Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft anzusetzen, der seiner Beteiligung am Nennkapital entspricht. Schulden und Lasten, die mit den in Satz 4 genannten Anteilen an Kapitalgesellschaften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind von deren Wert abzuziehen.“
  - b) Absatz 5 wird aufgehoben.
  - c) Der bisherige Absatz 6 wird Absatz 5 und wie folgt gefasst:

„(5) Ausländischer Grundbesitz wird nach § 31 des Bewertungsgesetzes bewertet. Für ausländisches Betriebsvermögen ist § 12a anzuwenden. Bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften ist Absatz 2 Satz 4 und 5 entsprechend anzuwenden. Kommt § 28 zur Anwendung, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung bestehen und nicht später entfallen sind.“
3. Nach § 12 wird folgender § 12a eingefügt:

„§ 12a

Bestand und Bewertung von Betriebsvermögen

(1) Das Betriebsvermögen umfasst alle Teile eines Gewerbebetriebs oder eines der Ausübung eines freien Berufs dienenden Vermögens, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören; Satz 2 bleibt unberührt. Betriebsgrundstück im Sinne dieses Gesetzes ist der zum Betriebsvermögen gehörende Grund-

besitz, der losgelöst von seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

1. zum Grundvermögen gehören würde, wenn er zu mehr als der Hälfte seines Wertes dem Betrieb dient; dies gilt nicht, wenn neben dem Betriebsinhaber andere Personen an dem Grundstück beteiligt sind. Grundbesitz von Kapitalgesellschaften und Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gehören als Betriebsgrundstücke stets zum Betriebsvermögen.
2. einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würde.

Für den Bestand und die Bewertung von Betriebsvermögen mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke (§ 12 Abs. 3 Satz 1) sind die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgeblich.

(2) Der Wert des Betriebsvermögens wird in der Weise ermittelt, dass die Summe der Werte, die für die zu dem Gewerbebetrieb oder zur Ausübung eines freien Berufs gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze (Rohbetriebsvermögen) ermittelt worden sind, um die Summe der Schulden und sonstigen Abzüge (Absatz 3) gekürzt wird. Die §§ 4 bis 8 des Bewertungsgesetzes sind nicht anzuwenden.

(3) Schulden und sonstige Abzüge, die nach Absatz 1 zum Betriebsvermögen gehören, werden vorbehaltlich des Satzes 3 berücksichtigt, soweit sie mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens im Sinne dieses Gesetzes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Weist ein Gesellschafter in der Steuerbilanz Gewinnansprüche gegen eine von ihm beherrschte Gesellschaft aus, ist bei dieser ein Schuldposten in entsprechender Höhe abzuziehen. Rücklagen sind nur insoweit abzugsfähig, als ihr Abzug bei der Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Zum Besteuerungszeitpunkt kann ein Abzugsbetrag für zukünftige Investitionen gebildet werden. Soweit die hierfür vorgesehenen Mittel nicht innerhalb von zwei Jahren dem begünstigten Betriebsvermögen im Sinne des § 28a Abs. 2 Satz 1 zugeführt werden, gilt der Abzugsbetrag als nicht gebildet.

(4) Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, kann eine Pensionsverpflichtung entsprechend des § 6a des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden.

(5) Die zu einem Gewerbebetrieb oder zur Ausübung eines freien Berufs gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze sind bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. Bei Steuerpflichtigen, die nicht unter Satz 1 fallen, werden die Wirt-

schaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den ertragsteuerlichen Werten angesetzt.

