

ZIVILRECHT
UND STEUERRECHT,
ERWERB VON TODES WEGEN
UND SCHENKUNG

FESTSCHRIFT FÜR
JENS PETER MEINCKE
ZUM 80. GEBURTSTAG

2015

*Dieser Sonderdruck ist im
Buchhandel nicht erhältlich*



ROMAN SEER

Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens

I. Einführung

Der Jubilar hat sich wie kaum ein anderer eingehend mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer beschäftigt. Soweit ersichtlich, ist sein Kommentar nicht nur das Standardwerk, sondern der einzige, der in Alleinautorenschaft verfasst wird.¹ Allein dies ist bemerkenswert und zeugt von einer umfassenden Durchdringung der Materie. Der Jubilar hat auch sehr bedenkenswerte Überlegungen zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer angestellt.² Der Gesetzgeber hätte guten Grund, diese aufzugreifen und zu reflektieren. Hat doch das BVerfG mit seinem Urteil vom 17.12.2014³ innerhalb von weniger als zwanzig Jahren nun schon ein drittes Mal das jeweils geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für gleichheits- und verfassungswidrig erklärt. Dabei ist es mit dem Gesetzgeber jeweils sehr nachsichtig umgegangen und hat ihm eine Nachbesserungsfrist gewährt.⁴ Das ist auch dieses Mal geschehen; der Gesetzgeber hat den durch die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b ErbStG eingetretenen Gleichheitsverstoß bis zum 30.6.2016 zu beseitigen.⁵ Die Bundesregierung plant eine schnelle, aber lediglich „minimalinvasive“ Änderung des derzeit geltenden Rechts.⁶ Diese „kleine Lösung“ soll im Folgenden kritisch reflektiert werden. Es stellt sich die Frage, ob es wirklich empfohlen werden kann, an weitreichenden Vergünstigungen für Unternehmensvermögen nach Art der §§ 13a, 13b ErbStG festzuhalten und damit die Steuerbasis zu schmälern.

¹ Dies seit acht Auflagen, zuletzt *Jens Peter Meincke*, ErbStG, 16. Aufl. 2012.

² Siehe *Jens Peter Meincke*, Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR 1996, 1305; *ders.*, Neuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StbJb 1996/97, 161.

³ BVerfG 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50; zuvor 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

⁴ Kritisch gegenüber den Weitergeltungsanordnungen und der bloßen *ex-nunc*-Reformpflicht aus dem Gesichtspunkt des Individualrechtsschutzes *Roman Seer*, Die Unvereinbarkeitsklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht, NJW 1996, 285 (289 ff.); *ders.* in Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 22 Rn. 287 ff. mwN.

⁵ Zum Verständnis der nicht ganz klaren Weitergeltungsanordnung und Reformpflicht siehe *Roman Seer*, Überprivilegierung des Unternehmensvermögens durch §§ 13a, 13b ErbStG, GmbHR 2015, 113 (116 f.).

⁶ Siehe FAZ v. 10.1.2015, 21, mit Äußerungen des Steuerabteilungsleiters im Bundesfinanzministerium *Sell*; siehe nun den Kabinettsbeschluss v. 8.7.2015.

II. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Zunächst stellt sich die Frage, ob es überhaupt noch in die Kompetenz des Bundes fällt, eine umfassende Reform einer Erbschaft- und Schenkungsteuer durchzuführen. Immerhin ist diese Steuer nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG eine reine Landessteuer. Deshalb steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG nur zu, wenn die Voraussetzungen des mit Wirkung vom 16.11.1994 verschärften Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Art. 72 Abs. 2 GG eröffnet die Gesetzgebungskompetenz für den Bund nur, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Daraus haben nicht wenige Autoren geschlossen, dass es dem Bundesgesetzgeber mittlerweile jedenfalls verwehrt sei, eine Vollregelung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer zu treffen.⁷

Demgegenüber restringiert das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 GG nicht. Vielmehr setzt es die bereits in der Entscheidung des 2. Senats des BVerfG zum Mindesthebesatz bei der Gewerbesteuer aufgezeigte Linie⁸ fort. Zwar besitzt der Bund bei seiner Einschätzung der Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung zur Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit keinen von verfassungsgerichtlicher Kontrolle freien gesetzgeberischen Beurteilungsspielraum. Jedoch billigt das BVerfG ihm insoweit eine Einschätzungsprärogative zu.⁹ Die Wahrung der „Rechtseinheit“ zielt in erster Linie auf die Vermeidung einer Rechtszersplitterung, während es bei der Wahrung der „Wirtschaftseinheit“ darum geht, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. Insoweit sieht das BVerfG überzeugend die Gefahr der Rechtszersplitterung, wenn es den Landesgesetzgebern überlassen bliebe, landesspezifische Regelungen zur erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsübergangs zu schaffen. Zugleich wäre auch die Wirtschaftseinheit gefährdet, weil landesunterschiedliche erbschaftsteuerliche Regelungen zur Sitz- und Betriebsstättenverlegung anreizen würden.¹⁰ Insgesamt sollte die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch zukünftig bundeseinheitlich geregelt bleiben. Eine Steuer, die an den Weltvermögenserwerb anknüpft und damit eine Gesamtleistungsfähigkeit belastet,

sollte nicht auch in ihrem Binnenbereich mit Doppelbesteuerungsfragen befrachtet werden. Hängt das Besteuerungsrecht der jeweiligen Bundesländer davon ab, in welchem Bundesland Erblasser, Schenker oder die Erwerber jeweils ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, werden neue komplexe interne Doppelbesteuerungsfragen ausgelöst, die bei einer bundeseinheitlichen Regelung im Verhältnis zum Steuerpflichtigen irrelevant sind. Zudem würden steuermotivierte Wanderungsbewegungen einsetzen, wenn die konkrete Steuerbelastung für die Betroffenen von seinem jeweiligen Wohnsitz innerhalb Deutschlands abhängt. Dem kann der Bund nach wie vor auch in Gestalt einer Vollregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach Art. 105 Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG begegnen.¹¹

Allerdings besteht keine Pflicht des Bundes, von dieser weitreichenden Gesetzgebungskompetenz auch Gebrauch zu machen. Vielmehr sprechen die Garantien der Staatlichkeit und der aus ihr folgenden finanziellen Eigenständigkeit der Länder (Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1, 104a Abs. 1, 110 Abs. 1, 79 Abs. 3 GG) insbesondere nach Einführung der bundesstaatlichen Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3 GG) dafür, dass die Steuergesetzgebung des Bundes Spielräume sinnvoll nutzt, um den Ländern für die ihnen zustehenden Steuern auch einen dezentralen Zugriff auf die Rechtsetzung zu belassen. Aber auch in Anbetracht dessen sollte der Bund aus den vorgenannten Gründen nach wie vor die Struktur und die Bemessungsgrundlage der Steuer einschließlich des gesamten Bewertungsrechts einheitlich ausgestalten. Er könnte aber die Rechtsetzungskompetenz der Länder für die Frage des allgemeinen Belastungsniveaus belassen und ihnen insoweit einen Korridor eröffnen, der den negativen Folgen eines innerbundesstaatlichen Steuerwettbewerbs begegnet. Als strukturelles Vorbild aus dem geltenden Recht könnten dabei – in modifizierter Form – die Vorschriften der §§ 28 ff. GewStG dienen. Ihnen lässt sich das Regelungsmuster entnehmen, dass auf die Bemessungsgrundlage ieS zunächst ein Steuersatz oder –tarif angewendet wird, so dass sich ein bundeseinheitlicher Steuermessbetrag ergibt, auf den die Bundesländer nach einer möglichen Zerlegung einen landesspezifischen Hebe- oder Senksatz anwenden.¹² Dies könnte zugleich eine genauere und quellenorientiertere Zuordnung des Erbschaftsteueraufkommens auf die involvierten Bundesländer bewirken und den primären Länderfinanzausgleich stärken.

