

Erbschaftsteuer-Reform 2015 – Hintergrund

Inhalt

1. Vorgeschichte	2
2. Steuereinnahmen	2
a. Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt).....	2
b. Potenzielles Aufkommen.....	3
c. Internationaler Vergleich	3
3. Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen.....	6
a. Darstellung Verschonungsregelung	6
b. Steuerliche Mindereinnahmen	7
c. Bewertung.....	8
4. Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014.....	9
a. Gesetzgebungskompetenz	9
b. Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen.....	9
5. Gerechtigkeit.....	13
ANHANG.....	14
A. Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen im (noch) geltenden ErbStG.....	14
B. Steuergestaltungen mit Unternehmensvermögen	16
1. Cash-GmbH“ und Verwaltungsvermögen bis Mitte 2013.....	16
2. Einschränkungen für Cash-GmbHs durch das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013)...	16
3. Verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten	17
C. Abweichende Meinung der Richter Gaier und Masing und der Richterin Baer zum Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014.....	19
D. Nicht unternehmensbezogene Freibeträge und Tarif der (noch) geltenden Erbschaft- und Schenkungssteuer	22

1. Vorgeschichte

Mit Wirkung zum 1. Januar 2009 wurde unter der damaligen großen Koalition eine Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) vorgenommen. Mit der Reform wurden die Grundlagen für die Möglichkeit zur weitgehenden oder sogar vollständigen Steuerbefreiung für Unternehmensvermögen eröffnet. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz der schwarz-gelben Koalition vom Dezember 2009 wurden diese Befreiungen sogar noch ausgebaut. Am 17. Dezember 2014 erging das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hierzu. Danach ist die vorgenommene Privilegierung des betrieblichen Vermögens „nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar“. Das Urteil erfordert eine Reform des ErbStG. Bundesregierung und Regierungskoalition wollen diese noch im Jahr 2015 umzusetzen.

2. Steuereinnahmen

a. Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt)

Tabelle 1: Aufkommen aus der ErbSt nach Kassenstatistik

Jahr	Steuereinnahmen in Mrd. €	Veränderung gegenüber Vorjahr	Anteil am BIP	Anteil am gesamten Steueraufkommen nach...	
				Kassenstatistik	OECD-Abgrenzung ¹
2004	4,3	+27,0%	0,2%	1,0%	0,6%
2008	4,8	+13,5%	0,2%	0,9%	0,5%
2009	4,6	-4,6%	0,2%	0,9%	0,5%
2010	4,4	-3,2%	0,2%	0,8%	0,4%
2011	4,2	-3,6%	0,2%	0,7%	0,4%
2012	4,3	+1,4%	0,2%	0,7%	0,4%
2013	4,6	+7,6%	0,2%	0,7%	0,5%
2014	5,5	+17,7%	0,2%	0,9%	
2015*	5,8	+6,2%	0,2%	0,9%	
2016*	5,5	-4,3%	0,2%	0,8%	
2017*	5,0	-9,9%	0,2%	0,7%	
2018*	5,1	+2,0%	0,2%	0,7%	
2019*	5,2	+2,0%	0,2%	0,7%	

*Prognosen laut Steuerschätzung vom Mai 2015

Fiskalisch ist die ausschließlich den **Bundesländern** zufließende ErbSt **derzeit bedeutungslos**. Nach der Reform von 2008 lag das Aufkommen im Schnitt der Jahre 2009 bis 2013 bei **4,4 Mrd. Euro**, und damit auf einem Niveau, das bereits 2004 erreicht wurde. Der Anteil am gesamten Steueraufkommen stagniert bei 0,7%. An den gesamten Ländersteuereinnahmen macht das ErbSt-Aufkommen 1,8% aus. Das vergleichsweise hohe Aufkommen von 5,5 Mrd. € im Jahr 2014 ist vor allem auf **Vorzieh-**

¹ Die OECD berücksichtigt beim gesamten Steueraufkommen u.a. auch Sozialversicherungsbeiträge.

effekte durch Schenkungen im Vorfeld der absehbaren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zurückzuführen (vgl. 3.b.).

b. Potenzielles Aufkommen

Demgegenüber ist das **fiskalische Potenzial** beträchtlich. So hat sich das vom Statistischen Bundesamt erfasste², durch Erbschaften oder Schenkungen **übertragene Vermögen** (ohne Negativfälle)³ in den Jahren von **2008 bis 2013 mehr als verdoppelt** (2008: 35,3 Mrd. €, 2012: 74,2 Mrd. €, 2013: 71,7 Mrd. €)⁴. Die Verdoppelung steht im Kontrast zum geringen und stagnierenden Aufkommen aus der ErbSt (vgl. a.).

Nach den Schätzungen des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (**DIW**) in seinem Gutachten vom Juni 2014 zu verschiedenen Reformvorschlägen der Grünen kann bei entsprechender Ausgestaltung ein Aufkommen von **bis zu 12,3 Mrd. €** erzielt werden. Das entspricht 246% der für 2015 prognostizierten 5 Mrd. €, bzw. einem Zuwachs um 146%. Laut DIW ist eine Steigerung des Steueraufkommens vorrangig durch eine Verschärfung der **Steuerprogression** zu erreichen. Nach dem Gutachten erscheint auch ein noch höheres Aufkommen begründbar. So weist das der Schätzung zugrunde liegende Ausgestaltungsmodell der Grünen spezifische Parameter auf, die verschärft werden könnten (z.B. Betriebsvermögen, persönliche Freibeträge). Zudem fällt das vom DIW geschätzte **Erbschafts- und Schenkervolumen** mit 62 Mrd. € pro Jahr vergleichsweise gering aus. Schätzungen zum gesamten jährlichen Erbschaftsvolumen in Deutschland kommen auf 200 bis 250 Mrd. € (Stefan Bach in Wirtschaftsdienst 7/2015). Allerdings umfasst dieses Volumen zu einem erheblichen Teil auch wertmäßig kleine und mittlere Vermögensübergänge, was das potenzielle Aufkommen schmälert. Als aufkommensrelevante Richtgröße wird häufig ein Wert von 100 Mrd. € pro Jahr angesetzt.

Für **die nächsten Jahre** dürfte jedoch das **Potenzial geschmälert** sein. Der Übergang von Unternehmensvermögen wurde mittels **Schenkungen** vielfach vorgezogen, um die derzeitigen Privilegien noch ausnutzen zu können (vgl. a. und 3.b.).

c. Internationaler Vergleich

Deutschland erzielt im Vergleich zu anderen Ländern bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen geringe Einnahmen.⁵ Das zeigt eine Studie, die von

² Die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik des Statistischen Bundesamts entspricht nicht der Kassenstatistik. Sie weist aufgrund anderer Berechnungsgrundlagen andere Jahresdaten aus.

³ Die in der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik erfassten Vermögensübergänge entsprechen NICHT dem Erbschafts- und Schenkungsvolumen. Der Großteil der Fälle wird von der Finanzverwaltung wegen vorab erkennbarer Unerheblichkeit überhaupt nicht aufgegriffen und damit statistisch auch nicht erfasst.

⁴ Die Verdoppelung der statistisch erfassten Vermögensübergänge ist auch auf die realitätsnähere und damit höhere Bewertung insbesondere von Unternehmens- und Grundvermögen zurückzuführen. Diese wurde, infolge der Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006, mit der Erbschaftsteuerreform 2008 umgesetzt.

⁵ Das zeigt sich allerdings nur, wenn der internationale Durchschnitt nicht durch das einfache (Division der Summe der Kennzahlwerte durch die Länderanzahl) sondern durch das gewichtete arithmetische Mittel berechnet wird. Das Gewicht ist bei der hier zum Vergleich benutzten Kennzahl *Anteil der ErbSt-Einnahmen am BIP* das BIP (BIP-gewichteter Durchschnitt). Die

der EU-Kommission (KOM) im September 2015 veröffentlicht wurde.⁶ Deren Ergebnisse sind in **Tabelle 2** aufgelistet. Mit einem Anteil der ErbSt-Einnahmen am BIP von 0,16% lag Deutschland im Jahr 2012 sowohl unter dem BIP-gewichteten Durchschnitt der **EU** (0,19%) als auch dem der **Eurozone** (0,21%).

