

Steuerrecht

Bundesverfassungsgericht erklärt die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen in ihrer derzeitigen Ausgestaltung für verfassungswidrig

Dr. Bertram Layer, Steuerberater

BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12

Art. 3 Abs. 1 GG; §§ 13a, 13b ErbStG

(Auszugsweise Wiedergabe der Leitsätze des Urteils)

IV. Die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG ist angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar.

- a. Es liegt allerdings im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen. Für jedes Maß der Steuerverschonung benötigt der Gesetzgeber allerdings tragfähige Rechtfertigungsgründe.
- b. Die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens ist jedoch unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.
- c. Die Lohnsummenregelung ist im Grundsatz verfassungsgemäß; die Freistellung von der Mindestlohnsumme privilegiert aber den Erwerb

von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten unverhältnismäßig.

- d. Die Regelung über das Verwaltungsvermögen ist nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, weil sie den Erwerb von begünstigtem Vermögen selbst dann uneingeschränkt verschont, wenn es bis zu 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht, ohne dass hierfür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt.

Keywords

Bedürfnisprüfung; Lohnsummenregelung; Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer; Verschonungsregelungen; Verwaltungsvermögen

I. Problemstellung und praktische Bedeutung

Aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH vom 27.09.2012 musste sich das Bundesverfassungsgericht erneut mit der Frage auseinandersetzen, ob das seit 01.01.2009 gültige Erbschaftsteuerrecht verfassungskonform ausgestaltet ist. Vom BFH kritisiert wurde insbesondere die umfassende Verschonung von unternehmerischem Vermögen nach den §§ 13a, 13b ErbStG, die nach dessen Auffassung zu einer „das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung“ führe.

Angesichts der am Verkehrswert orientierten Neuregelung der Bewertung von betrieblichem Vermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer kommt

der Inanspruchnahme von Verschonungsregelungen in der Unternehmensnachfolge eine hohe praktische Bedeutung zu.

II. Zum Sachverhalt

In dem vom Bundesverfassungsgericht zu entscheidenden Ausgangsverfahren ging es nicht um die steuerliche Verschonung für betriebliches Vermögen. Vielmehr war der Kläger des Ausgangsverfahrens Miterbe nach dem 2009 verstorbenen Erblasser. Der Nachlass setzte sich aus Guthaben bei Kreditinstituten und einem Steuererstattungsanspruch zusammen. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer mit einem Steuerersatz von 30 % nach Steuerklasse II fest. Der Kläger machte geltend, die nur für das Jahr 2009 vorgesehene Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III sei verfassungswidrig. Einspruch und Klage hiergegen blieben erfolglos. Im Revisionsverfahren hatte der Bundesfinanzhof mit dem vorgenannten Beschluss vom 27.09.2012 dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 ErbStG in der 2009 geltenden Fassung in Verbindung mit §§ 13a und 13b ErbStG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig sind. Der BFH vertrat die Auffassung, dass die Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III in § 19 Abs. 1 ErbStG zwar verfassungsrechtlich hinzunehmen sei, jedoch sei diese Vorschrift in Verbindung mit den Steuervergünstigungen der §§ 13a und 13b ErbStG gleichheitswidrig.

III. Entscheidungsgründe

In dem mit Spannung erwarteten Urteil kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass die §§ 13a und 13b und § 19 Abs. 1 ErbStG in Teilen gegen Artikel 3 Abs. 1 GG verstoßen und damit verfassungswidrig sind. Im Einzelnen begründet das Bundesverfassungsgericht seine Entscheidung wie folgt:

Zulässigkeit des Verfahrens und Gesetzgebungskompetenz des Bundes:

Zunächst führt das Bundesverfassungsgericht aus, dass die Vorlage des Bundesfinanzhofs im Wesentlichen zulässig sei. Das Bundesverfassungsgericht stellt auch klar, dass für die vorgelegten Normen des ErbStG eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Grundgesetz (GG) in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG besteht. Diese Gesetzgebungskompetenz wurde im Vorfeld der Entscheidung verschiedentlich in Frage gestellt. Das Bundesverfassungsgericht führt in diesem Zusammenhang aus, dass der Bundesgesetzgeber davon ausgehen durfte, dass ohne bundesgesetzliche Regelung eine Rechtszersplitterung mit nicht unerheblichen Nachteilen für Erblasser und Erwerber betrieblichen Vermögens wie auch für die Finanzverwaltung zu befürchten wäre.

