

## Zum bevorstehenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer

### Hintergrund

2008 wurde unter der damaligen großen Koalition eine Reform des Erbschaftsteuerrechts vorgenommen. Ausschlaggebend für die Reform war ein Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2006, in dem Teile des damaligen Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) für verfassungswidrig erklärt wurden. Dies betraf vor allem die uneinheitliche Wertermittlung für unterschiedliche Vermögensarten. Mit der Reform wurden die Grundlagen für die geltende Möglichkeit zur weitgehenden oder sogar vollständigen Verschonung der Unternehmensnachfolge eröffnet. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz der schwarz-gelben Koalition vom Dezember 2009 wurden die Regelungen zur Steuerverschonung noch ausgeweitet.

### Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen seit 2010

Eine weitgehende oder vollständige Steuerbefreiung kann für folgende Arten von **unternehmensbezogenem Vermögen** erreicht werden:

- Betriebsvermögen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften
- Land- und Forstwirtschaften
- Anteile an Kapitalgesellschaften über 25% und bis 25%, wenn diese sich mit anderen Gesellschafter/-innen zu einer Gruppe von mehr als 25% poolen
- vermietete Immobilien, unter bestimmten Bedingungen

Die weitgehende oder komplette Steuerbefreiung ergibt sich nach folgenden **Regelungen**:

- **Weitgehende Steuerbefreiung (sog. Regelverschonung):** Verschonungsabschlag von 85%, wenn über 5 Jahre 400% der Ausgangslohnsumme erreicht werden. Bei einem Unterschreiten entfällt der Wertabschlag anteilig.  
Bedingung: **Verwaltungsvermögen** (= kein „Produktivvermögen“)  $\leq 50\%$  des Unternehmenswertes;  
**Weitere Begünstigung:** Für die zur Besteuerung verbleibenden 15% des Unternehmensvermögens wird mittels gesonderten Steuertarif der günstigste Steuertarif (Steuerklasse I) angewandt.
- **Komplette Steuerbefreiung (sog. Optionsverschonung):** 100%ige Steuerbefreiung, wenn über 7 Jahre 700% der Ausgangslohnsumme erreicht werden.  
Bedingung: **Verwaltungsvermögen**  $\leq 10\%$  des Unternehmenswertes

Zusätzlich besteht eine **Ausnahmeklausel**: Die Lohnsummenregelungen gelten erst für Betriebe mit über 20 Beschäftigten, sodass diese Betriebe nur die Behaltensfristen einzuhalten haben.

Diese Privilegierung von Unternehmensvermögen wurde und wird damit begründet, dass sonst andernfalls Familienunternehmen in ihrer Existenz gefährdet seien. Die Erbschaftsteuer als Ursache für den Untergang eines Familienunternehmens ist allerdings bis heute (vor und nach der Erbschaftsteuerreform von 2008) in keinem einzigen Fall bekannt geworden.

### Steuergestaltungsmodell „Cash-GmbH“

Die Privilegierung von Unternehmensvermögen öffnete in großem Stil Tür und Tor für Steuerumgehungen. Über die Gründung sog. „Cash-GmbHs“ konnte Privatvermögen zu Unternehmensvermögen umqualifiziert werden, um im Anschluss die Verschonungsregelungen in Anspruch zu nehmen.

**Vereinfachtes Beispiel für die Funktionsweise der Cash-GmbH:**

- A überträgt Geldvermögen (z.B. Bar-, Festgelder) auf eine neu gegründete GmbH.
- Eine GmbH hat kraft Rechtsform immer Betriebsvermögen.
- Anschließend verschenkt A die GmbH-Anteile an B.
- Führt B die Anteile 5 bzw. 7 Jahre fort, zahlt sie/er nur wenig oder sogar gar keine Schenkungssteuer.

Neben den Verschonungsregeln wurde die Steuerumgehung per Cash-GmbH auch durch die im Gesetz verankerte Definition von Verwaltungsvermögen ermöglicht. Diese umfasste bis Mitte 2013 nur einige wenige Finanzanlagen, so z.B. Wertpapiere oder von Dritten genutzte Grundstücke. Demgegenüber gehörten z.B. Guthaben auf einem Bankkonto oder Festgelder nicht zum Verwaltungsvermögen, sondern vollständig zum begünstigten Unternehmensvermögen. Dadurch war es relativ einfach die an das Verwaltungsvermögen anknüpfenden Bedingungen für die Steuerbegünstigungen zu erfüllen (sog. Vermögensverwaltungstest). Auch konnten die Bedingungen für den maximalen Anteil des Verwaltungsvermögens oder die Lohnsummenregelungen durch Unternehmensverschachtelungen (z.B. Gründung einer Tochtergesellschaft) umgangen werden.

