



## Die Reform der Erbschaftsteuer

Verfassungsrechtliches Gutachten zu den Vorschlägen des  
Bundesfinanzministeriums und der Stiftung Familienunternehmen



# Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen  
Prinzregentenstraße 50  
80538 München

Tel.: +49 (0) 89 / 12 76 400 02

Fax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail: [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)

[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

## Rechtsgutachten erstellt von:

Prof. Dr. jur. Dr. sc. pol. Udo Di Fabio

Direktor des Instituts für Öffentliches Recht (Abteilung Staatsrecht)  
der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

# Inhaltsverzeichnis

<b>A. Anlass und Auftrag.....</b>	<b>1</b>
1. Urteil vom 17. Dezember 2014 .....	1
2. Diskussion .....	1
3. Zweck der gutachterlichen Stellungnahme .....	3
<b>B. Verfassungsrechtliche und politische Rahmenbedingungen der Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens.....</b>	<b>4</b>
1. Die Steuer als Eingriff in das Eigentum .....	4
2. Das Erbrecht und die Besteuerung des Erbes.....	5
a) Das Erbrecht als Grundrecht im System von Freiheit und Eigentum .....	5
b) Sozialbindung des Erbrechts als Differenzierungsgrund.....	6
c) Einwirkung von Art. 6 GG als Differenzierungsgrund .....	7
3. Der politische Streit um die Erbschaftsteuer .....	7
<b>C. Das Urteil vom 17. Dezember 2014 .....</b>	<b>11</b>
1. Anlass und Gegenstand des Urteils .....	11
2. Regelverschonung.....	12
3. Die Unterscheidung von Betriebs- und Verwaltungsvermögen.....	12
4. Der Sachgrund der steuerlichen Verschonung .....	13
5. Schwierigkeiten der Abgrenzung.....	16
6. Betriebsbezogene Sicherungen des gesetzlichen Förderungszwecks .....	17
7. Die verfassungsrechtlichen Kernaussagen des Urteils .....	17
a) Ziel und Konzept verfassungsgemäß .....	17
b) Großer Spielraum und enge Prüfung .....	19
c) Grenzziehung zwischen mittleren und großen Unternehmen im Blick auf die Bedürfnisprüfung.....	20
d) Weitere festgestellte Verstöße.....	21
aa) Beanstandete Lohnsummenregelung .....	21
bb) 50 Prozent-Regelung Verwaltungsvermögen.....	22
cc) Gestaltungsmöglichkeiten .....	23

<b>D. Reformbedarf.....</b>	<b>25</b>
1. Verdeutlichung des Lenkungszwecks .....	25
2. Achilles-Ferse Bedürfnisprüfung .....	26
a) Zweck der Bedürfnisprüfung und Größenbestimmung .....	26
b) Wertermittlung des Unternehmensanteils .....	27
c) Die Abhängigkeit der Bedürfnisprüfung vom Lenkungszweck .....	28
<b>E. Beurteilung der Eckpunkte BMF und der Vorschläge der Stiftung Familienunternehmen...29</b>	
1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom Verwaltungsvermögen .....	29
a) Eckwerte des BMF .....	29
b) Vorschlag Stiftung Familienunternehmen.....	29
c) Beurteilung .....	29
2. Verschonungskonzept.....	30
a) Eckwerte des BMF .....	30
b) Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen.....	31
c) Bewertung.....	31
aa) Missbrauchsanfälligkeit qualitativer Kriterien .....	31
bb) Berücksichtigung von Privatvermögen.....	32
cc) Gründe für die Fortschreibung des enumerativ gefassten Verwaltungsvermögens...	33
dd) Konsolidierung des Verwaltungsvermögens.....	35
ee) Reinvestitionsklausel.....	35
ff) Weitere Gesichtspunkte.....	36
3. Einzelregelungen .....	36
a) Mindestlohnsummenkriterium .....	36
b) Konsolidierte Betrachtung auf Konzernebene.....	37
<b>F. Resümee .....</b>	<b>38</b>



# A. Anlass und Auftrag

## 1. Urteil vom 17. Dezember 2014

Mit Urteil vom 17. Dezember 2014 hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die Verschonung von der Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens für unvereinbar mit der Verfassung erklärt. Das Gericht beanstandete insbesondere das Ausmaß der Verschonung und die vom Gesetz eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten als unvereinbar mit dem Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>1</sup> Die entsprechenden Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (§ 13 a und 13 b jeweils in Verbindung mit § 19 Abs. 1<sup>2</sup>) wurden zwar für unvereinbar, aber bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar erklärt. Der Gesetzgeber hat die Neuregelung spätestens bis zum 30. Juni 2016 zu treffen, andernfalls verlieren die Vorschriften ihre Wirkung, weil dann die Regelrechtsfolge der Nichtigkeit verfassungswidriger Normen eintritt. Da ein politischer Wille zur Abschaffung der Erbschaftsteuer nicht besteht, ist der Gesetzgeber gehalten, bis zum Ablauf der Frist eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen.

## 2. Diskussion

Unmittelbar nach Verkündung des Urteils begann die politische Diskussion über eine entsprechende Reform des Erbschaftsteuergesetzes. Aus dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) wurde ein erstes Eckwerte-Papier zur Neuregelung der Erbschaftsteuer für Unternehmensvermögen vorgelegt.

- Danach soll ein Verwaltungsvermögen, das nur bis zu 10 Prozent des gesamten Betriebsvermögens ausmacht, unschädlich sein. Ansonsten soll nach den Eckwerten des BMF begünstigtes, betriebsnotwendiges Vermögen definiert sein und alle Wirtschaftsgüter des Unternehmens erfassen, die im Erwerbszeitpunkt überwiegend, das heißt zu mehr als 50 Prozent dem Hauptzweck des Unternehmens zu dienen bestimmt sind. Maßgebend soll eine konsolidierte Nettobetrachtung erfolgen, also betriebliche Schulden abgezogen werden, allerdings anteilig dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden.
- Ab 20 Millionen Euro Übertragungswert soll eine individuelle Bedürfnisprüfung unter Einbeziehung des Privatvermögens erfolgen, gegebenenfalls mit Erlass- oder Stundungsmöglichkeit. Mehrere Erwerbe sollen in einem Zeitraum von 10 Jahren im Hinblick auf die Freigrenze gemeinsam betrachtet werden.

Die Spitzenverbände der Wirtschaft haben ihrerseits Lösungsvorschläge für die Nachbesserung des geltenden Erbschaftsteuerrechts der Öffentlichkeit vorgestellt. Dabei wurde bereits sichtbar, dass die

---

1 Vierter Leitsatz zum Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -.

2 Siehe im Hinblick auf die jeweils geltenden Gesetzesfassungen genauer den Tenor des Urteils vom 17. Dezember 2014.

Neudefinition des betriebsnotwendigen Vermögens, Fragen einer Freigrenze und die Art und Weise einer individuellen Bedürfnisprüfung durchaus umstritten sind. Neben den Verbänden hat die Stiftung Familienunternehmen als unabhängige, wissenschaftlich basierte Einrichtung familiengeführter Wirtschaftsunternehmen mit einem veröffentlichten Positionspapier ihre Auffassung deutlich gemacht.<sup>3</sup>

Insgesamt herrscht Unklarheit, welchen Gestaltungsspielraum der Gesetzgeber eigentlich nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts noch besitzt oder inwieweit eine verfassungsmäßige Lösung vom Gericht bereits in Grundzügen vorgezeichnet ist. Natürlich kann man jede Nachbesserung mit der Kritik überziehen, man stopfe Löcher der Gleichheitsgerechtigkeit, indem man andere aufreißt. Ohne Zweifel wird die Nachbesserung, wenn der Gesetzgeber sein mittelstands- und familienfreundliches Verschonungskonzept beibehält, neu konturiert und entsprechend den Urteilsvorgaben „minimalinvasiv“ ausgestaltet, am Schluss keine durchgreifende Vereinfachung bringen können.

Flat Tax-Anhänger werden deshalb mit einer gewissen steuersystematischen, vor allem aber wirtschaftswissenschaftlichen Berechtigung nach Verzicht auf Verschonung unter deutlicher Absenkung der Steuersätze rufen, wie das bereits der Wissenschaftliche Beirat beim BMF getan hat und auch jetzt dieser Ruf wieder ertönt.<sup>4</sup> Verfassungsrechtlich wäre dazu wenig Kritisches zu sagen, wenn die Steuersätze tatsächlich so gering wären, dass eine Gefährdung der Betriebseinheit und der personellen Prägung im Familienverbund nicht zu besorgen wäre. Das Übel liegt eben darin, dass Sätze zwischen 30 bis 50 Prozent deutlich zu hoch ausfallen, um aus einem normalen Unternehmen gleich welcher Größenordnung in kalkulierbarer Weise erwirtschaftet werden zu können.<sup>5</sup> Die deutliche Senkung der Steuersätze – weg vom ohnehin verfassungsrechtlich hochbedenklichen Saint-Simon'schen intergenerationellen Konfiskations- und Umverteilungszweck zu einer angemessenen, maßvollen Besteuerung – würde das Ziel des Gesetzgebers auf andere Weise erreichen, zumal wenn dann noch verzinsliche Stundungsregelungen abfedernd zur Seite gestellt würden. Der verfassungsrechtlich ohnehin bedenkliche konfiskatorische Umverteilungseffekt, den manche von der Erbschaftsteuer erwarten, wäre damit gleichheitsgerecht für jede Art von Eigentum genommen und nicht nur dort, wo eine Verschonung bei insgesamt zu hohen Steuersätzen Not tut, um nicht eine der Wurzeln des Wohlstandes der Bundesrepublik Deutschland zu beschädigen. Da eine solche grundlegende Neuorientierung nicht zu erwarten ist, geht es um die richtige Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts durch den Gesetzgeber.

---

3 *Rainer Kirchdörfer/Bertram Layer*, Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, *Der Betrieb*, Nr. 9, 451 ff.

4 *Holger Kahle/Matthias Hiller/Meik Eichholz*, Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, *DStR* 2015, 183 ff.; siehe auch *Wolfgang Schön*, Wie viel Erbschaft gehört dem Staat, *FAZ* vom 27. März 2015, Nr. 73 S. 18.

5 *Detlev Piltz*, Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot?, *DStR* 2015, 97 (102 f.)

### **3. Zweck der gutachterlichen Stellungnahme**

Die Stiftung Familienunternehmen hat mich gebeten, das Urteil vom 17. Dezember 2014 dahingehend zu beurteilen, welche Gestaltungsmöglichkeiten für den Gesetzgeber offenstehen und welche Aussagen des Urteils bei einer Reform als verbindlich zu beachten sind. Da es sich um eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts handelt, die einen Gleichheitsverstoß gerade auch im Hinblick auf die folgerichtige Ausgestaltung eines steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes beanstandet, liegt es auf der Hand, dass dem Gesetzgeber mehrere Lösungswege offenstehen. Deshalb geht es der gutachterlichen Stellungnahme nicht darum, einen bestimmten, gar den einzig verfassungsrechtlich gangbaren Reformvorschlag auszuarbeiten, sondern darum, bereits erkennbare Lösungswege einer kritischen Betrachtung zu unterziehen und den Korridor möglicher gesetzgeberischer Gestaltungswege präziser zu erfassen. Dies soll erreicht werden, indem die wesentlichen Gesichtspunkte sowohl des Eckwertepapiers des BMF als auch der Vorschläge der Stiftung Familienunternehmen einer Beurteilung im Licht der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und weiterer verfassungsrechtlicher Vorgaben unterzogen werden.

## B. Verfassungsrechtliche und politische Rahmenbedingungen der Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens

### 1. Die Steuer als Eingriff in das Eigentum

Mit der Steuer greift der Verfassungsstaat in das private Eigentum seiner Bürger ein.<sup>6</sup> Die Steuer ist die Auferlegung einer Geldleistungspflicht, sie muss demnach aus dem monetarisierbaren Vermögen des Steuerpflichtigen geleistet werden. Lange Zeit hatte das deutsche Öffentliche Recht Probleme damit, den Tatbestand des Eingriffs in das Eigentum<sup>7</sup> transparent zu machen.

Mit seinem Beschluss vom 18. Januar 2006 hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts klargestellt, dass die Auferlegung von Abgaben ein Eingriff in das Eigentum des Abgabepflichtigen ist, wenn auf das Erworbenene zugegriffen wird.<sup>8</sup> Allerdings führe eben die Lastenformulierung als Geldleistungspflicht dazu, dass eine förmliche Enteignung bezogen auf die geforderte Geldmenge nicht in Betracht komme, weswegen die Einwände gegen die Anwendbarkeit von Art. 14 GG „erledigt“ seien.<sup>9</sup> Wesentlich für das neuere Verständnis des Eigentumsgrundrechts ist vor allem die Einsicht, dass die alte Formulierung, wonach Erwerbsaussichten von der Berufsfreiheit, aber nicht von der Eigentumsfreiheit geschützt seien und nie das Vermögen als solches eigentumsrechtlich geschützt sei, nicht formelhaft falsch zum Nachteil des Grundrechtsträgers verstanden werden darf. „Art. 14 GG schützt zwar nicht den Erwerb, wohl aber den Bestand des Hinzuerworbenen. Das ist etwa beim gewerblichen Gewinn der Zuwachs an bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern, die geschützte Rechtsgüter oder Rechte im Verfügungsbereich des Gewerbetreibenden sind.“<sup>10</sup>

---

6 Paul Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (215).

7 Zur Position der Eigentumsfreiheit in der grundrechtlichen Werteordnung BVerfGE 102, 1 (15): „Das Eigentum ist ein elementares Grundrecht; das Bekenntnis zu ihm ist eine Wertentscheidung des Grundgesetzes von besonderer Bedeutung für den sozialen Rechtsstaat (vgl. BVerfGE 14, 263 [277]). Der Eigentumsgarantie kommt im Gefüge der Grundrechte die Aufgabe zu, dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm dadurch eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen (vgl. BVerfGE 97, 350 [370 f.]; stRspr).“

8 BVerfGE 115, 97 (111 f.)

9 BVerfGE 115, 97 (111).

10 BVerfGE 115, 97 (112).

## 2. Das Erbrecht und die Besteuerung des Erbes

### a) Das Erbrecht als Grundrecht im System von Freiheit und Eigentum

Art. 14 GG gewährleistet das Eigentum im Sinne der erworbenen und bestehenden vermögenswerten Rechte des Einzelnen, um dem Einzelnen einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu erhalten und ihm damit die Entfaltung und eigenverantwortliche Lebensgestaltung zu ermöglichen.<sup>11</sup> Zugleich und nur scheinbar „beiläufig“<sup>12</sup> gewährleistet die Vorschrift auch das Erbrecht als Sonderfall der Eigentumsgarantie. Beide Gewährleistungen stehen in einem engen inneren Zusammenhang.<sup>13</sup> Das Erbrecht ist ein besonders geschützter Fall der Eigentumsgarantie, weil zwei Adressaten und Grundrechtsträger in einem Rechtsverhältnis stehen: der Erblasser und der Erbe. Für den Erblasser stellt sich der Erbvorgang als Teil seiner Verfügungsfreiheit über vermögensrechtliche Positionen mit Eigentumsqualität dar. Er entscheidet im Rahmen seiner Testierfreiheit, was mit seinem Eigentum nach seinem Tod geschehen soll. Rechtspolitisch fehlt es mitunter am Verständnis für diese Verfügungsfreiheit über den Tod hinaus. Es ist aber gerade Sinn der verfassungsrechtlichen Gewährleistung, derartigen Zweifeln entgegenzutreten: Das Erbrecht wird durch Art. 14 Abs. 1 GG im ersten Schritt als Freiheit des Erblassers verfassungsrechtlich gewährleistet.