⁷ Rainer Wernsmann/Valentin Spemath, Erbschaftsteuerreform: keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, FR 2007, 829 (833); Maximilian Haag, Die Aufteilung steuerlicher Befugnisse im Bundesstaat, 2011, 404 ff.; differenzierend Simon Kempny/Ekkehart Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen – Aufgabengerechte Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Kommunen?, in Verhandlungen des 70. Deutschen Juristentages, Band I Gutachten, 2014, D 75 ff., die dem Bund eine Koordinierungskompetenz hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und deren Zerlegung, den Ländern aber eine Kompetenz zur Festlegung der Steuersätze und persönlichen Freibeträge zubilligen wollen.

⁸ BVerfG 27.10.2001 – 2 BvR 2185 u. 2189/04, BVerfGE 125, 141 (154) Rn. 56 ff.

⁹ BVerfG – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (65) Rn. 111; zuvor bereits der 2. Senat des BVerfG 28.1.2014 – 2 BvR 1561/12 u. a., NVwZ 2014, 646 (649 f.) Rn. 115 f., zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG zu einer bundeseinheitlichen Filmabgabe (Sonderabgabe) nach dem Filmförderungsgesetz (FFG).

¹⁰ BVerfG – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (65 f.) Rn. 114 f.

¹¹ Siehe Roman Seer/Klaus-Dieter Drien in Winfried Kluth, Föderalismusgesetz, 2007, GG Art. 105 Rn. 8; Marc Schubert, Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2011, 239 ff.; Seer GmbHFR 2015, 113 (117); so auch Johanna Hey, Finanzautonomie und Finanzverlehtungen in gestuften Rechtsordnungen, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Band 66, 2007, 277 (298 f.); einschränkend später aber dies. für die Vermögenssteuer in Johanna Hey/Ralf Maiterth/Henriette Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt Schrift Nr. 483, 2012, 28.

¹² Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts der Bundessteuerberaterkammer, Zukunft der Erbschaft- u. Schenkungsteuer, 2015, 13 ff.

III. Korrekturen auf der Bewertungsebene

1. Verkehrswert als folgerichtiger Leit-Bewertungsmaßstab

Ziel der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist es, die Bereicherung des Erben bzw. Beschenkten zu erfassen.¹³ Aus diesem Konzept folgt, dass alle in der Bemessungsgrundlage enthaltenen Vermögenswerte mit ihrem Verkehrswert zu bewerten sind. Im Steuerrecht entspricht der Verkehrswert in erster Linie dem gemeinen Wert (§ 9 BewG). In konsequenter Fortsetzung seiner Rechtsprechung aus dem Jahr 1995 hat das Bundesverfassungsgericht im Jahr 2006 entschieden, dass bei der Bewertung sichergestellt sein muss, dass alle Vermögenswerte mit einem Wert erfasst werden, der zumindest näherungsweise dem gemeinen Wert entspricht (Annäherungswert).¹⁴ Die Bewertung zum gemeinen Wert darf nicht nur bei Bargeld und anderen finanziellen Vermögenswerten erfolgen, vielmehr muss der Wertmaßstab „gemeiner Wert“ für das gesamte Vermögen herangezogen werden. Dies bedeutet, dass auch für Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen der gemeine Wert zu ermitteln ist.

Der Verkehrswert bildet den mit dem Substanzerwerb eingetretenen Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit folgerichtig ab.¹⁵ § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG definiert ihn als den „Veräußerungspreis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für ein Vermögensgut erzielt werden kann“. Ausgangspunkt der Bewertung soll ein potenzieller Kunde sein, der am Erwerb des Vermögensgutes in seiner konkreten Beschaffenheit mit der vorgesehenen Verwertungsmöglichkeit interessiert und bereit ist, einen angemessenen Preis zu zahlen. Entscheidend ist daher – wie auch in § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG – die Erwerberperspektive.

2. Einschränkendes Verständnis des § 9 Abs. 3 BewG

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 7.11.2006 klarsichtig die beiden Ebenen der Bewertung und der Verschonung voneinander scharf getrennt und eine 2-Stufen-Doktrin entwickelt: Auf einer ersten Stufe muss das Bewertungsgleichmaß hergestellt werden, bevor auf einer zweiten Stufe ein Verschonungsstatbestand eingeführt werden kann, der seinerseits aber normenklar und zielgenau auszugestalten ist.¹⁶ Zugunsten der Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG tragen Unternehmens(verbands-)vertreter regelmäßig ein Argument vor, das systematisch und inhaltlich vielmehr die Bewertung betrifft: die Berücksichtigung von Verfügungs- und Kündigungsbeschränkungen, Veräußerungsverboten, wertmindernden Abfindungsklauseln, Einschränkungen der Stimmrechte, Thesau-

¹³ Zur Rechtfertigung und zum Belastungsgrund siehe *Jens Peter Meincke*, Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Band 22, 1999, 39 ff.

¹⁴ BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Leitsatz 1); dazu zustimmende Anmerkung von *Jens Peter Meincke*, NJW 2007, 586.

¹⁵ So insbesondere auch BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33 f.); weitere Nachweise bei *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rn. 58.

¹⁶ BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31 ff.)

rierungsvorgaben, Gewinnentnahmebeschränkungen.¹⁷ § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG lässt für die Bestimmung des gemeinen Werts alle ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse unberücksichtigt. Zu den persönlichen Verhältnissen zählt § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG auch Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Hierunter fallen nach der Rechtsprechung des BFH insbesondere in Gesellschaftsverträgen und Satzungen verankerte Verfügungsbeschränkungen.¹⁸

Welling und Kambeck haben jüngst aufgezeigt, dass die in den Gesellschaftsverträgen und Satzungen enthaltenen Vinkulierungen regelmäßig nicht auf persönlichen Umständen der Anteilseigner beruhen, sondern aus Sicherungsgründen gegenüber Fremdkapitalgebern an der Tagesordnung sind.¹⁹ Bei vielen eigentümergeführten Familienunternehmen sind diese Klauseln praktisch verewigt, so dass sie faktisch zu objektiven Beschränkungen geworden sind. Zumindest in diesen Fällen ist der gemeine Wert des Anteils deutlich gemindert. Das vom Bundesfinanzhof bisher zu § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG gepflegte Verständnis führt hier zu einer deutlichen Überbewertung des vererbten oder verschenkten Gesellschaftsanteils. Dies überzeugt nicht, weil sich Verfügungsbeschränkungen negativ preisbildend auf den Verkehrswert auswirken und deshalb an sich berücksichtigt werden müssten.²⁰ Besitzt der Erwerber keine Möglichkeit, die Verfügungsbeschränkung zu beseitigen, wird ansonsten ein Wert zugrunde gelegt, den er im Falle einer Weiterveräußerung gar nicht zu erzielen vermag.²¹ Nimmt man das verfassungsrechtliche Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation zwischen den unterschiedlichen Vermögensarten²² ernst, führt die bisher vom BFH vorgenommene Lesart der Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 1 BewG zu einer verfassungswidrigen Überbesteuerung.²³ Diese ließe sich im Wege einer verfassungskonformen Auslegung vermeiden, indem bei der Bewertung von Mitunternehmeranteilen und Anteilen an Kapitalgesellschaften in Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 Hs. 2 BewG gefragt würde, ob ein gedachter Erwerber des Anteils den (anteiligen) vollen Unternehmenswert der Gesellschaft zahlen oder einen sich nach Art und Umfang der Verfügungsbeschränkung richtenden Abschlag vornehmen würde.

Bevor der Gesetzgeber die technokratische Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG perpetuiert, sollte er deshalb zunächst § 9 Abs. 3 BewG einschränken und ihn mit der in § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG hervorgehobenen Erwerberperspek-

¹⁷ *Berthold Welling/Rainer Kambeck*, Erbschaftsteuerliche Herausforderungen an mittelständische Unternehmen unabhängig von der möglichen Tenorierung des BVerfG, DB 2014, 2731 (2732).

¹⁸ BFH 30.3.1994 – II R 101/90, BStBl. II 1994, 503; 17.6.1998 – II R 46/96, BFH/NV 1999, 17 (18). Davon sind Verfügungsbeschränkungen zu unterscheiden, die im Wirtschaftsgut selbst begründet sind, siehe BFH 28.10.2008 – IX R 96/07, BStBl. II 2009, 45 (46).

