

133. Bochumer Steuerseminar

27. Februar 2015

Die Zukunft der Erbschaftsteuer nach der Entscheidung des
BVerfG v. 17.12.2014

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Lehrstuhl für Steuerrecht,

Institut für Steuerrecht und Steuervollzug

Ruhr-Universität Bochum

www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Gliederung

- I. Ausgangspunkt: BVerfG-Beschluss v. 7.11.2006
- II. Aussagen des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014
- III. Rechtsfolgenbestimmung des BVerfG v. 17.12.2014
- IV. Gesetzgeberische Mindestkorrekturen (“kleine Lösung”)
- V. Schwächen einer bloßen Mindestkorrektur
- VI. Konturen einer “großen Lösung” – ErbSt-Reform

Zu I. Ausgangspunkt = BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1

1. Stufe:

Bewertungsgleichmaß als folgerichtige Umsetzung
des Belastungsgrundes der ErbSt i.S. einer
realitätsgerechten Wertrelation



Allgemeiner Bewertungsmaßstab:
Verkehrswert

2. Stufe:

Zielgenaue Lenkungstatbestände, die gesondert
zu rechtfertigen sind

Zu I. BVerfGE 117, 1: 1. Stufe

**Belastungsgrund = Bereicherung des Erben/Beschenkten
i.S. Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
(Reinvermögenszugangstheorie)**



Bereicherung = Vermögenszuwachs beim Erben/Beschenken



**Einzig sachgerechter Vergleichsmaßstab:
Einzelveräußerungspreis = gemeiner Wert**

Zu. I. BVerfGE 117, 1: 2. Stufe

Aussagen recht unklar und diffus
→ immerhin:

- Tatbestand muss Lenkungszweck erkennen lassen (**Gebot der Normenklarheit**)
- Lenkungszweck muss **zielgenau** verfolgt werden (**Gebot der Zielgenauigkeit des Lenkungstatbestandes**)



Zu II. Aussagen des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50

- Bestätigung der **konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz** des Bundes (Art. 105 II GG).
- Bestätigung der grundsätzlichen **Befugnis des Gesetzgebers zur Verfolgung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele.**
- **Limitierung des Förderspielraums durch Art. 3 I GG i.V. mit dem Verhältnismäßigkeitsprinzip**
 - **Normenklare** Formulierung des Lenkungszwecks
 - Dem Lenkungszweck entsprechende **zielgenaue Ausgestaltung** der Lenkungsnorm
- **Folgerungen für §§ 13a, 13b ErbStG**
 - **Ausmaß der Verschonung führt zur Überprivilegierung großer Unternehmensvermögen (bzw. -anteile)**
 - **Vermögensverwaltungstest ist nicht zielgenau u. willkürlich**
 - **Ausnahme der Kleinbetriebsklausel ist überdimensioniert**

Zu II. Verallgemeinernde Anforderungen an einen Lenkungstatbestand

- **Sachgerechte Abgrenzung** des Kreises der **Geförderten** (**Gebot der Außengerechtigkeit**)
- **Gleichheitskonforme Ausgestaltung** innerhalb des Kreises der **Geförderten** (**Gebot der Binnengerechtigkeit**)
- **Innerer Zusammenhang** zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und des **Ausmaßes der Steuervergünstigung/Ungleichbehandlung** (**Gebot der Verhältnismäßigkeit**)

Zu II. Unverhältnismäßigkeit der Überprivilegierung

BVerfG v. 17.12.2014, Tz. 172:

„Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbem nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.“



- **Keine unlimitierte Verschonung jeglichen Unternehmensvermögens**
- **Rechtfertigungslast steigt mit dem Umfang der Steuerverschonung**

Zu. III. Rechtsfolgenbestimmung des BVerfG v. 17.12.2014

Bloße Unvereinbarkeitserklärung (keine Nichtigkeitsfeststellung)

