



Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

# Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftssteuer ist in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar

29.12.2014

## Leitsatz

...

3. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber im Steuerrecht einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Sie bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dabei steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.

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

5. Es liegt allerdings im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, kleine und mittelständische Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung ihres Bestands und damit auch zur Erhaltung der Arbeitsplätze von der Erbschaftsteuer weitgehend oder vollständig freizustellen. Für jedes Maß der Steuerverschonung benötigt der Gesetzgeber allerdings tragfähige Rechtfertigungsgründe.

6. Die Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens ist jedoch unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.

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

8. Ein Steuergesetz ist verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind.

## Sachverhalt

Der Kläger ist Miterbe des 2009 verstorbenen Erblassers. Der Nachlass besteht aus Bankguthaben und einem Steuererstattungsanspruch.

Das Finanzamt setzt für den Kläger einen Steuersatz in Höhe von 30% nach Steuerklasse II fest. Dagegen wehrt sich der Kläger mit dem Rechtmittel des Einspruchs und der Klage und begehrt die Herabsetzung der Steuer. Er hält die nur im Jahr 2009 geltende Gleichstellung von Steuerklasse II und III für verfassungswidrig.

Im Revisionsverfahren legt der BFH dem BVerfG die Frage vor, ob §19 Abs. 1 i.V.m. § 13a) und § 13b) ErbStG wegen Verstoß gegen Art. 3 GG verfassungswidrig sei.

Bei der vorgelegten Frage geht es um die steuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen gegenüber anderem Vermögen im Erbfall. Dies könnte vor dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgebots vor dem Gesetz fraglich sein.



Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

## Entscheidung

Die §§19 Abs. 1, 13a) und 13b) ErbStG sind teilweise verfassungswidrig.

Die Steuervergünstigungen für Betriebsvermögen verstoßen in Teilen gegen den Gleichbehandlungsgedanken des Art. 3 GG. Art. 3 GG gilt neben dem Rechtsstaatsprinzip als zentraler Bestandteil des Gerechtigkeitsgedankens des Grundgesetzes. Die Gleichheit vor dem Gesetz, sog. Rechtsanwendungsgleichheit, ist das Gegenprinzip zu der Ständeordnung des Mittelalters und der frühen Neuzeit.

Der § 13a ErbStG regelt die steuerliche Befreiung bei Übertragung des Betriebsvermögens im Rahmen der Schenkung und der Erbfolge. § 13b ErbStG stellt Regeln für das steuerlich begünstigte Vermögen auf.

Der Steuerpflichtige hat zwei Wahlmöglichkeiten nach denen er eine Steuerbefreiung (Verschonungsregelung) gem. §13a ErbStG zu erreichen:

1. Das Grundmodell, nachdem 85% des Betriebsvermögens als steuerfrei gilt
2. Das Optionsmodell, nachdem 100% des Betriebsvermögens als steuerfrei gilt

An das Optionsmodell werden dementsprechend strengere Auflagen gestellt als an das Grundmodell, bspw. eine sieben- statt fünfjährige Mindestlohnsummenfrist, also eine Zeitspanne in der sich die Lohnsumme nicht, respektive kaum verändern darf.

Das BVerfG stellt fest, dass generell eine Verschonungsmöglichkeit und die Behaltensfrist mit Gleichbehandlungsgedanken vereinbar sind. Die Verschonungsregelung führt zwar zu Ungleichbehandlungen, aber diese können durch steuerbedingte Gefährdung von Arbeitsplätzen legitimiert werden. Die Rechtfertigung des Gesetzgebers erkennt das BVerfG als verfassungskonform an.

Ebenfalls sind die §§ 13a) und 13b) auch geeignet und erforderlich um dieses Ziel der Arbeitsplatzsicherung zu erreichen.

Das BVerfG hält die Ausnahme von der Lohnsummenregelung für Unternehmen mit weniger als 20 Angestellten für nicht mit dem Grundgesetz vereinbar.

Das BVerfG stellt es dem Gesetzgeber in Aussicht, dass Steuervergünstigungen für kleinere und mittlere Unternehmen möglich sein könnten. Allerdings verstoßen die momentanen Steuervergünstigungen für größere Unternehmen zwingend gegen Art. 3 GG soweit das Gesetz keine Bedürfnisprüfung für diese Unternehmen vorsieht.

Auch in der Verschonung des betrieblichen Vermögens mit einem Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50% sieht das BVerfG keine sachliche Rechtfertigung. Bei einer so umfangreichen Einbeziehung von Vermögen, das der Gesetzgeber als nicht förderungswürdig sieht, muss ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund zwingend erkennbar sein. Somit steht diese Regelung dem Gleichbehandlungsgedanken des Art. 3 GG entgegen.

Letztlich kritisiert das BVerfG die Gestaltungsanfälligkeit des ErbStG mit derer Hilfe es möglich ist für manche Gesellschaften sehr wenig bis keine Steuern zu bezahlen, obwohl für diese eigentlich keine Steuervergünstigung/-befreiung gewollt ist (bspw. „Cash-Gesellschaften“).

Zunächst bleiben die steuerlichen Vergünstigungen jedoch weiter anwendbar. Das Gericht hat dem Gesetzgeber bis einschließlich dem 30.06.2016 Zeit gegeben eine Neuregelung zu schaffen, allerdings hat das BVerfG dem Gesetzgeber die Chance gegeben, die Neuregelung rückwirkend zu gestalten, sodass ab dem Zeitpunkt des Urteils kein Vertrauensschutz mehr für Unternehmer besteht.



Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

## Praxishinweis

Allerdings kann der Gesetzgeber die neuen Regelungen ab dem 17.12.2014 zur Anwendung bringen, womit zu rechnen ist.

Naheliegender erscheint allerdings, dass das BVerfG den Vertrauensschutz für Fälle gewährleistet, die Tatbestände erfüllen, die nicht angemahnt werden. Es ist davon auszugehen, dass Fälle die das BVerfG explizit anmahnt, keinen Vertrauensschutz genießen. Dies ist aus der Randnummer 292 des Urteils zu entnehmen, in dem es heißt: „Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13 b ErbStG die Anerkennung versagt.“

Es besteht also kein genereller Vertrauensschutz auf die bisherige Gesetzeslage für Anwendungsfälle vom Entscheidungsdatum an bis zum 30.06.2016.