Tabelle 2: Anteil der ErbSt-Einnahmen am Bruttoinlandsprodukt in den EU-Ländern 2012

Land	Anteil ErbSt-Einnahmen am BIP	
	%	Rang EU (von 28)
Belgien	0,62	1
Frankreich	0,42	2
Finnland	0,26	3
Niederlande	0,23	4
Spanien	0,22	5
Dänemark	0,21	6
Großbritannien	0,20	7
Irland	0,17	8
Luxemburg	0,17	9
Deutschland	0,16	10
Griechenland	0,05	11
Italien	0,04	12
Polen	0,02	13
Ungarn	0,02	13
Slowenien	0,02	13
EU (BIP-gewichteter Durchschnitt)	0,19	
Eurozone (BIP-gewichteter Durchschnitt)	0,21	

Quelle: European Commission (2015), Tax Reforms in EU Member States 2015, S. 32. Nicht aufgeführte EU-Mitgliedstaaten sind ohne ErbSt-Einnahmen verzeichnet.

Auch innerhalb der **OECD** lässt sich für Deutschland ein **international unterdurchschnittliches Aufkommen** aus der ErbSt nachweisen, wenn wie bei der KOM auf den **BIP-gewichteten Durchschnitt**⁷ aller Mitgliedstaaten abgestellt wird (**Tabelle 3**). Aller-

Verwendung des gewichteten Durchschnitts ist sinnvoll. Er entspricht dem Anteil aller ErbSt-Einnahmen am Gesamt-BIP eines Ländervergleichs. Demgegenüber wird beim ungewichteten Durchschnitt z. B. die Kennzahl Luxemburgs in gleichem Maße wie die der USA berücksichtigt, obwohl ErbSt-Einnahmen und BIP der USA ein Vielfaches der bzw. des luxemburgischen betragen. Vgl. hierzu auch den OECD-Vergleich in Tabelle 3, wo beide Durchschnitte angeführt sind. Dort schlägt beim ungewichteten Durchschnitt die fehlende ErbSt in zehn von 34 OECD-Staaten durch, während der BIP-gewichtete Durchschnitt erfasst, dass die Mehrzahl der großen Mitgliedstaaten die ErbSt weiterhin erhebt.

⁶ European Commission (2015), Tax Reforms in EU-Member States 2015.

⁷ Die OECD-Statistik weist nur den ungewichteten Durchschnitt aus; vgl. hierzu FN 5.

dings liegt Deutschland mit einem Anteil am BIP von 0,157% im Jahr 2012 nur knapp unter dem gewichteten OECD-Durchschnitt von 0,163% - zum Nachweis bedarf es der dritten Kommastrich. Der internationale Vergleich zeigt darüber hinaus, dass die ErbSt in **mehreren Staaten** eine im Vergleich zu Deutschland **erheblich gewichtigere Rolle**, so insbesondere in Belgien, Frankreich und Japan, hat.

Tabelle 3: Anteil ErbSt-Einnahmen am Bruttoinlandsprodukt in ausgewählten OECD-Ländern 2012⁸

Land	Anteil ErbSt-Einnahmen am BIP	
	%	Rang OECD (von 34)
Japan	0,318	3
Deutschland	0,157	12
Schweiz	0,140	14
USA	0,118	15
Norwegen	0,065	18
OECD, ungewichteter Durchschnitt	0,124	
OECD, BIP-gewichteter Durchschnitt*	0,163	

Quelle: OECD.Stat; *eigene Berechnung.

Deutschland erweist sich im internationalen Vergleich noch deutlicher als Niedrigsteuerland, wenn nicht auf die ErbSt isoliert, sondern auf die vermögensbezogenen Steuern (Grund-, Vermögen-, Erbschaft- und Schenkung- sowie Grunderwerbsteuer) insgesamt abgestellt wird. **Kaum ein Land erzielt bei der Besteuerung von Vermögen durch Substanz- und Verkehrssteuern so geringe Einnahmen wie Deutschland.** Laut eurostat und OECD betrug deren Anteil am BIP in Deutschland im Jahr 2012 0,9%. Im **EU-Vergleich** ist das deutlich weniger als die **Hälfte** des BIP-gewichteten EU-Durchschnitts, der 2,3% ausmachte. Innerhalb der 28 EU-Mitgliedstaaten lag Deutschland damit auf dem 18. Platz. Noch drastischer fällt der **OECD-Vergleich** für Deutschland aus (**Tabelle 4**). Es erreicht bei diesem gerade mal ein **Drittel** des BIP-gewichteten Durchschnitts von 2,5%. Das entspricht Platz 28 bei 34 OECD-Mitgliedstaaten.

⁸ KOM- und OECD-Statistik weisen zwar in der Tendenz ähnliche Werte aus, bei einzelnen Ländern ergeben sich aber Unterschiede. Ursache ist vermutlich, das Abstellen auf unterschiedliche Erfassungsjahre (Kassenjahr oder Entstehungsjahr). Es ist daher nicht sinnvoll, beide Statistiken in einer Tabelle zusammenzufassen.

Tabelle 4: Anteil der Einnahmen aus vermögensbezogenen Steuern am Bruttoinlandsprodukt in ausgewählten OECD-Ländern 2012

Land	Anteil vermögensbezogene Steuereinnahmen am BIP	
	%	Rang OECD (von 34)
Großbritannien	3,92	1
Frankreich	3,75	2
USA	2,89	5
Japan	2,69	8
Italien	2,67	9
Spanien	2,01	14
Griechenland	1,90	16
Schweiz	1,78	18
Polen	1,24	19
Türkei	1,17	24
Niederlande	1,10	25
Deutschland	0,89	28
OECD, ungewichteter Durchschnitt	1,79	
OECD, BIP-gewichteter Durchschnitt*	2,49	

Quelle: OECD.Stat; *eigene Berechnung.

3. Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen

a. Darstellung Verschonungsregelung

Kurz zusammengefasst (ausführlicher in Anhang A.) stellen sich die Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen im noch geltenden ErbStG wie folgt dar:

Weitgehende Steuerbefreiung (sog. Regelverschonung oder Teilverschonung): **85%** des Unternehmensvermögens werden von der Steuer befreit, wenn das Unternehmen für **5 Jahre** fortgeführt wird. Über die 5 Jahre müssen dabei **400% der Ausgangslohnsumme** erreicht werden (Lohnsummenregel). Das an sich nicht begünstigungsfähige **Verwaltungsvermögen** darf maximal 50% des Unternehmenswerts ausmachen.

Komplette Steuerbefreiung (sog. Optionsverschonung oder Vollverschonung): Das Unternehmensvermögen wird zu **100%** von der Steuer befreit, wenn das Unternehmen für **7 Jahre** fortgeführt wird. Dabei müssen über die 7 Jahre **700% der Ausgangslohnsumme** erreicht werden (Lohnsummenregel). Das an sich schädliche **Verwaltungsvermögen** darf maximal 10% des Unternehmenswerts ausmachen.

Zusätzlich besteht eine **Ausnahmeklausel**, die für beide Verschonungswege gilt: Die jeweilige **Lohnsummenregel** muss nicht eingehalten werden, wenn das Unternehmen weniger als **20 Beschäftigte** hat.

b. Steuerliche Mindereinnahmen

Tabelle 5: Steuerausfälle durch Verschonungsregelung gem. Statistischem Bundesamt

Festsetzungsjahr	Begünstigtes Vermögen in Mrd. €	Steuerausfälle in Mrd. €
2009	3,4	1,3
2010	7,2	1,5
2011	20	5,6
2012	40	10,8
2013	34	9,2*
2009 bis 2012	71	19,1
2009 bis 2013	105	28,3*

* Berechnung DIW (2015).