¹⁹ *Welling/Kambeck* DB 2014, 2731 (2732 f.).

²⁰ Siehe *Stefan Kreuztzer/Margit Schaffner/Ralf Stephany*, Bewertungsgesetz: Kommentar, 3. Aufl. 2013, § 9 Rn. 18.

²¹ *Marc Jülicher* in *Max Troll/Dieter Gebel/Marc Jülicher*, ErbStG, 48. Aufl. 2014, § 12 Rn. 73; *Detlev J. Piltz*, Der gemeine Wert von Unternehmen und Anteilen im neuen ErbStG, Die Unternehmensbesteuerung 2009, 13 (20 f.); *ders.*, Erbschaftsteuerberatung nach dem BFH-Vorlagebeschluss, FR 2013, 115 (116); *Seer GmbH* 2015, 113 (119 f.).

²² Siehe BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (56).

²³ *Welling/Kambeck* DB 2014, 2731 (2732 f.).

tive abstimmen, um zu einer marktkonformen Verkehrswertbestimmung bei nicht börsennotierten, eigentümergeführten Familienunternehmen zu gelangen. Der Gefahr eines Gestaltungsmissbrauchs durch Verfügungsbeschränkungen, die in zeitlicher Nähe vor der Übertragung erst durch Satzungsänderung eingefügt werden, ließe sich durch eine Sperrfrist (z. B.: Existenz der berücksichtigungsfähigen Verfügungsbeschränkung mindestens fünf Jahre vor dem Vermögensübergang und Beibehaltung dieser Verfügungsbeschränkung für mindestens fünf weitere Jahre nach dem Vermögensübergang) begegnen.

3. Schwächen des vereinfachten Ertragswertverfahrens – Revitalisierung des Stuttgarter Verfahrens

Die Bewertung des Vermögens kleiner und mittelständischer Familienunternehmen leidet derzeit außerdem unter einer Überbewertung durch das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren.²⁴ Ein wesentlicher Mangel liegt im investitions-theoretischen Vergleich des Unternehmenswerts mit einer langfristigen Rendite öffentlicher Anleihen. Dieser mag bei börsennotierten Kapitalgesellschaften, deren Anteile über den Börsenhandel jederzeit veräußerbar sind, passen. Bei eigentümergeprägten, nicht börsennotierten Gesellschaften verfehlt er die soziale Bewertungswirklichkeit. Dies mag folgende Überlegung illustrieren: Aufgrund des drastisch gefallen Zinsniveaus auf dem Kapitalmarkt für öffentliche Anleihen folgt für die Unternehmensbewertung eine Reduktion des Basiszins von 2,59 % (Stand 2.1.2014 für 2014) auf nunmehr nur noch 0,99 % (Stand 2.1.2015 für 2015). Daraus ergibt sich eine Erhöhung des Kapitalisierungsfaktors im Sinne des § 203 Abs. 1 BewG um 29 % von 14,10 auf 18,21. Es ist aber kaum anzunehmen, dass der Erwerber eines mittelständischen Unternehmens trotz gleichgebliebener Ertragsprognose nun plötzlich bereit wäre, einen um 29 % erhöhten Kaufpreis für das Unternehmen zu zahlen.²⁵ Zudem lässt 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 liegt.²⁶ Als weitere Mängel können aufgezählt werden: eine ungewichtete Anknüpfung an Vergangenheitserträge, die Ausklammerung und Einzelbewertung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und „jungem Betriebsvermögen“ (siehe § 200 Abs. 3 und 4 BewG) sowie der zumindest bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu niedrige Abschlag von 30 % für die Ertragsteuerbelastung. Letztlich werden gerade Erwerber von mittelgroßen Familienunternehmen gezwungen, auf eigene Kosten ein an den jeweiligen Ver-

²⁴ So bereits die Prognose von *Andreas Creutzmann*, Unternehmensbewertung im Steuerrecht – Neuregelung des Bewertungsrechts am 1.1.2009, DB 2008, 2784 (2789 f.); später *Michael Hinz*, Unternehmensbewertung im Rahmen erbschaft- und schenkungsteuerlicher Zwecke – Ein Vergleich des vereinfachten Ertragswertverfahrens mit „üblichen“ Bewertungskalkülen nach den Grundsätzen des IDW S 1 idF 2008, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2011, 304 (317); empirisch belegt durch *Christoph Josef Kappenberg*, Unternehmensbewertung im Erbschaftsteuerrecht, 2012, 163 ff.

²⁵ *Marcel Krumm*, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, 2014, 396 f.

²⁶ *Torsten Kohl/Jan König*, Das vereinfachte Ertragswertverfahren im Lichte des aktuellen Kapitalmarktumfeldes, BB 2012, 607 (609 f.).

hältnissen ihrer Unternehmensstruktur ausgerichteten Bewertungsgutachten einzuholen, was einer Vereinfachung und Akzeptanz des Verfahrens zuwiderläuft.²⁷

Das sog. Stuttgarter Verfahren befindet sich *de lege lata* nur noch in den (nachzuweisenden) Fällen mit der Regelung des § 11 Abs. 2 BewG im Einklang, in denen es auch für nichtsteuerliche Zwecke ein übliches Bewertungsverfahren darstellt. Es ist eine Kombination von Substanz- und Ertragswert. Nach diesem Verfahren bildet der Substanzwert die Basis der Unternehmensbewertung. Dieser Substanzwert ist zu modifizieren, wenn die zukünftige Rendite aus dem Unternehmen von einer Normalverzinsung einer (risikoarmen) Vermögensanlage (nach oben oder nach unten) abweicht. Ist die Vermögensrendite höher als der Alternativzinssatz, tritt eine sog. Übergewinnsituation ein und der Substanzwert ist unter Annahme einer Übergewinndauer zu erhöhen. Der Ertragsatz wird dabei allerdings vergangenheitsorientiert aus den bereinigten Gewinnen der gewichteten letzten drei Jahresabschlüsse ermittelt. Das Verfahren betont die Vermögenssubstanz und billigt den künftigen Erträgen nur zeitlich begrenzt eine wertbildende Kraft zu. Es entspricht der Erwartung, dass nach einer bestimmten Zeit die vom veräußernden Unternehmer geschaffenen Ertragspotenziale nicht mehr auf diesen zurückzuführen sind.²⁸

Das sog. Stuttgarter Verfahren könnte bei Ansatz des Vermögenswerts zu Verkehrswerten und bei Wahl eines kapitalmarktgerechten Vergleichszinses als eine praktikable Alternative zum heutigen vereinfachten Ertragswertverfahren eingesetzt werden.²⁹ Es neigt nicht zur Überbewertung und wird nach wie vor in der gesellschaftsvertraglichen Welt der KMU angewendet. Der IDW-Standard S 1 besitzt keine allgemeine Rechtsnormqualität und vermag nur eine vereinsrechtliche Bindung zu entfalten. Die Verlautbarungen des IDW, dass sich in der Praxis für die Bestimmung angemessener Abfindungen und des „wahren Unternehmenswerts“ die sog. Ertragswertmethode „durchgesetzt“ habe,³⁰ sind empirisch ungesichert.³¹ Die Bewertungsgrundsätze des IDW S 1 sind in ihren zum Teil dem Kapitalmarkt entliehenen Prämissen auf börsennotierte Großunternehmen zugeschnitten. Sie lassen sich nur mit erheblichen Einschränkungen auf personalistische Unternehmen, die durch den persönlichen Einsatz des Inhabers geprägt sind, übertragen.³²

²⁷ Dazu nun die gleichlautenden Hinweise der Arbeitsgruppen „Bewertung von KMU“ des IDW und der Bundessteuerberaterkammer, siehe IDW-Fachnachrichten, Heft 4/2014, 282 ff. (IDW-Praxishinweis 1/2014).

²⁸ Eingehend zu den Bewertungsverfahren *Krumm* (Fn. 25) 80 f., 482 f.; insbesondere zum Erfordernis des empirischen Abgleichs mit den sozialen Preisbildungsverhaltensmustern, 281 ff. (384 ff.).

