

**BDI**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.**Deloitte.**

BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe zur Erbschaftsteuerreform

Ausgabe I, 23. März 2015

Bedeutung der Erbschaftsteuer/Verfassungsrechtlicher Rahmen

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Deutschland muss reformiert werden. Die klare Devise der Politik lautete stets: Unternehmensnachfolge sichern. BDI, vbw und Deloitte zeigen auf, mit welcher verfassungskonformen Ausgestaltung diese politische Pflicht zu erfüllen ist.

Einleitung

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber mit seinem Urteil über die Verfassungsmäßigkeit der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen vor eine neue steuerpolitische Herausforderung gestellt. Auf der einen Seite hat der erkennende Senat die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG in der derzeitigen Ausgestaltung teilweise für verfassungswidrig erklärt; auf der anderen Seite hat er dem Gesetzgeber bei einer möglichen Neuordnung der Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen einen weiten Spielraum eingeräumt. Das Grundkonzept der Verschonung von Betriebsvermögen hat das Gericht nicht beanstandet. Schließlich wurde dem Gesetzgeber aufgegeben, bis spätestens zum 30. Juni 2016 die Verschonungsregelungen anhand der verfassungsrechtlichen Leitlinien neu zu fassen.

Für die Familienunternehmen bzw. eigentümergeführten Unternehmen haben die Entscheidung und die darauf aufbauenden steuerpolitischen Entwicklungen eine besondere Bedeutung. Das geltende Bewertungsrecht führt für diese Unternehmen regelmäßig zu einer Überbewertung.

Familienunternehmensspezifische Regelungen werden im Zuge der Bewertung nicht berücksichtigt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben wird regelmäßig überstrapaziert. Daraus ergibt sich zwingend Verschonungsbedarf im erbschaftsteuerlichen Besteuerungsverfahren.

In diesem ersten Beitrag einer Schriftenreihe von BDI/vbw/Deloitte zur Erbschaftsteuerreform werden der Reformbedarf, die Leitlinien der Entscheidung und der gesetzgeberische Spielraum beleuchtet. Aufbauend auf der ausführlichen Analyse des Ausgangspunktes werden in den folgenden Beiträgen die Reformoptionen erläutert. Dabei wird sowohl auf die Frage einzugehen sein, warum eine Aufgriffsgrenze nicht an den Unternehmenswert knüpfen sollte, warum ein Rückgriff auf das Privatvermögen einen erheblichen Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechtes darstellt und warum die Definition des mittelständischen Unternehmens für eine zielgenaue Adressierung der Verschonungsregelungen unumgänglich ist. Neben der rechtlichen Grundlage wird auch der Koalitionsvertrag als die politische Basis heranzuziehen sein. Es gilt, die politischen Entscheidungen anhand dieser beiden Eckpfeiler zu messen und so die erbschaftsteuerliche Diskussion zu begleiten.

Inhaltsverzeichnis

Verfassungsrechtlicher Rahmen	3
1. Reformbedarf aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014	3
1.1 Ausgangssituation	3
1.2 Materielle Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts und ihre Bedeutung für eine gesetzliche Neuregelung.....	3
1.2.1 Verfassungsrechtliche Ausgangssituation	3
1.2.2 Grundsatz der Verschonung von Betriebsvermögen	3
1.2.3 Verfassungswidrigkeit der Lohnsummenregelung	4
1.2.3.1 Beanstandungen des Bundesverfassungsgerichts	4
1.2.3.2 Möglichkeiten für eine Änderung der Lohnsummenregelung	4
1.2.4 Korrekturbedarf bei Übergang großer Unternehmensvermögen – Einführung einer sog. Bedürfnisprüfung	5
1.2.4.1 Ausgangspunkt der Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts	5
1.2.4.2 Unklarheiten bezüglich der Ausgestaltung der vom Bundesverfassungsgericht vorgeschlagenen Bedürfnisprüfung	5
1.2.5 Abgrenzung kleiner bzw. mittlerer und großer Unternehmen als Folge einer Bedürfnisprüfung für Großunternehmen	6
1.2.6 Verwaltungsvermögen	6
1.2.7 Unerwünschte Gestaltungen im Rahmen des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	6
1.2.7.1 Ausgangspunkt der Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts	6
1.2.7.2 Auswirkungen der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts bezüglich unerwünschter Gestaltungen auf die Arbeit der Finanzgerichte	7
1.3 Übergangsfrist	8
1.3.1 Phase 1 – 01.01.2009 bis 16.12.2014	8
1.3.2 Phase 2 – 17.12.2014 bis zum Inkrafttreten der Reform	8
1.3.3 Phase 3 – Zeit ab dem 01.07.2016, falls keine Reform verabschiedet wurde	9
1.4 Konsequenzen für die Gesetzgebungspraxis	9
2. Schlussbemerkung	10
Impressum	11

