

BVerfG: Begünstigungsregelungen für Betriebsvermögen sind in ihrer aktuellen Ausformung verfassungswidrig

Hintergrund

Mit Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, hatte das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit der damaligen erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Bewertung festgestellt. Dies führte zum Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008.

Der BFH hatte mit Beschluss vom 27.09.2012 (II R 9/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)) dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13a, 13b ErbStG wegen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG, verfassungswidrig ist. Angegriffen wurde insbesondere die überproportionale Verschonung von Betriebsvermögen.

Gestaltungen wie die Cash-GmbH wurden zwischenzeitlich bereits durch Änderungen im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) aufgegriffen.

Aktuelle Entscheidung

Das BVerfG hat nunmehr entschieden, dass die aktuelle Verschonungsregelung dem Grunde nach mit Art. 3 GG vereinbar ist, aber beim Übergang großer Unternehmensvermögen einer Korrektur bedarf. In der Zukunft wird daher zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und großen Unternehmen andererseits zu unterschieden sein.

Die Verschonungsregelung für kleinere und mittlere Unternehmen rechtfertigt sich aus der Überlegung, dass diese Unternehmen durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind.

Große Unternehmen

Bei großen Unternehmen ist dies jedoch nicht immer der Fall. Die Privilegierung betrieblichen Vermögens großer Unternehmen ohne Durchführung einer sog. Bedürfnisprüfung ist unverhältnismäßig und verfassungswidrig. Hier erreicht die Ungleichbehandlung gegenüber nicht verschontem anderem Vermögen schon wegen der Höhe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht mehr im Einklang zu bringen ist. Nach der Diktion des BVerfG ist es Aufgabe des Gesetzgebers, präzise und handhabbare Kriterien zur Bestimmung der Unternehmen festzulegen, für die eine Verschonung ohne Bedürfnisprüfung nicht mehr in Betracht kommt.

Lohnsummenregelung

Das BVerfG hält die Lohnsummenregelung im Grundsatz für verfassungsgemäß, es beanstandet jedoch die Freistellung von Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten. Denn weit über 90% aller Betriebe in Deutschland hätten nicht mehr als 20 Beschäftigte. Betriebe könnten daher fast flächendeckend die steuerliche Begünstigung ohne Rücksicht auf die Erhaltung der Arbeitsplätze beanspruchen, obwohl der mit dem Nachweis und der Kontrolle der Mindestlohnsumme verbundene Verwaltungsaufwand nicht unverhältnismäßig hoch sei. Hier stünden sich Realität und gesetzgeberische Intention diametral entgegen. Der Gesetzgeber überschreite hierdurch seinen Gestaltungs- und Typisierungsspielraum in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise.

Verwaltungsvermögen

Darüber hinaus ist die Regelung zur Einbeziehung des Verwaltungsvermögens in die Verschonung nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die Ziele des Gesetzgebers, nur produktives Vermögen zu fördern und Umgehungen durch steuerliche Gestaltung zu unterbinden, sind zwar legitim und auch angemessen. Dies gilt jedoch nicht, soweit begünstigtes Vermögen mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss der steuerlichen Privilegierung gelangt. Ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund

für eine derart umfangreiche Einbeziehung von Vermögensbestandteilen, die das Gesetz eigentlich nicht als förderungswürdig ansieht, ist nicht erkennbar. Hier fehlt es auch an einer konkreten Begründung durch den Gesetzgeber. Das Ziel, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden, kann die Regelung kaum erreichen; im Gegenteil dürfte sie die Verlagerung von privatem in betriebliches Vermögen eher begünstigen. Auch ein spürbarer, vom Gesetzgeber proklamierter Verwaltungsvereinfachungseffekt ist nicht erkennbar, denn der Anteil des Verwaltungsvermögens ist auch für die Anwendung der 50 %-Regel zu ermitteln. Schließlich ist die Regelung nicht mit der Typisierung des § 13b Abs. 4 ErbStG in Einklang zu bringen, nach der jedes Unternehmen über nicht begünstigungsfähiges Verwaltungsvermögen im Umfang von 15 % des gesamten Betriebsvermögens verfügen soll.

Gestaltungen

§ 13a ErbStG ist auch deshalb verfassungswidrig, da diese Norm - über den atypischen Einzelfall hinaus - Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden könnten, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind. Dies ist der Fall bei Gestaltungen, welche die Lohnsummenpflicht durch Betriebsaufspaltungen umgehen, welche die 50 %-Regel in Konzernstrukturen nutzen und bei sogenannten Cash-Gesellschaften.

Da bereits die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Pflicht zur Einhaltung der Mindestlohnsumme eine unverhältnismäßige Privilegierung darstellt, gilt dies erst recht für Gestaltungen, die die unentgeltliche Übertragung von Betrieben mit mehr als 20 Beschäftigten ohne Einhaltung der Lohnsummenvorschrift ermöglichen.

Gesetzgebungskompetenz

Das BVerfG hat auch festgestellt, dass der Bund die Gesetzgebungskompetenz für den Bereich der Erbschaftsteuer hat. Das Aufkommen der Erbschaftsteuer steht zwar vollständig den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG). Für den Bereich der Erbschaftsteuer besitzt der Bund die Gesetzgebungskompetenz gleichwohl deshalb, weil die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht (Art. 72 Abs. 2 GG). Die Frage, ob die Neuregelung der §§ 13a und 13b ErbStG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz noch von der Kompetenzprolongation in Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG gedeckt wäre, stellte sich dem BVerfG daher nicht.

Anwendung und Neuregelung

Die bisher geltenden Verschonungsregelungen sind zunächst weiter anwendbar. Der Gesetzgeber muss bis spätestens 30. Juni 2016 eine Neuregelung schaffen. Allerdings ist mit dieser am 17.12.2014 veröffentlichten Entscheidung der Vertrauensschutz in die bestehende Rechtslage zerstört, falls der Gesetzgeber die Neuregelung mit Rückwirkung bis zum Tag der Veröffentlichung der BVerfG-Entscheidung rückwirkend zur Anwendung bringt. Allerdings erscheint nach Ansicht des BVerfG eine rückwirkende Regelung für Unternehmen und ihre künftigen Erben oder sonstigen Nachfolger nur schwer erträglich. So soll der Wegfall des Vertrauensschutzes nur für eine rückwirkende Neuregelung gelten, die einer exzessiven Ausnutzung der gleichheitswidrigen §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.

Betroffene Normen

§ 19 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG
Streitjahr 2009

Vorinstanz

BFH, Beschl. v. 27.09.2012, II R 9/11, BStBl. II 2012, 899, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BVerfG, Entscheidung vom 17.12.2014, [1 BvL 21/12](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.