Laut **Schriftsatz des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. Juni 2014** zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung beim BVerfG führten die Verschonungsregeln für das Unternehmensvermögen allein im Jahr **2012** zu **Mindereinnahmen** i.H.v. 10,8 Mrd. € – bei einem Aufkommen von 4,3 Mrd. € im selben Jahr. Für die Jahre **2009 bis 2012** summierten sich die **Steuerausfälle** auf **über 19 Mrd. €**. In diesem Zeitraum wurde **Unternehmensvermögen** von fast **71 Mrd. €** übertragen, ohne dass darauf Steuern fällig wurden. Das entspricht über einem Drittel der in diesen Jahren statistisch erfassten Vermögensübergänge (ohne Negativfälle; vgl. FN 3) i.H.v. 206 Mrd. €.

Die neueste **Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik 2013** des Statistischen Bundesamts erfasste für das Jahr **2013** weitere steuerbefreite Übertragungen von Unternehmensvermögen i.H.v. **34 Mrd. €**. Somit wurden **seit 2009 insgesamt 105 Mrd. €**, davon wiederum 90 Mrd. € als Schenkungen, steuerfrei übertragen. Das entspricht knapp 38% der in diesem Zeitraum statistisch erfassten Vermögensübergänge (ohne Negativfälle; vgl. FN 3) in Höhe von über 278 Mrd. €. Für den Zeitraum 2009 bis 2013 schätzt das DIW die **Steuerausfälle** mit über **28 Mrd. €**, während das Kassenaufkommen lediglich gut 22 Mrd. € betrug.

Laut **DIW** (Wochenbericht 7/2015) fiel im Jahr 2012 auf die Erwerbe ab 20 Mio. € ein Vermögen von 33 Mrd. €, das aufgrund der Verschonungsregelung zu 95% steuerfrei übertragen wurde. Je Steuerpflichtige*n machten die steuerfreien Abzüge in dieser Gruppe 131 Mio. € aus. Das DIW schätzt, dass mittelfristig jährlich **25 bis 30 Mrd. € an Unternehmensvermögen** vererbt oder verschenkt werden. Bei den geltenden Steuertarifen ergäben sich daraus potenzielle **Steuerausfälle von 7 bis 8 Mrd. €** pro Jahr.

Auf die gezielte Ausnutzung der Verschonungsregelung durch **vorgezogene Schenkungen** von Unternehmensvermögen weist die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik des Statistischen Bundesamts hin. Danach erhöhte sich das **steuerfrei geschenkte Unternehmensvermögen** seit Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes im Jahr 2009 von 2,5 Mrd. € um fast das Zwölfwache auf 30,4 Mrd. € im Jahr 2013 (Zuwachs: 1.112%). Dessen Anteil am insgesamt geschenkten Vermögen betrug im Jahr 2009 lediglich 19% im Vergleich zu 76% im Jahr 2013.

c. Bewertung

Nicht nachweisbare Gefährdung von Familienunternehmen und Arbeitsplätzen

Die massive Privilegierung von Unternehmensvermögen wird damit begründet, dass andernfalls **Familienunternehmen** in ihrer Existenz gefährdet seien. Die ErbSt als Ursache für den Untergang eines Familienunternehmens ist allerdings bis heute (vor und nach der Reform von 2008) **in keinem einzigen Fall** bekannt geworden.⁹ Ebenso existiert bisher kein einziger **empirischer** Nachweis, dass die Zahlung von ErbSt schon jemals einen **Arbeitsplatz** in Deutschland gekostet hätte.

Auch der marktradikale **Wissenschaftliche Beirat beim BMF** hat in seinem zur Begünstigung des Unternehmensvermögens in der ErbSt erstatteten Gutachten I/2012 keinen Beleg für eine Gefährdung von Familienunternehmen oder Arbeitsplätzen gefunden. Es gebe praktisch keine konkreten empirischen Belege dafür, dass ein Betrieb aufgrund der ErbSt habe aufgegeben oder veräußert werden müssen oder zahlungsunfähig geworden sei. Selbst in der Zeit bis einschließlich 1993, als es noch keine Begünstigungen für Unternehmen gab, sind Arbeitsplatzverluste (auch bei hoch bewerteten Unternehmen) nicht bekannt geworden.

Fehlende Eignung der Lohnsummenregelung zum Erhalt von Arbeitsplätzen

Der Erhalt von **Arbeitsplätzen** soll durch die **Lohnsummenregelung** sichergestellt werden. Dafür ist diese vor allem aus folgenden Gründen nicht geeignet:

- Die Lohnsummenregelung schafft einen Anreiz, insbesondere im Vorfeld einer Schenkung, die **Ausgangslohnsumme zu reduzieren**, um später die sich daraus ergebende Mindestlohnsumme leichter einhalten zu können. Das steht im glatten Gegensatz zum angestrebten Ziel des Arbeitsplatzerhalts. Zwar wird die Ausgangslohnsumme als durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor Steuerentstehung ermittelt, aber der besagte Anreiz wird damit nicht aufgehoben sondern nur gedämpft. U.a. kann die Ausgangslohnsumme gezielt reduziert werden, indem reguläre Arbeitnehmer*innen durch **Leiharbeiter*innen** ersetzt werden.
- Darüber hinaus ist mit der Lohnsummenregelung **keineswegs eine Sicherung der bestehenden Arbeitsplätze** verbunden. Die Lohnsumme kann vielmehr auch dann eingehalten oder sogar erhöht werden, wenn die Anzahl der Arbeitsplätze reduziert wird. Angesichts des weiten Begriffs der Lohnsumme kann eine verringerte Beschäftigtenzahl beispielsweise durch die Zahlung von **Sondervergütungen, Tantiemen und Prämien** sowie durch die Zahlung von **Abfindungen** ausgeglichen werden. Ausgleichend wirkt auch eine Erhöhung des Gehalts der oder des Gesellschafter-Geschäftsführers/-in einer Kapitalgesellschaft¹⁰.

⁹ Siehe auch den vorerst letzten Versuch, ein Familienunternehmen zu finden, das aufgrund der ErbSt aufgelöst oder verkauft werden musste (taz vom 5.5.2015: Das Phantom).

¹⁰ Im Falle einer Personengesellschaft ist das nicht möglich.

Schädliche Wirkungen

Die Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen

- tragen maßgeblich zur **Vermögenskonzentration** bei. Denn umso vermögender eine Person ist, umso höher ist der Anteil des Unternehmensvermögens am Gesamtvermögen. So ist empirisch nachgewiesen (DIW 2015), dass aufgrund der Verschonungsregelung **der steuerfreie Anteil bei höheren Erwerben immer stärker ansteigt**. In den Jahren 2012 und 2013 waren Vermögensübergänge ab 5 Mio. € zu mehr als der Hälfte steuerbefreit, Vermögensübergänge ab 20 Mio. € demgegenüber zu mehr als 90%;
- schwächen die **progressive Wirkung** des Steuertarifs erheblich ab;
- können gezielt durch **Gestaltungsmodelle zur Steuervermeidung** ausgenutzt werden. Dies zeigen nicht zuletzt die hohen Steuerausfälle und die bewusste Herbeiführung von Schenkungen (vgl. b., Anhang B. sowie die Ausführungen des BVerfG in 4.b.). Die Verschonung von Unternehmensvermögen ist auch fester Bestandteil der gängigen Gestaltungsmodelle im Bereich der Unternehmensnachfolge, die die Einrichtung von **Stiftungen** als Vehikel zur Steuervermeidung nutzen¹¹;
- stellen einen eindeutigen **Verstoß gegen das steuerliche Gerechtigkeitsprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** dar, insbesondere da sie unabhängig von der Höhe des Vermögenserwerbs gewährt werden.

4. Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014

a. Gesetzgebungskompetenz

Das BVerfG hält fest, dass der Bund für den Bereich der ErbSt die Gesetzgebungskompetenz hat, auch wenn deren Aufkommen vollständig den Ländern zusteht. Die Wahrung sowohl der **Rechtseinheit** als auch die der **Wirtschaftseinheit** erfordere im **gesamtstaatlichen Interesse** (Art. 72 Abs. 2 GG) eine **bundgesetzliche Regelung**. Andernfalls könne es gerade bei dem unentgeltlichen Übergang von betrieblichem Vermögen durch unterschiedliche Landesregelungen zu konkurrierenden Steueransprüchen mehrerer Länder kommen. Dies erfordere Vereinbarungen (a la Doppelbesteuerungsabkommen) zwischen den einzelnen Ländern, um eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Der damit verbundene Koordinierungs- und Administrationsaufwand wäre erheblich.

b. Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen

Das BVerfG erklärte in seinem Urteil die Verschonungsregelung des Unternehmensvermögens angesichts ihres **Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten** mit Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitsgrundsatz) für **unvereinbar**. Zugleich hat das Gericht die vorübergehende **Fortgeltung** der bestehenden Verschonungsregelung bis zu einer Neuregelung angeordnet. Diese muss **bis zum 30. Juni 2016** erfolgen. Die

¹¹ Bekanntestes Gestaltungsmodell ist die sog. Doppelstiftung. Dabei werden eine gemeinnützige und Familienstiftung so kombiniert, dass insgesamt möglichst wenig Steuern, u.a. auch bei der ErbSt, anfallen.

vom Gericht gewählte Form der Feststellung der Verfassungswidrigkeit (Unvereinbarkeitserklärung mit Fortgeltungsanordnung und Fristsetzung) bestimmt, in Verbindung mit den vom BVerfG aufgestellten Bedingungen für den sog. Vertrauensschutz, die **zeitliche Anwendbarkeit der bestehenden Verschonungsregelung**. Letztere **MUSS** auf alle Erbschaften und Schenkungen, die **vor der Urteilsverkündung am 17.12.2014** stattfanden, angewandt werden. Der Zeitpunkt der Steuererklärung oder der des Steuerbescheids spielen dabei keine Rolle. Demgegenüber besteht für Erbschaften und Schenkungen, die **nach dem Datum der Urteilsverkündung** stattfanden, keine verfassungsrechtliche Pflicht zur Anwendung der bestehenden Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen. Diese Neufälle können auch rückwirkend gemäß einer Neuregelung besteuert werden. Ob eine solche **Rückwirkung** bei der anstehenden ErbSt-Reform umgesetzt wird, liegt **im Ermessen** des Gesetzgebers. Im **Finanzausschuss am 22.4.2015** hat die **Bundesregierung** bereits angekündigt, dass sie eine solche Rückwirkung für nicht erforderlich hält.

Verfassungsgemäße Regelungen

Laut dem Urteil **kann und darf (NICHT muss!)** der Gesetzgeber bei der ErbSt

- die Übertragung von (Anteilen an) **kleinen und mittelständischen Unternehmen** (KMU), insbesondere **Familienunternehmen**¹², privilegieren; deren **Privilegierung** darf und kann
 - auch eine **vollständige Steuerbefreiung** umfassen;
 - pauschal und ohne empirischen Nachweis mit dem **Erhalt von Arbeitsplätzen** gerechtfertigt werden (dagegen reicht Unternehmensfortführung alleine als Begründung für derart umfangreiche Steuerbefreiungen nicht aus);
 - **ohne Bedürfnisprüfung**, im Sinne der Prüfung eines konkreten Verschonungsbedarfs im Einzelfall, gewährt werden;
- die **existierende Verschonungsregelung** für Unternehmensvermögen in ihrer Struktur **grundsätzlich** anwenden; d.h.,
 - jene sind von ihrem Ansatz her geeignet, die vom Gericht als notwendig erachtete Bindung der Privilegierung an die **Einhaltung von Bedingungen**, die die Rechtfertigungsgründe Unternehmensfortführung und Arbeitsplatzertretung angemessen widerspiegeln, zu erfüllen;
 - die **Haltefristen** sind zulässige Bedingungen für die Unternehmensfortführung;
 - die **Lohnsumme** ist ein geeigneter Indikator für den Erhalt von Arbeitsplätzen, die Lohnsummenregelung ist daher zulässig;
 - die seit dem 7.6.2013 geltende Definition von **Verwaltungsvermögen** (vgl. Anhänge A. und B.) ist für die Abgrenzung zwischen begünstigtem produktivem und nicht begünstigtem förderungsunwürdigem Vermögen ausreichend;

¹² Als „Familienunternehmen“ werden Unternehmen definiert, bei denen die Eigentums- und Leitungsrechte in der Person der Unternehmerin oder des Unternehmers bzw. deren Familie vereint sind (Einheit von Eigentum und Leitung).

- zwischen **Kapital- und Personengesellschaften** differenzieren; die bestehende Erfordernis einer Mindestbeteiligung iHv 25%, die ausschließlich für Kapitalgesellschaften gilt (vgl. Anhang A.), ist zulässig.

Das Gericht beurteilt eine **Stundung** als ein weniger wirksames Mittel zur Unternehmensfortführung und zum Erhalt von Arbeitsplätzen, da sie **keine ebenso effektive Entlastung** wie eine Steuerbefreiung bewirkt.¹³ Diese Beurteilung trifft es in Bezug auf **KMU**. Für die Übertragung **großer Unternehmensvermögen** könne dagegen eine „möglicherweise neu gestaltete Stundungsregelung“ eine steuerbedingte Gefährdung von Unternehmensübergängen vermeiden.

Verfassungswidrige Regelungen

Verfassungswidrig ist zum einen die undifferenzierte Gewährung der Privilegierung bei der Übertragung **großer Unternehmensvermögen**. Zum anderen ist die **Ausgestaltung der Verschonungsregelung** in einzelnen Punkten bei der Lohnsummenregelung und im Rahmen der Regelverschonung beim Verwaltungsvermögen nicht zulässig. Die verfassungswidrigen Bestandteile bewirken eine **Überprivilegierung**. Diese wird bei den Ausgestaltungsmängeln noch verstärkt, da diese umfangreiche **Gestaltungen** zur Steuervermeidung erlauben. Das Gericht hält fest, dass die festgestellten Gleichheitsverstöße auch für die aktuelle, im Juni 2013 in Kraft getretene Fassung des ErbStG gelten. Die Verfassungswidrigkeit kann entweder durch eine **grundsätzliche Neukonzeption** (sog. große Lösung) oder durch **umfassende Nachbesserung des gegenwärtigen Verschonungskonzeptes** behoben werden.

