

**Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen**

Ordinarius für Steuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht

Direktor des Instituts für Unternehmenssteuerrecht

an der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf

---

**Verfassungsrechtsfragen einer Einbeziehung des Privatvermögens des Erwerbers  
bei der Bedürfnisprüfung im Rahmen der Reform der Erbschaftsteuer  
nach der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014**

**I. Ausgangsbasis: Verfassungsgerichtlicher Reformauftrag für die Erbschaftsteuer**

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem viel beachteten Urteil vom 17. Dezember 2014<sup>1</sup> die Verschonungsgrundentscheidung des Gesetzgebers für Unternehmensvermögen als verfassungsmäßig eingestuft, aber einzelne übermäßig privilegierende Verschonungsregelungen als unverhältnismäßig angesehen. Es hat die Fortgeltung des bisherigen Rechts und einen Auftrag an den Gesetzgeber zur verfassungsmäßigen Ausgestaltung bis zum 30.6.2016 formuliert. Dabei betont es durchgehend den rechtspolitischen Gestaltungsfreiraum des Erbschaftsteuerreformgesetzgebers, für den es nur den verfassungsrechtlichen Rahmen auslotet. Das Verfassungsgericht zeigt dem Gesetzgeber für seine Gestaltungsaufgabe „Leitplanken“<sup>2</sup> auf. Im Zuge der Umsetzung des Auftrags des Bundesverfassungsgerichts hat das Bundesfinanzministerium inoffiziell ein Eckwertepapier zur Diskussion gestellt, das eine Reihe von Fragen aufwirft, zu denen ich im Auftrag des Deutschen Industrie- und Handelskammertages (DIHK) e. V. in Berlin wie folgt rechtsgutachterlich Stellung nehme:

**II. Einzelfragen zur Ausgestaltung einer Bedürfnisprüfung**

**1. Fordert das Urteil eine persönliche Bedürfnisprüfung beim Erben bzw. beim Beschenkten?**

Das BVerfG fordert in seiner Entscheidung für die Erreichung eines verfassungsgemäßen Zustandes entweder eine individuelle Bedürfnisprüfung für große Unternehmen<sup>3</sup> oder die

---

<sup>1</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

<sup>2</sup> Plastisch *Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Leitplanken für die Gesetzgebung auf der Grundlage des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht vom 17. Dezember 2014.

<sup>3</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170 ff.

Festlegung einer allgemeinen Obergrenze<sup>4</sup> für die Verschonung<sup>5</sup>. Nachdem das Gericht den verfassungsrechtlichen Rahmen einer individuellen Bedürfnisprüfung in fünf Randziffern der Urteilsgründe umrissen hat<sup>6</sup>, betont es ausdrücklich, dass der Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht verpflichtet sei, die Angemessenheit der Ungleichbehandlung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Vermögensübertragungen durch die exakte Bestimmung des Kreises kleiner und mittelständischer Unternehmen und durch die Begrenzung der Verschonung ohne Bedürfnisprüfung auf diese sicherzustellen<sup>7</sup>. Als Alternative nennt das BVerfG sodann die Möglichkeit der Einführung einer absoluten Obergrenze, jenseits derer die Steuerverschonung enden soll<sup>8</sup>. Zur Illustration des rechtspolitischen Gestaltungsfreiraums nennt das BVerfG zudem die Möglichkeit, steuerbedingten Gefährdungen von Unternehmensübergängen durch eine Stundungsregelung zu begegnen<sup>9</sup>.

#### **a) Verfassungsgerichtliche Aussagen zur Bedürfnisprüfung**

Zunächst fordert das BVerfG für den unentgeltlichen Übergang von Unternehmen, „welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten“ eine individuelle Bedürfnisprüfung hinsichtlich der Steuerverschonung<sup>10</sup>. Die derzeitige Privilegierung des unentgeltlichen Erwerbs betrieblichen Vermögens ohne Bedürfnisprüfung wird bei diesen Unternehmen vom BVerfG als unverhältnismäßig eingestuft<sup>11</sup>. Indes wird die bei kleineren und mittleren Unternehmen ebenfalls nicht vorhandene Bedürfnisprüfung nicht vom BVerfG beanstandet<sup>12</sup>.

Das BVerfG nimmt damit im Rahmen seiner nunmehr dritten Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer erstmalig eine Unterscheidung zwischen der Größe eines Unternehmens vor<sup>13</sup>. Zudem stellt die vom BVerfG geforderte „Bedürfnisprüfung“ ein absolutes Novum im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht dar<sup>14</sup>. Auch in anderen

---

<sup>4</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>5</sup> Ebenso *Kirchdörfer/Layer*, Überlegungen zur Neuregelung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aus Sicht der Familienunternehmen, DB 2015, 451 (456).

<sup>6</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170 – 174.

<sup>7</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>8</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>9</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>10</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170.

<sup>11</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170.

<sup>12</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170, 172.

<sup>13</sup> Treffend *Bockhoff/Christopeit*, Die erwartete Umsetzung des BVerfG-Urteils zur ErbSt, DB 2015, 393 (394): „Das BVerfG hat eine *terra incognita* betreten (...)“.

<sup>14</sup> Dazu auch *Wachter*, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, FR 2015, 193 (206); *Englisch*, Das Eckwertepapier des BMF zur Erbschaftsteuerreform im Lichte der Vorgaben des BVerfG, DB 2015, 637 (638). Treffend *Piltz*, Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot?, DStR 2015, 97 (98): „Radikal neu“.

Steuergesetzen findet – soweit ersichtlich – keine Bedürfnisprüfung statt<sup>15</sup>. Sowohl die vom BVerfG vorgenommene Unterscheidung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen sowie größenmäßig darüber hinaus gehenden Unternehmen als auch die Forderung nach einer Bedürfnisprüfung für Letztere werfen zahlreiche Fragen auf<sup>16</sup>.

Erstens ist zu klären, warum das BVerfG nach der Größe eines Unternehmens unterscheidet<sup>17</sup>. Zweitens muss erörtert werden, wie die genaue Abgrenzung zwischen den Unternehmen auszusehen hat<sup>18</sup>. Drittens ist der Frage nachzugehen, was begrifflich unter einer Bedürfnisprüfung zu verstehen ist und wie diese konkret auszugestalten ist<sup>19</sup>. Erst nach dieser Klärung kann beantwortet werden, ob das Urteil eine Bedürfnisprüfung beim Erben fordert oder auf das jeweilige Unternehmen abstellt.

### **aa) Unterscheidung nach der Größe eines Unternehmens**

Im Ausgangspunkt stellt das BVerfG fest, dass das Maß der Ungleichbehandlung umso größer ist, je umfangreicher der steuerfreie Erwerb ist<sup>20</sup>. Mangels Obergrenze für das begünstigungsfähige Vermögen in den Vorschriften der §§ 13a und 13b ErbStG können daher „Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden“<sup>21</sup>. Daher erreiche bei größeren Unternehmen die Ungleichbehandlung bereits wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne eine individuelle Bedürfnisprüfung mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen sei<sup>22</sup>. Hingegen soll die Ungleichbehandlung zwischen nicht verschonten Erwerbern sonstigen Vermögens und den Erwerbern unternehmerischen Vermögens bei der Übertragung kleiner und mittlerer Unternehmen im Grundsatz noch gerechtfertigt sein<sup>23</sup>. Dem BVerfG geht es damit um das Ausmaß der konkreten Steuerverschonung.

Daneben ergänzt das BVerfG seine Überlegungen durch die Erwägung, dass bei Übertragungen von größeren Unternehmen deren Schutz und Erhalt nicht mehr vom Ziel der Verscho-

---

<sup>15</sup> Ebenso *Wachter*, FR 2015, 193 (207).

<sup>16</sup> Die Fragen betreffen lediglich 6 Randnummern der Entscheidung. Siehe BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170 – 175.

<sup>17</sup> Dazu unter sub II.1.a).aa).

<sup>18</sup> Dazu unter sub II.1.a).bb).

<sup>19</sup> Dazu unter sub II.1.a).cc).

<sup>20</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>21</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>22</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 172.

<sup>23</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 172.

nungsregelung getragen werde<sup>24</sup>. Denn die Verschonungsregeln verfolgten insbesondere das Ziel, die vorhandene Unternehmensstruktur kleiner und mittelständischer Betriebe zu erhalten<sup>25</sup>. Darum sei hinsichtlich größerer Unternehmen das Rechtfertigungspotenzial der Verschonungsregelung abgeschwächt<sup>26</sup>.

Das BVerfG betont allerdings auch, dass es nicht auszuschließen sei, dass auch sehr große Unternehmen durch eine hohe Erbschaft- und Schenkungsteuerlast der Erwerber in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, sowie dass der Verlust von Arbeitsplätzen denkbar sei<sup>27</sup>. Die damit verbundenen gemeinwohlschädlichen Lasten seien dann entsprechend größer<sup>28</sup>. Diese Risiken könnten im Ergebnis auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen rechtfertigen<sup>29</sup>. Mit Rücksicht auf den Grundsatz der Lastengleichheit wären indes besondere Vorkehrungen zur Erreichung der mit der Befreiung verfolgten Ziele erforderlich<sup>30</sup>.

#### **bb) Verfassungsgerichtliche Differenzierungsanhaltspunkte**

Die Abgrenzung zwischen den kleinen und mittleren Unternehmen einerseits sowie den großen Unternehmen andererseits wird enorme Bedeutung erlangen, denn das BVerfG fordert lediglich für die großen Unternehmen eine individuelle Bedürfnisprüfung hinsichtlich der Steuerverschonung.