Für den Erben bedeutet das Erbe etwas in legitimer Weise Erworbenes, also regelmäßig eine Mehrung des Vermögens im Sinne einer eigentumsrechtlich geschützten Position. Der mitunter in der öffentlichen Meinung artikulierte Vorhalt, das Erbe sei anstrengungslos, ohne eigene Leistung Erworbenes, in einer Leistungsgesellschaft geradezu illegitimes Vermögen<sup>14</sup>, mag sozialpolitisch von einer gewissen Bedeutung sein, grundrechtsdogmatisch – und zwar nicht nur auf der Schutzbereichsebene – ist dies jedoch ohne Belang, weil das Fehlen einer leistenden Austauschbeziehung gerade das Spezifikum des Erbfallens ist, den Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG garantiert. Im Übrigen gilt: Das Erbrecht als Freiheit wie das Eigentum zu garantieren, war einer der Fortschritte des Grundgesetzes, den man nicht allein mit isolierten Gleichheitserwägungen an den Rand interpretieren darf. Die Weimarer Reichsverfassung hatte das Erbrecht noch ganz in den Zugriff des Gesetzgebers gestellt und im Duktus des „Beuteanteils“ mit Artikel 154 Abs. 2 formuliert: „Der Anteil des Staates am Erbgut bestimmt sich nach den Gesetzen.“<sup>15</sup>

---

11 BVerfGE 51, 193 (218); 89, 366 (377).

12 Peter Badura, Staatsrecht. Systematische Erläuterung des Grundgesetzes, 6. Aufl. 2015 C Rn. 88.

13 Peter Badura, Staatsrecht. Systematische Erläuterung des Grundgesetzes, C Rn. 88.

14 Siehe die historische Entwicklung, die immer wieder mit demselben Argumentationshaushalt auskommt, sehr anschaulich bei: Jens Beckert, Unverdientes Vermögen: Soziologie des Erbrechts, 2004.

15 Absatz 1 der Vorschrift bestimmte: „Das Erbrecht wird nach Maßgabe des bürgerlichen Rechtes gewährleistet“, was im Kontext der Weimarer Verfassung (anders als unter der Geltung des Grundgesetzes) die Disposition über den Schutzbereich weitgehend in die Hand des Gesetzgebers und nicht der Verfassungsinterpretation legte.

Mit der nur vordergründig lakonisch wirkenden Garantie des Erbrechts setzt das Grundgesetz einen anderen Akzent. Mit der Garantie des Erbrechts als individuelle Freiheit des Erblassers und des Erben wird auch ein institutioneller Schutz gewährleistet, der es dem Gesetzgeber nicht erlaubt, die Erbschaftsteuer so auszugestalten, dass innerhalb einer überschaubaren Generationenfolge bei einer feststehenden Erbmasse eine in der Tendenz konfiskatorische Wirkung eintritt, wenn jeder Generation etwa ein Drittel genommen wird.<sup>16</sup>

Insofern hat das Bundesverfassungsgericht mit seiner jüngsten Entscheidung zwar die Gelegenheit ungenutzt gelassen, einen Hinweis auf die möglicherweise unangemessene Höhe der geltenden Erbschaftsteuersätze zu geben, die das eigentliche Problem darstellen, das mit der Verschonung des produktiven Wirtschaftseigentums gelöst werden soll. Das ändert aber nichts an der Tatsache, dass im System des Grundgesetzes Freiheitsrechte als Abwehrrechte die Signatur der Werteordnung darstellen und Gleichheitsrechte die Modalität der Ausgestaltung betreffen, also das eine nicht ohne das andere zu haben ist.

#### **b) Sozialbindung des Erbrechts als Differenzierungsgrund**

Die systematische Nähe des Erbrechts zur Eigentumsgarantie,<sup>17</sup> die Einheit des Schutzgedankens erlauben es dem Gesetzgeber, nicht nur die Sozialbindung des Eigentums zu konkretisieren und dabei zu differenzieren. Im Kern ist jedes rechtmäßige Eigentum geschützt, aber aus der Sozialgebundenheit des Eigentums können sich gewichtige Unterschiede ergeben. Das hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Leitentscheidung zur Naßauskiesung gerade auch in Bezug auf das Grundwasservorkommen eines Grundstücks deutlich gemacht.<sup>18</sup> Wer eine gefährliche Anlage betreibt, muss mit erheblichen Auflagen rechnen ohne dabei eine unverhältnismäßige Beschränkung seines Eigentums erfolgreich geltend machen zu können. Wer umgekehrt in den sozialen Wohnungsbau investiert, darf mit staatlichen Fördermaßnahmen rechnen: Die unterschiedliche Ausgestaltung ist kein Gleichheitsverstoß, sondern entspricht dem grundrechtlichen Auftrag an den Gesetzgeber, Unterschiede in der Sozialbindung des Eigentums deutlich zu machen. Was für das Eigentum durch Art. 14 Abs. 2 GG hervorgehoben ist, gilt auch für das Erbrecht. Denn vererbt werden Eigentumspositionen. Wenn der Gesetzgeber das Erbrecht ausgestaltet und das Erbe als Erwerb mit einer Steuer belegt, so darf und muss er auch hier nach der sozialen Bedeutung der vererbten Eigentumsposition differenzieren. Die Verschonung produktiven Vermögens ist möglicherweise zwar nicht mit der nötigen Bestimmtheit von Verfassung wegen gefordert, wohl aber umstandslos als Ausgestaltungsrecht des Gesetzgebers verfassungsrechtlich anzuerkennen: Daran hat das zweite Erbschaftsteuerurteil keinen Zweifel gelassen.

---

16 Zu diesen gesellschaftsverändernden Zielsetzungen der Erbschaftsteuer siehe sogleich unter 3.

17 *Becker*, in: *Stern/Becker*, Grundrechte-Kommentar, 2010, Art. 14 Rdnr. 8.

18 BVerfGE 58, 300 ff.

### c) Einwirkung von Art. 6 GG als Differenzierungsgrund

Kann bereits die Ausgestaltung der Sozialbindung des Eigentums in der Modalität des Erbfalls eine Verschonung des Betriebseigentums aus dem Gewährleistungsgehalt von Art. 14 GG rechtfertigen oder sogar fordern, so lässt sich ein entsprechender Differenzierungsgrund auch aus Art. 6 GG herleiten. Art. 6 Abs. 1 GG gewährleistet den besonderen Schutz von Ehe und Familie. Das besondere Schutzversprechen dieses Grundrechts gilt in allen Lebens- und Sozialbereichen, innerhalb der gesamten Rechtsordnung.<sup>19</sup> Ehegattensplitting oder die steuerrechtliche Verschonung des Existenzminimums für Kinder sind insofern keine beliebigen sozialpolitischen Wohltaten, sondern im Prinzip, wenngleich nicht in jeder konkreten Ausgestaltung, von Verfassung wegen gefordert. Aus diesem Grund ist es mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht nur vereinbar, sondern von Art. 6 Abs. 1 GG im Grundsatz gefordert, wenn Ehepartner oder direkte Abkömmlinge in ihren Gemeinschaftsbezügen (Ehe und Familie) auch wirtschaftlich und steuerrechtlich besonders behandelt werden, sei es, dass Steuersätze wie im Fall der Erbschaft- und Schenkungsteuer niedriger ausfallen, sei es, dass Verschonung gewährt wird. Die Pflichtteilsregelung des Bürgerlichen Rechts (§ 2303 BGB) beispielsweise konkretisiert insoweit ebenfalls den Schutzauftrag aus Art. 6 Abs. 1 GG, indem sie die Testierfreiheit deutlich beschneidet. Ebenso entspricht die Verschonung einer ansonsten angeordneten Steuerbelastung diesem Schutzzweck, stellt also gleichheitsrechtlich betrachtet einen Differenzierungsgrund dar.

## 3. Der politische Streit um die Erbschaftsteuer

Sozialpolitisch ist das Erbrecht immer eine sensible Materie gewesen. Mit dem Zeitalter der Aufklärung und der Industrialisierung Europas kamen bei Sozialutopisten und Frühsozialisten, vor allem bei Saint-Simon, Forderungen auf, die ungleiche Verteilung von Vermögen durch Beschränkungen des Erbrechts oder eine konfiskatorische Besteuerung zu bekämpfen. Der Marxismus wusste, dass solche Forderungen unpopulär waren, und verlangte stattdessen die Vergesellschaftung der Produktionsmittel. Doch auch Karl Marx verlangte als Übergangsmaßnahme „die Erweiterung der Erbschaftsteuern, die bereits in vielen Staaten bestehen, und in der Anwendung der dadurch erhaltenen Fonds zu dem Zwecke der sozialen Emanzipation“.<sup>20</sup> Noch an der Wende zum 20. Jahrhundert diskutierte man in Europa, ob mit entsprechend hoher Erbschaftsteuer innerhalb von drei Generationen die gesamte Erbmasse „konfisziert“ werden könne und auch das Deutschland unter Wilhelm II. führte 1906 eine progressive Erbschaftsteuer ein, wobei Ehegatten und Kinder zum Schutz der familiären Gemeinschaft ausgenommen waren. Die Weimarer Republik gab den alten sozialumgestaltenden und neuen verteilungspolitischen Forderungen im ersten revolutionären Schwung wesentlich deutlicher nach und bezog auch Ehegatten und leibliche Abkömmlinge in die Steuerpflicht (hier allerdings milde ab 4 Prozent) ein. Bei sonstigen Erben stieg der Spitzensteuersatz ab einer Millionen Mark auf 70 Prozent und auch dieser konnte mit Zuschlägen bis auf

---

19 BVerfGE 6, 55 (72).

20 *Karl Marx*, Bericht des Generalrats über das Erbrecht, in: Karl Marx/Friedrich Engels, Werke, Band 16, Nachdruck der 1. Auflage 1962, S. 367 f.

90 Prozent erhöht werden, wenn das Vermögen des Erben 100.000 DM überstieg.<sup>21</sup> Diese Besteuerung, die auch eine Ursache für die Abwendung des Bürgertums von der Weimarer Republik gewesen sein mag, milderte man aber bereits 1922 ganz erheblich ab.<sup>22</sup> In Frankreich experimentierte man ähnlich, musste aber auf die daraufhin einsetzende Kapitalflucht 1926/27 mit einer massiven Senkung der Erbschaftsteuer von 30 Prozent auf 12,5 in der ersten Steuerklasse und von 71 Prozent auf 47 Prozent in der ungünstigsten Steuerklasse reagieren.<sup>23</sup>

Vor diesem historischen Hintergrund ist es nicht verwunderlich, dass unter der Herrschaft des Grundgesetzes die Erbschaftsteuer trotz der ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Erbrechts als Mittel der Umverteilung größerer und großer Vermögen erneut Aufmerksamkeit fand. Die bei Saint-Simon beginnende Tendenz, die Vermögensungleichheiten der modernen Gesellschaft innerhalb einer überschaubaren Generationenabfolge hinweg mit tendenziell konfiskatorischen Erbschaftsteuern zu nivellieren, ist als Instrument der Gesellschaftsveränderung keineswegs untergegangen, sondern verbindet sich als politische Forderung auch heute häufig mit Befunden sozialer Ungleichheit und der Konzentration großer Vermögen.

Allerdings spielen sich solche makroökonomischen und sozialpolitischen Vorstellungen häufig in der Welt von Fichtes geschlossenem Handelsstaat<sup>24</sup> ab, den es so nicht gegeben hat und den es vor allem heute nicht gibt. Die umverteilungspolitischen Modelle übersehen, dass unter den Bedingungen globalisierten Wirtschaftens eine staatliche Umverteilungspolitik gegen die Konzentration großer Vermögen in den Händen Weniger regelmäßig zwar die eigene standortgebundene Vermögenselite erreicht, deren Schwächung aber nicht den Vermögenslosen in Deutschland zu Gute kommt, sondern regelmäßig konkurrierenden internationalen Wirtschaftsakteuren und Finanzinvestoren. Eine nachhaltige Wirtschafts- und Sozialpolitik kann und darf nicht daran interessiert sein, kurzfristig hohe Steuererträge letztlich aus der Vermögenssubstanz erfolgreicher Wirtschaftsunternehmen zu erwirtschaften und dann auf längere Sicht internationales Wettbewerbspotenzial und Arbeitsplätze einzubüßen, die dann im Ergebnis weit mehr Einnahmeausfälle und Sozialkosten verursachen, als die erhöhten Steuereinnahmen ausmachen.

Tatsächlich begünstigt von hohen Steuern beim Betriebsübergang in Deutschland ist häufig das hochpotente und intelligible internationale Anlagekapital, das mit Hedgefonds regelmäßig auf der Suche auch nach vielversprechenden mittelständischen Unternehmenswerten ist. Denn Deutschland beherbergt einen Großteil von Weltmarktführern mittlerer Größe, die als Familienunternehmen in persönlicher

---

21 Klaus Peter Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution. Eine empirische und theoretische Untersuchung, 1964, S. 97.

22 Klaus Peter Kisker a.a.O.; siehe auch dazu Celia-Teres Gürtler, in: Roman Seer (Hg.), Steuern im historischen Kontext, 2014, S. 95 (119 ff.)

