Prof. Dr. Roman Seer, Bochum*

Erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmens- (anteils-) erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG

Inhaltsübersicht

A. Einführung

B. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an die Bewertung des Vermögens
   I. Gebot der realitätsgerechten Wertrelation
   II. Reduzierung des Kapitalisierungsfaktors im vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 203 Abs. 1 BewG)
   III. Wertmindernde Berücksichtigung von Verfügungsbeschränkungen bei Gesellschaftsanteilen
      1. Einschränkende Interpretation des § 9 Abs. 3 BewG
      2. Verabredungsgleicht für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG

C. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an eine Verschonungsabwendung für Unternehmensvermögen
   I. Befugnis zur Verfolgung außerfinanzieller Förder- und Lenkungsziele
      1. Anforderungen des BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02
      2. Anforderungen des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12
   II. Unterscheidung nach der Größe der Unternehmen
   III. Kleinbetriebsgrenze beim Lohnsummeverfahren
   IV. Verwaltungsverfahren nach § 13b ErbStG
      1. Rücknahme des Verwaltungsvermögenskatalogs gewerbliche Unternehmensvermögen (§ 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. d) ErbStG
      2. Ungelöster Zusammenhang zwischen sog. Finanzmitteln, sonstiges Verwaltungsvermögen und Regelverschonung
      3. Ausschluss sog. übermäßigem Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)
      4. Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)
   V. Verschonungsabschlag bei Großunternehmen – sog. Abschmelzmodell (§ 13c ErbStG)
   VI. Verschonungsbeschränkung nach § 28a ErbStG

D. Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) gegen unberechtigten Vollzug der Verwaltungsverwaltungsverfahren
   I. Grundsatz der Normenbeständigkeit und Normenklarheit
   II. Strukturelles Vollzugsdefizit und Verstoß gegen die Rechtsanwendungsvergleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)

E. Zusammenfassung der Ergebnisse


The Adoption Act of the German Inheritance and Gift Tax Act to the Jurisprudence of the German Federal Constitutional Court of 4.11.2016 has tried to design a constitutional tax relief regime in favour of the heirs or recipients of business entities. The following in-depth study points out lacks of constitutionality, especially violations of the principle of equality by core elements of the highly complex regulatory regime (Sec. 13a–13c Inheritance and Gift Tax Act). The insights of the study are summarised in 10 theses.

A. Einführung


* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Der Beitrag liegt ein Rechtsakt zu grunde, das der Verf. für einen öffentlichen Auftrag erstellt hat.
1 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 13B, 136.
2 BGBl. I 2016, 2664 ff.

B. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an die Bewertung des Vermögens

I. Gebot der realitäts gerechten Wertrelation


II. Reduzierung des Kapitalisierungsfaktors im vereinfachten Ertragswerterfahren (§ 203 Abs. 1 BewG)


4 Dazu näher Zugl, Folgerichtige Steuerrechts als Verfassungsrecht in FSt für Lang, 2010, 157, (172 ff).
8 So klarzustellen Tipke, GmbHH 1996, 8 (10) zur Vermögensteuern, nichts anderes kann für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten, s. Seer, StuW 1997, 283 (286).
10 Siehe BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvR 10/02, BVerfGE 117, 1 (335) – Erbschaftsteuer II.

Vor diesem Hintergrund neigte das sog. vereinfachte Ertrags- wertverfahren bei kleinen und mittleren nicht börsennotierten Personenunternehmen zumindest tendenziell zu einer Über- bewertung\textsuperscript{15}. Ein wesentlicher Mangel lag im investitionstheo- retischen Ansatz des Unternehmenswerts durch Vergleich mit einer langfristigen Rendite öffentlicher Anleihen. Dieser mag bei börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteile über den Börsenhandel jederzeit veräußerbar sind, passen. Bei eigen- tümergeprägten, nicht börsennotierten Gesellschaften verfehlt er die soziale Bewertungswirklichkeit\textsuperscript{16}. Zudem ließ sich ein für alle Unternehmen gleichermaßen geltender Risikozuschlag von 4,5 % kaum rechtfertigen, zumal dieser Wert zu Lasten des Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Risikozuschlagsbandbreiten lag\textsuperscript{17}.

Auf diesen Mangel hat der Gesetzgeber mit einer Änderung des § 203 BewG reagiert und in Abs. 1 einen statischen (markt- unabhängigen) Kapitalisierungsfaktor i.H.v. 13,75 vorgegeben. Damit geht der Gesetzgeber allerdings ein verfassungsrecht- liches Risiko ein\textsuperscript{18}. Hatte doch das BVerfG in seiner Entschei- dung vom 7.11.2006 die mit dem Jahressteuergesetz 1997 für die Bewertung von Mietwohngüterstücken eingeführte Pau- schalbewertung in Gestalt eines Ertragswertverfahrens mit ei- nem festen Multiplikator von 12,5 % (§ 146 BewG a.F.) verwor- fen\textsuperscript{19}. Das BVerfG stellt dazu mit eindringlicher Klarheit fest:

„Die §§ 146 BewG zugrunde liegende Annahme, es gebe ein typisches bebautes Grundstück (mit geringen Abweichungen beim Alter des Gebäudes und bei Einf- und Zweifamilienhäusern) widerspricht den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihre Lage, ihren Zu- stand und die Restnutzungsdauer der ausstehenden Gebäude.“\textsuperscript{20}


In der Zusammenschau bedeutet das Normengefecht folgen- des: Führt auch die Anwendung des Kapitalisierungsfaktors i.H.v. 13,75 zu einer Oberbewertung, besitzt der Steuerpflichtige nach wie vor die Möglichkeit, durch ein fundiertes Unter- nehmenswertgesuch (z.B. nach dem IDW-Standards S 1) ei- nen geringeren Wert nachzuweisen\textsuperscript{22}. Umgekehrt kann die Finanzbehörde einen höheren Unternehmenswert nachweisen, wenn die Anwendung des Kapitalisierungsfaktors zu einer of- fensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt\textsuperscript{23}. Dafür, dass dies der Fall ist, trägt die Finanzbehörde allerdings ihrerseits die objektive Feststellungslast. In diesen beiden Ausweichklauseln besteht ein gewichtiger Unterschied zu einer statischen Grundstücksbewertung. Da beide Seiten, Steuerpflichtige wie Finanzbehörde, die Möglichkeit besitzen, einen abweichenden Wert nachzuweisen, wird strukturell sichergestellt, dass ein un- vertretbarer (vereinfachter) Ertragswert im Einzelfall nach oben wie nach unten nachjustiert werden kann. Daher bleibt der an einem festen Kapitalisierungsfaktor gekoppelte, verein- fachte Ertragswert in der Regel auf die Wert-Bandbreite be- schränkt, die noch als eine vertretbare Größe angesehen wer- den darf. Damit ist dem Postulat eines am Verkehrswert orientier- ten Annäherungswert hinreichend Rechnung getragen.

