



www.npoR.de Heft 1/2015 Seiten 1–88

npoR

ZEITSCHRIFT
FÜR DAS RECHT
DER NON PROFIT
ORGANISATIONEN

Herausgeber

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer (geschäftsführend), Dr. Wilhelm-Albrecht Achilles, Prof. Dr. Arnd Arnold, Prof. Dr. Michael Droege, Prof. Dr. Hans Fleisch, Prof. Dr. Stefan Geibel, Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Monika Jachmann, Prof. Dr. Dominique Jakob, Prof. Dr. Martin Nolte, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. em. Dr. Dieter Reuter, Dr. Andreas Richter, Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Dr. Robert Schütz, Dr. Ulrich Segna, Dr. Thomas Wachter, Dr. Reinmar Wolff

Aufsätze

- Gemeinnützige im Wettbewerb um staatliche Beihilfen und Aufträge im Gesundheitswesen – EU-Beihilferecht und Vergaberecht im Spiegel aktueller Rechtsprechung und Gesetzgebung (*Dr. Alexander Hübner*) S. 1
Wohl gesprochen! Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des BVerfG (*Dr. K. Jan Schiffer*) S. 4
Introduction to the law of English charities – part one: History, legal framework and recent developments in the third sector (*Dr. Nina Christiane Lück*) S. 10

Praxisforum

- Ein Standard für wirkungsorientierte Berichterstattung – der Social Reporting Standard (*Lena Maria Wörrlein, M.A.*) S. 14

Vereinsrecht kompakt

- Aktuelle vereinsrechtliche Rechtsprechung (*Michael Röcken*) S. 17

npoR-Report

- Steuerrecht und andere Rechtsgebiete
(*Elias Bornemann/Victor Klene/Dr. Frauke Rawert/Ruben Rehr/Kathrin Wrede*) S. 20

Rechtsprechung

- OLG Brandenburg: Kein öffentliches Interesse an Löschung aus Vereinsregister S. 26
OLG Stuttgart: Nichtwirtschaftlicher Verein trotz Betrieb eines Waldorfkindergartens S. 27
BGH: Inanspruchnahme eines Stiftungsvorstands durch die Stiftung selbst S. 28
BFH: Einkommensbesteuerung der auf einem Vermächtnis beruhenden Leistungen einer Stiftung an Destinatäre S. 35
Anmerkung *Tim Maciejewski, LL.B.* S. 39
EuGH: Beauftragung ehrenamtlicher Organisationen für Krankentransportdienstleistungen gegen Kostenerstattung S. 41

Verwaltungsanweisungen

- BMF: Umsatzsteuerbefreiung von ehrenamtlichen Tätigkeiten nach § 4 Nummer 26 UStG; Informatorisches Gespräch am 10. Juni 2013 im BMF mit Anmerkung von *Werner Hesse* S. 71

Dr. K. Jan Schiffer, Bonn *

Wohl gesprochen! Anmerkungen zum Erbschaftsteuer-Urteil des BVerfG

Im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gibt es verschiedene vollständige oder teilweise Befreiungen von ebendieser Steuer. § 13a ErbStG und § 13b ErbStG regeln einen besonderen Fall, denn sie betreffen einen ganzen Vermögensbereich. Aus diesen Vorschriften ergibt sich bislang eine steuerliche Verschonung des betrieblichen Vermögens. Zu dem danach begünstigten Vermögen gehören land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, an deren Nennkapital der Erblasser oder der Schenker zu mehr als 25% unmittelbar beteiligt waren/sind. Das BVerfG¹ hat auf Vorlage des BFH² zu der in der Wirtschafts- und Fachwelt vielfach diskutierten Frage entschieden, ob diese Bestimmungen in Verbindung mit der Tarifvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG in ihrer im Jahre 2009 maßgeblichen Fassung gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

I. Ein Blick auf die dem Urteil vorangegangene Diskussion

Was gab es vor dem Urteil für Diskussionen und Hinweise zu den Verschonungsregelungen sowie zu dem zu erwartenden Urteil des BVerfG! Betrachten wir eine – natürlich nur subjektive – Auswahl:

*Paul Kirchhof*³ betonte etwa die vielfach geäußerte Hoffnung, das Erbschaftsteuerrecht ließe sich vereinfachen, wenn die Steuerbefreiungen entfielen. Werde die Bereicherung auf der Basis eines realitätsnahen Verkehrswerts berechnet, so genüge ein einheitlicher Steuersatz von 10%. *Piltz*⁴ schlug in dieselbe Kerbe: Die Abschaffung der Erbschaftsteuer wäre vernünftiger als der Status quo. Auch er meinte, eine verfassungsmäßige und gerechte Lösung lasse sich (außer durch Abschaffung) nur in der Weise finden, dass die „Unternehmensvergünstigungen der jetzigen Art wegfallen“, dafür aber die Steuersätze erheblich gesenkt würden.

*Stein*⁵ dagegen bewertete die Verschonung von Betriebsvermögen als „notwendig“. Keinesfalls dürfe eine Steuerbelastung im Erbfall zu einer Beeinträchtigung der Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit von Unternehmen

* Der Autor ist Rechtsanwalt und Partner bei SP&P Schiffer&Partner in Bonn.

1 BVerfG, Urte. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DSStR 2015, 31.

2 BFH, Beschl. v. 27.9.2012 – II R 9/11, DSStR 2012, 2063.

3 *Kirchhof*, BB 1-2/2013, I.

4 *Piltz*, DSStR 2013, 228, 233.

5 *Stein*, BB 26, 2013, I.

führen. Die *Stiftung Familienunternehmen* kam dazu in einer Untersuchung vor dem Urteil⁶ unter anderem zu dem Ergebnis, dass von den Familienunternehmen, die einen Erb- oder Schenkungsfall hatten und einen Verschonungsabschlag in Anspruch genommen haben, 43% im Zuge der Nachfolgeregelung das Unternehmen oder Teile des Unternehmens hätten verkaufen müssen, wenn es den Verschonungsabschlag nicht gegeben hätte.