²⁹ Siehe bereits *Roman Seer*, Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Breite Bemessungsgrundlage – niedriger Steuertarif, ZRP 2007, 116 (117 f.).

³⁰ Siehe bereits *IDW*, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, Die Wirtschaftsprüfung 1983, 468 ff.

³¹ Zur mangelnden empirischen Grundlagenforschung s. *Wolf F. Fischer-Winkelmann*, Sollen impliziert Können – Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung einmal anders, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Band 61 (2009), 343 (353).

³² Lesenswert z. B. die Erkenntnisse des langjährigen Praktikers *Carl W. Barthel*, Unternehmenswert: Gewichtung infolge Methodenpluralismus, DB 2011, 719 ff.; siehe nun auch die Folgerungen des IDW zur Bewertung von KMU, siehe IDW-Praxishinweis 1/2014, Fachnachrichten 4/2014, 282 ff.

Bei diesen Unternehmen wirken die Fähigkeiten, Kontakte etc. des bisherigen Inhabers nicht über längere Zeit fort, so dass die zukünftigen Erträge nur für einen begrenzten Zeitraum auf das am Bewertungsstichtag Übertragene zurückführbar sind.³³ Gerade bei solchen Unternehmen spielt der Substanzwert eine größere Rolle, weil er von einem gedachten Erwerber mit der Erwartung verbunden ist, dass sich dieser Substanzwert nicht ohne Weiteres verflüchtigen kann, während der zukünftige Ertrag ungewiss ist.³⁴ Daher verwundert es nicht, dass das Stuttgarter Verfahren trotz seines steuerlichen Bedeutungsverlustes in Abfindungsregelungen von GmbH-Gesellschaftsverträgen als soziales Preisbildungsverhaltensmuster nach wie vor existent ist.

Allerdings hat das BVerfG dem sog. Stuttgarter Verfahren in der seit dem 1.1.1993 praktizierten Fassung (Anknüpfung des Vermögenswerts an die Steuerbilanzwerte)³⁵ mangels Verkehrswertorientierung als Verstoß gegen das Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation eine Absage erteilt.³⁶ Es zeigt sich, dass für die Erbschaft- und schenkungsteuerliche Maßstababbildung nicht einfach auf das Steuerbilanzrecht zurückgegriffen werden kann. Vielmehr ist es konsequent, im Rahmen des sog. Stuttgarter Verfahrens den Substanzwert des Vermögens als Rekonstruktions- und Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Wirtschaftsgüter und -lasten zu verstehen. Dabei ist der Geschäfts-/Firmenwert nicht einzubeziehen, weil er in der Übergewinnmethode seinen eigentlichen Ausdruck findet. Mit dieser Maßgabe bleibt das sogenannte Stuttgarter Verfahren für die nicht ohne Weiteres über den Kapitalmarkt veräußerbaren Anteile an personalistischen Gesellschaften – entgegen verbreiteter Auffassung – ein vertretbares Bewertungsverfahren.

4. Ersetzung des Substanzwerts durch den Liquidationswert als Mindestwert

§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG fordert als Mindestwert den Ansatz des Substanzwerts des Unternehmens. Dies überrascht. Denn in der Unternehmensbewertungspraxis bildet nicht der Substanzwert, sondern der Liquidationswert als Zerschlagungswert die Untergrenze.³⁷ Davon ist der Substanzwert deutlich zu unterscheiden, der als Gebrauchswert der betrieblichen Substanz verstanden wird. Es handelt sich dabei um einen Rekonstruktions- oder Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte bzw. Schulden. Demgemäß fordert R B 11.3 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2011, den Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert unabhängig davon mit einzubeziehen, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde. Dieses Erfordernis erhöht nicht nur die praktischen Bewertungsschwierigkeiten, indem bei der Planung einer vorweggenommenen Erbfolge drei Wertansätze (IDW S 1-Wert, vereinfachter Ertragswert und Substanzwert) vergleichend in den Blick zu nehmen sind. Vielmehr führt dieser Wertansatz tendenziell

³³ Überzeugend BGH 14.7.1986 – II ZR 249/85, NJW 1987, 21.

³⁴ Ausführlich Krumm (Fn. 25) 80 ff.

³⁵ Zum 1.1.1993 geänderte Fassung des § 12 Abs. 2 Satz 3 BewG (Steueränderungsgesetz v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297).

³⁶ BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (38 ff.).

³⁷ Dies gilt ebenso für KMU, siehe IDW-Praxishinweis 1/2014, Rn. 52 ff.

ebenfalls zu einer Überbewertung und ist daher zugunsten des Liquidationswerts aufzugeben.³⁸

5. Keine Sonderbehandlung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Bei der Bewertung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterscheidet § 160 Abs. 1 BewG zwischen dem Wirtschaftsteil, den Betriebswohnungen und dem Wohnteil. Betriebswohnungen und Wohnteil werden nach den auch für das Grundvermögen geltenden Vorschriften über die Bewertung von Wohngrundstücken (§§ 182–196 BewG) angesetzt (§ 167 Abs. 1 BewG). Für die Bewertung des Wirtschaftsteils ist im Ausgangspunkt – wie beim Betriebsvermögen – auf den gemeinen Wert abzustellen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 BewG). Allerdings folgt das Gesetz dazu nicht der allgemeinen Unternehmensbewertung, sondern sieht in § 163 BewG ein vereinfachtes Reinertragsverfahren vor. Dieses wird aus statistischen Daten der Agrarberichte der Bundesregierung abgeleitet. Der Reinertrag umfasst das ordentliche Ergebnis im Durchschnitt der letzten fünf Jahre abzüglich eines angemessenen Lohnes für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und der nicht entlohnten Arbeitskräfte (§ 163 Abs. 2 BewG). Zur Bestimmung des objektivierten Reinertrages werden nach § 163 Abs. 3 BewG die regionabhängigen sog. Standarddeckungsbeiträge der selbst bewirtschafteten Flächen und der Tiereinheiten nach einer EU-Typologie ermittelt. Der so ermittelte Reingewinn wird auf der Basis eines angenommenen festen Zinssatzes von 5,5 % mit dem Faktor 18,6 kapitalisiert.

Gegen dieses grob typisierende Ertragswertverfahren sprechen erst recht die Einwände, die auch gegen das derzeit praktizierte vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG erhoben werden. Während Letzteres nach § 199 Abs. 1 BewG aber nur unter dem Vorbehalt angewendet werden darf, dass es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, fehlt dieser Vorbehalt in § 163 BewG. § 165 Abs. 3 BewG sieht lediglich die Möglichkeit zugunsten des Steuerpflichtigen vor, einen niedrigeren gemeinen Wert nachweisen zu können. Als dagegen gerichtetes Korrektiv statuieren § 162 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit § 164 BewG aber einen Mindestwert, der sich aus dem Wert für den Grund und Boden und dem Wert der übrigen Wirtschaftsgüter zusammensetzt. Dieser Mindestwert knüpft abweichend von § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG aber nicht an die Substanz, sondern (ertragswertabhängig) an regional unterschiedliche Pachtpreise an, die ebenfalls aus den Agrarberichten der Bundesregierung abgeleitet sind.