- **Bis zum 17.12.2014** durchgeführte Vermögensübertragungen genießen vollen **Schutz im Vertrauen auf den Bestand** der §§ 13a, 13b ErbStG (unabhängig von § 176 I 1 Nr. 1 AO).
- Gesetzgeber ist aufgefordert, **spätestens bis zum 30.6.2016** die Gleichheitssatzverstöße zu beseitigen. Bis dahin gilt die bisherige Regelung übergangsweise fort (**befristete Weitergeltungsanordnung**).
- Gesetzgeber darf die Neuregelung auch **bis max. zum 17.12.2014 rückwirkend** erlassen. Soweit dadurch rückwirkend die **Überprivilegierung** entfällt, genießen begünstigte Stpfl. **keinen Vertrauensschutz** (auch nicht nach § 176 I 1 Nr. 1 AO).
- Sollte der Gesetzgeber außerstande sein, bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu erlassen, **ist m.E. das gesamte ErbStG nicht mehr vollziehbar** (vgl. Folgen nach BVerfGE 93, 121 u. 165; s. Entscheidungsgründe v. 17.12.2014, Tz. 282-284; **a.A. offenbar Eichberger, Berichterstatter 1. Senat**, auf dem Podium des Berliner Steuergesprächs am 9.2.15!).

Zu. III. Begründung mangelnder Vollziehbarkeit des ErbStG ab 1.7.2016

BVerfG v. 17.12.2014, Entscheidungssätze:

1. Mit Art. 3 I GG sind unvereinbar: §§ 13a, 13b i.V.m. § 19 I ErbStG.
 2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen.
- **Tz. 282:** Mit den festgestellten Gleichheitsverstößen erweisen sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig. Ohne sie könnten die restlichen – nicht beanstandeten – Regelungsbestandteile der §§ 13a, 13b ErbStG nicht sinnvoll angewandt werden. ... Ein verfassungsgemäßer Zustand kann daher nur durch eine umfassende Nachbesserung oder grundsätzliche Neukonzeption der Gesamtverschonungsregelung herbeigeführt werden. Die festgestellten Gleichheitsverstöße erfassen folglich die §§ 13a, 13b ErbStG *insgesamt*.

Zu. III. Begründung mangelnder Vollziehbarkeit des ErbStG ab 1.7.2016

- **Tz. 283:** Die Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensübergangs nach Maßgabe der §§ 13a, 13b ErbStG bei Erbschaft und Schenkung *erfasst notwendig auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-)Vermögen.* Entfallen nämlich die steuerbegünstigenden Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG, könnten nicht stattdessen die allgemeinen Regeln über den erbschaftsteuerlichen Zugriff auf Erbe oder Schenkung auch für den Übergang von Betrieben Anwendung finden. **Ohne eine vom Willen des Gesetzgebers getragene Besteuerungsregelung** für Unternehmensübergänge ist eine lastengerechte Erhebung der Erbschaftsteuer in den übrigen Fällen jedoch ebenfalls **nicht ohne Verstoß gegen Art. 3 I GG möglich.**
- Tz. 284: Dem wird durch die **Feststellung der Verfassungswidrigkeit** des vom BFH vorgelegten **§ 19 I ErbStG** Rechnung getragen. Diese Regelung, welche die Besteuerung begünstigten wie nicht begünstigten Vermögens gleichermaßen betrifft, ist daher ebenfalls für unvereinbar mit Art. 3 I GG zu erklären. ***Damit ist die Erhebung der Erbschaftsteuer auch für den Übergang von Privatvermögen blockiert.***

Zu IV. Gesetzgeberische Mindestkorrekturen (Kleine Lösung)

**Inhabergeführte
KMU**



**Börsennotierte große
Publikums-AG**



**Vermutung des BVerfG:
Tilgung der ErbSt
erfordert Zugriff auf das
betriebliche EK**



**BVerfG: keine
Vermutung, dass Zugriff
auf das betriebliche EK
zur Tilgung der ErbSt
genommen werden muss**

**Zweck der Verschonung: Sicherung von Arbeitsplätzen durch
den Fortbestand des übertragenen Vermögens durch Erhalt
der Eigenkapitalbasis**

Zu IV. Abgrenzung der inhabergeführten KMU

BVerfG v. 17.12.2014, Tz.174 f.:

- **Typus-Katalog** nach dem Vorbild der EU-Kommission v. 6.5.2003: **AN-Zahl < 250, Jahresumsatz max. 50 Mio. €, Jahresbilanzsumme max. 43 Mio. € oder**
- **Förderungshöchstgrenze:** z.B. max. 100 Mio. € Vermögen (m.E. *unternehmensbezogen* zu verstehen), Reg.Entw. v. 30.5.2005, BT-Drucks. 15/555, 10)