III. Wertmindernde Berücksichtigung von Ver- fügungsbeschränkungen bei Gesellschaftsanteilen

1. Einschränkende Interpretation des § 9 Abs. 3 BewG

In der Terminologie des Bewertungsgesetzes entspricht dem Verkehrswert der in § 9 Abs. 1 BewG als grundlegender Bewer-

Das BVrF/G hat in seiner grundlegenden Entscheidung zur Bewertung die Ausrichtung des Bewertungsmaßstabs am gemeinsamen Wert wie folgt begründet:


Pfitz hat mehrfach darauf hingewiesen, dass sich die durch Anwendung des § 9 Abs. 3 BewG vorgenommene bewertungsrechtliche Ausklimmerung von Verfügungsbeschränkungen mit diesem Maßstab nicht vereinbaren lässt. Er macht zutreffend darauf aufmerksam, dass der sog. Klassenzuwert eines Gesellschaftsanteils, der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt, beim Verkauf von solchen Gesellschaftsanteilen unter von-einander unabhängigen Dritten regelmäßig sehr wohl erhebliche Preisbestimmende Wirkung besitzt:

"Wer sich in eine solche Gesellschaft eintritten hat, weiß im Hinblick darauf, dass er die Gesellschaft häufig nur nach längerer Zeitraume ausgeben kann und dann häufig auch nur zum unteren Preis (beides entscheidend anders als bei einer börsen- notierten Aktie), einen geringeren Kurspreis, als wenn diese Bedingungen nicht bestünden."  


2. Vorababschlag für Familienunternehmen nach § 13a Abs. 9 ErbStG


"Durch die gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen erhält sich das Verschonungsbedürfnis der Erwerber begünstigungsfähigen Vermögens, dem durch eine besondere Steuerbefreiung Rechnung getragen wird. Die langjährig bestehenden gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen führen dazu, dass der objektive gemeine Wert der erworbene Gesellschaftsanteile aus subjektiver Sicht des Erwerbers wirtschaftlich nicht verifiziert ist."


C. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an eine Verschonungssubvention für Unternehmen Vermögen

I. Befugnis zur Verfolgung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele

1. Anforderungen des BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02


33 So überzeugend unten Erklärungen, DerBStBl 2016, 144 (144); Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 699 (613); Pietsch, ZEV 2010, 170 (174).
34 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (34).
35 Unverändert linksseitig Seer/Michalowski, GmbHR 2017, 699 (613); Pietsch, ZEV 2018, 179 (173).
36 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (56).

- Der Gesetzgeber muss den Lenkungszweck deutlich erkennen lassen.

- Der Kreis der begünstigten Steuerpflichtigen muss nach sächsgerechten Gesichtspunkten abgegrenzt sein (Wahrung der Außengerechtigkeit).

- Die Lenkungsnorm muss zielgenau und klar sein.

- Die Lenkungsnorm muss nach innen gleichheitskonform ausgestaltet sein, d.h. den Begünstigungadressaten möglichst gleichmäßig zugute kommen (Wahrung der Binnengerechtigkeit).

- Zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und dem Ausmaß der Steuerbegünstigung muss ein innerer Zusammenhang bestehen.

2. Anforderungen des BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12


Fürsorge von sog. Familienunternehmen, deren Vermögen eine Basis für Wertschöpfung, Beschäftigung und den Erhalt von Arbeitsplätzen sei.43

Im Einklang zu seinem Beschluss vom 7.11.2006 belässt es das BVerfG aber nicht bei einer weitreichenden Einschätzungsprärogative der Legislative bei der Bestimmung des dem Gemeinwohl verpflichteten Lenkungsziels und -instruments. Vielmehr fordert es eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Steuerverwaltung, wobei je nach Intensität der Ungleichbehandlung der Kontrollmaßstab vom bloßen Willkürverbots bis hin zu einer strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung reichen kann.44 Dazu stellt das BVerfG fest, dass die durch die Verschönnungsregelungen bewirkte Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern begünstigten und sonstigen Vermögen „enorm" sei und der Gesetzgeber insoweit einer über eine bloße Willkürverbotsprüfung hinausgehenden strengen Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit unterliege. Die Ausgestaltungsfreirheit des Gesetzgebers wird vor allem durch das Ausmaß der mit der Steuerverwaltung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt.45

„Je umfangreicher die Steuerverwaltung und je größer der Ausmaß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsreicher wird die Rechtfertigungshürde.46"


39 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/03, BVerfGE 117, 1 (31 f.) – Erbschaftsteuer II.
41 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfG 138, 136 Rz. 125 f. – Erbschaftsteuer III.
42 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 127.
43 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 134.
44 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 126 f.
45 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 172; zuvor bereits ständiges Steier, GmbHR 2007, 281 (285); Steier, GmbHR 2009, 225 (266), dort besonders eingeritzt und hervorgehoben.
46 Instruktiv zum Typus der Familienunternehmens Weltegg/Kambek, DB 2014, 2731; Kranz, FR 2015, 481 (487 ff.), der von einer treuhandrechtlichen Verantwortung geprägten Eigentumskonstruktion spricht, die auf langfristiges Bestandsdenken ausgerichtet ist.
Meinung des BVerfG nur dann angemessen, wenn durch be-
gleitende gesetzliche Regelungen hinreichend sichergestellt ist,
dass mit der Verschonung das angestrebte Förderziel auch tat-
Sächlich erreicht und die Begünstigung zuverlässig auf för-
derungswürdiges Vermögen begrenzt wird 47.

Die durch das Verhältnismäßigkeitsfordernden gebotene Rela-
tion zwischen Förderzweck und Ausmaß der Verschonung wird nach Auffassung des BVerfG aber insoweit verfehlt, als unternehmerisches Vermögen weitgehend oder gar vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit wird und es sich dabei um Erwerbe von Unternehmen handelt, welche die Größe kleiner und mittlerer Unternehmen überschreitent 48. Während der Gesetzgeber bei kleinen und mittleren Familien-
unternehmen in Bezug auf den Liquiditätsschutz von einer un-
widerruflichen Garantie ausgehen dürfte, bestehe diese bei Großunternehmen nicht. Mangels einer nach oben hin wirkenden Begrenzung erreiche die Verschonung bei Großunternehmen ein Ausmaß, das ohne eine individuelle Be-
dürfnisprüfung nicht mehr zu rechtfertigen sei. Da es daran fehlte, hielt das BVerfG die Verschonungssubvention insoweit für unverhältnismäßig und verfassungswidrig 49.