Verfassungsrechtlicher Rahmen

Mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2015 wird der verfassungsrechtliche Rahmen für die Reform der Erbschaftsteuer beschrieben. Der Gesetzgeber hat innerhalb dieses Rahmens einen weiten Gestaltungsspielraum, der auch eine Verschonung von Betriebsvermögen beinhaltet.

1. Reformbedarf aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014

1.1 Ausgangssituation

Das Bundesverfassungsgericht (im Folgenden „BVerfG“) hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 (BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/11) nach 1995 (vgl. BVerfG, Urt. v. 22.06.1995, BStBl. II 1995, 671) und 2006 (vgl. BVerfG, Urt. v. 07.11.2006, BStBl. II 2007, 192) nunmehr zum dritten Mal eine Entscheidung von weitreichender Relevanz für die erbschaftsteuerliche Nachfolgeplanung getroffen. Während die beiden Vorgängerentscheidungen sich in erster Linie mit Fragen der verfassungskonformen Bewertung von Grundstücken und Unternehmensvermögen befassten, stand nunmehr die Frage der Verschonung von Betriebsvermögen im Fokus der Entscheidung. Dabei gilt weiterhin die in der Vorgängerentscheidung festgestellte zweistufige Aufteilung der Erbschaftsteuer in Bewertungsebene und Verschonungsebene.

War im zugrunde liegenden Finanzgerichtsverfahren noch die Frage von Bedeutung, ob die für das Jahr 2009 beschränkt geltende Gleichstellung von Personen der Steuerklassen II und III mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, so nutzte der Bundesfinanzhof (im Folgenden „BFH“) in seinem Vorlagebeschluss vom 27.09.2012 die Chance, den vermeintlich verfassungswidrigen Begünstigungsübergang von Betriebsvermögen dem BVerfG zur Beurteilung vorzulegen.

1.2 Materielle Erwägungen des Bundesverfassungsgerichts und ihre Bedeutung für eine gesetzliche Neuregelung

1.2.1 Verfassungsrechtliche Ausgangssituation

Das BVerfG weist explizit darauf hin, dass aus Art. 3 Abs. 1 GG zu folgern ist, dass Ungleiches ungleich zu behandeln ist, sodass beim Übergang von verschonungsfähigem Betriebsvermögen im Vergleich zum Übergang von nicht verschonungsfähigem Vermögen (z. B. Barvermögen, Grundvermögen) Ungleichbehandlungen hinzunehmen sind.

Allerdings bedürfen Differenzierungen stets einer Rechtfertigung durch sachliche Gründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (Tz. 121).¹ Je stärker die Ungleichbehandlung, desto höher sind die Anforderungen an die sachliche Rechtfertigung.

1.2.2 Grundsatz der Verschonung von Betriebsvermögen

Das BVerfG hat entschieden, dass die erbschaft- und schenkungsteuerliche Vergünstigung des Übergangs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie Kapitalgesellschaftsanteilen (> 25 %) im Grundsatz nicht zu beanstanden ist (Tz. 118). Die Begrifflichkeiten Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen, Mindestfortführungsfristen von Unternehmen, die Existenz von Lohnsummenregelungen, Beteiligungsvoraussetzungen bei Kapitalgesellschaften, die Freistellung von 85 % des erworbenen Betriebsvermögens sowie die Möglichkeit der Wahl einer Vollverschonung unter Einhaltung strengerer Anforderungen als Grundgerüst des Verschonungsregimes der §§ 13a, 13b ErbStG sind seitens des BVerfG als verfassungskonform bestätigt worden.

¹ Sämtliche Textziffern beziehen sich auf Textziffern im Urteil des BVerfG vom 17.12.2014, soweit nichts anderes vermerkt ist.

Die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG sind lediglich in Teilen ihrer Ausgestaltung nicht verfassungskonform. Dem Gesetzgeber wurde dabei seitens des BVerfG ein erheblicher Gestaltungsspielraum zugestanden. Das Gestaltungsermessen des Gesetzgebers findet seine Grenzen lediglich in den Freiheitsrechten, dem Ausmaß der Ungleichbehandlung bis hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung.