Als weiteres Korrektiv sehen § 162 Abs. 3 und 4 BewG in Verbindung mit § 166 BewG einen Nachbewertungsvorbehalt vor, wonach der Liquidationswert einzusetzen ist, wenn und soweit der Betrieb, ein Teilbetrieb oder wesentliche Wirtschaftsgüter (§ 158 Abs. 3 Nrn. 1–3, 5 BewG: Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude, stehende Betriebsmittel oder immaterielle Wirtschaftsgüter) innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag veräußert oder

³⁸ Klarsichtig bereits Peter Bareis, Probleme verfassungsrechtlicher Vorgaben und ihrer Umsetzung am Beispiel der Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1996, 1153 (1157); Britta Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, 138 ff.; Christoph Wöllny, Substanzwert reloaded – Renaissance eines wertlosen Bewertungsverfahrens (Teil II), DStR. 2012, 766 ff.; Krumm (Fn. 25) 175 f.

entnommen werden. Der Liquidationswert wird nach § 166 Abs. 2 BewG aus den letzten vor dem Bewertungsstichtag ermittelten Bodenrichtwerten für den Grund und Boden und den gemeinen Werten für die übrigen Wirtschaftsgüter gebildet. Für die Liquidationskosten wird pauschalierend ein Betrag von 10 % des Liquidationswerts abgezogen. Durch die lange Bindung versucht das Gesetz zu erreichen, dass die typisierende Ertragswertermittlung nur auf Betriebe Anwendung findet, deren Vermögen langfristig gehalten wird. Darüber hinaus nimmt § 159 BewG solche Grundstücke aus den land- und forstwirtschaftlichen Bewertungsregeln aus, bei denen aufgrund ihrer Lage, ihrer Verwertungsmöglichkeiten oder sonstigen Umstände anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen Zwecken (z. B. als Bauland) dienen werden.

Es stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber nicht auf die spezielle, typisierende Ertragswertermittlung verzichtet und stattdessen die allgemeinen Regeln zur Ertragsbewertung von Unternehmensvermögen anwendet. Ist die Behauptung richtig, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe ertragschwach sind und nach Abzug des angemessenen Unternehmerlohns sowie der Löhne für mitarbeitende Familienangehörige kein Ertrag übrigbleibt, beträgt der Ertragswert des Unternehmens 0 €. Ist der Betrieb dagegen ertragsstark, besteht keine Rechtfertigung, ihn anders als einen Gewerbebetrieb zu behandeln. Als Mindestwert böte sich dann der Liquidationswert an Stelle des pauschalierten, ertragswertbasierten Mindestwerts (§ 164 BewG) an. Dem Problem fehlender Liquidität für die Begleichung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer könnte dann – wie bereits *de lege lata* vorgesehen – durch den Nachbewertungsvorbehalt des § 162 Abs. 3 und 4 BewG begegnet werden. Damit würde zunächst der gegen 0 € strebende Ertragswert angesetzt; eine Besteuerung träte erst mit der Veräußerung des Betriebes oder der Entwidmung wesentlicher Wirtschaftsgüter nach § 162 Abs. 3 und 4 BewG ein.

IV. Verzicht auf Verschönungssubventionen

1. Charakter einer Steuervergünstigung als Verschönungssubvention

Steuervergünstigungen sind steuerentlastende Sozialzwecknormen. Sie sind nicht auf die folgerichtige Umsetzung des steuerlichen Belastungsgrundes ausgerichtet. Stattdessen verfolgen sie außersteuerliche (z. B. wirtschafts- oder sozialpolitische) Lenkungs- oder Umverteilungszwecke.³⁹ Wer sich „sozial erwünscht“ verhält, wird steuerlich entlastet, wer sich „sozial unerwünscht“ verhält, wird steuerlich sonderbelastet. Systemfremde Sozialzwecknormen machen das Steuerrecht unübersichtlich und schwer verständlich, zumal sie nicht nach dem Normzweck zusammengefasst und geordnet sind.

Das BVerfG billigt dem Staat allerdings zu, nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch eine mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss zu nehmen („Steuern durch Steuern“).⁴⁰ Vor diesem

³⁹ Johanna Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rn. 131 ff.

⁴⁰ Siehe BVerfG 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u. a., BVerfGE 110, 274 (293); 7.11.2006 – 1 BvL 117, 1 (31 ff.); 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (67 ff.) Rn. 124 ff.

Hintergrund kann nach Meinung des BVerfG eine Steuerverschonung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe (= Gemeinwohlklausel) soll die Entlastung im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen können, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.

2. Besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit von Steuervergünstigungen

Lenkungsnormen müssen nach dem Gemeinwohl- oder Verdienstprinzip gerechtfertigt werden können. Dabei genießt der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG zwar eine Einschätzungsprärogative. Diese statuiert aber einen Begründungszwang. Eine Umdeutung von Fiskalzwecknormen in Lenkungsnormen soll nicht möglich sein, weil „der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet“ sein muss.⁴¹ Die Norm muss von einer – entweder anhand des Gesetzestextes oder der Gesetzesmaterialien – erkennbaren gesetzlichen Entscheidung getragen sein. Ist ein Förder- oder Lenkungszweck im Gesetzgebungsverfahren nicht zum Ausdruck gekommen, darf ein solcher zur Rechtfertigung nicht unterstellt oder nachgeschoben werden. Aus der Judikatur des BVerfG lassen sich die folgenden Anforderungen für den Erlass einer steuerverschönenden Lenkungsnorm entnehmen:⁴²

- Der Gesetzgeber muss den Lenkungszweck deutlich erkennen lassen.
- Der Kreis der begünstigten Steuerpflichtigen muss nach sachgerechten Gesichtspunkten abgegrenzt sein (Wahrung der Außengerechtigkeit).
- Die Lenkungsnorm muss zielgenau und klar sein.
- Die Lenkungsnorm muss nach innen gleichheitskonform ausgestaltet sein, d. h. den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugute kommen (Wahrung der Binnengerechtigkeit).

Zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und dem Ausmaß der Steuervergünstigung muss ein innerer Zusammenhang bestehen. Die Ausgestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wird durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung und durch deren Auswirkung auf die gleichheitsgerechte Erhebung dieser Steuer insgesamt eingeschränkt.⁴³ Das BVerfG betont dazu einen vom Gesetzgeber leider hartnäckig missachteten Zusammenhang, der wie folgt umschrieben werden kann: „Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung

⁴¹ BVerfG – 1 BvL 117, 1 (31 ff.).

⁴² Siehe Roman Seer, Der Beschluss des BVerfG zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 – Analyse und Ausblick, ZEV 2007, 101 (105 f.); ders., BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 und Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, GmbHR 2007, 281 (284 ff.). An diesen Aussagen wird auch nach der Entscheidung des BVerfG – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50, festgehalten.

⁴³ Siehe nun die ausführliche Prüfung der Verschönungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG durch BVerfG – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (67 ff.) Rn. 125 ff.

gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller wird die Rechtfertigungslast hierfür.⁴⁴

Die lenkungspolitische Fördernorm unterliegt damit den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Der mit der Maßnahme verfolgte Zweck ist am Ausmaß der unterschiedlichen Behandlung der Vergleichsgruppen zu messen. Damit das geschehen kann, muss auf transparente Weise der Lenkungszweck durch die Norm „zielgenau und normenklar“ verwirklicht werden. Die durch das Verhältnismäßigkeitserfordernis gebotene Relation zwischen Förderungszweck und Ausmaß der Verschonung wird auch nach Auffassung des BVerfG jedenfalls 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 überschreiten.⁴⁵ Mit Recht weist das BVerfG darauf hin, dass auch Betriebe mit Unternehmenswerten von mehreren hundert Millionen oder gar mehreren Milliarden Euro in den Genuss der Verschonung gelangen. Es stellt heraus, dass sich die steuerliche Privilegierung nicht dadurch rechtfertigt, weil der einzelne Erwerber verschont werden soll, sondern weil das Unternehmen und die darin gebundenen Arbeitsplätze durch einen mit der Steuerzahlung verbundenen Liquiditätsabzug durch den/die Erwerber gefährdet sind. Bei kleinen und mittleren Unternehmen könne von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung ausgegangen werden. Bei größeren Unternehmen bedürfe es zur Rechtfertigung der weitreichenden Verschonung dagegen schon eines konkreten Nachweises der Gefährdungslage im Sinne einer individuellen Bedürfnisprüfung. Denn hier erreiche die Ungleichbehandlung schon wegen der Größe der steuerbefreiten Beträge ein Maß, das ohne die konkrete Feststellung der Verschonungsbedürftigkeit des erworbenen Unternehmens mit den Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht mehr in Einklang zu bringen sei.⁴⁶ Will der Gesetzgeber an der Befreiungsvorschrift festhalten, ist es dessen Aufgabe, unter Berücksichtigung der mit der Privilegierung verfolgten Gemeinwohlziele präzise und handhabbare Kriterien für die Bestimmung der Grenze zu kleineren und mittleren Familienunternehmen zu ziehen. Als Anhalt nennt das BVerfG die von der EU-Kommission⁴⁷ verwendeten Abgrenzungsmerkmale (Beschäftigung von weniger als 250 Arbeitnehmern, entweder Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € oder Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. €), alternativ eine absolute Obergrenze, wie sie etwa in dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 30.5.2005 in Höhe von 100 Mio. € Vermögenswert enthalten war.⁴⁸

⁴⁴ So ausdrücklich *BVerfG* – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74) Rn. 172; sinngemäße Wendung bereits bei *Seer GmbHR* 2007, 281 (285); *ders.*, *GmbHR* 2009, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, 225 (236), dort besonders eingerückt und hervorgehoben.