- **Übertragung großer Unternehmensvermögen:**
 - Die Verschonungsregelung ist unverhältnismäßig, da sie **unabhängig von der Höhe des übertragenen Unternehmensvermögens** ausgestaltet ist. Dadurch wird die privilegierte Übertragung großer Unternehmen zu den gleichen Bedingungen wie für KMU ermöglicht. Die Regelung weist eine **fehlende Zielgenauigkeit für KMU** auf.
 - Im Rahmen der geltenden und von der Grundstruktur her zulässigen Verschonungsregelung moniert das Gericht das Fehlen einer **individuellen Bedürfnisprüfung** bei der Übertragung von großen Unternehmensvermögen. Durch diese muss vorab geklärt werden, ob die/der Erwerber*in überhaupt einer Verschonung bedarf. Bei der Klärung darf auch zusammen mit dem Unternehmensvermögen **übertragenes Privatvermögen oder bereits vorhandenes Vermögen** einbezogen werden. Sofern ein Verschonungsbedarf festgestellt wird, kann und darf auch der Erwerb großer Unternehmensvermögen bis hin zur vollständigen Steuerbefreiung privilegiert werden.
 - Als **Alternative zur Bedürfnisprüfung** kann auch eine **absolute Obergrenze** der steuerlichen Verschonung eingeführt werden. Das Gericht verweist in diesem Zusammenhang als **BEISPIEL** auf den Regierungs-

¹³ Nach geltendem ErbStG belastet eine Stundung die Erwerberin bzw. den Erwerber bis zu zehn Jahre mit Rückzahlungsverpflichtungen. Jene erfordert zudem einen individuellen Bedürftigkeitsnachweis. Auch ist eine Stundung bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ausgeschlossen.

entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30. Mai 2005 (vgl. BT-Drs. 15/5555, S. 10), der eine erwerbsbezogene Förderungshöchstgrenze von 100 Mio. €, jenseits derer die Steuerver-schonung endet, vorsah.

- **20-Beschäftigten-Ausnahmeregel bei der Lohnsummenregelung:**
 - Die Befreiung von der Lohnsummenregelung privilegiert Betriebe mit bis zu 20 Beschäftigten unverhältnismäßig. Dadurch werden **über 90% aller Betriebe** in Deutschland ohne Rücksicht auf den Erhalt von Arbeitsplätzen steuerlich begünstigt.
 - Die Grenze einer zulässigen Typisierung wird damit überschritten, da das **Regel-Ausnahme-Verhältnis** faktisch in sein Gegenteil verkehrt wird.
 - Zudem werden dadurch nicht zu rechtfertigende Gestaltungen in erheblichem Ausmaß ermöglicht (vgl. Anhang B.);
 - Nur eine Begrenzung der Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf Betriebe mit „einigen wenigen Beschäftigten“ wäre verfassungsgemäß.

- **Zulässiger Umfang des begünstigungsfähigen Verwaltungsvermögens:**
 - Die **Regelverschonung** ist unverhältnismäßig, weil sie die Übertragung von begünstigtem Vermögen selbst dann uneingeschränkt verschont, wenn dieses bis zu **50%** aus dem Grunde nach **nicht begünstigungsfähigem Verwaltungsvermögen** besteht.
 - Die Fallbeilwirkung der bestehenden 50%-Grenze ist nicht zulässig.
 - Darüber hinaus erlaubt die Regel nicht zu rechtfertigende Gestaltungen in erheblichem Ausmaß (vgl. Anhang B.).
 - Im Gegensatz zur 50%-Regel bei der Regelverschonung wird die **10%-Regel der vollständigen Steuerbefreiung (Optionsverschonung)** vom Gericht NICHT beanstandet.

Sondervotum

Zum Urteil gab es ein Minderheitenvotum dreier Richter*innen (siehe Anhang C.). Diese bemängeln die Einengung der Gerechtigkeitsdimension in der Urteilsbegründung, indem dort ausschließlich auf den Gleichheitsgrundsatz abgestellt wird. Die drei Richter*innen greifen demgegenüber auch auf das **Sozialstaatsprinzip** zurück. Mit diesem Prinzip sei die **zunehmende Ungleichverteilung und Konzentration des Vermögens** in Deutschland nicht zu vereinbaren. Angesichts dessen sei die ErbSt auch als **sozialstaatliches Korrekturinstrument** zu begründen (vgl. Anhang C).

5. Gerechtigkeit

Die Besteuerung des Übertragens großer Vermögen ist eine zentrale **Frage der Gerechtigkeit**:

1) Verteilungsgerechtigkeit

Das Erben und Verschenken hoher Vermögen ermöglicht die **Vermögenskonzentration** über Generationen hinweg und damit die Bildung von **Familiendynastien**. Die Verfügungsgewalt von immer Wenigeren über immer mehr Produktionsmittel und Ressourcen wird so beschleunigt. Das untergräbt langfristig auch die **Grundlagen einer demokratischen Ordnung**, da sich so immer mehr wirtschaftliche und politische Macht in den Händen von wenigen konzentriert. Eine solche Verteilung der Macht entspricht dem Feudalismus.

Das Vermögen ist in Deutschland **äußerst und zunehmend ungleich verteilt**. Darauf verweisen auch drei Richter*innen in ihrem Sondervotum zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom Dezember 2014: Im Jahr 1993 verfügten 18,4% der privaten Haushalte über 60% des gesamten Nettogeldvermögens. Dieser Anteil lag bereits im Jahr 2007 in den Händen von nur noch 10%. Seitdem haben nach neuesten Schätzungen des DIW vom September 2015 diese vermögendsten 10% ihren Anteil noch weiter ausgebaut: Sie verfügten im Jahr 2011 über 64%. Das reichste Prozent hält einen Anteil von rund 33 Prozent (mindestens 1,9 Mio. EUR pro Haushalt, insgesamt 5,6 Bio. EUR), das oberste Tausendstel (ca. 40.000 aller Haushalte, min. 11 Mio. EUR pro Haushalt, insgesamt 1,5 Bio. EUR) einen von 17 Prozent am Nettovermögen in Deutschland. Demgegenüber hatten die 50 Prozent der ärmsten Haushalte lediglich einen Anteil von 2,5 Prozent am Nettovermögen.

2) Leistungsgerechtigkeit

Die Übertragung großer Vermögen durch Erbschaft oder Schenkung folgt **keiner eigenen Leistung**. Es stellt aus der Perspektive der Empfänger*innen leistungsloses Einkommen dar. Daher wäre eine komplette Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen sogar ein Gebot der marktwirtschaftlichen Ideologie.

3) Chancengleichheit

Eine materielle Ungleichheit qua Geburt widerspricht der Chancengleichheit. Die Erb*innen großer Vermögen haben in aller Regel schon vor dem Erbfall **von ihrer Herkunft profitiert**, u.a. da sie erhebliche bessere Bildungschancen haben. Die Pisa-Studien zeigen immer wieder, dass der Bildungserfolg in Deutschland wie in kaum einem anderen Land von der sozialen Herkunft abhängt.

ANHANG

A. Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen im (noch) geltenden ErbStG

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 (Bewertungsabschlag iHv 10%), unter bestimmten Bedingungen

Innerhalb des Unternehmensvermögens wird unterschieden zwischen **begünstigtem Vermögen**, womit im weitesten Sinne „produktives“ oder „betriebsnotwendiges“ Vermögen gemeint sein soll, und an sich nicht begünstigtem Vermögen. Letztes wird als **Verwaltungsvermögen** bezeichnet. Zu diesem gehören:

1. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke,
2. Anteile an Kapitalgesellschaften von bis zu 25%,
3. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (> 25%) und Personengesellschaften, bei denen das Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt,
4. Wertpapiere und vergleichbare Forderungen,
5. Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (sog. Finanzmittel; **neu** seit 7.6.2013),
6. Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen etc.

Zu den meisten der genannten Bestandteile des Verwaltungsvermögens existieren allerdings **umfangreiche Ausnahmeregeln**.

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

I) Weitgehende Steuerbefreiung (sog. **Regelverschonung** mit Verschonungsabschlag):

- **Steuerbefreiung:** 85% des Unternehmensvermögens sind von der Steuer befreit.
- **Bedingungen:**
 - **Haltefrist:** Unternehmen muss für 5 Jahre weitgehend unverändert fortgeführt werden. Allerdings gibt es hierzu eine Reihe von Ausnahmeregeln (z.B. kein Verlust der Steuerbegünstigung im Falle eines Verkaufs des oder von Teilen des Unternehmens bei anschließender Reinvestition). Bei einem Unterschreiten der reduziert sich der Verschonungsabschlag anteilig;
 - **Lohnsummenregel:** über 5 Jahre müssen 400% der Ausgangslohnsumme erreicht werden. Bei einem Unterschreiten reduziert sich der Verschonungsabschlag anteilig;
 - **Verwaltungsvermögenstest:** Verwaltungsvermögen \leq 50% des Unternehmenswertes;

- **Weitere Begünstigungen:**

- **Gleitender Abzugsbetrag** iHv. 150.000 €: Unternehmensvermögen bis zu einem Wert von 1 Mio. € bleibt so auch im Rahmen der Regelverschonung insgesamt steuerfrei;
- Für das zur Besteuerung verbleibende Unternehmensvermögen (nach Abzug von Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag) wird der günstigste Steuertarif (**Steuerklasse I**) angewandt.