Das BVerfG gibt in seinen Urteilsgründen allerdings keine konkreten Vorgaben, ab wann ein Unternehmen als „groß“ einzustufen ist. Auffällig ist bei Durchsicht der Urteilsgründe bereits, dass das BVerfG stets verschiedene Umschreibungen für große Unternehmen verwendet: „Unternehmen (...), welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreiten“<sup>31</sup>, „sehr große Unternehmen“<sup>32</sup>, „größerer Unternehmen“<sup>33</sup>, „Großunternehmen“<sup>34</sup>. Die verschiedenen Umschreibungen verdeutlichen, dass auch dem BVerfG eine präzise größenmäßige Abgrenzung wohl nicht leicht fällt.

---

<sup>24</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 173.

<sup>25</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 173.

<sup>26</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 173.

<sup>27</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>28</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>29</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>30</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>31</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170.

<sup>32</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 171.

<sup>33</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 172.

<sup>34</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174.

Im Ausgangspunkt stellt es fest, dass die Grenze zwischen kleinen und mittleren Unternehmen einerseits und Großunternehmen andererseits für den Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts gesetzlich nicht vorgegeben ist<sup>35</sup>. Vielmehr wird dem Gesetzgeber aufgetragen, „präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung dieser Grenze festzulegen“<sup>36</sup>. Allerdings bleibt es dem Gesetzgeber „aus verfassungsrechtlicher Sicht unbenommen“, sich an einer Empfehlung der EU-Kommission vom 6.5.2003 zu orientieren<sup>37</sup>. Die Empfehlung definiert kleine und mittlere Unternehmen als solche, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und entweder einen jährlichen Umsatz von maximal 50 Mio. Euro oder eine Jahresbilanzsumme von maximal 43 Mio. Euro aufweisen<sup>38</sup>. Das BVerfG bringt jedoch in seinen Urteilsgründen klar zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber auch andere Abgrenzungsvarianten entwickeln kann<sup>39</sup>. Diese wie andere<sup>40</sup> verfassungsgerichtlichen Quantifizierungsbeispiele sind nur als solche zu verstehen und binden den Gesetzgeber nicht. Auch besteht trotz des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung wegen abweichender Teleologie der Teilrechtsordnungen<sup>41</sup> kein Zwang, auf bereits zivilrechtlich etablierte Größenklassen, etwa die Schwellenwerte des § 267 HGB für Erleichterungen bei der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses, zu rekurren<sup>42</sup>.

### cc) Definition und Ausgestaltung einer Bedürfnisprüfung aus Sicht des BVerfG

Das BVerfG erachtet die Verschonungsregelung samt fehlender Bedürfnisprüfung im Grundsatz als erforderlich<sup>43</sup>. Indes attestiert es für große Unternehmen eine Unverhältnismäßigkeit hinsichtlich der Ungleichbehandlung zwischen begünstigten unternehmerischen und nicht begünstigten sonstigen Vermögen, weil die Steuerbefreiung ohne individuelle Bedürfnisprüfung erfolge<sup>44</sup>.

---

<sup>35</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174.

<sup>36</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174.

<sup>37</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174.

<sup>38</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174. Zur Empfehlung der Kommission siehe 2003/361/EG, ABl. L 124/36 vom 20.5.2003.

<sup>39</sup> Im BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 174 heißt es: „(...) sich *etwa auch* an der Empfehlung der Kommission (...) zu orientieren.“ [Hervorhebung durch Verfasser].

<sup>40</sup> Zur vom BVerfG aufgegriffenen 100 Mio. Euro Grenze s. unter sub II.1.b).

<sup>41</sup> Allgemein *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Tz. 324 (Okt. 2011).

<sup>42</sup> Diesen Vorschlag erwähnt zuletzt *Eisele*, Erbschaft- und schenkungsteuerliche Privilegierung des Unternehmensvermögens in Teilen verfassungswidrig, NWB 2015, 170 (178) m.w.N.

<sup>43</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 141, 150 ff.

<sup>44</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170.

Unter einer individuellen Bedürfnisprüfung versteht das BVerfG eine „Prüfung eines konkreten Verschonungsbedarfs im Einzelfall“<sup>45</sup>. Es muss geprüft werden, ob durch eine hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast große Unternehmen „in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, Arbeitsplätze abbauen, verkauft oder sogar aufgelöst werden müssten“<sup>46</sup>. Zur konkreten Ausgestaltung und Umsetzung einer Bedürfnisprüfung in der Steuerpraxis<sup>47</sup> äußert sich das BVerfG naturgemäß nicht. Bedeutsame Fragen bleiben offen, zum Beispiel<sup>48</sup>: Wer ist zuständig für die Bedürfnisprüfung? <sup>49</sup> Welche konkreten Nachweise muss das betroffene Unternehmen für die Bedürfnisprüfung erbringen? Auf welchen Zeitpunkt ist für die Bedürfnisprüfung abzustellen?

Es erstaunt allerdings, dass sich das BVerfG im Rahmen der Prüfung der Erforderlichkeit in vier Randziffern des Urteils kritisch zur praktischen Umsetzung einer individuellen Bedürfnisprüfung äußert<sup>50</sup> und sich dann im Rahmen der Prüfung der Verhältnismäßigkeit für die Notwendigkeit einer individuellen Bedürfnisprüfung bei großen Unternehmen ausspricht<sup>51</sup>. Denn das BVerfG erkennt, dass eine individuelle Bedürfnisprüfung „erhebliche Erschwernisse bei der Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer“ mit sich bringt sowie Probleme „mit all den damit typischerweise einhergehenden Bewertungsfragen“ aufwirft<sup>52</sup>.

Zudem muss geklärt werden, ob die Bedürfnisprüfung beim Erben bzw. beim Beschenkten stattfinden soll. Das BVerfG äußert sich in seiner Entscheidung nicht eindeutig dazu, bei wem konkret die individuelle Bedürfnisprüfung stattfinden soll. Vielmehr sind seine Aussagen insoweit widersprüchlich<sup>53</sup>. Es sind zwei Alternativen denkbar: Die Prüfung kann auf das Unternehmen oder auf den Zuwendungsempfänger (Erbe bzw. Beschenkte) abstellen. Das BVerfG stellt in manchen Urteilsrandnummern auf das Verschonungsbedürfnis des Unter-

---

<sup>45</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 150.

<sup>46</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 150.

<sup>47</sup> Dazu auch *Bockhoff/Christopeit*, DB 2015, 393 (394); *Pauli*, Verfassungswidrigkeit der erbschaft-/schenkungsteuerlichen Betriebsverschonung – Anmerkung zum BVerfG vom 17.12.2014 und die Folgen für die Praxis, *SteuK* 2015, 1 (3); *Stalleiken*, Entscheidung des BVerfG zur ErbSt – Inhalt des Urteils und Folgen für die Unternehmensnachfolgepraxis, DB 2015, 18 (19); *Bäumel*, Eckpunkte für eine verfassungskonforme Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts im bestehenden System, FR 2015, 73 (75).

<sup>48</sup> Dazu bereits *Wachter*, FR 2015, 193 (207).

<sup>49</sup> Treffend *Piltz*, DStR 2015, 97 (99): „Soll die Finanzverwaltung eine Wahrheitskommission einrichten?“.

<sup>50</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 150 – 153.

<sup>51</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 170 ff.

<sup>52</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 152.

<sup>53</sup> Ebenso kritisch *Englisch*, DB 2015, 637 f.; *Kahle/Hiller/Eichholz*, Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStR 2015, 183 (187).

nehmens<sup>54</sup> und in manchen Randnummern auf das Verschonungsbedürfnis des Erwerbers von solchen Unternehmen<sup>55</sup> ab. Aufgrund dieser changierenden Beurteilung kann die Frage nicht eindeutig beantwortet werden, bei wem das BVerfG konkret die Bedürfnisprüfung fordert<sup>56</sup>. Danach lässt sich nicht eindeutig ableiten, dass die Bedürfnisprüfung zwingend nur beim Erwerber und nicht auch beim Unternehmen als Garanten der Arbeitsplätze angesiedelt werden kann.

## **b) Zur Festlegung einer absoluten Obergrenze**

Anstatt einer individuellen Bedürfnisprüfung wird dem Gesetzgeber vorgeschlagen, in Anlehnung an den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.5.2005<sup>57</sup>, „eine absolute Obergrenze festzulegen (...), jenseits derer die Steuerver Schonung endet und steuerbedingten Gefährdungen von Unternehmensübergängen etwa durch eine möglicherweise neu gestaltete Stundungsregelung begegnet wird“<sup>58</sup>. Der damalige Regierungsentwurf sah in § 13a Abs. 3 ErbStG-E eine Förderhöchstgrenze von 100 Mio. Euro vor<sup>59</sup>. Das BVerfG verliert zu dieser Alternative allerdings nicht mehr als einen Satz. Auch auf die mit der Obergrenze zu verbindende neue Stundungsregelung geht es nicht näher ein. Das Modell einer Obergrenze mit kombinierter Stundungsregelung würde eine individuelle Bedürfnisprüfung entbehrlich machen<sup>60</sup>. Die aus dem früheren, gescheiterten Gesetzgebungsvorschlag aufgegriffene Grenze von 100 Mio. Euro ist ihrerseits frei gegriffen. Eine Korrelation zum Entlastungsbedürfnis ist nicht erkennbar. Bereits zum damaligen Zeitpunkt hat die 100 Mio. Euro-Grenze im Schrifttum Kritik erfahren, weil sie weder einen Bezug zum Zielobjekt „Familienunternehmen“ noch zum Begriff „Mittelstand“ habe<sup>61</sup>. Allerdings legt der Rekurs des BVerfG auf diesen in der Literatur zuvor als sachwidrig kritisierten Grenzwert durchaus nahe, dass es dem Gesetzgeber insoweit einen großen und letztlich allein am Willkürmaßstab zu überprüfenden Einschätzungs- und Abgrenzungsspielraum zubilligt. Letztendlich sind die verfassungsgerichtlichen Quantifizierungsbeispiele (Anlehnung an die Empfehlung der EU-Kommission vom 6.5.2003, Einführung einer Obergrenze samt Stundungsrege-

---

<sup>54</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>55</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 172.