**Steuerliche Mindereinnahmen**

Nach BMF-Angaben vom Juni 2014 führten die Verschonungsregeln für das Unternehmensvermögen allein im Jahr 2012 zu **Mindereinnahmen** in Höhe von 10,8 Mrd. € – bei einem Aufkommen von 4,3 Mrd. €. Seit Anfang 2009 wurde bis einschließlich 2012 Vermögen von insgesamt 70,8 Mrd. € an Unternehmensnachfolger/-innen übertragen, ohne dass darauf Steuern fällig wurden. Für die Jahre 2009 bis 2012 summieren sich die Steuerausfälle auf 19,1 Milliarden Euro. Die Tendenz war dabei stark anwachsend. Neuere Daten als 2012 liegen nicht vor. Angesichts der BFH-Rechtsauffassung, der Vorlage beim BVerfG sowie der im Vorhinein bekannten Verschärfung der Regelungen zum Verwaltungsvermögen Mitte 2013 ist aufgrund von vorgezogenen Schenkungen zumindest für Jahr 2013 mit einem weiteren Anstieg der Mindereinnahmen zu rechnen.

**Bundesfinanzhof (BFH)**

Insbesondere wegen der Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen stand die reformierte Erbschaftsteuer von Beginn an unter dem Verdacht der **Verfassungswidrigkeit**. Diese Auffassung vertritt auch das oberste Finanzgericht, der Bundesfinanzhof (BFH). Der BFH hat daher das ErbStG mit Beschluss vom 27.9.2012 dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt (zum dritten Mal in den letzten 20 Jahren).

Nach Ansicht des BFH verstößt das ErbStG gegen den **allgemeinen Gleichheitssatz** nach Art. 3 Abs. 1 GG. Er begründet dies mit dem Ausmaß der Begünstigungen für Unternehmensvermögen an sich sowie mit den Bedingungen zu ihrer Erreichung. Die Begünstigungsregelungen seien nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt worden. Sie wiesen einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf, welcher sich insbesondere im Gestaltungsmodell der Cash-GmbH manifestiere. Damit werde das Gemeinwohl sogar beeinträchtigt. Insgesamt führten die Steuervergünstigungen dazu, dass die Besteuerung nicht mehr die Regel, sondern die Ausnahme sei. Der BFH hält darüber hinaus auch den in § 19 ErbStG enthaltenen **allgemeinen Tarif** für verfassungswidrig. Grund ist, dass bei der Regelverschonung für die verbleibenden, zu versteuernden 15% ein gesonderter Steuertarif gilt (Anwendung der günstigen Steuerklasse I). Zumindest im Tenor hält der BFH das gesamte ErbStG für verfassungswidrig.

### **Einschränkungen für Cash-GmbHs durch das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013)**

Die Möglichkeit zur Steuergestaltung durch Cash-GmbHs ist spätestens seit dem Jahr 2010 bekannt. Aber erst infolge der Bedenken des BFH wurden Vorschläge für Gegenmaßnahmen initiiert. Dies erfolgte 2012 durch den Bundesrat im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses zum JStG 2013. Das JStG 2013 war zwischen schwarz-gelber Bundestagsmehrheit und rot-rot-grüner Bundesratsmehrheit heftig umstritten (Stichwort: einkommensteuerliche Gleichstellung der Lebenspartnerschaft). Es musste daher mehrfach in den Vermittlungsausschuss und wurde erst im Juni 2013 verabschiedet. Die mit dem JStG 2013 vorgenommenen Änderungen beim ErbStG gelten mit Wirkung vom 7.6.2013.

Die vorgenommenen Maßnahmen gegen Cash-GmbHs betreffen zum einen die Anwendung der Regelungen zur Ermittlung des Verwaltungsvermögens sowie der Lohnsummenregeln bei verschachtelten Unternehmen. Zum anderen wurde die **Definition des Verwaltungsvermögens** erheblich ausgeweitet. Verwaltungsvermögen umfasst nunmehr auch Forderungen, wie z.B. Sichteinlagen, Sparanlagen, Festgeldkonten sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder auch Bargeld. Die schwarz-gelbe Bundestagsmehrheit setzte allerdings Beschränkungen und Ausnahmen bei der Berücksichtigung dieser neuen Bestandteile des Verwaltungsvermögens durch. So können u.a. in großzügigem Umfang Schulden abgezogen werden und ein Abschlag in Höhe von 20% des Unternehmenswertes angesetzt werden. Damit zählt nur der darüber hinausgehende Bestand des neu erfassten Finanzvermögens (nach Abzug der Schulden) zum Verwaltungsvermögen, das im Fall der Regelverschonung 50% und im Falle der Optionsverschonung 10% des Unternehmenswertes nicht übersteigen darf. Sofern die 20% unterschritten werden, fließen sie überhaupt nicht in den Verwaltungsvermögenstest ein.