Die Verhältnismäßigkeitsprüfung des BVerfG erschöpft sich zudem nicht in der Einschränkung der Begünstigung im Zu-
 sammenhang mit der Übertragung von Großunternehmen. Vielmehr misst das VerfG die Verhältnismäßigkeit der Rege-
lung auch an anderen Stellen streng am Lenkungszweck. So er-
kannte das BVerfG die Lohnsummenregelung des § 13a Abs. 1 ErbStG a.F. zwar als eine erforderliche Absicherung der „ziele-
nauf“ Lenkung im Sinne des längerfristigen Erfolgs von Ar-
beitsplätzen und ließ diese ebenso wie die Halterfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. unbeanstandet. Davon nahm das BVerfG aber die Kleinbetriebsgrößene des § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG a.F. aus. Insoweit folgte das BVerfG der verfassungsrechtlichen Ein-
 schätzung des Vorlagebeschlusses des BFH 50. Beide Gerichte hielten die Regelung für gleichheitswidrig, weil mehr als 90 % aller Betriebe vom Lohnsummenfordernden ausgenommen worden waren. Dadurch fehle eine hinreichende Absicherung des Lenkungszwecks im Tatbestand. Das Argument, dass in-
sgesamt mehr als 80 % der Beschäftigten in Unternehmen arbei-
teten, die von der Lohnsummenregelung betroffen sind, liefern die Gerichte nicht gelten. Dieser Einwand gehe an der Rege-
lungskonzeption der §§ 13a, 13b ErbStG vorbei, indem er statt der vom Gesetz vorgenommenen „unternehmensbezogenen“ eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung vornehme 51.

Das Weiteren missbilligte das BVerfG die 50%ige-Verwaltungs-
vermögensgrenze des § 13b Abs. 2 ErbStG a.F. Zunächst hält das BVerfG die Ausklammerung des sog. Verwaltungs-
vermögens für einen wichtigen Regelungsbestandteil zur tat-
bestandlichen „(zieleauf“ Verwirklichung des Lenkungs-
zwecks am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG. Den Kern des An-
stosses bildete vielmehr das in der Regelung verankerte „(alle-
oder-Nichs“-Prinzip, das den Verschonungsschlag vollstän-
dig versagte, wenn das Verwaltungsvermögen 50 % des Unter-
nehmensvermögens übersteigt, während es in vollem Umfang zum begünstigten Vermögen zählte, wenn es die 50 %-Grenze nicht überstieg 52. Dabei erkannte das BVerfG einen Wertungs-
widerspruch zu § 13b Abs. 4 ErbStG a.F., deren Begünstigungs-
quote von 85 % der historische Gesetzgeber typosierend damit begründet hatte, dass 15 % des Vermögens auf nicht begüns-
tigungsfähiges Verwaltungsvermögen entfielen 53. Die Sicherung
des Lenkungszwecks verfehlte der Verwaltungsvermögenstest besonders bei mehrstufigen Beteiligungen im Konzernverband.
Da der Verwaltungsvermögenstest auf der Ebene jeder Betei-
ligungsgesellschaft jeweils nach dem „(Alle-oder-Nichts“-Prin-
zip geführt wurde, konnten bei mehrstufigen Beteiligungsver-
hältnissen Kaskadeneffekte eintreten, wonach der Konzern im Ergebnis sogar ausschließlich begünstigtes Vermögen unter-
hielt, obwohl bei einer Gesamtbetrachtung des Konzerns der Verwaltungsvermögensanteil sogar überwogen.

In diesem Zusammenhang kann die gesetzliche Lenkungsnorm nach Ansicht des BVerfG auch dadurch verfassungswidrig wer-
den, dass die Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, durch die die Verschonungssubvention auf Fälle erstreckt wird, die vom Lenkungszweck schlechthin nicht mehr gedeckt sind 54. Als ge-
staltungsanfällige Fallgruppen nannte das BVerfG die Möglich-
keit der Aufspaltung von Unternehmenseinheiten, um die frü-
here Beschäftigungsquote von 20 Mitarbeitern zu unterschrei-
ten, den gerade erwähnten Kaskadeneffekt bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen sowie die zwischenzeitlich mit dem Amtshilfszweck-Entscheidungsverfahren des BGH v. 26.6.2013 55 bekämpfen
ten sog. Cash-Gesellschaften.

II. Unterscheidung nach der Größe der Unternehmen

Wie vorstehend unter I.2. dargestellt, verlangt das BVerfG bei „großen“ Unternehmen eine sog. Bedürfnisprüfung. Dem hat das ErbStAnpG 2016 Rechnung getragen und den Verschonungsantrag auf den Erwerb eines begünstigten Vermögens im Wert von über 25 Millionen € begrenzt (§ 13a Abs. 1 ErbStG). Dieser Freigrenze liegen zwar keine empirischen Unter-
suchungen im Hinblick auf Familienunternehmen zugrunde.

Jedoch ist der vom BVerfG geforderten Unterscheidung zwei-

kleinen und mittleren Familienunternehmen und sog. Großunternehmen eine gewisse Dezision des Gesetzgebers in-

beruht. Das BVerfG räumt selbst ein, dass sich die Grenze zur negaturlichen Maßstäben nicht eindeutig be-

stimmen lasse und nennt nur beispielhaft die von der EU-
Kommission empfohlenen KMU-Größen sowie eine mögliche Förderungshöchstgrenze von 100 Millionen € 56. Die vom Ge-
setzgeber getroffene Zäsur deckt sich immerhin mit der letzten Tarifstufe des § 19 Abs. 1 ErbStG als Eingang in den Spitzen-
steuersatz und besitzt insoweit eine gewisse Prasubilität. Eben-
so ist es vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt, in-

§ 13c Abs. 1 ErbStG für 26 Millionen € übersteigende sog. „Großwerber“ auf Antrag hin den Verschonungsabzugschlag in

47 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 167, unter Betonung des Gebots einer „(zieleauf normenklaren und zielgenauen Förderung“.
48 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 170–175.
50 BFH v. 27.9.2012 – II R 9/11, BStBl II 2012, 899 (915) s. Tenor 4.c) der 
entscheidung des BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41).
51 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 220.
53 So BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 252, mit Hinweis auf BT-Drucks. 
16/918, 36.
54 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 283–277 (s. a. Tenor 5.).
55 BStBl I 2013, 1809.
56 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 174 f., unter Hinweis auf einen frühe-
ren Gesetzesentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 15/5555, 10).

Die in § 13c Abs. 1 ErbStG verankerten Grenzen von 26 bzw. 90 Millionen € beziehen sich nicht auf die Größe des gesamten begünstigungsfähigen Unternehmenvermögens, sondern auf die Größe des jeweiligen Erwerbs unabhängig davon, in welchem (quotalen) Umfang der begünstigte Unternehmensanteil erworben worden ist. Durch diese erwerbsbezogene Betrachtungsweise will der Gesetzgeber der Systematik des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechtes folgen57. Da die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Bereicherungssteuer ist, die den Zuwachs der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beim Erwerber besteuert, erscheint es vordergründig folgerichtig, wenn das Änderungsgesetz auf den Erwerb abstellt58.

