

Die Erbschaftsteuerreform 2016

Untersuchung der Erbschaftsteuerreform 2016 –
Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
durch die Juristische Fakultät
der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

vorgelegt von
Marit Warias

Düsseldorf 2020

D 61

Erstgutachter Prof. Dr. Jochen Lüdicke
Zweitgutachter Prof. Dr. Matthias Valta

Tag der Mündlichen Prüfung: 25. November 2020

Die Erbschaftsteuerreform 2016

Untersuchung der Erbschaftsteuerreform 2016 –
Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

von Marit Warias

zerb verlag

Schriftenreihe „zerb wissenschaft“
herausgegeben von
Prof. Dr. Jürgen Damrau

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar

Marit Warias
Die Erbschaftsteuerreform 2016
Untersuchung der Erbschaftsteuerreform 2016 –
Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers
Dissertation – Juristische Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
zerb verlag 2021

ISBN 978-3-95661-120-9
(Schriftenreihe zerb wissenschaft –
herausgegeben von Prof. Dr. Jürgen Damrau)

zerb verlag GmbH
Rochusstraße 2–4
53123 Bonn

Copyright 2021 by zerb verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede
Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist,
bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für
Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und
Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck: Westermann Druck GmbH, Braunschweig

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Literatur- und Forschungsstand konnten bis Dezember 2019 berücksichtigt werden, die Arbeit enthält jedoch punktuell einige aktualisierte Literaturangaben.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Jochen Lüdicke für die zuverlässige und verantwortungsvolle Betreuung während meiner Promotion. Bei der Erstellung dieser Arbeit gab er stets wertvolle fachliche Anregungen und ermutigte mich, bestehende Auffassungen kritisch zu hinterfragen. Für die Erstellung des Zweitgutachtens bedanke ich mich ausdrücklich bei Herrn Prof. Dr. Matthias Valta, der zudem nützliche Hinweise im Hinblick auf die Veröffentlichung gab.

Mein herzlicher Dank gilt meinen Freunden und Kollegen, die mich bei meinem Promotionsvorhaben begleitet haben und mir sowohl fachlich als auch persönlich eine besondere Hilfe waren.

Mein größter Dank gilt jedoch meiner Familie: Meinen Eltern, die mich auch in dieser Lebensphase in jeglicher Hinsicht unterstützt haben, und meinem Bruder Roman, der mir den Rücken während dieser Zeit freigehalten und gestärkt hat. Dank euch konnte ich diese Arbeit erfolgreich anfertigen. Für eure grenzenlose Unterstützung und unseren Zusammenhalt bin ich unfassbar dankbar.

Schließlich, aber nicht zuletzt, danke ich von Herzen meinem Verlobten Florian für seine bedingungslose Liebe, seine große Motivationsfähigkeit und seine unendliche Geduld.

Düsseldorf, Dezember 2020

Marit Warias

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Einleitung	1
Gang der Prüfung	3
1. Kapitel Ausgangssituation der Erbschaftsteuerreform 2016	5
A. Bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaftsteuer	5
B. Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 als Anlass und Anleitung für die Erbschaftsteuerreform 2016	8
2. Kapitel Verfassungsrechtliche Anforderungen an erbschaftsteuerliche Steuervergünstigungsregelungen	27
A. Einordnung der Verschonungsregelungen	27
B. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Verschonungsregelungen im Steuerrecht	38
3. Kapitel Verfassungsrechtliche Untersuchung der Erbschaftsteuerreform 2016	45
A. ErbStAnpG im Überblick	45
B. Bewusste Aufrechterhaltung der Begünstigungsentscheidung	54
C. Änderungen als Umsetzungen der Anregungen des BVerfG	86
D. Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen als Änderung ohne konkrete Veranlassung durch das BVerfG	130
E. Gesamtgefüge der Verschonungsregelungen	138
4. Kapitel Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers für eine Neuregelung	145
A. Abschaffung der Erbschaftsteuer	145
B. Erneute Nachbesserung	153
C. Neukonzeptionsmöglichkeiten	156
D. Stellungnahme	166
5. Kapitel Zusammenfassung und Fazit	171
A. Thesenartige Zusammenfassung der gefundenen Ergebnisse	171
B. Fazit: Der Weg zum BVerfG – Wahrscheinlichkeit einer erneuten Unvereinbarkeitsrechtsprechung	178
Literaturverzeichnis	179