M.E.: zur Sicherung des Lenkungszwecks muss noch das Merkmal „inhabergeführt“ hinzugelesen werden

Zu IV. Bei Großunternehmen

Verschonung nur mit Bedürfnisprüfung

Nachweiserfordernis:

- Erwerber der Unternehmensanteile hat gesellschaftsrechtlich überhaupt Zugriff auf das Unternehmensvermögen, um Mittel zum Zweck der Tilgung der ErbSt zu entziehen.
- Dadurch besteht die für den Einzelfall darzulegende, konkrete Gefahr einer substanziellen Schwächung der Eigenkapitalbasis und dadurch bedingt des Arbeitsplatzabbaus.



Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers: erleichterte Stundungsregel, aber auch Teilerlass-Regel vorstellbar; persönliches Vermögen des Erwerbers kann bei der Bedürfnisprüfung berücksichtigt werden

Zu IV. Gleichheitswidrige Privilegierung durch 50%igen Verwaltungsvermögenstest

BVerfG v. 17.12.2014, Tz. 178-195: „Alles oder nichts“-Prinzip führt zu willkürlichen Ergebnissen; für 50%-Grenze gibt es keine sachliche Rechtfertigung; Tz. 244:

„Das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grds. von der Verschonung auszunehmen und steuerliche Gestaltungen zu unterbinden, wäre mit der Begrenzung des Förderungsausschlusses auf den jeweils festgestellten Anteil an Verwaltungsvermögen ohne solche Verwerfungen zu erreichen.“



Lösungsmöglichkeit: Unternehmensvermögen wird nur quotaal (produktives Vermögen/Gesamtaktivvermögen) freigestellt. Dies muss auch für die Beteiligungsketten gelten.

- **Problem: Umgang mit den Verbindlichkeiten? Substanzwertermittlung incl. Firmenwert erforderlich**

Zu IV. Sicherung des Lenkungszwecks durch Einengung der Kleinbetriebsklausel

BVerfG v. 17.12.2014, Tz. 224 f.:

- Mehr als 90% aller Betriebe werden durch § 13a I 4 ErbStG von der Lohnsummen-Klausel als Arbeitsplatz-Kriterium und damit vom wesentlichen Lenkungszweck-Sicherungselement befreit.
- Anknüpfung an § 23 I 3 KSchG (10 AN-Grenze) ist eine sachfremde Abgrenzung.



- Reduzierung der AN-Obergrenze (auf welche Größe?)
- M.E. vorzuziehen: Aufgabe des Kriteriums; Erhöhung des sachlichen Freibetrages (Vereinfachungszweck-Freibetrag) führt Kleinunternehmen aus der Steuerpflicht

Zu V. Schwächen einer bloßen Mindestkorrektur

Überzeugt eine bloße Neufassung der §§ 13a, 13b ErbStG?

- Abgrenzung inhabergeführtes KMU/Großunternehmen birgt erhebliche Rechtsunsicherheit.
- „Fallbeileffekt“ durch willkürliche Grenzziehung kann Art. 3 I GG verletzen und provoziert seinerseits wieder Gestaltungen.
- Abgrenzung zwischen produktivem Vermögen und Verwaltungsvermögen bleibt unsicher; Konsolidierung des Verwaltungsvermögens im Konzernverbund ist aufwendig; Einbeziehung der Verbindlichkeiten verkompliziert dies ggf. zusätzlich.
- Unterschiedliche Behandlung von Kommanditisten und GmbH-Gesellschafter und von Personen- und Kapitalgesellschaften im Hinblick auf die Einbeziehung von Drittstaaten-Betriebsstätten überzeugen nicht.
- Überwachung der Behaltens- und Lohnsummenfrist bleibt aufwendig und gestaltungsanfällig.
- Regelung birgt aufgrund der Wohlverhaltensfristen Steuerrisiken gerade in Zeiten des wirtschaftlichen Misserfolgs.
- Dieser kann durch ökonomisch falsche Anreizsetzung (Beibehaltung des Unternehmens, kein Belegschaftsabbau) erst herbeigeführt oder zumindest verstärkt werden.