(6) Der Wert des Betriebsvermögens von Gesellschaften im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ist wie folgt auf die Gesellschafter aufzuteilen:

1. Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens sind dem jeweiligen Gesellschafter vorab mit dem Wert zuzurechnen, mit dem sie im Wert des Betriebsvermögens enthalten sind.
2. Die Kapitalkonten aus der Steuerbilanz der Gesellschaft mit Ausnahme der Kapitalkonten aus den Sonderbilanzen sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.
3. Der nach Berücksichtigung der Vorwegzurechnungen im Sinne der Nummern 1 und 2 verbleibende Wert des Betriebsvermögens ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Schlüssel für die Verteilung des Gesellschaftsvermögens bei Auflösung der Gesellschaft auf die Gesellschafter aufzuteilen.
4. Für jeden Gesellschafter ergibt die Summe aus den Vorwegzurechnungen im Sinne der Nummern 1 und 2 und dem anteiligen Unterschiedsbetrag nach Nummer 3 den Anteil am Wert des Betriebsvermögens.“

4. § 13a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 bis 4 werden wie folgt gefasst:

„(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 Betriebsvermögen 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 § 12a Abs. 3 Satz 5 als nicht gebildet gilt.“

b) Absatz 5 wird aufgehoben.

5. § 19a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 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 entfällt mit Wirkung für die Vergangenheit, 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 Gewinne und Gewinnanteile um 52 000 Euro übersteigen. Eine schädliche Verwendung liegt auch vor,

soweit ein Abzugsbetrag nach § 12a Abs. 3 Satz 5 als nicht gebildet gilt.“

6. 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

Vomhundertsatz 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.“

7. § 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, das dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer folgt (Erlöschenszeitpunkt), in Höhe eines Teilbetrags von einem Zehntel der Bemessungsgrundlage nach Satz 2. Bemessungsgrundlage ist die nach Absatz 1 auf zehn Jahre zu stundende Steuer (Ausgangsbetrag). Ist bis zu einem Erlöschenszeitpunkt eine Steuer nach Absatz 4 fällig geworden, erlischt die nach Abzug der bereits nach Satz 1 erloschenen und der fälligen Steuer vom Ausgangsbetrag verbliebene Steuer (Reststeuer) zu den verbleibenden Erlöschenszeitpunkten in Höhe eines Teilbetrags, der sich bei einer Verteilung der Reststeuer zu gleichen Teilen auf die verbleibenden Erlöschenszeitpunkte ergibt. 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 § 12a Abs. 3 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; § 12a Abs. 3 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 festgesetzt worden, ist der Erwerber verpflichtet, in der nach § 153 Abs. 2 der Abgabenordnung zu erstattenden Anzeige den nach Absatz 3 fälligen Steuerbetrag selbst zu berechnen; 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 vom Hundert zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt in den Fällen

- a) des Absatzes 3 Sätze 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 Wirtschaftsjahres.

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

8. 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 Satz 1 und 2 genannten Vermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind vom Wert dieses Vermögens abzuziehen.

(2) Von dem nach § 12a zu bewertenden Vermögen ist das nach Abzug eines positiven Saldos zwischen dem nicht produktiven Vermögen und den Schulden und sonstigen Abzügen nach § 12a Abs. 3 verbleibende Vermögen begünstigtes Vermögen; soweit den Schulden Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Gesellschafters gegenüber steht, bleiben sie bei der Berechnung des Saldos unberücksichtigt; als nach § 12a zu bewertendes Vermögen gelten auch Vermögensgegenstände und die damit im Zusammenhang stehenden Schulden, wenn durch den Erwerb beim Erwerber die Voraussetzungen für die Bewertung nach § 12a eintreten. Nicht produktives Vermögen sind Geld und Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten sowie vergleichbare Forderungen, Wertpapiere, Beteiligungen am Nennkapital von Kapitalgesellschaften von 25 vom Hundert 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. 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 § 12a zu bewertenden Vermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten, die nicht bereits nach § 12a Abs. 3 berücksichtigt worden sind, zu kürzen, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am nach § 12a zu bewertenden Vermögen entspricht.

(3) 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 § 12a Abs. 6 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.