Wenngleich überwiegend die Erwartung geäußert wurde, das BVerfG werde die Unvereinbarkeit der fraglichen Bestimmungen mit der Verfassung feststellen und den Gesetzgeber erneut zu einer Reform binnen einer bestimmten Frist auffordern⁷, wurde zugleich doch auch die Befürchtung geäußert, das Gesetz könne sogar rückwirkend für nichtig oder als mit dem Grundgesetz nicht vereinbar erklärt werden.⁸

*Kirchdörfer*⁹ erklärte nach der mündlichen Verhandlung, an der er als Verfahrensbeteiligter für die *Stiftung Familienunternehmen* teilgenommen hatte, es sei fraglich, ob das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit der Verschonungsabschläge in der bisherigen Form bestätigen werde. Natürlich gab es auch, wie in solchen Fällen drohender Änderungen des ErbStG üblich, die Empfehlung, „letzte Gestaltungschancen vor der Entscheidung des BVerfG zur ErbSt.“ zu nutzen.¹⁰ Selbst *Wachter*¹¹ betonte, die Zukunft des deutschen ErbStG sei ungewiss. Für Unternehmenserben könne die Situation wohl kaum besser werden. Wer von den „jetzigen“ Regelungen profitiere, solle eine zeitnahe Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge in Betracht ziehen. Die amtliche Steuerstatistik deute darauf hin, das geschehe in vielen Fällen auch tatsächlich. Diese „Aufregung“ war angesichts der dann gefällten Entscheidung des BVerfG zu der grundsätzlichen Weitergeltung der bisherigen Regelung bis gegebenenfalls zum 30.6.2016 im Nachhinein betrachtet erfreulicherweise überflüssig.

II. Zur Bedeutung der Steuer: Zahlen und Empirie

In seinem Urteil vom 17.12.2014 verweist das BVerfG ersichtlich mit Blick auf die fachlichen und politischen Diskussionen sowie „Berechnungen“ im Vorfeld des Urteils ausführlich auf die finanzielle Bedeutung der Erbschaft- und Schenkungsteuer für unser Staatswesen hin und nennt dazu Zahlen nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen (BVerfG-Urteil: Rn 40 f.).¹² Diese Einordnung erscheint mir angesichts der „aufgeregten“ Diskussion zu der Steuer¹³ ausgesprochen sachdienlich. Betrachten wir die wesentlichsten Zahlen!

Das Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer liegt jährlich bei ca. 4,5 Mrd. Euro. Der Steuerwert des durch Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen übertragenen Vermögens hat sich von 2007 bis 2012 mehr als verdoppelt (2007: 33,7 Mrd. Euro; 2012: 74,2 Mrd. Euro). Durch die §§ 13a und 13b ErbStG sind von diesen Steuerwerten im Jahr 2009 3,4 Mrd. Euro, im Jahr 2010 7,2 Mrd. Euro, im Jahr 2011 20 Mrd. Euro und im Jahr 2012 40,2 Mrd. Euro steuerfrei gestellt worden.

Die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Unterscheidung zwischen begünstigtem unternehmerischen und nicht begünstigtem sonstigen Vermögen sieht das BVerfG vor diesem „Zahlenhintergrund“ auch deshalb als erforderlich an, weil die Unterscheidung die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht nur in einem Randbereich erfasst, sondern zu einer strukturellen Zweiteilung dieser Steuer führt. Von dem Steuerwert des in den Jahren 2009 bis 2012 insgesamt unentgeltlich übertragenen Vermögens sei mehr als ein Drittel über §§ 13a und 13b ErbStG von der Erbschaft-

und Schenkungsteuer befreit gewesen (Rn. 131).

Es hat in 2010 insgesamt 858.768 Sterbefälle gegeben, von denen 94% steuerlich nicht aufgegriffen wurden, weil von vornherein erkennbar war, dass eine Steuerbelastung nicht entstand. In den verbleibenden 51.490 Sterbefällen ist eine Erbschaftsteuerveranlagung durchgeführt worden. Ein Verschonungsabschlag nach § 13a ErbStG, der den steuerpflichtigen Erwerb reduziert oder ganz auf null abgesenkt hat, ist dabei in 2010 in 2.440 Sterbefällen gewährt worden.

Auch später in dem Urteil geht das BVerfG wieder auf empirische Betrachtungen ein und findet zu einem letztlich nicht erstaunlichen Ergebnis (Rn. 220). Der BFH habe in seinem Vorlagebeschluss eine Überprivilegierung der Erwerber begünstigten Vermögens vor allem deshalb angenommen, weil weit über 90% aller Unternehmen/Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte aufwiesen und damit die Lohnsummenregelung im Regelfall für die steuerliche Verschonung keine Rolle spiele. Dem sei in der Diskussion und auch in verschiedenen in dem Verfahren selbst abgegebenen Stellungnahmen entgegengehalten worden, dass über 80% der Beschäftigten im Jahr 2008 in Betrieben tätig gewesen seien, für welche die Lohnsummenregelung Anwendung finde, und dass außerdem die größten Unternehmen, die weniger als 1% aller Unternehmen ausmachten, rund 65% der gesamten steuerbaren Unternehmensumsätze erwirtschafteten.

Dieser Einwand geht, wie das BVerfG betont, an der Regelungskonzeption des ErbStG vorbei, weil er bei der Lohnsummenregelung anstatt der vom Gesetz vorgegebenen unternehmensbezogenen eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung einnehme. Die Verschonungsregelung solle aber für den Erwerber eines konkreten Unternehmens einen Anreiz setzen, die Arbeitsplätze in diesem Unternehmen zu erhalten. Dem entsprechend komme es auf die Verhältnisse in den konkreten Unternehmen und die Zahl der durch die Lohnsummenregelung erfassten Unternehmen an und nicht auf den Anteil der dort Beschäftigten an der Gesamtzahl aller Beschäftigten.

Kahle/Hiller/Eichholz verweisen zu dem Urteil auf weitere Daten.¹⁴ Danach ist es – an sich für die Fachwelt wenig überraschend – eine Frage des Einzelfalles, ob es durch eine Erbschaftsteuerschuld zur Bestandsgefährdung eines Unternehmens komme. Zwischen 2009 und 2013 sei es zu 22 Stundungsanträgen (§ 28 ErbStG) gekommen, neun Anträge seien positiv beschieden worden. Demnach gibt es zur vielfach angenommenen grundsätzlichen Bestandsgefährdung durch die Steuer keine eindeutigen empirischen Belege.

