Mai 2023

# Amicus Curae - Stellungnahme

an das Bundesverfassungsgericht im Rahmen der Verfassungsbeschwerde unmittelbar gegen den Beschluss des BFH v. 17.01.22 – II B 49/21 – das Urteil des FG Münster v. 06.05.21 – 3 K 3532/19 Erb- und den Erbschaftsteuerbescheid des Finanzamts Detmold in der Fassung der Einspruchsentscheidung v. 24.10.2019 – sowie mittelbar gegen das Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) 2016

## Inhalt


**I. Zusammenfassung ... 3**

**II. Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform 2016 ... 4**

*1. Effektiver Steuersatz seit der Reform 2016 kaum gestiegen ... 4*

*2. Gerechtigkeitslücke wächst stetig ... 5*

*3. Ungleichheit wächst ... 5*

*4. Kein Beitrag zum Erhalt von Arbeitsplätzen ... 7*

**III. Verfassungsrechtliche Zweifel am ErbStG 2016 ... 9**

*1. Hintergrund ... 9*

a) Anforderungen der Entscheidung des BVerfG2014 ... 9

b) Anpassungen durch die Reform des Erbschaftsteuerrechts 2016 ... 10

*2. Bewertung ... 11*

a) Unverhältnismäßige Begünstigung großer Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung ... 11

b) Konzeption der Bedürfnisprüfung ... 13

c) Ungleichbehandlung durch weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten ... 13

**Anlage ... 18**

Beim **Netzwerk Steuergerechtigkeit** engagieren sich Gewerkschaften, kirchliche und entwicklungspolitische Organisationen, soziale Bewegungen, Umwelt- und Menschenrechtsverbände, wissenschaftliche Institutionen und weitere zivilgesellschaftliche Organisationen sowie aktive Einzelpersonen für eine am Gemeinwohl orientierte Steuer- und Finanzpolitik.

Die **Bürgerbewegung Finanzwende** ist ein überparteilicher Verein mit über 7.500 Mitgliedern. Zehntausende beziehen den Newsletter. Die Organisation wurde im Jahr 2018 anlässlich des zehnten Jahrestages der Lehman Brothers-Pleite gegründet. Finanzwende versteht sich als eine unabhängige Interessenvertretung von und für Bürgerinnen und Bürger. Sie bildet ein Gegengewicht zur Finanzlobby. Durch Kampagnen und kritische Recherchen kämpft sie für ein gemeinsames Ziel: die Finanzwende – damit die Finanzwirtschaft den Menschen dient.

**taxmenow** ist eine Initiative von Vermögenden im deutschsprachigen Raum, die Wohlstand, Teilhabe und soziale Sicherheit für Alle durch mehr Steuergerechtigkeit fordern. Dazu machen sie Öffentlichkeitsarbeit und beziehen aus der Vermögendenperspektive Stellung zur eigenen steuerlichen und gesellschaftlichen Bevorteilung und Machtposition.

**Alle drei Organisationen befassen sich seit vielen Jahren mit den Auswirkungen der rückläufigen Besteuerung von Vermögen und insbesondere von Erbschaften.** Eine gemeinsame Petition der drei Organisationen gegen verschiedene Steuerprivilegien haben bereits mehr als 27.000 Menschen unterzeichnet.

# I. Zusammenfassung

Gegenstand dieser Stellungnahme ist keine umfassende Bewertung der Zulässigkeit und Begründetheit der Verfassungsbeschwerde. Dahingehend verweisen wir auf die Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer (Stellungnahme Nr. 18 vom März 2023), der wir uns im Ergebnis anschließen.

Zunächst werden die tatsächlichen Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform 2016 beschrieben und dargelegt, dass der Auftrag des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), das weitreichende Verschonungsregime für unternehmerisches Vermögen bei der Erbschaftsbesteuerung sachgerecht zu begrenzen, damit weit verfehlt wurde. Denn auch nach neuem Erbschaftsteuerrecht werden sehr große Übertragungen – bedingt durch umfangreiche Begünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmensvermögen – kaum oder überhaupt nicht besteuert. Die nach wie vor stark regressiven effektiven Steuersätze lassen die Gerechtigkeitslücke zwischen Erwerbern großer Unternehmensvermögen und Erwerbern von nicht begünstigtem Privatvermögen sowie von Nicht-Erben stetig weiterwachsen und werden zum Treiber bereits bestehender sozialer Ungleichheit.

Darüber hinaus wird nachfolgend die praktische Bedeutung des Verschonungsregimes des ErbStG 2016 dargelegt, die insbesondere in Abgleich mit den Anforderungen des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12) zu erheblichen verfassungsrechtlichen Zweifeln an den Regelungen führt. Diese ergeben sich zunächst aus dem fehlenden sachlichen Grund für die Abweichung vom Gleichheitsgrundsatz bei der Besteuerung von Privat- und unternehmerischem Vermögen. Denn es fehlt nicht nur an einer Rechtfertigung für die umfangreichen Begünstigungen für Unternehmensvermögen. Zahlreiche Studien belegen, dass diese dem Ziel, etwa dem Arbeitsplatzerhalt, sogar entgegenwirken.

Weitere verfassungsrechtliche Zweifel ergeben sich aus der Tatsache, dass, entgegen der Forderung des BVerfG sowie der Intention des Gesetzgebers, die Begünstigung ohne Bedürfnisprüfung nach wie vor weit über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinaus in Anspruch genommen werden kann. Zudem wird durch die Konzeption der Bedürfnisprüfung das Gegenteil von dem erreicht, was das BVerfG in seiner Entscheidung von 2014 bemängelte: Begründet durch die Bedürfnisprüfung auf Ebene des Erwerbers nimmt mit steigendem Wert des übertragenen Unternehmensvermögens auch das Ausmaß der Begünstigung zu. Im Weiteren verstoßen die Begünstigungen des ErbStG 2016 gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil sie steuerliche Gestaltungen in einem Ausmaß zulassen, das nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen auslöst.

Zuletzt wird dargelegt, dass die Verfassungswidrigkeit des Verschonungsregimes für unternehmerisches Vermögen die gleichheitsgerechte Belastung durch die Erbschaftsteuer insgesamt in Frage stellt.

# II. Auswirkungen der Erbschaftsteuerreform 2016

## 1. Effektiver Steuersatz seit der Reform 2016 kaum gestiegen

Wenige Jahre nach der Erbschaftsteuerreform 2016 lassen sich zunehmend die Auswirkungen des ErbStAnpG 2016 erkennen.[1] Es wird dabei deutlich, dass die effektiven Steuersätze auf große und sehr große Vermögen nicht oder nicht nennenswert gestiegen sind. In der aktuellen Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik (EUS) für das Jahr 2021 zeigt sich, dass der mit Abstand niedrigste durchschnittliche effektive Steuersatz nach wie vor in der Übertragungskategorie „Schenkungen von über 20 Millionen Euro“ anfiel. Im Jahr 2021 beträgt dieser gerade einmal 2,2 Prozent. Kleinere Schenkungen wurden hingegen mehr als doppelt so hoch besteuert (siehe Anlage). Der tatsächliche Steuersatz auf die Übertragungen oberhalb von 20 Millionen Euro dürfte allerdings noch deutlich niedriger ausfallen. Denn mit der Reform im Jahr 2016 wurde eine neue Form der Begünstigung für Unternehmensvermögen eingeführt (§ 28a ErbStG), die bisher nicht von der Statistik erfasst wird. Neben Steuerbefreiungen auf Vermögenstransfers können nach ErbStG 2016 Steuererlasse bei Bedürftigkeit ergehen. In diesen Fällen wird die Steuer zunächst festgesetzt und im Nachgang auf Antrag und entsprechend des Ergebnisses einer Bedürfnisprüfung von der Finanzverwaltung erlassen. Da bisher lediglich die Steuerfestsetzung Gegenstand der Statistik ist, nicht aber der Steuererlass, kann der tatsächliche effektive Steuersatz der Steuersatz der Statistik nicht entnommen werden.