(4) Überträgt der Erwerber das erworbene begünstigte Vermögen im Sinne von Absatz 1 oder 2 auf Grund einer Auflage des Schenkers oder in Folge 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 und 2 um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens.“

9. § 37 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Dieses Gesetz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2005 entsteht.“

- b) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

„(4) In Erbfällen und Schenkungsfällen, in denen die Steuer vor dem 1. Januar 2006 entstanden ist, bleiben § 13a Abs. 5 und § 19a Abs. 5 in der bis 31. Dezember 2005 geltenden Fassung weiterhin anwendbar.“

## Artikel 2

### Änderung des Bewertungsgesetzes

Das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...), wird wie folgt geändert:



1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zum Zweiten Teil, Erster Abschnitt, Unterabschnitt D wie folgt gefasst:

„D. Betriebsvermögen

§§ 95 bis 109a aufgehoben.“

2. § 19 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Einheitswerte werden für inländischen Grundbesitz und zwar für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a und 51a) und für Grundstücke (§§ 68 und 70) festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung).“

- b) Absatz 3 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:

„1. über die Art der wirtschaftlichen Einheit, bei Grundstücken auch über die Grundstücksart (§§ 72, 74 und 75);“.

3. In § 68 Abs. 1 werden die Wörter „oder um Betriebsgrundstücke (§ 99)“ gestrichen.
4. Die §§ 95 bis 97, 98a, 99, 103, 104 und 109 werden aufgehoben.
5. § 138 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 12a Abs. 1 Satz 2

Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzes, die losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würden, sind die land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 139 bis 144 zu ermitteln.“

- b) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 12a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes sind Grundstückswerte abweichend von § 9 mit einem typisierenden Wert unter Anwendung der §§ 68, 139 und §§ 145 bis 150 zu ermitteln.“

- c) Absatz 5 Satz 2 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:

„1. über die Art der wirtschaftlichen Einheit;“.

6. § 152 Abs. 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Dieses Gesetz in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals zum 1. Januar 2006 anzuwenden.“

### **Artikel 3**

#### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2006 in Kraft.

## Begründung

### I. Allgemeiner Teil

#### 1. Zielsetzung

Die Generationenfolge in mittelständischen Familienunternehmen soll von der Erbschaft- und Schenkungsteuer entlastet werden unter der Voraussetzung, dass von Todes wegen oder zu Lebzeiten übergehende Unternehmen von den Nachfolgern fortgeführt werden. 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 Publikumbeteiligungen nicht direkt ausgesetzt sind. Sie soll insoweit die Chancengleichheit mittelständischer Unternehmen gegenüber Großunternehmen verbessern.

Der Gesetzentwurf basiert, wie in den Gesprächen zum Job-Gipfel vereinbart, auf dem Vorschlag Bayerns.

#### 2. Maßnahmen

Durch das Gesetz wird die auf produktiv eingesetztes Vermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet. Die gestundete Steuer erlischt in zehn Jahresraten unter der Voraussetzung einer entsprechenden Betriebsfortführung. Führt der Erwerber den Betrieb über zehn Jahre fort, entfällt die Steuer gänzlich. Die bisherigen Begünstigungen des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Freibetrag und Bewertungsabschlag – § 13a ErbStG – und Tarifbegünstigung für Personen außerhalb der Steuerklasse I – § 19a ErbStG) sind damit entbehrlich.

Zur Vermeidung einer nicht gebotenen Entlastung von Unternehmern mit hoher wirtschaftlicher Potenz wird die volle Entlastung von der Steuer auf den Wert des begünstigten Vermögens von 100 Mio. Euro begrenzt. Übersteigt der Wert des auf den Nachfolger übergehenden Betriebsvermögens diesen Betrag, kommt für das begünstigte Vermögen weiterhin §§ 13a und 19a ErbStG zur Anwendung.

Entlastet wird in erster Linie Vermögen, das der Produktion von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen und/oder deren Verteilung dient. Die vorübergehende Hingabe von Vermögenswerten wie Kapital, beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechten gegen Entgelt, die auch einkommensteuerlich im Normalfall nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (oder freiem Beruf), sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung angesehen werden, wird hingegen nicht begünstigt. Für die erforderliche Abgrenzung werden Kriterien herangezogen, die

- für die überwiegende Zahl der Unternehmen keine Einschränkungen der steuerlichen Entlastung bringen,
- aus den im Rahmen der Buchführung ohnehin erfassten Daten abgeleitet werden können und
- Gestaltungen nur zulassen, soweit hiermit unternehmerische Aktivitäten eingeleitet werden, die der Zielsetzung dieses Gesetzes entsprechen.