Empirische Belege wären aus Sicht des BVerfG auch gar nicht entscheidend. Das Gericht sieht (Rn. 144 ff.) einen Ein-

6 http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Die-Auswirkungen-der-Erbschaftsteuer-auf-Familienunternehmen.pdf, S. 44.

7 Siehe etwa *Brüggemann*, Erbfolgebesteuerung, 2012, S. 289, 292. Siehe generell zu den dogmatischen Fragen in diesem Zusammenhang etwa *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 ff.

8 Siehe etwa *Brüggemann*, a.a.O.

9 *Kirchdörfer*, FuS 2014, 129.

10 Siehe z.B. http://www.steuer-jourfixe.de/pdf_2014/JF_11_14.pdf (zuletzt eingesehen am 22.1.2015).

11 *Wachter*, GmbHReport 2014, R225, R226.

12 Die nachfolgenden Zahlen in den Klammern im Text beziehen sich auf die Rn. des BVerfG-Urteils.

13 Siehe *Ziffer I.* und *III.* anschaulich zur „Vorgeschichte“ auch *Seer*, GmbHReport 2015, 113 ff.

14 *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183, 185.

schätzungsspielraum des Gesetzgebers. Er dürfe bei einer nicht eindeutig geklärten und auch nicht ohne weiteres aufklärbaren Sachlage seinen Entscheidungen über zu ergreifende Maßnahmen eine Gefährdungsprognose zugrunde legen. Diese dürfe allerdings nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte gestützt sein. Es reiche aus, dass der Gesetzgeber eine ernsthafte Gefahr von Liquiditätsproblemen bei der Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von Unternehmen vertretbar und plausibel diagnostiziert habe. Es bedürfe dazu aus verfassungsrechtlicher Sicht keines empirischen Nachweises. Es erscheine ohnehin fraglich, wie sich die Folgen einer steuerlichen Belastung für den künftigen Fortbestand eines Unternehmens vorhersehen ließen.

Damit zeigt das BVerfG die Grenzen der Überzeugungskraft von Empirie auf, betont den Verantwortungs- und Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (Einschätzungsspielraum/Gefährdungsprognose) und lehnt zugleich eine Zuweisung der Verantwortung an das BVerfG ab. Das BVerfG will hier offensichtlich kein „Ersatzgesetzgeber“¹⁵ sein.

III. Anmerkungen zu ersten Kommentierungen des aktuellen Urteils

Die Verschonungsregelungen der §§ 13a und 13b ErbStG führen, wie das BVerfG im Einzelnen ausführt, in verschiedener Hinsicht zu Ungleichbehandlungen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁶ Das Urteil hat zu durchaus „aufgeregten“ ersten Kommentierungen geführt, auf die ich nachfolgend an passender Stelle ggf. noch näher eingehen werde. Hier eine Auswahl:

Knauss spricht von der Erbschaftsteuer als „Dummensteuer“ und sieht keine Möglichkeit mehr, das bisherige Recht anzuwenden.¹⁷ Das Erste ist simple Polemik und das Zweite ist, wie unter Ziffer IV. zu zeigen sein wird, schlicht falsch.

Crezelius meint, es bleibe abzuwarten, ob der Gesetzgeber zu Rückwirkungen auf den 17.12.2014, dem Tag der Urteilsverkündung, greifen wird.¹⁸ Mit Blick auf das klar gefasste Urteil ist das, wie sogleich zu zeigen sein wird, nicht nachvollziehbar.

Hennerkes fürchtet in einem Interview unter der Überschrift „Eine sozialpolitische Kampfansage“, das Urteil könne zu einer Gefahr für den Standort Deutschland und für den Erhalt von Arbeitsplätzen werden.¹⁹ Das ist eine recht deutliche politische Wertung, für die ich jedenfalls in dem Urteil aber keine Basis finde.²⁰

Kirchdörfer meint in einer Presseerklärung vom 17.12.2014 u.a.²¹: „Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts kann die größeren Familienunternehmen in beträchtliche Schwierigkeiten bringen. Ihnen droht eine besondere Benachteiligung. [...] Die Bedürfnisprüfung ist für große Familienunternehmen so problematisch, weil sie nachweisen müssen, dass die Zahlung der Erbschaftsteuer das Unternehmen in Liquiditätsprobleme bringt. Der Familienunternehmer würde ein hohes Risiko eingehen, sollte seine Bank oder der Wettbewerber erfahren, dass die Firma durch die Erbschaftsteuer kurzfristig in Zahlungsschwierigkeiten kommen würde. Aus diesen Gründen haben bisher schon Stundungsregelungen für die Erbschaftsteuer nicht gegriffen.“ *Kirchdörfer* vertraut offensichtlich dem Steuergeheimnis nicht. Der bekannte Fall eines Fußballpräsidenten könnte ihm Recht geben. Es fragt sich, ob dieser und andere überraschend veröffentlichte Steuerfälle besondere Ausnahmen sind.

Hannes fürchtet ganz ähnlich in vielen Einzelfällen steuerliche Mehrbelastungen.²² Das mag so werden, bleibt aber an-

gesichts gegenteiliger Äußerungen aus der Politik²³ natürlich abzuwarten.