Sodann befasst sich das Bundesverfassungsgericht im Einzelnen mit den erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für den Übergang betrieblichen Vermögens und begründet seine Auffassung, warum diese in Teilen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

Verschonungsregelungen grundsätzlich verfassungsgemäß

Trotz der mit den Verschonungsregelungen verbundenen Ungleichbehandlungen der Erwerber betrieblichen und nichtbetrieblichen Vermögens, die im Hinblick auf den Verschonungsabschlag von 85 % oder 100 % ein enormes Ausmaß erreichen können, hält das Bundes-

verfassungsgericht die §§ 13a und 13b ErbStG für grundsätzlich geeignet und im Grundsatz auch erforderlich, um die mit ihnen verfolgten Ziele zu erreichen. Das Bundesverfassungsgericht attestiert dem Gesetzgeber insoweit einen weiten Einschätzungs- und Prognosespielraum. Das Gericht anerkennt in seiner Entscheidung die Einschätzung des Gesetzgebers, dass eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen im Falle einer vollen Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen unterstellt werden kann. Die im Vorfeld des Urteils immer wieder diskutierte Frage, ob es eines empirischen Nachweises für die Gefährdung von Unternehmen durch die Erbschaftsteuer bedarf, verneint das Bundesverfassungsgericht. Wörtlich heißt es hierzu in der Tz. 152 der Entscheidung: „Durfte der Gesetzgeber davon ausgehen, dass in nicht nur seltenen Fällen eine Belastung der Unternehmensnachfolge mit Erbschaft- und Schenkungsteuer die Betriebe in Liquiditätsschwierigkeiten bringen kann und letztlich Arbeitsplätze gefährdet..., liegt es auch im Rahmen seines Gestaltungsspielraums, die Verschonung ohne individuelle Bedürfnisprüfung zu gewähren.“ Das Bundesverfassungsgericht anerkennt in diesem Zusammenhang auch, dass die Stundungsregelung, wie sie beispielsweise in § 28 ErbStG verankert ist, keine ebenso effektive Entlastung bewirkt wie eine Befreiungsnorm. Auch der Verschonungsabschlag von 100 % wird vom Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, kleine und mittelständische, durch personale Führungsverantwortung geprägte Unternehmen – insbesondere Familienunternehmen – zu fördern und zu erhalten, im Grundsatz anerkannt.

Anwendung der Verschonungsregelungen bei großen Unternehmensvermögen erfordert eine individuelle Bedürfnisprüfung

Allerdings sieht es das Bundesverfassungsgericht als unverhältnismäßig

an, wenn die Ungleichbehandlung zwischen begünstigtem unternehmerischen und nicht begünstigtem sonstigen Vermögen auf Unternehmen Anwendung findet, welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten. Zwar schließt das Bundesverfassungsgericht nicht aus, dass auch sehr große Unternehmen im Falle des Wegfalls von Verschonungsabschlägen durch eine entsprechend hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung der Erwerber in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten. Diese Risiken können nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts im Ergebnis auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen rechtfertigen. Allerdings wird die Verhältnismäßigkeit dieser Ungleichbehandlung dann aber vom Bundesverfassungsgericht an eine Bedürfnisprüfung geknüpft. Das Bundesverfassungsgericht lässt in seiner Entscheidung offen, ab wann genau die aus der Steuerverschonung des unentgeltlichen Erwerbs unternehmerischen Vermögens folgende Ungleichbehandlung nicht mehr verhältnismäßig ist und es einer solchen Bedürfnisprüfung bedarf. Als mögliche Orientierung verweist das Bundesverfassungsgericht auf die in der EU gültige Definition für kleine und mittlere Unternehmen, zu denen solche gezählt werden, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. € beläuft. Ergänzend bringt das Bundesverfassungsgericht in diesem Zusammenhang auch eine Förderungshöchstgrenze ins Spiel. Es verweist in seiner Entscheidung auf den ursprünglichen Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.05.2005, in dem eine Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. € (bezogen auf den einzelnen Erwerb) vorgesehen war, bis zu dem die Steuerverschonung möglich sein soll.

Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Anwendung der Lohnsummenregelung ist verfassungswidrig

Die Feststellung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Lohnsummenregelung im Grundsatz mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, nicht jedoch die Freistellung von Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten, wird damit begründet, dass Erwerber von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten dadurch unverhältnismäßig privilegiert würden. Das Bundesverfassungsgericht verweist auf die Ausführungen des Bundesfinanzhofs, wonach weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte haben. Betriebe könnten daher fast flächendeckend die steuerliche Begünstigung ohne Rücksicht auf die Erhaltung von Arbeitsplätzen beanspruchen, obwohl der mit dem Nachweis und der Kontrolle der Mindestlohnsumme verbundene Verwaltungsaufwand nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht so hoch ist, wie das teilweise geltend gemacht würde.

Regelungen zum Verwaltungsvermögen sind verfassungswidrig

Auch die Ausgestaltung der Regelungen zum Verwaltungsvermögen ist nach Auffassung des Gerichts nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit diese begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss eines Verschonungsabschlags und der sonstigen Begünstigungen bringen. Das Bundesverfassungsgericht sieht es als problematisch an, dass die großzügige Freistellung von Verwaltungsvermögen von bis zu 50 % steuerliche Gestaltungen, z.B. die Verlagerung von privatem in betriebliches Vermögen, begünstigt.

Gestaltungsanfälligkeit des ErbStG

Im Zusammenhang mit der Lohnsummenregelung und der Regelung zum Verwaltungsvermögen wird das ErbStG auch insoweit vom Bundesver-

fassungsgericht als verfassungswidrig beurteilt, als es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind. In diesem Zusammenhang weist das Bundesverfassungsgericht auf Gestaltungen hin, welche die Lohnsummenpflicht durch Betriebsaufspaltungen umgehen oder welche sich die 50-Prozent-Regel für Verwaltungsvermögen in Konzernstrukturen nutzbar machen oder – zumindest in der Vergangenheit – bei sogenannten Cash-Gesellschaften.

Gesamtbeurteilung durch das Gericht, Übergangsfrist und Vertrauensschutz

Im Ergebnis kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Urteil, dass die festgestellten Gleichheitsverstöße die §§ 13a und 13b ErbStG insgesamt erfassen und diese Normen daher als verfassungswidrig anzusehen sind. Dies hat nach Auffassung des Gerichts auch Auswirkungen auf die Tarifnorm des § 19 Abs. 1 ErbStG, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen betrifft und daher vom Gericht ebenfalls für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt wurde. Damit ist nach Auffassung des Gerichts auch die Erhebung der Erbschaftsteuer für den Übergang von Privatvermögen blockiert.

Dem Gesetzgeber wird aber die Möglichkeit eingeräumt, einen verfassungsgemäßen Zustand durch eine umfassende Nachbesserung oder grundsätzliche Neukonzeption der gesamten Verschonungsregelungen binnen angemessener Zeit herbeizuführen. Das Gericht ordnet in diesem Zusammenhang die begrenzte Fortgeltung der genannten Normen bis zum 30.06.2016 an. Allerdings weist das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass die Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen ein auf den Zeitpunkt der Verkündung des Urteils (17.12.2014) bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer

exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltung der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.

In der Urteilsbegründung wird darauf hingewiesen, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einstimmig ergangen ist. Von drei Richtern des ersten Senats wurde aber ein Sondervotum abgegeben, wonach sich die Begründung der Verfassungswidrigkeit der vorgenannten Normen des Erbschaftsteuergesetzes auch aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG ableiten ließe. Die Erbschaftsteuer wird in diesem Zusammenhang als ein Beitrag zur Herstellung sozialer Chancengleichheit angesehen.

IV. Ergänzende Hinweise

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts wird in ersten Stellungnahmen überwiegend positiv kommentiert, vor allem im Hinblick auf die grundsätzliche Anerkennung der Verschonungsabschläge für betriebliches Vermögen als verfassungsgemäß.

Zur Bedürfnisprüfung bei der Übertragung großer Unternehmensvermögen

Allerdings führt die vom Bundesverfassungsgericht eingeforderte Bedürfnisprüfung bereits jetzt zu erheblichen Diskussionen in der Politik und auch zu Unsicherheit bei den von dieser Diskussion Betroffenen. Das der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts angehängte Sondervotum trägt seinerseits zu den Befürchtungen bei, dass die Erbschaftsteuer instrumentalisiert werden könnte, um Vermögen umzuverteilen.