Entscheidend ist der Hinweis, dass das Verschonungsregime der §§ 13a, 13b ErbStG im Grundsatz nicht zu beanstanden ist. Die Verschonungsregelungen führen zwar zu einer Besserstellung von Erwerbern unternehmerischen Vermögens gegenüber Erwerbern sonstigen Vermögens und damit zu einer Ungleichbehandlung. Diese Ungleichbehandlung ist aber durch hinreichend tragfähige Differenzierungsgründe gerechtfertigt, obwohl die Unterscheidung von begünstigtem Betriebsvermögen und nicht begünstigtem sonstigem Vermögen zu einer strukturellen Zweiteilung der Erbschaftsteuer führe (Tz. 131). Die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen sollen die Unternehmen vor Liquiditätsproblemen bewahren, ihren Bestand schützen und die damit verbundenen Arbeitsplätze nicht gefährden. Damit liegen ausreichend sachliche Gründe vor, die eine weitreichende Verschonung von Betriebsvermögen rechtfertigen.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt für die Angemessenheit des Verschonungsregimes liegt darin begründet, dass der Gesetzgeber dem Verschonungsregime Bedingungen beigegeben hat, die sicherstellen, dass der in dem Verschonungsregime zum Ausdruck kommende Fördergedanke auch erreicht wird (Tz. 167).

1.2.3 Verfassungswidrigkeit der Lohnsummenregelung

1.2.3.1 Beanstandungen des Bundesverfassungsgerichts

Das BVerfG hält zwar die Lohnsummenregelung im Grundsatz für verfassungsgemäß; es beanstandet jedoch die pauschale Freistellung aller Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten (Tz. 213).

Die Freistellung von Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten verstoße bereits deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da diese Erwerber gegenüber Erwerbern von Betrieben mit mehr als 20 Beschäftigten deutlich privilegiert seien, ohne dass dem eine ausreichend belastbare Begründung gegenüberstünde. Ferner verschärft

die Freistellung das Maß der Privilegierung gegenüber Erwerbern sonstigen nicht begünstigten Vermögens (Tz. 215). Weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland hätten nicht mehr als 20 Beschäftigte. Betriebe könnten daher fast flächendeckend die steuerliche Begünstigung ohne Rücksicht auf die Erhaltung der Arbeitsplätze beanspruchen, obwohl der mit dem Nachweis und der Kontrolle der Mindestlohnsumme verbundene Verwaltungsaufwand nicht unverhältnismäßig hoch sei (Tz. 220). Hier stünden sich Realität und gesetzgeberische Intention diametral entgegen. Der Gesetzgeber überschreite hierdurch seinen Gestaltungs- und Typisierungsspielraum in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise. Die Lohnsummenkontrolle müsse zahlenmäßig der Regelfall sein, nicht die Ausnahme.

1.2.3.2 Möglichkeiten für eine Änderung der Lohnsummenregelung

Aufgrund der Vorgaben des BVerfG ist der Gesetzgeber aufgefordert, die Anwendung des Lohnsummenkriteriums nicht erst auf Unternehmen anzuwenden, die mehr als 20 Beschäftigte haben. Ob eine Anwendung der Verschonung auf Unternehmen mit mehr als 10 Arbeitnehmern ausreichend ist, so wie es ursprünglich im ErbSt-ReformG vom 24.12.2008 vorgesehen war, ist fraglich. Schwierig wird es sein, einen neuen Wert sachgerecht zu begründen.

Das BVerfG macht hinsichtlich der Anzahl von Beschäftigten, die erforderlich ist, damit die Lohnsummenregelung den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, keine Angaben.

Allerdings konzidiert das Gericht, eine Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme könne gerechtfertigt sein, soweit sie auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen begrenzt und diese Gruppe zudem so umschrieben wird, dass das Bedürfnis für eine solche Freistellung ein besonderes Gewicht besitzt. Als Beispiel genannt wird der Fall, dass betroffene Betriebe über eine so geringe Zahl an Beschäftigten verfügen, dass schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft – die sich über einen so langen Zeitraum, wie ihn die Lohnsummenfrist vorsieht, kaum völlig vermeiden lassen – die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen (Tz. 229).