<sup>56</sup> Im Schrifttum wird indes überwiegend auf den Erwerber abgestellt. Siehe nur jüngst *Englisch*, DB 2015, 637 (639).

<sup>57</sup> BT-Drucks. 15/5555, S. 10.

<sup>58</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>59</sup> BT-Drucks. 15/5555, S. 6.

<sup>60</sup> *Bäumli*, Zur Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, Folgerungen aus dem BVerfG-Urteil vom 17.12.2014, StuB 2015, 83 (87).

<sup>61</sup> *Seer*, Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung – Analyse der parteiübergreifenden Gesetzesentwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 10.5. u. 30.5.2005, StuW 2005, 353 (363).

lung) nur als solche zur Illustration des Gestaltungsfreiraumes des Gesetzgebers zu verstehen, ohne diesen auf die ausgewählten Beispiele festzulegen.

## **2. Fordert das Urteil bei der Bedürfnisprüfung bei der Übertragung von großen Unternehmen zwingend die Einbeziehung des mit der Vererbung bzw. Schenkung des Betriebsvermögens *mitübertragenden* Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten?**

Das BVerfG überlässt die Frage der Einbeziehung des mit der Vererbung des Betriebsvermögens miterworbenen Privatvermögens des Erben in die Bedürfnisprüfung ausdrücklich der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit<sup>62</sup>. In den Urteilsgründen heißt es, dass der Gesetzgeber zu erwägen habe, ob in die Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen einbezogen werden solle<sup>63</sup>.

## **3. Fordert das Urteil bei der Bedürfnisprüfung bei der Übertragung von großen Unternehmen zwingend die Einbeziehung des beim Erben bzw. des beim Beschenkten *bereits vorhandenen* Privatvermögens?**

Das BVerfG überlässt die Frage der Einbeziehung des beim Erben bereits vorhandenen Privatvermögens in die Bedürfnisprüfung ausdrücklich der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit<sup>64</sup>. Ausdrücklich heißt es in den Urteilsgründen, dass der Gesetzgeber zu erwägen habe, ob in die Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll<sup>65</sup>.

## **4. Ist die Einbeziehung des *vorhandenen* Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen der noch einzuführenden Bedürfnisprüfung zur Gewährung der Verschonung von der Erbschaftsteuer mit Art. 3 und Art. 14 GG vereinbar?**

Im Ausgangspunkt ist festzuhalten, dass die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung nur die Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 14 GG betrifft. Hingegen ist die Berufsfreiheit i.S.d. Art. 12 GG bei Privatvermögen nicht tangiert.

---

<sup>62</sup> Ebenso *Seer*, Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG – Zum Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, GmbHR 2015, 113 (119); *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (456).

<sup>63</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.

<sup>64</sup> Ebenso *Seer*, GmbHR 2015, 113 (119); *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (456).

<sup>65</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 175.



**a) Zur Vereinbarkeit der Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)**

Die Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung zur Gewährung der Verschonung von der Erbschaftsteuer ist an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Art. 3 Abs. 1 GG verfolgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln<sup>66</sup>. Allerdings verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Steuergesetzgeber nicht jede Differenzierung<sup>67</sup>. Jedoch müssen dem BVerfG zufolge Differenzierungen stets durch Sachgründe gerechtfertigt sein, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind<sup>68</sup>. Nach ständiger Rechtsprechung müssen Steuerpflichtige dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden<sup>69</sup>. Allerdings belässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes<sup>70</sup>. Diese gesetzgeberische Freiheit wird indes in ständiger Rechtsprechung durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit begrenzt<sup>71</sup>. Denn bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands habe der Gesetzgeber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne dieser Belastungsgleichheit umzusetzen<sup>72</sup>. Der Gesetzgeber ist allerdings nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen<sup>73</sup>.

Der deutsche Steuergesetzgeber hat die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer ausgestaltet<sup>74</sup>. Darum ist der Erwerb des Erben oder des Beschenkten für die Erbschaft- und Schenkungsteuer maßgebend. Hingegen ist eine Besteuerung des Nachlasses als solchen i.S.e. Nachlasssteuer im geltenden System nicht vorgesehen<sup>75</sup>. Vielmehr wird die beim jeweiligen Empfänger mit dem Erbfall eintretende Bereicherung im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG besteuert. Es gilt das Bereicherungsprinzip<sup>76</sup>. Das BVerfG hat darum in seiner zweiten Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 ausdrücklich betont, dass die aus dem Vermögenszuwachs

---

<sup>66</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

<sup>67</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

<sup>68</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 121.

<sup>69</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 123.

<sup>70</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 123.

<sup>71</sup> BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 Rn. 94.

<sup>72</sup> BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 Rn. 97.

<sup>73</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 124.

<sup>74</sup> *Meincke*, ErbStG, Kommentar<sup>16</sup>, 2012, § 1 Rz. 8.

<sup>75</sup> *Meincke*, ErbStG, Kommentar<sup>16</sup>, 2012, § 1 Rz. 8.

<sup>76</sup> *Meincke*, ErbStG, Kommentar<sup>16</sup>, 2012, § 1 Rz. 4.

resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers besteuert werden soll<sup>77</sup>. Die nunmehrige Entscheidung vom 17.12.2014 zitiert die Vorentscheidung mehrfach, verzichtet aber auf Ausführungen zur Leistungsfähigkeitssteigerung.

Eine Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen des Erben im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung könnte der Systematik des geltenden Erbschaftsteuerrechts widersprechen<sup>78</sup>. Das bereits vorhandene Privatvermögen soll zwar nicht einer Besteuerung unterworfen werden, wird aber mittelbar durch die Bedürfnisprüfung in die Erbschaft- und Schenkungsteuer einbezogen. Ein direkter Steuerzugriff auf Privatvermögen findet zwar nicht statt<sup>79</sup>, aber die Einbeziehung bewirkt einen Mittelabfluss beim Erwerber aus seinem bereits vorhandenen Vermögen. Teile im Schrifttum gehen davon aus, dass die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen einer „verkappten Vermögensteuer“<sup>80</sup> bzw. einer Art „mittelbarer Vermögensteuer“<sup>81</sup> gleicht. Zudem wird von einer „Vermögensbesteuerung unter dem Deckmantel des ErbStG“ gesprochen<sup>82</sup>. Die Vermögensteuer wird seit dem 1.1.1997 nicht mehr erhoben, nachdem das BVerfG die unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen bei der Vermögensteuer als mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt hat<sup>83</sup>. Denn die Vermögensteuer belaste einheitswertgebundenes Vermögen und nicht einheitswertgebundenes Vermögen unterschiedlich<sup>84</sup>. Diese Belastungsunterschiede ließen sich weder aus den in der Vermögensteuer angelegten oder möglichen Differenzierungen rechtfertigen noch verfassungsgemäß allein dadurch ausräumen, dass das einheitswertgebundene Vermögen nunmehr zu Verkehrswerten belastet würde<sup>85</sup>.

Eine Bereicherung des Erwerbers tritt nur durch den Erwerb des Unternehmensvermögens ein. Indes wird kein Privatvermögen erworben, sondern bereits vorhandenes Privatvermögen in eine Bedürfnisprüfung einbezogen. Die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen knüpft im Rahmen der Bedürfnisprüfung an nicht erwerbsbezogene Umstände des

---

<sup>77</sup> BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 Rn. 101.

<sup>78</sup> Dazu bereits *Bockhoff/Christopeit*, DB 2015, 393 (395); *Hannes*, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – Auswirkungen auf die Praxis der Unternehmensnachfolge, ZEV 2015, 7 (11).

<sup>79</sup> Zur Vereinbarkeit mit Art. 14 Abs. 1 GG sogleich unter sub II.4.b).

<sup>80</sup> *Englisch*, DB 2015, 637 (640).

<sup>81</sup> *Wachter*, FR 2015, 193 (208).

<sup>82</sup> *Crezelius*, Gutachtliche Stellungnahme zur sog. Bedürfnisprüfung bei erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Verschonungen für Unternehmensvermögen – insbesondere nach dem „Eckwertepapier“ des BMF, Familienunternehmer ASU, S. 1 (9).

<sup>83</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

<sup>84</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rn. 65.

<sup>85</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rn. 65.

Unternehmers an. Dieser Anknüpfungspunkt ist neu. Hierin liegt ein rechtfertigungsbedürftiger Bruch mit dem erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherungsprinzip<sup>86</sup>.

Das BVerfG führt bereits selbst an, dass eine Ausdehnung der Bedürfnisprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts stehe, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abstelle und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewähre<sup>87</sup>.

Dennoch regt das BVerfG in der Urteilsrandnummer 175 an zu erwägen, in die Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern großer Unternehmen schon vor dem Erwerb vorhandenes Privatvermögen einzubeziehen<sup>88</sup>. In den beiden Aussagen des BVerfG ist nicht zwingend ein unüberbrückbarer „Widerspruch“<sup>89</sup> zu erkennen. Vielmehr könnte die verfassungsgerichtliche Erwägungsanregung unausgesprochen auch die Möglichkeit eines vom BVerfG anerkannten Systemwechsels einschließen, der eine Abkehr von der Grundentscheidung rechtfertigen und zugleich die Relativierung der Grundaussage des BVerfG erklären vermöchte.