Die Bewertung wird künftig vereinheitlicht, um nicht wie bisher die Bemessung der Steuer aufgrund unterschiedlicher Wertansätze je nach Rechtsform des Unternehmensvermögens vorzunehmen.

#### 3. Überlegungen für die weitere Diskussion

Im weiteren Gesetzgebungsverfahren wird zu prüfen sein, ob das Gesetzesziel noch zielgenauer durch angemessene und vertretbare Maßnahmen erreicht werden kann, die z. B. geringere Anreize bieten für rechtliche und tatsächliche Gestaltungen, nicht produktiv eingesetzte und nicht der unternehmerischen Sozialbindung unterliegende Vermögensteile formal einem vorhandenen oder neu zu schaffenden Betriebsvermögen zuzuordnen.

#### 4. Preis- und Kostenwirkungen

Auswirkungen auf Einzelpreise und das gesamtwirtschaftliche Preisniveau sind nicht zu erwarten.

#### 5. Verwaltungs- und Vollzugsaufwand

Die vorgesehenen Maßnahmen erhöhen den Verwaltungs- und Vollzugsaufwand nicht unerheblich. Künftig müssen z. B. auch solche Betriebe und Beteiligungen bewertet und in einem Zehnjahreszeitraum überwacht werden, bei denen das infolge des Freibetrags bisher nicht erforderlich war. Damit steigt die Zahl der Steuer- und Bewertungsfälle.

#### 6. Kosten für die Wirtschaft

Die vorgeschlagenen Steuerentlastungen kommen in vollem Umfang der Wirtschaft zugute.

#### 7. Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

Für die Länder als alleinige Gläubiger der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird ein Steuerausfall von ca. 450 Mio. Euro im Jahr geschätzt, dem ein nicht bezifferbares höheres Aufkommen an Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen und nicht bezifferbare Ersparnisse aus Transferleistungen gegenüberstehen können.

Im Zuge der gemäß § 2 GGO vorzunehmenden Relevanzprüfung sind unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Männern und Frauen keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen zuwiderlaufen.

**Finanzielle Auswirkungen des Entwurfs eines Gesetzes  
zur Sicherung der Unternehmensnachfolge**

Regierungsentwurf  
(Steuermehr-/mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart/ Gebiets- körperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1)</sup>	Kassenjahr				
				2006	2007	2008	2009	2010
1	ErbStG; insb. §§ 12, 12a, 13a Stundung der betrieblichen Erbschaft- steuer und Erlass um 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung. Beschränkung auf Betriebsvermögen bis 100 Mio. Euro.	ErbSt	–450	–135	–560	–450	–450	–450
		insg.	–	–	–	–	–	
		Bund	–450	–135	–560	–450	–450	
		Länder Gemeinden	–	–	–	–	–	

Anmerkungen:

<sup>1)</sup> Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten.

## II. Besonderer Teil

**Zu Artikel 1** (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-  
gesetz)

**Zu Nummer 1** (§ 10 Abs. 6 Satz 4 und 5 – aufgehoben)

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

**Zu Nummer 2** (§ 12)

**Zu Buchstabe a** (Absatz 2)

Sämtliche Formen des Unternehmensvermögens außer der Land- und Forstwirtschaft werden einheitlich mit den Steuerbilanzwerten (Betriebsgrundstücke mit den Bedarfswerten nach den §§ 145 bis 147 BewG) angesetzt. Damit wird für unternehmerisches Vermögen eine einheitliche Bewertung sämtlicher Rechtsformen geschaffen. Bisher gab es unterschiedliche Bewertungsvorschriften für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, für nicht an der Börse notierte Kapitalgesellschaften und für börsennotierte Aktiengesellschaften. Als wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, für die die Vergünstigung gewährt wird, gilt 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 anders als bei gewerblichen und freiberuflichen Betrieben die im 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 Anteilswert um diese Schulden zu mindern.

**Zu Buchstabe b** (Absatz 5 – aufgehoben)

Die Regelungen zum Bestand und der Bewertung des Betriebsvermögens einschließlich der Normen des Bewertungsgesetzes, auf die bisher verwiesen wird, sind nun in § 12a zusammengefasst.