Zu V. Schwächen einer bloßen Mindestkorrektur

- Die Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG bleibt ein kaum beherrschbares, schwer kalkulierbares verwaltungstechnisches Monstrum mit Steuerrisiken.
- Benachteiligt bleiben weiterhin Erwerber von Privatvermögen, die dieses als Start-up-Kapital zur Unternehmensgründung nutzen und damit sogar neue Arbeitsplätze schaffen.



M.E. klar vorzugswürdig: „Große Lösung“ = umfassendere Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer

VI. Konturen einer “großen Lösung”

1. Korrekturen auf der Bewertungsebene zur Verhinderung von Überbewertungen
2. Weitgehender Verzicht auf Verschonungssubventionen
3. Freistellung des Ehegatten-/Partnerschaftserwerbs
4. Freistellung einer Erbschaftsteuerversicherung
5. Steuerfreies Erbschaftsteuerkonto beim Staat
6. Flacher Proportionalsteuertarif oder zumindest flach-progressiver Teilmengenstaffeltarif
7. Ausdehnung der Regelung des § 35b EStG auf Schenkungen oder Abzug der latenten Einkommensteuerbelastung als Nachlassverbindlichkeit
8. Erleichterte Stundungsvoraussetzungen n. § 28 ErbStG

Zu VI. Grundlegende Unterscheidung

Bemessungsgrundlage: **Gebot realitätsgerechter Wertrelation** am Maßstab des **Verkehrswerts**



Messfunktion im Sinne des Art. 3 I GG

Steuertarif: **Prinzip eines schonenden Ausgleichs (Übermaßverbot)**



Belastungsfunktion im Sinne der Art. 12 I, 14 I, 2 I GG

VI.1. Überarbeitung des § 9 III BewG

§ 9 II 3 BewG: Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind (bei der Bestimmung des gemeinen Werts) nicht zu berücksichtigen.

§ 9 III BewG: Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Stpfl. oder eines Rechtsvorgängers begründet sind.

- BFH v. 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1994, 503: hierunter fallen insb. in Gesellschaftsverträgen, Satzungen verankerte Verfügungsbeschränkungen



Besitzt der Erwerber keine Möglichkeit, die Verfügungsbeschränkung zu beseitigen, wird ein Wert zugrunde gelegt, den er im Veräußerungsfalle nicht zu erzielen vermag = **Überbewertung: Verfügungsbeschränkungen wirken sich negativ preisbildend auf den Verkehrswert aus.**

VI.1. Überarbeitung des § 9 III BewG



§ 9 III BewG ist aus der Erwerberperspektive (§ 11 II 2, 2. Hs. BewG) einzuschränken:

- **Abschlag bei der Unternehmensbewertung bei dauerhaften Entnahme-, Kündigungs-, Verfügungsbeschränkungen**
- **Vorstellbar ist eine Missbrauchsverhinderungsregel: Gesellschaftsvertrags-/Satzungsregel muss vor der Vermögensübertragung schon eine gewisse Zeit (z.B. 5 Jahre) bestanden haben und danach eine gewisse Zeit weiter bestehen (z.B. weitere 5 Jahre).**

VI.1. Mindestwert = Liquidationswert

§ 11 II 3 BewG sieht derzeit als Mindestwert den Substanzwert vor

- Substanzwert = Gebrauchswert der betrieblichen Substanz → Rekonstruktions-/Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte (incl. des selbstgeschaffenen Firmenwerts) bzw. Schulden.
- Der Ansatz des **Substanzwerts** als Mindestwert **widerspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung**. Danach ist der Liquidationswert als der bei Zerschlagung des Unternehmens nach Abzug der zu tilgenden Schulden zu erzielende Preis anzusetzen.