Zugleich wird mit der Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen der Zweck der Verschonungsregelungen verfehlt<sup>90</sup>. Die Verschonungsvorschriften §§ 13a und 13b ErbStG sollen Unternehmen vor Liquiditätsproblemen bewahren, welche durch die erbschaft- oder schenkungsteuerliche Belastung eines Unternehmensüberganges verursacht werden können<sup>91</sup>. Die bisher vom Gesetzgeber verfolgten Gemeinwohlziele<sup>92</sup> liegen damit in der Erhaltung des Bestands von Unternehmen sowie in der Sicherung von Arbeitsplätzen<sup>93</sup>. Die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen kann allerdings Lenkungswirkungen erzeugen, welche diesen Zwecken zuwiderlaufen. Denn eine zu erwägende Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen im Rahmen der individuellen Bedürfnisprüfung kann zur Folge haben, dass der Erwerber gänzlich auf die Verschonungsregeln der §§ 13a, 13b ErbStG ver-

---

<sup>86</sup> Zur Annahme eines Systemverstoßes *Hannes*, ZEV 2015, 7 (11).

<sup>87</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

<sup>88</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

<sup>89</sup> So aber *Englisch*, DB 2015, 637.

<sup>90</sup> Ebenso *Englisch*, DB 2015, 637 (640); *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (457).

<sup>91</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 133.

<sup>92</sup> Der Reformgesetzgeber kann freilich in seiner vom BVerfG betonten Zielsetzungsfreiheit darüber hinaus gehen (s. den Hinweis sub III. 10.).

<sup>93</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50.

richtet und seine Erbschaft- oder Schenkungsteuer unter Rückgriff auf sein Betriebsvermögen begleicht<sup>94</sup>. Keineswegs fernliegend erscheinen weitere Lenkungswirkungen, wie eine zurückhaltendere Vorsorge hinsichtlich privater Finanzmittel und der geringere Vorhalt liquiderbaren Privatvermögens. Somit kann der Rückgriff auf das Privatvermögen vermieden werden. Eine solche Vorgehensweise würde indes dem Hauptzweck der Verschonung – der Sicherung der Unternehmensnachfolge – zu widerlaufen. Zudem kann die geplante Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen dazu führen, dass Erben vermehrt ihre Erbschaft zugunsten vermögensloser Nachkommen ausschlagen werden<sup>95</sup>. Auch vermehrte Verkäufe von großen Unternehmen erscheinen möglich.

Zudem können schädliche Auswirkungen darin gesehen werden, dass derjenige Erbe oder Beschenkte, der sein Privatvermögen für die Erbschaft- und Schenkungsteuer einsetzt, es nicht mehr als Einlage in das unternehmerische Vermögen zur Verfügung stellen kann<sup>96</sup>. Im Schrifttum wurde bereits angemerkt, dass insbesondere mittelständische Unternehmen dazu neigen würden, vorhandenes Privatvermögen als „Reservefonds“ für investive Zwecke bereitzuhalten<sup>97</sup>. Können keine Einlagen mehr getätigt werden, führt dies zwangsläufig zu einer Schmälerung der Investivkraft eines Unternehmens<sup>98</sup>. Auch diese denkbaren nachteiligen Folgen stehen im Spannungsverhältnis zu den Gemeinwohlzielen des Steuergesetzgebers der Sicherung der Unternehmensnachfolge und des Erhalts von Arbeitsplätzen.

Zu einer Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen im Rahmen der individuellen Bedürfnisprüfung soll es nach den Plänen des BMF erst dann kommen, wenn eine erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro überschritten wird. Um die negative Folge der individuellen Bedürfnisprüfung samt Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen zu verhindern, könnten Gesellschafter von größeren Unternehmen aus Sorge vor der Überschreitung der erwerbsbezogenen Obergrenze mit „betriebswirtschaftlich sinnvollen und notwendigen Geschäftserweiterungen oder Fusionen“<sup>99</sup> nicht mehr einverstanden sein.

---

<sup>94</sup> Ebenso *Englisch*, DB 2015, 637 (640).

<sup>95</sup> Ebenso *Englisch*, DB 2015, 637 (640); *Piltz*, DStR 2015, 97 (99). Selbst Bundesfinanzminister Dr. Schäuble hat diese Möglichkeit in einem Interview mit der Stuttgarter Zeitung vom 4.3.2015 angesprochen. Allerdings hat er daraus nicht die Konsequenz gezogen, dass eine Ausschlagung dem Hauptzweck der Verschonung zuwider läuft.

<sup>96</sup> Bereits *Crezelius*, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – erste steuersystematische Überlegungen, ZEV 2015, 1 (3).

<sup>97</sup> *Crezelius*, ZEV 2015, 1 (3).

<sup>98</sup> So *Crezelius*, ZEV 2015, 1 (3).

<sup>99</sup> Ausdrücklich IDW Eckpunkte zur Neuregelung der Erbschaftsteuer nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 (1 BvL 21/12), S. 11.

Die geplante Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen erzeugt daher Lenkungswirkungen, die den gesetzgeberischen Zielen zuwider laufen können.

Ein möglicher Bruch mit dem im geltenden Erbschaftsteuerrecht verankerten Bereicherungsprinzip durch die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens kann indes durch einen künftigen Systemwechsel des Steuergesetzgebers gerechtfertigt sein<sup>100</sup>.

Denn der Steuergesetzgeber könnte von den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit befreit sein, wenn er künftig einen Systemwechsel anstrebt<sup>101</sup>. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 9.12.2008 zur Pendlerpauschale zum Ausdruck gebracht, dass die dem Gesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit auch die Befugnis umfasse, neue Regeln einzuführen, ohne durch die Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein<sup>102</sup>. Ein solcher Systemwechsel setze allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen werde<sup>103</sup>. Dafür bedürfe es eines Mindestmaßes von Ansätzen neuer Systemorientierung<sup>104</sup>. Hierzu führt das BVerfG insbesondere die bedeutsame Konstellation an, in welcher der Steuergesetzgeber lediglich in einem „schmalen Teilbereich“ eine abweichende Belastungsentscheidung mit der Behauptung eines Systemwechsels trifft<sup>105</sup>. Gerade in diesem Fall bedürfe es greifbarer Anhaltspunkte für einen Systemwechsel – etwa die Einbettung in ein nach und nach zu verwirklichendes Grundkonzept, welche die Ungleichbehandlung vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen könnte<sup>106</sup>.

Im Schrifttum wird zu Recht angemerkt, dass ein zulässiger Systemwechsel oftmals mit einem „legislativen, administrativen und eventuell auch fiskalischen Kraftakt“ einhergehe, der

---

<sup>100</sup> Zur Annahme eines Systemverstoßes *Bockhoff/Christopeit*, DB 2015, 393 (395).

<sup>101</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 79 ff. Näher zum Systemwechsel *Drüen*, Das Unternehmenssteuerrecht unter verfassungsgerichtlicher Kontrolle – Zur Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers zwischen Folgerichtigkeit und Systemwechsel, Ubg 2009, 23 (26 ff.) sowie *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in Festschrift Lang, 2010, S. 167 (192 ff.). Näher zur Systembildung *Drüen*, Systembildung und Systembindung im Steuerrecht, in Festschrift Spindler, 2010, S. 29 ff.

<sup>102</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 80.

<sup>103</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 80.

<sup>104</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 80.

<sup>105</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 80.

<sup>106</sup> BVerfG, Urteil vom 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 Rn. 80.

eine Übergangsphase nötig machen könne<sup>107</sup>. Fraglich ist daher, ob die angedachte Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen im Rahmen der Verschonungsprüfung einen solchen zulässigen Systemwechsel im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht darstellen kann.

Das BMF hat seinerseits Ende Februar Eckwerte für die Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für Unternehmensvermögen veröffentlicht, die als vorläufige Eckwerte allerdings noch der politischen Diskussion unterliegen und sich daher stets ändern können. Dennoch hat das BMF bereits zum Auftakt seiner Reformüberlegungen angekündigt, dass die Beanstandungen des BVerfG „minimalinvasiv“ umgesetzt werden sollen. Ein grundlegender Systemwechsel des Gesetzgebers im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist danach zumindest bislang nicht angestrebt.

Unter der Prämisse, dass der Gesetzgeber schrittweise ein neues System einführen möchte, müssten aber zumindest die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG in sich konsequent ausgestaltet werden. Das BMF strebt an, im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung bereits vorhandenes und miterworbenes Privatvermögen des Erwerbers einzubeziehen<sup>108</sup>.

Mangelnde Folgerichtigkeit kann zudem Folgeprobleme hinsichtlich der Gestaltungsanfälligkeit einer Regelung nach sich ziehen. Denn der systemwidrig handelnde Gesetzgeber liefert Anreize für steuerorientierte Gestaltungen<sup>109</sup>. Auch bei der alleinigen Einbeziehung von Privatvermögen in eine individuelle Bedürfnisprüfung besteht die Möglichkeit, dass die neu geschaffene Regelung in besonderem Maße gestaltungsanfällig ist. Der Gesetzgeber sollte es sich bei der künftigen Ausgestaltung der Verschonungsregel daher zum Ziel machen, eine gestaltungsfeste Regelung zu schaffen. Ansonsten besteht die Gefahr, dass sich der Gesetzgeber wieder dem Vorwurf eines Gleichheitsverstoßes i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG durch das BVerfG aussetzen muss. Bekanntlich hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 ausdrücklich betont, dass Steuergesetze, die entgegen ihrer Zwecksetzung steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen, von Anfang an verfassungswidrig sein können<sup>110</sup>. Dabei hat das BVerfG zugleich die gebotene Abwehr des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO betont<sup>111</sup>.

---

<sup>107</sup> *Englisch*, in Festschrift Lang, 2010, S. 167 (193).

<sup>108</sup> Sofern dieser Einbeziehungsansatz auf einzelne Vermögensarten beschränkt bliebe, wäre dies nicht folgerichtig (dazu *Englisch*, DB 2015, 637 [640]).

<sup>109</sup> Allgemein *Drüen*, in Festschrift Spindler, 2010, S. 29 (49).

<sup>110</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 254.

<sup>111</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 253 ff.