Für das Jahr 2021 gab das Statistische Bundesamt erstmals auf Anfrage Zahlen zur Bedarfsprüfung bekannt.[2] Demnach ist in zehn Fällen ein Steuererlassbescheid aufgrund von Bedürftigkeit ergangen. In diesen zehn Fällen wurde zunächst eine Steuer von 474 Millionen Euro festgesetzt, auf Antrag wurden davon 450 Millionen Euro aufgrund von Bedürftigkeit erlassen (95 Prozent). Der effektive durchschnittliche Steuersatz auf das begünstigte, übergegangene Vermögen in diesen Fällen liegt damit etwa bei rund 1,5 Prozent.[3] Das Statistische Bundesamt hat jedoch keine Informationen darüber, auf welches Festsetzungsjahr sich der Steuererlass bezieht. Wenn man etwa davon ausgeht, dass sich diese zehn Erlasse auf Schenkungen beziehen, auf die im Jahr 2021 Steuern festgesetzt wurden (Schenkungen, weil diese bei Groß-Erwerben den deutlich überwiegenden Teil ausmachen), dann lag der Steuersatz in der Kategorie „Schenkungen über 20 Millionen Euro“ im Jahr 2021 nicht bei 2,2 Prozent, sondern bei gerade einmal 0,34 Prozent.

Zum Vergleich: In den Jahren vor der Reform lag der effektive Steuersatz auf Schenkungen mit einem Wert von mehr als 20 Millionen Euro bei 1,66 Prozent im Jahr 2013, 0,43 Prozent in 2014, 0,54 Prozent in 2015 und 0,67 Prozent in 2016[4]. Unabhängig davon, ob sich lediglich ein Teil der zehn Steuererlasse auf das Jahr 2021 bezieht, wird deutlich, dass das ErbStAnpG 2016 vermutlich keine größeren Auswirkungen auf die effektiven Steuersätze bei hohen Unternehmensübertragungen hat.

---

[1] Fälle der Vermögensübertragung gehen teils erst Jahre nach dem Übertragungsstichtag in die Erbschaftsteuerstatistik ein. Bei komplexen Fallkonstellationen, wie bei der Bewertung von Unternehmen häufig anzutreffen, kann die Steuerfestsetzung durch die Finanzämter unter Umständen bis zu vier Jahre dauern. Im Jahr 2021 wurden 95 Prozent der steuerpflichtigen Fälle und 80 Prozent des steuerpflichtigen Vermögens bereits nach ErbStG 2016 veranlagt. Dazu BMF (2023), Datensammlung zur Steuerpolitik 2023, S. 79 und eigene Sonderauswertung der EUS 2021. Zudem hatte die Erbschaftsteuerreform 2016 starke Vorzieheffekten bei der Vermögensübertragung. Vgl. hierzu Bach, S. (2015), Erbschaftsteuer: Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken, DIW Wochenbericht Nr. 7.2015, S.115.

[2] Für das Jahr 2020 lieferte die Finanzverwaltung dem Statistischen Bundesamt erstmals Informationen zu abgeschlossenen Bedarfsprüfungen. Aufgrund der (noch) geringen Anzahl der veranlagten Fälle wurde die Offenlegung sowohl der Anzahl der Bedarfsprüfungen als auch des Verschonungsvolumens aufgrund des Steuergeheimnisses versagt.

[3] Eigene Berechnungen ausgehend von einem geltenden Steuersatz von 30 Prozent.

[4] Eigene Berechnungen auf Grundlage der Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik 2013-2016.

Weil zudem die Bedürfnisprüfung erst für Vermögenstransfers nach dem 1.7.2016 in Anspruch genommen werden kann und die Bearbeitung dieser tendenziell komplexen Fälle bei den Finanzämtern vier Jahre und länger dauern kann, dürfte sich das Ausmaß erst in den kommenden Jahren zeigen.

## 2. Gerechtigkeitslücke wächst stetig

Die Ungleichbehandlung von Privat- und Unternehmensvermögen führt vor dem Hintergrund steigender Vermögenswerte zu einer stetig wachsenden Gerechtigkeitslücke. Insbesondere die Konzeption der Bedürfnisprüfung führt dazu, dass mit steigendem übertragenen Unternehmenswert auch das Ausmaß der Begünstigung zunimmt, (siehe dazu IV. 2. b) während die (steigenden) Werte des nicht begünstigten Privatvermögens progressiv besteuert werden. Das Erbschaftsteuerrecht befeuert in der Folge die Akkumulation der Vermögenswerte und damit die Zunahme der Vermögensungleichheit.

Laut 28. Subventionsbericht der Bundesregierung kostete die Steuerbefreiungen für Unternehmensübertragungen (§13a-c, §28a ErbStG) im Jahr 2022 rund 5,1 Milliarden Euro. Damit sind die Begünstigungen bei der Erbschaftsteuer zwar bereits die größte Steuersubvention in Deutschland, sehr wahrscheinlich überstiegen die tatsächlichen Begünstigungen die Schätzung des Subventionsberichtes aber noch einmal deutlich. Der aktuelle Subventionsbericht aus dem Jahr 2021 schätzt das Volumen auf Grundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik des Jahres 2019. Im Jahr 2019 lagen die steuerfreien Unternehmensübertragungen bei 23,1 Milliarden Euro, eine abgeschlossene Bedürfnisprüfung gab es bis dahin noch nicht[5]. Im Jahr 2021 haben sich laut EUS die steuerbefreiten Unternehmensvermögen allerdings auf 37 Milliarden Euro erhöht und damit im Vergleich zum Jahr 2019 nahezu verdoppelt. Die Steuererlasse durch die Bedürfnisprüfung sind dabei noch nicht berücksichtigt.[6] Es ist deshalb davon auszugehen, dass das Subventionsvolumen für das Jahr 2021 die Schätzungen etwa um das doppelte übersteigt und diese damit bereits im Jahr 2021 bei rund 10 Milliarden liegen.

## 3. Ungleichheit wächst

Die Ausnahmen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Unternehmensübergänge haben negative Folgen auf die Verteilungsgerechtigkeit und sind Treiber sozialer Ungleichheit.

Weil die (Steuer-)Statistik seit der Aussetzung der Vermögensteuer 1997 keine ausreichend genauen Schlussfolgerungen über große Vermögen und hohe Vermögenseinkommen in Deutschland zulässt, kann die Verteilung insbesondere bei den sehr hohen Vermögen nur geschätzt werden. Laut aktueller Haushaltsbefragung des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP-P) besitzt das vermögendste Prozent, also etwa 700.000 Erwachsene, 35,3 Prozent[7] des gesamten Nettovermögens. Nach Schätzungen der Bundesbank sind es 27,8 Prozent.[8] Andere Studien deuten auf mehr als 50 Prozent hin[9]. Studien der vergangenen Jahre[10] zeigen dabei international den gleichen Trend auf: Die Vermögensungleichheit in liberalen Demokratien

