

---

## 25. Vortrags- und Diskussionsveranstaltung der Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht e.V.

### *Die Erbschaftsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts Wichtige Punkte aus Sicht der Steuerberatung*

RA/StB/FAStR Prof. Dr. Jochen Lüdicke  
Honorarprofessor Heinrich-Heine-Universität  
Präsident Bundesverband der Steuerberater e.V.

Düsseldorf, 22. Juni 2015



---

# Die Kernbeanstandungen des BVerfG im Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12

Teil **1**

# Die Kernbeanstandungen des BVerfG

---

1. **Bestimmungen über Verschonung über den Bereich kleinerer und mittlerer Unternehmen hinaus ohne Bedürfnisprüfung gleichheitswidrig (Rn. 170 ff., 278)**
2. **Freistellung von der Lohnsummenprüfung bei Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern gleichheitswidrig (Rn. 213 ff., 279)**
3. **Einbeziehung von Verwaltungsvermögen in das begünstigte Vermögen und Kaskadierung gleichheitswidrig (Rn. 241 ff., 279, 259 ff., 280)**
4. **Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaft zur Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenspflicht gleichheitswidrig (Rn. 258 ff., 280)**

---

## Die Hauptpunkte des BVStB zur “minimalinvasiven” Neuregelung

Teil **2**

# Die Hauptpunkte des BVStB zur “minimalinvasiven” Neuregelung

---

- 1. Berücksichtigung der Wertbeschränkungen und Ausschüttungsbeschränkungen von Beteiligungen (§ 9 III BewG)**
- 2. Anpassung der unrealistisch hohen Vervielfältiger im vereinfachten Bewertungsverfahren (derzeit 18,21) an realitätsgerechte Werte (§§ 199 ff. BewG)**
- 3. Berücksichtigung der Kapitalverkehrsfreiheit bei der Ausgestaltung der Verschonungsregelungen**
- 4. Einbeziehung von unternehmerisch geführten Minderheitsbeteiligungen durch Übernahme der Mißbrauchsverhinderungslösung beim Abgeltungssteuersatz für Darlehen an nahestehende Unternehmen, § 32 d II 3 b EStG**
- 5. Betriebsindividuelle Ausgestaltung des zu verschonenden Vermögens durch Rekurs auf unternehmerischen Mittelbedarf**
- 6. Beschränkung der Bedürfnisprüfung auf Bereicherungsvorgänge in der 10-Jahres-Periode des § 14 ErbStG und personengleich zugewendete liquide Mittel**

---

## Hauptpunkte des Referentenentwurfs vom 1. Juni 2015

# Hauptpunkte des Referentenentwurfs vom 1. Juni 2015

---

- 1. Differenzierung des Lohnsummentests für Unternehmen bis zu 3 MA, Unternehmen mit 4-10 MA und über 10 MA, § 13a III 3 ff. ErbStG-E**
- 2. Bedürfnisprüfung ab Erwerb von mehr als 20 Mio. €, § 13a IX ErbStG-E**
- 3. (unrealistische) Erweiterung bei Familienunternehmen bis 40 Mio. €, § 13a IX 3 ff. ErbStG-E**
- 4. Neuregelung zum Begünstigungsumfang, § 13b I-III ErbStG-E**
- 5. Fortbestand der Bezugnahme auf Finanzmittel, § 13b IV ErbStG-E**
- 6. Verbundvermögensaufstellung, § 13b VII ErbStG-E**
- 7. Verschonungsabschlag bei Großerwerben (Abschmelzungsmodell bis 110 Mio. €), § 13c ErbStG-E**
- 8. Verschonungsbedarfsprüfung, § 28a ErbStG-E**



---

# Vorgabe, Notwendigkeit und Wirklichkeit

## Vergleich der Hauptpunkte



## 1. Bedürfnisprüfung für Großunternehmen

**Meinte das BVerfG Großunternehmen oder Großerwerbe?**

**Bezugnahme in Rn. 170 auf Unternehmen, in Tz. 171 auf Erwerbe von “mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro”, dann wieder Erhalt der Unternehmenstruktur, Rn. 173**