23 Jens Beckert, Unverdientes Vermögen: Soziologie des Erbrechts, 2004, S. 310.

24 Johann Gottlieb Fichte, Der geschlossene Handelsstaat, in: Sämtliche Werke, Band 3, Berlin 1845/1846.

Verantwortung geführt werden.<sup>25</sup> Der Generationenübergang, sei es durch Erbfolge oder Schenkung innerhalb der Familie, ist dabei ein wichtiges Element, das über die Stabilität der personell geführten mittelständisch geprägten deutschen Wirtschaft maßgeblich mit entscheidet, zumal der demographische Wandel für Dynamik, also eine steigende Zahl der Unternehmensübergänge sorgt. Das Institut für Mittelstandsforschung (IfM) Bonn schätzt – nähere amtliche Angaben fehlen – einen Zuwachs der Übergänge für den Zeitraum 2014 bis 2018, so dass etwa 135.000 Unternehmen zur Übergabe anstehen, weil ihre Eigentümer aus persönlichen Gründen aus dem Unternehmen ausscheiden werden. Von diesen Übergaben sind allein im betrachteten Fünfjahreszeitraum rund zwei Millionen Beschäftigte betroffen.<sup>26</sup>

Angesichts einer komplexen Struktur kleiner und mittelständischer Unternehmen ist der genaue Lenkungseffekt einer Erbschaftsteuerbefreiung schwer abzuschätzen. Das Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen über die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer aus dem Jahr 2012 hat vor allem die Unsicherheit in der Abschätzung dokumentiert<sup>27</sup>, darauf weist das Bundesverfassungsgericht in dem Urteil vom 17. Dezember 2014 überzeugend hin<sup>28</sup>, erschüttert letztlich aber nicht die bisherige Einschätzung des Gesetzgebers.

Vor diesem wirtschaftlichen und gesellschaftspolitischen Hintergrund betrifft das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 nicht nur eine der üblichen Steuerfragen, die am Gleichheitssatz gemessen wird, sondern bedeutet zugleich eine verfassungssystematische, wirtschafts- und gesellschaftspolitische Weichenstellung. In solchen umstrittenen Themenfeldern besitzen die anerkannten Auslegungs- und Argumentationsmethoden verfassungsrechtlicher Dogmatik einen besonderen Wert. Mit ihnen sollte gerade hier gearbeitet werden und nicht mit allgemeinen Gerechtigkeitspostulaten, die die alte sozialromantische Umverteilungsidee wieder aufnehmen. Dass man dieser Gefahr auch heute erliegen kann, belegt das von drei Richtern abgegebene Sondervotum, die mit ihrer Vorstellung eines

---

25 Nach einer wirtschaftswissenschaftlichen Auswertung gibt es im deutschsprachigen Raum mit etwa 100 Millionen Einwohnern mehr als die Hälfte der mittelständischen Weltmarktführer weltweit: *Helmut Simon*, *Hidden Champions*, 2012, Kapitel 2, Abb. 2 3a.

26 *Rosemarie Kay/Olga Suprinovi*, Institut für Mittelstandsforschung Bonn, *Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2014 bis 2018, Daten und Fakten Nr. 11*, 2013.

27 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen 01/2012, S. 28 f.: zum Liquiditätsproblem oder S. 32 zur Einschätzung von Arbeitsplatzverlusten. Die Rechtsprechung reagiert regelmäßig auf solche Unsicherheiten der Beurteilung damit, dem Gesetzgeber einen weiten Einschätzungs- und Beurteilungsspielraum einzuräumen, der bis an die Grenzen dessen reicht, was nach den Gesetzen der Logik und praktischen Erfahrung evident ausgeschlossen ist. Die Wirtschaftswissenschaften dagegen rufen in solchen Fällen regelmäßig nach Verzicht auf Regulierung und Vereinfachung. Die Beurteilungshorizonte sind verschieden, weil es für die Wirtschaftswissenschaften um einen transparenten Ordnungsrahmen, der verfassungsrechtlichen Kontrolle aber im System der Gewaltenteilung um Respekt vor der Grundentscheidung des Gesetzgebers und nicht um besseres Wissen der Richter geht.

28 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 149.

aus dem Sozialstaatsprinzip folgenden Umverteilungsauftrags mittels Erbschaftsteuer sich aber gerade nicht durchgesetzt haben.<sup>29</sup>

---

29 Siehe dazu auch die Kritik von *Michael Sachs*, Konzentration privater Vermögen im Sozialstaat, NJW 2015, 601 ff., der mit der Umverteilungsabsicht durchaus sympathisiert, aber eben verfassungsrechtlich keinerlei Handhabe für einen Auftrag aus dem Grundgesetz dafür sieht.

## C. Das Urteil vom 17. Dezember 2014

### 1. Anlass und Gegenstand des Urteils

Mit den bislang fortgeltenden §§ 13a und 13b ErbStG gewährt das Gesetz Befreiungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer für den Fall des unentgeltlichen Übergangs betrieblichen Vermögens. Der Gesetzgeber möchte damit unangemessene Belastungen für volkswirtschaftlich wertvolle Unternehmen bei der Betriebsnachfolge vermeiden. Die Befreiung unterscheidet förderungswürdiges von nicht förderungswürdigem Vermögen und formuliert Bedingungen wie die Lohnsummenklausel oder die Haltefrist.

Das Urteil des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts entscheidet über eine Richtervorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte mit Beschluss vom 27. September 2012 dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt, weil er § 19 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 13 a und 13 b ErbStG für nicht ausreichend durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigt ansah.<sup>30</sup> Nach Ansicht des BFH gehe es „weit über das verfassungsrechtlich Gebotene und Zulässige hinaus, betriebliches Vermögen ohne Rücksicht auf den Wert des Erwerbs und die Leistungsfähigkeit des Erwerbers freizustellen, und zwar auch dann, wenn die für eine Erbschaftsteuerzahlung erforderlichen liquiden Mittel vorhanden seien oder – gegebenenfalls im Rahmen einer Stundung der Steuer – ohne weiteres beschafft werden könnten“. Da auch Erwerber großer und größter Unternehmen von den Steuervergünstigungen profitierten, begünstigten die Steuervorteile die Konzentration von Unternehmensvermögen bei vergleichsweise wenigen Personen.<sup>31</sup>

Es geht im Näheren um die Frage, ob sachliche Befreiungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gegen den Gleichheitssatz verstoßen. Die geltenden Normen § 13a, § 13b ErbStG sehen eine Verschonung des betrieblichen Vermögens vor. § 13b ErbStG anerkennt als begünstigungsfähiges Vermögen dasjenige Betriebsvermögen, das bestimmte Voraussetzungen hinsichtlich der Zusammensetzung sowie seines Fortbestands in der Hand des Erwerbers und des Erhalts der mit ihm verbundenen Arbeitsplätze erfüllt.

---

30 BFH vom 27.9.2012, II R 9/11. Das vorlegende Gericht war von der Verfassungswidrigkeit der im Jahr 2009 geltenden Fassung des § 19 Abs. 1 ErbStG sowie der §§ 13a und 13b ErbStG überzeugt, die sie zunächst durch das am 1. Januar 2009 in Kraft getretene Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I S. 3018) erhalten haben.

31 Siehe die Wiedergabe der Begründung in BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 49.

Dann tritt eine Regelverschonung von der Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu 85 Prozent oder sogar zu 100 Prozent als Optionsverschonung ein.<sup>32</sup>

## 2. Regelverschonung

Die gesetzgeberische Typisierungsabsicht im Hinblick auf die Regelverschonung charakterisiert der Senat wie folgt:

„Der Gesetzgeber sieht in dem Verschonungsabschlag in Höhe von 85 Prozent eine pauschalierte Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens. Er will damit Schwierigkeiten bei der Einordnung von ererbten oder geschenkten Vermögensgegenständen als begünstigungswürdig vermeiden, die sich aus der durch das Einkommensteuerrecht eröffneten Möglichkeit ergeben, Vermögensgegenstände zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu erklären.“<sup>33</sup>

## 3. Die Unterscheidung von Betriebs- und Verwaltungsvermögen

Für das Verständnis der gleichheitsrechtlichen Bedenken ist es von entscheidender Bedeutung, wie die tatbestandliche Privilegierung ausgestaltet ist, d.h. was unter einem Betriebsübergang durch Erbfall zu verstehen ist, der eine Verschonung auslöst. Die §§ 13a und 13b ErbStG begünstigen nur bestimmte Vermögen: Dazu gehören land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 Prozent unmittelbar beteiligt waren. Alle so näher spezifizierten Betriebsvermögen werden jedoch von der Verschonung komplett ausgenommen, wenn sie zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen bestehen (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG).<sup>34</sup> Sie unterliegen mit anderen Worten vollständig der Besteuerung. Umgekehrt wird nach dem Alles-oder-Nichts-Prinzip jedoch der gesamte Erwerb einschließlich des Verwaltungsvermögens begünstigt, wenn der Anteil des Verwaltungsvermögens bei höchstens 50 Prozent liegt, mit Ausnahme des jungen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG).

---

32 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12, Rn. 20: „Der Erwerber begünstigten Vermögens hat nach § 13a Abs. 8 ErbStG die Option, anstelle der Regelverschonung in Höhe von 85 Prozent einen Verschonungsabschlag von 100 Prozent und damit die völlige Steuerfreiheit des Erwerbs zu erreichen (Optionsverschonung; vgl. § 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG). Er muss hierzu unwiderruflich erklären, dass die Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 1 bis 7 ErbStG in Verbindung mit § 13b ErbStG nach folgender Maßgabe gewährt wird: Die Lohnsummenfrist wird auf sieben Jahre erweitert und die Lohnsumme auf 700 Prozent erhöht. Die Behaltensfrist wird auf sieben Jahre verlängert. Das begünstigte Vermögen darf zu nicht mehr als 10 Prozent aus Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestehen.“

33 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 7.

34 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 10.

„Verwaltungsvermögen“ sollte aus folgendem Grund nicht privilegiert werden: Der Gesetzgeber unterscheidet bei der hier gegebenen steuerrechtlichen Ausgestaltung des Eigentums zwischen einer Eigentumsform, die mit unternehmerischem Risiko und unter Schaffung von Arbeitsplätzen produktiv und sozial nützlich tätig ist, und demjenigen Vermögenseigentum, „das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung diene und in der Regel weder Arbeitsplätze schaffe noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen hervorbringe“.<sup>35</sup> Auch wenn diese Unterscheidung zwischen produktivem Vermögen und Anlagekapital betriebswirtschaftlich und volkswirtschaftlich nicht unumstritten ist, so bildet sie doch nach Ansicht des Senats eine sachgerechte (insbesondere nicht willkürliche) Unterscheidung des Gesetzgebers.

#### 4. Der Sachgrund der steuerlichen Verschonung

Hinter dieser Abgrenzung von eigentlichem Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen wird der tatsächliche legislative Grund für die Privilegierung des Betriebsvermögens sichtbar. Das Unternehmen wird als Betrieb konkret fassbar und ist ein tragendes Element der sozialen Marktwirtschaft. Dies gilt nach Einschätzung des Gesetzgebers vor allem für diejenigen Unternehmen, die als Personengesellschaften oder als Kapitalgesellschaften mit erheblichem Inhabereinfluss personell geführt werden. Unternehmen, die persönlich geführt werden, die eine Familientradition verkörpern, die in sozialer Verantwortung handeln und regional verankert sind, stellen ein Rückgrat der deutschen Wirtschaft und Gesellschaft dar.<sup>36</sup> Dahinter steht eine politisch wesentliche Einschätzung über positive Standortbedingungen im internationalen Wettbewerb. Die Globalisierung bietet einem Exportland wie Deutschland größte Vorteile, ist aber wie für alle Teilnehmer mit spezifischen Risiken für Arbeitsplätze und Infrastruktur im eigenen Land verbunden. Verflechtungsprozesse und wechselnde Anlagestrategien multinationaler Unternehmen und internationaler Anlagefonds können erhebliche Wachstumsimpulse hervorrufen, aber ebenso rasch regional gewachsene Wirtschafts- und Sozialstrukturen belasten oder gar zerstören. Die erfolgreichen Familienunternehmen sind bis in kleine Betriebsgrößen hinein heute in den Absatzmärkten und arbeitsteiligen Produktionsbedingungen international aufgestellt, gleichzeitig aber typischerweise regional verwurzelt und persönlich häufig in gewachsene Lebenszusammenhänge integriert. Der Gesetzgeber möchte insofern eine Unternehmensstruktur besonders schützen, an deren soziale Verantwortung und wirtschaftspolitische Nützlichkeit große Erwartungen geknüpft werden. Der Erbfall soll hier familiäre Kontinuitätslinien nicht unterbrechen, soll die betriebliche Substanz nicht

---

35 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 12.

36 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 36: „Die klein- und mittelständisch geprägte Unternehmenslandschaft sei für die deutsche Wirtschaft im internationalen Wettbewerb von Vorteil. Regional vernetzte Familienbetriebe seien notwendige Voraussetzung für wirtschaftliches Wachstum und damit für die Schaffung wettbewerbsfähiger Arbeits- und Ausbildungsplätze in Deutschland. Klein- und mittelständische Betriebe stünden für offene Märkte und hohe Wettbewerbsintensität (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 33). Gemeinwohlgründe sprächen nicht nur für eine steuerliche Privilegierung der Unternehmen, sondern auch für Verschonungsregelungen für land- und forstwirtschaftliches Vermögen, dessen Bedeutung vor dem Hintergrund des gewachsenen ökologischen Bewusstseins deutlich werde (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 23).“

schmälern, soll das Unternehmen im Wettbewerb nicht schwächen. Es handelt sich demnach um eine Option zu Gunsten der sozialen Marktwirtschaft, die persönliche Verantwortung prämiert und somit stärkt gegenüber anonymen Kapitalgesellschaften in Streubesitz. Bei dieser Erwartung kommt es nicht darauf an, ob Familien in persönlicher Verantwortung oder Personengesellschaften „besser“ wirtschaften als Aktiengesellschaften mit hoch bezahlten Unternehmensvorständen.<sup>37</sup> Es kommt dem Gesetzgeber darauf an, das personale Element von Familienunternehmen zu stärken, nicht nur weil er wirtschaftliche Vorteile und Standortvorteile, sondern auch schwer abschätzbare, aber plausible und günstige regionalpolitische und sozialpolitische Erwartungen damit verbindet.