Kahle/Hiller/Eichholz sprechen sich auch nach dem Urteil für eine Abschaffung der Verschonungsregelung aus.²⁴ Aus ökonomischer Sicht überzeuge eine Neukonzeption mehr. Ein Nachbessern böte „ohne Frage neue Angriffspunkte“. Da, wie eben auch das aktuelle BVerfG-Urteil zeigt, die Juristerei und auch die verfassungsgerichtlichen Entscheidungen immer wieder zumindest auch auf Wertungsfragen und damit auf Bewertungen, das heißt auf „schöpferischen geistigen Akten“²⁵ beruhen²⁶, ist die Befürchtung neuer „Angriffspunkte“ und weiterer juristischer Diskussionen zwar richtig, aber eben auch eine juristische Binsenweisheit oder besser gesagt eine rechtswissenschaftliche Notwendigkeit. Der Gedanke vom diskussionsfreien „Rechtsanwendungsautomaten“ mag dem einen oder anderen gefallen, aber er ist auch in unserem EDV-Zeitalter nicht haltbar.²⁷ Es ist nach unserer Verfassung, was hier nicht zu vertiefen ist, nun einmal so, dass hier der Gesetzgeber zu entscheiden hat und das innerhalb seines nun aktuell vom BVerfG näher konkretisierten verfassungsrechtlichen Entscheidungsspielraumes, der angesichts der verfassungsmäßigen Gewaltenteilung in unserem Staat aus meiner Sicht nicht zu beklagen ist. Anschließend kann die Entscheidung des Gesetzgebers dann rechtsstaatlich überprüft werden. Der Presse ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber zügig entscheiden will, so soll sich jedenfalls der Bundesfinanzminister auch schon vor dem Urteil geäußert haben.²⁸

Piltz bezweifelt unter der Überschrift „Steine oder Brot?“, dass es zu der vom Bundesfinanzminister erwähnten zügigen Lösung kommen wird.²⁹ *Von Oertzen* sieht „klare Worte aus

15 Zu der entsprechenden, „populären“ Kritik siehe etwa das Interview vom 22.1.2014 mit *Scholz*, <http://www.cicero.de/berliner-republik/modell-deutschland-das-grundgesetz-ist-ein-exportschlager/56892/seite/2>.

16 Eine gute Entscheidungsprognose haben schon vor der mündlichen Verhandlung zum Beispiel *Schlarmann/Krappel*, NJW 2013, 267 ff. abgegeben. Siehe aber etwa auch *Piltz*, DStR 2010, 1913 ff. und *Daragan*, ZErB 2014, 248 ff. im Anschluss an die mündliche Verhandlung vom 8.7.2014.

17 *Knauss*, Legal Tribune Online, 17.12.2014 („BVerfG kippt Erbschaftsteuer: Was Du erbst von deinen Vätern ...“). Deutlich anders als *Knauss* z.B. auch *Stalleiken/Holtz*, ErbR 2015, 61.

18 *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 6 f.

19 www.stuttgarter-nachrichten.de, Interview von *Krause* mit *Hennerkes*, 18.12.2014.

20 So äußert sich denn auch *Hennerkes* an anderer Stelle, unternehmermagazin, 5/6-2014, 46, unter der Überschrift „Appell an die Regierung“ deutlich moderater; ähnlich auch *Kirchdörfer*, FuS 2015, 1.

21 <http://www.familienunternehmen.de/de/pressebereich/meldungen/2014/2014-12-17/erbschaftsteuer-urteil-aus-karlsruhe>. Ein „zwei-Klassen-ErbSt.-Recht“ befürchtet in diesem Zusammenhang *Stalleiken*, DB 2015, 18, 22.

22 *Hannes*, ZEV, 2015, 7, 12.

23 Siehe Fn. 28.

24 *Kahle/Hiller/Eichholz*, DStR 2015, 183, 188.

25 *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 2005, S. 164 bei Fn. 50.

26 Siehe nur *Rüthers*, Rechtstheorie, 1999, Rn. 34 f., 45 f., 48 ff., 532; *Engisch*, a.a.O., S. 164 ff.

27 Siehe nur *Engisch*, a.a.O., 137, S. 164.

28 Bonner Generalanzeiger vom 10/11.2015, S. 8; siehe auch FAZ vom 10.1.2015: „zügig und minimalinvasiv“, http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/pressebereich/clip-pings/2015/stiftung-familienunternehmen_clipping_faz_erbstsymposium_2015-01-10.pdf.

Karlsruhe“ und meint zugleich, dass dem Gesetzgeber „subtile Formulierungsüberlegungen“ bevorstehen.³⁰ Mit diesem „Einerseits-und-andererseits“ dürfte er richtig liegen. Auch Wachter findet die Erarbeitung einer verfassungskonformen Neuregelung „alles andere als einfach“.³¹ Wir warten also ab, was der Gesetzgeber unternehmen wird und sind natürlich frei, ihm fachliche Vorschläge zu unterbreiten.³² Das BVerfG hat dem Gesetzgeber in dem Urteil schon einige praktische Hinweise gegeben.

IV. Anmerkungen zu dem Urteil

Eine Grunderkenntnis ist hervorzuheben: Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber vorliegend einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich ebenfalls am Gleichheitssatz messen lassen. Sie bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, für den die Anforderungen an die Rechtfertigung mit Umfang und Ausmaß der Abweichung steigen.³³

Das BVerfG hat aus meiner Sicht vor diesem Hintergrund angemessen und abgewogen argumentiert und ist so zu einer überzeugenden Entscheidung gelangt, die dem Gesetzgeber entsprechend dessen Aufgabenbereich nach dem Grundgesetz ausdrücklich erhebliche Entscheidungsspielräume lässt. Ich möchte das hier anhand wesentlicher Punkte aus dem Urteil aufzeigen.

1. Unverhältnismäßige Ungleichbehandlung großer Unternehmen – Bedürfnisprüfung

Mit der Verschonung kleiner und mittelständischer Familienunternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer, um diese Betriebe vor möglichen Liquiditätsproblemen zu bewahren und so den Bestand dieser Unternehmen und der mit ihnen verbundenen Arbeitsplätze zu sichern, verfolgt der Gesetzgeber nach Ansicht des BVerfG gewichtige und legitime Gemeinwohlgründe (Rn. 160). Die Verschonungsregelung sei aber unverhältnismäßig, soweit die Verschonung über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreife, ohne dass das Gesetz eine Bedürfnisprüfung vorsieht (Rn. 127, 170, 278). Da das Gesetz keine Obergrenze in Bezug auf das begünstigungsfähige Vermögen vorsehe, könnten auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro erbschaft- und schenkungsteuerfrei übertragen werden (Rn. 171 f.). Das Maß der Ungleichbehandlung ist umso größer, je umfangreicher der steuerbefreite Erwerb ist. Im Ergebnis kann auch die Steuerverschonung sehr großer Unternehmen gerechtfertigt sein, sie erfordert dann aber mit Rücksicht auf den Grundsatz der Lastgleichheit besondere Vorkehrungen zur Erreichung der mit der Befreiung verfolgten Ziele. Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür. Der die Ungleichbehandlung rechtfertigende Gemeinwohlgrund liegt vielmehr allein im Schutz der übertragenen Unternehmen und der damit verbundenen Arbeitsplätze.