Im Ergebnis kann also ein schuldenfreies Unternehmen insgesamt zu weiteren 70% aus Cash-Vermögen bestehen, um gleichwohl die 85 prozentige Regelverschonung in Anspruch nehmen. Für die vollständige Steuerbefreiung (Optionsverschonung) beträgt der entsprechende Wert 30%. Insgesamt bewirken die getroffenen Maßnahmen, dass für eine reine Cash-GmbH die Steuerbegünstigungen nicht mehr genutzt werden können. **Mit einem gewissen Umfang an „produktivem Vermögen“, sind Gestaltungen allerdings auch weiterhin möglich.**

In der Fachliteratur herrscht die Ansicht vor, dass die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH damit nur zu einem Teil ausgeräumt wurden.

### **Bundesverfassungsgericht (BVerfG)**

Das Urteil des BVerfG ist für Herbst 2014 zu erwarten. Am 8.7.2014 fand hierfür eine **mündliche Verhandlung** statt. Inhalt sowie Art und Weise der dort durch das Gericht gestellten Fragen erlauben gewisse Rückschlüsse auf das kommende Urteil zu schließen. Entsprechende Mutmaßungen können auch aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG abgeleitet werden. Demnach, und vor dem Hintergrund der BFH-Kritik, ist davon auszugehen, dass das BVerfG mindestens Teile des bestehenden ErbStG **für verfassungswidrig erklären** wird. Nicht ersichtlich wurde in der mündlichen Verhandlung, ob das Gericht eine steuerliche Privilegierung des mittelständischen Betriebsvermögens grundsätzlich ablehnt. Die Nichtthematisierung in den Fragestellungen sowie die Rechtsprechung zu anderen Steuerarten lassen vermuten, dass es eine solche Privilegierung aus Gründen der Gemeinwohlbindung für zulässig hält. Gleichwohl hat das BVerfG in seinen vergangenen Urteilen zur Erbschaftsteuer diese Zulässigkeit bisher offen gelassen. In der mündlichen Verhandlung monierte das BVerfG mit seinen Fragen die **Unschärfe** sowohl der Gesetzesbegründung als auch die des Wortlauts des geltenden Rechts. Weder ginge der Förderungszweck für eine so weitreichende Begünstigung, wie sie derzeit bestünde, ausreichend aus den Gesetzmaterialien hervor. Noch ließe der Gesetzeswortlaut im Detail erkennen, wer und was gefördert werden

solle. Hinweise auf potenzielle gesetzgeberische Stellschrauben für eine zielgenauere, verfassungskonforme Verschonung können aus folgenden Fragen der Richterschaft abgeleitet werden:

- Warum sei keine Vermögensobergrenze für das begünstigte Betriebsvermögen eingeführt worden?
- Warum sei eine Begünstigung erst bei einem Verwaltungsvermögen von mehr als 50% ausgeschlossen?
- Warum sei die Bindung der Begünstigung an die sog. „Mindestlohnsumme“ sowie „Lohnsummenfrist“ erst bei einer Beschäftigtenzahl von 20 Mitarbeitern aufgehoben?

Auffällig ist allerdings eine weitere Themenstellung, die nicht Teil der BFH-Vorlage ist. Das BVerfG wird sich laut eigener Pressemitteilung auch damit befassen, ob die **Gesetzgebungskompetenz für die Verschonungsregelungen beim Bund** liegt. Diese Fragestellung findet bisher keine Beachtung in Medien und Fachliteratur. Eine Verneinung der Bundeskompetenz würde bedeuten, dass die Gesetzgebungskompetenz Sache der EINZELNEN Länder ist. Damit würde die Erbschaftsteuer Gegenstand eines Steuerwettbewerbs zwischen den Ländern werden. Es ist zu befürchten, dass dies letztlich auf ihre faktische Abschaffung hinausläuft.

### Entscheidungsvarianten des BVerfG

Grob unterschieden kann das BVerfG auf drei verschiedene Arten die Verfassungswidrigkeit feststellen:

- (1) Nichtigkeit des gesamten ErbStG
- (2) Teilnichtigkeit, z.B. der Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen
- (3) Unvereinbarkeitserklärung

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit hätte bei keiner der drei Varianten steuerliche Auswirkungen auf **endgültig ergangene Steuerbescheide**.