1.2.4 Korrekturbedarf bei Übergang großer Unternehmensvermögen – Einführung einer sog. Bedürfnisprüfung

Nach dem BVerfG ist die aktuelle Verschonungsregelung dem Grunde nach mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz vereinbar, bedarf aber beim Übergang großer Unternehmensvermögen einer Korrektur. Die Privilegierung des Übergangs großer Unternehmensvermögen ohne Durchführung einer sog. Bedürfnisprüfung sei unverhältnismäßig und damit verfassungswidrig (Tz. 155, 170). Hier erreicht die Ungleichbehandlung gegenüber nicht verschontem anderem Vermögen schon wegen der Höhe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen sei (Tz. 171).

1.2.4.1 Ausgangspunkt der Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts

Ausgangspunkt der Überlegungen des BVerfG ist, dass die Verschonung von Unternehmen dem Grunde nach bei Vorliegen entsprechender sachlicher Gründe zu rechtfertigen sein kann. Dies erfasst auch eine mögliche Vollverschonung von großen Unternehmensvermögen, denn das Optionsmodell des § 13a Abs. 8 ErbStG sei nicht wegen des Umstands der Vollverschonung verfassungswidrig. Es müssen nur tragfähige Rechtfertigungsgründe vorliegen (Tz. 168). An das Maß der Rechtfertigung sind jedoch umso strengere Anforderungen zu stellen, je höher das Maß der Verschonung greift. Insofern hat das BVerfG den Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands als vom Gesetzgeber besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die insbesondere in den Familienunternehmen zum Ausdruck komme, als legitimes Förderziel von erheblichem Gewicht eingeräumt (vgl. Tz. 138). Gerade die als besonders wertvoll eingeschätzte Unternehmensstruktur der deutschen Volkswirtschaft ist nicht nur durch kleine und mittelständische Unternehmen, die sich durch die persönliche Führungsverantwortung des Unternehmensinhabers auszeichnet, geprägt. Sie ist auch und vor allem geprägt durch die Vielzahl der großen mittelständischen Unternehmen, die naturgemäß einen höheren Unternehmenswert in sich tragen und die Kriterien der Empfehlung der EU-Kommission betreffend die Definition von kleinen und mittleren Unternehmen deutlich übersteigen. Danach sollte das gesetzgeberische Ziel ausgerichtet sein.

1.2.4.2 Unklarheiten bezüglich der Ausgestaltung der vom Bundesverfassungsgericht vorgeschlagenen Bedürfnisprüfung

Anhand der Ausführungen des BVerfG im Rahmen der Entscheidungsgründe wird nicht deutlich, was das Gericht mit einer sog. Bedürfnisprüfung bewirken möchte. Eine hohe Erbschaftsteuer könnte für Großunternehmen ebenso wie für kleine und mittlere Unternehmen die Gefahr von Liquiditätsschwierigkeiten, den Verlust von Investitionskraft und den Abbau von Arbeitsplätzen bis hin zum Verkauf oder die Auflösung des Unternehmens bedeuten. Diese Risiken rechtfertigen daher dem Grunde nach auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen, würden jedoch besondere Vorkehrungen erfordern (Tz. 171).

Hinsichtlich der Interpretation des vom BVerfG eingebrachten Begriffs der Bedürfnisprüfung finden sich mehrere Aussagen in dem Urteil, aber keine konkreten Hinweise für den Gesetzgeber. Des Weiteren verwendet das BVerfG in seinem Urteil die Begriffe „Bedürfnis“ und „Bedürftigkeit“ parallel, obwohl beide Begriffe schon im allgemeinen Sprachgebrauch eine unterschiedliche Bedeutung haben. Nach Auffassung des BVerfG sei die Bedürfnisprüfung als Prüfung eines konkreten Verschonungsbedarfs im Einzelfall zu verstehen (Tz. 150). Schwierigkeiten müssen sich daraufhin zwangsläufig ergeben, da Gesetze in aller Regel abstrakt generelle Regelungen umfassen.

Das BVerfG stellt demgegenüber klar, dass die Verschonungsregelung für das Erreichen des gesetzgeberischen Ziels geeignet und erforderlich und deshalb auch einer Stundungsregelung vorzuziehen sei, auch wenn die Verschonung großer Unternehmensvermögen ohne Bedürfnisprüfung unverhältnismäßig sei (Tz. 154).