Bei der Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen und Großunternehmen sei für die Erbschaft- und Schenkungsteuer verfassungsrechtlich nicht eindeutig zu bestimmen, ab wann genau die aus der Steuerverschonung des unentgeltlichen Erwerbs unternehmerischen Vermögens folgende Ungleichbehandlung nicht mehr verhältnismäßig sei,

wenn die Steuerverschonung an keine Bedürfnisprüfung geknüpft ist (Rn. 174). Der Gesetzgeber habe unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung dieser Grenze festzulegen.

Wirklich überrascht hat uns das BVerfG hier nicht. Es liegt ersichtlich auf seiner bisherigen Linie.³⁴ Wohl weil wir den Fall der Verfassungswidrigkeit erbschaftsteuerlicher Regelungen ja bereits hatten und gesehen haben, wie schwierig es ist, eine verfassungskonforme Regelung zu verabschieden, gibt das BVerfG dem Gesetzgeber an dieser Stelle des Urteils klare praktische Hinweise:

- Es bleibe dem Gesetzgeber unbenommen, sich etwa auch an der Empfehlung der Kommission vom 6.5.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG, ABl. L 124/36 vom 20. Mai 2003) zu orientieren. Danach sind KMU solche, die weniger als 250 Arbeitnehmer beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro beläuft.
- Der Gesetzgeber könne auch eine absolute Obergrenze festlegen (Rn. 175).
- Halte er auch bei der Übertragung größerer Unternehmen am Steuerverschonungsmodell fest, werde er zu erwägen haben, ob in die dann in diesem Bereich gebotene Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterworbenes, nicht begünstigtes Vermögen oder unter Umständen schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll, mit der Folge, dass der Erwerber dies zur Begleichung einer Steuerschuld aus dem Unternehmensübergang einzusetzen hätte (Rn. 175).

Den praktischen Hinweis von *Kirchdörfer*³⁵ im Zusammenhang mit der Bedürfnisprüfung, insbesondere auf die Banken und die Wettbewerber der betroffenen Unternehmen und das gegebenenfalls löcherige Steuergeheimnis, sollte der Gesetzgeber im vorliegenden Zusammenhang besonders ernst nehmen.

2. Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern – Lohnsummenregelung

Die Lohnsummenregelung ist, wie das BVerfG ausführt, im Grundsatz mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (Rn. 201). Die durch die Lohnsummenregelung begründete Ungleichbehandlung dient dem Zweck, die Erwerber betrieblichen Vermögens zur Erhaltung der Arbeitsplätze zu veranlassen (Rn. 206). Die Freistellung aller Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten vom Verschonungserfordernis der Lohnsummeneinhaltung verstoße allerdings gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Rn. 213 ff.). Erwerber von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten würden unverhältnismäßig und ungerechtfertigt privilegiert (Rn. 219 ff.).

²⁹ Piltz, DStR 2015, 97, 104.

³⁰ Von Oertzen, BB 1-2/2015, I.

³¹ Wachter, GmbHReport 2015, R17, R18.

³² Beispielhaft und ausführlich: Seer, GmbHR 2015, 113, 117 ff.

³³ Siehe den 3. Leitsatz des Urteils vom 17.12.2014.

³⁴ Siehe etwa *Schlarmann/Krappel*, NJW 2013, 267 ff., insbesondere auch den Überblick zu Art. 3 Abs. 1 GG auf S. 268.

³⁵ Siehe bei Fn. 21 und auch *Kirchdörfer*, FuS 2015, 1. Konstruktiv: *Holler*, ErbR 2015, 75, 78.

Auch diese Beurteilung durch das BVerfG überrascht nicht, wenn man davon ausgeht³⁶, dass über 90% aller Unternehmen in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte aufweisen und damit bisher von der Lohnsummenregelung grundsätzlich nicht erfasst werden. Damit ist bisher die Anwendung der Lohnsummenregelung der Ausnahmefall, selbst wenn man die Prozentzahl nicht für exakt hielt und sie niedriger ansetzen würde. Ein solches „auf den Kopf gestelltes“ Regel-Ausnahme-Verhältnis entspräche ersichtlich auch nicht dem Bereicherungsprinzip³⁷ im Erbschaftsteuerrecht.

3. Besondere Gestaltungen und deren Auswirkungen

Schließlich konstatiert das BVerfG nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlungen, insoweit das Gesetz gewisse steuerliche Gestaltungen zulasse oder jedenfalls bis zum 6.6.2013 zugelassen habe. Das Gericht nennt als Beispiele die exzessive Ausnutzung der Befreiung von der Lohnsummenpflicht durch die Aufspaltung in Besitz- und Betriebsgesellschaften, die Umgehung der 50 %-Regel (§ 13b Abs. 2 S. 1 ErbStG) für Verwaltungsvermögen durch Nutzung von Konzernstrukturen und die Begünstigung von Geldvermögen durch die Schaffung von „Cash-Gesellschaften“ (Rn. 255 ff., 280).

Betrachten wir beispielhaft die „Cash-GmbH“. Darunter ist,³⁸ wie das BVerfG unter Verweis auf die Darstellung des BFH in dessen Vorlagebeschluss betont, eine GmbH zu verstehen, deren Vermögen ausschließlich aus nicht zum Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG gehörenden Geldforderungen besteht (Rn. 272). Mit solchen Gesellschaften konnten bis zum Wirksamwerden der Neuregelung des § 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4a ErbStG zum 7.6.2013³⁹ Anteile an einer zu mehr als 25 % vom Erblasser oder Schenker gehaltenen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen bestand, bei Beachtung der Behaltensregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG weitgehend oder vollständig steuerfrei übertragen werden (Rn. 273). Rein vermögensverwaltende Gesellschaften, deren Vermögen ausschließlich aus Geldforderungen bestand, wurden zum verschonten Vermögen gezählt (Rn. 271). Der BFH hat zudem, wie das BVerfG hervorhebt (Rn. 273), darauf hingewiesen, dass es bei der Übertragung solcher GmbH-Anteile auf die Erreichung bestimmter Lohnsummen und somit die Erhaltung von Arbeitsplätzen nach dem Erwerb regelmäßig nicht ankomme, weil eine „Cash-GmbH“ kaum je mehr als 20 Beschäftigte habe. Dasselbe Ergebnis wie bei einer „Cash-GmbH“ konnte nach den Ausführungen des BFH, wie das BVerfG ebenfalls ausdrücklich vermerkt (Rn. 273), auch über eine lediglich vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erreicht werden.