Die erwogene Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen kann dazu führen, dass künftig vermehrt Privatvermögen in Betriebsvermögen umgewandelt wird. Dies kann insbesondere durch Einlage, Einbringung oder durch gewerbliche Prägung mittels einer GmbH & Co. KG geschehen. Daher sollte der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung einer Neuregelung Sorge dafür tragen, dass diese nicht von Anfang an dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgesetzt ist, weil sie dem Steuerpflichtigen zu viele Umgehungsmöglichkeiten eröffnet<sup>112</sup>. Der Gesetzgeber sollte sich hierbei insbesondere das jüngste Beispiel der sog. „Cash-Gesellschaften“ vor Augen führen, dessen Gestaltungen im Rahmen der §§ 13a, 13b ErbStG bis zur Einführung von § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG aus Sicht des II. Senats des BFH anzuerkennen waren<sup>113</sup>. Ist zudem kein System seitens des Steuergesetzgebers hinsichtlich der neuen Verschonungsregel erkennbar, kann künftig auch nicht sicher durch die Gerichte beurteilt werden, ob ein vom Steuerpflichtigen beabsichtigter positiver steuerlicher Effekt im System des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes angelegt ist oder nicht<sup>114</sup>.

Schlussendlich bleibt festzuhalten, dass der Gesetzgeber zum jetzigen Zeitpunkt weder eine folgerichtig ausgestaltete Regelung durch die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen schafft, noch infolge eines Systemwechsels ein neues Grundkonzept erkennbar ist. Darum ist die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung dem Vorwurf eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG ausgesetzt. Ob das BVerfG diesen in einer absehbaren Folgeentscheidung annehmen wird, lässt sich derzeit nicht sicher absehen. Denn einerseits könnte das BVerfG seine Prüfungsintensität in diesem Punkt aus Gründen der Gewaltenloyalität zurücknehmen, weil es selbst die Einbeziehung rechtspolitisch ins Spiel gebracht hat. Andererseits zeigt die jüngste Entscheidung vom 17.12.2014 wiederum, dass Intensität und Ergebnis der verfassungsgerichtlichen Kontrolle maßgeblich von der legislatorischen Zielsetzung der Verschonungsregelung abhängt. Bei der Zielsetzung ist der Gesetzgeber sehr frei und im Zuge einer möglichen geänderten oder konkretisierten Zielsetzung für die Verschonungsregelung und die sie nunmehr absichernde Bedürfnisprüfung ließen sich durchaus Wege ersinnen, die vom BVerfG nicht beanstandet werden. Im derzeitigen Entwurfsstadium ist dies nicht absehbar.

---

<sup>112</sup> Kirchdörfer/Layer, DB 2015, 451 (457).

<sup>113</sup> Dazu BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 271 ff.

<sup>114</sup> Allgemein zum Zusammenhang gesetzlicher Systemtreue und der Effizienz behördlicher/gerichtlicher Umgehungsabwehr *Drüen*, in Festschrift Spindler, 2010, S. 29 (49).

## **b) Zur Vereinbarkeit der Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens mit der Eigentums- und Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG)**

Die Einbeziehung des vorhandenen Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung zur Gewährung der Verschonung von der Erbschaftsteuer ist zudem an Art. 14 Abs. 1 GG zu messen. Das vorhandene Privatvermögen ist allerdings nicht Zielobjekt eines direkten Zugriffs des Staates. Vielmehr besteht die Besonderheit, dass durch die Einbeziehung lediglich mittelbar durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf das bereits vorhandene Privatvermögen zugegriffen wird.

Art. 14 GG umfasst die Eigentums- und Erbrechtsgarantie. Das BVerfG betont hierbei, dass die Erbrechtsgarantie insoweit die Eigentumsgarantie ergänze und zusammen mit dieser die Grundlage für die im Grundgesetz vorgegebene private Vermögensordnung bilde<sup>115</sup>.

Im Ausgangspunkt ist fraglich, ob Art. 14 GG für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht überhaupt Bedeutung erlangt<sup>116</sup>. Denn hinsichtlich der Auferlegung von Geldleistungspflichten vertreten der Erste und der Zweite Senat des BVerfG bekanntlich unterschiedliche Auffassungen<sup>117</sup>. Der Erste Senat ist der Ansicht, dass Art. 14 GG das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten grundsätzlich nicht schützt<sup>118</sup>. Ausnahmsweise könne der Schutzbereich von Art. 14 GG durch die Erhebung einer Abgabe allerdings berührt sein, wenn die Geldleistungspflicht den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigt, dass sie eine erdrosselnde Wirkung erzeuge<sup>119</sup>. Der Zweite Senat hingegen sieht den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG bei einer Steuerbelastung als eröffnet an und erkennt folglich auch einen Eingriff in den Schutzbereich an, wenn der Steuerzugriff an das Innehaben von vermögenswerten Rechtspositionen anknüpft<sup>120</sup>. Ob der jeweilige Zugriff sodann verfassungsrechtlich gerechtfertigt ist, hängt stets vom konkreten Einzelfall ab. Hierbei wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers insbesondere durch die allgemeinen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit begrenzt<sup>121</sup>. Der Zweite Senat betont stets, dass das geschützte Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden

---

<sup>115</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Rn. 23.

<sup>116</sup> Dazu näher *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, 2011, S. 181 ff.

<sup>117</sup> Dazu näher *Jarass/Pieroth*, GG<sup>13</sup>, 2014, Art. 14 Rn. 29.

<sup>118</sup> BVerfG, Beschluss vom 8.4.1987 – 2 BvR 909/82, BVerfGE 75, 108 Rn. 116; BVerfG, Beschluss vom 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 Rn. 134.

<sup>119</sup> BVerfG, Beschluss vom 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312 Rn. 49 f.; BVerfG, Beschluss vom 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 Rn. 134.

<sup>120</sup> BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 Rn. 34.

<sup>121</sup> BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 Rn. 40.



dürfe, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten werde<sup>122</sup>.

Der Zweite Senat hat sich daher auch hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungsteuer in seiner Entscheidung vom 22.6.1995 neben Art. 3 Abs. 1 GG mit Art. 14 GG auseinandergesetzt. Der Erste Senat hat sich hingegen in seinen Entscheidungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 7.11.2006 und vom 17.12.2014 ausschließlich mit Art. 3 Abs. 1 GG befasst.

Anhand des aufgezeigten Maßstabs der Leitlinien des Ersten und Zweiten Senats ist nun zu prüfen, ob eine Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen bei der künftigen Bedürfnisprüfung mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar ist. Der Erste Senat sieht das Vermögen als solches gegen Eingriffe durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten als nicht geschützt an. Demnach wird die Auferlegung der Pflicht zur Zahlung von Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht durch Art. 14 GG geschützt. Darum kann eine lediglich mittelbare Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen in die Erbschaft- und Schenkungsteuer erst recht nicht nach dem Maßstab des Ersten Senats vom Schutzbereich des Art. 14 GG erfasst sein.

Zudem ist auch der Ausnahmefall einer Erdrosselung, welcher nach Auffassung des Ersten Senats den Anwendungsbereich des Art. 14 GG eröffnen würde, nicht einschlägig. Eine erdrosselnde Wirkung knüpft an die Gesamtbelastung der Steuern an. Eine künftige möglicherweise eintretende Doppelbelastung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer<sup>123</sup> hinsichtlich des bereits vorhandenen Privatvermögens wird kaum erdrosselnde Wirkung erzeugen können. Denn zum einen sieht § 35b EStG bereits eine Steuerermäßigung bei der Belastung mit Einkommensteuer und zugleich Erbschaftsteuer in den Fällen eines Erwerbs von Todes wegen vor. Zudem ist relativierend festzustellen, dass das BVerfG bislang noch in keiner seiner Entscheidungen eine erdrosselnde Wirkung einer Steuernorm angenommen hat<sup>124</sup>. Während in

---

<sup>122</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rn. 49.

<sup>123</sup> Die Doppelbelastung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer lässt sich de lege lata und rechtspolitisch auf verschiedenen Wegen vermeiden (näher *Friz*, Das Verhältnis der Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Einkommensteuer, 2014, S. 103 ff.). Das BVerfG hat sich indes im jüngsten Urteil dieses Problems nicht angenommen.

<sup>124</sup> *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>22</sup>, 2015, § 3 Rz. 184; *Wernsmann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rz. 125 (Juni 2011).

der Literatur nach der Entscheidung des BVerfG zum sog. Halbteilungsgrundsatz<sup>125</sup> eine Diskussion um eine mögliche Belastungsobergrenze von 50% entflammt war<sup>126</sup>, hat das BVerfG wiederum in einer neueren Entscheidung ausdrücklich betont, dass eine steuerliche Gesamtbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer von 57,58% zumutbar sei<sup>127</sup>. Bislang ist indes noch nicht gerichtlich entschieden worden, wann die verfassungsrechtliche Obergrenze einer unzumutbaren Belastung erreicht ist.

Allerdings hat das BVerfG in seinem aktuellen Urteil auch betont, dass es im Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers liege, bei einer nicht eindeutig geklärten und auch nicht ohne Weiteres aufklärbaren Sachlage seinen Entscheidungen über zu ergreifende Maßnahmen eine Gefährdungsprognose zugrunde zu legen<sup>128</sup>. Im Hinblick auf diese gesetzgeberische Einschätzungsprärogative sei es ausreichend, dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen vertretbar und plausibel diagnostiziert hätte<sup>129</sup>. Es bedürfe insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht keines empirischen Nachweises, dass von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht nur in Ausnahmefällen Schwierigkeiten für die Fortführung von Unternehmen bis hin zur Bedrohung ihrer Existenz und des Verlusts von Arbeitsplätzen ausgingen<sup>130</sup>. Denn ohnehin sei es fraglich, wie exakt die Wirkungen eines Liquiditätsentzugs durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer in einem Unternehmen "gemessen" werden könnten<sup>131</sup>.