Dass der Gesetzgeber mit Steuerbefreiungen letztlich Lenkungsabsichten zur Standortsicherung im Zusammenhang der Globalisierung in Verbindung mit dem Schutzzweck aus Art. 6 Abs. 1 GG verfolgt, wird durch die Entstehungsgeschichte der entsprechenden Vergünstigungen belegt. Das Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze aus dem Jahr 1992<sup>38</sup> ordnete die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte zur Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer an, was zu einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung führte.<sup>39</sup> Es war dabei Absicht des Gesetzgebers, mit dem Konzept des Steuerbilanzwerts zu vielfach niedrigeren Besteuerungswerten zu gelangen, um damit eine Entlastung bei der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung für mittelständische Personenunternehmen zu erreichen.<sup>40</sup> Der Gesetzgeber versuchte ganz offensichtlich mit verschiedenen Konzepten der schonenden Besteuerung Wettbewerbsverzerrungen zugunsten von Publikumsgesellschaften im Streubesitz zu mindern oder Familienunternehmen zu fördern. Dabei standen die Erwartung einer gesteigerten sozialen Verantwortung und die Betonung des unternehmerischen Risikos im Vordergrund.<sup>41</sup> Diesen Grund akzeptiert das Urteil vom 17. Dezember 2014 verfassungsrechtlich als legitim.

---

37 Dies zu beurteilen, fällt schwer. Auch hier hat das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zu Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer aus dem Jahr 2012 (S. 34) – indes schwer belegbare – Zweifel geäußert, die aber einer Plausibilitätskontrolle anhand des immensen wirtschaftlichen Erfolges der Hidden Champions (Simon) nur schwerlich standhalten.

38 Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl I S. 297).

39 BVerfGE 117, 1 (38 ff.).

40 Siehe auch die Darstellung in: BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 24.

41 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 27 mit Hinweis auf die Begründung in BTDrucks 12/4487, S. 24 und 47.

So führt der Senat zur Privilegierung des Übergangs großer Anteile an Kapitalgesellschaften (25 Prozent-Regelung) gegenüber sonstigem Vermögen aus:

„Hinter der Privilegierung des Übergangs großer Anteile an Kapitalgesellschaften gegenüber sonstigem Vermögen steht danach zum einen die Überlegung, dass diese Anteilseigner ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft nicht nur aus Gründen der Kapitalanlage halten, sondern ein unternehmerisches Eigeninteresse am Wohl und Wehe des Unternehmens haben, das es im Rahmen der Nachfolge insbesondere durch gesetzliche Behaltensanreize zu sichern gilt.“<sup>42</sup>

Dieser Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung ist verfassungsrechtlich unbedenklich, im Grunde unangreifbar. Der Gesetzgeber ist gemessen an Art. 14 GG befugt, Eigentum verschieden auszugestalten, dabei seine Sozialbindung, aber auch die soziale Nützlichkeit des Eigentums hervorzuheben und bestimmte Eigentumsarten oder einen bestimmten Gebrauch des Eigentums zu fördern oder mit Anreizen attraktiver zu machen. Es ist gerade das Urteil vom 17. Dezember 2014, das die unternehmerische Freiheit als Grundrecht nicht allein in Art. 12 GG, der Berufsfreiheit, sondern auch als spezifische Form der Verfügung über Eigentum anerkennt. Die unternehmerische Freiheit, mit Investitionsmitteln schöpferisch Werte zu schaffen und umzugehen, darf vom Gesetzgeber ganz allgemein anders ausgestaltet werden als der bloße Besitz von Wertpapieren, der unterhalb bestimmter Größenordnungen keinen Einfluss auf die Geschäftspolitik eines Unternehmens erlaubt. Der sachliche Grund für Differenzierungen liegt demnach geradezu im Auftrag von Art. 14 GG, die Sozialbindung, aber auch die soziale Nützlichkeit des Eigentums deutlich zu machen. Die Mehrheit des Senats hat sich damit für die dem Grundgesetz klar zu Grunde liegende grundrechtliche Perspektive entschieden und nicht aus einer Staatszielbestimmung – wie dies die abweichende Meinung der drei Richter vorgeschlagen hat – geschlossen, wonach es einen sozialstaatlichen Umgestaltungsauftrag der Eigentumsordnung geben könnte. Das Sozialstaatsprinzip wirkt innerhalb der grundrechtlichen Werteordnung und nicht gegen sie. Art. 14 GG mit der Gewährleistung des Eigentums und des Erbrechts verbietet deshalb sehr deutlich jede späte Verwirklichung des sozialromantischen Programms von Saint-Simon, eine in der Generationenabfolge konfiskatorische Erbschaftsteuer ist unvereinbar sowohl mit Art. 14 als auch mit Art. 6 Abs. 1 GG.

Die Verfassung gebietet erst recht keine belastungsintensive Erbschaftsteuer, auch nicht aus dem Sozialstaatsprinzip heraus. Zu diesem Ergebnis gelangt noch nicht einmal das in diese Richtung tendierende Sondervotum der Entscheidung vom 17. Dezember 2014. Denn das Sozialstaatsprinzip ist – von wenigen Ausnahmen wie dem Existenzschutz abgesehen – sachlich unbestimmt und überlässt dem demokratischen Gesetzgeber die Gestaltung.

---

42 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 181.  
Siehe auch bereits BVerfGE 117, 1 (63).

## 5. Schwierigkeiten der Abgrenzung

So verfassungsrechtlich legitim der Sachgrund für die Verschonung von Betriebsvermögen in Familieneigentum ist, so schwierig kann die Abgrenzung des sozialpolitisch als „produktiv“ angesehenen Betriebsvermögens vom (unternehmerisch) risikolosen oder auch spekulativen Anlagekapital sein. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG hat die Wirtschaftsgüter, die zum Verwaltungsvermögen gehören, abschließend aufgeführt. Zum Verwaltungsvermögen zählten nach der für das BVerfG maßgeblichen Gesetzesfassung:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG),
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 Prozent oder weniger beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG),
- Beteiligungen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaftsanteile von mehr als 25 Prozent, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 Prozent beträgt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG),
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG) sowie
- Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ErbStG),
- Finanzmittel mit ihrem gemeinen Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen, soweit dieser Wert 20 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt (nach dem Zeitpunkt der Entscheidungserheblichkeit durch § 13b Abs. 2 Nr. 4 a ErbStG eingefügt).

Es ist ersichtlich, dass diese Vermögenspositionen nicht über den selbstverständlich ihnen zustehenden allgemeinen Eigentumsschutz hinaus geschont werden sollen, weil sie der Vorstellung von **produktiven Betriebsvermögen** mit der Potenz zur Stärkung des Rückgrats der sozialen Marktwirtschaft nicht genügen. Das eigentliche Abgrenzungsproblem entsteht allerdings, wenn dieses Verwaltungsvermögen in ein konkretes Unternehmen als Bestandteil integriert ist. Hier kann es für den produktiven Zweck durchaus tragend, unentbehrlich oder jedenfalls nützlich sein, etwa um vorübergehend liquide Mittel rentierlich anzulegen. Außerdem dürfen Aktiva als Deckung für Rückstellungen etwa für Pensionen oder Gewährleistungsansprüche nicht pauschal einem Verständnis von Verwaltungsvermögen zu Grunde gelegt werden, das vom Eigentümer „entnehmbar“ ist. Da insoweit eine Einzelbewertung den Rahmen jeder Steuerverwaltung sprengen würde, hat der Gesetzgeber von seiner im Steuerrecht schlechthin unentbehrlichen Typisierungskompetenz Gebrauch gemacht und einen gewissen Anteil von Verwaltungsvermögen innerhalb des Betriebsvermögens für unschädlich erklärt. Dass dieser Anteil bis auf 50 Prozent hinauf festgesetzt wird, dürfte jedenfalls der Unternehmensrealität nicht ersichtlich widersprechen: Schließlich sind nicht nur Werkzeugmaschinen Teil des Produktivvermögens, vielmehr muss ein modernes Unternehmen finanzielle Sicherungen bereithalten, handelsrechtlich vorgeschriebene Rückstellungen bilden, längerfristige oder auch spontane Investitionen abfedern und Liquidität vorausschauend einplanen können.

## 6. Betriebsbezogene Sicherungen des gesetzlichen Förderungszwecks

Das gesetzgeberische Ziel einer betrieblichen Förderung wird auch durch betriebsbezogene Sicherungen des Förderungszwecks insbesondere im Blick auf die Behaltensfrist deutlich. Die steuerliche Begünstigung wird nur gewährt, wenn der Erwerbende den Betrieb einen Mindestzeitraum fortführt.<sup>43</sup> Diese Regelung ist entgegen der BFH-Auffassung verfassungsrechtlich unbeanstandet geblieben.<sup>44</sup>

Hinter dem gesetzgeberischen Zweck der Schonung oder sogar der Förderung des Betriebsvermögens steht maßgeblich das öffentliche Interesse an der Erhaltung von Arbeitsplätzen. Deshalb wird auch hier der Fortbestand der steuerlichen Begünstigung an die Entwicklung der Lohnsumme gekoppelt, die als Indikator für die Unternehmensfortführung und die Erhaltung von Arbeitsplätzen angenommen wird und deren Indikatoreigenschaft als eine die „unternehmerische Dispositionsbefugnis schonende Regelung“ vom Bundesverfassungsgericht angesehen wird.<sup>45</sup>

Wenn innerhalb von Jahren die (addierte) Lohnsumme beim Erwerb 400 Prozent unterschreitet, wird dies als Indikator für einen befreiungsschädlichen Arbeitsplatzabbau genommen. Der Verschonungsabschlag entfällt demnach bei Betrieben mit mehr als 20 Beschäftigten nachträglich, wenn im Falle der Regelverschonung nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 Prozent der Ausgangslohnsumme erreicht werden.<sup>46</sup>

Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten sind von der Lohnsummenregelung ausgenommen. Entsprechend ausgenommen sind Betriebe mit einer Ausgangslohnsumme von null Euro.

## 7. Die verfassungsrechtlichen Kernaussagen des Urteils

### a) Ziel und Konzept verfassungsgemäß

Das Urteil erklärt die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Übergangs betrieblichen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften „im Grundsatz“ für verfassungsgemäß.<sup>47</sup> Das gesetzgeberische Ziel der Verschonung ist danach gerechtfertigt, muss aber gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Im Steuerrecht findet Art. 3 Abs. 1 GG seinen Ansatzpunkt im Grundsatz

---

43 Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag fallen mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 13a Abs. 5 Satz 1 ErbStG weg, soweit der Erwerber innerhalb der Behaltensfrist von fünf Jahren schonungsschädlich etwa durch Veräußerung über das begünstigte Vermögen verfügt.

44 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 230.

45 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 211.

46 § 13a Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie Abs. 4 ErbStG.

47 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 118.

der Lastengleichheit. Das Steuergesetz muss seine Belastungsgrundentscheidung rechtlich und im Blick auf die tatsächlichen Wirkungen gleichmäßig ausgestalten.<sup>48</sup> Weder der Grundsatz der Lastengleichheit noch der Grundsatz der Folgerichtigkeit – als Konkretisierungen des Gleichheitsgrundsatzes – versperren dem Gesetzgeber den Weg, **außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele** zu verfolgen, wie dies vorliegend für die Schonung und Förderung von betrieblichem Eigentum der Fall ist.<sup>49</sup>

„Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>).“<sup>50</sup>

Dem Gesetzgeber kommt verfassungsrechtlich ein Einschätzungsspielraum zu, gerade auch im Hinblick auf die Frage, ob Steuern schädliche Wirkungen entfalten. Es ist in einem von Grundrechten geprägtem Gemeinwesen geradezu selbstverständlich, dass der Gesetzgeber die Wirkung von Steuern auf Freiheit und Wohlstand einer Gesellschaft abschätzen können muss. Zu Recht führt das Gericht aus, dass das Gesetz Verschonungen von der Steuer vorsehen darf, sofern ansonsten „unerwünschte, dem Gemeinwohl unzuträgliche Effekte einer uneingeschränkten Steuererhebung“ zu befürchten sind. Eine verfassungsgerechte Kontrolle ist dem Grunde nach an diese Einschätzung gebunden und darf sie (jenseits evidenter Fehlerhaftigkeit) nicht durch eigene richterliche Erkenntnisse und Anschauungen ersetzen, eben das ist mit der dogmatischen Kategorie des Einschätzungsspielraums gemeint.

Mit Urteil vom 17. Dezember 2014 anerkennt das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich den grundlegenden Förderungszweck, der den Verschonungsregelungen zu Grunde liegt.

„Die Förderung und der Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur, die er in kleinen und mittelständischen, durch Eigentümergehörigkeit geprägten Unternehmen insbesondere in Familienunternehmen sieht, und der Erhalt von Arbeitsplätzen durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen stellen danach legitime Ziele von erheblichem Gewicht dar (vgl. auch BVerfGE 93, 165 <175 f.>).“<sup>51</sup>

---

48 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 123. „Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden.“

49 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 123. „Der Gesetzgeber ist aber nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen (vgl. BVerfGE 93, 121 <147>; 99, 280 <296>; 105, 73 <112>; 110, 274 <292>; stRspr).“

50 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 124.

51 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 138.

Der auch bei außerfiskalischen Lenkungs Zwecken fortgeltende Gleichheitssatz bedeutet jedenfalls, dass Leistungen (auch Verschonungen) nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich gewährt werden dürfen. Auch hier die Betonung eines weiten Einschätzungsspielraums des Gesetzgebers: Solange „die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist“<sup>52</sup>, fehlt es an einem Gleichheitsverstoß.

## b) Großer Spielraum und enge Prüfung

Das Gericht schränkt den großen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in bestimmten Konstellationen wieder ein und praktiziert dann eine strengere Gleichheitsprüfung nach der neuen Formel, die sich als Verhältnismäßigkeitskontrolle darstellt. Dieser Ansatz muss dogmatisch nicht jeden überzeugen, jedoch besteht Einigkeit darüber, dass unter bestimmten Bedingungen die Gleichheitskontrolle zu intensivieren ist, etwa in Fällen von Art. 3 Abs. 3 GG. Im vorliegenden Fall sind es gerade die vom Gesetzgeber angeordnete sogenannte Fallbeisystematik einer Alles-oder-nichts-Rechtsfolge sowie das quantitative Ausmaß der Begünstigung (vom Senat als „enorm“ bezeichnet<sup>53</sup>), die sowohl eine striktere Prüfung verlangen als denn auch bei der Begründung der Verfassungswidrigkeit gleichsam ein zweites Mal auftauchen.