Das BVerfG schreibt dazu „schlicht“ (Rn. 276), dass die mit den Bestimmungen über das Verwaltungsvermögen verfolgten legitimen Ziele, grundsätzlich nur produktives Vermögen in dem dort umschriebenen Sinn zu fördern und Umgehungsstrategien zu verhindern, mit einer gesetzlich nicht unterbundenen Zuordnung der „Cash-Gesellschaften“ zum begünstigten Vermögen gerade nicht gefördert würden.

Ich habe nie verstanden, warum solche Gestaltungen nicht im Einzelfall unter § 42 AO fallen sollen. Kritisch äußert sich auch *Landsittel*.⁴⁰ Er verweist insbesondere auf Rn. 255 des Urteils. Dort heißt es unter anderem: „Die Finanzgerichte sind allerdings bei der Auslegung und Anwendung des § 42 AO nach Möglichkeit gehalten, mit Hilfe dieser Bestimmung über den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht solchen Gestaltungspraktiken entgegen zu wir-

ken, die sonst zur Verfassungswidrigkeit einer Norm führen.“ Das könne, so meint *Landsittel*, als Kritik am BFH verstanden werden, der die Vorlage an das BVerfG hätte vermeiden können.

In seinem Vorlagebeschluss hat der BFH ausdrücklich die Gestaltung einer Cash-GmbH anerkannt.⁴¹ Die herrschende Meinung ist dem gefolgt.⁴² *Wachter*⁴³ vermutet, der BFH habe mit der Anerkennung dieser Gestaltung die Fehlanreize der Verschonungsregelungen besonders deutlich machen wollen, habe sie dadurch aber (natürlich) faktisch verstärkt. Zumindest Letzterem ist zuzustimmen. Diese „Cash-GmbH“ hatte ja quasi ein besonders positives „BFH-Siegel“ erhalten.

Die auch in der Literatur angeführte Begründung, ein Verstoß gegen § 42 AO habe nicht vorgelegen, denn sonst wäre ja die Gesetzesänderung entbehrlich gewesen,⁴⁴ überzeugt jedenfalls nicht. Der Gesetzgeber kann hier angesichts der „Beliebtheit“ der Cash-GmbH sehr wohl klarstellend und rigoros eingeschritten sein, um sich nicht auf Einzelfallentscheidungen der Finanzverwaltung nach § 42 AO verlassen zu müssen. Ich will das hier nicht weiter vertiefen. Das Thema ist angesichts der deutlichen Worte des BVerfG obsolet geworden.

4. Verfassungswidrigkeit insgesamt – grundsätzlich keine Rückwirkung

Die vorstehend skizzierten Verfassungsverstöße betreffen für sich genommen die betroffenen Regelungen des ErbStG zwar jeweils nur in Teilbereichen, erfassen damit aber, wie das BVerfG ausführt, die gesamte Verschonungsregelung in ihrem Kern (Rn. 281 ff.). Mit den Gleichheitsverstößen erwiesen sich wichtige Bausteine der Gesamtregelung als verfassungswidrig, ohne die die restlichen verfassungsgemäßen Regelungsbestandteile nicht sinnvoll angewandt werden könnten. Die sich daraus ergebende Gesamtverfassungswidrigkeit der Besteuerung des Unternehmensübergangs bei Erbschaft und Schenkung erfasse notwendigerweise auch die Besteuerung des unentgeltlichen Übergangs von nicht begünstigtem (Privat-)Vermögen.

Allerdings belässt es das BVerfG bei der bloßen Feststellung der Unvereinbarkeit der §§ 13a und 13b und des § 19 Abs. 1 ErbStG mit Art. 3 Abs. 1 GG. Zugleich ordnet es begrenzte Fortgeltung dieser Normen an und gibt dem Gesetzgeber die Neuregelung binnen einer angemessenen Frist auf (Rn. 285 ff.).

³⁶ Siehe oben Ziffer II.

³⁷ *Meincke*, 16. Aufl., 2012, § 1 ErbStG Rn. 4; *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter/Kobor*, § 8 ErbStG Rn. 2, § 28 Rn. 21; *Schiffer*, ebenda, § 1 ErbStG Rn. 52.

³⁸ Siehe etwa auch *Wachter*, DStR 2012, 2301, 2305 f.; siehe ferner *von Oertzen*, BB 2013, 1559.

³⁹ Zum „Ende der Cash-Gesellschaft“ siehe etwa *Brüggemann*, Erbfolgebesteuerung, 2013, S. 173.

⁴⁰ *Landsittel*, Sonderbeilage zu ZErB 2015, 4.

⁴¹ BFH, Beschl. v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl. II 2012, 899, DStR 2012, 2063, Rn. 117 ff.

⁴² *Von Oertzen*, BB 2013, 1559 f. m.w.N.; siehe auch *Brüggemann*, Erbfolgebesteuerung, 2012, S. 289, 291 m.w.N. *Seer*, GmbHHR 2015, 113, 114, spricht allerdings von „evidenter („mit den Händen zu greifender“) Gleichheitswidrigkeit“.

⁴³ *Wachter*, DStR 2012, 2301, 2305.

⁴⁴ Siehe etwa *von Oertzen*, BB 2013, 1559, 1560 unter Hinweis auf BFH, a.a.O., Rn. 120 und auf *Geck*, ZEV 2012, 399.