Auch der BFH hat bezüglich einer möglichen Erdrosselungswirkung zurückhaltend in einer Entscheidung vom 30.5.2001 nur in einem knappen Satz entschieden, dass selbst bei einer Steuerbelastung von 70 % noch keine erdrosselnde Wirkung anzunehmen sei<sup>132</sup>. Auf dem Boden der Rechtsprechung des Ersten Senats ist darum Art. 14 GG bei Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen nicht einschlägig.

Der Zweite Senat des BVerfG fordert, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck grundsätzlicher Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen

---

<sup>125</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

<sup>126</sup> Dazu näher *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Tz. 17b (Jan. 2012).

<sup>127</sup> BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 Rn. 3, 32.

<sup>128</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 144.

<sup>129</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 144.

<sup>130</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 144.

<sup>131</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 144.

<sup>132</sup> BFH, Urteil vom 30.5.2001 – II R 4/99, BStBl. II 2001, 606 Rn. 15.

vermögenswerten Rechtspositionen erhalten werde. Bei der in Rede stehenden Ausgestaltung der Bedürfnisprüfung könnte dieser Kernbestand in Einzelfällen tangiert sein. Allerdings sind insoweit Gegenargumente zu bedenken: Die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens in die individuelle Bedürfnisprüfung ist nicht verpflichtend. Der Betroffene hat die Wahl, ob er die Verschonungsregeln der §§ 13a, 13b ErbStG samt individueller Bedürfnisprüfung mit Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens in Anspruch nehmen möchte oder ob er auf die Verschonungsregeln §§ 13a, 13b ErbStG gänzlich verzichtet. Das bereits vorhandene Privatvermögen kann in die Bedürfnisprüfung eingerechnet werden, ohne dass ein gesetzlicher Zwang besteht. Darum besteht keine Vermögenseinsetzungspflicht, sondern eine Vermögenseinrechnungswahl. Selbst wenn sich der Steuerpflichtige für die Verschonungsregeln samt Bedürfnisprüfung und Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens entscheidet, sollen laut BMF nur bis zu 50% des bereits vorhandenen Privatvermögens für die Begleichung der Erbschaftsteuerschuld einzusetzen sein. Daher bleiben die anderen 50% des Privatvermögens stets verschont. Gerade bei dieser Variante könnte der Kernbestand des Vermögens hinreichend geschützt sein. Sollte die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen dennoch verfassungsrechtliche Zweifel hervorrufen, wirkt das BMF diesen mit einer „maßvollen“ Stundungsregel<sup>133</sup> entgegen, welche greifen soll, wenn private Vermögensgegenstände erst noch liquidiert werden müssten, um die Steuerschuld zu begleichen. Obgleich Stundungsregelungen immer bei ökonomischer Betrachtung die Kosten der Fremdfinanzierung eines Unternehmens beeinflussen, dürfte eine solche Regelung regelmäßig den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahren. Auch nach Maßgabe des Zweiten Senats erscheint daher die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung aufgrund der vorgesehenen Abmilderungen noch mit Art. 14 GG vereinbar.

##### **5. Ist die Einbeziehung des *mitübertragenden* Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen der Bedürfnisprüfung zur Verschonung von der Erbschaftsteuer mit Art. 3 und Art. 14 GG vereinbar?**

Im Ausgangspunkt ist festzuhalten, dass die Einbeziehung von mitübertragendem Privatvermögen des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen einer künftigen Bedürfnisprüfung nur die Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 14 GG betrifft. Wiederrum ist die Berufsfreiheit i.S.d. Art. 12 GG bei Privatvermögen nicht tangiert.

---

<sup>133</sup> Diese setzt freilich einen *marktgerechten* Stundungszins voraus, was einem Rückgriff auf die marktwidrige Steuerverzinsung mit 6 % p.a. (§ 238 AO) entgegensteht.

**a) Zur Vereinbarkeit der Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)**

Die Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens aus der Erbschaft oder Schenkung in die individuelle Bedürfnisprüfung zur Gewährung der Verschonung von der Erbschaftsteuer ist an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Hierbei ist der gleiche Prüfmaßstab anzulegen, der auch bei der Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen angewandt wurde<sup>134</sup>.

Der Erbschaftsteuergesetzgeber hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer dem Bereicherungsprinzip unterworfen. Die Steuer erfasst daher die Bereicherung beim Erben oder Beschenken. Die Einbeziehung von zugleich mitübergangenen Privatvermögen aus der Erbschaft oder Schenkung in die individuelle Bedürfnisprüfung steht mit dem Bereicherungsprinzip i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Einklang. Denn der Erwerb setzt sich sowohl aus Unternehmensvermögen als auch aus Privatvermögen zusammen. Darum steht die Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens im Gegensatz zur Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens im Einklang mit dem erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Bereicherungsprinzip. Das geltende System der Erbschaftsteuer wird durch die Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens insoweit folgerichtig umgesetzt.

Problematisch könnte allerdings sein, dass der Steuergesetzgeber das erworbene Unternehmensvermögen zu Lasten des miterworbenen Privatvermögens erhalten möchte. Damit wird der Eindruck erweckt, als ob der Gesetzgeber innerhalb eines gemeinsamen Erwerbs zwischen gutem Vermögen (erworbenes Unternehmensvermögen) und schlechtem Vermögen (erworbenes Privatvermögen) differenziert<sup>135</sup>. Im Rahmen der individuellen Bedürfnisprüfung muss der Erwerber nachweisen, dass er nicht in der Lage ist, die Steuerschuld aus mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Privatvermögen zu begleichen. Kann der Erwerber folglich die Steuerschuld mit Privatvermögen begleichen, bedarf es keiner Steuererschonung des Unternehmensvermögens mehr. Kann der Erwerber die Steuerschuld hingegen nicht mit seinem Privatvermögen begleichen, wird das Unternehmensvermögen zu 85% oder zu 100% steuerverschont. Innerhalb der Vermögensart „Unternehmensvermögen“ wird

---

<sup>134</sup> Siehe bereits sub II.4.

<sup>135</sup> Hierzu bereits kritisch *Schön*, Diskussion – Rechtfertigung der Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer, DStJG Band 22 (1999), S. 64 (65) sowie *Hey*, BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ 2007, 564 (571 f.).

also danach differenziert, ob nur Unternehmensvermögen oder auch zusätzlich Privatvermögen erworben wird<sup>136</sup>.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 22.6.1995 zur Erbschaftsteuer betont, dass die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter beschränkter sei als bei betrieblich ungebundenem Vermögen<sup>137</sup>. Damit hat das Gericht zum Ausdruck gebracht, dass es das Privatvermögen als das liquidere Vermögen einschätzt. Eine Unterscheidung zwischen liquidem und illiquidem Vermögen ist durchaus legitim<sup>138</sup>. Auch das BMF scheint davon auszugehen, dass das miterworbene Privatvermögen liquide ist. Allerdings sieht es eine Stundung für den Fall vor, dass Privatvermögen erst noch liquidiert werden muss.

Indes entspricht es nicht dem Folgerichtigkeitsgebot in die individuelle Bedürfnisprüfung lediglich das Privatvermögen einzubeziehen. Vielmehr sollte – wie vom BMF geplant – auch das mitübertragende Verwaltungsvermögen und das nicht begünstigte Unternehmensvermögen in die Bedürfnisprüfung einbezogen werden<sup>139</sup>.

Zudem steht die Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens gleichermaßen in Widerspruch zu den Lenkungszielen des Gesetzgebers wie die Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermögens<sup>140</sup>. Um die Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens in die Bedürfnisprüfung zu verhindern, kann der Erbe oder Beschenkte auch gänzlich auf die Verschonung seines Unternehmensvermögens nach den Vorschriften der §§ 13a, 13b ErbStG verzichten. Er wird sodann die Steuerschuld unter Rückgriff auf sein Unternehmensvermögen begleichen. Eine Ausschlagung der Erbschaft ist in dieser Konstellation indes wenig wahrscheinlich, weil neben Unternehmensvermögen auch Privatvermögen übergeht.

Darüber hinaus ist die Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung genauso gestaltungsanfällig wie die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privat-

---

<sup>136</sup> Ebenso kritisch *Bäumli*, *StuB* 2015, 83 (87).

<sup>137</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Rn. 30.

<sup>138</sup> Ebenso *Hey*, *JZ* 2007, 564 (571).

<sup>139</sup> Ebenso *Englisch*, *DB* 2015, 637 (640).

<sup>140</sup> Siehe bereits sub II.4.

vermögen<sup>141</sup>. Denn bei mitübergehendem Privatvermögen wird der Schenker oder Erblasser Sorge dafür tragen, dass eine Einbeziehung von Privatvermögen verhindert wird<sup>142</sup>.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG weniger bedenklich erscheint als die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen. Allerdings sollte der Gesetzgeber auch die Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens überarbeiten, um nicht einem Verstoß nach Art. 3 Abs. 1 GG ausgesetzt zu werden.

### **b) Zur Vereinbarkeit der Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens mit der Eigentums- und Erbrechtsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG)**

Fraglich ist zudem, ob die Einbeziehung des mitübertragenden Privatvermögens mit Art. 14 GG vereinbar ist. Nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG bestimmt der Gesetzgeber dessen Inhalt und Schranken. Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 22.6.1995 ausdrücklich betont, dass diese Regelungsbefugnis auch dem Erbschaftsteuergesetzgeber eine weitreichende Gestaltungsbefugnis eröffnet<sup>143</sup>. Aufgrund dieser weitreichenden Gestaltungsbefugnis kann der Steuergesetzgeber damit auch bestimmen, dass er das mitübertragende Privatvermögen des Erben bzw. des Beschenkten im Rahmen der Bedürfnisprüfung einbeziehen möchte. Zudem soll nur bis 50% des miterworbenen Privatvermögens einbezogen werden, so dass der restliche Teil verschont bleibt. Trotz dieser relativen Grenze wäre freilich in absoluter Höhe beträchtliches Vermögen einzusetzen. Allerdings soll weiterhin bei Vermögensgegenständen, die erst noch liquidiert werden müssten, eine Stundung der Steuer in Betracht kommen. Darum genügt die Regelung auch den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit. Die Einbeziehung von mitübertragendem Privatvermögen in die Bedürfnisprüfung ist mit Art. 14 GG vereinbar<sup>144</sup>.