Der Lenkungszweck der durch das ErbstAnpG 2016 geänderten Verschonungsabzugsregelung entspricht grundsätzlich der bisherigen Regelung. Mit der Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die im Betrieb angelegte Beschäftigung im Falle der Unternehmensnachfolge stabilisiert werden. Darüber hinaus nennt die Regelungsbegründung zwar auch arbeitnehmerlos geführte Betriebe, deren Fortführung durch einen Erwerber nicht minder schutzwürdig sei, sowie Großaktionäre großer Betriebe, die für die Beschäftigungssicherung in Deutschland Sorge tragen. Im Kern richtet sich der Förderzweck jedoch nach wie vor auf die Erhaltung von eigentümer- bzw. familiengeführter Unternehmen des Mittelstandes59.


Dieser strukturelle Fehler in der Ausgestaltung der Verschonungsubvention begünstigt gerade solche Minderheitsgesellschafter großer Gesellschaften, die keinen unternehmerischen Einfluss ausüben und von ihrer Funktion her eher großen Kapitalanlegern ähneln. Dagegen belastet die erwerbsbezogene Größeneinteilung gerade beherrschende Mehrheitsgesellschafter, die als Eigentümer großer mittelständischer Unternehmen sich für das Wohl und Wehe der jeweiligen Gesellschaften Verantwortung tragen und ggf. auch persönlich wirtschaftliches Risiko eingehen. Man stelle sich eine KG mit einem Unternehmenvermögen von 100 Millionen € vor, an dem der Komplementär A zu 90 % und ein Minderheits-Kommanditist B zu 10 % beteiligt ist. Warum der Erwerber C der Minderheitsbeteiligung in den Genuss einer 85 % oder gar 100 %igen Verschonung gelangen, der Erwerber D der Mehrheitsbeteiligung dagegen leer ausgehen soll, ist willkürlich und verfehlt evident den Lenkungszweck. Die erwerbsbezogene Größeneinteilung lässt sich am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG nicht rechtfertigen und ist zugunsten der offenbar auch vom BVerfG unterstellten unternehmensbezogenen Betrachtungsweise aufzugeben.

57 So die BG: Begr., BT-Drsucks. 18/5923, 23.
58 Daher zustimmend Creiels said, ZEV 2016, S. 541 (545).
59 So die BG: Begr., BT-Drsucks. 18/5923, 16 (Allgemeiner Teil).
III. Kleinbetriebsgrenze beim Lohnsummentest


Trotz dieser Absenkung werden auch gegen die Neufassung der Kleinbetriebsklausel in § 13a Abs. 3 Satz 2 ErbStG verfassungsrechtliche Bedenken erhoben. Es wird vorgebracht, dass durch die Anhebung der Nichtaufgriffsgrößen weiterhin mehr als 50 % der Unternehmen von der Lohnsummenklausel nicht erfasst würden und dies dem Petition des BVerfG widerspro- che.


IV. Verwaltungsvermögenstest nach § 13b ErbStG

1. Rückausnahmen des Verwaltungsvermögenskata- logs: gewerbliche Wohnungsunternehmen

(§ 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. d) ErbStG)


Die von der Finanzverwaltung vertretene, sich an der Zahl der Wohnungen orientierte Vermutungsregel führt zu einer signifikanten Ungleichbehandlung und zu einem das Leistungsfähigkeitsprinzip umkehrenden Wertungswiderspruch, der von dem verfolgten Lenkungszweck der Sicherung von Arbeitsplätzen nicht mehr gedeckt ist.

### Beispiel


Mit der Vermietung von 400 Wohnungen werden im Vergleich zur Vermietung von 200 Wohnungen - wenn überhaupt - nur wenige zusätzliche Arbeitskräfte verbunden sein. Zwischen beiden Vermietungsarten besteht im Hinblick auf den Lenkungszweck der Sicherung von Arbeitsplätzen allenfalls ein leicht gradueller, keinesfalls aber ein qualitativer Unterschied. Vor diesem Hintergrund hat der BFH richtigerweise versucht, einen anderen Abgrenzungsansatz zu finden. Der Vermieter muss auf der Grundlage der zitierten jüngsten Entscheidung gewisse Zusatzleistungen erbringen, die das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten und der Vermietungstätigkeit einen originär gewerblichen Charakter verleihen. Dies könnte in Gestalt von Überwachungs-, Hausmeister-, Rel...

---

69 Die von der Bundesregierung zunächst vorgeschlagene Unterscheidung nach dem „Hauptzweck“ des Unternehmensvermögens (s. BT-Drucks. 18/5923, 25) ist am Widerstand der Bundesländer gescheitert. s. BT-Drucks. 18/5913, 39.
70 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/11107, 12.
72 Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/11107, 12.
75 Auch Kugelmüller-Pugl, HFR 2020, 250, legt verfassungsrechtliche Zweifel daran, ob die bloße Größe des vermieteten Grundstücksbestandes die erbshaftesteuerlich unterschiedliche Behandlung rechtfertigen kann.

Offenbar hat der Finanzausschuss selbst die Rechtfertigungsschwäche der Rücknahme erkannt und im Bericht zum ErbStAnpG 2016 seine Begründung geändert. Nunmehr soll die Rücknahme verhindern, dass „große Wohnungsvermietungsunternehmen“ ihren Wohnungsbestand veräußern müssen, um die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu zahlen. Eine Veräußerung großer Bestände von Wohnungen könne den angespannten Wohnungsmarkt negativ beeinflussen und zu Mietsteigerungen bei den veräußerten Wohnungen führen. Der Erhalt von bezahlbarem Wohnraum rechtfertige als besonderer Gemeinwohlgrund die Rücknahme für Wohnungsvermietungsunternehmen.\textsuperscript{79} Ohne dass der Wortlaut der Rückannahme geändert worden wäre, wandelt sich die Rechtfertigung nun plötzlich von einem arbeitsmarktpolitischen zu einem wohnungspolitischen Lenkungszweck. Unklar lässt die Gesetzesbegründung das systematische Verhältnis zu dem ebenfalls einen wohnungspolitischen Lenkungszweck verfolgenden, dahinter aber deutlich zurückbleibenden § 13d ErbStG (= § 13c ErbStG a.F.). Für dessen 10%igen Abschlag reklamierte die Regierungsbegründung folgendes:\textsuperscript{80}


Fig. man beide Rechtfertigungen zusammen, ergibt sich folgendes Bild. Bei der Vielzahl kleiner (bloß vermögensverwaltender) Wohnungsvermieter soll im Erbfall ein kleiner Abschlag von 10% als „Gegenpol zur Marktmacht großer institutioneller Wohnungsvermieter“ gewährt werden. Bei großen gewerblichen Wohnungsvermieter, zu denen die großen institutionellen privaten Wohnungsvermieter gerade gehören, wächst der Abschlag aber auf 85% oder gar 100%, um die Veräußerung von großen Wohnungsbeständen am Markt zu verhindern. Beide Rechtfertigungen sind gegenläufig und passen nicht zueinander. Letztlich ist es offenbar lediglich eine Frage der Größe des Wohnungsbestandes, der die umfangreiche Verschönerung von 85% oder gar 100% auslöst, während Erwerber kleinerer Wohnungsbestände sich mit einem 10%igen Abschlag begnügen müssen. Dies ist unter Anwendung der unter i.2. dargestellten Rechtsprechung des BVerfG eine (im engen Sinne) unverhältnismäßige, verfassungswidrige Ungleichbehandlung, wie das obige Ausgangsbeispiel illustriert.