„Der große Spielraum, über den der Gesetzgeber bei der Entscheidung darüber verfügt, ob und welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen er durch eine Verschonung von einer bestimmten Steuer fördern und welche Gemeinwohlziele er damit verfolgen will, schließt allerdings nicht aus, dass die nähere Ausgestaltung solcher Verschonungsregelungen einer strengeren verfassungsgerichtlichen Kontrolle unterliegt. Neben den bereits genannten Merkmalen der Verfügbarkeit, der freiheitsrechtlichen Relevanz oder der Nähe des Differenzierungsgrundes zu Art. 3 Abs. 3 GG, kann die Freiheit des Gesetzgebers im Steuerrecht durch das Ausmaß der mit der Steuerverchonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt sein. Je nach Intensität der Ungleichbehandlung kann dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das Bundesverfassungsgericht führen.“<sup>54</sup>

---

52 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 125 unter Bezugnahme auf BVerfGE 17, 210 (216) sowie BVerfGE 12, 354 (367 f.); 110, 274 (293); 117, 1 (32).

53 „Jenseits dieser Befreiungen und Freibeträge, beim unentgeltlichen Erwerb größerer Vermögen also, kann die Ungleichbehandlung zwischen unternehmerischem Vermögen, das nach §§ 13a und 13b ErbStG unabhängig von seinem Wert zu 85 Prozent oder 100 Prozent steuerfrei gestellt wird, und sonstigem Vermögen, das in vollem Umfang einem Steuersatz von bis zu 50 Prozent unterliegen kann, ein enormes Ausmaß erreichen.“ BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 129.

54 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 127

Da die Verschonungsregelungen in §§ 13a und 13b ErbStG zu einer Besserstellung der Erwerber unternehmerischen Vermögens gegenüber den Erwerbenden sonstigen Vermögens führen, unterliegt der Gesetzgeber insoweit einer über eine bloße Willkürprüfung hinausgehenden strengeren Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit.

### c) Grenzziehung zwischen mittleren und großen Unternehmen im Blick auf die Bedürfnisprüfung

Der entscheidende Punkt, an dem das Bundesverfassungsgericht zur Verfassungswidrigkeit der geltenden Verschonungsregelungen gelangt, liegt in der Möglichkeit auch größte Unternehmenswerte ohne Bedürfnisprüfung steuerfrei zu erwerben. Die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinaus erfordert nach Ansicht des Senats eine Bedürfnisprüfung.<sup>55</sup> Was aber sind die Maßstäbe der Bedürfnisprüfung? Dazu das Urteil im Kontext:

„Das Maß der Ungleichbehandlung ist umso größer, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb ist. Da die §§ 13a und 13b ErbStG keine Obergrenze in Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen vorsehen, können bei Einhaltung der Verschonungsbedingungen auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren hundert Millionen oder auch mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden. Es ist freilich nicht auszuschließen, dass auch sehr große Unternehmen durch eine dann entsprechend hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast der Erwerber in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, Arbeitsplätze abbauen, verkauft oder sogar aufgelöst werden müssten. Die damit verbundenen gemeinwohlschädlichen Lasten wären dann entsprechend größer. Diese Risiken können im Ergebnis auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen rechtfertigen, erfordern dann aber mit Rücksicht auf den Grundsatz der Lastengleichheit besondere Vorkehrungen zur Erreichung der mit der Befreiung verfolgten Ziele. Der die Ungleichbehandlung rechtfertigende Gemeinwohlgrund liegt vielmehr **allein im Schutz der übertragenen Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze**. Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbenden sonstigen Vermögens und den Erwerbenden unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt ist, ohne dass die Gefährdung der Unternehmen, vor der die Verschonung bewahren soll, im Einzelfall festgestellt wird, kann diese **unwiderlegliche Gefährdungsvermutung bei der Übertragung größerer Unternehmen nicht mehr hingenommen werden**. Hier erreicht die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen ist.“<sup>56</sup>

---

55 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 126/127

56 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 171/172. Hervorhebungen vom Verfasser.

Die Bedürfnisprüfung ist vom Lenkungszweck her gedacht auf der Unternehmensebene vorzunehmen. Der Erwerber und seine Vermögenssituation bleiben außer Betracht, weil dies der Konzeption der Erbschaft- und Schenkungsteuer widerspricht. Das Bundesverfassungsgericht verlangt aus Gleichheitsgründen eine solche Bedürfnisprüfung bei betrieblichen Vermögen, die über kleine und mittlere Unternehmen hinausgehen. Der Gesetzgeber steht demnach vor zwei Aufgaben:

- Er muss einmal die Grenze zwischen mittleren und großen Unternehmen in Bezug auf die Erbschaftsteuer mit präzisen und handhabbaren Kriterien für die Bestimmung der Grenze<sup>57</sup> neu festlegen.
- Und er muss zum anderen die Bedürfnisprüfung nachvollziehbar und gleichheitsgerecht vornehmen.

Das Gericht hält es alternativ auch für möglich, eine Förderungshöchstgrenze festzulegen und jenseits dieses Steuerverschonungsvolumens auf Stundung überzugehen. Der dann allerdings für größere Unternehmen als eine von mehreren Möglichkeiten zur Erwägung gestellte Vorschlag der Einbeziehung von Privatvermögen wirkt aber seinerseits vom Senat nicht verfassungsrechtlich durchgeprüft.<sup>58</sup>

#### **d) Weitere festgestellte Verstöße**

Neben dieser grundsätzlichen Aussage über den Gleichheitsverstoß gelangt das Gericht bei drei Einzelheiten zur Verfassungswidrigkeit. Als gleichheitswidrig erweisen sich danach

- die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern von der Lohnsummenpflicht gemäß § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG,
- die Regelung zum Umfang des begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG und
- die vom Gesetz zu großzügig offen gelassenen gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

##### **aa) Beanstandete Lohnsummenregelung**

Die positive Förderungstendenz und Lenkungsabsicht der geltenden Rechtslage wird vom Senat gerade auch im Hinblick auf die Lohnsummenregelung anerkannt. Ob die Lohnsummenregelung für ein Unternehmen aus wirtschaftlicher Sicht sich als Klotz am Bein erweist, steht für die verfassungsrechtliche Beurteilung nicht im Vordergrund. Aus Sicht der Gleichheitsprüfung geht es darum, dass die geltende Lohnsummenregelung geeignet ist, den Lenkungszweck der Sicherung von Arbeitsplätzen in nachvollziehbarer Weise zu gewährleisten.

---

57 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 174.

58 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 175. Siehe dazu weiter unten E. 2 c) bb).

„Die Verschonungsregelung soll für den Erwerber eines konkreten Unternehmens einen Anreiz setzen, die Arbeitsplätze in diesem Unternehmen zu erhalten. Dementsprechend kommt es auf die Verhältnisse in den konkreten Unternehmen und die Zahl der durch die Lohnsummenregelung erfassten Unternehmen, nicht hingegen auf den Anteil der dort Beschäftigten an der Gesamtzahl aller Beschäftigten an.“<sup>59</sup>

Die Kritik des Urteils richtet sich auf eine falsch gezogene Bagatellgrenze, die in der Summe der Fälle alles andere als eine Ausnahme ist. Mit der Ausnahme für kleine Betriebe

„verzichtet der Gesetzgeber auf ein wesentliches Instrument zur Sicherstellung des für die Legitimierung der Verschonungsregelung elementaren Förderzwecks, nämlich den Erhalt der Arbeitsplätze. Die Erreichung dieses Ziels mit hinreichend wirkungsvollen Mitteln zu gewährleisten, ist der Gesetzgeber angesichts des Umfangs möglicher Verschonung von Verfassung wegen verpflichtet.“<sup>60</sup>

Hinreichend tragfähige Gründe, die es rechtfertigen könnten, von der Lohnsummenregel in einem solchen Ausmaß abzusehen, sind für den Senat nicht ersichtlich.<sup>61</sup>

#### bb) 50 Prozent-Regelung Verwaltungsvermögen

Besonders dezidiert beanstandet das Urteil die Alles-oder-nichts-Regel, die sogenannte Fallbeilgrenze, der 50 Prozent-Regelung betreffend das Verwaltungsvermögen.

„Dadurch werden die Erwerber von begünstigtem Vermögen, das zu über 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen besteht und damit insgesamt aus der steuerlichen Verschonung herausfällt, unangemessen schlechter gestellt. Ein hinreichend tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart großzügige Einbeziehung vom Gesetz selbst als eigentlich nicht förderungswürdig angesehener Vermögensbestandteile ist vom Gesetzgeber nicht aufgezeigt und auch nicht erkennbar. Entsprechend führt die umfängliche Einbeziehung von bis zu 50 Prozent Verwaltungsvermögen in die steuerliche Förderung im Vergleich zu den Erwerbern von Vermögen, das nicht begünstigt und generell vom Verschonungsabschlag ausgenommenen ist – also von nichtbetrieblichem Vermögen im weiteren Sinne – zu einer unverhältnismäßigen Privilegierung der Erwerber begünstigten Vermögens mit einem so hohen Anteil an Verwaltungsvermögen.“<sup>62</sup>

---

59 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 220.

60 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 221.

61 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 223.

62 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 243

Der entscheidende Kritikpunkt wird als Wertungswiderspruch des Gesetzgebers markiert und muss demnach bei Reform ausgeräumt werden:

„Der Bestimmung des § 13b Abs. 4 ErbStG liegt die Annahme zugrunde, dass jedes Unternehmen über nicht begünstigungsfähiges Verwaltungsvermögen im Umfang von 15 Prozent des gesamten Betriebsvermögens verfügt. Die Begründung des Regierungsentwurfs zum Erbschaftsteuerreformgesetz spricht insoweit ausdrücklich von einer typisierenden pauschalierten Festlegung des begünstigten Betriebsvermögens auf 85 Prozent. Sie geht davon aus, dass in den zu übertragenden Betrieben regelmäßig Vermögenspositionen vorhanden sein werden, die nicht dem originär betrieblichen Bereich zuzuordnen sind (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 36).“<sup>63</sup>

Implizit wird damit lediglich der konkrete Umgang mit dem Verwaltungsvermögen gleichheitsrechtlich beanstandet und dem Gesetzgeber eine widersprüchliche Typisierungsentscheidung vorgeworfen, obwohl die Typisierung meines Erachtens auf zwei verschiedenen Ebenen stattfindet und deshalb nicht notwendig einen Wertungswiderspruch erzeugt:

„Mit dieser Typisierungsentscheidung des Gesetzgebers in § 13b Abs. 4 ErbStG ist die 50 Prozent-Typisierung in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG nicht vereinbar. Geht der Gesetzgeber in § 13b Abs. 4 ErbStG davon aus, dass jedes Unternehmen nicht begünstigungsfähiges Verwaltungsvermögen im Umfang von 15 Prozent des gesamten Betriebsvermögens hat, welches von der Begünstigung ausgeschlossen sein soll, dann ist es nicht erklärbar, weshalb nach § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG auch noch mehr als der dreifache Wert ohne weiteres als Folge einer Typisierungsregelung begünstigungsunschädlich übertragen werden kann (vgl. auch Blum, Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen, 2012, S. 211). Es erschließt sich zudem nicht, aus welchem Sachgrund der Gesetzgeber bei der optionalen Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG seine pauschalierte Annahme aufgibt, dass in jedem Betrieb ein Verwaltungsvermögensanteil von 15 Prozent vorhanden ist und vollständig auf eine Besteuerung verzichtet.“<sup>64</sup>

#### cc) Gestaltungsmöglichkeiten

Die Einbeziehung von gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten als Teil der steuerrechtlichen Wirklichkeit in die Gleichheitskontrolle könnte noch weitreichende Folgen auf andere Gebiete haben. Dahinter steht die Vorstellung, dass Steuergesetze voraussehbar gleiche Belastungswirkung entfalten müssen und nicht offen sein dürfen für Umgehungsstrategien derjenigen, die gut fachlich beraten oder mit entsprechender Vermeidungsmotivation ausgestattet sind.

---

63 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 252.

64 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 252.

Im Blick darauf beanstandet der Senat das geltende Recht insoweit, als § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG es zulässt, „dass durch vorherige Teilung des durch Schenkung oder Vererbung übertragenen Betriebs die Bindung an die Lohnsumme umgangen wird, obwohl der Betrieb ursprünglich über 20 Beschäftigte hatte“.<sup>65</sup>

Mag dies, weil die 20-Beschäftigten-Grenze ohnehin verfassungsrechtlich beanstandet ist, von weniger großem Gewicht sein, so wirkt bei der Bestimmung des unschädlichen Verwaltungsvermögens diese Forderung nach einer Konzernbetrachtung allgemeiner auf die Reformbedürftigkeit ein und löst gleichsam das Beschäftigtenproblem mit.

„§§ 13a und 13b ErbStG sind gleichheitswidrig, soweit sie die vom Bundesfinanzhof beanstandeten Gestaltungen in Konzernstrukturen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensgrenzwerte zulassen. Indem § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG bei mehrstöckigen Gesellschaftsbeteiligungen Gestaltungen zulässt, nach denen in solchen Konzernstrukturen trotz eines Gesamtanteils von über 50 Prozent an Verwaltungsvermögen oder von über 10 Prozent im Falle der Vollverschönerung aus den verschiedenen Beteiligungsebenen ein Verschönungsabschlag gewährt wird, verstößt die Regelung gegen Art. 3 Abs. 1 GG.“<sup>66</sup>

---

65 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 256. Der BFH hat im Blick auf den Verzicht auf die Lohnsummenklausel das Beispiel angeführt, „dass ein Betrieb mit mehr als 20 Beschäftigten vor der Verwirklichung des Steuertatbestands bei gleichen Beteiligungsverhältnissen in eine Besitzgesellschaft mit nicht mehr als 20 Beschäftigten, bei der das Betriebsvermögen konzentriert wird, und in eine Betriebsgesellschaft, deren Betriebsvermögen nach Berücksichtigung der Verbindlichkeiten keinen oder einen nur sehr geringen Steuerwert hat und die eine beliebige Zahl von Beschäftigten haben kann, aufgespalten wird, a.a.O. Rn. 258

66 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 259.