Ferner weist das BVerfG darauf hin, dass der Gesetzgeber zu prüfen habe, ob bei der Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit auch durch Erbschaft oder Schenkung mittlerweile erworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder bereits vor dem Erwerb aufseiten des Erwerbers schon vorhandenes Vermögen mit einzubeziehen sei (Tz. 175). Insofern könne der Gesetzgeber auch eine individuelle Bedürfnisprüfung vorschreiben. Gegen eine solche individuelle Bedürfnisprüfung könnte aber sprechen, dass das Besteuerungsziel an der durch den Erb- oder Schenkungsfall herrührenden, stärkeren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist. Dementsprechend steht auch nach Auffassung des

BVerfG, eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben im Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechtes (Tz. 153). Insofern ist gründlich zu prüfen, ob ausschließlich auf die durch den Erb- oder Schenkungsfall erlangte Leistungsfähigkeit des Erwerbers oder auch auf sein zuvor bereits vorhandenes Vermögen abzustellen ist.

1.2.5 Abgrenzung kleiner bzw. mittlerer und großer Unternehmen als Folge einer Bedürfnisprüfung für Großunternehmen

Nach Ansicht des BVerfG soll die sog. Bedürfnisprüfung nur auf große Unternehmensvermögen anwendbar sein. Bei Einführung eines Erfordernisses der Verschonungsbedürftigkeit durch den Gesetzgeber muss daher künftig zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und großen Unternehmen andererseits unterschieden werden.

Nach der Diktion des BVerfG ist es Aufgabe des Gesetzgebers, präzise und handhabbare Kriterien zur Bestimmung der Unternehmen festzulegen, für die eine Verschonung ohne Bedürfnisprüfung nicht mehr in Betracht kommt (Tz. 174).

Das BVerfG schlägt dazu – ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben – insbesondere zwei Gestaltungsoptionen für die Abgrenzung zur Prüfung auf Eignung vor. Einerseits nennt es die Größenkriterien der Empfehlung der EU-Kommission, wonach sich kleine und mittlere Unternehmen durch Nichtüberschreiten folgender Kriterien auszeichnen:

- Arbeitnehmerzahl < 250 und
- Jahresumsatz max. 50 Mio. € oder Jahresbilanzsumme max. 43 Mio. €.

Andererseits erachtet das BVerfG auch die Einführung einer absoluten Obergrenze der Verschonung ohne Bedürfnisprüfung für möglich. Diese Obergrenze könne in Anlehnung an den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005 (vgl. BT-Drs. 15/5555, S. 10) bei einem Unternehmenswert von 100 Mio. € festgelegt werden (Tz. 175).

Die vom BVerfG angebrachten Optionen zur Abgrenzung der kleinen bzw. mittleren Unternehmen von den Großunternehmen haben den Nachteil, dass

kapitalintensive und ertragsschwache Unternehmen benachteiligt werden, da diese nach den Vorschlägen des Gerichts als Großunternehmen einzuordnen wären. In der Folge würden solche Unternehmen gegenüber kleinen bzw. mittleren Unternehmen erbschaft- und schenkungsteuerlich schlechtergestellt werden.

1.2.6 Verwaltungsvermögen

Des Weiteren beanstandet das BVerfG im Rahmen seiner Entscheidung, dass die Regelung zur Einbeziehung des Verwaltungsvermögens in die Verschonung nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei (Tz. 242). Die Ziele des Gesetzgebers, nur produktives Vermögen zu fördern und Umgehungen durch steuerliche Gestaltung zu unterbinden, seien zwar legitim und auch angemessen. Dies gelingt jedoch nicht, soweit begünstigtes Vermögen mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss der steuerlichen Privilegierung gelangt (Tz. 243). Im Gegensatz dazu werde die Verschonung insgesamt versagt, wenn die Verwaltungsvermögensquote nur knapp über 50 % liege („Alles-oder-Nichts-Prinzip“).

Ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart umfangreiche Einbeziehung von Vermögensbestandteilen, die das Gesetz eigentlich nicht als förderungswürdig ansieht, ist für das Gericht mit Blick auf die aktuelle Gesetzeslage nicht erkennbar. Hier fehlt es auch an einer konkreten Begründung durch den Gesetzgeber. Das Ziel, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden, kann die Regelung kaum erreichen; im Gegenteil dürfte sie nach Ansicht des BVerfG die Verlagerung von privatem in betriebliches Vermögen in der Vergangenheit eher begünstigt haben. Auch ein spürbarer, vom Gesetzgeber proklamierter Vereinfachungseffekt sei nicht erkennbar, da der Anteil des Verwaltungsvermögens auch für die Anwendung der 50 %-Regel zu ermitteln ist.