[5] Auskunft gemäß persönlicher Korrespondenz mit dem Bundesfinanzministerium.
[6] Jirmann, J. (2022), Erbschaftsteuer: Nicht für Superreiche.
[7] Schröder, C, Bartels, C.,Göbler, K., Grabka, M., König. J. (2020), MillionärInnen unter dem Mikroskop: Datenlücke bei sehr hohen Vermögen geschlossen – Konzentration höher als bisher ausgewiesen, DIW Wochenbericht 29 / 2020, S. 511-521.
[8] Deutsche Bundesbank, (2022), Monatsbericht Juli 2022 - Eine verteilungs-basierte Vermögensbilanz der privaten Haushalte in Deutschland Ergebnisse und Anwendungen.
[9] Schulz, J., Milaković, M. (2021), How Wealthy Are the Rich? Re-view of Income and Wealth.
[10] Piketty, T., Zucman, G. (2014), Capital is back: Wealth-Income Ratios in Rich Countries 1700-2010; Schröder, C, Bartels, C.,Göbler, K., Grabka, M., König. J. (2020), MillionärInnen unter dem Mikroskop: Datenlücke bei sehr hohen Vermögen geschlossen – Konzentration höher als bisher ausgewiesen, DIW Wochenbericht 29 / 2020, S. 511-521; Albers, T., Bartels C., Schularick, M., The Distribution of Wealth in Germany 1895- 2018 und Credit Suisse (2022): Global wealth report 2022.

nahm in den vergangenen Jahrzehnten zu. Die Vermögensungleichheit in Deutschland ist dabei allerdings im internationalen Vergleich sehr hoch. Mit einem Gini-Index von 0,83 für die Vermögensungleichheit nimmt Deutschland einen Spitzenplatz ein.[11]

Diese Ungleichheit spaltet unsere Gesellschaft, unterminiert unsere Demokratie und schadet der Wirtschaft. Durch Erbschaften und Schenkungen setzt sich die Ungleichheit über Generationen hinweg fort. Derzeit werden in Deutschland jährlich zwischen 300 und 400 Milliarden Euro vererbt oder verschenkt.[12] Die jährlichen Volumina entsprechen damit rund 10 Prozent des Bruttoinlandsproduktes. Die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer lagen im Jahr 2022 allerdings nur bei rund 9,2 Milliarden Euro (Bundesministerium der Finanzen kassenmäßigen Steuereinnahmen). Der durchschnittliche effektive Steuersatz auf das gesamte weitergereichte Vermögen lag somit zwischen 2,3 und 3 Prozent. Die reichsten 10 Prozent der Gesellschaft bekommen dabei die Hälfte des Erb- und Schenkungsvolumens, während die ärmere Hälfte keine Vermögenstransfers erhält.[13] Mittlerweile wurde in Deutschland mehr als die Hälfte des Vermögens nicht mehr erarbeitet, sondern im Wege von Erbschaft und Schenkung erworben – Tendenz steigend. Deutschland ist keine Leistungs- sondern eine Erbengesellschaft.

Mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann der Staat wirksam der Vermögensungleichheit in Deutschland entgegenwirken.[14] Doch das aktuelle Erbschaftsteuerrecht wirkt genau entgegengesetzt. Sehr große Vermögen werden aufgrund der weitreichenden Steuerprivilegien für Unternehmensübergänge effektiv deutlich niedriger besteuert als kleine Übertragungen oberhalb der persönlichen Freibeträge. So fielen auf Schenkungen von über 20 Millionen Euro in den vergangenen zehn Jahren weniger als 1 Prozent Steuern an.[15] Von diesen profitieren vor allem Hochvermögende. Denn bei ihnen konzentrieren sich die Unternehmensvermögen. Eine Sonderauswertung der Steuerstatistik der Jahre 2009-2020 zeigt, dass ein erheblicher Anteil der steuerfreigestellten Vermögen nur wenigen Begünstigten zugutekommt. So erhielten 3.236 Personen (0,16 Prozent aller Steuerfälle) mit den größten Erwerben (mindestens 20 Millionen Euro) etwa 64 Prozent des gesamten begünstigten, weitergereichten Vermögens von über 260 Milliarden Euro. Legt man den bei diesen hohen Übertragungen geltenden Steuersatz von mindestens 27 Prozent zugrunde, wurde allein in diesen wenigen Fällen auf Steuereinnahmen von über 70 Milliarden Euro verzichtet. Zudem belegt die Analyse, dass Kinder unter 14 Jahren in erheblichem Umfang Begünstigte des steuerbefreiten Unternehmensvermögens waren. Zudem erhielten Frauen etwa nur ein Drittel des steuerfreien Vermögens, und nur 1,6 Prozent bekamen Menschen in Ostdeutschland.[16]

Es bestehen zwar in der Wissenschaft kaum Zweifel an der Bedeutung der Erbschaftsteuer zur Reduktion der Ungleichheit. U.a. führt die OECD in ihrem aktuellen Bericht *Inheritance Taxation in OECD Countries* unter Einbezug zahlreicher Studien an, dass „Erbschaftsteuern ein wichtiges Instrument sind, um der Ungleichheit entgegenzuwirken“. Auch etwa die Bayerische Verfassung sieht den Zweck der Erbschaftsteuer in der

[11] Schröder, C, Bartels, C.,Göbler, K., Grabka, M., König. J. (2020), MillionärInnen unter dem Mikroskop: Datenlücke bei sehr hohen Vermögen geschlossen – Konzentration höher als bisher ausgewiesen, DIW Wochenbericht 29 / 2020, S. 511-521.
[12] Tiefensee, A., Grabka, M. (2017), Das Erbvolumen in Deutschland dürfte um gut ein Viertel größer sein als bisher angenommen. DIW Wochenbericht 27/2017.

[13] Barsel, K., Eulitz, H.,Fachinger,U., Grabka, M. (2021), Hälfte aller Erbschaften und Schenkungen geht an die reichsten zehn Prozent aller Begünstigten, DIW Wochenbericht 5 / 2021, S. 63-71.

[14] Alvaredo, F., Garbinti, B.,Piketty T. (2017), On the Share of Inheritance in Aggregate Wealth: Europe and the USA, 1900–2010.
[15] Jirmann, J. (2022), Erbschaftsteuer: Nicht für Superreiche.

[16] Jirmann, J. (2022), Steuerprivilegien bei Erbschaften und Schenkungen – Auswirkungen auf die Verteilungsgerechtigkeit in Deutschland.

Reduktion von Ungleichheit: „Die Erbschaftssteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern.“ (Art. 123 BV.) Dennoch verfehlt das derzeit geltende Erbschaftsteuerrecht die Aufgabe die Zunahme der Vermögenskonzentration zu begrenzen und damit einen positiven Einfluss auf die Chancengleichheit in der Leistungsgesellschaft zunehmen.

## 4. Kein Beitrag zum Erhalt von Arbeitsplätzen

Für die umfangreichen Begünstigungen, insbesondere für große und sehr große Unternehmen, fehlt es nicht nur an einem Rechtfertigungsgrund, sondern diese wirken dem Ziel, etwa dem Arbeitsplatzerhalt, sogar entgegen.

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 klargestellt, dass der Gesetzgeber Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer begünstigen darf, auch in erheblichem Maße. Die Ungleichbehandlung der Erwerber von anderem Vermögen erfordert aber, dass diese Begünstigung durch einen legitimen Zweck gerechtfertigt wird. Der Erhalt von Arbeitsplätzen in den zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsbetrieben kann die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Dabei steigen aber die Anforderungen an die Rechtfertigung, je größer das Vermögen ist und je schlechter belegt wird, dass der Zweck der Arbeitsplatzerhaltung auch erreicht wird.