⁴⁵ Eine Rückwirkung befürchteten vor Verkündung des Urteils etwa *Zipfel/Regierer/Vosseler*, DStR 2014, 1089, 1093, in ihrer differenzierenden Betrachtung, Zur Rückwirkungsproblematik und zur Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung siehe auch *Landsittel*, a.a.O., S. 4.

Es kommt also grundsätzlich nicht zu einer Rückwirkung.⁴⁵ Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen (Rn. 293).⁴⁶ „Außerdem“, so das BVerfG wörtlich (Rn. 292), „ist zu berücksichtigen, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13b ErbStG die Anerkennung versagt.“

Nur insoweit bleibt also eine Rückwirkung möglich. Das sind erneut deutliche Worte in Richtung solcher Gestaltungen wie der Cash-GmbH. Das kann ich nur als allgemeine Warnung verstehen.⁴⁷ Die Frage, was genau eine „exzessive Ausnutzung“ ist, ist gerade angesichts der Ausführungen des BVerfG, das bei den oben angesprochenen, durch die zwischenzeitliche Gesetzesänderung allerdings überholten Gestaltungen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sieht, zwar bezogen auf besagte Gestaltungen beispielhaft klar, aber letztlich kaum justitiabel⁴⁸ zu beantworten.⁴⁹ Natürlich macht das auch die „Warnung“ des BVerfG so „gefährlich“, weshalb im konkreten Einzelfall auch hinsichtlich einzelner „noch nicht exzessiv ausnutzender“ Gestaltungen gegebenenfalls eine Klärung mit der Finanzverwaltung herbeizuführen ist. Grundsätzlich bleibt es bei der Fortgeltung des aktuellen Rechts bis zur Neuregelung durch den Gesetzgeber, längstens bis zum 30.6.2016.⁵⁰

Jedenfalls besteht für den „Normalfall“ Planungssicherheit. Andere Ansichten (siehe unter Ziffer III.) liegen falsch. Was das BVerfG als „exzessiv ausnutzend“ sieht, hat es exemplarisch angesprochen (siehe Ziffer IV. 3).

5. Zum Sondervotum

Die Entscheidung ist im Ergebnis und in der Begründung einstimmig ergangen. Drei Mitglieder des Senats haben in einem Sondervotum mit Hinweisen auf das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG der Entscheidung eine weitere Begründung beigefügt.

Dieses Prinzip mache die Gerechtigkeitsdimension der Entscheidung erst voll sichtbar (Rn. 1 ff. der abweichenden Meinung). Die Erbschaftsteuer diene nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen, sondern sei zugleich ein Instrument des Sozialstaats, um zu verhindern, dass Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliere und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwache. Dass hier auch mit Blick auf die gesellschaftliche Wirklichkeit eine Herausforderung liege, zeige die Entwicklung der tatsächlichen Vermögensverteilung. Die Schaffung eines Ausgleichs sich sonst verfestigender Ungleichheiten liege in der Verantwortung der Politik – nicht aber in ihrem Belieben. Mit dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG nehme das Grundgesetz den Gesetzgeber in die Pflicht, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze und damit für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen. Das Sozialstaatsprinzip strahle in den Gleichheitssatz hinein.

Die Politik scheint mir gut beraten zu sein, wenn sie den Aspekt des Ausgleichs der sozialen Gegensätze und der gerechten Sozialordnung nicht aus den Augen verliert, auch wenn das ersichtlich ein ganz weites Feld ist. Bekanntlich gehen die Meinungen darüber, was gerecht ist oder nicht, auch in unserer Gesellschaft weit auseinander. Es scheint fast so, als wollten gerade deshalb die drei Richter, die in ihrem Sondervotum die zusätzliche Begründung formuliert haben, den Gesetzgeber besonders aufmerksam machen. Crezelius sieht denn

auch „eine steuerpolitische Argumentationshilfe“.⁵¹ Er verweist – und da ist ihm ausdrücklich zu folgen – darauf, dass das „System einer Bereicherungssteuer bzgl. unentgeltlicher Leistungsfähigkeitssteigerungen“⁵² (Bereicherungsprinzip⁵³) gilt und das ist eben keine „Gerechtigkeitssteuer“. Auch zu folgen ist Crezelius bei seinem Hinweis auf das Problem der Doppelbesteuerung durch Ertragsteuer und Erbschaftsteuer.⁵⁴ Wir bewegen uns hier schon (wieder) in der steuerpolitischen Diskussion. Es wird eine ganz spannende politische Diskussion werden, die durch das Sondervotum zusätzlich bereichert worden ist.⁵⁵

V. Zur Bedeutung des Urteils für (unternehmensverbundene) Stiftungen

§ 13 a Abs. 9 ErbStG in der (noch) geltenden Fassung lautet schlicht: „Die Absätze 1 bis 8 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 entsprechend.“ Das bedeutet nicht mehr und nicht weniger, als dass die besagten Verschonungsregelungen auch für entsprechendes „unternehmerisches“ Vermögen im Fall der Erbersatzsteuer von Familienstiftungen⁵⁶ im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gelten. Das ist konsequent, wenn man die besagte Steuer als rechtmäßig ansieht⁵⁷ und einer Stiftung entsprechendes zu verschonendes Vermögen übertragen wird. Für eine Änderung besteht kein Anlass. Das bedeutet, dass die in Abständen von 30 Jahren anfallende⁵⁸ und ggf. auf 30 Jahre qua Verrentung verteilte⁵⁹ Erbersatzsteuer im Fall des begünstigten Vermögens nicht anfällt.⁶⁰ Sollten die Be-

46 Das BVerfG schafft hier einen Vertrauenstatbestand, so etwa auch *Landsittel*, a.a.O., S. 5.

47 Siehe auch den Zwischenruf von *Schiffer*, Stiftungsbrief 2015, 21.

48 Das Dilemma zeigt etwa auch *Landsittel*, a.a.O., S. 5. Er sieht, allerdings ohne nähere Begründung als den Hinweis auf die aktuelle Gesetzeslage, eine „äußerst enge“ Auslegung, weshalb auf eine solche verschärfende Rückwirkung ganz verzichtet werden solle. *Brüggemann*, ErbBstg 2015, 56, 57 f., hingegen identifiziert nachvollziehbar „drei wichtige Fallgruppen“.