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Einleitung	1
Gang der Prüfung	3
1. Kapitel Ausgangssituation der Erbschaftsteuerreform 2016	5
A. Bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaftsteuer	5
I. Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91	5
II. Beschluss vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02	6
III. Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611/07	7
IV. Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12	7
B. Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 als Anlass und Anleitung für die Erbschaftsteuerreform 2016	8
I. §§ 13a und 13b ErbStG aF im Überblick	8
II. Urteil des BVerfG vom 17.12.2014	10
1. Verfassungskonformität der §§ 13a und 13b ErbStG aF nach Einschätzungen des BVerfG	10
a) Grundentscheidung der Verschonung von Unternehmen kleiner und mittlerer Größe	10
aa) Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen mit Mindestbeteiligungserfordernis	12
bb) Erwerb von Personengesellschaftsanteilen ohne Mindestbeteiligungserfordernis	14
cc) Land und forstwirtschaftliches Vermögen	14
b) Lohnsummenregelung und Behaltensfristen	15
c) Differenzierung zwischen Verwaltungsvermögen und begünstigten Vermögen	16
d) Berücksichtigung von Beteiligungsbesitz bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens	17
2. Verfassungswidrigkeit der §§ 13a und 13b ErbStG aF nach Einschätzungen des BVerfG	17
a) Grundentscheidung der Verschonung bei Großunternehmen ohne Bedürfnisprüfung	17
b) Alles-oder-Nichts-Prinzip bei 50%-Regelung des Verwaltungsvermögensanteils	18
c) Freistellung von der Lohnsummenregelung bei Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten	20

d)	Möglichkeiten ungerechtfertigter Steuergestaltungen	21
aa)	Trennung in Besitz- und Betriebsgesellschaft zur Umgehung der Lohnsummenregelungen	21
bb)	Kaskadeneffekte bei Konzernstrukturen	22
cc)	Cash-GmbH	23
3.	Anregungen des BVerfG für Neuregelungen	23
4.	Unvereinbarkeitserklärung und Pflicht zur Neuregelung	24
5.	Sondervotum der Richter <i>Gaier</i> , <i>Masing</i> und Richterin <i>Baer</i>	25
2. Kapitel	Verfassungsrechtliche Anforderungen an erbschaftsteuerliche Steuervergünstigungsregelungen	27
A.	Einordnung der Verschonungsregelungen	27
I.	Historische Entwicklung der Verschonung betrieblichen Vermögens	27
II.	Systematische Einordnung der Verschonungsregelungen	29
1.	Betriebsverschonungsregelungen als unechte oder echte Steuervergünstigungen?	31
2.	Exkurs Bewertungsrecht	33
a)	Empfänger- vs. Veräußererperspektive	33
b)	Zusammenspiel von Bewertungsrecht und Stichtagsprinzip im Erbschaftsteuerrecht	34
c)	Berücksichtigung latenter Steuern bei der Bewertung	35
3.	Qualifizierung als echte Steuervergünstigung	37
B.	Verfassungsrechtliche Anforderungen an Verschonungsregelungen im Steuerrecht	38
I.	Einschränkungen des Steuergesetzgebers durch den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG	38
II.	Lenkungsnormen als Ausnahme vom Gleichheitssatz Art. 3 Abs. 1 GG	38
III.	Anforderungen an die Rechtfertigung von echten Steuervergünstigungen als Lenkungsnormen	39
1.	Sogenannte „Neue Formel“ des BVerfG	39
2.	Vielfalt der Literaturansichten	41
3.	Stellungnahme	42
IV.	Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnisse des Gesetzgebers	43
3. Kapitel	Verfassungsrechtliche Untersuchung der Erbschaftsteuerreform 2016	45
A.	ErbStAnpG im Überblick	45
I.	Gesetzgebungsverfahren	45
II.	Beibehaltung der Grundkonzeption	46
III.	Neuregelungen	47
1.	Einführung des Nettoverwaltungsvermögensprinzips	47
a)	Investitionsklausel	48