Dabei darf aber nicht außer Acht gelassen werden, dass das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung, insbesondere in den Tz. 171 ff., klar zum Ausdruck gebracht hat, dass die Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast auch große Unternehmen und deren Gesellschafter in Schwierigkeiten bringen kann und diese Schwierig-

keiten zum Verlust von Arbeitsplätzen und zum Verlust an Investitionskraft führen können. Diese Risiken können nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen rechtfertigen. Es muss im Zuge der vom Bundesverfassungsgericht eingeforderten Neuregelung der Verschonungsregelungen vor allem vermieden werden, dass die Bedürfnisprüfung für größere Familienunternehmen hohe bürokratische Hürden mit sich bringt. Es gilt ferner zu bedenken, dass das Bundesverfassungsgericht gleichzeitig mit dieser Bedürfnisprüfung auch eine Verschärfung der Vorschriften zum Verwaltungsvermögen anmahnt.

Übergangsbestimmungen und Vertrauensschutz

Ein weiterer Diskussionspunkt wird sich aus den vom Bundesverfassungsgericht formulierten Übergangsbestimmungen ergeben. Im Schlussteil des Urteils begründet das Bundesverfassungsgericht die übergangsweise Fortgeltung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen neben haushaltswirtschaftlichen Überlegungen damit, dass eine Ungewissheit über den Inhalt der künftigen, dann mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Verkündung des Urteils in Kraft

zu setzenden Regeln des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts vor allem für die Inhaber von Unternehmen und ihre künftigen Erben oder sonstigen Nachfolger schwer erträglich wäre. Das Bundesverfassungsgericht betont, dass gerade sie ein berechtigtes Interesse an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung auch in steuerlicher Hinsicht haben. Erst am Ende des Urteils, in Tz. 292, führt das Bundesverfassungsgericht aber aus, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt. Es stellt sich nun die Frage, was unter einer solchen exzessiven Ausnutzung zu verstehen ist. Fallen darunter nur die vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig beanstandeten Gestaltungsmöglichkeiten in Form der Betriebsaufspaltungsfälle (Vermeidung der Lohnsummenprüfung) oder der Gestaltung von Verwaltungsvermögensquoten bei Konzernstrukturen (sogenannter Kaskadeneffekt

durch Verlagerung von Verwaltungsvermögen in Tochtergesellschaften) und die Cash-Gesellschaften, die zwischenzeitlich aber bereits ohnehin gesetzgeberisch eingedämmt wurden? Oder kann als exzessive Ausnutzung der §§ 13a und 13b ErbStG auch der vom Bundesverfassungsgericht beanstandete Umfang des verschonten Verwaltungsvermögens (50 %-Grenze) angesehen werden? Letzterenfalls würde eine Neuregelung mit Rückwirkung zum Tag der Urteilsverkündung durchaus eine Vielzahl von Fällen betreffen. Dies stünde in Widerspruch zu der Aussage des Bundesverfassungsgerichts, dass die Inhaber von Unternehmen und ihre Nachfolger ein berechtigtes Interesse an einer verlässlichen Rechtsgrundlage für die Nachfolgeplanung auch in steuerlicher Hinsicht haben und deshalb die Ungewissheit über den Inhalt der künftigen gesetzlichen Regelungen im Falle von deren Rückwirkung schwer erträglich wäre. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber hier baldmöglichst eine klarstellende Aussage trifft, wie er dem vom Bundesverfassungsgericht eingeforderten Prinzip der Rechtssicherheit Rechnung tragen möchte.

Quicklink: uw150202

Ihre Zugangsdaten zum Archiv und der Rechtsprechungsdatenbank Familienunternehmen und Stiftungen:

Geben Sie unter www.betrifft-unternehmen.de/fus-online Ihren Benutzernamen und Ihr Kennwort ein. Der Benutzername setzt sich immer zusammen aus „fusleser“ und Ihrer Auftragsnummer.

Beispiel: fusleser12345

Geben Sie unter Kennwort Ihre Auftragsnummer ein.

Beispiel: 12345

Ihre individualisierte Auftragsnummer finden Sie auf dem Adressaufkleber Ihrer FuS oben links!

Nach dem Login haben Sie Zugriff auf das Zeitschriftenarchiv und die Rechtsprechungsdatenbank. Mit den im Heft angegebenen **Quicklinks** haben sie dann Zugriff auf den Volltext der Entscheidungen.