> *„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 Vermögenvorsehen, können bei Einhaltung der Verschonungsbedingungen auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Hundertmillionen 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 Erwerberin finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, Arbeitsplätze abbauen, verkauft oder sogar aufgelöst werden müssten. Die damit verbundenen gemeinwohlschädlichen Lastenwären 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.*
>
> *Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.“*
>
> BVerfG. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Tz. 171-172 –

Der Entscheidung nach können Begünstigungen auch für sehr große Unternehmen gerechtfertigt sein. Allerdings gilt dabei: Je umfangreicher diese ausfallen, desto größer sind die Anforderungen an eine Rechtfertigung. Der Rechtfertigungsgrund ist die Sicherung des Unternehmensbestandes und damit die Erhaltung von Arbeitsplätzen. Allerding zeigen zahlreiche neue wissenschaftliche Untersuchungen, dass geringere Steuern für Unternehmen höchstens zu vernachlässigende Effekte auf Wachstum und Beschäftigung haben und zudem, dass gerade umfangreiche Erbschaftsteuerbefreiungen auf Unternehmensübergänge sich gesamtwirtschaftlich negativ auswirken können und somit den Bestand und Arbeitsplätze sogar gefährden.

- Eine Studie des wirtschaftsnahen ifo-Instituts (2021)[17] kommt zu dem scheinbar eindeutigen Ergebnis: „Niedrigere Steuern für Unternehmen bringen höhere Löhne und mehr Beschäftigung“ und Umsatzsteuererhöhungen sind besser für Wachstum und Beschäftigung als eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes. Ein genauerer Blick auf die Ergebnisse zeigt aber, dass selbst mit den gewählten Modellannahmen die Wachstums- und Beschäftigungseffekte einer Steuersatzsenkung sehr gering sind und erst eine zusätzliche Verkürzung der Abschreibungsdauer das gewünschte Ergebnis bringt.
- Im Gegensatz zu den ifo-Ergebnissen kommt eine Meta-Analyse der gewerkschaftsnahen Hans-Böckler-Stiftung (2021)[18] zu dem Ergebnis, dass sich der Wachstumseffekt niedrigerer Steuern nicht belegen lässt und gerade in jüngeren Studien gänzlich fehlt. Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt eine Meta-Analyse der London School of Economics (2020).[19] Auch diese Studie stellt fest: Steuersenkungen bringen weder Wachstum noch zusätzliche Arbeitsplätze.
- Ein Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zu Ausnahmen für Betriebsvermögen von der Erbschaftsteuer (2012)[20] kommt schließlich zu dem Ergebnis: „Eine gravierende Bedrohung der Existenz von Unternehmen und Arbeitsplätzen durch die Erbschaftsteuer […] wird empirisch nicht bestätigt.“ und „Anstatt Arbeitsplätze zu erhalten, kann die praktizierte Begünstigung sogar Arbeitsplatzverluste mit sich bringen“, weil sie die Entscheidung über Geschäftsstruktur und Geschäftsführung verzerren.
- Auch die die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) kommt in einer Meta-Analyse im Rahmen des aktuellen Bericht zur Erbschaftsteuer *Inheritance Taxation in OECD Countries* (2021)[21] zu dem Ergebnis, dass die Begünstigungen statt Arbeitsplätze zu erhalten, dauerhaft sogar Arbeitsplatzverluste mit sich bringen, weil die Erwerber willkürlich subventioniert werden – ganz unabhängig von ihren unternehmerischen Fähigkeiten. Dies könne notwendige Veränderungen der Unternehmen und Strukturwandel durch neue und innovative Unternehmen behindern.
- Im aktuellen *Wirtschaftsbericht Deutschland 2023*[22] mahnt die OECD an, bei der Erbschaftsteuer, „Steuervergünstigungen abzubauen und Schlupflöcher zu schließen, um faire Rahmenbedingungen zu schaffen“. Dabei verweist der Bericht darauf, dass die fehlende Erbschaftsteuer für Unternehmensübergänge Kapital in leistungsschwachen Unternehmen bindet und eine angemessene Besteuerung zu einer verbesserten Ressourcenallokation führt. Dabei wird etwa die Besteuerung von Betriebsvermögen in Dänemark als Beispiel angeführt. Statt Möglichkeiten der Steuerbefreiung können Unternehmenserben dort Vergünstigungen in Form einer Ratenzahlung der Erbschaftsteuer über 30 Jahre in Anspruch nehmen.

[17] Dorn, F., Fuest, C., Neumeier, F. Stimmelmayr, M. (2021), Wie beeinflussen Steuerentlastungen die wirtschaftliche Entwicklung und das Steueraufkommen? Eine quantitative Analyse mit einem CGE-Modell, ifo Schnelldienst, 2021, 74, Nr. 10, S. 3-11.
[18] Gechert, S., Heimberger, P. (2021), Do corporate tax cuts boost economic growth?, IMK Working Paper Nr. 201.
[19] Hope, D. Limberg, J. (2020), The Economic Consequences of Major Tax Cuts for the Rich, LSE Working Paper Nr. 55.
[20] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2012), Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer.
[21] OECD (2021): Inheritance Taxation in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies.
[22] OECD (2023): OECD-Wirtschaftsberichte: Deutschland 2023.

# III. Verfassungsrechtliche Zweifel am ErbStG 2016

An den Regelungen des ErbStG 2016 bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel. Die nachfolgende Bewertung einzelner Regelungen erfolgt in Abgleich mit den Anforderungen des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12).

## 1. Hintergrund

### a) Anforderungen der Entscheidung des BVerfG2014

Ausgangspunkt der Betrachtung ist das Urteil des BVerfG 2014 mit dem das zum Entscheidungszeitpunkt geltende Erbschaftssteuerrecht im Hinblick auf die weitreichende Begünstigung des betrieblichen Vermögens bei der Erbschaftsteuer (§§ 13a und 13b ErbStG) für verfassungswidrig erklärt wurde. Maßgeblich stützte sich das Urteil auf eine Gleichheitswidrigkeit der Regelungen nach Art. 3 Abs. 1 GG.

- Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber im Steuerrecht einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Sie bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Dabei steigen die Anforderungen an die Rechtfertigung mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.
- Vor diesem Hintergrund war die Verschonung von Erbschaftsteuer beim Übergang betrieblichen Vermögens in §§ 13a und 13b ErbStG angesichts ihres Ausmaßes und der eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar. Folgende Punkte wurden gerügt (BVerfG. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Tz. 278 bis 281):
    - Die unverhältnismäßige Begünstigung von Unternehmen, welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten, ohne Bedürfnisprüfung
    - Die Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern von der Lohnsummenpflicht gem. § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG
    - Die Regelung zum Umfang des begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG
    - Der Umstand, dass die §§ 13a und 13b ErbStG in einzelnen Konstellationen zu großzügig Steuergestaltungen zulassen, die nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen verursachen
        - Gestaltung zur Umgehung der Lohnsummenpflicht, indem § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG es zuließ, 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 (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG)
        - §§ 13a und 13b ErbStG ließen Gestaltungen in Konzernstrukturen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensgrenzwerte zu, indem § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 3 ErbStG bei mehrstöckigen Gesellschaftsbeteiligungen Gestaltungen es zulässt, dass nach denen in solchen Konzernstrukturen trotz eines Gesamtanteils von über 50 % an Verwaltungsvermögen oder von über 10 % im Falle der Vollverschonung aus den

verschiedenen Beteiligungsebenen ein Verschonungsabschlag gewährt wird (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG)

- §§ 13a und 13b ließen die Begünstigung von „Cash-Gesellschaften" zu, indem sie rein vermögensverwaltende Gesellschaften, deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen besteht, wie die sog. Cash-GmbH, zum begünstigten Vermögen zählen.