**Ref-E nimmt richtigerweise auf Erwerb Bezug,**

**Grenze 20 Mio. € statt Höchststeuersatzanfang (26 Mio. €) willkürlich;**

**Erweiterung der Grenze für Familienunternehmen (40 Mio. €) falsch verortet (BewG, s. BVerfG 2006) und in den Vss. nicht erfüllbar (keine Änderungen zehn Jahre vor und 30 Jahre nach Erwerb)**

**Vorabauswahl zwischen Verschonungsabschlag und Verschonungsbedarfsprüfung**

# Vorgabe, Notwendigkeit und Wirklichkeit

---

**BVStB sieht vorgelagertes Problem der mehrfachen Überbewertung:**

- **Ausklammerung von Ausschüttungsbeschränkungen (erkannt in Ref-E)**
- **Ausklammerung von Verfügungsbeschränkungen mit Wertklauseln (erkannt in Ref-E)**
- **Unrealistische Annahme (Faktor 18,21) im vereinfachten Bewertungsverfahren**

**Mögliche Lösung:**

**Änderung der Bewertung, hierdurch gleichheitsgerechte Bestimmung der Ausgangsgröße**

**Sodann Wahlrechtsausübung bei Änderungen im Zeitrahmen § 14 ErbStG neu möglich**

## 2. Lohnsummentest

**Vorgabe des BVerfG und Umsetzung im Ref-E im Kern übereinstimmend**

**Ref-E ggf. vorsichtig, weil statistisch auch eine höhere Grenzziehung möglich wäre, wenn man aus der Gruppe der beim Lohnsummentest relevanten Unternehmen die Unternehmen ohne Arbeitnehmer und die Unternehmen mit Arbeitnehmern aber (vereinfacht geschätzten) ohnedies steuerbefreiten Unternehmenswerten von bis zu 150.000 € ausgesondert und dann die beiden unteren Quartile ermittelt hätte. Dies würde dem Hinweis des BVerfG auf zulässige Verwaltungsvereinfachung (Rn. 216) entsprechen.**

**Umsetzungsfehler in der Formulierung, weil durch die Einbeziehung von nachgeordneten Unternehmen auch gebrochene Mitarbeiterzahlen anzutreffen sind, daher müsste es in § 13a III 3 Nr. 2 ErbStG-E heißen: “weniger als 4 Beschäftigte”**

## **Gedankliche Lücke bei Poolungssituationen:**

**In § 13a III 12 ErbStG-E sind zwar Kapitalgesellschaftsbeteiligungen von > 25 % angesprochen, nicht aber gepoolte begünstigte Minderheitsbeteiligungen, dies kann als Gestaltungsmodell genutzt werden**

## **Ungeregelte Fälle:**

**Wesentliche Reorganisationen vor der Übertragung und nach der Übertragung, welche Beschäftigten sind einzubeziehen und außen vor zu lassen? Regelungsbedürftigkeit durch den Gesetzgeber, weil kein Einzelfall sondern betrieblicher Standardfall**

## 3. Einbeziehung von Verwaltungsvermögen, Kaskadierung

**Neuansatz des Ref-E durch positive Definition des begünstigungsfähigen Vermögens in § 13b I-III ErbStG-E**

**Grundsätzliche Inbezugnahme des EU/EWR-Raumes, aber konzeptioneller Bezug auf Betriebsstätten, damit Problemlage für**

- Gleichordnungs-Kapitalgesellschaftskonzerne (US-Gruppe zur Haftungsabschottung quotengleich bei Gesellschaftern angehängt)**
- Auseinanderfallen von Haftungsanforderung der Banken und steuerlicher Zurechnung zu Betriebsstätten**

**Überflüssige Regelung bei “jungem nicht begünstigten Vermögen”, weil “Herauslösbarkeit” aus dem Betriebsvermögen (§ 13b III 2 ErbStG-E) eine bessere Abgrenzbarkeit bereits herstellt.**