1.2.7 Unerwünschte Gestaltungen im Rahmen des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

1.2.7.1 Ausgangspunkt der Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts

Das Verschonungsregime der §§ 13a, 13b ErbStG ist nach Ansicht des BVerfG auch insofern verfassungswidrig, da diese Norm – über den atypischen Einzelfall hinaus – Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen

erzielt werden könnten, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind.

Dies ist der Fall bei Gestaltungen, die die Lohnsummenpflicht umgehen, die die 50 %-Verwaltungsvermögensregel in Konzernstrukturen nutzen und bei sogenannten Cash-Gesellschaften (Tz. 253). Bereits die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Pflicht zur Einhaltung der Mindestlohnsumme stelle eine unverhältnismäßige Privilegierung dar. Daher müsse dies erst recht für Gestaltungen gelten, die z. B. durch vorherige Teilung des unentgeltlich zu übertragenden Betriebs mehrere verschonungsfähige Einheiten mit jeweils nicht mehr als 20 Beschäftigten schaffen (Tz. 256).

Das BVerfG beanstandet aber auch Gestaltungen in Konzernstrukturen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensgrenzwerte. Insbesondere sieht es die Regelung des § 13b Abs. 2 Satz Nr. 3 ErbStG als verfassungswidrig an (Tz. 259), die bei mehrstöckigen Konzernstrukturen durch Ausnutzen des sog. Kaskadeneffekts bislang die steuerfreie Übertragung von Beteiligungen mit anteiligem Verwaltungsvermögen ermöglichte.

Wie nicht anders zu erwarten war, hat das BVerfG ferner die Gestaltungen mit sog. Cash-Gesellschaften beanstandet (Tz. 271 ff.). Diese Beanstandung war auch deshalb notwendig, nachdem der BFH diese Gestaltungen in seinem Vorlagebeschluss als vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt ansah, da er Geldforderungen etc. nicht zu den Wertpapieren und sonstigen vergleichbaren Forderungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG zählte.

1.2.7.2 Auswirkungen der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts bezüglich unerwünschter Gestaltungen auf die Arbeit der Finanzgerichte

Die Ausführungen des BVerfG zu unerwünschten Steuergestaltungen richten sich jedoch nicht ausschließlich an den Steuergesetzgeber. Auch die Finanzgerichte sind Adressaten.

Nach Aussage des BVerfG ist ein Steuergesetz verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind (Tz. 254). Eine gesetzliche Regelung kann gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, wenn Gestaltungen zu Steuererleichterungen führen, die der Gesetzgeber nicht gewollt hat, und wenn kein Missbrauch i. S. d. § 42 AO vorliegt.

Für die Finanzgerichte bedeuten diese Aussagen des BVerfG, dass sie künftig bei steuersparenden Gestaltungen, wenn kein Missbrauch nach § 42 AO gegeben ist, die Frage stellen müssen, ob das Gesetz, auf dessen Anwendung die Gestaltungen beruhen, noch mit Art. 3 Abs. 1 GG zu vereinbaren sind. Wenn daran Zweifel bestehen, hat die Vorlage an das BVerfG zu erfolgen. Die Finanzgerichte werden daher bei ungewöhnlichen Gestaltungen genauer hinsehen, ob eine Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG noch gegeben ist.

1.3 Übergangsfrist

Das BVerfG hat die Übergangsfrist, bis zu welcher der Gesetzgeber eine Neuregelung zu erlassen hat, bereits in den Tenor der Entscheidung aufgenommen. Bis zum 30.06.2016 hat der Gesetzgeber eine Neuregelung zu schaffen.

Aufgrund dieser Tenorierung sind nunmehr drei Zeitphasen zu unterscheiden:

- Phase 1 01.01.2009 – 16.12.2014
- Phase 2 17.12.2014 bis zum Inkrafttreten der Reform, spätestens bis zum 30.06.2016
- Phase 3 Zeit ab dem 01.07.2016, falls keine Neuregelung verabschiedet wurde

1.3.1 Phase 1 – 01.01.2009 bis 16.12.2014

Eine Neuregelung mit Rückwirkung auf den 01.01.2009 kann weder aus dem Tenor der Entscheidung noch aus der Urteilsbegründung abgeleitet werden. Zwar spricht das BVerfG im Tenor davon, dass die Verschonungsregelungen schon seit ihrem Inkrafttreten des ErbSt-ReformG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar seien. Eine ausdrückliche Nichtigkeitserklärung mit der Folge der Nichtanwendbarkeit der betroffenen Normen wurde jedoch nicht ausgesprochen. Damit ist dem Gesetzgeber der Weg, rückwirkend in bereits veranlagte Sachverhalte oder auch lediglich durchgeführte und noch nicht erklärte Gestaltungen einzugreifen, versagt.