### b) Anpassungen durch die Reform des Erbschaftsteuerrechts 2016

Auf die Kritikpunkte des BVerfG reagierte der Gesetzgeber mit dem ErbStAnpG 2016. Grundsätzlich wurden dabei alle vom BVerfG beanstandeten Regelungen abgeändert. Insbesondere sind folgende Änderungen erfolgt:

- Bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen wurde auf Ebene jeder einzelnen Gesellschaft ein Verwaltungsvermögenstest durchgeführt und der Anteil an der jeweiligen Gesellschaft insgesamt als begünstigtes Vermögen oder als schädliches Verwaltungsvermögen qualifiziert. Durch diese Betrachtung haben sich mittels des **Kaskadeneffekts Umgehungsmöglichkeiten** eröffnet, denen der Gesetzentwurf durch die Verbundvermögensaufstellung begegnet ist.
- **Verschonung**: Weiterhin werden bei Einhaltung gewisser Mindestlohnsummen in den kommenden Jahren (die durchaus erheblichen Beschäftigungsabbau zulassen und durch Gestaltungen eingehalten werden können) Übertragungen von Betriebsvermögen zu 85 Prozent (Regelverschonung) oder bei etwas strengeren Kriterien zu 100 Prozent (Optionsverschonung) von der Steuer freigestellt. Künftig müssen auch Unternehmen mit 6 bis 20 Beschäftigten solche, für sie allerdings noch abgemilderter gestalteten, Kriterien einhalten.
- **Bedürfnisprüfung und Abschmelztarif**: Das Verfassungsgericht hatte insbesondere die steuerfreie Übertragung auch von großen und sehr großen Vermögen ohne Prüfung einer Bedürftigkeit gerügt. Mit der Reform 2016 wurde aus diesem Grund ein Schwellenwert von 90 Millionen Euro eingeführt, ab dem eine Verschonung nur noch nach Prüfung der persönlichen Vermögensverhältnisse zu gewähren ist (Bedürfnisprüfung). Ab 26 Millionen Euro wird die jeweilige Verschonung allmählich um einen Prozentpunkt je 750.000 Euro Erwerb abgeschmolzen (Abschmelztarif). Ab 90 Millionen Euro gilt dann der Steuersatz der Klasse I von 30 Prozent bzw. in der Steuerklasse II und III der gemäß § 19a ErbstG ermäßigte Tarif von ebenfalls 30 Prozent. Der Erwerber hat die Wahl, ob er ab 26 Millionen Euro diesen Abschmelztarif oder die Bedürfnisprüfung in Anspruch nehmen will. Um Umgehungen der Bedürfnisprüfung zu verhindern, werden alle auf eine Bedürfnisprüfung folgenden Erwerbe vom selben Erwerber innerhalb von zehn Jahren mitberücksichtigt.
- **Sockelbetragsregelung**: Danach gilt der Finanzmittelbestand nach Abzug von Schulden und einem Sockelbetrag von 15 Prozent des gemeinen Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft als begünstigtes Vermögen. Die Höhe des Sockelbetrags wurde nunmehr von seinerzeit 20 Prozent auf 15 Prozent gemindert. Hintergrund sind die weiteren neu eingeführten Rückausnahmen (auch) für Finanzmittel.
- Nicht betriebsnotwendiges sog. „**Verwaltungsvermögen**" (etwa vermietete Immobilien oder Finanzanlagen) im Betriebsvermögen soll auf ausdrückliche Forderung des Verfassungsgerichts künftig besteuert werden. Allerdings wird als neue Begünstigung ein nicht zu versteuernder Freibetrag von 10 Prozent Nettoverwaltungsvermögen (nach Abzug von Schulden) am betriebsnotwendigen Vermögen eingeführt. Die Liste der Vermögensgegenstände, die nicht als

begünstigtes Vermögen anerkannt werden und jedenfalls versteuert werden müssen, wird um einige Kategorien von Luxusgütern (Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge usw.) erweitert. Gleichzeitig wird die bisherige Grenze für den Anteil des Verwaltungsvermögens zur Inanspruchnahme der 100 Prozent Optionsverschonung von 10 auf 20 Prozent angehoben. Bei Verwaltungsvermögensanteilen zwischen 10 und 20 Prozent sind damit weitergehende Steuerbefreiungen als bisher möglich und die 100-Prozent Verschonung damit noch mehr als bisher zur Regel geworden.

Diese Regelungen, mit denen auf das Urteil des BVerfG von 2014 reagiert wurde, dürfen jedoch nicht rein isoliert betrachtet werden. Denn mit der Gesetzesreform wurden gleichzeitig neue Regelungen eingeführt, welche das BVerfG nicht gefordert hatte.

- **Investitionsklausel**: Als neue Begünstigung nur im Falle der Übertragung von Todes wegen kann ein Teil des Verwaltungsvermögens in begünstigtes Betriebsvermögen uminterpretiert werden, wenn es innerhalb von zwei Jahren in den Betrieb „investiert“ wird. Dadurch können möglicherweise erhebliche Mittel der Besteuerung entzogen werden.
- Der **Kapitalisierungsfaktor** im Bewertungsgesetz für die Unternehmensbewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren wird auf 13,75 abgesenkt (von 17,85 in 2016). Daraus resultiert eine entsprechend niedrigere Steuer auf die Teile des Unternehmensvermögens, die überhaupt der Besteuerung unterworfen werden. Das ist eine neue zusätzliche Begünstigung über die des bisherigen Gesetzes hinaus.
- Für **Familienunternehmen**, bei denen die Entnahme oder Ausschüttung von Gewinnen und Abfindung bei Verkauf durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung beschränkt ist, wird der Wert des begünstigten Vermögens über die Absenkung des Kapitalisierungsfaktors hinaus vorab um bis zu 30 Prozent niedriger angesetzt. Alle Wertabschläge wirken multiplikativ, bei „Familienunternehmen“ wird also selbst von dem besteuerten Vermögen nur etwa der halbe Wert angesetzt.
- **Tarifbegünstigung**: Wie bereits vor der Neuregelung werden begünstigte Betriebsvermögen weiterhin unabhängig vom Verwandtschaftsgrad der Erben oder Beschenkten immer mit der günstigsten Steuerklasse I besteuert, also auch bei Milliardenvermögen maximal mit 30 Prozent.

## 2. Bewertung

### a) Unverhältnismäßige Begünstigung großer Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 die Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten durch die Regelungen der §§ 13a und 13b ErbStG nur dann für verhältnismäßig nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 GG gehalten, wenn sie bei der privilegierten Übertragung von Betriebsvermögen über kleinere und mittlere Unternehmen hinaus an eine Bedürfnisprüfung geknüpft wird:

> *„Die Bestimmungen über die Verschonung des unentgeltlichen Erwerbs begünstigten Vermögens von der Schenkung- und Erbschaftsteuer in §§ 13a und 13b ErbStG sind mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne eine Bedürfnisprüfung vorzusehen.“*
>
> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 278 –

Aufgrund des Fehlens einer solchen Bedürfnisprüfung nahm das BVerfG eine Verfassungswidrigkeit der Betriebsvermögen privilegierenden Vorschriften insgesamt an (1 BvRL 21/12, Tz 281)