\section*{Beispiel}

Erblasser A führte ein gewerbliches Vermietungsunternehmen mit einem Verkehrswert von 20 Mio. €. Dessen vermietete Grundstücke be- stannten am Maßstab der Grundbesitzwerte zu 51% aus Wohngrundstücken und zu 49% aus anderen Grundstücken. Aufgrund der Rücknahme des § 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. d) ErbStG braucht sein Erbe B nur 15% = 3 Mio. € zu versetzen (ohne Berücksichtigung persönlicher Freibeträge bei Skt. l: 19% = 570.000 € ErbsSt). Nach § 13a Abs. 10 ErbStG könnte B auch zur Vollverschönerung optieren und unter

\textsuperscript{76} BFH v. 24.10.2017 - II R 44/15, BStBl II 2018, 358, Rz. 34-37.
\textsuperscript{77} R E 13b, Abs. 4 Satz 2 (3. Spiegelstrich) ErbStR 2019.
\textsuperscript{78} So pointiert Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13b Rz. 151 (März 2018).
\textsuperscript{79} So der Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911, 41.
\textsuperscript{80} BT-Drucks. 16/7918, 36.
\textsuperscript{81} BT-Drucks. 16/11107, 12; ebenso R E 13b, Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2019.
\textsuperscript{82} Weinmann in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13b Rz. 148 (März 2018).
Inkaufnahme einer verlängerten Halteauer der ErbSt vollständig vermeiden.

Dagegen bestand das gewerbliche Vermietungsunternehmen des Erblassers C mit einem Verkehrswert von ebenfalls 20 Mio. gemessen an den Grundbesitzwerten nur zu 49% aus Wohngrundstücken, aber zu 51% aus anderen vermieteten Grundstücken. Sein Erbe D muss die 20 Mio. € voll versteuern (ohne Berücksichtigung persönlicher Freibeträge bei Stkl. I: 27% = 5.400.000 € ErbSt).


2. Ungeklärter Zusammenhang zwischen sog. Finanzmitteln, sonstiges Verwaltungsvermögen und Regelverschonung


Unklar ist allerdings das Verhältnis des Sockelbetrages nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG zu dem nachfolgend in § 13b Abs. 7 Satz 1 ErbStG verankerten sog. Kulanzpuffer („Schmutz zuschlag“) i.H.v. 10% des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten Werths des Betriebsvermögens. Für dieses ebenfalls unschädliche Verwaltungsvermögen führt die Ge setzesbegründung an, dass jeder Betrieb zur Gewährleistung seiner unternehmerischen Unabhängigkeit in einem gewissen Umfang Vermögen benötige, das nicht unmittelbar der originären Betriebstätigkeit diene. Dieses werde als „Finanzierungspuffer“ zur Kapitalstärkung und Sicherung der objektiven Unternehmensziele benötigt, um flexibel in begünstigtes Unternehmen Vermögen zu investieren.86 Diese Begründung erscheint redundant und vermag jedenfalls eine erneute Erhöhung der Finanzmittel nicht zu rechtfertigen. Allenfalls könnte sie noch für das übrige Verwaltungsvermögen (z.B. nach § 13b Abs. 4 Nr. 4 ErbStG: Wertpapiere und vergleichbare Forderungen) Bedeutung haben. Wie wenig der Gesetzgeber das Verhältnis der einzelnen Normen zueinander abgestimmt hat, zeigt schließlich ein Blick auf die Regelverschonung des § 13a Abs. 1 ErbStG i.H.v. 85% des begünstigten Vermögens, die der früheren Regelverschonung des § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. entspricht. Der Vorgängerregelung des § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. lag die Annahme zugrunde, dass jedes Unternehmen über nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen i.H.v. 15% des gesamten Betriebsvermögens verfügte. Dieses typisierte Verwaltungsver mögen sollte der Erbschaft- und Schenkungsteuer (voll) unterliegen.87 Der offenbar unreflektiert übernommene Verschonungsabschlag von 85%, der 15%iger Sockelbetrag für Finanzmittel sowie der zusätzlich allgemein anzuwendende 10%ige Kulanzpuffer für das Verwaltungsvermögen passen nicht zueinander. Während die Kumulation von Finanzmittelsockelbetrag und Verwaltungsvermögenskulanzpuffer einen typisierten Vermögensverschonungsanteil für unschädlich erklärt, soll das Instrument der Regelverschonung gerade zur Besteuerung des typischerweise unterhaltenem Verwaltungsvermögens führen. Anders soll das aber dann offenbar bei der 100%igen Verschonung nach § 13a Abs. 10 Nr. 1 ErbStG (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG a.F.) sein. Dieses Regelungskonzept ist schlicht widersprüchlich.

Zwar fehlt es insoweit offenbar an einer folgerichtigen Aus gestaltung der Ausgrenzung der Lenkungsnorm in Gestalt des Verwaltungsvermögens zur Sicherstellung der Verwirklichung des Lenkungszwecks. Eine spezielle Begründung für die Beibehaltung der Höhe des Verschonungsabschlags von 85% bzw. 100% enthalten die Gesetzesschriften zum ErbStAmpG 2016 nicht. Die Regelung des § 13b Abs. 2 ErbStG klammert den Nettowert des Verwaltungsvermögens aus dem begünstigten Vermögen scheinbar aus. Im Anschluss an das BVerfG nimmt das ErbStAmpG 2016 damit in seiner Grundkonzeption einen Paradigmenwechsel dahingehend vor, den begünstigte Unternehmen vermögen von nicht begünstigten Verwaltungsvermögen zu scheiden und das Verwaltungsvermögen erbschaftsteuerlich wie außerbetriebliches Vermögens befindliches Vermögen voll zu besteuer. Vor diesem Hintergrund bezieht sich der 85%ige Abschlag nunmehr an sich nur auf begünstigtes Unternehmensvermögen und hat mit der typisierenden Er-
fassung von Verwaltungsvermögen im Ausgangspunkt nichts mehr zu tun. Insoweit kann nun auch dem Verhältnis zur 100-%igen Vollverschonung ein gewisser Sinn gegeben werden, da sich diese ebenfalls nur auf begünstigtes Vermögen bezieht und eben mit strenger Bindung der Erwerber verbunden ist.