49 Siehe schon *Schiffer*, www.stiftungsrecht-plus.de, Kommentar vom 18.12.2014 nebst beigefügtem pdf mit erster Einschätzung vom 17.12.2014. So auch *Crezelius*, ZEV 2015, 1,6 mit weiteren Überlegungen; siehe auch *Holler*, ErbR 2015, 75, 80.

50 So auch von *Oertzen*, BB 1/2/2015, I; *Hannes*, ZEV 2015, 7, 11 f.; *Piltz*, DStR 2015, 97, 103; *Landsittel*, a.a.O., S. 5; *Seer*, GmbHR 2015, 113, 116.

51 *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 7, linke Spalte.

52 *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 7, linke Spalte.

53 Siehe auch oben Fn. 37.

54 *Crezelius*, ZEV 2015, 1, 7, rechte Spalte.

55 Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang auch der Hinweis von *Crezelius* (a.a.O., dort Fn. 17) auf die mehrfache Erwähnung einer „nicht am Verfahren beteiligten Frau X“ im Zusammenhang mit „Milliardenvermögen“ in der mündlichen Verhandlung, die er als nicht mit der gebotenen richterlichen Zurückhaltung vereinbar ansieht. Da ich an der mündlichen Verhandlung nicht beteiligt war, möchte ich nur anmerken, dass mir die Wertung von *Crezelius* angesichts des von ihm geschilderten Sachverhaltes durchaus nahe zu liegen scheint.

56 Ausf. zu dieser besonderen „Vermögenssteuer“ *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter/Schiffer*, § 1 ErbStG, Rn. 50 ff., insb. Rn. 53 und Rn. 114.

57 Obwohl die Schlacht dazu geschlagen ist, bin ich noch immer nicht überzeugt, siehe *Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter/Schiffer*, a.a.O., Rn. 74 ff.

58 § 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

59 Siehe dazu *Schiffer*, a.a.O., Kommentar von § 24 ErbStG. Es ist auch eine Stundung denkbar (*Schiffer*, a.a.O., Rn. 9 f.). Die Verzinsung liegt mit 6% statt 5,5% jedoch höher.

60 Näher dazu etwa auch *Königer*, ZEV 2013, 433.

günstigungen für Unternehmen durch die Neuregelung wider Erwar-⁶¹ten deutlich eingeschränkt werden, bietet die Errichtung einer steuerbefreiten gemeinnützigen unternehmensbezogenen Stiftung⁶² einen verstärkten Anreiz. Spätestens dann sollte sie im jeweiligen Einzelfall als Ansatz für die Gestaltung der Unternehmensnachfolge bedacht und geprüft werden. Die Unternehmensnachfolgegestaltung mit Stiftungen bleibt so oder so ein bedenkenswerter Ansatz.⁶³

VI. Fazit

Das BVerfG hat im von vielen erwarteten Rahmen und auf seiner bisherigen Linie⁶⁴ entschieden. Der Gesetzgeber hat einen erheblichen Entscheidungsspielraum, um in den „kleinen“ Fällen (unter 20 Mitarbeiter) und den großen Fällen sowie zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Unternehmen und Großunternehmen die anstehende gesetzliche Neuregelung zu schaffen. Wie etwa der Hinweis von *Kirchdörfer* zu den Problemen bei dem vom BVerfG geforderten Bedürfnisnachweis zeigt, ist das keine leichte Aufgabe, auch wenn das BVerfG dem Gesetzgeber einige praktische Hinweise gegeben hat. Das Thema ist von politischen, ideologischen und Gerechtigkeitserwägungen besonders betroffen, wie uns nicht zuletzt das Sondervotum zu dem Urteil deutlich vor Augen führt.

Ausgesprochen bemerkenswert finde ich den Hinweis des BVerfG auf die nicht gewünschte „exzessive Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen“ der (noch weiterhin geltenden) §§ 13a und 13b ErbStG, die ja nach hM nicht unter § 42 AO fallen sollen. Diesen kaum

wirklich justitiablen, eher generalklauselartigen Hinweis verstehe ich als eine deutliche Warnung in Richtung von Gestaltungsauswüchsen⁶⁵ ähnlich der Cash-GmbH. Ich schließe aus dem ungewöhnlichen Hinweis des BVerfG, dass das durchaus auch generell gemeint ist, weil grenzwertige Gestaltungen dem Rechtssystem nicht dienen. Schon weil eine überzeugende Abgrenzung der exzessiven Ausnutzung ersichtlich sehr schwierig ist, ist das ein ganz weites Feld, das wir noch näher zu untersuchen haben werden und das uns auch wegen der grundsätzlichen Bedeutung wohl noch lange beschäftigen wird – und das obwohl dieser Punkt in den anderen ersten Betrachtungen des Urteils erstaunlicherweise, soweit ersichtlich, gar nicht angesprochen wird. Wir Gestaltungsberater sind gut beraten, uns das sehr genau anzusehen und das nicht nur bei der Unternehmensnachfolgegestaltung.

61 Siehe Fn. 28: „minimalinvasiv“.

62 Siehe dazu etwa *Schiffer/Pruns*, in: Schiffer (Hrsg.), *Die Stiftung in der Beraterpraxis*, 3. Aufl., 2013, S. 414 f.

63 Näher dazu etwa *Schiffer/Schürmann*, *Selbstständige und un-selbstständige Stiftungen bei der Erb- und Nachfolgeregelung*, in: Krug/Rudolf/Kroiß/Bittler, *Anwaltformulare Erbrecht*, 5. Aufl. 2015, S. 1527 ff.; *Schiffer*, ZErB 2014, 337; *Schiffer*, in: FS Binz, S. 596 ff.; *Schiffer/Pruns*, BB 2013, 2755; *dies.*, nwb 11/2012, 910.

64 Auf die Linie der verfassungsrechtlichen Überprüfungen der des ErbStG und insbesondere auf den BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995, BVerfGE 93,165 verweist *Landsittel*, a.a.O., S. 2; siehe auch *Seer*, GmbHR 2015, 113.

65 *Schiffer*, Zwischenruf: Grenzwertige Gestaltungen provozieren Überreaktionen ..., *StiftungsBrief* 2012, 142.