**Zu Buchstabe c** (Absatz 5 – neu)

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. Bestenfalls wird ausländisches Betriebsvermögen durch eines der wenigen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer von der Besteuerung freigestellt, ansonsten kommt es allenfalls zu einer Anrechnung der im Ausland bezahlten Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer. Deutsche Investoren sind in Ländern, in denen keine Erbschaftsteuer erhoben wird oder Betriebsvermögen hiervon freigestellt ist, gegenüber einheimischen Investoren durch die Belastung mit deutscher Erbschaftsteuer benachteiligt. Der Verlust damit beabsichtigter Synergieeffekte bzw. Risikostreuung beeinträchtigt auch den deutschen Standort.

Die geltenden Regelungen zur Begünstigung des Betriebsvermögens widersprechen zudem 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 4 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 (§ 12a – neu)**

##### **Zu Absatz 1**

Satz 1 fasst den wesentlichen Inhalt der künftig entfallenden §§ 95 und 96 BewG zusammen. Die bisherige Regelung des § 99 BewG wird in den Satz 2 übernommen. Satz 3 entspricht dem bisherigen § 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG.

##### **Zu Absatz 2**

Absatz 2 entspricht dem entfallenden § 98a BewG.

##### **Zu Absatz 3**

Absatz 3 Satz 1 bis 3 entspricht dem entfallenden § 103 BewG. 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 angemessenen 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 Betriebübernehmer 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. 5 Satz 3 Buchstabe b ErbStG vorgesehenen Verzinsung des zunächst eingesparten Steuerbetrags kein Zinsvorteil erreicht werden.

##### **Zu Absatz 4**

Absatz 4 bestimmt, dass die ertragsteuerlichen Regelungen des § 6a EStG auch auf nicht buchführende Unternehmer anzuwenden sind, und macht damit § 104 BewG entbehrlich.

##### **Zu Absatz 5**

Absatz 5 ersetzt die bisher in § 109 BewG enthaltenen Regelungen.

##### **Zu Absatz 6**

Absatz 6 tritt an die Stelle der bisherigen Regelungen des § 97 BewG, soweit sie für die Erbschaftsteuer Bedeutung haben. Abweichend vom bisherigen § 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG wurde in Nummer 3 auf den Schlüssel für die Vermögensverteilung statt dem Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt, da die Erbschaftsteuer auf die Vermögensanteile zugreift.

#### **Zu Nummer 4 (§ 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 weitgehender und machen die im Verwaltungsvollzug oft schwer zu handhabenden bisherigen Vorschriften überflüssig.

##### **Zu Buchstabe a**

##### **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 Buchstabe b**

Der bisherige Absatz 5 kann entfallen, da sein Regelungsgehalt in Absatz 4 aufgenommen wurde.

#### **Zu Nummer 5 (§ 19a – neu)**

§ 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 Buchstabe a**

Hier ist eine Anpassung an den neu definierten Begriff des begünstigten Betriebsvermögens erforderlich (siehe oben Nummer 4 Buchstabe a, zu Absatz 3).

##### **Zu Buchstabe b**

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 6 (§ 19b – neu)****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 Nummer 4 Buchstabe a, zu Absatz 4). 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, dass 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 7 (§ 28)****Allgemeines**

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, kommen 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 hinaus gehende Verlängerung des Zeitraums den Unternehmer wegen den betriebswirtschaftlichen Restriktionen und der latenten Steuerforderung in seinen Entscheidungen behindern würde. Erfolgt die Betriebsfortführung über den Behaltenszeitraum von zehn Jahren ohne Verstoß gegen die in Absatz 3 geregelten Behaltensregelungen, ist die Steuer nach zehn Jahren vollständig erloschen. Bei einem Verstoß gegen die Behaltensregelung soll die für den verbliebenen Behaltenszeitraum noch zu stundende Steuer zu den folgenden Erlöschenzeitpunkten in gleichen Teilbeträgen erlöschen.

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. Um missbräuchliche Rechtsgestaltungen zu verhindern, gilt das 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 ErbStG (Sätze 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 (§ 12a Abs. 3 Satz 4 ErbStG) 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 enthal-

ten. 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 aufwändig 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 (Sätze 3 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).