§ 11 II 3 BewG ist zu ändern, **der Substanz- durch den Liquidationswert zu ersetzen.**

VI.1. Überarbeitung des vereinfachten Ertragswertverfahrens

Vereinfachtes Ertragswertverfahren führt derzeit regelmäßig zur **Überbewertung**:

- Vergleich mit einer langfristigen Rendite für langfristige öffentliche Anleihen (Basiszins statt bisher 2,59% nun **0,99%**) **verfehlt die soziale Bewertungswirklichkeit bei inhabergeführten Unternehmen.**
 - **Einheitlicher Risikozuschlag von 4,5%** liegt am unteren Ende der empfohlenen Bandbreiten.
- Vervielfältiger 18,21 ist tendenziell zu hoch
- Unternehmerlohn bildet häufig die Bedeutung des Inhabers für das Unternehmen nicht ab.
 - Abschlag von 30% Personensteuern ist bei PersGes. zu niedrig.
 - Einzelbewertung auszuklammernder Beteiligungen sowie des „jungen BV“ verstärkt die Tendenz zur Überbewertung.

VI.2. Verzicht auf Verschonungssubventionen

- **§§ 13a-13c ErbStG sind ersatzlos zu streichen.**
- **An die Stelle tritt für Unternehmensvermögen ein Vereinfachungszweckfreibetrag (sachlicher Freibetrag) in Höhe von 1 Mio. €/Unternehmen.**
- **§ 13 I Nrn. 4a-c ErbStG sind ebenfalls ersatzlos zu streichen (Idee der Freistellung des selbstgenutzten Eigenheims wird auf entscheidungsneutrale Weise stattdessen durch die persönlichen Freibeträge realisiert).**

VI.3. Freistellung des Ehegatten- bzw. Partnererwerbs

Typischerweise handelt es sich beim Erwerb durch Ehegatten oder eingetragene Lebenspartner nicht um eine „Generationennachfolge“

- Erledigung des zu Steuerzufälligkeiten führenden Problems der **unbenannten (ehebedingten) Zuwendungen** und deren Wertungswiderspruch zu § 5 ErbStG.
- §§ 5 ErbStG, 16 I Nr. 1, 17 I, 29 I Nr. 3 ErbStG werden ebenso wie die sog. Güterstandsschaukel überflüssig.
- Verbleibende Nachteile des sog. Berliner Testaments sind durch eine Anpassung der Regelung über die persönlichen Freibeträge der Kinder zu beseitigen.

VI.4./5. Freistellung der Auszahlungen aus einer Erbschaftsteuerversicherung

Vorbild = Regelung in § 19 ErbStG 1959

- Abschluss einer **Lebensversicherung des zukünftigen Erblassers auf dessen Todesfall**, Zweckverwendung = Bezahlung der ErbSt (Mittel der Risikovorsorge zu Lebzeiten), bei Verwendung dazu tritt **Steuerfreiheit** ein.
- Beitragsleistung ist dann allerdings nicht als Sonderausgabe einkommensteuerlich abzugsfähig.
- Streichung des § 10 II ErbStG, so dass die Übernahme der ErbSt (z.B. durch den Schenker) nicht mehr die Bemessungsgrundlage erhöht.
- Zur Sicherung der Entscheidungsneutralität: Einführung eines **ErbSt-Kontos** auf das der zukünftige Erblasser/Schenker im vorhinein Beträge **beim Staat** einzahlen kann (Verzinsung zum Satz für langfristige öffentliche Anleihen). Soweit der angesparte Betrag zur **Tilgung der ErbSt** verwendet wird, bleibt die Summe – wie bei der Erbschaftsteuerversicherung – **steuerfrei**.

VI.6. Flache Tarifgestaltung

Aufgrund der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ergibt sich die Möglichkeit zu einer freiheitsschonenden Tarifgestaltung.

- Vorschlag: **Proportionalsteuertarif in Höhe von 10%**
- Alternative: **Proportionalsteuertarif 10% (StKl. I), 12,5% (StKl. II), 15% (StKl. III)**
- Alternative: **progressiver flacherer Teilmengenstaffeltarif**

VI.6. Beispiel eines Teilmengenstaffeltarifs

	Teilmengenstaffel	Stkl. I	Stkl. II	Stkl. III
Zone 1	0 – 1.000.000 €	5%	10%	15%
Zone 2	1.000.001 - 10.000.000 €	7%	12%	17%
Zone 3	10.000.0001 - 50.000.000 €	10%	15%	20%
Zone 4	über 50.000.000 €	12%	17%	22%