Eine Gesetzesänderung für bereits abgeschlossene Zeiträume vom 01.01.2009 bis zum Ergehen der Entscheidung vor dem 17.12.2014 erscheint daher ausgeschlossen. Das betrifft auch Gestaltungen, die bereits durchgeführt wurden, aber noch nicht veranlagt sind.

1.3.2 Phase 2 – 17.12.2014 bis zum Inkrafttreten der Reform

Das bisher geltende Recht und damit auch die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG sind nach dem Urteilstenor bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Dies hat das BVerfG ausdrücklich festgestellt (Tz. 285). Allerdings ist mit dieser am 17.12.2014 veröffentlichten Entscheidung der Vertrauensschutz in die bestehende Rechtslage zerstört (Tz. 292).

Der Gesetzgeber könnte danach wohl eine Neuregelung mit Rückwirkung auf den Tag der Verkündung der Entscheidung in Erwägung ziehen. Allerdings erscheint nach Ansicht des BVerfG eine rückwirkende Regelung für Unternehmen und ihre künftigen Erben oder sonstigen Nachfolger nur schwer erträglich. Eine rückwirkende Neuregelung auf den Entscheidungsverkündungstag ist daher nicht ernsthaft in Betracht zu ziehen.

Der eingeschränkte Vertrauensschutz kann auf der Grundlage der Aussagen des BVerfG nur so verstanden werden, dass Vertrauensschutz einerseits für angemessene Nachfolgegestaltungen zu gewähren ist. Andererseits sollen aber künstliche Gestaltungen, die die vernünftige Anwendung des aktuell ausdrücklich noch für anwendbar erklärten Gesetzes überschreiten und dieses exzessiv ausnutzen, dem Risiko der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt sein. Dieses Risiko könnte insbesondere die im Urteil ausdrücklich genannten unerwünschten Gestaltungen betreffen (Tz. 292 a. E.). Bei Erbfällen wird man eine exzessive Ausnutzung der gesetzlichen Unzulänglichkeiten hingegen kaum feststellen können, so dass für diese Fälle nicht mit der Gefahr einer Rückwirkung zu rechnen sein dürfte.

1.3.3 Phase 3 – Zeit ab dem 01.07.2016, falls keine Reform verabschiedet wurde

Unsicherheit besteht für die Fallgestaltung, dass sich der Gesetzgeber bis zum Ablauf der vom BVerfG vorgegebenen Übergangsfrist nicht zu einer Neuregelung durchringen kann. Das Gericht hat keine Konsequenzen in Aussicht gestellt, wenn der Gesetzgeber spätestens bis zum 30.06.2016 keine Neuregelung umgesetzt hat.

Da das BVerfG indes keine explizite Weitergeltung nach Ablauf der vorstehenden Frist ausgesprochen hat, dürfte der Ablauf der Frist ohne eine entsprechende Neuregelung durch den Gesetzgeber dazu führen, dass das ErbStG insgesamt nicht mehr anzuwenden wäre. Diese in der Literatur ganz vorherrschende Einschätzung ergibt sich daraus, dass das BVerfG die Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG i. V. m. § 19 ErbStG, d. h. der Tarifvorschrift, mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt hat.

Eine Fortgeltungsanordnung durch das BVerfG – wie es teilweise vertreten wird – dürfte angesichts der komplizierten Rechtslage und des gegenseitigen Respekts der obersten Verfassungsorgane schwierig sein.

Allerdings ist aktuell nicht damit zu rechnen, dass der vorstehend beschriebene Fall eintritt und bis zum 30.06.2016 noch keine Neuregelung der §§ 13a, 13b ErbStG existiert. Aus den Kreisen der Politik ist vielmehr vernehmbar, dass eine Neuregelung bis zum 31.12.2015 angestrebt wird.