**6. Im Fall einer Einbeziehung des mitübertragenen Privatvermögens müssten vermutlich längere Zeiträume von Übertragungen berücksichtigt werden. Welche – auch verfassungsrechtlich relevanten – Regelungen müsste der Gesetzgeber einführen, um eine dem Gleichheitsartikel (Art. 3) des GG genügende Regelung zu implementieren? Welche Probleme ergeben sich hier?**

---

<sup>141</sup> Siehe bereits sub II.4.

<sup>142</sup> Siehe bereits sub II.4.

<sup>143</sup> BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 Rn. 26.

<sup>144</sup> *Englisch*, DB 2015, 637 (640) sieht es wohl allgemein als unbedenklich an, das mitübertragende Privatvermögen in eine Bedürfnisprüfung einzubeziehen.

Die geplante Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung setzt „Gestaltungs-Anreize“. Denn der zukünftig betroffene Schenker oder Erblasser wird versuchen, Betriebsvermögen und Privatvermögen möglichst getrennt zu übertragen, um die Einbeziehung des Privatvermögens in die Bedürfnisprüfung zu verhindern.

Darum steht der Steuergesetzgeber nunmehr vor der Herausforderung, eine gestaltungsfeste Regelung zu schaffen. Er sollte bereits im Vorhinein eine Vielzahl von Steuerumgehungen bedenken, so dass sie in die neue Regelung aufgenommen werden können. Nur dann können ungewünschte Gestaltungen vermieden werden. Der Steuergesetzgeber kann neben der Erfassung von vorhersehbaren unzulässigen Gestaltungen auch ausdrücklich besondere Gestaltungen zulassen. Fraglich ist allerdings, ob es gesetznstechnisch überhaupt möglich ist, eine solche „vorausschauende“ Regelung zu schaffen<sup>145</sup>.

Insbesondere müssen die bedeutsamen Gestaltungsmöglichkeiten bedacht werden, in denen zunächst nur das Betriebsvermögen übertragen wird und Jahre später sodann das Privatvermögen oder beides in umgekehrter Reihenfolge<sup>146</sup>. Zudem kann das Betriebsvermögen und das Privatvermögen auf verschiedene Personen übertragen werden<sup>147</sup>.

Der Steuergesetzgeber sollte darauf bedacht sein, die künftige Regelung folgerichtig auszugestalten. Denn nur eine systemgerechte Steuergesetzgebung kann die Grundlage eines wirksamen Umgehungsschutzes sein<sup>148</sup>.

Bekanntlich hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 betont, dass Steuergesetze, die entgegen ihrer Zwecksetzung steuermindernde Gestaltungen in erheblichem Umfang zulassen, von Anfang an verfassungswidrig sein können<sup>149</sup>. Allerdings soll es sich nur um typische Gestaltungen handeln, so dass atypische Einzelfälle außer Betracht bleiben<sup>150</sup>. Dabei hat das BVerfG zugleich die gebotene Abwehr des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO hervorgehoben<sup>151</sup>. Zudem bemerkt das BVerfG, dass zwar un-

---

<sup>145</sup> Ebenso kritisch *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (457).

<sup>146</sup> Ebenso *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (457).

<sup>147</sup> Ebenso wiederum *Kirchdörfer/Layer*, DB 2015, 451 (457).

<sup>148</sup> Näher *Drüen*, in Festschrift Spindler, 2010, S. 29 (50).

<sup>149</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 254.

<sup>150</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 254.

<sup>151</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 253 ff.

erwünschte, aber nicht rechtsmissbräuchliche Gestaltungen die Verfassungsmäßigkeit einer Norm nicht berühren<sup>152</sup>.

Daher muss der Steuergesetzgeber bei der Ausgestaltung seiner Neuregelung Sorge dafür tragen, dass diese nicht von Anfang an dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) durch das BVerfG ausgesetzt ist. Die neue Regelung sollte diesen Maßstäben folgend keine Anreize für Umgehungsmöglichkeiten „in erheblichem Umfang“ setzen und „typische Gestaltungen“ erfassen. Hierbei wird insbesondere den Übertragungszeiträumen besondere Bedeutung zukommen. Im geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht agiert der Gesetzgeber in der Vorschrift des § 14 ErbStG bereits mit einem 10-Jahres-Zeitraum bei der Berücksichtigung von früheren Erwerben. Diesen 10-Jahres-Zeitraum hat das BMF auch bereits in seinen Eckwerten für die erwerbsbezogene Obergrenze von 20 Mio. Euro aufgegriffen. Hiernach sollen mehrere Erwerbe innerhalb von 10 Jahren zusammengerechnet werden. Möglicherweise wird das BMF den 10-Jahres-Zeitraum auch bei der Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung integrieren.

## **7. Welche Bewertungsverfahren sind im Falle einer Einbeziehung des Privatvermögens anzuwenden?**

Während sich das BVerfG in seiner Entscheidung vom 7.11.2006<sup>153</sup> umfassend mit den damaligen Bewertungsregeln auseinandergesetzt hat, spielt das Bewertungsrecht in seiner Entscheidung vom 17.12.2014 in den Urteilsgründen überhaupt keine Rolle<sup>154</sup>. Eine verfassungsgerichtliche Stellungnahme zur Bewertung von Unternehmensvermögen hat das BVerfG mangels Entscheidungserheblichkeit im konkreten Fall der Normenkontrolle nicht abgegeben, so dass für die Praxis die Frage der Verfassungskonformität der Bewertung von Unternehmensanteilen und speziell die Auslegung von § 9 Abs. 3 BewG nicht beantwortet ist<sup>155</sup>. Diese Unsicherheiten in der Bewertungsfrage würden im Falle einer Einbeziehung des Privatvermögens auf diesen Bereich erstreckt. Dabei hat das BVerfG im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung hinsichtlich der individuellen Bedürfnisprüfung die „typischerweise einhergehenden Bewertungsfragen“ zumindest erwähnt<sup>156</sup>.

---

<sup>152</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 254.

<sup>153</sup> BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

<sup>154</sup> Gleiche Einschätzung *Steger/Königer*, Erbschaftsteuer „3.0“ – erneuter Reparaturauftrag an den Gesetzgeber, Handlungsoptionen und Lösungsmöglichkeiten bei einer Neuregelung, BB 2015, 157 (164).

<sup>155</sup> *Piltz*, DStR 2015, 97 (101).

<sup>156</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 152.



Falls Privatvermögen im Rahmen einer künftigen Neuregelung mitberücksichtigt werden sollte, müsste dieses gleichermaßen wie auch das Unternehmensvermögen bewertet werden. Eine zusätzliche Bewertung von Privatvermögen wird allerdings viel Personal- und Kostenaufwand sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen verursachen.

Die Bewertungsverfahren unterscheiden sich je nachdem ob es um die Bewertung von bereits vorhandenem Privatvermögen oder um die Bewertung von miterworbenem Privatvermögen geht. Bei der Bewertung von miterworbenem Privatvermögen muss berücksichtigt werden, dass die Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen in die Verschonungsprüfung dem im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht unterliegenden Bereicherungsprinzip entspricht.

Hingegen widerspricht die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen dem erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Bereicherungsprinzip. Die Vorschrift des § 12 ErbStG, welche auf das Bewertungsgesetz (BewG) verweist, nimmt auf die Bewertung des Erwerbs Bezug. Daher kann § 12 ErbStG nur auf die Fälle von miterworbenem Privatvermögen angewendet werden. Auf bereits vorhandenes Vermögen des Erben bzw. des Beschenkten, welches nicht mehr vom Bereicherungsprinzip umfasst ist, findet § 12 ErbStG keine Anwendung.

Für miterworbenes Privatvermögen gilt damit für die Bewertung die Regelung des § 12 ErbStG. Die Bewertung richtet sich nach den Vorschriften des BewG. Das miterworbene Privatvermögen kann sich aus verschiedenen Bestandteilen zusammensetzen, so dass gegebenenfalls unterschiedliche Bewertungsmethoden des BewG angewendet werden müssen. Im BewG finden sich allgemeine Bewertungsvorschriften und besondere Bewertungsvorschriften. Die Bewertung des Grundvermögens richtet sich nach den besonderen Vorschriften der §§ 179 ff. BewG. Zum Grundvermögen gehören nach § 68 BewG insbesondere private unbebaute und bebaute Grundstücke. Während unbebaute Grundstücke nach dem Bodenrichtwertverfahren nach § 179 BewG bewertet werden, unterliegen bebaute Grundstücke je nach Grundstücksart nach § 182 BewG drei verschiedenen Bewertungsverfahren (dem Vergleichswert-, dem Ertragswert- und dem Sachwertverfahren). Weist der Steuerpflichtige allerdings nach, dass der gemeine Wert am Bewertungsstichtag niedriger ist als der ermittelte Wert, so ist dieser nach § 198 BewG anzusetzen.

Das Privatvermögen kann sich neben Immobilien auch aus Wertpapieren, Anteilen, Kapitalforderungen und sonstigem Vermögen zusammensetzen. Die Bewertung dieser Vermögensarten unterliegt den allgemeinen Bewertungsvorschriften. § 11 BewG regelt die Bewertung von Wertpapieren und Anteilen. Kapitalforderungen sind nach § 12 BewG mit dem Nennwert anzusetzen. Das übrige Privatvermögen wird nach § 9 BewG mit dem gemeinen Wert angesetzt.