3. Ausschluss sog. übermäßigen Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG)


Beispiel

Erblasser A hinterlässt ein Handelsunternehmen (Unternehmenswert 10 Mio. €), in dessen Betriebsvermögen sich Forderungen aus Lieferungen und Leistungen i.H.v. 9 Mio. € und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen i.H.v. 8 Mio. € befinden. Mangels Saldoierung mit den Schulden und mangels Abzug des Sockelbetrages (§ 13 Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG) beträgt das Verwaltungsvermögen (Finanzmittel n. § 13 Abs. 4 Nr. 5 ErbStG) nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG 90% des begünstigungsfähigen Unternehmenswerts. Der Verschonungsabschlag ist danach vollständig ausgechüson.

Erblasser B hinterlässt ein Handelsunternehmen (Unternehmenswert 10 Mio. €) in dessen Betriebsvermögen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen i.H.v. 8 Mio. € und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen i.H.v. 7 Mio. € sich befinden. Da das Verwaltungsvermögen nur 80% des begünstigungsfähigen Unternehmenswerts ausmacht, ist der Verschonungsabschlag von 85% (und ggf. auch die Optionsverschonung von 100%, da das Verwaltungsvermögen nach der Schuldnerverrechnung 15% des Unternehmenswerts nicht übersteigt) nach § 13b Abs. 2 ErbStG zu gewähren.

4. Investitionsklausel (§ 13b Abs. 5 ErbStG)

§ 13b Abs. 5 ErbStG sieht im Falle des Erwerbs von Todes wegen die Möglichkeit vor, dass an sich schädliches Verwaltungsvermögen innerhalb von zwei Jahren in begünstigtes Betriebsvermögen investiert und damit steuerlich auch als begünstigtes Betriebsvermögen behandelt wird. Diese Regelung soll den Härten begegnen, die mit dem Stichtagsprinzip des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verbunden sind90. Die Regelung bewirkt insbesondere die Umqualifizierung von jungen Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 7 S. 2 ErbStG, welches im Erbfall dem Unternehmen noch keine zwei Jahre angehört hatte91. Dasselbe gilt auch für die sog. jungen Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 2 ErbStG. Allerdings verlangt § 13b Abs. 5 S. 2 ErbStG, dass die Investition auf Grund eines bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorgenommenen Plans des Erblassers erfolgt und keine anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen vorgenommen wird.


Beispiel

Erblasser A unterhält ein Maschinenbau-Unternehmen. Mit Verabschiedung des jeweiligen Jahresabschlusses dokumentierte er einen Investitionsplan, nach dem bestimmte liquide Mittel in die Herstellung von Spezialmaschinen zu investieren waren. Im Zeitpunkt des Todes war ein Investitionsvolumen von 1 Mio. € erwartet. Der Unternehmensnachfolger und Erbe B investierte im Jahr nach dem Tod des Erblassers aus den liquiden Mitteln 1 Mio. € plangemäß. Nach § 13b Abs. 5 ErbStG ist der Verschonungsabschlag von 85% oder gar

88 Siehe Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911, 40.
91 So Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911, 42.
93 Siehe Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8911, 42; zweifelnd auch Weismann in Moench/Weismann, ErbStG, § 13b Rz. 208 (März 2018).

Beispiel
A erwirbt begünstigtes Vermögen im Wert von 89.750.000 €. Ihm ver- bleibt gem. § 13c Abs. 1 ErbStG eine Optionsverschonung von 15 %. Unter Vernachlässigung der persönlichen Steuerfreibeträge sind 76.287.500 € zu versteuern (Stkl. I: 30 % = 22.886.250 € ErbStG).

B erwirbt begünstigtes Vermögen im Wert von 89.750.000 €. Ihm ver- bleibt gem. § 13c Abs. 1 ErbStG keine Verschonung. Unter Vernachläs- sigung der persönlichen Steuerfreibeträge fällt eine Erbschaftsteuer (Stkl. I) i.H.v. 30 % = 26.925.000 € an. Der Mehrerwerb von 1 € führt damit zu einer Mehrsteuer von 4.038.750 € und damit zu einem Grenzsteuersatz von 403.875.000 %.

Korezkjij hat auf eine weitere Unverhältnismäßigkeit hingewie- sen, die dem mit der Verschonungssubvention verfolgten Len- kungszweck widerspricht. Sie tritt nach seinen Berechnungen bei einem Erwerb begünstigten Vermögens ab 51 Mio. € auf94.

Beispiel

B erwirbt begünstigtes Vermögen i.H.v. 52 Mio. € und 6 Mio. € schäd- liches Verwaltungsvermögen. Im Falle einer Vollverschonung erhält er einen Verschonungsabschlag von 66 % auf 52 Mio. € = 34.320.000 €. Es bleiben danach 17.680.000 € begünstigtes Vermögen zzgl. 6 Mio. € Verwaltungsvermögen, also 23.680.000 € zu versteuern. Unter Vernachlässigung der persönlichen Steuerfreibeträge fällt eine Erbschaftsteuer (Stkl. I) i.H.v. 27 % = 6.393.600 € an.

Obwohl das geerbte Unternehmensvermögen des A nach der in § 13b ErbStG getroffenen Wertung dem mit dem Verscho- nungsabschlag verfolgten Lenkungszweck mehr entspricht als das von B geerbte gleichwertige Unternehmensvermögen, muss A eine gegenüber B um 183.600 € höhere Erbschaftsteuer zah- len. Diese Ungleichbehandlung widerspricht dem Lenkungszweck, ist willkürlich und verletzt A in seinem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG.

VI. Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG
Mit der Verschonungsbedarfsprüfung kommt § 28a ErbStG in der Gestalt eines sog. Erlassmodells dem Pettius des BVerfG nach, den Erwerb sog. Großunternehmen nur bei einem indivi-
duellen Bedürfnis von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu verschonen. Ein solches Bedürfnis erkennt § 28a Abs. 1 Satz 1 ErbStG bei einem begünstigten Erwerb, der die Schwellen von 26 Mio. € übersteigt, soweit der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begegnen. Als verfügbares Vermögen definiert § 28a Abs. 2 ErbStG 50 % der Summe der gemeinen Werte des

– mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG gehört, zzgl.

– des dem Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bereits gehörenden Vermögens, das nicht zum begünstigten Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG rechnen würde.

Zum übergegangenen, nicht begünstigten Vermögen zählt insbesondere das sonstige Vermögen, das schädliche Verwaltungsvermögen, aber auch ausländisches Betriebsvermögen, das sich in einem Drittstaat befindet. Das im Entstehungszeitpunkt bereits dem Erwerber gehörende Vermögen muss nicht etwa vor dem Erblasser, sondern kann auch von einem Dritten erworben worden sein.