## D. Reformbedarf

### 1. Verdeutlichung des Lenkungszwecks

Das Bundesverfassungsgericht hat mit dem Urteil vom 17. Dezember 2014 den gesetzlichen Lenkungszweck ausdrücklich als verfassungsrechtlich legitim anerkannt:

„Durch die steuerliche Verschonung nach §§ 13a und 13b ErbStG sollen namentlich Unternehmen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Schenkers oder Erblassers oder auch des Erwerbers zum Unternehmen geprägt sind, vor Liquiditätsproblemen durch die erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung des Unternehmensübergangs bewahrt und so deren Bestand und der Erhalt der Arbeitsplätze bei der Unternehmensnachfolge gesichert werden.“<sup>67</sup>

Auch wenn das Gesetz lediglich minimalinvasiv nachgebessert wird, muss der Lenkungszweck im Grunde genommen neu formuliert werden, weil sonst das Gericht bei einer neuen Überprüfung auf Materialien verwiesen wäre, die hinsichtlich einer anderen Rechtslage formuliert worden sind, und die das einschlägige Urteil nur mosaikhafte zusammengesetzt hat. Es wäre insofern notwendig, jedenfalls aber sehr sinnvoll, wenn der Gesetzgeber den bereits als legitim anerkannten Lenkungszweck verdeutlichte und an inzwischen weiter entwickelte Bedingungen anpasste.

Politisch und im Blick auf die Ausgestaltungsbefugnis des Unternehmenseigentums auch verfassungsrechtlich naheliegend wäre die Akzentuierung des Schutzes und der Förderung produktiver Betriebseinheiten über die bloße Substanzerhaltung bei drohenden Liquiditätsengpässen hinaus. Ein Bedarf oder ein Bedürfnis nach Verschonung von der Erbschaftsteuer besteht nicht erst dann, wenn das Unternehmen durch Entnahmen zum Zweck der Begleichung der Steuerschuld in eine Notlage gerät oder veräußert werden muss. Mit anderen Worten geht es bei dem Lenkungszweck nicht allein um eine betriebliche „Gefahrenabwehr“ oder Notfalloption, die dann entsprechende Belege für die Gefahrenlage verlangen würde, die schwer zu erbringen und gleichheitsgerecht zu generalisieren und zu prüfen sind.

Der Gesetzgeber hat es in der Hand, das Eigentum an Unternehmen auszugestalten und es dabei gegenüber anderen Vermögensarten zu fördern. Der Schutz und die Förderung inhabergeführter oder familienkontrollierter Unternehmen, Unternehmen, die generationenübergreifend im Eigentum von Familien stehen und hier unabhängig vom gesellschaftsrechtlichen Zuschnitt und ihrer Kapitalmarktorientierung personell verantwortet und geführt werden, ist legitim. Die Erhaltung von Unternehmenssubstanz mit typischerweise zu erwartender personell-familiärer Unternehmerverantwortung entspricht verfassungsrechtlichen Vorgaben (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2, Art. 6 Abs. 1 GG). Doch geht es nicht darum, persönliche Führungsstrukturen festzustellen und steuerlich zu vertypen; das wäre ohne

---

67 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 259.

gleichheitswidrige Gestaltungsanfälligkeit ohnehin praktisch unmöglich. Es geht im Kern immer auch und vorrangig um den Schutz des Unternehmens (Betriebes) als solchem mit seiner erarbeiteten Stellung im Markt, seiner Wettbewerbsfähigkeit und seinen Arbeitsplätzen. Der Betrieb, dessen Anteil vererbt (verschenkt) wird, soll nicht durch die Last der hohen Erbschaftsteuer mit Substanzschmälerung belastet werden. Denn: Solche Unternehmen leisten nachweislich erhebliche Beiträge zu Wohlstand in Regionen, die ansonsten nicht zu den ersten Adressen internationaler Unternehmensansiedlungen gehören. Insofern erreicht der Steuergesetzgeber sein Lenkungsziel, wenn die Verschonung von der Erbschaftsteuer dazu führt, dass der ererbte Unternehmensanteil in personeller Verantwortung weitergeführt wird. Die Unterscheidung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen auf der einen Seite und großen Unternehmen auf der anderen Seite wäre insoweit nicht relevant.

## 2. Achilles-Ferse Bedürfnisprüfung

### a) Zweck der Bedürfnisprüfung und Größenbestimmung

Eine solche Präzisierung des Lenkungszwecks im Sinne normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen<sup>68</sup> würde vom bloßen Existenzschutz weg hin zur aktiven Förderung tendieren. Auch eine solche aktive Förderung ist mit dem Gleichheitssatz im Steuerrecht zu vereinbaren. Die Erweiterung des Lenkungszwecks hätte Auswirkungen insbesondere auf die Bedürfnisprüfung für größere Unternehmen. Der Gesetzgeber würde klarstellen, dass die vom Gericht aus der bestehenden, nunmehr insgesamt aber für verfassungswidrig erklärten einfachgesetzlichen Rechtslage gefolgerte **quantitative** Unterscheidung auf der primären Lenkungsebene keine leitende Bedeutung hätte: Es geht nicht zuvörderst um eine Verschonung von Kleinunternehmen, sondern um die Erhaltung von personalen Verantwortungsstrukturen im Unternehmen als erwünschte Form der Sozialbindung des Betriebseigentums, und zwar unabhängig von der Größe: Es geht um „mittelbare Verhaltensteuerung“, um auf „Wirtschaft und Gesellschaft“ steuernd Einfluss zu nehmen.<sup>69</sup> In der Sache geht es um die Erhaltung persönlicher Führungs-, Kontroll- und Verantwortungsstrukturen, auch wenn der Steuergesetzgeber hier natürlich nicht mit qualitativen Verschonungskriterien Feinsteuerung betreiben kann.

Die hohe Erbschaftsteuer ist generell ein Risiko für diese Strukturen. Die Verschonung ist zugleich in Kombination mit Behaltensfrist und Lohnsummenuntergrenze bereits für sich genommen ein **positives Erhaltungs- und Förderungsziel**, das kein weiteres gesondertes Bedürfnis (wie Ertragsschwäche im Hinblick auf die Steuerschuld, Liquiditätspässe, Gefahrenlagen) benötigt. Entscheidend wären nach dem neu konturierten Lenkungszweck demnach als Ziel die Erhaltung der organischen Einheit des Betriebs, wobei davon ausgegangen wird, dass hier die Übernahme personeller Verantwortung der zur Familie gehörenden Erben und damit die Erhaltung produktiven Vermögens in einer persönlichen Eigentümerverantwortung ungeachtet der konkreten Ausgestaltung der Gesellschafterverträge weitaus

---

68 BVerfGE 117, 1 (31 f.).

69 BVerfGE 117, 1 (31).

üblicher, der Sache möglich und jedenfalls deutlich wahrscheinlicher ist als bei Kapitalgesellschaften in Streubesitz.<sup>70</sup> Dieser Lenkungsziel bedarf der Verdeutlichung und eignet sich dafür in besonderer Weise: Eine wichtige Ursache der Weltfinanzkrise 2008 war innerhalb und außerhalb des Finanzsektors der hohe Grad an Verselbstständigung von in den Eigentumsverhältnissen gestreuten Kapitalgesellschaften und die Auflösung persönlicher Verfügungs- und Haftungsketten, die einen erheblichen Anteil an Fehlentwicklungen insbesondere im Finanzmarkt hatte. Demgegenüber hat sich die realwirtschaftliche Substanz der Bundesrepublik Deutschland, die heute das Rückgrat der wirtschaftlichen Entwicklung in Europa darstellt, vor allem in familiengeführten Unternehmen mit bedeutender regionaler Verankerung besonders bewährt. Den gleichwohl auch in diesem Bereich bestehenden Tendenzen internationaler Kapitalanlagestrategien sinnvoll steuernd entgegenzuwirken, ist ein legitimes Ziel des Steuergesetzgebers bei der Ausgestaltung von Verschonungsregelungen.

Wenn der Gesetzgeber dieses Lenkungsziel präzisiert, wird deutlich, dass es weniger um die Unterscheidung von Groß und Klein geht, denn nicht der kleine oder mittlere Handwerksbetrieb ist von internationalen Akquisen und Übernahmen bedroht, sondern gerade mittlere und größere Familienunternehmen, die es geschafft haben, Weltmarktführer in ihrem Angebotsbereich zu sein. Es ist deshalb völlig richtig, wenn der ehemalige Präsident des Bundesverfassungsgerichts Hans-Jürgen Papier betont, dass die zur Debatte stehende Verschonungsstrategie keineswegs zwingend auf kleine oder mittlere Unternehmen begrenzt sei, sondern dass hier allenfalls bei typisierender Betrachtung die besonderen förderungswürdigen Gegebenheiten regelhaft vorliegen dürften, es sich also um Verwaltungsvereinfachung durch Typisierung handelt.<sup>71</sup> Hinsichtlich der Größenbestimmung des Unternehmensanteils, ab dem eine Bedürfnisprüfung obligatorisch ist, hat der Gesetzgeber relativ freie Hand.

## **b) Wertermittlung des Unternehmensanteils**

Nach der Konzeption der Erbschaftsteuer wäre es weiterhin sinnvoll, den erbschaftsteuerpflichtigen Unternehmensanteil im Wert zu bestimmen und davon die Erforderlichkeit einer Bedürfnisprüfung abhängig zu machen. Nur bei großen Anteilen ist nach Ansicht des Gerichts eine Bedürfnisprüfung erforderlich, sonst kann eine Gefährdungslage pauschal unterstellt werden. Wo genau die verfassungsrechtlich unbedenkliche Schwelle verläuft, deutet das Gericht unter Hinweis auf den großen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nur an. Eine solche Grenze muss aus Verfassungsgründen nicht unter 100 Millionen Euro Wert für den angefallenen Unternehmensanteil liegen und gewiss ist auch nach oben hin noch etwas Spielraum, sodass der Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen mit 120 Million Euro verfassungsrechtlich unbedenklich sein dürfte.

---

70 *Hans Jürgen Papier, Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts. Rechtsgutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e.V., 2015, S. 2 f.*

71 *Hans Jürgen Papier, Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts. Rechtsgutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e.V., 2015, S. 5.*

Legt man dabei wie vom Bundesverfassungsgericht in der ersten Erbschaftsteuerentscheidung verlangt,<sup>72</sup> den Verkehrswert zu Grunde, sollte allerdings ein angemessenes Wertermittlungsverfahren vom Gesetzgeber sorgfältig erwogen werden. Denn gerade Anteile, die durch Gesellschafterverträge innerhalb von Familien gebunden sind, lassen sich am Markt nicht so kapitalisieren (veräußern) wie das Wertpapier Eigentum an einer großen Publikumsgesellschaft. Verfügungsbeschränkungen senken den Anteilswert. Die Notwendigkeit der Veräußerung unter dem Druck der Steuerschuld und der Verlust gestaltender Mehrheiten im Unternehmen würden sich im Marktpreis des Anteils deutlich niederschlagen, ohne dass es regelmäßig eine hinreichende Markterfahrung als Wertmaßstab gäbe. Mit anderen Worten, der tatsächlich am Markt erzielbare Preis könnte deutlich niedriger liegen als der Anteil gemessen am Gesamtunternehmenswert. Dies müsste eine neue Regelung in jedem Fall berücksichtigen, wenn man nicht von nur theoretischen, sondern realitätsgerechten Unternehmenswerten ausgehend die Steuer bemessen will.

### **c) Die Abhängigkeit der Bedürfnisprüfung vom Lenkungszweck**

Das eigentliche und schwierig zu lösende Problem liegt in der vom Gericht angemahnten Bedarfsprüfung oder Bedürfnisprüfung.<sup>73</sup> Hier hat der Senat es im Dunklen gelassen, wie denn die Bedarfsprüfung nunmehr für einen erweiterten Kreis des Erwerbs auszusehen hat.<sup>74</sup> Dieses Schweigen des Urteils in einem praktisch zentralen Punkt kann aber gute Gründe haben. Denn die Bedarfsprüfung hängt von dem gesetzlichen Lenkungszweck ab, der aber aus Gründen der Gewaltenteilung nicht vom Gericht usurpiert werden darf.

---

72 Verlangt ist eine realitätsgerechte Bewertung am gemeinen Wert: BVerfGE 117, 1 (33 f.).

73 Siehe insoweit auch die Einschätzung von Georg Crezelius, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – erste steuersystematische Überlegungen, ZEV 2015, 1 (7).

74 Dies wird bei den ersten Auswertungen der Entscheidung zu Recht betont, siehe etwa Bastian Bockhoff/Iring Christopheit, Die erwartete Umsetzung des BVerfG-Urteils zur ErbSt, Der Betrieb, 2015, 393 (394 f.).

## **E. Beurteilung der Eckpunkte BMF und der Vorschläge der Stiftung Familienunternehmen**

### **1. Abgrenzung des begünstigten Vermögens vom Verwaltungsvermögen**

#### **a) Eckwerte des BMF**

Die Eckwerte des BMF sehen vor, dass der Begriff des begünstigten Vermögens neu definiert wird. Danach soll die bisherige enumerative Definition des Verwaltungsvermögens entfallen und umgekehrt eine allgemeine Definition des begünstigten Vermögens an diese Stelle treten. Zum begünstigten Vermögen gehören danach „alle Wirtschaftsgüter eines Unternehmens, die im Erwerbszeitpunkt zu mehr als 50 Prozent (überwiegend) einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (Hauptzweck) dienen.“ Nicht begünstigt sollen danach Wirtschaftsgüter sein, die dem Betrieb nur bis zu 50 Prozent oder die losgelöst vom Betrieb der Vermögensverwaltung dienen. Betriebliche Schulden sollen konsolidiert anteilig dem begünstigten und dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden. Ein Anteil des Verwaltungsvermögens von 10 Prozent oder weniger soll unschädlich sein.

#### **b) Vorschlag Stiftung Familienunternehmen**

Der Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen setzt demgegenüber auf eine verbesserte Definition des Verwaltungsvermögens. Damit soll zum einen dasselbe Ziel wie im entsprechenden Eckwertepapier des BMF erreicht werden, nämlich das vom Lenkungszweck erfasste verschonte produktive Betriebsvermögen besser zu erfassen. Zum anderen soll über die Neudefinition des konsolidierten Verwaltungsvermögens zugleich auch der Kern der Bedarfsprüfung (Bedürfnisprüfung) erfolgen.<sup>75</sup>

#### **c) Beurteilung**

Auch in einer wie hier vorgeschlagen erneuerten Form setzt der Lenkungszweck einen hinreichend bestimmten, überprüfbaren Verschonungstatbestand voraus. Das schonungswürdige Produktivvermögen als Standortfaktor mit seinen positiven Effekten für Arbeitsplätze und regionale Verankerung muss von bloßen Vermögenswerten ohne diese Funktion abgegrenzt werden. Es liegt auf der Hand, dass eine solche Beurteilung angesichts der vernetzten Struktur der unterschiedlichen Bestandteile eines Unternehmens nur über eine typisierende Betrachtung zu erlangen ist und bestimmte Kriterien und Grenzwerte nötig sind. Nur auf den ersten Blick ist es nahe liegender, positiv das produktive Betriebsvermögen abstraktgenerell zu definieren. In Wirklichkeit ist eine allgemeine Definition, wie im Eckwertepapier BMF vorgeschlagen, sowohl konkretisierungsbedürftig als auch streitanfälliger. Der Verschonungstatbestand ist unklarer als die enumerative Aufzählung des Verwaltungsvermögens, die im Kern vom Bundesverfassungsgericht auch nicht beanstandet worden ist. Die Formulierung des Verschonungstatbestandes positiv als betriebsnotwendiges Vermögen dürfte im Ergebnis wiederum gestaltungsanfällig sein und

---

<sup>75</sup> Rainer Kirchdörfer/Bertram Layer, Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, *Der Betrieb*, Nr. 9, 451 (453).