Mit der Reform des Erbschafsteuergesetzes wurde eine Begrenzung der Steuerbefreiung für Erwerbe oberhalb eines Wertes begünstigen Vermögens von 26 Millionen Euro bzw. 90 Millionen Euro eingeführt (§§ 13a Abs. 1 und 13c Abs. 1 ErbStG). Demnach scheidet die Steuerbefreiung (Regel- und Optionsverschonung) für Erwerbe über einem Wert von 90 Millionen Euro gänzlich aus, für Erwerbe ab 26 Millionen Euro kann sie nur noch teilweise angewandt werden (Abschmelzmodell). Bei Erwerben oberhalb eines Schwellenwertes von 90 Millionen kann eine Vergünstigung in Form eines Steuererlasses nur noch nach Bedürfnisprüfung erreicht werden. Ab 26 Millionen Euro kann sie bereits als Alternative zum Abschmelzmodell gewählt werden (§28a ErbStG). Die Schwellenwerte, die die Begrenzung für eine Steuerbefreiung ohne Bedürfnisprüfung vorgeben, beziehen sich jedoch nicht auf den Wert der Gesellschaft und damit auf die Größe der (anteilig) übertragenen Gesellschaft, sondern auf den Wert des übertragenen Unternehmensvermögens. In der Folge können nach wie solche Anteile an Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung vollständig steuerlich befreit übertragen werden, die über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen weit hinausgehen. Das BVerfG hat zwar die Anknüpfung der Grenze für eine Bedürfnisprüfung auf Erwerberebne ausdrücklich erlaubt (1 BvRL 21/12, Tz 175), aber es erkennt gleichzeitig, wenn einzelne Erwerber ohne Bedürfnisprüfung sehr hohe Steuerbefreiungen erhalten:

> *„Während die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern 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.“*
>
> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 172 –

§ 13a ErbStG lässt aber sehr hohe Begünstigungen für einzelne Erwerber ohne Bedürfnisprüfung und auch solche für Übertragungen deutlich oberhalb der Schwellenwerte von 26 Millionen Euro zu, wenn die Übertragung von unterschiedlichen Erblassern bzw. Schenkern herrühren. Denn § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG setzt voraus, dass die Erwerbe vom selben Erblasser bzw. Schenker herrühren. Erwirbt der Erwerber aber beispielsweise zeitgleich von zwei Schenkern begünstigtes Vermögen über je 26 Millionen Euro, ist die Schwelle nicht überschritten – unabhängig davon, ob es sich um Anteile am selben Unternehmen handelt. Entsprechend werden nach § 13a Abs. 1 Satz 2 und § 13c Abs. 2 Satz 2 ErbStG auch nur spätere Vorerwerbe von derselben Person zusammengerechnet. Dadurch werden Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, die Options- oder Regelverschonung des §13a ErbStG oberhalb der Schwellenwerte in Anspruch zu nehmen. Nach Ablauf der Zehnjahresfrist (§13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG) kann eine erneute Übertragung bis zum Schwellenwert von selben Schenker weiterer Anteile desselben Unternehmens ohne Bedürfnisprüfung erfolgen, sodass die Begünstigung weit über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgeht.

> *Beispiel: Die Muster GmbH verfügt über ein begünstigtes Vermögen von 200 Millionen Euro. Die etwa gleich alten Geschwister A und B sind mit je 50 Prozent beteiligt und wollen das Unternehmen in absehbarer Zeit auf ihre je beiden Kinder übertragen. Jedes der vier Kinder würde in Summe also begünstigtes Vermögen von 50 Mio. Euro erwerben. Damit liegt die Überlegung nahe, dass A und B ihre Beteiligung jeweils nicht nur den eigenen Kindern schenken, sondern ggf. zeitlich versetzt jeweils allen vier Kindern. Alle vier Kinder würden also von A und B ggf. zeitlich versetzt jeweils einen Wert*

*von 25 Millionen Euro erwerben. Denkbar sind nahezu beliebige Varianten, wie etwa die sofortige Schenkung von je 12,5 Prozent im jeweiligen Stamm kombiniert mit „Überkreuzvererbung" der je verbliebenen 12,5 Prozent Bei einem größeren Unternehmen kann der Vorgang aller 10 Jahre wiederholt werden, um die Bedürfnisprüfung zu umgehen.*

Soweit es dem Gesetzgeber um die Förderung mittelständischer inhabergeführter Unternehmen geht[23], gehen die Regelungen des ErbStG 2016 fehl. Mangels geeigneter Vermögensgrenzen, die eine Bedürfnisprüfung verlangen, sowie dem Bezug auf den Übertragungswert statt auf den Wert der Gesellschaft führt der Umfang der Privilegierung betrieblichen Vermögens im ErbStG 2016 zu einer verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung im Vergleich zur Besteuerung des Privatvermögens.

### b) Konzeption der Bedürfnisprüfung

Zudem bestehen an der durch das ErbStAnpG 2016 eingeführten Bedürfnisprüfung des § 28a ErbStG erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel. Die Prüfung der Bedürftigkeit auf Ebene des Erwerbers anzusiedeln, ohne eine betragsmäßige Höchstgrenze für die Begünstigung zu bestimmen, könnte das Gegenteil von dem erreichen, was das BVerfG in seiner Entscheidung von 2014 bemängelt hat. Denn für das BVerfG stellt vor allem die Höhe der freizustellenden Vermögenswerte das Problem dar.

> *„Die Notwendigkeit, zumindest eine Bedürfnisprüfung ab einer bestimmten Größenordnung übertragenen Vermögens einzuführen, um die Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung begünstigten Vermögens gegenüber nicht begünstigtem Vermögen zu wahren, betrifft die Verschonungsregelung für einen Teilbereich schließlich in ihrer Grundstruktur."*
>
> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 281 –

und

> *„Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür."*
>
> BVerfG. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, Tz. 172 –

Doch gerade die Bedürfnisprüfung auf Ebene des Erwerbers führt dazu, dass mit steigendem Wert des übertragenen Unternehmensvermögens auch das Ausmaß der Begünstigung des Erwerbers zunimmt. Denn je höher der Wert des übertragenen Unternehmensvermögens ist, desto höher ist die Erbschaftsteuer, die ohne Begünstigungen anfällt. Je höher wiederum diese Erbschaftsteuer ausfällt, desto mehr Privatvermögen wird benötigt, um nicht bedürftig zu sein. Ab einer bestimmten Höhe des Unternehmensvermögens ist die darauf entfallende Erbschaftsteuer also so hoch, dass beim Erwerber nur ein Bruchteil der zu zahlenden Erbschaftsteuer als Privatvermögen vorliegen dürfte, was zum Erlass eines hohen Anteils der berechneten Erbschaftsteuer führt.[24]

### c) Ungleichbehandlung durch weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten

In dem Umstand, dass die bis 2016 geltenden Verschonungsregelungen des §§ 13a und 13b ErbStG in einzelnen Konstellationen zu großzügige steuerliche Gestaltungen zuließen, die nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen verursachten, erkannte das BVerfG in seinem Urteil 2014 einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

---

[23] Vgl. BR-Drs. 353/15, Seite 13. Ebenso die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers zu § 13a ErbStG in BR-Drs 16/7918, Seite 33.
[24] Zipfel, L., Lahme, S. (2015), Neun Vorschläge zur Änderung des Regierungsentwurfs zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2015, DStR 2015 Nr. 37, S. 2041-2096.

> *„§13a und 13b ErbStG sind schließlich nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit sie zu nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führende steuerliche Gestaltungen zulassen oder jedenfalls bis zum 6. Juni 2013 zuließen, nämlich die exzessive Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenpflicht durch die Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft, die Umgehung der 50 %- Regel des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG für Verwaltungsvermögen durch Nutzung von Konzernstrukturen und die Begünstigung von Geldvermögen durch die Schaffung von „Cash-Gesellschaften“.“*
>
> BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 280 –

Ein Steuergesetz ist demnach verfassungswidrig, wenn es Gestaltungen zulässt, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die es nicht bezweckt und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind. Eben diese Gestaltungsmöglichkeiten bestehen aber im ErbStG 2016 weiter. Zum einen, weil die Anpassungen durch das ErbStAnpG 2016 nicht ausreichend waren und zum anderen, weil damit neue Verschonungsregelungen eingeführt wurden, die neue weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.