b) Verbundvermögensaufstellung	49
c) Zwei Verwaltungsvermögenstests: 90% und 20%	49
2. Modifizierung der Lohnsummenregelungen	52
3. Beschränkung der Verschonungsregelungen und Behandlung von Großerwerben	52
4. Vorab-Abschlag	53
B. Bewusste Aufrechterhaltung der Begünstigungsentscheidung	54
I. Lenkungsziel des Gesetzgebers	54
II. Differenzierung dem Grunde nach: betriebliches Vermögen vs. Privatvermögen	55
1. Unmittelbare Einflussnahmemöglichkeit auf Arbeitsplätze im Fall von betrieblichen Vermögen	55
2. Unmittelbare Einflussnahmemöglichkeit auf Arbeitsplätze im Fall von Privatvermögen	56
3. Beschränkung auf erbschaftsteuerliche Fälle	58
4. Zwischenergebnis	59
III. Differenzierung im Einzelnen	59
1. Festlegung des begünstigungsfähigen Vermögens	59
a) Mindestbeteiligungsquote in Höhe von mehr als 25% bei Kapitalgesellschaften	59
aa) Schutzbedürftigkeit von Start-Up-Unternehmen	60
bb) Schutzbedürftigkeit von börsennotierten Unternehmen	61
b) Erfordernis der Mindestbeteiligungsquote auf Erblasser- / Schenker-Ebene	61
c) Fehlende Mindestbeteiligungsquote bei Personen- gesellschaften	64
aa) Kommanditbeteiligungen	64
bb) Investmentkommanditgesellschaften	65
2. Festlegung des begünstigungsunwürdigen Verwaltungsvermögens	68
a) Qualifizierung als Verwaltungsvermögen	68
b) Qualifizierung als junges Verwaltungsvermögen	70
3. Zwischenergebnis	71
IV. Verschonungsausschluss von Betriebsvermögen im Drittland	71
1. Behandlung von Drittlandsvermögen	71
2. Berücksichtigung der europäischen Grundfreiheiten	72
a) EuGH Urteil vom 19.7.2012 in der Rechtssache Scheunemann	73
aa) Auswirkungen der unterschiedlichen Schutzbereiche der europäischen Grundfreiheiten	74
bb) Übertragung von begünstigungsfähigen Vermögen in Höhe von 25% oder weniger	74
b) Schlussfolgerung aus dem EuGH Urteil in der Rechtssache Scheunemann für Fälle von Minderheitsbeteiligungen an Personengesellschaften	77

3. Zwischenergebnis	78
V. Begünstigungsentscheidung vor dem Hintergrund des europäischen Beihilferechts	78
1. Unterscheidung zwischen Altbeihilfen und Neubeihilfen	78
2. Staatliche Begünstigung	80
3. Begünstigung von Unternehmen	80
4. Begünstigung bestimmter Unternehmen: Selektivität	82
a) Festlegung des Referenzsystems	82
b) Zu untersuchende Regelung als selektive Ausnahme im Referenzsystem?	83
5. Zwischenergebnis	85
C. Änderungen als Umsetzungen der Anregungen des BVerfG	86
I. Das Nettoverwaltungsvermögensprinzips	86
1. Ausgestaltung der Investitionsklauseln	86
a) Beschränkung auf Erbfälle	86
b) Rechtsformneutralität	88
2. Verbundvermögensaufstellung	89
a) Junges Verwaltungsvermögen durch verbundinterne Umschichtungen	89
b) Junge Finanzmittel durch verbundinterne Umschichtungen	90
3. Aufrechterhaltung des Alles-oder-Nichts-Prinzips durch den 90%- und 20%-Test	92
a) Normzweck und Berechnungsweise im Fall des 90%-Tests	93
aa) Erfordernis der Missbrauchsvermeidung	93
bb) FG Münster, Beschluss vom 3.6.2019, 3 V 3697/18 Erb	94
cc) Wirkungsweise des 90%-Tests	95
b) Normzweck und Berechnungsweise im Fall des 20%-Tests	98
aa) Anwendbarkeit ausschließlich im Fall der Optionsverschonung	98
bb) Wirkungsweise des 20%-Tests	99
4. Zwischenergebnis	100
II. Modifizierung der Lohnsummenregelungen	100
1. Pro-Kopf-Maßstab bei der Beschäftigtenanzahl	101
2. Ausgestaltung im Einzelnen	103
a) Berücksichtigung der Beschäftigten / Lohnsummen von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen	103
b) Fehlende Berücksichtigung von Beschäftigten / Lohnsummen einer Drittlandsgesellschaft	105
aa) Eingeschränkter Anwendungsbereich des § 13a Abs. 3 S. 11 ErbStG	105
bb) Exkurs Brexit	106
3. Zwischenergebnis	107