Rückausnahmen erfordern, die gemessen am Gleichheitsgrundsatz neue Risiken in sich bergen. Hier würde im Grunde Brot gegen Steine getauscht. Denn die bestimmten, vom Senat unbeanstandeten Kriterien des Verwaltungsvermögens würden durch eine unbestimmte, auslegungsbedürftige positive Tatbestandsvoraussetzung ersetzt, die bei der künftigen Gestaltung des Unternehmenseigentums mit dem Ziel der Steuervermeidung gewiss eine Rolle spielte. Damit liefe der Gesetzgeber einigermaßen deutlich wieder in die gleichheitswidrige Zone „verbotener“ Gestaltungsmöglichkeiten und eines unklaren Verschonungstatbestandes. Zudem dürfte die Ermittlung des betriebsnotwendigen Vermögens sowohl den Verwaltungsaufwand der Finanzbehörden als auch von Unternehmen steigern.

Ein Fortschritt im Hinblick auf die Konkretisierung der Abgrenzung könnte in der Konsolidierung, also einer Berücksichtigung der Unternehmensverbindlichkeiten liegen. Jedenfalls innerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers läge es, den unschädlichen Verwaltungsvermögensbestand auf 20 Prozent des Unternehmenswerts (Freibetrag) nach dem Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen festzulegen. Jedes Unternehmen benötigt einen gewissen Verwaltungsvermögensbestand, der nicht vom Eigentümer ohne Schädigung des Betriebes entnehmbar ist. Wer hier pauschalieren will, muss – wie bislang – den Wert sehr hoch ansetzen, was jedoch vom Gericht jedenfalls als Alles-oder-Nichts-Regelung beanstandet ist. Nach meiner Einschätzung wäre eine 20 Prozent-Freibetragsgrenze mit den verfassungsgerichtlichen Vorgaben vereinbar. Ebenso vereinbar und folgerichtig wäre es auch, höhere Anteile des Verwaltungsvermögens am Unternehmenswert anteilig und abschmelzend im Hinblick auf die Steuerlast zu berücksichtigen, d.h. vom Alles-oder-Nichts-Prinzip abzugehen.

## **2. Verschonungskonzept**

### **a) Eckwerte des BMF**

Konnte bislang eine Verschonung ungeachtet der Größe des übertragenen Unternehmens (Unternehmensanteils) erlangt werden, so sieht der Eckwert des BMF nunmehr vor, dass die bisher geltende Regelung nur für eine erwerbsbezogene Obergrenze von bis zu 20 Millionen Euro (Freigrenze) gilt. Jenseits dessen sieht das Eckwertepapier des BMF eine individuelle Bedürfnisprüfung vor. „Der Erwerber muss nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuerschuld sofort aus sonstigem nichtbetrieblichen bereits vorhandenen Vermögen oder aus der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenem Privatvermögen zu begleichen.“ Zumutbar sei es, dass er 50 Prozent dieses verfügbaren Vermögens einsetzt. Bei Liquidationsnotwendigkeit, wird eine Stundung möglich gemacht. Das individuelle Bedürfnis wird danach als Liquiditätsengpass verstanden.

## b) Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen

Der Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen sieht in einem ersten Schritt die Ermittlung des steuerpflichtigen Verwaltungsvermögens vor. Dieses wird nach der Ermittlung des so genannten Bruttoverwaltungsvermögens um alle Verbindlichkeiten und Schulden des Unternehmens nach vorherigem Abzug eines unschädlichen Sockel-Verwaltungsvermögens von 20 Prozent bereinigt. Das so ermittelte steuerpflichtige Verwaltungsvermögen wird effektiv mit Erbschaftsteuer belastet.

In die Bedürfnisprüfung geht sodann das um 60 Prozent geminderte Verwaltungsvermögen ein. Zuvor werden ein Abschlag in Höhe von 30 Prozent zu zahlender Erbschaftsteuer sowie ein weiterer Abschlag in Höhe von 30 Prozent zur Herstellung der Liquidität und Begleichung von stillen Reserven abgezogen. Einer Bedürfnisprüfung bedarf es auf der Grundlage des Vorschlags der Stiftung gleichwohl nur, wenn der Übertragungswert das Volumen von 120 Millionen Euro übersteigt. Die Obergrenze wirkt insofern als Freibetrag. Das Betriebsvermögen oberhalb der Obergrenze kann danach auch künftig verschont verbleiben, wenn die Verschonungskriterien der Haltefrist und der Lohnsumme sowie zusätzlich das vorgenannt ermittelte Bedürfnis zur Verschonung gegeben sind.

## c) Bewertung

### aa) Missbrauchsanfälligkeit qualitativer Kriterien

Wie bereits weiter oben dargelegt, ist das Verständnis der individuellen Bedürfnisprüfung jenseits der wie immer angesetzten quantitativen Schwelle die Achilles-Ferse der Reform. Auch Hans-Jürgen Papier hat insofern diagnostiziert, dass das vom Bundesverfassungsgericht aufgestellte Erfordernis der individuellen Bedürfnisprüfung beim unentgeltlichen Erwerb großer Unternehmen „Gegenstand zahlreicher Fehlverständnisse und Missdeutungen“ sei.<sup>76</sup> Nach seiner auch hier geteilten Ansicht handelt es sich (jedenfalls nach der Konkretisierung des Lenkungsziels)

„in keinem Fall um das Erfordernis einer behördlichen Einzelfallentscheidung darüber, ob der einzelne Steuerschuldner die Erbschaft- oder Schenkungsteuer nach seiner individuellen Vermögenslage in zumutbarer Weise auch begleichen kann.“<sup>77</sup>

Stattdessen kann es nur um die zielgenaue Erfassung von strukturell schützenswerten Unternehmensanteilen gehen, damit das Unternehmen in der personellen Verantwortung und in erwartbarer Weise seiner homogenen Substanz erhalten bleibt. Ob es dazu qualitativer Kriterien bedarf, beispielsweise ob das Unternehmen „kapitalmarktorientiert“ ist, halte ich für zweifelhaft. Denn einerseits können

---

76 Hans-Jürgen Papier, Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts. Rechtsgutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e.V., 2015, S. 6.

77 Hans-Jürgen Papier, Verfassungsrechtliche Vorgaben bei der Reform des Erbschaftsteuerrechts. Rechtsgutachterliche Stellungnahme im Auftrag des Wirtschaftsrates der CDU e.V., 2015, S. 6.

Familienunternehmen, die schützenswertes Produktivvermögen geradezu paradigmatisch darstellen, sehr wohl kapitalmarktorientiert sein. Zudem würde das Abstellen auf gesellschaftsrechtliche Umstände neue Gestaltungsmöglichkeiten entstehen lassen, die das Bundesverfassungsgericht wegen der Missbrauchsanfälligkeit ausdrücklich als unvereinbar mit dem Gleichheitssatz beanstandet hat.

#### bb) Berücksichtigung von Privatvermögen

Für einen sehr problematischen und verfassungsrechtlich bedenklichen Weg halte ich die in den Eckpunkten des Bundesfinanzministeriums, aber auch vom Senat selbst<sup>78</sup> angedachte Bedürfnisprüfung im Hinblick auf die **Vermögenssituation des Erben**. Dies ist praktisch wenig überzeugend und gleichheitsrechtlich ein weiteres Mal bedenklich.

Es läuft ohnehin schon auf ein Fehlverständnis der Bedürfnisprüfung hinaus, wenn diese Prüfung **auf Liquiditätsengpässe** fixiert wird. Auch eine Beschränkung der Verschonungsmöglichkeit auf den ansonsten vermögenslosen Erben führt zu neuen Schwierigkeiten. Zum einen konnte bereits oben gezeigt werden, dass die gleichsam gefahrenabwehrende verengte Perspektive des Liquiditätsengpasses dem eigentlichen Lenkungszweck nicht gerecht wird. Zum anderen arbeitet die Vorstellung, ein vermögender Erbe könne die Erbschaftsteuer ja schließlich auch aus anderen Mitteln begleichen und müsse deshalb keine Anteile veräußern oder gar den Betrieb schließen, auf eine entschieden unterkomplexe Modellannahme hinaus. Wer heute ein Unternehmen erbt und über ausreichendes Privatvermögen verfügt, hat dieses Vermögen normalerweise nicht auf einem Cashkonto liegen, sondern in Wertpapieren, Fonds, Immobilien oder in anderen Unternehmensbeteiligungen angelegt. Er wird deshalb **wirtschaftlich** und unternehmerisch überlegen, wo Kapital besser, sicherer oder ertragreicher angelegt ist. Wer sein Vermögen ertragsstark angelegt hat oder wegen der aktuellen Marktlage zur Zeit nicht erfolgreich veräußern kann, steht in der Abwägung, was mit dem ererbten Unternehmen oder Unternehmensanteil geschehen soll, wenn aus dem Wert 30 bis 50 Prozent Erbschaftsteuer beglichen werden sollen. Er steht vor einer Entscheidung, die sich nicht sonderlich von derjenigen unterscheidet, in der ein ansonsten vermögensloser Erbe sich befindet. Was also wäre für die Erhaltung des Unternehmensbestandes praktisch gewonnen, wenn die Vermögenslage des erwerbenden Erben als Indikator des Verschonungsbedarfs bezogen auf die Erhaltung der Betriebssubstanz hinzutreten würde? Selbst die Stundungsmöglichkeit, die eine Erleichterung darstellt, weil sie den Entscheidungsdruck aus der Situation des Erbfalls herausnimmt, löst nicht vollständig das Problem. Denn in eine längerfristige Renditekalkulation müsste die künftige fällige Steuerleistungspflicht doch wieder einbezogen werden, zumal wenn die Stundung nicht zinslos erfolgt.

Im Übrigen bestehen erhebliche rechtliche Bedenken. Die Gleichheitsprüfung in steuerrechtlichen Materien verlangt **Folgerichtigkeit** und Konzepttreue: Die Belastungsgrundentscheidung und auch die Entlastungsgrundentscheidung muss folgerichtig ausgestaltet werden. Die Erbschaftsteuer unterwirft das durch den Erbfall Hinzu erworbene der Besteuerung (Erbfallsteuer). Das erlaubt es womöglich,

---

78 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 175.

andere mit dem Erb- oder Schenkungsfall übertragene vermögenswerte Positionen als die verschonten Unternehmensanteile in die Betrachtung mit einzubeziehen, nicht jedoch die bestehende Vermögenssituation des Erben. Die allgemeine Vermögenssituation des Erwerbenden kann dabei – weil mit dem Erwerb unverbunden keine Rolle spielen. Das wäre etwa so, als wenn bei der Einkommensteuer nicht nur andere Erträge eines Steuerjahres, sondern auch die Vermögenswerte selbst berücksichtigt würden, etwa um einen „gerechten“ Steuersatz zu ermitteln. Es geht steuersystematisch betrachtet tatbestandlich um den Erwerb, nicht um den Erwerber. Die Verschonungsperspektive konzentriert insofern folgerichtig die Aufmerksamkeit auf das Unternehmen oder den Unternehmensanteil, der vererbt wird und deshalb ein besonders behandelter Teil des Erwerbs im Fall der Schenkung oder des Erbes ist. Hier allein sind die Indikatoren zu suchen, die für eine Schutz- und Förderwürdigkeit sprechen.

Im Übrigen wäre bei einer Einbeziehung des Privatvermögens mit präventiven Verschiebungen also wiederum mit erheblicher gleichheitsschädlicher Gestaltungsanfälligkeit zu rechnen; es entstünden neue verfassungsrechtliche Risikolagen. Schlussendlich sollte auch der Einwand des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) bedacht werden, wonach die Verschonung eines durch verschwenderischen Lebensstil entreicherten (Vor-) Erben gegenüber einem verantwortlichen, sparsam wirtschaftenden Vermögenden eine gemessen am Nachhaltigkeitsgedanken asymmetrische Privilegierung wäre.<sup>79</sup>

#### cc) Gründe für die Fortschreibung des enumerativ gefassten Verwaltungsvermögens

Die für die Bedürfnisprüfung entscheidende Frage bleibt demnach, wann der Gesellschafter eines großen Familienunternehmens in der Lage ist, die auf den diese Wertgrenze übersteigenden Teil des Produktivvermögens entfallende Erbschaftsteuer aus dem verwertbaren Verwaltungsvermögen zu bezahlen. Dabei kommt es darauf an, was dem Erben ohne Gefährdung der wirtschaftlichen und investiven Substanz des Unternehmens an steuerlicher Leistungsfähigkeit zugemutet werden kann. Der Bedarf, der nicht bürokratisch im Einzelfall festgestellt werden kann, soll nach dem Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen aus Relationen des nichtbegünstigten Verwaltungsvermögens zum begünstigten Betriebsvermögen gestaffelt typisiert werden.

Das hieße, am verfassungsrechtlich unbeanstandeten Konzept einer gesetzlichen Definition des Verwaltungsvermögens festzuhalten und nicht gegenläufig auf den unbestimmten Rechtsbegriff des betriebsnotwendigen Vermögens umzustellen, wie das die Eckwerte des BMF vorschlagen,<sup>80</sup> der für einen neuen Konkretisierungs- und Auslegungsbedarf und damit für Anwendungsunsicherheit sorgen würde.

Eine Orientierung im Sinne der Bedarfsprüfung könnte demgegenüber eine vom Gesetz festgelegte

---

79 IDW Eckpunkte zur Neuregelung der Erbschaftsteuer nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 (1 BVL 21/12), S. 10.

80 Siehe auch die Bedenken der Bundessteuerberaterkammer in der Stellungnahme zu den Eckwerten des Bundesministeriums der Finanzen zu Erbschaftsteuerreform, 2015, S. 3.