Anders verhält es sich bei **vorläufig ergangenen Steuerbescheiden**. Vorläufige Steuerbescheide ergeben sich entweder aus dem Besteuerungsprozess selber (Folgebescheid), als Folge eines Einspruchs durch die /den Steuerpflichtige/-n oder infolge einer generellen Verwaltungsanordnung (Vorläufigkeitsvermerk). Letzteres ist für alle Bescheide seit dem 14.11.2014 der Fall, da die Finanzverwaltung aufgrund der BVerfG-Vorlage einen **generellen Vorläufigkeitsvermerk** erlassen hat. Bei vorläufigen Steuerbescheiden kann die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eine nachträgliche steuerliche Besserstellung der oder des Steuerpflichtigen bewirken. Eine steuerliche Schlechterstellung ist dagegen grundsätzlich ausgeschlossen, sofern der durch den vom BVerfG in ständiger Rechtsprechung entwickelte **Vertrauensschutz** gewährt wird. Letzterer gilt zumindest bei Einspruch und Folgebescheid. Ob der Vertrauensschutz auch im Falle eines Vorläufigkeitsvermerks wirkt, ist nicht abschließend geklärt. In der Fachliteratur herrscht allerdings die Ansicht vor, dass er insbesondere aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG auch hier greift.

### ***Nichtigkeit des gesamten ErbStG, rückwirkend zum 1.1.2009***

Mit einer Nichtigkeitserklärung würde das bestehende ErbStG als **von Anfang an ungültig** erklärt werden. ALLE vorläufigen Steuerfestsetzungen auf Übertragungen, die nach dem 31.12.2008 erfolgten, wären dann von Amts wegen aufzuheben und blieben damit steuerfrei. Aufgrund der seit November 2012 ergangenen Vorläufigkeitsvermerke müsste für alle Steuerbescheide aus dem Jahr 2013 und für den Großteil aus dem Jahr 2014 die Erbschaftsteuer erstattet werden. Für die Jahre 2009 bis 2012 müssten Steuerrückzahlungen für alle vorläufigen Steuerfälle erfolgen. Grob geschätzt wäre insgesamt mit Mindereinnahmen um die 10 Mrd. € zu rechnen. Eine nach dem Urteil erfolgende Neuregelung der Erb-

schaftsteuer könnte aus verfassungsrechtlichen Gründen eine Rückwirkung frühestens ab dem Tag der Urteilsveröffentlichung entfalten.

#### *Wahrscheinlichkeit*

Die Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG würde für das BVerfG dann in Frage kommen, wenn es eine verfassungskonforme Auslegung nicht mehr für möglich hält. Gegen eine solche Einschätzung des BVerfG sprechen dessen Urteile aus jüngerer Zeit zum ErbStG sowie die Art und Weise der Fragen in der mündlichen Verhandlung. Auch entspricht die Nichtigkeitserklärung verfassungswidriger Gesetze schon seit längerer Zeit nicht mehr der Rechtsprechungspraxis des BVerfG. Eine Nichtigkeitserklärung des gesamten ErbStG ist auch deshalb nicht zu erwarten, da dies zu einem rechtlichem Vakuum führen würde. Das widerspricht rechtsstaatlichen Grundsätzen.

Eine Nichtigkeitserklärung käme zudem nur dann in Betracht, wenn dadurch die Finanz- und Haushaltsplanung nicht gefährdet würde und die Verfassungsrechtslage bereits hinreichend geklärt wäre. Beides ist jedoch nicht der Fall. Das Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen von derzeit jährlich über 4 Mrd. € ist für die Länderhaushalte und den Länderfinanzausgleich von nicht unerheblicher Bedeutung. Zudem ist die Verfassungsrechtslage ungeklärt, weil sich das BVerfG in seiner letzten Entscheidung vor allem mit Fragen der Bewertung beschäftigt und die Möglichkeiten einer zulässigen Verschonung von unternehmerischem Vermögen weitgehend offen gelassen hat.

#### ***Teilnichtigkeit, z.B. der Verschonungsregelungen***

Eine Teilnichtigkeitserklärung beinhaltet die Beschränkung der Nichtigkeit auf einzelne Vorschriften. Sie bewirkt grundsätzlich nicht die Nichtigkeit des gesamten ErbStG. Die für nichtig erklärten Normen gelten in diesem Falle **als von Anfang an nicht geschrieben** und wären ersatzlos aus dem ErbStG eliminiert.