III. Beschränkung der Verschonungsregelungen und Behandlung von Großerwerben	108
1. Erfordernis der Beschränkung	108
2. Gesetzgeberische Entscheidung für eine Erwerberperspektive zur Festlegung der Beschränkung	108
3. Anwendungsbereich der 26 Mio.-EUR-Grenze als Beschränkungsmaßstab	111
4. Systematische und mathematische Ausgestaltung des Abschmelz- modells	113
5. Verfügbares Vermögen im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung	114
a) Erwerberperspektive bei der Bestimmung des verfügbaren Vermögens	115
b) Aufwand für die Erfassung des verfügbaren Vermögens	116
c) Fehlende Berücksichtigung der auf das nicht begünstigte Vermögen entfallenden Erbschaftsteuerlast im Rahmen des verfügbaren Vermögens	117
d) Zuordnung steuerbefreiter Vermögensgegenstände zum verfügbaren Vermögen	120
e) Fehlende Fungibilität des „verfügbaren“ Vermögens	121
f) Berücksichtigung bereits vorhandenen Vermögens im Rahmen des verfügbaren Vermögens	122
aa) Grundlagen der Erbschaftsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung und Abgrenzung zur Vermögensteuer	123
bb) Eingriffswirkung der Zuordnung des vorhandenen Vermögens zum verfügbaren Vermögen	125
cc) Parallelproblematik im Fall der Unternehmensperspektive	126
g) Gestaltungsanfälligkeit der Regelung des verfügbaren Vermögens	127
6. Umfang der auflösenden Bedingung im Rahmen der Verschonungsbedarfsprüfung	128
7. Zwischenergebnis	129
D. Der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen als Änderung ohne konkrete Veranlassung durch das BVerfG	130
I. Systematische Stellung des Vorab-Abschlags	130
II. Bindungsfristen als tatbestandliche Voraussetzungen für den Vorab- Abschlag	131
III. Innerer Zusammenhang zwischen Tatbestand und Rechtfolge	133
IV. Anwendungsbereich des Vorab-Abschlags	133
V. Vorab-Abschlag als Widerspruch im Gesamtgefüge der Erbschaftsteuer?	134

VI. Europarechtliche Aspekte im Zusammenhang mit dem Vorab-Abschlag	135
1. Anwendbarkeit für ausländische Familienstiftungen nach § 13a Abs. 9 S. 1 Nr. 2 ErbStG	135
2. Beihilferechtliche Beurteilung	136
VII. Zwischenergebnis	137
E. Gesamtgefüge der Verschonungsregelungen	138
I. Unbestimmtheit der Normen	138
1. Strukturelles Vollzugsdefizit	140
2. Übermaßverbot sowie Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit	142
3. Zwischenergebnis	143
II. Stellungnahme	143
4. Kapitel Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers für eine Neuregelung	145
A. Abschaffung der Erbschaftsteuer	145
I. Aufkommen der Erbschaftsteuer	145
II. Internationaler Vergleich	146
III. Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Abschaffung der Erbschaftsteuer	147
1. Ertragszuweisung im Grundgesetz	147
2. Sperrwirkung für die Ländergesetzgebungskompetenz	149
3. Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips	149
4. Erbschaftsteuer als Bestandteil des Einkommensteuersystems?	151
5. Geltung des Sozialstaatsprinzips	152
B. Erneute Nachbesserung	153
I. Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine Nachbesserung	153
II. Sinnhaftigkeit eines Reparaturgesetzes	155
C. Neukonzeptionsmöglichkeiten	156
I. Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine Neukonzeption	156
1. Steuererfindungsrecht im Rahmen des Typus-Begriffs einer Steuer	156
2. Typus-Merkmale der Erbschaftsteuer	157
II. Konkrete Neukonzeptionsmodelle im Überblick	158
1. Modell A: Verschonung durch Freibetrag oder Herabsetzung des Steuersatzes	158
a) Konsequenz des Wegfalls von Sicherungsmechanismen	159
b) Anknüpfung an Arbeitsplätze als Sicherungsmechanismus für eine Freibetragsregelung	160
2. Modell B: Breite Bemessungsgrundlage, geringer Steuersatz und Stundung statt Verschonung	162
a) Lösung gleichheitsrechtlicher Probleme?	162

b) Wegfall der Verschonung als Kernelement des Reformvorschlags	163
3. Modell C: Schedulare Erbschaftsteuer mit Ertragsanknüpfung	164
a) Ertragsanknüpfung als Novum im Unternehmenserbschaftsteuerrecht	164
b) Ungleichbehandlung und Gestaltungsanfälligkeit	165
D. Stellungnahme	166
5. Kapitel Zusammenfassung und Fazit	171
A. Thesenartige Zusammenfassung der gefundenen Ergebnisse	171
B. Fazit: Der Weg zum BVerfG – Wahrscheinlichkeit einer erneuten Unvereinbarkeitsrechtsprechung	178
Literaturverzeichnis	179