Die individuelle Verschonsbeschaffungsprüfung hängt von einem Antrag des Erwerbers ab, der unabhängig von der materiellen Bedürfnisverschaffung der Erbschaft- oder Schenkungsteuerbescheides im Erbverwaltungsverfahren gestellt werden kann. Es ist aber auch möglich, den Antrag bereits vor der Steuererstsetzung im Rahmen des Festsetzungsverfahrens (auf abweichende Steuererstsetzung nach § 163 Abs. 1 AO) einzulegen. Ergibt die Verschonsbeschaffungsprüfung, dass der Erwerber über kein hinreichendes Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG verfügt, um die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu zahlen, erhebt der Erwerber nach § 28a Abs. 1 ErbStG einen Rechtsanspruch auf Erlass oder Teilerrlass der Steuer. Nach § 28a Abs. 4 ErbStG steht der Erlass oder Teilerrlass zunächst unter den für die Vollverschonung geltenden auflösenden Bedingungen, eine siebenjährige Lohnsummen- und Behaltensfrist zu wählen. Hinzu kommt nach § 28a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG eine dem § 14 Abs. 1 ErbStG nachgebildete, zusätzliche zehnjährige Frist, während der die Verschonsbeschaffungsprüfung bei weiteren Erwerben von verfügbarem Vermögen durch Schenkung oder von Todes wegen durch Einbeziehung von 50 % des gemeinen Werts dieser Erwerbe nachzujuzistiren ist. Abweichend von § 14 Abs. 1 ErbStG wird aber nicht nur ein von derselben Person (hier: des Verschöners) zugewendetes Vermögen, sondern jeder unentgeltliche Erwerb, von wem auch immer, einbezogen.

Gegen die Einbeziehung des bereits vorhandenen sowie des später hinzuwerztonen sonstigen Vermögens werden erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken erhoben. Sie sind sowohl gleichzeitige als auch freihaltstreicher Natur (Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG). Der wesentliche Kritikpunkt besteht darin, dass durch die Einbeziehung des Privatvermögens des Erwerbers eine verkappige Vermögenstest unter dem Deckmantel der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingeführt worden sei. Im Ergebnis werde nicht durch die Berechtigung eingetreten ge-stiegene Leistungsfähigkeit des Erwerbers durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern dessen Vermögensleistungs-

fähigkeit besteuert, was nicht nur ein Verstoß gegen das gleichheitsrechtliche Folgerichterzogenengebiet beinhaltet, sondern auch ein das Eigentums- und Erbrecht (Art. 14 Abs. 1 GG) verletzendes Sonderopfer.

Es wurde bereits herausgearbeitet, dass es sich bei der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Verschonungsunterbundung für den Erwerb begünstigten Unternehmensvermögens um eine objektive Steuerbefreiung handelt, dass vor die Grußen- 

grenzung folgerichtig – entgegen der gesetzlichen Konzeption – auf das jeweilige Unternehmen und nicht auf den Erwerber und dessen Erwerb abzustellen ist (s. oben unter II.). Daran ankündend stellt sich die Frage, ob für die Verschonsbeschaffungsprüfung verfassungsrechtlich ebenfalls auf das Unternehmen abzustellen ist oder die Verhältnisse des Erwerbers einbezogen werden dürfen. Das BVerfG hat sich in seinem Urteil vom 17.12.2014 widersprüchlich positioniert und hinsichtlich der selbst geforderten Bedarfsprüfung eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit hinterlassen. So führt es im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung der Verschonungsunterbundung unter Hinweis auf den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers folgendes aus:

„Eine Ausdehnung der Bedarfsprüfung auf das bereits vorhandene Vermögen des Erben oder Beschenkten stünde außerdem in erheblichem Widerspruch zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts, das für die Bemessung der Steuer allein auf die Bereicherung durch das durch den Erbfall oder die Schenkung Erworbene abhängt und auch sonst Befreiungen ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit des Erwerbers im Übrigen gewährt.“

Darum scheint das BVerfG zunächst allein auf das Unternehmensvermögen abstellen zu wollen. Wenig später überrascht es dann aber auf der Prüfungstation zur Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne mit der gegenenteiligen Aussage zur möglichen Ausgestaltung der Bedarfsprüfung.

„Hält er (s.Ü.l. der Gesetzgeber) auch bei der Übertragung größerer Unternehmen am steuerrechtlichen Modell fest, wird er zu erwarten haben, ob in die dann in diesem Bereich gebärende Prüfung der Verschonungsbedürftigkeit von Erwerbern solcher Unternehmen auch durch die Erbschaft oder Schenkung miterwirkende, nicht begünstigtes Vermögen oder unter Umständen schon vor dem Erwerb vorhandenes eigenes Vermögen mit einbezogen werden soll, mit der Folge, dass der Erwerb in der Regel eine Steueraufnahme aus dem Unternehmensüberschuss einschließlich.“

An dieser Stelle hat das BVerfG den Weg vorgezeichnet, den der Gesetzgeber später gegangen ist. Die Einbeziehung der Erwerber widerspricht auch nicht dem unternehmensbezogenen Charakter der Verschonung als objektive Steuergünstigung. Die Verschonungsunterbundung rechtfertigt sich von ihrem Ansatz her allein durch die Gefahr eines Zuwachs der steuerpflichti-

gen Erwerber auf das Unternehmensvermögen und die damit verbundene Gefahr für die Unternehmensteuerpflicht und den Erhalt von Arbeitssplitzen. Von daher ist es konsequent, bei der Bedarfsprüfung auf den Erwerber abzustellen, dessen Zu- 

wuchs auf das Unternehmensvermögen aufgrund der Erbschaft- oder Schenkungsteuer droht. Im Hinblick darauf stellt § 28a Abs. 2 ErbStG die zutreffenden Prüfungsfragen:

95 Siehe nur Stillemente in v. Oertzen/Loose (Fn. 92), § 28a ErbStG Rz. 37.
96 Eine in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 28a Rz. 4 (März 2020).
97 Siehe R E 28a.2 Abs. 1 Sate 6, R E 28a.A. Abs. 2 Sate 2 ErbStR 2019.
98 Englisch, DB 2015, 637 (639 f.); Kraumm, FR 2015, 481 (491 f.); G. Kirch- 

dorf, DSBR 2015, 1473 (1477); Wochter, FR 2016, 690 (705 f.); Crezelius, 

ZEV 2016, 541 (545 f.); Maien, ZEV 2017, 10 (12, 14).
99 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 153.
100 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 175.
101 Stor, GI BHR 2015, 113 (118); Englisch, DB 2015, 637 (639 f.).
a) In welchem Umfang existiert im erworbenen Unternehmen (Unternehmensanteil) nicht begünstigtes (nicht als betriebnotwendig angesehenes) Verwaltungsvermögen, aus dem die Erbschaft- oder Schenkungsteuer entrichtet werden kann?

b) In welchem Umfang existiert sonstiges nicht begünstigtes Vermögen, das der Erwerber von Todes wegen oder durch Schenkung mitverworben hat und woraus er die Erbschaft- oder Schenkungsteuer zahlen kann?

c) In welchem Umfang verfügt der Erwerber über weiteres nicht begünstigtes Vermögen, aus dem die Erbschaft- oder Schenkungsteuer gezahlt werden kann?