1.4 Konsequenzen für die Gesetzgebungspraxis

Das BVerfG hat dem Gesetzgeber Orientierungspunkte gegeben. Grundsätzlich ist der Gesetzgeber jedoch sehr frei in den Mitteln, eine zielorientierte und im Ergebnis auch steuerfreie Übertragung von großen Unternehmensvermögen insbesondere von Familienunternehmen zu ermöglichen.

Als Orientierungspunkte sind zu sehen:

- Das Verschonungsregime bestehend aus dem Dreiklang von Lohnsumme, Behaltefristen und Verwaltungsvermögengrenzen ist im Grundsatz verfassungsrechtlich abgesichert.
- Die Verschonung von Übertragungen großer Unternehmensvermögen ist unter gewissen Voraussetzungen grundsätzlich möglich.
- Der bloßen Stundungsmöglichkeit als ausreichendem Verschonungselement wurde eine deutliche Absage erteilt.
- Korrekturen sind bei der Befreiung kleiner Unternehmen vom Lohnsummenkriterium, bei der Beschränkung der Verwaltungsvermögengrenze sowie bei einzelnen unerwünschten Gestaltungen erforderlich.

Um nicht kurzfristig wieder eine Prüfung auf Verfassungsgerechtigkeit zu riskieren, muss im Reformprozess große Aufmerksamkeit darauf gelegt werden, dass das (ggf. weiterentwickelte) Ziel und die neuen Regelungen mit ihrer Begründung miteinander und mit den gleichheitsrechtlichen Ansprüchen bzw. den hohen Ansprüchen der Rechtfertigung ungleicher Behandlungen, die das BVerfG stellt, in Einklang stehen.

2. Schlussbemerkung

Nachdem das Bundesverfassungsgericht in seinen Vorgängerentscheidungen die Bewertungsebene näher beleuchtet hatte, stand in der aktuellen Entscheidung die Verschonungsebene im Fokus. Dabei hat das Gericht die geltende erbschaftsteuerliche Begünstigung des Übergangs von betrieblichem Vermögen sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Grundsatz nicht beanstandet. Vor dem Hintergrund der regelmäßigen Überbewertung infolge der gesetzlichen Modifizierung des sog. Verkehrswertes erscheint eine Verschonungsregelung angezeigt, um die eintretenden Überbewertungen zu kompensieren. Nur in Teilen wurde die konkrete Ausgestaltung der Verschonungsregelungen für verfassungswidrig erklärt. Somit besteht kein Bedarf einer

„großen“ Erbschaftsteuerreform, vielmehr sind zwingend nur Korrekturen im bestehenden System erforderlich. Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2007 wurde ausführlich die Grundausrichtung der Erbschaftsteuer diskutiert und der Gesetzgeber hat sich für diese Struktur entschieden, die grundsätzlich verfassungskonform ist.

Der Spielraum, den das Gericht dem Gesetzgeber bei seinen Korrekturen einräumt, ist sehr weit gefasst. Der Gesetzgeber hat somit die Chance, eine den Anforderungen des Standortes Deutschland entsprechende Modifizierung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtes vorzunehmen und im Ergebnis ein Gesetz zu verabschieden, das den noch einmal konkretisierten verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht.

Impressum

Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)
Breite Straße 29
10178 Berlin
T: +49 30 2028-1584
www.bdi.eu

Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V.
Max-Joseph-Straße 5
80333 München
T: +49 8955178-252
www.vbw-bayern.de

Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rosenheimer Platz 4
81669 München
T: +49 2118772-3826
www.deloitte.de

Verantwortlich

RA Berthold Welling
Leiter Steuern und Finanzpolitik des BDI
b.welling@bdi.eu

Dr. Benedikt Rüchardt
Leiter Mittelstand und Steuern der vbw
benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

RA/StB Dr. Rudolf Pauli
Tax Partner, Deloitte
rpauli@deloitte.de

Verantwortlich für den Beitrag

RA/StB Dr. Rudolf Pauli, Deloitte

Konzeption & Umsetzung

Sarah Pöhlmann
Abteilung Marketing, Online und Veranstaltungen

Druck

Das Druckteam Berlin
www.druckteam-berlin.de

Verlag

Industrie-Förderung GmbH, Berlin

Layout

Michel Arencibia
www.man-design.net

Stand

März 2015
BDI-Publikations-Nr.: 0026

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen.

Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Veröffentlichung oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, der Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. und die Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft e. V. übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haften sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Veröffentlichung. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.