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
Abs.	Absatz
AEERbSt 2017	Koordinierter Ländererlass vom 22.6.2017 zur Anwendung der geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
aF	alte Fassung
AFD	Alternative für Deutschland
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
Bsp.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
Bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich-Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern e.V.
CTA	Contractual Trust Arrangement
DB	Der Betrieb
Drucks.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristengesellschaft (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
e.V.	Eingetragener Verein
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EL	Ergänzungslieferung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStAnpG	Erbschaftsteueranpassungsgesetz
ErbStB	Erbschaft - Steuerberater
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

ErbStRL 2019	Erbschaftsteuerrichtlinien 2019
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	Folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	Folgende (Pl.) Seiten
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
Gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH – Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hrsg.	Herausgegeben
Hs.	Halbsatz
i.S.d.	Im Sinne des
i.V.m.	In Verbindung mit
Ifst-Schrift	Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern (Zeitschrift)
IStr	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KSchG	Kündigungsschutzgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LuL	Lieferungen und Leistungen
m.w.N.	Mit weiteren Nachweisen
mE	Meines Erachtens
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
nF	Neue Fassung

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB-EV	Neue Wirtschaftsbriefe - Erben und Vermögen (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Sog.	sogenannte
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
v.	vom
VfGH	Verfassungsgerichtshof (Österreich)
Vgl.	Vergleiche
z. B.	Zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
Zit.	Zitiert
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)

Einleitung

Erneut besteht Anlass sich mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer¹ zu beschäftigen. Im Mittelpunkt der Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer stehen die Regelungen über die Verschonung von Betriebsvermögen. Dem Grunde nach handelt es sich dabei nicht um eine Verschonung von der Erbschaftsteuer, sondern um eine auflösend bedingte Befreiung von der Erbschaftsteuer im Fall des unentgeltlichen Übergangs betrieblichen Vermögens. Sollten die Verschonungsvoraussetzungen nicht vorliegen und eingehalten werden, entfällt die Befreiung rückwirkend. Der den Verschonungsregelungen zugrundeliegende Zweck lässt sich schnell erahnen: Erwerber betrieblichen Vermögens sollen in Fällen von Liquiditätsschwierigkeiten aufgrund der Erbschaftsteuerlast davon abgehalten werden, Arbeitsplätze abzuschaffen, und angehalten werden, den Bestand des Unternehmens zu schützen.²

Während das gesetzgeberische Ziel nachvollziehbar erscheint, wird zugleich das mit ihm verbundene Konfliktpotential deutlich: Das Wesen einer Verschonungsregelung beruht von der Natur der Sache eine Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen, die nicht in den Genuss der Verschonung gelangen. Diese Ungleichbehandlung im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen auszugestalten, ist dem Gesetzgeber nach Einschätzungen des BVerfG in der Vergangenheit nicht gelungen. Mit Urteil vom 17.12.2014³ erklärte das BVerfG das damalig geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wegen der zu weit reichenden Verschonungsregelungen im Hinblick auf Art. 3 GG für verfassungswidrig und setzte dem Gesetzgeber eine Frist zur Neueinführung eines verfassungskonformen Gesetzes bis zum 30.6.2016.

Nach einem mehr als beschwerlichen Gesetzgebungsverfahren hat der Gesetzgeber mit dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 4.11.2016⁴ auf das Urteil reagiert. Statt einer Neukonzeption entschied sich der Gesetzgeber für eine minimalinvasive Änderung⁵ durch Anpassung der einzelnen Regelungen an die konkreten Vorgaben des BVerfG. Dabei versucht der Gesetzgeber mit einer Verbalakrobatik den Paragraphendschungel zu einer verfassungskonformen Regelung zu formen. Ob ihm der Spagat zwischen der Aufrechterhaltung des Verschonungsbestrebens und der Umsetzung der Anforderungen des BVerfG gelungen ist, wird in der Literatur durchweg angezweifelt.⁶ Folgt man diesen immer lauter werdenden Stimmen der Literatur, wird man im Hinblick auf die Verschonungsregelungen erneut mit einer Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer künftig rechnen müssen.