⁴⁵ *BVerfG* – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (73 f.) Rn. 170–175.

⁴⁶ *BVerfG* – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74), Rn. 172.

⁴⁷ Siehe Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003, ABl. L 124/36 v. 20.5.2003.

⁴⁸ BT-Drucks. 15/5555, 10; ablehnend *Roman Seer*, Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung – Analyse der parteiübergreifenden Gesetzentwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 10.5. und 30.5.2005, *StuW* 2005, 353 (363 f.).

Welche Mindestmaßnahmen das BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 vom Gesetzgeber darüber hinaus fordert, habe ich jüngst an anderer Stelle ausgeführt und möchte dies hier nicht noch einmal wiederholen.⁴⁹ Stattdessen soll die Frage nach der grundsätzlichen Rechtfertigung der Verschonungssubvention für das Unternehmensvermögen gestellt werden. Dazu möchte ich *Meincke* im Originalton in seiner Stellungnahme zu Argumenten gegen die Erbschaftsteuer (insbesondere auf Unternehmensvermögen) zu Wort kommen lassen.⁵⁰

a) *Zum Einwand, die Steuer erfasse bereits versteuertes (Unternehmens-)Vermögen*

„... Das Konzept des Familienunternehmens verbindet bekanntlich das eigene Interesse der Lebenden mit dem überpersönlich gedachten Interesse des Unternehmens in einer Weise, die die Familienangehörigen das Schicksal des Unternehmens jeweils als wichtiger Teil des eigenen Schicksals erleben läßt. Der jeweilige Firmeninhaber sieht mit Zuversicht das, was nach dem Erbfall in dem Unternehmen erfolgreich verwirklicht wird, das er auch über seine eigene Lebenszeit hinaus als sein Unternehmen ansieht, und er sieht mit Sorge, was nach seinem Tod in seinem Unternehmen nicht mehr funktionieren kann und wird. In Wahrheit kommt es hier jedoch zu einer Verschiebung der Perspektive. Bei Licht betrachtet geht es nach dem Tod nicht mehr um das Vermögen des Erblassers, um sein Unternehmen, sondern um Angelegenheiten der Hinterbliebenen. Die Erbschaftsteuer ist nicht eine Steuer des Erblassers, sondern sie trifft diejenigen, die etwas aus dem Nachlaß erwerben. In ihrer Hand war das Vermögen noch keiner Besteuerung ausgesetzt. Von einer Doppelbesteuerung kann daher bei unvoreingenommener Betrachtung nicht die Rede sein“ (S. 44 im Original).

b) *Zum Einwand volkswirtschaftlich schädlicher Auswirkungen*

„Das volkswirtschaftliche Argument ist also zwar wichtig, aber nicht allein entscheidend. Und es bedarf, das kommt hinzu, einer besonders kritischen Überprüfung. Denn gerade in diesem Bereich ist die Verbandslobby unermüdlich tätig und produziert unverdrossen Argumente, die zwar vermeintlich auf das Ganze zielen, in Wahrheit jedoch nur Partikularinteressen verfolgen. Und so dürften denn auch die hier genannten Argumente überwiegend einzuschätzen sein. Die Verbandsvertreter wollen den Mittelstand sichern und meinen, daß die Sicherung des Mittelstandes zugleich im wohlverstandenen volkswirtschaftlichen Interesse liegt. Die Sicherung des Mittelstandes ist zwar ein wichtiges politisches Ziel. Aber es gibt auch andere, politisch ebenfalls sehr bedeutsame Postulate. Auch darf man nicht übersehen: Die Verbandsvertreter sind zumeist noch nicht einmal für den Mittelstand, sondern im wesentlichen nur gerade für den etablierten Mittelstand tätig. Sie wollen die bestehenden Unternehmen erhalten und fördern, die Newcomer, die Nachwuchskräfte, die noch auf Gelegenheiten warten, stehen ihnen dagegen fern.“

⁴⁹ *Seer GmbHR* 2015, 113 (117 ff.): „Kleine Lösung: Beibehaltung einer ‚zurückgestutzten‘ Verschonungssubvention“.

⁵⁰ *Meincke* (Fn. 13) 39 (44 ff.).

Dabei gibt gerade der Erbfall die geeignete Gelegenheit, einen Wechsel eintreten zu lassen, neuen Gesichtern eine Chance zu eröffnen, an die Stelle der alten Familien die unverbrauchten jungen treten zu lassen. Der Erbfall führt zur Belastung von Unternehmen, die möglicherweise mit dieser Belastung in dieser Familie nicht unverändert fortgeführt werden können. Aber was kann das für die Volkswirtschaft insgesamt besagen? Die Erhaltung des Unternehmens gerade in der Hand der Familie, die es bisher betrieben hat, ist für sich genommen kein im allgemeinen Interesse liegendes Ziel. Warum soll es aus Anlaß des Erbfalls nicht zum Wechsel im Bestand und in der Leitung des Unternehmens, warum nicht zum Wechsel in der Familienbindung kommen? Warum soll der Umstand, daß der Erbfall einen Wechsel in der Person der Inhaber erzwingt, nicht auch zu volkswirtschaftlich nützlichen Effekten führen? Und gibt nicht sogar der befürchtete Aufkauf von finanziell geschwächten Unternehmen durch Großunternehmen, wenn er denn überhaupt eine reale Bedrohung für Familienbetriebe im Erbgang ist, seinerseits wieder jüngeren Kräften die Chance, sich als Nischenbetrieb neben den Großen mit allen Vorteilen des Kleinunternehmens neu zu etablieren?“ (S. 45 im Original).

Diese 1998 auf der 23. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Münster geäußerten Gedanken Meinckes sind zeitlos. Wer die steuerpolitische Diskussion der letzten zwanzig Jahre des Berliner Politikbetriebs verfolgt hat, muss den erstaunlicherweise sogar parteiübergreifend genährten Eindruck gewinnen, dass der Untergang der deutschen Wirtschaft droht, wenn es zu einer Besteuerung von Unternehmensvermögen im Erbfall kommt. Dem widerspreche ich mit Meincke nachdrücklich und möchte dies durch die nachfolgenden zusätzlichen Überlegungen unterfüttern.

3. Streichung der hypertroph-technokratischen Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 17.12.2014 nur über die Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG befunden und diese mit den vorgenannten Einschränkungen als Ausdruck des gesetzgeberischen Gestaltungsermessens gerechtfertigt. Auch wenn es sie dem Grunde nach damit verfassungsrechtlich gebilligt hat, bedeutet dies nicht, dass diese Regelung auch rechtspolitisch überzeugt.