II) Komplette Steuerbefreiung (sog. **Optionsverschonung**):

- **Steuerbefreiung:** Unternehmensvermögen wird zu **100%** von der Steuer befreit.
- **Bedingungen:**
 - **Haltefrist:** Unternehmen muss für 7 Jahre weitgehend unverändert fortgeführt werden (Ausnahmeregeln wie bei Regelverschonung);
 - **Lohnsummenregel:** über 7 Jahre müssen 700% der Ausgangslohnsumme erreicht werden;
 - **Verwaltungsvermögenstest:** Verwaltungsvermögen \leq 10% des Unternehmenswertes.

Zusätzlich besteht eine **Ausnahme-** bzw. **Freistellungsklausel**: Die Lohnsummenregelung gilt erst für Unternehmen mit über **20 Beschäftigten** zum Zeitpunkt der Steuerentstehung.

Die Steuerbefreiungen für Unternehmensvermögen gelten auch bei der Erbersatzsteuer für Familienstiftungen.

B. Steuergestaltungen mit Unternehmensvermögen

1. Cash-GmbH“ und Verwaltungsvermögen bis Mitte 2013

Die Privilegierung von Unternehmensvermögen öffnete in großem Stil Tür und Tor für Steuerumgehungen. Über die Gründung sog. „Cash-GmbH“ konnte bis Mitte 2013 Privatvermögen zu Unternehmensvermögen umqualifiziert werden, um im Anschluss die Verschonungsregeln in Anspruch zu nehmen. Eine Cash-GmbH ist eine Kapitalgesellschaft, deren Gesellschaftszweck ausschließlich oder überwiegend in der privaten Vermögensverwaltung besteht.

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 Schenkungsteuer.

Neben den Verschonungsregeln wurde die Steuerumgehung per Cash-GmbH auch durch die ursprünglich im Gesetz verankerte Definition von an sich schädlichem im Sinne von „nicht produktivem“ **Verwaltungsvermögen** ermöglicht. Dieses 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 einfach die an das Verwaltungsvermögen anknüpfenden Bedingungen für die Steuerbegünstigungen zu erfüllen (sog. **Vermögensverwaltungstest**).

2. Einschränkungen für Cash-GmbH durch das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013)

Die Möglichkeit zur Steuergestaltung durch Cash-GmbH ist spätestens seit dem Jahr 2010 bekannt. Erst im Jahr 2012 erfolgte auf Initiative des Bundesrats im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses zum JStG 2013 eine Einschränkung. Die dort vorgenommenen Änderungen beim ErbStG gelten mit Wirkung ab 7.6.2013.

Die vorgenommenen Maßnahmen gegen Cash-GmbHs betreffen zum einen die Anwendung der Regelung zur **Ermittlung des Verwaltungsvermögens** sowie der Lohnsummenregelung bei verschachtelten Unternehmen (siehe im folgenden Abschnitt). 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 der neuen Bestandteile des Verwaltungsvermögens durch. So können ALLE Schulden inkl. Rückstellungen (z.B. Pensionsrückstellungen) des Betriebs abgezogen und ein Abschlag i.H.v. 20% des Unternehmenswertes angesetzt werden (**Finanzmitteltest**). Damit zählt nur der darüber hinausgehende Bestand des neu erfassten Finanzvermögens (nach Abzug der Schulden) zum Verwaltungsvermögen. Sofern die 20% unterschritten werden, fließen sie überhaupt

nicht in den Verwaltungsvermögenstest ein. Damit werden **Gestaltungen zur Steuer-
vermeidung** innerhalb von Konzernen ermöglicht, indem Finanzmittel gezielt in solche
Konzerngesellschaften verlagert werden, die über hohe Schulden verfügen oder bei
denen der 20%-Freibetrag noch nicht ausgeschöpft ist. Ebenso kann die gezielte Ein-
richtung einer gewerblich tätigen Finanzierungsgesellschaft innerhalb eines Konzerns
zur Steuervermeidung genutzt werden. Eine solche Gesellschaft ist vom Finanzmittel-
test explizit ausgenommen.

Im Ergebnis kann ein schuldenfreies Unternehmen bis zu 70% aus Cash-Vermögen
bestehen, um gleichwohl die 85-prozentige Regelverschonung in Anspruch zu nehmen.
Für die vollständige Steuerbefreiung beträgt der entsprechende Wert 30%. Insgesamt
bewirken die getroffenen Maßnahmen, dass für eine reine Cash-GmbH, die ausschließ-
lich der privaten Vermögensverwaltung dient, die Steuerbegünstigungen nicht mehr
genutzt werden können. **Mit einem gewissen Umfang an „produktivem Vermögen“
sind Gestaltungen allerdings auch weiterhin möglich.** Der erforderliche Umfang
kann beispielsweise mit Beteiligungen an gewerblichen Fonds hergestellt werden.

3. Verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten

Die **Privilegierung** einer bestimmten Vermögensart wird **stets Steuergestaltungen**
ermöglichen. Sie können durch gesetzliche Maßnahmen nie vollständig verhindert wer-
den. Stattdessen eröffnet die Schließung einer Gestaltungsmöglichkeit **regelmäßig
neue Gestaltungsmöglichkeiten** (siehe z.B. die Einschränkung der Cash-GmbH im
vorangegangenen Abschnitt). Ursache sind insbesondere Schwierigkeiten bei der **Ab-
grenzung** zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen. Beispielsweise
wird sich auch im Einzelfall niemals genau bestimmen lassen, ab welcher Höhe ein
Guthaben auf einem Geschäftskonto nicht mehr als betrieblich erforderlich sondern als
verkapptes Privatvermögen zu bewerten ist.

Auch nach dem Ende der „reinen Cash-GmbH“ verbleiben zahlreiche Steuergestal-
tungsmodelle, die die Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen zur Steuer-
vermeidung nutzen. Auf die **begrenzte Reichweite der Korrekturen durch das JStG
2013** verweist selbst das **BVerfG** in seinem Urteil vom 17.12.14 (Rz 39): „Mit diesen
Änderungen reagierte der Gesetzgeber auf die vom Bundesfinanzhof aufgezeigten
Gestaltungsmöglichkeiten bei der Anwendung der §§ 13a und 13b ErbStG [...] und
entzog einigen von ihnen insbesondere durch die Einfügung einer neuen Nr. 4a in § 13b
Abs. 2 Satz 2 ErbStG die Grundlage.“ Die verbleibenden Gestaltungen zielen insbeson-
dere auf eine Begünstigung von an sich nicht begünstigungsfähigem **Verwaltungsver-
mögen** oder auf eine **Umgehung der Lohnsummenregelung** durch Nutzung der 20-
Beschäftigten-Ausnahmeklausel. Die bevorzugten Mittel sind dabei **Konzernumstruk-
turierungen** und **Betriebsaufspaltungen**.