1 Im Folgenden vereinfacht nur noch „Erbschaftsteuer“.

2 BT-Drucks. 16/7918, S. 23, 33; BT-Drucks. 18/5923, S. 1 f.

3 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

4 BGBl. I 2016, 2464; nachfolgend vereinfacht nur noch „ErbStAnpG“.

5 Diesen Begriff u.a. verwendend: *Erkis*, in: FS Crezelius, 505, 506.

6 Vgl. bspw. *Seer*, GmbHR 2015, 113, 121; *Holtz*, NJW 2016, 3750, 3754; *Oppel*, SteuK 2016, 469, 477; *Erkis*, DStR 2016, 1441, 1448; *Wachter*, DStR-Beih 2014, 90; *Viskorf/Löcherbach/Jebke*, DStR 2016, 2425, 2434; *Kable/Hiller/Eicholz*, DStR 2015, 183, 188; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 21. Auflage 2018/2019, Rz. 1507; a.A. *Crezelius*, ZEV 2016, 541, 546.

In dieser Arbeit beleuchtet die Verfasserin die Erbschaftsteuerreform 2016 und untersucht die Regelungen des ErbStAnpG insbesondere im Hinblick auf die Vorgaben des BVerfG. Dabei werden die Vorgaben des BVerfG nur dann als Maßstab herangezogen, wenn sie ihrerseits den verfassungsrechtlichen Bestimmungen entsprechen. Die Untersuchung führt zu den Fragen, ob die Existenz der Erbschaftsteuer geboten ist und inwiefern dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen ein Handlungs- und Entscheidungsspielraum bei der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer zugebilligt wird.

Gang der Prüfung

Im ersten Kapitel wird die Ausgangssituation der Erbschaftsteuerreform 2016 dargestellt. Nach einer kurzen Zusammenfassung der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaftsteuer erfolgt eine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014, welches der Anlass und gleichzeitig die Anleitung für das ErbStAnpG war.

Anschließend werden im zweiten Kapitel die allgemeinen Anforderungen an Steuervergünstigungen erörtert. Zunächst werden die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b, 13c, 28a ErbStG systematisch eingeordnet. Aufgrund der Qualifizierung der Verschonungsregelungen als echte Steuervergünstigungen werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an echte Steuervergünstigungen diskutiert.

Es folgt die Untersuchung der reformierten Verschonungsregelungen unter verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Gesichtspunkten (drittes Kapitel). Nach einer Darstellung der Neuregelungen im Überblick differenziert die Verfasserin im Rahmen der Untersuchung zwischen solchen Regelungen, die als bewusste Aufrechterhaltung der Begünstigungsentscheidung einzuordnen sind, und solchen Regelungen, die der Umsetzung der konkreten Anregungen des BVerfG dienen. Die Verfasserin legt dabei einen besonderen Schwerpunkt auf die Erörterung der neu eingeführten sogenannten Verschonungsbedarfsprüfung gemäß § 28a ErbStG. Weiterhin wird der Vorab-Abschlag für Familienunternehmen gemäß § 13a Abs. 9 ErbStG als Regelung, die der Gesetzgeber ohne konkrete Veranlassung durch das BVerfG eingeführt hat, untersucht. Mögliche Verstöße gegen Europarecht werden an der jeweils einschlägigen Stelle erörtert. Nach einer abschließenden Analyse des Gesamtgefüges der Verschonungsregelungen kommt die Verfasserin zu dem zusammenfassenden Ergebnis, dass erneut von einer Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer auszugehen ist.

Im vierten Kapitel werden die Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers untersucht. Dabei wird der verfassungsrechtliche Rahmen der Handlungsmöglichkeiten aufgezeigt und die Sinnhaftigkeit der einzelnen Lösungsansätze erörtert. Neben einer Abschaffung der Erbschaftsteuer und einer grundlegenden Nachbesserung kommt nach Auffassung der Verfasserin ausschließlich eine grundlegende Neukonzeption in Betracht. Unterschiedliche Neukonzeptionsmodelle werden dargestellt und erläutert.

Abschließend fasst die Verfasserin im fünften Kapitel die gefundenen Ergebnisse thesenartig zusammen und zieht ein Fazit.

1. Kapitel

Ausgangssituation der Erbschaftsteuerreform 2016

Wie keine andere Steuer steht die Erbschaftsteuer im ständigen und beharrlichen Konflikt mit der Verfassung. Bereits zum vierten Mal hat das BVerfG die Unvereinbarkeit der Erbschaftsteuer mit der Verfassung festgestellt. Zum besseren Verständnis der gegenwärtigen Verschonungsregelungen als Untersuchungsgegenstand erfolgt im 1. Kapitel die Darlegung der bisherigen Entscheidungen des BVerfG⁷ über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer. Die Darstellung und Erörterung der zuletzt ergangenen Entscheidung des BVerfG erfolgt in besonderer Tiefe, da es sich bei diesem Urteil um den Anlass und um die Anleitung für das ErbStAnpG handelt.

A. Bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur Erbschaftsteuer

I. Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvR 552/91

Erstmalig für verfassungswidrig aufgrund der Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärte das BVerfG das damalig geltende ErbStG mit Beschluss vom 22.6.1995⁸. Grund war der Verweis des § 12 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG aF⁹ in das Bewertungsgesetz, wonach Kapitalvermögen (festverzinsliche Wertpapiere und Aktien) zu Gegenwartswerten anzusetzen war, obwohl der Grundbesitz in den Vergangenheitswerten des zum 1.1.1964 festgestellten Einheitswertes erfasst wurde. Das Konzept des Erbschaftsteuergesetzes, der Besteuerung gegenwartsnahe Werte zugrunde zu legen, sei insofern für das Kapitalvermögen verwirklicht, für den Grundbesitz hingegen unerfüllt geblieben. Die unterschiedliche Wertanknüpfung habe zu deutlichen Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten geführt. Das Zurückbleiben der Einheitswerte hinter den zeitnahen Werten habe die Erbschaftsteuerbelastung des Grundbesitzes im Widerspruch zur Konzeption des Erbschaftsteuergesetzes gemindert. Insoweit sei den Erfordernissen des Gleichheitssatzes nicht Genüge getan.

Das BVerfG äußerte sich im Rahmen dieser Entscheidung auch über die weitreichende Gestaltungsbefugnis des Steuergesetzgebers, durch die er trotz der Bindung an den Gleichheitssatz berechtigt sei, sich bei seinen Regelungen auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen leiten zu lassen.

7 *BVerfG*, Beschluss v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; Beschluss v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1; Beschluss v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, BVerfGE 126, 400; Urteil v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

8 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

9 In der Fassung der Bekanntmachung vom 19.2.1991, BGBl. I 1991, 468, zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.9.1994, BGBl. I 1994, 2624.

Ohne Relevanz für die Entscheidung in der Sache äußerte sich das BVerfG im Wege eines obiter dictums über die Anforderungen des Gleichheitssatzes im Hinblick auf die Übertragung von betrieblichen Vermögen:

„Zudem hat der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, daß die Existenz von bestimmten Betrieben — namentlich von mittelständischen Unternehmen — durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, daß die durch die Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.

Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne daß Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden. Die Erbschaftsteuerlast muß hier so bemessen werden, daß die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird. Diese Verpflichtung, eine verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit erbschaftsteuerrechtlich zu berücksichtigen, ist unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben.“¹⁰

Hierdurch fühlte sich der Gesetzgeber aufgefordert, neben den ohnehin geplanten und umgesetzten Erweiterungen der Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen noch weitere, erhebliche Ausweitungen des Begünstigungstatbestandes einzuführen.¹¹

II. Beschluss vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02

Die nächste Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer erging am 7.11.2006¹². Erneut erklärte das BVerfG das damalig geltende Erbschaftsteuergesetz¹³ aufgrund eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig. Der Verstoß beruhte erneut auf einem verfassungswidrigen Zusammenspiel von Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz. Das BVerfG erklärte die Erhebung der Erbschaftsteuer durch einheitliche Steuersätze auf den Wert des Erwerbs für verfassungswidrig, da sie an Steuerwerte anknüpfte, deren Ermittlung bei wesentlichen Gruppen von Vermögensgegenständen den Anforderungen

10 BVerfG, Beschluss v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, Rz. 30 f. (Juris), BVerfGE 93, 165, 175 f.

11 Siehe zur historischen Entwicklung 2. Kapitel, A., I.

12 BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117,1.

13 § 19 Abs. 1 ErbStG vom 17.4.1974 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.2.1997 und in allen seitherigen Fassungen im Zeitpunkt der Beschlussfassung.

des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG nicht genüge. Das BVerfG stellt in seiner Entscheidung klar, dass auf einer ersten Stufe eine gleichheitsgerechte Bewertung ausgerichtet einheitlich am gemeinen Wert als maßgebliches Bewertungsziel zu erfolgen habe. Die Bewertungsmethoden haben zu gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Anschließend dürfe der Gesetzgeber auf einer zweiten Stufe Schritte zur Bestimmung der Steuerbelastung auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten.