Die Regierungsprüfung weist zutreffend darauf hin, dass die Einbeziehung des o.g. verfügbaren Vermögens in die Verwaltungsvermögsprüfung keine verdeckte Vermögensteuer im Gewände der Erbschaft- und Schenkungsteuer enthält, sondern dass das bereits vorhandene oder später erworbene Vermögen lediglich als Maßstab für das Ausmaß der Ver- schenungsübernahme (d. h. Verschöpfung des Steuerbarvermögens) bei der Be- steuerung des erworbenen Unternehmensvermögens dient. Mit der Einbeziehung des sonstigen Vermögens in die Verwaltungsvermögsprüfung wird dieses Vermögen nicht zusätzlich besteuert. Vielmehr entscheidet ihre Einbeziehung ledig- lich darüber, in welchem Umfang das Unternehmensvermögen besteuert wird. § 28a ErbStG lässt dem Erwerber die Wahl, ob dieser die Substanz des erworbenen Unternehmensvermögens zur Bezahlung der diesbetreffenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer antastet oder das sonstige Vermögen dazu verwendet. Verwendet er das sonstige Vermögen, erhält er das an sich zu steuerndes Unternehmensvermögen insoweit kompensierend ohne steuerliche Belastung. Von einer zusätzlichen Vermögensteuer auf das sonstige Vermögen kann daher nicht gesprochen werden. Zwar tritt eine Ungefährbehandlung gegenüber einem Unternehmensvermögenserwerber ohne verfügbares Vermögen i.S.d. § 28a Abs. 2 ErbStG ein.

**Beispiel**


---

102 Reg.Begr., BT-Drsucks. 18/5923, 34.
103 Reg.Begr., BT-Drsucks. 18/5923, 35.
104 Reg.Begr., BT-Drsucks. 18/5923, 33.

Vor diesem Hintergrund erscheint weniger die Einbeziehung des Vermögens des Erwerbers in die Verschonungsbedarfsprüfung für das Unternehmensvermögen verfassungsrechtlich problematisch, sondern eher umgekehrt die wertmäßig unlimitierte Verschonung von § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nach wie vor begünstigten Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften. Die Erben von Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften können in der Regel nicht auf das Unternehmensvermögen zur Bezahlung ihrer individuellen Erbschaftsteuerschulden zugreifen. Dazu müssten sie auf der Mitgliederversammlung der AG im Fokus der Öffentlichkeit einen Beschluss über eine allein sie begünstigende Sonderausschüttung durchsetzen. Dies ist selbst für Mehrheitsaktionäre praktisch ausgeschlossen. Soweit kein entsprechendes sonstiges Vermögen vorhanden ist, werden die Erben anteilmäßig am Kapitalmarkt veräußern müssen, um die Erbschaftsteuer zu zahlen. Das ändert aber am Bestand des Unternehmens regelmäßig nichts; zu einem Zugriff auf das produktive Unternehmensvermögen, das dem Bestand und Erhalt von Arbeitsplätzen dient, kommt es nicht. Daher erfordert der auf das Unternehmen fokussierte Lenkungszweck insoweit keine Verschonungsabwendung. Die Verschonung schließt in derartigen Fällen über das Lenkungsziel hinaus und bewirkt eine ungerechtfertigte Besteuerung im Verhältnis zu Erwerbern sonstigen Vermögens.

Beispiel


D. Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) wegen unberechtigter Komplexität der Verschonungsubvention


Dieser kurze Überblick referiert nur die Grundstruktur ohne Berücksichtigung weiterer Kasten, die sich nach dem jeweiligen Hauptzweck der Unternehmenstätigkeit richten (s. § 13b Abs. 4 Nr. 1 lit b), d), Nr. 2–5 ErbStG). Aus dem Verwaltungsvermögen sind nach § 13b Abs. 3 ErbStG zudem solche Wirtschaftsgüter auszunehmen, die dauerhaft der Erfüllung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen dienen und dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind. Um dem verfassungswidrigen Kaskadeneffekt (s. oben C IV.2.) zu begegnen, fordert § 13b Abs. 9 ErbStG eine Verbundvermögensaufstellung, in der über die Beteiligungsketten hinweg die Verwaltungsvermögen einer Unternehmensgruppe miteinander konsolidiert.

105 BVerfG v. 17.12.2014 (Fn. 41), Rz. 172.
106 Kritisch bereits Seer, GmbHR 2015, 113 (118).


II. Strukturelles Vollzugsdefizit und Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG)


E. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Die Reduzierung des Kapitalisierungsfaktors bei der Unternehmensgewinnung im vereinfachten Ertragswertverfahren auf 13,75 nach § 203 Abs. 1 BewG widerspricht nicht dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Gebot der realitätsgerechten Wertrelation, weil sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzbehörde die Unverletzbarkeit des sich daraus ergebenden Ertragswerts nachweisen können.

2. Der in § 13a Abs. 9 ErbStG eingeführte sog. Vorab- schlag ist keine Verschonungssubvention, sondern eine Bewertungsregel. Er ist systematisch deplaziert. Indem er nur auf begünstigtes Unternehmensvermögen i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG beschränkt ist, verletzt er das Gebot realitätis-

119 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 s. a., BVerfGE 148, 147 Rz. 133 f., 144 ff. – Einheitsbewertung für Grundsteuerrücküberschuss.
gerechter Wertrelation aus Art. 3 Abs. 1 GG. Sein Regelungsgehalt ist über das Unternehmensvermögen hinaus gleichheitskonform zu erweitern und durch eine verfassungskonforme Einschränkung des § 9 Abs. 3 BewG auf der Bewertungsgrundlage zu vervollkommnen.


5. § 13b Abs. 4 Nr. 1 lit. d) ErbStG enthält eine gleichheitswidrige Begünstigung von gewerblichen Wohnungsunternehmen. Sowohl an einem arbeitsmarktrelevanter als auch an einem wohnungspolitischen Lenkungszweck gemessen, ist die Begünstigung im Vergleich zu vermögensverwaltenden Wohnungvermietungen unverhältnismäßig und gleichheitswidrig. Zudem führt sie in Anwendung eines „Alles-oder-nichts“-Prinzips zu willkürlichen Ergebnissen bei gemischten gewerblichen Vermietungsunternehmen.


8. Mangels einer Härteklausel führt das in § 13c ErbStG verbindliche sog. Abschmelzmodell zu erheblichen Grenzsteuerbelastungen, welche die betroffenen Erwerber auf evidently unverhältnismäßige Weise belasten.