Für bereits vorhandenes Privatvermögen, das nicht zum Vermögensanfall i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG rechnet, findet § 12 ErbStG keine Anwendung, so dass nunmehr zwei Alternativen für die Bewertung dieses Vermögens denkbar sind. Zunächst könnte der Gesetzgeber eine neue Bewertungsregelung für die Bedürfnisprüfung einführen. Die Einführung besonderer Bewertungsregelungen allein für die Bedürfnisprüfung wäre regelungstechnisch und in der Administration aufwendig. Verzichtet der Gesetzgeber auf neue Bewertungsregelungen, so müsste in den Vorschriften über die Bedürfnisprüfung ein besonderer Verweis auf das BewG erfolgen, so dass dieses auch für bereits vorhandenes Privatvermögen Anwendung finden kann. Besondere Bewertungsregelungen, welche nach § 1 Abs. 2 BewG den Anwendungsbereich des BewG ausschließen würden, sind nicht einschlägig. Insbesondere greift nicht die Vorschrift des § 6 EStG, weil sie nur auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzuwenden ist.

**8. Nach den vom BMF vorgelegten Eckwerten zur Neuregelung der Erbschaftsteuer soll bereits vorhandenes Privatvermögen nicht im Rahmen der Bedürfnisprüfung berücksichtigt werden, wenn es wiederum in Unternehmen/Betrieben angelegt wird. Welche Anforderungen stellen sich an diese Anlagen bzw. an die vorgenommenen Bindungen dieses Vermögens in Unternehmen/Betrieben?**

Bereits vorhandenes Privatvermögen soll in der individuellen Bedürfnisprüfung ausnahmsweise dann nicht berücksichtigt werden, wenn es in Unternehmen betrieblich gebunden ist. Fraglich ist daher, welche Anforderungen an solche Bindungen des Privatvermögens in Unternehmen zu stellen sind und wie dauerhaft bzw. gegenständlich verfestigt die Bindung ausgestaltet sein muss. Mangels konkreter Vorschläge liegt in dieser Frage vieles im spekulativen Bereich.

Außerdem ist eine Ausnahmeregelung stets besonders gestaltungsanfällig, so dass der Steuer- gesetzgeber auch insoweit gehalten ist, eine gestaltungsabwehrfeste Regelung einzuführen. Der Steuergesetzgeber könnte bestimmte Haltefristen für das Privatvermögen einführen, um zu vermeiden, dass ein künftiger Erbe oder Beschenkter einem Unternehmen kurzzeitig Pri- vatvermögen zuführt, um es sodann unmittelbar nach einem erbschaft- oder schenkungsteuer- rechtlichen Erwerb („Stichtag“) wieder zu entnehmen. Eine willkürliche Beeinflussung von Stichtagswerten gehört als unangemessene Gestaltung zu den anerkannten Fallgruppen des § 42 AO<sup>157</sup>. Die Bindungsanforderungen müssen als gesetzliches Untermaß einer willkürli- chen Beeinflussung von Stichtagswerten entgegentreten. Je nach Ausgestaltung können sie darüber hinausgehen.

### III. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse

1. Das BVerfG fordert in seiner Entscheidung entweder eine individuelle Bedürfnisprüfung für große Unternehmen oder die Festlegung einer allgemeinen Obergrenze für die Verscho- nung. Indes lässt es offen, ob auf das Verschonungsbedürfnis des Unternehmens oder auf das Verschonungsbedürfnis des Erwerbers von solchen Unternehmen abzustellen ist. Der chan- gierte Blickwinkel des BVerfG legt nicht zwingend fest, dass der Reformgesetzgeber die Be- dürfnisprüfung beim Erwerber und nicht auch beim Unternehmen ansiedeln kann.
2. Das BVerfG überlässt die Frage der Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens des Erben bzw. des Beschenkten in eine Bedürfnisprüfung der gesetzgeberischen Gestaltungsfrei- heit.
3. Das BVerfG überlässt die Frage der Einbeziehung des bereits vorhandenen Privatvermö- gens in eine Bedürfnisprüfung ebenso der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.
4. Der Gesetzgeber hat zum jetzigen Zeitpunkt weder eine folgerichtig ausgestaltete Regelung durch die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen geschaffen noch ist infolge eines Systemwechsels ein neues Grundkonzept erkennbar. Zudem erzeugt die geplante Einbe- ziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen Lenkungswirkungen, die den gesetzgeberi- schen Zielen zuwider laufen können. Darum ist die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung dem Vorwurf eines Verstoßes gegen

---

<sup>157</sup> Allgemein dazu *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Tz. 61 ff. (Jan. 2010) sowie *Fischer*, in Hüb- schmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rz. 430 ff. (März 2009).

den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgesetzt. Dagegen verstößt auf dem Boden der bisher sehr zurückhaltenden Rechtsprechung die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung bei hinreichenden Abmilderungen durch Quoten- und Stundungsregel nicht per se gegen die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG.

**5.** Die Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen erscheint unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG weniger bedenklich als die Einbeziehung von bereits vorhandenem Privatvermögen. Allerdings sollte der Gesetzgeber auch die Einbeziehung des miterworbenen Privatvermögens überarbeiten, um nicht einem Verstoß nach Art. 3 Abs. 1 GG ausgesetzt zu werden. Dagegen verstößt auf dem Boden der bisherigen Rechtsprechung die Einbeziehung von miterworbenem Privatvermögen in die individuelle Bedürfnisprüfung kaum gegen die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG.

**6.** Der Steuergesetzgeber steht vor der Herausforderung eine gestaltungsfeste Regelung zu schaffen. Er muss bei der Ausgestaltung seiner Neuregelung Sorge dafür tragen, dass diese nicht wegen struktureller Umgehungsmöglichkeiten dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) ausgesetzt ist. Die neue Regelung sollte den verfassungsgerichtlichen Maßstäben folgend keine Anreize für Umgehungsmöglichkeiten „in erheblichem Umfang“ setzen und „typische Gestaltungen“ erfassen. Allerdings kann der Steuergesetzgeber neben der Erfassung von vorhersehbaren unzulässigen Gestaltungen auch ausdrücklich zulässige Gestaltungen normieren.

**7.** Die Bewertungsverfahren unterscheiden sich je nachdem ob es sich um die Bewertung von bereits vorhandenem Privatvermögen oder um die Bewertung von miterworbenem Privatvermögen handelt. Für miterworbenes Privatvermögen gilt für die Bewertung aufgrund des geltenden Bereicherungsprinzips die Regelung des § 12 ErbStG, so dass sich die Bewertung nach den Vorschriften des BewG richtet. Für die Einbeziehung bereits vorhandenen Privatvermögens findet § 12 ErbStG keine Anwendung. Zwei Alternativen sind für die Bewertung denkbar. Zum einen könnte der Gesetzgeber eine neue Bewertungsregel für die Bedürfnisprüfung einführen. Alternativ und naheliegender wäre ein besonderer Verweis auf das BewG, so dass dieses auch für bereits vorhandenes Privatvermögen Anwendung findet.

**8.** Der Steuergesetzgeber sollte bestimmte Haltefristen für das in Unternehmen angelegte Privatvermögen einführen, um zu vermeiden, dass ein künftiger Erbe oder Beschenkter einem

Unternehmen kurzzeitig Privatvermögen zuführt, um es sodann unmittelbar nach einem erb- schaft- oder schenkungsteuerrechtlichen Erwerb („Stichtag“) wieder zu entnehmen. Eine willkürliche Beeinflussung von Stichtagswerten gehört als unangemessene Gestaltung zu den anerkannten Fallgruppen des § 42 AO. Freilich begegnet die Formulierung spezieller Umge- hungsvorschriften nicht zu unterschätzenden Schwierigkeiten.

**9.** Insgesamt ist mit dem BVerfG der große Gestaltungsspielraum des Erbschaftsteuerreform- gesetzgebers zu betonen. An die Stelle des zum Teil schnell vergebenen Prädikats der Verfas- sungswidrigkeit allgemeiner Umsetzungsvorschläge muss im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine genaue verfassungsrechtliche Prüfung der konkreten Gesetzesvorschläge erfolgen. Der gesamte Duktus des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 lässt nicht erwarten, dass das BVerfG im vierten Durchgang zum ErbStG ein Aufgreifen verfassungsgerichtlich erwähnter Optionen durch den Gesetzgeber beanstanden wird.

**10.** Aus meiner Sicht liegt der Schlüssel zu einer verfassungsfesten Ausgestaltung der Erb- schaftsteuerreform nicht in der Deutungshoheit über einzelne Randnummern der Entschei- dung des BVerfG, sondern vielmehr in einer zukunftsweisenden Zieldefinition für die Ver- schonungsregeln durch den Gesetzgeber: In Ausfüllung der vom BVerfG anerkannten Ge- meinwohlziele muss sich der Reformgesetzgeber nicht auf das mittelbare Ziel der Sicherung von Arbeitsplätzen beschränken, sondern kann sich noch stärker direkt zum Erhalt oder zur Förderung bestimmter Formen der Wirtschaftsstrukturen, wie der „mittelständisch geprägten Unternehmenslandschaft“, von „Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt wer- den“ oder von „familiengeführten Unternehmen“<sup>158</sup>, bekennen<sup>159</sup>. Durch diese erweiterte und gestärkte Zielvorgabe würde er nicht nur die Ausgestaltung der geforderten Bedürfnisprüfung, sondern allgemein die verfassungsgerichtliche Kontrolle am Maßstab der strikten Verhältnis- mäßigkeitskontrolle steuern.

Duisburg, im April 2015

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

---

<sup>158</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 159, 161 f., 178.

<sup>159</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, Rn. 163, nennt explizit an erster Stelle das „Ziel, die vorhandene Struktur kleiner und mittelständischer Familienunternehmen“ zur erhal- ten und zu stärken als „ein Gemeinwohlziel, dem er einen hohen Stellenwert zuordnen durfte“ und leitet daraus sekundär ab „damit auch deren Arbeitsplätze zur erhalten und zu stärken“.