Das BVerfG erwähnte in seiner Entscheidung den weiten Spielraum des Gesetzgebers für Begünstigungsentscheidungen. Es führte aus:

„Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe kann die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.“¹⁴

Erneut fühlte sich der Gesetzgeber veranlasst, die Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen erheblich auszuweiten.¹⁵

III. Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611/07

Unabhängig von bewertungsrechtlichen Aspekten und Verschonungsregelungen erklärte das BVerfG das Erbschaftsteuergesetz in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996¹⁶ wegen der Ungleichbehandlung zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern für verfassungswidrig.¹⁷ Es stellte eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßende erbschaftsteuerrechtliche Schlechterstellung eingetragener Lebenspartner gegenüber Ehegatten im persönlichen Freibetrag und im Steuersatz sowie durch die Nichtberücksichtigung im Versorgungsfreibetrag fest. Da die der Entscheidung zugrundeliegenden Normen bereits außer Kraft waren, gab das BVerfG dem Gesetzgeber die Pflicht zur verfassungskonformen Regelung der betroffenen Altfälle auf. Nach dem zum damaligen Zeitpunkt geltenden Recht wurden eingetragene Lebenspartnerschaften Eheleuten bereits gleichgestellt.¹⁸

IV. Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12

Zuletzt sprach das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer mit Urteil vom 17.12.2014 aus. Grund für die Verfassungswidrigkeit waren nicht bewertungsrechtliche Gesichtspunkte, sondern die erheblich ausgeweiteten Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen.

¹⁴ BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, Rz. 98 (Juris), BVerfGE 117, 1, 32.

¹⁵ Siehe zur historischen Entwicklung 2. Kapitel, A., I.

¹⁶ BGBl I 1996, 2049.

¹⁷ BVerfG, Beschluss v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, BVerfGE 126, 400.

¹⁸ Siehe dazu Erbschaftsteuerreformgesetz v. 24.12.2008, BGBl I 2008, 3018.

Da es sich bei dieser Entscheidung des BVerfG um den Anlass und gewissermaßen um die Anleitung für die Erbschaftsteuerreform handelt, wird nachfolgend der Inhalt des Urteils näher erörtert.

B. Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 als Anlass und Anleitung für die Erbschaftsteuerreform 2016

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.9.2012¹⁹ dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob §§ 13a und 13b ErbStG i.V.m. § 19 Abs. 1 ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig sei. Um das daraufhin erlassene Urteil des BVerfG vollumfänglich verstehen zu können, soll zunächst ein kurzer Überblick über die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG aF²⁰ gegeben werden.

I. §§ 13a und 13b ErbStG aF im Überblick

Das alte Recht qualifizierte land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital Erblasser oder Schenker zu mehr als 25% beteiligt waren²¹, gemäß § 13b Abs. 1 ErbStG aF als betriebliches, begünstigungswürdiges Vermögen. Demgegenüber ordnete der Gesetzgeber in einem abschließenden Verwaltungsvermögenskatalog in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG aF bestimmte Wirtschaftsgüter grundsätzlich als nicht begünstigungswürdiges Verwaltungsvermögen ein.

Der Erbe oder Beschenkte eines begünstigungswürdigen Betriebs hatte ein Wahlrecht zwischen der Regelverschonung gemäß § 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG aF und der Optionsverschonung gemäß § 13a Abs. 1 und Abs. 8 i.V.m. § 13b ErbStG aF. Nach der Regelverschonung blieben 85% des übertragenen Betriebsvermögens von der Steuer befreit. Es galt zudem für den nicht von der Verschonung erfassten Vermögensteil nach § 13a Abs. 2 ErbStG aF ein zusätzlicher, degressiv ausgestalteter Abzugsbetrag von maximal 150.000 EUR. Der diesen Abzugsbetrag übersteigende Vermögensteil unterlag in Form eines Abschmelzungsmodells der Besteuerung. Nach der Optionsverschonung

19 II R 9/11, BFHE 38, 241.

20 In der Fassung der Bekanntmachung v. 27.2.1997, BGBl. I 1997, 378, zuletzt geändert durch Gesetz v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

21 Es bestand die Möglichkeit, die Mindestbeteiligungsquote durch eine sog. Pooling-Vereinbarung mit den anderen Gesellschaftern zu erreichen, § 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG aF. Hierbei werden dem betroffenen Erblasser / Schenker Anteile der übrigen Gesellschafter hinzugerechnet, soweit er mit diesen Gesellschaftern eine Einigung darüber hat, dass über die Anteile nur einheitlich verfügt oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner übertragen werden können (sog. Verfügungsbeschränkung) und dass die Pflicht zur einheitlichen Stimmrechtsausübung gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern besteht (sog. Stimmbindung); siehe zur näheren Erläuterung: *Hannes/Holtz*, in: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13b, Rz. 27 ff.; *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, 56. EL Dezember 2018, § 13b, Rz. 205 ff.