Der **Anteil des Verwaltungsvermögens** am gesamten Wert des Betriebs lässt sich im
Einzelfall durch gezielte Gestaltungsmaßnahmen steuern. Grundlage hierfür ist insbe-
sondere die Erfassung von **Beteiligungen** an Kapitalgesellschaften von mehr als 25%
oder an Personengesellschaften (Untergesellschaften). Auf der Ebene der Beteiligungs-
gesellschaften folgt der Verwaltungsvermögenstest einem **Alles-oder-Nichts-Prinzip**.
Beträgt der Anteil des Verwaltungsvermögens bei der Beteiligungsgesellschaft mehr als
50%, wird die Beteiligung insgesamt als schädliches Verwaltungsvermögen angesehen.
Liegt der Anteil des Verwaltungsvermögens dagegen bei 50% oder weniger, gehört die
Beteiligung zu 100% (und nicht nur anteilig mit dem Betriebsvermögen) zum begünstig-

ten Vermögen. Da der Verwaltungsvermögenstest für jede Beteiligungsebene gesondert und beginnend auf der untersten zu erfolgen hat, kann sich bei mehrstufigen Konzernstrukturen ein **Kaskadeneffekt** ergeben. Dieser kann zur Steuervermeidung genutzt werden, wenn bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil überwiegt. Hierzu wird das Verwaltungsvermögen auf bestehende oder zu gründende Tochter- oder Untergesellschaften gezielt verteilt. Dieses Gestaltungsmodell ist keineswegs auf die Regelverschonung mit der 85%-Steuerbefreiung beschränkt, sondern kann auch für die **vollständige Steuerbefreiung** genutzt werden. In diesem Fall wird die maßgebliche Grenze für das Verwaltungsvermögen lediglich auf Ebene der Muttergesellschaft von 50% auf 10% reduziert, nicht aber auch auf Ebene der Tochter- und Untergesellschaften.

Die **20-Beschäftigten-Ausnahmeklausel** kann zur **Umgehung der Lohnsummenpflicht** (siehe Anhang A.) z.B. durch **Betriebsaufspaltungen** genutzt werden. Durch letztere erfolgt eine Trennung des Unternehmens in zwei (oder mehr) Gesellschaften. Die Arbeitnehmer*innen werden bei einer eigenen Beschäftigungsgesellschaft angestellt, deren Betriebsvermögen nach Berücksichtigung der Schulden keinen oder nur einen sehr geringen Steuerwert hat. Das wertvolle Betriebsvermögen wird in einer gesonderten Besitzgesellschaft mit weniger als 20 Beschäftigten zusammengeführt. Dadurch kommen bei der Besitzgesellschaft die Lohnsummenregeln nicht zur Anwendung, während die Beschäftigungsgesellschaft zwar grundsätzlich der Lohnsummenpflicht unterliegt, diese aber wegen des geringen Werts der Beschäftigungsgesellschaft keine Auswirkungen hat. Die Beschäftigten der Beschäftigungsgesellschaft sind der Besitzgesellschaft nicht zuzurechnen, denn allenfalls die Beschäftigten einer nachgeordneten Tochter- oder Untergesellschaft können (seit dem JStG 2013!) im Rahmen der 20-Beschäftigten-Ausnahmeklausel der übergeordneten Gesellschaft zugerechnet werden. Bei **Schwestergesellschaften**, wie sie im Fall einer Betriebsaufspaltung typischerweise entstehen, ist eine Zusammenrechnung der Beschäftigtenzahlen demgegenüber nicht vorgesehen.

Die Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen sieht im Detail **etliche Ausnahme- und Sonderregeln** (teilweise angedeutet in Anhang A.) vor, die vielfach ebenfalls zur Steuervermeidung genutzt werden. Beispielhaft sei hier auf die in Abschnitt 3.c. dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten bei der **Lohnsummenermittlung** verwiesen.

C. Abweichende Meinung der Richter Gaier und Masing und der Richterin Baer zum Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014

(Hervorhebungen nicht im Original)

„Wir stimmen der Entscheidung zu, sind aber der Ansicht, dass zu ihrer Begründung ein weiteres Element gehört: Das **Sozialstaatsprinzip** des Art. 20 Abs. 1 GG. Die Beurteilung der mit den angegriffenen Vorschriften bewirkten Ungleichbehandlungen im Lichte des Sozialstaatsprinzips sichert die Entscheidung weiter ab und macht ihre **Gerechtigkeitsdimension erst voll sichtbar**.

1. Die **Erbschaftsteuer ist ein Beitrag zur Herstellung sozialer Chancengleichheit**, die sich in einer freien Ordnung nicht von selbst herstellt. Die freie Gesellschaftsordnung der Bundesrepublik beruht auf der für den modernen Staat selbstverständlichen Annahme der rechtlichen Freiheit und Gleichheit aller Bürger. Mit dieser durch die Verfassung gewährleisteten Grundlegung des Gemeinwesens in der Freiheit und Besonderheit des Einzelnen werden gesellschaftliche Ordnungsbildung und Entwicklung weitgehend dem **freien Spiel der Konkurrenz** und sich hierbei bildender Unterscheidungen überlassen. Die rechtliche Gleichheit verbunden mit der **individuellen Handlungs- und Erwerbsfreiheit** und der **Garantie des Eigentums** entbindet eine weitreichende Dynamik und führt **unweigerlich zur Entstehung materieller Ungleichheit** unter den Bürgern. Dies ist gewollt und elementarer Inhalt einer freiheitlichen Rechtsordnung. Insoweit bedarf es aber eines Ausgleichs. Dies gilt insbesondere für die Eigentumsordnung, denn im Eigentum gerinnt die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie und wird Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten (vgl. Sondervotum Böckenförde zur Vermögensteuer, BVerfGE 93, 149 <162 f.>).

Das Grundgesetz hat mit seiner Verpflichtung aller öffentlicher Gewalt auf das Sozialstaatsprinzip die **Ausrichtung auf soziale Gerechtigkeit zu einem leitenden Prinzip** aller staatlichen Maßnahmen erhoben (vgl. BVerfGE 5, 85 <198>, auch BVerfGE 52, 303 <348>; 134, 1 <14 f. Rn. 41 f.>). Die **Erbschaftsteuer dient deshalb nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen**, sondern ist zugleich ein **Instrument des Sozialstaats**, um zu verhindern, dass **Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliert** und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst. Dass hier auch in Blick auf die gesellschaftliche Wirklichkeit eine Herausforderung liegt, zeigt die **Entwicklung der tatsächlichen Vermögensverteilung**. Verwies schon Böckenförde in seinem Sondervotum für das Jahr 1993 darauf, dass **18,4% der privaten Haushalte über 60%** des gesamten Nettogeldvermögens verfügten (BVerfGE 93, 149 <164>), lag dieser Anteil bereits im Jahr **2007** in den Händen von nur noch **10%** (vgl. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Lebenslagen in“ Deutschland – Armuts- und Reichtumsberichterstattung der Bundesregierung, Aktualisierung der Berichterstattung über die Verteilung von Einkommen und Vermögen in Deutschland, Endbericht, 2011, S. 138). Gerade die **Konzentration des Vermögens im obersten Dezil ist im vergangenen Jahrzehnt stark gestiegen**, wobei das wahre Ausmaß an Ungleichheit bei der Verteilung des Vermögens auch mit diesen Zahlen **noch nicht voll erfasst** ist, weil die Haushalte mit dem besonders großen Vermögen mangels von den Betroffenen zu erlangender Zahlen nicht berücksichtigt werden konnten (Nachweise in: DIW Wochenbericht 9 [2014], S. 151 <154 f.>). Demgegenüber verfügten **rund 28% der erwachsenen Bevölkerung im Jahr 2012 über kein beziehungsweise ein negatives Vermögen**, wobei dieser Anteil **seit dem Jahr 2002 ebenfalls signifikant angestiegen** ist (vgl. DIW Wochenbericht 9 [2014], S.