# Vorgabe, Notwendigkeit und Wirklichkeit

---

**Gleichheitswidrige Bedrohung von Unternehmen mit temporären Überliquiditätssituationen durch den fehlerhaft gestalteten Zahlungsmitteltest in § 13b IV ErbStG-E statt Rekurs auf den konkreten unternehmerischen Mittelbedarf**

**Vom BVerfG m.E. zu Unrecht nicht beanstandete Übernahme der 25%-Grenze im Ref-E statt der Bezugnahme auf die vom BVerfG nicht gesehene sachgerechte Regelung in § 32 d II 3 EStG (Beteiligung und berufliche Tätigkeit)**

**Im Kern sachgerechte Abschaffung der Kaskadierung durch § 13b VII ErbStG (Verbundvermögensaufstellung). Ausgestaltung aber verfehlt und wohl verfassungswidrig, weil keine Gleichbehandlung zum Einzelunternehmen erfolgt (keine Konsolidierung von Forderungen und Verbindlichkeiten, mögliches Entstehen von jungem Vermögen durch Einlage in Tochter-(kapital oder personen)gesellschaften mit Begünstigungsausschluß)**

## 4. Betriebsaufspaltung zur Lohnsummentestumgehung

**Ref-E nimmt in § 13a III 13 ErbStG-E die Vorgabe des BVerfG auf, in dem die Lohnsummen und die Anzahl der Beschäftigten zwischen Besitz- und Betriebsgesellschaften addiert werden. BVerfG stellt auf die Gestaltungsanfälligkeit, also die Begründung der Betriebsaufspaltung zur Erlangung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung ab.**

**Umsetzung im Ref-E ist fragwürdig, weil**

- die Addition – anders als bei nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften – keine Berücksichtigung etwa unterschiedlicher Beteiligungsquoten an Besitz- und Betriebsgesellschaften vorsieht**
- auch haftungsrechtlich oder mehrheitsrechtlich verortete Betriebsaufspaltungen (häufig anzutreffende Vergangenheitsregelung: 1. Kind Mehrheit in Grundstücksgesellschaft, 2. Kind Mehrheit in Betriebsunternehmen) werden in die Lohnsummenzusammenrechnung einbezogen, obwohl kein Gestaltungsfall vorliegt**

## 5. Fehlende Regelungen

**Zentral muß das BewG angepasst werden, weil alle Bezugnahmen auf die überbewerteten Werte erfolgen und dadurch eine zielwidrige Überbelastung insbesondere im Bereich großer Vermögen festzustellen ist.**

**Verschonungsbedarfsprüfung (§28a ErbStG-E) ist systematisch verfehlt, weil sie**

- Taugenichtse begünstigt**
- Wertungswidersprüchlich auf verschontes Vermögen zugreift**

**Begünstigungserweiterung auf indirekt über gewerblich geprägte Personengesellschaften gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen > 25 % oder Poolung oder > 1 % mit persönlicher Beschäftigung**

**Vgl. insgesamt Lüdicke in DB 2015, 1491 ff.**



# Herzlichen Dank!

---

This material is provided by the international law firm Freshfields Bruckhaus Deringer LLP (a limited liability partnership organised under the law of England and Wales) (the UK LLP) and the offices and associated entities of the UK LLP practising under the Freshfields Bruckhaus Deringer name in a number of jurisdictions, and Freshfields Bruckhaus Deringer US LLP, together referred to in the material as 'Freshfields'. For regulatory information please refer to [www.freshfields.com/support/legalnotice](http://www.freshfields.com/support/legalnotice).

The UK LLP has offices or associated entities in Austria, Bahrain, Belgium, China, England, France, Germany, Hong Kong, Italy, Japan, the Netherlands, Russia, Singapore, Spain, the United Arab Emirates and Vietnam. Freshfields Bruckhaus Deringer US LLP has offices in New York City and Washington DC.

This material is for general information only and is not intended to provide legal advice.

© Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2015