Im Folgenden werden im ErbStG 2016 bestehende Gestaltungsmöglichkeiten dargelegt. Die Auswahl der Gestaltungsmöglichkeiten ist nicht abschließend.

#### *aa) Lohnsummenregelung*

Das BVerfG kritisierte in seinem Urteil 2014 die nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung durch die Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit den Regelungen zur Lohnsummenregelungen. Durch Aufspaltung des Unternehmens konnte die Lohnsummenpflicht umgangen werden. Wurden die Mitarbeiter entsprechend auf mehrere Unternehmen aufgeteilt und damit die Mitarbeiteranzahl von 20 unterschritten, konnte das Unternehmen unabhängig von der Einhaltung der festgelegten Lohnsummen steuerbefreit übertragen werden, obwohl diese Regelung den Zweck der Verschonung – den Schutz der Arbeitsplätze – sicherstellen sollte.

Auch nach der Änderung des § 13a ErbStG durch das ErbStAnpG 2016 gelten Befreiungsmöglichkeiten von der Lohnsummenpflicht, die durch gezielte Gestaltung von Unternehmen mit einer größeren Anzahl von Beschäftigten, als der vom Gesetzgeber intendierten, genutzt werden können. Zudem ist durch die restriktive Ausgestaltung der Lohnsummenpflicht insgesamt, der Schutz von Arbeitsplätzen nicht ausreichend gewährleistet.

Nach §§ 13a und 13b ErbStG bleibt der Wert des gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG förderungswürdigen Vermögens zu 85 Prozent oder zu 100 Prozent außer Ansatz, wenn die Bedingungen des Verwaltungsvermögenstests (§ 13b Abs. 2 ErbStG), der Lohnsummenklausel (§ 13a Abs. 1, 4 und 8 Nr.1 ErbStG) und der Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 und 8 Nr. 2 ErbStG) erfüllt werden.

Zur Nachsteuerbelastung am Ende der Behaltensfrist kommt es, wenn die kumulierte Summe der jährlichen Lohnzahlungen ein gewisses Vielfaches der Ausgangslohnsumme unterschreitet. Das Vielfache richtet sich nach der ursprünglich gewählten Verschonungsmethode, aber auch nach der Anzahl der im Unternehmen Beschäftigten und liegt entweder bei 500 Prozent nach 5 Jahren oder bei 700 Prozent nach 7 Jahren (§§ 13a Abs. 3, Abs. 10, 13c Abs. 2 und 28a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 ErbStG).

Die Anforderungen müssen gänzlich nicht erfüllt werden, wenn das Unternehmen nicht mehr als 5 Beschäftigte hat (§ 13a Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 ErbstG). Kleinere Unternehmen können der Lohnsummenregelung vollständig entgehen, wenn Beschäftigte vor der Übertragung durch Zeitarbeitskräfte ersetzt werden, denn diese sind bei der Beschäftigungszahl nicht zu berücksichtigen (A 13a.4 Abs. 2 S. 8 AEErbSt 2017)

Zudem ist die Verschärfung der Lohnsummenregelung im ErbStG 2016 insgesamt zu wenig restriktiv. Insbesondere weil es die nominale Lohnsteigerung ermöglicht, in erheblichem Umfang Arbeitsplätze einzuhalten und gleichzeitig die Voraussetzungen zu erfüllen.[25] Wird etwa eine jährliche Lohnsteigerung in Höhe von 2,5 Prozent angenommen, ist es möglich, in erheblichem Umfang nach der Übertragung des Unternehmens bzw. der Anteile am Unternehmen Arbeitsplätze abzubauen. Bei der Regelverschonung können demnach 29 Prozent der Arbeitnehmer entlassen werden. Bei der Optionsverschonung sind es immerhin noch 14 Prozent. Liegen die Nominallohnsteigerungen in Zeiten höherer Inflation oberhalb von 2,5 Prozent, steigt das Potential des Arbeitsplatzabbaus weiter. Zudem kann durch Neueinstellungen im Hochlohntarif die Beschäftigungszahl im niedrigeren Lohnbereich weiter reduziert werden.

### *bb) Steuerfreie Übertragung von privatnützigem liquiden Vermögens (vormals Cash GmbH)*

Nach der Entscheidung des BVerfG im Jahr 2014 sind die Regelungen der Erbschaftsteuer gleichheitswidrig soweit sie sog. Cash-GmbHs zulassen.

> *„§§ 13a und 13b ErbStG sind gleichheitswidrig, soweit sie die Begünstigung der vom Bundesfinanzhof angeführten „Cash-Gesellschaften" zulassen. Die Bestimmungen des § 13b Abs. 1und 2 ErbStG in der bis zum Inkrafttreten des neu durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl I S. 1809) eingefügten § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG geltenden Fassung über die Abgrenzung zwischen begünstigtem Vermögen und nicht begünstigtem Verwaltungsvermögenverstoßen gegen Art. 3 Abs. 1 GG, indem sie rein vermögensverwaltende Gesellschaften, deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen besteht – wie die sogenannte Cash-GmbH –, zum begünstigten Vermögen zählen."*
>
> – BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 271 –

und:

> *„Soweit die durch das Gesetz eröffnete Gestaltungsmöglichkeit dazu eingesetzt wird, durch Einbringung an sich nicht begünstigten privaten Geldvermögens in eine „Cash-Gesellschaft" begünstigtes Betriebs- oder Gesellschaftsvermögen zu schaffen, begründet das eine Besserstellung dieses Geldvermögens gegenüber sonstigem nicht begünstigten, weil nicht betrieblichem Geldvermögen wie auch gegenüber sonstigem Verwaltungsvermögen."*
>
> – BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 274 –

Nach ErbStG von 2009 war es möglich Anteile an einer zu mehr als 25 % vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen bestand, bei Beachtung der Behaltensregelung weitgehend oder vollständig steuerfrei zu übertragen.

Mit der Änderung des § 13 ErbStG durch das ErbStAnpG 2016 wurden die Möglichkeiten dieser Gestaltung zwar beschränkt – allerdings nicht für sehr große Vermögen. Nicht betriebsnotwendiges sog. Verwaltungsvermögen, wie Finanzanlagen müssen nach ErbStG 2016 besteuert werden (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG). Dies gilt nicht so weit das Finanzvermögen den Hauptzweck des Gewerbebetriebs eines Kreditinstitutes oder Finanzdienstleistungsinstitutes darstellt (§ 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 3 ErbStG).

[25] Scholz, B., Truger, A. (2016), Die Erbschaftssteuerreform im Vermittlungsausschuss: Reduzierung oder Ausweitung der Privilegierung von Betriebsvermögen? IMK Policy Brief · September 2016.