Für die Beibehaltung der Verschonungssubvention wird regelmäßig angeführt, dass die Anteile an großen eigentümergeführten, nicht börsennotierten Familienunternehmen angesichts verfestigter Verfügungs-, Kündigungs- und Entnahmebeschränkungen eine geringere Leistungsfähigkeit vermittelten und deshalb einer Entlastung durch §§ 13a, 13b ErbStG bedürften.⁵¹ Dieser Einwand trifft jedoch nicht den Punkt. Es geht bei dieser Verschonungssubvention gerade nicht um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des unentgeltlichen Erwerbers, sondern um die Gefahr des Zugriffs auf das Unternehmensvermögen zum Zwecke der Tilgung der Erbschaft- oder Schenkungsteuerschuld. Die angesprochenen für den Anteils-

wert relevanten Faktoren (Thesaurierungsgebote und Entnahmebeschränkungen, Verfügungs- und Kündigungsbeschränkungen) betreffen die erste Stufe des Steuerstatbestandes, nämlich die Bewertungsebene. Hier ist in der Tat § 9 Abs. 3 BewG zu ändern, weil er entgegen dem Verkehrswert-Ansatz zu einer Überbewertung von Beteiligungen führt (dazu bereits oben unter III.2.). Diesem Umstand ist dort, wo tatsächlich derartige Beschränkungen bestehen, auf der Bewertungsebene zu begegnen; er ist nicht verallgemeinernd zum Anlass einer insoweit nicht zielgenauen Verschonungssubvention auf der zweiten Stufe zu nehmen. Denn eine fehlerhafte Bewertung (1. Stufe) lässt sich nicht durch eine typisierende Verschonung (2. Stufe) kompensieren. Will man an der Verschonungssubvention der §§ 13a, 13b ErbStG festhalten, so wäre die zielgenaue Verwirklichung des Lenkungsziels durch einen KMU-Kriterienkatalog unter Ausschluss von Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften gewährleistet.

Unter der Prämisse, dass der Gesetzgeber das Bewertungsübermaß des § 9 Abs. 3 BewG beseitigt, sollten Verschonungssubventionen aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz weitestgehend herausgenommen werden.⁵² Es gibt keinen überzeugenden Sachgrund, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken, die allenfalls einen Freibetrag nach § 13c ErbStG erhalten können, zurückstehen zu lassen. Selbst bei fungiblem Geldvermögen wird das gleichheitsrechtliche Fundamentalfizit der Freistellung von Betriebsvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten an einem einfachen Beispiel greifbar: Ist es das erklärte Ziel des Gesetzes, den Unternehmenserwerb als „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ zu fördern, dann fragt man sich, warum nicht auch der Erbe von Privatvermögen, der mit seinem geerbten Barvermögen ein Unternehmen gründet, in den Genuss der Steuerbegünstigung kommt. Denn er erhält nicht einfach bereits bestehende, sondern schafft – als der von Meincke so trefflich beschriebene Newcomer – sogar neue Arbeitsplätze!

Das BVerfG hat die in § 13b Abs. 1 Nrn. 2 und 3 ErbStG getroffene Unterscheidung zwischen Kommandit- und GmbH-Beteiligungen, die nur bei Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze von 25 % zum begünstigten Vermögen gehören, gebilligt.⁵³ Die 25 %-Grenze hält das Gericht für ein taugliches Abgrenzungskriterium, um eine unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung vom nichtunternehmerischen bloßen Streubesitz zu unterscheiden. Dagegen meint es, dass es dieser Grenze bei einer Kommanditbeteiligung dazu nicht bedürfe, weil Personengesellschaften als Mitunternehmerschaften typischerweise stärker personalistisch geprägt seien. Diese Ungleichbehandlung überzeugt allerdings angesichts der sozialen Wirklichkeit nicht. Bei nicht börsennotierten, personalistisch geprägten Familiengesellschaften unterscheidet sich die rechtliche Position eines Kommanditisten von einem GmbH-Gesellschafter wirtschaftlich nicht.⁵⁴ Deshalb

⁵² Siehe bereits Seer GmbHR 2009, 225 (237); Roman Seer, *Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos – Zur Wirkung von Steuervergünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 376 (379 ff.).

⁵³ BVerfG – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (75 ff.) Rn. 182–198.

⁵⁴ Roman Seer, *Personenunternehmerbesteuerung – Zur Willkürlichkeit des Einkunftsarten-Steuerrechts*, in Festschrift für Joachim Lang, 2010, 655 ff.; Detlev J. Piltz, *Das Erbschaftsteuerurteil des BVerfG – Steine oder Brot?*, DStR 2015, 97 (100).

⁵¹ Zuletzt etwa Jörg Stalleken, *Entscheidung des BVerfG zur ErbSt*, DB 2015, 18 (21 f.).

wäre an sich entweder die Wesentlichkeitsgrenze zusammen mit der sog. Poolregelung auf beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft (insbesondere auf Kommanditisten) auszudehnen oder umgekehrt die Wesentlichkeitsgrenze nach dem Vorbild des § 17 EStG auf 1 % abzusenken⁵⁵ oder sogar gänzlich aufzugeben. Die letztgenannte Alternative lässt sich allerdings durch den mit der Verschonungssubvention verfolgten Lenkungszweck nicht mehr rechtfertigen, weil eine Abgrenzung vom Streubesitz der schlichten Vermögensverwaltung nicht mehr möglich wäre.

Nicht nur in rechtspolitischer Hinsicht ist die technisch hochkomplizierte und in ihrer Starrheit zugleich an der Lebenswirklichkeit vorbeigehende Regelungstechnik zu bemängeln. Die Regelung ist ein verwaltungstechnisches Monstrum, das weder von den Begünstigten und deren Beratern noch von den Finanzbehörden sicher beherrscht wird. Mit der Kategorie des sog. Verwaltungsvermögens folgt § 13b Abs. 2 ErbStG in der Sache einer ähnlichen Unterscheidung wie der zwischen sog. produktivem und nicht produktivem Vermögen. Dass das Verwaltungsvermögen eine weitgehend risikolose Rendite zu erzielen vermöge und keine Arbeitsplätze schaffe/erhalte,⁵⁶ ist eine pure Behauptung und ökonomisch nicht belegbar. Der Planungsaufwand wird auch bei einer „zurückgestutzten“ Verschonungsregelung immens bleiben. Die Abgrenzung zwischen „betriebsnotwendigem“ Unternehmensvermögen und Verwaltungsvermögen wird weiterhin schwierig bleiben. Ebenso wird die Konsolidierung des Verwaltungsvermögens im Konzernverbund verwaltungsaufwendig sein. Hinzu kommt die Abgrenzung förderungswürdiger KMU von den vom BVerfG nicht per se als förderungswürdig angesehenen „großen Unternehmen“,⁵⁷ was erneut zu Gestaltungen (Aufspaltungen, etc.) Anlass bieten wird. Dies wird seinerseits den Gesetzgeber wiederum zu Missbrauchsverhinderungsklauseln provozieren. Sachliche Kriterien für die Verschonungsbedürfnisprüfung bei Anteilen an Großunternehmen werden erhebliche Probleme bereiten.

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit bleiben außerdem als weitere Beispiele eines monströsen Planungsaufwandes zu nennen:

- sog. Poolregelungen für Anteile an Kapitalgesellschaften, die 25 % nicht übersteigen,
- eine deutlich ausgeweitete Überwachung und Beeinflussung der sog. Lohnsummen, dabei
- möglichst weitgehende Vermeidung des sog. Verwaltungsvermögens,
- Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Einbeziehung in ausländischen Betriebsstätten beschäftigter Arbeitnehmer (Einbeziehung auch von Lohnsummen aus Drittstaaten bei in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften)
- Überwachung der Wohlverhaltensfristen von 5–7 Jahren mit dem Handlungsbedarf der Reinvestition und der Vermeidung von sog. Überentnahmen.

⁵⁵ Georg Crezelius, Die Erbschaftsteuerentscheidung des BVerfG – erste steuersystematische Überlegungen, ZEV 2015, 1 (5).

⁵⁶ BR-Drucks. 4/08, 57.

⁵⁷ Siehe auch Crezelius ZEV 2015, 1 (5).