Satz 5 vermeidet den Eintritt der Verjährung, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt nicht die erforderliche Erklärung über die steuerschädliche Verwendung vorlegt.

#### 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, solange 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 4 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 (§ 12a Abs. 3 Satz 5, § 28 Abs. 3 Satz 6 ErbStG) 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 schließt andere Maßnahmen zur rechtzeitigen Festsetzung (Verspätungszuschlag, Zwangsmaßnahmen) nicht aus.

#### Zu Absatz 6

Absatz 6 entspricht dem bisherigen Absatz 2.

#### Zu Nummer 8 (§ 28a – neu)

#### 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 ErbStG. 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 entfallenden Steuer die Betriebsschulden den Wert des übrigen steuerpflichtigen Vermögens verringern. Dies würde land- und forstwirtschaftlichen Betrieben einen nicht gerechtfertigten 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 ErbStG 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 § 12a ErbStG 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 HGB) 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, das 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, das erst durch den Erwerbsvorgang beim Erwerber als Betriebsvermögen zu definieren ist – nicht jedoch solches, das 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 unabhängig davon, ob dieses Vermögen notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder Besitzvermögen in Form einer Betriebsaufspaltung wird.

In praktisch jedem Betrieb sind jedoch solche 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 nicht produktiver 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 bzw. den Anteilen an Kapitalgesellschaften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zu kürzen, der dem Anteil des begünstigten Vermögens am gesamten Betriebsvermögen bzw. dem Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft 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.

### **Zu Absatz 3**

Bei Personengesellschaften ist das begünstigte Vermögen wie das Betriebsvermögen auf die Gesellschafter zu verteilen (siehe § 12a Abs. 6 ErbStG).

### **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 Nummer 9 (§ 37)**

#### **Zu Buchstabe a**

Die Vorschrift bestimmt den erstmaligen Anwendungszeitpunkt der Neuregelungen.

#### **Zu Buchstabe b**

Die Regelung stellt sicher, dass die bisher in § 13a Abs. 5 und § 19a Abs. 5 ErbStG vorgesehenen Behaltensregelungen und Folgen aus Verstößen dagegen in Erwerbsfällen, die

nach bisherigem Recht besteuert und entlastet wurden, weiter anwendbar sind.

**Zu Artikel 2** (Bewertungsgesetz)

**Zu Nummer 1** (Inhaltsübersicht)

Notwendige redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht an die Aufhebung der §§ 95 bis 97, 98a, 99, 103, 104 und 109.

**Zu den Nummern 2 bis 5** (§§ 19, 68, 95 bis 109, 138)

Da die Regelungen über Bestand und Bewertung des Betriebsvermögens in das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz aufgenommen werden, sind die Vorschriften des Bewertungsgesetzes, auf die bisher verwiesen wird und die nur noch für erbschaftsteuerliche Zwecke Bedeutung haben, obsolet (Nummer 4). Die Änderungen in den Nummern 2, 3 und 5 dienen der Beseitigung der Verweisungen auf die nach Nummer 4 entfallenden Normen.

**Zu Nummer 6** (§ 152)

Die Vorschrift bestimmt den Anwendungszeitpunkt der Neuregelungen.

**Zu Artikel 3** (Inkrafttreten)

Die Vorschrift regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.



## Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner 811. Sitzung am 27. Mai 2005 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

### **Zum Gesetzentwurf allgemein**

Der Bundesrat betont die Notwendigkeit, gerade mittelständische Personenunternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu entlasten, um die Fortführung des Betriebs und damit die Arbeitsplätze zu sichern.

Der Bundesrat begrüßt die Bereitschaft des Bundes, diese Zielsetzung ebenfalls mit einer Gesetzesinitiative zu unterstützen.

In Anbetracht der äußerst angespannten Lage der öffentlichen Finanzen ist jedoch im Gesamtzusammenhang der diskutierten Maßnahmen ein Ausgleich der mit der Erbschaftsteuerentlastung verbundenen Mindereinnahmen unerlässlich.