151 <153>). Der für die Vermögensverteilung international herangezogene Gini-Koeffizient ist entsprechend von 0,62 im Jahr 1993 auf 0,78 im Jahr 2012 gestiegen, sodass **Deutschland gegenwärtig innerhalb der Eurozone den höchsten Grad an Ungleichheit bei der Verteilung des Vermögens** aufweist. Als Ursache für die wachsende Ungleichheit lässt sich nach der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ausmachen, dass gerade die **Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen im Vergleich zu den Arbeitnehmerentgelten überdurchschnittlich gestiegen** sind (vgl. DIW Wochenbericht 9 [2014], S. 151 <157 f.>).

Die Erbschaftsteuer bestimmt und beschränkt in Blick hierauf den Inhalt des in Art. 14 Abs. 1 GG garantierten Erbrechts. Sie wirkt damit der Gefahr entgegen, dass durch eine zunehmende Ungleichverteilung von Mitteln die **Chancen auf gesellschaftliche wie politische Teilhabe auseinanderdriften** und sich so letztlich **Einfluss und Macht zunehmend unabhängig von individueller Leistung verfestigen und an Herkunft gebunden** sind. Mit diesem Zweck ist die **Erbschaftsteuer ein Instrument, mit dem der Staat ungleichen Lebenschancen entgegenwirkt**. Der mit ihr ins Werk gesetzte Ausgleich trägt dazu bei, dass persönliche Freiheitswahrnehmung und Fähigkeiten nicht nur abstrakt, sondern real die Grundlage unserer Ordnung bleiben und sich so Freiheit und Gleichheit auch in der Lebenswirklichkeit verbinden.

2. Die Schaffung eines **Ausgleichs sich sonst verfestigender Ungleichheiten liegt in der Verantwortung der Politik – nicht aber in ihrem Belieben**. Mit dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG nimmt das Grundgesetz den Gesetzgeber in die Pflicht, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze und damit für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen (vgl. BVerfGE 22, 180 <204>). Ungeachtet der hier nicht zu entscheidenden Frage, ob beziehungsweise unter welchen Umständen der Gesetzgeber auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer verzichten könnte, trägt er dieser Pflicht mit der Erbschaftsteuer jedenfalls im Rahmen des geltenden Steuer- und Sozialsystems Rechnung. Dies wirkt sich auch auf die Anforderungen an deren Ausgestaltung aus. Begründet er durch Befreiungen, wie sie im vorliegenden Verfahren zu beurteilen sind, Ungleichbehandlungen, unterliegen diese einer umso größeren Rechtfertigungslast, je mehr sie geeignet sind, soziale Ungleichheiten zu verfestigen.

Wie der Senat schon für die Gleichheitsprüfung betont, belässt die Verfassung dem Gesetzgeber dabei freilich einen weiten Spielraum. Der Gesetzgeber ist insoweit aber auch aufgrund seiner Bindung an Art. 20 Abs. 1 GG nicht nur berechtigt, Ererbtes und Schenkungen steuerlich zu belasten, sondern auch **besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen, je mehr von dieser Belastung jene ausgenommen werden, die unter marktwirtschaftlichen Bedingungen leistungsfähiger sind als andere**. Die vom Senat entwickelten Rechtfertigungsanforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG für die privilegierende Befreiung von unternehmerischen Vermögen von der Erbschaftsteuer erhalten hierdurch eine weitere verfassungsrechtliche Grundierung. So hat es auch eine sozialstaatliche Dimension, wenn – wie in der Entscheidung im Einzelnen dargestellt – Verschonungsregeln so gestaltet sein müssen, dass mit ihrer Hilfe nicht zugleich auch im großen Umfang nicht unternehmerisches Privatvermögen der Erbschaftsteuer entzogen werden kann oder durch Gestaltungsmöglichkeiten die gemeinnützigen wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Ziele der Befreiungen umgangen werden können. Eine solche sozialstaatliche Dimension hat vor allem aber auch der vom Senat anerkannte zunehmende Rechtfertigungsbedarf in Abhängigkeit von dem Maß der Ungleichbehandlung und damit dem Umfang des verschonten Vermögens. **Werden gerade**

diejenigen verschont, die als erfolgreiche Unternehmer über die größten Vermögen und damit auch über erheblichen Einfluss auf das Gemeinwesen verfügen, und wird gerade ihnen ermöglicht, dieses Vermögen unter Befreiung der sonst nach Leistungsfähigkeit auferlegten Lasten an Dritte, insbesondere an Familienmitglieder, weiterzureichen, ohne dass diese hierfür eigene Leistung oder Fähigkeiten eingebracht hätten, verfestigt und verstärkt dies die ökonomische Ungleichheit. Die in der Entscheidung entwickelten Maßgaben tragen demgegenüber dazu bei, dass Verschonungsregelungen nicht zur Anhäufung und Konzentration größter Vermögen in den Händen Weniger führen.

Zu Recht allerdings hebt die Entscheidung hervor, dass auch bei dem Erwerb sehr großer und größter Vermögen Steuerbefreiungen gerechtfertigt sein können. Dies verlangt aber, dass die Verschonung im Einzelfall zur Erhaltung von Arbeitsplätzen oder sonst zum gemeinen Wohl und damit zur Verwirklichung des Sozialstaates tatsächlich erforderlich ist. Nur dann ist die durch sie begründete Ungleichbehandlung gerechtfertigt. Das Sozialstaatsprinzip strahlt so in den Gleichheitssatz hinein.“

D. Nicht unternehmensbezogene Freibeträge und Tarif der (noch) geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuer

Tabelle: Persönliche/ Sachliche Freibeträge

Erwerber*in	Persönlicher Freibetrag (€)	Sachlicher Freibetrag (Hausrat und andere bewegliche Gegenstände; €)
Ehegatte/-in, Lebenspartner*in	500.000	53.000
Kind, Stiefkind, und Kind eines verstorbenen (Stief-)Kindes	400.000	53.000
Übrige Enkel	200.000	53.000
Eltern, Großeltern im Erbfall (nicht im Schenkungsfall)	100.000	53.000
Alle übrigen	20.000	12.000

Steuerbefreiung selbstgenutztes Wohneigentum, für:

- Ehegatt*innen oder Lebenspartner*innen im Erbfall (Mindesthaltepflicht 10 Jahre) und im Schenkungsfall (ohne Mindesthaltepflicht)
- Kinder oder Kinder eines verstorbenen Kindes nur im Erbfall (Mindesthaltepflicht 10 Jahre; Wohnfläche maximal 200 qm, bei größeren Wohnungen anteilige Befreiung)

Besonderer Versorgungsfreibetrag (nur im Erbfall)

- für Ehegatten/in oder Lebenspartner*in: 256.000 €
- für Kinder/Stiefkinder gestaffelt nach Altersgruppen bis zu 27 Jahre zwischen 10.300 und 52.000 €
- Kürzung um erbschaftsteuerfreie Versorgungsbezüge (z.B. Witwen- oder Waisenrenten)

Weitere Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen existieren, unter bestimmten Bedingungen, u.a. für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (Wertansatz mit 90%), Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, zum Ausgleich für Pflegeleistungen, Schenkungen für Unterhalts- oder Ausbildungsaufwendungen, Gelegenheitsgeschenke, Spenden an Religionsgemeinschaften/gemeinnützige Institutionen/Parteien;

Steuerklassen:

- (I) Ehegatte/-in, Lebenspartner*in, Kinder, Stiefkinder, Enkel; Eltern und Großeltern im Erbfall;
- (II) Eltern und Großeltern im Schenkungsfall, Geschwister und deren Kinder, Stiefeltern, Schwiegereltern, Schwiegerkinder, Geschiedene bzw. Lebenspartner*innen mit aufgehobener Lebenspartnerschaft;
- (III) Alle übrigen

Tabelle: Tarifverlauf/ Steuersätze

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich ... EUR	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	
600.000	15	25	
6.000.000	19	30	
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	
über 26.000.000	30	43	