Teilnichtig könnten die **Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen** erklärt werden. Sofern das BVerfG bei seinen Grundsätzen zum Vertrauensschutz bleibt (siehe oben), hätte dies dennoch keine Auswirkungen auf vorläufige Steuerbescheide. Letztere unterlägen weiterhin dem bestehenden ErbStG inkl. der Verschonungsregelungen für Unternehmensvermögen. Auswirkungen ergäben sich allerdings für alle Steuerfälle, die nach der Urteilsveröffentlichung entstehen (Erstbescheide). Für diese würde die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer im Steuerbescheid ohne Berücksichtigung der Verschonungen festgesetzt. In dem unwahrscheinlichen Falle, dass das BVerfG seine Grundsätze zum Vertrauensschutz aufgibt oder ignoriert, würden sich nachträgliche Steuermehreinnahmen ergeben (Herkunft: vorläufige Steuerbescheide).

Sofern das BVerfG der Vorlage des BFH folgt und die **Tarifvorschrift des § 19 ErbStG** (siehe unter BFH) für nichtig erklärt, könnte dies in den Auswirkungen der Nichtigkeitserklärung für das gesamte ErbStG entsprechen. Mangels gültiger Tarifvorschrift wären dann sämtliche vorläufigen Steuerbescheide rechtswidrig. Das ist zumindest die Auffassung eines Teils der Fachwelt.

#### *Wahrscheinlichkeit*

Gegen eine Teilnichtigkeitserklärung durch das BVerfG spricht, dass auch diese seit längerer Zeit nicht mehr seiner Rechtsprechungspraxis entspricht. Zudem ergeben sich gewisse Konflikte mit den Grundsätzen des BVerfG zum Vertrauensschutz. Ebenso spricht gegen eine Teilnichtigkeitserklärung, dass die Verfassungsrechtslage nicht bereits hinreichend geklärt ist.

### **Unvereinbarkeitserklärung**

Eine Unvereinbarkeitserklärung wird in aller Regel nicht gegenüber einem gesamten Gesetz, sondern gegenüber einzelnen Normen ausgesprochen. Sie lässt die **verfassungswidrige Norm zunächst bestehen**. Im diesem Fall muss der Gesetzgeber selbst tätig werden. Er muss den verfassungswidrigen Zustand dadurch beseitigen, dass er die Norm entweder aufhebt oder verfassungsgerecht ausgestaltet bzw. ergänzt.

Das BVerfG belässt es aber in der Regel nicht bei einer bloßen Unvereinbarkeitserklärung, sondern nimmt diese oftmals als Ausgangspunkt für eine Anordnung, mit der die vorübergehende Fortgeltung des prinzipiell beanstandeten Gesetzes verfügt wird (**Fortgeltungsanordnung**). Dabei sind zwei Varianten zu unterscheiden:

- (1) Vorläufige Weiteranwendbarkeit mit Pflicht zu späterer rückwirkender Folgenbeseitigung:  
Die verfassungswidrige Norm ist lediglich mit vorläufiger Wirkung weiter anzuwenden. Der Gesetzgeber ist aber verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand auch mit Wirkung für die Vergangenheit zu beseitigen.
- (2) Fortgeltung mit Frist für eine gesetzliche Neuregelung:  
In diesem Fall wird der verfassungswidrige Zustand für eine Übergangszeit hingenommen. Dem Gesetzgeber wird die Möglichkeit eingeräumt, die monierten Punkte innerhalb einer bestimmten Frist gesetzlich neu zu regeln.

Beide Varianten bewirken keine Veränderungen für vorläufige Steuerbescheide. Es bliebe hier bei der endgültigen Anwendung der Verschonungsregelungen. Unterschiede ergeben sich allerdings für Erstbescheide nach der Urteilsveröffentlichung. Im Falle einer vorläufigen Weiteranwendbarkeit unterliegen die Erstbescheide nicht dem Vertrauensschutz; sie können bei entsprechend vorhandenem politischen Willen auch rückwirkend höher besteuert werden. Bei Erklärung der Fortgeltung mit Frist für eine gesetzliche Neuregelung können die Verschonungsregeln längstens bis zum Ende der Frist weiter angewandt werden.

### *Wahrscheinlichkeit*

Die jüngere Rechtsprechungspraxis legt es nahe, dass das BVerfG die Unvereinbarkeit des ErbStG mit dem GG feststellen und dem Gesetzgeber eine angemessene Frist zur Herstellung einer verfassungskonformen Neuregelung einräumen wird. Diesen Weg hat es bereits in den Entscheidungen zur Erbschaftsteuer im Jahre 1995 und 2006 eingeschlagen.