Die Vermögensverwaltung vieler hochvermögender Familien erfolgt in speziellen Gesellschaften, deren Zweck die Verwaltung des privaten Großvermögens einer Eigentümerfamilie ist (sog. Family Offices). Hält eine solche Gesellschaft eine eigene Banklizenz, also eine Berechtigung auch Bankgeschäfte für Dritte zu tätigen, zählt das liquide Vermögen als Betriebsvermögen und kann von den Begünstigungsregelungen des §§ 13a–c und 28a ErbStG profitieren. Die Anforderungen, eine Lizenz für eine Vollbank oder einen Finanzdienstleister zu erhalten, sind in etwa so hoch (geeignetes Personal, bestimmte Risikomanagementstrukturen Vermögen für Dritte verwalten), dass sich dieses Modell erst ab Vermögen von 50 bis 100 Millionen Euro rechnet.[26]

Diese steuerliche Gestaltung stellt eine mit der Cash-GmbH vergleichbare Gestaltungsmöglichkeit dar, denn es werden dabei ebenso die mit den Bestimmungen zum Verwaltungsvermögen verfolgten legitimen Ziele, grundsätzlich nur produktives Vermögen zu fördern und Umgehungsstrategien zu verhindern, werden mit der gesetzlich nicht unterbundenen Zuordnung der vermögensverwaltenden Familiy Offices mit Banklizenz zum begünstigten Vermögen gerade nicht gefördert. In eine ausschließlich vermögensverwaltende Gesellschaft eingebrachtes Geldvermögen ist im Allgemeinen ebenso wenig risikobehaftetes, produktives Betriebsvermögen wie das sonstige in § 13b Abs. 4 ErbStG als grundsätzlich nicht förderungswürdig angesehene Verwaltungsvermögen. Der Erhalt solcher Gesellschaften dient in aller Regel auch nicht der Sicherung von Arbeitsplätzen, weil solche dort typischerweise nicht in nennenswerter Zahl vorhanden sind und deshalb bei deren Erwerb auch keine Bindung an die Lohnsummenregel besteht. Deshalb gibt es keine Rechtfertigung, sie dem Erwerb sonstigen begünstigten Unternehmensvermögen gleich zu behandeln (siehe dazu auch BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvRL 21/12, Tz. 276).

### *cc) Bedürfnisprüfung*

Neben den unter *IV. 2. b* angeführten verfassungsrechtlichen Zweifeln an den Grundkonzeptionen der mit dem ErbStAnpG 2016 neu eingeführten Bedürfnisprüfung lassen die Regelungen zudem Gestaltungen zu, mit denen Steuerentlastungen erzielt werden können, die vom Gesetzgeber nicht bezweckt wurden und die gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen sind.

Durch verschiedene Gestaltungsmodelle kann eine größenunabhängige Vollverschonung erreicht werden, wie die unten angeführten Fallbeispiele zeigen.

> *Beispiel 1: Vermögensarme privatnützige Familienstiftung*
>
> *Die von einer natürlichen Person („Stifterin“) gehaltene Unternehmensbeteiligung wird auf eine von der Stifterin neugründete inländische privatnützige Familienstiftung (und damit vermögensarme) übertragen. Darüber hinaus erhält die Stiftung als weitere Erstausstattung einen geringen Barbetrag für die Verwaltungskosten. Begünstigte der Stiftung („Destinatäre") werden jeweils die Stifterin selbst sowie etwa ihre Kinder. Ein Steuererlass nach § 28a ErbStG wird bei der Bedürfnisprüfung so weit gewährt, wie der Erwerber (hier die Stiftung) kein verfügbares Vermögen für die Steuerschuld einzusetzen hat. Die übertragene Gesellschaftsbeteiligung als solche ist begünstigtes Vermögen. Verfügbares Vermögen, dass zu Deckung der Steuerschuld herangezogen werden kann, ist lediglich der mitübertragene Barbetrag für Verwaltungskosten (allerdings auch nur zu 50 Prozent). Dass die Stifterin oder andere begünstigte Destinatäre der Stiftung über hohes Privatvermögen verfügen, ist unerheblich., dieses muss nicht zur Begleichung der Steuerschuld eingesetzt werden. § 28a ErbStG enthält, aufgrund der erwerberbezogenen Betrachtung, keine Regelung zum Durchgriff auf das Vermögen der Destinatäre. Durch die Konzeption der Bedürfnisprüfung, die dazu führt, dass mit*

[26] Handelsblatt (2021): Die Steuermodelle der Superreichen.

*steigendem übertragenen Unternehmenswert auch das Ausmaß der Begünstigung zunimmt (siehe IV. 2. b), wird dieses Modell künftig sehr wahrscheinlich zu Steuererlassen im Milliardenbereich führen.*

*Beispiel 2: Übertragung auf vermögenslose Kinder*

*Bei der Übertragung von Unternehmensvermögen an vermögenslose Kinder kann ebenfalls die Begünstigung des § 28a ErbStG in Anspruch genommen werden, obwohl diese Personen natürlicherweise als reine Anteilseigner keine Funktionen im Unternehmen ausüben können oder unternehmerisch tätig sein können. Im Falle eines hohen schädlichen Verwaltungsvermögensanteils kann vor der Übertragung das Verwaltungsvermögen auf eine neue Gesellschaft abgespalten werden. Diese sog. „Cash box" wird nicht mitübertragen, sondern verbleibt beim Schenker. Im Ergebnis enthält weder die übertragene Gesellschaft Vermögen, das zur Begleichung der Steuerschuld herangezogen werden kannm noch verfügt der „bedürftige" Erwerber über solches.*

*Beispiel 3: Umschichtung verfügbaren Vermögens vor dem Übertragungsstichtag*

*Vor dem Übertragungsstichtag wird das verfügbare Privatvermögen des Erwerbers in begünstigtes Vermögen umgeschichtet, so dass er zum Steuerstichtag über kein verfügbares Vermögen verfügt, dass zur Tilgung der Steuerschuld herangezogen werden kann. Das kann etwa durch den Kauf von (weiteren) Anteilen an dem übertragenen Unternehmen geschehen. Die Prüfung, ob verfügbares Vermögen existiert, beschränkt sich auf den Steuerentstehungszeitpunkt – unabhängig davon, ob vor der Übertragung Vermögen umgeschichtet wurde. Wandelt der Erwerber nach der Übertragung das vor dem Steuerentstehungszeitpunkt umgeschichtete Vermögen wieder in begünstigtes Vermögen zurück, verkauft also etwa die Anteile wieder, wird auch der Verkaufserlös nicht in die Betrachtung einbezogen.*

# Anlage

## Übertragungsvolumen und Durchschnittssteuersätze 2021

| Übertragungs-volumen in Euro | Erfasstes vererbtes Vermögen | Festgesetzte Steuer Erbschaften | Erfasstes verschenktes Vermögen | Festgesetzte Steuer Schenkunger | Ø Steuersatz Erbe | Ø Steuersatz Schenkung | Ø Steuersatz Gesamt |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 0-200.000 | 7.09 Mrd € | 1187 Mio € | 2.57 Mrd € | 174 Mio € | 16.7% | 6.8% | 14.1% |
| 200.000 – 300.000 | 3.21 Mrd € | 465 Mio € | 1.86 Mrd € | 76 Mio € | 14.5% | 4.1% | 10.6% |
| 300.000 - 500.000 | 7.12 Mrd € | 645 Mio € | 4.59 Mrd € | 110 Mio € | 9.1% | 2.4% | 6.4% |
| 500.000 – 2,5 Mio | 23.34 Mrd € | 2387 Mio € | 12.83 Mrd € | 578 Mio € | 10.2% | 4.5% | 8.2% |
| 2,5-5 Mio | 4.96 Mrd € | 704 Mio € | 3.28 Mrd € | 251 Mio € | 14.2% | 7.6% | 11.6% |
| 5-10 Mio | 4.16 Mrd € | 632 Mio € | 2.79 Mrd € | 171 Mio € | 15.2% | 6.1% | 11.6% |
| 10-20 Mio | 3.17 Mrd € | 583 Mio € | 3.04 Mrd € | 200 Mio € | 18.4% | 6.6% | 12.6% |
| Über 20 Mio | 10.33 Mrd € | 2390 Mio € | 23.64 Mrd € | 531 Mio € | 23,1% ? | 2,2% ? | 8,6% ? |

Quelle Erbschafts- und Schenkungsteuerstatistik 2021