Der Regelungswirrwarr von Ausnahmen, Rückausnahmen und sogar Rück-Rückausnahmen wird weiterhin extreme Beratungskosten verursachen und aufgrund der langjährig in die Zukunft wirkenden Lohnsummenklausel und Behaltensfrist erhebliche Steuerrisiken für die Begünstigten bergen. Diese verwirklichen sich erst ex post viele Jahre später aufgrund nachträglicher Betriebsprüfungen. Angesichts der rasanten technologischen und globalwirtschaftlichen Entwicklung sind selbst Zeiträume von 5–7 Jahren eine Ewigkeit. Zudem werden die Erwerber zu marktfremden (beharrenden) unternehmerischen Fehlentscheidungen verleitet, indem sie ihren Fokus auf die Bewahrung der Steuervergünstigung richten. So können unternehmerische Fehlentscheidungen steuerlich provoziert werden, indem ein zur Führung des Unternehmens ungeeigneter Erbe aus erbschaftsteuerlichen Gründen die notwendigen betriebswirtschaftlichen Anpassungen unterlässt und das Unternehmen dadurch schließlich untergeht, statt rechtzeitig an einen geeigneten Fremderwerber veräußert zu werden. Die Rechtsunsicherheit und das Damoklesschwert einer Nachversteuerung aufgrund späterer Erkenntnisse der Betriebsprüfung lähmen und verstellen den Blick für das unternehmerisch Gebotene. Kommt es innerhalb der „Wohlverhaltensfrist“ nach Übernahme zu einer wirtschaftlichen Krise mit gravierenden Strukturentscheidungen, trifft die nachzuversteuernde Erbschaftsteuer den Übernehmer zur Unzeit.⁵⁸ Die „Wohltat“ der Steuerverschonung im Erbfall wendet sich so im weiteren Verlauf zu einem staatlichen „Danaer“-Geschenk.⁵⁹ Daran ändert auch die Reinvestitionsklausel nur wenig. Deshalb sollte der zur Neuregelung aufgeforderte Gesetzgeber nicht einfach wieder an den §§ 13a, 13b ErbStG „nachbessernd herumbasteln“. Vielmehr ist es vorzugswürdig, § 13a ErbStG auf einen einfach handhabbaren schlichten Freibetrag (im Sinne einer Vereinfachungszwecknorm) zu reduzieren und den Steuertarif abzuflachen (dazu unten V). Eine Vereinfachungszwecknorm mit einem abschmelzenden Freibetrag (z. B. in Höhe von 1 Mo. € pro Unternehmen) würde bei kleineren Unternehmen insoweit eine deutliche Entlastung bringen, als sie keine Unternehmensbewertung durchführen müssten.

V. Die vorzugswürdige Alternative eines flachen Steuertarifs bei verbreiteter Bemessungsgrundlage

Aufgrund des Zusammenwirkens von Verschonungssubvention und (hohen) persönlichen Freibeträgen unterliegen derzeit letztlich nur wenige Erwerbe der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Diese machen nach Schätzungen gerade einmal 3–5 % aller Erbfälle und Schenkungen aus! Vom Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz bleibt bisher nur ein gleichheitswidriger Torso. Den Betroffenen legt das

⁵⁸ Der Nachversteuerungstatbestand ist nach BFH 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571 (572); 4.2.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 663 f., sogar dann anzuwenden, wenn der Betrieb insolvenzbedingt liquidiert wird. In diesem Fall kann auch der Alt-Unternehmer (Schenker) als Gesamtschuldner nach § 20 Abs. 1 ErbStG in Anspruch genommen werden.

⁵⁹ Joachim Lang, Gleichheitswidrigkeit und gleichheitsrechtliche Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung, FR 2010, 49 (57); Seer, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 376 (379 f.).

ErbStRG 2009 durch das Zusammenwirken des Verkehrswertansatzes und spürbarer Steuersätze im Gegenzug eine gesteigerte Belastung auf, um ein ganz bestimmtes Steueraufkommen zu erzielen. Damit trägt eine kleine gesellschaftliche Gruppe eine „Sonderlast“.⁶⁰

Der Steuerwiderstand und das Bedürfnis nach Steuerverschonungstatbeständen wurzeln vor allem in einem verfehlten progressiven Vollmengenstaffeltarif (§ 10 ErbStG), der den erbschaftsteuerlichen Erwerb mit 7–30 % (Steuerklasse I) bis zu 30–50 % (Steuerklasse III) belastet. Der hohe progressive Tarif provoziert verkomplizierende, die Bemessungsgrundlage verfälschende Sondertatbestände („Atemlöcher“). Eine hohe Grenzbelastung begünstigt das Bemühen der Lobbyisten um Gruppenvorteile ebenso wie ganz allgemein die Verteilung von Steuervergünstigungen durch die Politik. Diese abträglichen Wirkungen würden durch einen flachen Steuertarif vermieden.

Zudem würde sich der Steuerplanungsaufwand deutlich verringern, wenn bei einem vollständigen Verzicht auf die Verschonungssubventionen der §§ 13a, 13b ErbStG ein flacher proportionaler Tarif von 10 %, der für familienfremde Erwerber auf 15–20 % erhöht werden könnte, gewählt würde. Aufgrund der wegen des Verzichts auf Verschonungssubventionen deutlich verbreiterten Bemessungsgrundlage sind fiskalische Mindereinnahmen bei einer derartigen Tarifausgestaltung nicht zu befürchten; wahrscheinlich würden sich eher in der Summe sogar Mehreinnahmen ergeben. Will die Steuerpolitik an einem progressiven Steuertarif festhalten, sollte dieser wenigstens als Teilmengenstaffeltarif ausgestaltet sein. Die durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ermöglichte spürbare Tarifsenkung wäre dabei z. B. wie folgt vorstellbar – Steuerklasse I: 5–15 %, Steuerklasse II: 10–20 %; Steuerklasse III: 15–25 %.

VI. Fazit

Der Steuerpolitik bietet sich nach der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 erneut die Gelegenheit, endlich eine grundlegende Erbschaftsteuerreform durchzuführen. Wenig überzeugend ist es, die Steuerbasis durch eine fortlaufende Erhöhung von persönlichen und sachlichen Freibeträgen auszuhöhlen. Eine Steuer, die nur eine verschwindende Minderheit zu zahlen hat, besitzt keine Legitimität. Ein Steuertorso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das „falsche“ Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen. Einer als zu hoch empfundenen Erbschaftsteuer ist nicht durch Freistellung eines bestimmten („guten“) Vermögens Grenzen zu setzen, für die Erwerber „schlechten“ Vermögens (des Privatvermögens) bezahlen. Der sowohl gleichheitskonforme als auch freiheitsschonende Ansatzpunkt kann vielmehr nur sein, dass kein Erwerber, auch nicht der eines Unternehmens, durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer übermäßig belastet wird. Eindeutig vorzugswürdig bleibt das Reform-

⁶⁰ Siehe auch Georg Crezelius, Verfassungswidrigkeit des reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes?, ZEV 2012, 1 (3).

ziel einer Erbschaftsteuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage und einem maßvoll-niedrigen Steuertarif.

Der Steuergesetzgeber sollte nicht nur die §§ 13a, 13b ErbStG und § 9 Abs. 3 BewG, sondern auch die Ehegattenbesteuerung einschließlich der mobilitätshemmenden Familienheimvergünstigungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 4a–4c ErbStG) in der Zusammenschau mit den persönlichen Freibeträgen des § 16 ErbStG auf den Prüfstand stellen. Meincke hat in der Vergangenheit zu Recht auf die mangelnde Rechtfertigung der Ehegattenbesteuerung⁶¹ einschließlich der sog. unbenannten (ehebedingten) Zuwendungen hingewiesen. In den typischen Fällen des Ehegatternerwerbs findet keine Generationennachfolge statt. Außerdem sollte die derzeitige Regelung des § 35b EStG erweitert werden, um einer möglichen Doppelbesteuerung durch Einkommen- und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer entgegenzuwirken. Zudem sind die Reichweite der persönlichen Steuerpflicht und die Probleme der internationalen Doppelbesteuerung in den Fokus zu nehmen. Schließlich könnte die derzeit zu restriktiv gehaltene Stundungsregel des § 28 ErbStG vermögensartenübergreifend erweitert werden, um im Einzelfall berechtigten Liquiditätsgaps hinreichend Rechnung tragen zu können. Es wäre zu wünschen, dass sich der Blickwinkel des Gesetzgebers endlich weitet.

⁶¹ Dazu gehört heute auch die Besteuerung eingetragener Lebenspartner, siehe BVerfG 21.7.2010 – 1 BvR 611 und 2464/07, BVerfGE 126, 400.