Relation des disponiblen, den Erben zugänglichen Verwaltungsvermögens in Bezug zum Gesamt-Unternehmenswert sein.<sup>81</sup> Nach dem Urteil des Verfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 lässt sich weder an dem Alles-oder-nichts-Prinzip (Fallbeileffekt) bei der Bestimmung verschonungswürdiger Unternehmensanteile länger festhalten noch an der bislang vom Gesetz gewählten hohen Relation des unschädlichen Verwaltungsvermögens.<sup>82</sup> Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der beanstandeten 50 Prozent-Regelung um eine Pauschalierung und Typisierung des Gesetzgebers handelte. Der Verwaltungsvermögensanteil durfte in für die Verschonung unschädlicher Weise deshalb so hoch sein, weil diesseits dieser Grenze auch bei Berücksichtigung von Verbindlichkeiten oder einem besonderen Investitions- oder Reaktionsbedarf des Unternehmens die Zumutbarkeit jedenfalls gewahrt wurde. Es ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass eine Absenkung dieser hohen Schwelle dazu zwingt, Einzelfälle zu bewerten und besondere Nachweise zuzulassen. Daraus folgen sachlich zwingende Schlussfolgerungen:

- Bei einer deutlich niedrigeren unschädlichen Verwaltungsvermögensquote, etwa einer Absenkung von 50 Prozent auf 20 Prozent des Unternehmenswertes,<sup>83</sup> müsste der zuungunsten des Erben dann einsetzende Fallbeileffekt ersetzt werden durch eine Regelung, die von der Verschonung nur denjenigen Teil ausnimmt, der die neue Quote übersteigt. Eine Höchstgrenze (vielleicht 70 Prozent), ab der die Verschonung insgesamt infrage gestellt wird, weil der produktive Charakter des Betriebsvermögens insgesamt infrage gestellt wird, sollte erwogen werden.
- Verbindlichkeiten, Schulden und Rückstellungen müssten bei einer niedrigen Quote gegengerechnet werden, weil die Pauschalierungswirkung der hohen Grenze (50 Prozent-Regelung) nicht mehr eintritt und es letztlich dann doch auf den praktisch verfügbaren, wirklich disponiblen Teil des Verwaltungsvermögens ankommt, aus dem die Erbschaftsteuer bestritten werden soll.

---

81 Entsprechender Vorschlag von *Rainer Kirchdörfer/Bertram Layer*, Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, *Der Betrieb*, 2015, 451 ff. Siehe auch *Stephan Viskorf/Christoph Philipp*, Ermittlung des betriebsnotwendigen Vermögens als Grundlage der Bedürfnisprüfung, *ZEV* 2015, 133 (137 f.).

82 „Allein der erklärte Wille des Gesetzgebers, dass ‘überwiegend vermögensverwaltende Betriebe ... allgemein von den Verschonungen ausgenommen bleiben’ sollten (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 35), vermag diese Diskrepanz sachlich nicht zu begründen. Das gesetzgeberische Ziel, Verwaltungsvermögen grundsätzlich 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. Hinweise darauf, weshalb der Gesetzgeber billigend in Kauf nimmt, dass Verwaltungsvermögen, welches nach der Zielrichtung des Gesetzes gerade nicht begünstigt sein soll, dann doch in diesem Umfang privilegiert wird, finden sich in den Gesetzesmaterialien nicht.“ BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 244.

83 Siehe etwa den Vorschlag von *Frank Hannes*, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG, *ZEV* 2015, S. 7 (11).

- Offen ist, inwieweit die bestehende und vom Gericht nicht beanstandete Definition des Verwaltungsvermögens im Hinblick auf die Absenkung der Quotenschwelle neu definiert werden muss. Hier wird beispielsweise in der Literatur darauf hingewiesen, dass bestimmte Beteiligungen an Kapitalgesellschaften je nach Unternehmensausrichtung nicht nur Finanzanlage, sondern auch strategische Beteiligung weit unter der 25 Prozent-Schwelle sein können.<sup>84</sup>

#### dd) Konsolidierung des Verwaltungsvermögens

Insofern wäre ein gestuftes Alternativmodell naheliegend. Bis zu einer vom Gesetzgeber festgelegten Grenze von 10 Prozent, 15 Prozent oder 20 Prozent könnte angenommen werden, dass auch Verwaltungsvermögen betriebsnotwendig ist, so dass ein Vollverschonungsbedarf oder zumindest ein herabgesetzter Regelverschonungsbedarf besteht, der ja diese Entscheidung bereits aufnimmt und entsprechend korrelierend (§ 13 b Abs. 4 ErbStG) angepasst werden könnte. Ist das Verwaltungsvermögen höher als diese pauschale Unschädlichkeitsschwelle, könnte pauschal unterstellt werden, dass jedenfalls ein Teil dieses Verwaltungsvermögens als Leistungspotenzial für die Erbschaftsteuerschuld zur Verfügung steht.

Das würde wie von der Stiftung Familienunternehmen betont allerdings voraussetzen, dass in geeigneter Weise der Begriff des Verwaltungsvermögens, respektive die enumerative Aufzählung ergänzt und einer **Konsolidierung** zugänglich gemacht wird, d.h. Verbindlichkeiten oder Rückstellungsnotwendigkeiten abgezogen werden müssen, weil insofern von einer Entnahmemöglichkeit zum Zwecke der Begleichung der Steuerschuld auch bei pauschaler Betrachtung nicht ausgegangen werden kann. Obwohl Verbindlichkeiten auf dem gesamten Unternehmen lasten, wäre eine Entscheidung des Gesetzgebers, Schulden des Unternehmens vollständig vom Verwaltungsvermögen abzuziehen, verfassungsrechtlich unbedenklich, weil Verbindlichkeiten in typisierender Weise als negatives Verwaltungsvermögen verstanden werden können.

#### ee) Reinvestitionsklausel

Da hier der Gesetzgeber einen großen Gestaltungsspielraum hat, lassen sich zwar verfassungsrechtlich kaum Determinanten finden, die das eine oder andere Modell in entscheidbarer Weise ausschließen oder als verfassungsgeboten erscheinen lassen. Der Gesetzgeber ist aber jedenfalls frei, den Thesaurierungsgedanken als Schutz der Betriebssubstanz auch großer Familienunternehmen ohne bürokratische Einzelfallprüfung dauerhaft zu erhalten und damit den Wertentscheidungen des Grundrechts aus Art. 6 Abs. 1 GG und aus Art. 14 GG in nachvollziehbarer Weise zu genügen. In diese Richtung könnte er auch den Vorschlag aufgreifen,

---

<sup>84</sup> *Karl-Georg Loritz*, Herausforderungen für den Gesetzgeber bei der Anpassung des Erbschaftssteuerrechts an das Urteil des BVerfG vom 17. Dezember 2014, Manuskript, S. 6 f.

„dass eine Umwandlung von Verwaltungsvermögen in Produktivvermögen innerhalb einer bestimmten 'Reinvestitionszeit' eine Erbschaft steuerlich begünstigte Reinvestitionen darstellt und im Ergebnis die auf das Verwaltungsvermögen und das Produktivvermögen entfallende Erbschaftsteuer vermindert.“<sup>85</sup>

Ein solches Instrument wäre mit dem laut Bundesverfassungsgericht legitimen Lenkungszweck, Produktivvermögen zu erhalten, vereinbar. Es könnte hiermit ein positiver Anreiz für Reinvestitionen gesetzt werden, der zudem aufgrund der Entsprechung des Lenkungszwecks des Gesetzes verfassungsrechtlich unbedenklich wäre.

#### ff) Weitere Gesichtspunkte

Auch darüber hinaus käme es darauf an, innerhalb einer Behaltensfrist die Erbschaftsteuer erst bei größeren Vermögensentnahmen (typisiert oder auf Antrag des Steuerpflichtigen möglicherweise auch im Einzelnachweis) greifen zu lassen und nach einer Behaltensfrist gleichsam als Prämie auf die Erhaltung der Unternehmenssubstanz die Erbschaftsteuerbindung entfallen zu lassen.

Insgesamt dürfte das Verschonungskonzept im Eckwertepapier des BMF mit der nur bei 20 Millionen Euro ansetzenden Freigrenze zu vorsichtig ansetzen, sodass verfassungsrechtlich unbedenklich auch ein Freibetrag mit deutlich höherem Wert, wie etwa von der Stiftung Familienunternehmen vorgeschlagen, ohne Gleichheitsverstoß vertretbar wäre. Im Ergebnis wählen die Eckpunkte des BMF jedenfalls einen zu engen Ansatz der individuellen Bedürfnisprüfung, der verfassungsrechtlich nicht angezeigt ist und mit Sicherheit zu neuen praktischen und rechtlichen Problemen führen würde gegenüber den hier vorgeschlagenen typisierenden Vorgehensweisen für eine Bedürfnisprüfung anhand des verfügbaren konsolidierten Verwaltungsvermögens, gegebenenfalls mit der Möglichkeit, Härtefälle auf Antrag des Steuerschuldners individuell zu prüfen. Ob es eines Höchstwertes der Steuerverschonung bedarf, um bei sehr großen Vermögen die Regelannahme gleichsam umzudrehen, bezweifle ich. Dies ist jedenfalls nicht erforderlich, wenn der Lenkungszweck des Gesetzes, wie hier vorgeschlagen, konkretisiert wird.

### 3. Einzelregelungen

#### a) Mindestlohnsummenkriterium

Im Hinblick auf den Betriebserhaltungszweck ist sowohl die Behaltensfrist als auch das Mindestlohnsummenkriterium vom Senat anerkannt worden.

---

85 Rainer Kirchdörfer/Bertram Layer, Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, Der Betrieb 2015 Nr. 9, 451 (458).

„Eine Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme kann allerdings gerechtfertigt sein, soweit sie auf eine relativ kleine Gruppe von Betriebsübergängen begrenzt und diese Gruppe zudem so umschrieben wird, dass das Bedürfnis für eine solche Freistellung ein besonderes Gewicht besitzt. Das mag insbesondere dann der Fall sein, wenn die betroffenen Betriebe über eine so geringe Zahl an Beschäftigten verfügen, dass schon einzelne unkalkulierbare Wechsel in der Belegschaft die sich über einen so langen Zeitraum, wie ihn die Lohnsummenfrist vorsieht, kaum völlig vermeiden lassen die Einhaltung der Mindestlohnsumme ausschließen oder weitgehend unmöglich machen. Sofern der Gesetzgeber bei der Behebung der auch in anderem Zusammenhang festgestellten Gleichheitsverstöße im Grundsatz an dem gegenwärtigen Verschonungskonzept für die Besteuerung der Unternehmensnachfolge festhält, wird er die Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten begrenzen müssen.“<sup>86</sup>

Die Eckwerte des BMF schlagen insofern vor, auf die Prüfung der Lohnsummenregelung nur bei Unternehmen zu verzichten, deren Wert eine Million Euro nicht erreicht (Aufgriffsgrenze). Das allerdings wäre eine Art Bagatellgrenze, die gewiss unbeanstandet bliebe, aber bereits in unnötiger Weise viele kleine Unternehmen in die Zwänge der Lohnsummenregelung brächte. Es liegt zwar auf der Hand, dass die Ausnahmeregelung im Hinblick auf Kleinunternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten nicht mehr fortgelten kann. Die bisherige Regelung könnte aber in Richtung einer Ausnahme entwickelt werden, am einfachsten durch eine Halbierung der Arbeitnehmerzahl. Regelungsalternativen liegen hier in einer anderen Betriebsgrößenbestimmung etwa nach Umsatzstärke oder Ertragswert. Im Ergebnis muss jedenfalls die Freistellung von der Einhaltung der Mindestlohnsumme auf eine deutlich kleinere Gruppe beschränkt sein, als das bislang der Fall ist. Ob dazu eine so enge Grenze, wie die vom BMF vorgeschlagene, gezogen werden muss, darf bezweifelt werden, würde aber eine empirische Analyse erfordern, die hier nicht zu leisten ist.

#### **b) Konsolidierte Betrachtung auf Konzernebene**

Vergleichsweise einfach dürfte sich die Schließung von Gestaltungsmöglichkeiten im Blick auf mehrstufige Konzernstrukturen und verschachtelte gesellschaftsrechtliche Verhältnisse regeln lassen. Die Nachbesserung des Gesetzgebers müsste hier eine Gesamtbetrachtung und Bewertung anhand der alten und neuen Kriterien vorschreiben und insofern die Konzernreferenz verbindlich machen. Das Problem wäre allerdings schon dadurch entschärft, dass die starke Ungleichheitswirkung des bei der 50 Prozent Quote ansetzenden Fallbeileffekts durch die Reform ohnehin entfiel.

---

86 BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014 – 1 BvL 21/12 -, Rn. 229.

## F. Resümee

Insgesamt erweisen sich die Eckpunkte des Bundesfinanzministeriums als eine nicht „minimalinvasive“ Grundlage für eine Erbschaftsteuerreform. In manchen Aspekten wie die Berücksichtigung des Privatvermögens des Erwerbers ergibt eine nähere verfassungsrechtliche Prüfung neue Risikolagen im Hinblick auf eine erneute Gleichheitsprüfung, auch wenn der Senat selbst in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2014 eher beiläufig in diese Richtung gedacht hat. Die Umstellung der tatbestandlichen Ausgestaltung des schonungswürdigen Produktivvermögens auf betriebsnotwendiges Vermögen ist anfällig für die vom Gericht gerügte Gestaltungsanfälligkeit und sollte zugunsten einer Modifikation der bewährten innovativen Aufzählung des Verwaltungsvermögens erfolgen und die Konsolidierung nach dem Vorschlag der Stiftung Familienunternehmen vorgenommen werden, um innerhalb des legislativen Gestaltungsbereichs voraussehbar und folgerichtig den Befreiungstatbestand zu formulieren.

Insgesamt haben sich die Vorschläge der Stiftung Familienunternehmen als verfassungsgemäß erwiesen. Sie sind ein geeignetes Modell, mit dem der Gesetzgeber, den vom Gericht mehrfach betonten großen Gestaltungsspielraum in einer sinnvollen Weise auszufüllen vermag. Es erhält die unbeanstandet gebliebenen Teile des geltenden Verschonungsmodells und verändert angemessen die vom Bundesverfassungsgericht beanstandeten Teile des geltenden Rechts.





**Stiftung Familienunternehmen**

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail [info@familienunternehmen.de](mailto:info@familienunternehmen.de)

[www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

ISBN: 978-3-942467-35-3