

# RECHTSGUTACHTEN

zur Verfassungsmäßigkeit der  
Definition des begünstigten Unternehmensvermögens  
**unter Ausschluss der Immobilienbranche**  
im Regierungs-Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des ErbStG  
an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

**PROF. DR. JOHANNA HEY**

Direktorin des Instituts für Steuerrecht  
Universität zu Köln

im Auftrag des

**BFW**

**Bundesverband**

**Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen e.V.**

Januar 2016

## Gliederung

I.	Gutachtenfrage .....	3
II.	Sachverhalt .....	3
1.	Bedeutung der Immobilienbranche in der deutschen Unternehmenslandschaft .....	3
2.	Bisherige Rechtslage .....	4
3.	Reformentwürfe .....	5
III.	Rechtliche Würdigung .....	7
1.	Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem .....	7
a)	Zielsetzung der Begünstigung .....	8
b)	Begünstigungswürdigkeit der Immobilienbranche .....	9
c)	Gefährdung der Immobilienunternehmen durch Erbschaftsteuer .....	11
2.	Keine Rechtfertigung .....	12
a)	Kontrollmaßstab .....	13
b)	Keine Rechtfertigung mit dem Interesse der Verwaltungsvereinfachung durch Anknüpfung an das EStG .....	14
c)	Keine verfassungskonforme Typisierung mangelnder Schutzwürdigkeit .....	16
aa)	Widerspruch von Gruppenabgrenzung und Begünstigungszweck .....	17
bb)	Enorme Belastungsunterschiede .....	18
cc)	Unverfügbarkeit des Abgrenzungskriteriums .....	19
3.	Zwischenergebnis: Verfassungswidrigkeit des Verschonungssystems unter Ausschluss der Immobilienbranche .....	19
IV.	Hohe Wahrscheinlichkeit und Erfolgsaussichten erneuter Verfassungsgerichtsverfahren ..	20
V.	Ausweg: Niedrige Flat Tax mit breiter Bemessungsgrundlage .....	22
1.	Probleme eines autonom erbschaftsteuerlichen Unternehmensbegriffs .....	22
2.	Vorteile einer Flat Tax mit breiter Bemessungsgrundlage .....	23
VI.	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	24

## I. Gutachtenfrage

Dem Gutachten liegt folgende Fragestellung zugrunde: Ist der Ausschluss der Immobilienbranche aus den erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen im aktuell diskutierten Gesetzentwurf zur Erbschaftsteuerreform (Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BT-Drucksache 18/5923) verfassungskonform?

## II. Sachverhalt

### 1. Bedeutung der Immobilienbranche in der deutschen Unternehmenslandschaft

Die Immobilienwirtschaft gehört zu einer der wirtschaftsstärksten Branchen Deutschlands.<sup>1</sup> Je nachdem wie weit man den Begriff fasst, sind bis zu 2,8 Millionen Menschen sozialversicherungspflichtig in diesem Bereich beschäftigt, also etwa 10% aller abhängig Beschäftigten. Im Jahr 2011 machte die Bruttowertschöpfung der Branche mit 434 Milliarden Euro rund 19% der gesamten Bruttowertschöpfung Deutschlands aus.

Der Begriff der Immobilienwirtschaft ist nicht trennscharf und bezieht von Kleinvermietern über Vermittler, Verwalter und mittelständische Immobilienunternehmen bis zu großen Immobilienkonzernen eine große Anzahl durchaus heterogener Unternehmungen mit ein. In allen Bereichen der Branche manifestiert sich aber klassisches Unternehmertum<sup>2</sup>: Wer neue Immobilien schafft, mit ihnen handelt, sie renoviert, verwaltet und vermietet, trägt unter Einsatz seines persönlichen Risikos zur Wertschöpfung bei, generiert Arbeitsplätze und bedient einen Markt unterschiedlichster privater und gewerblicher Abnehmer. Dies gilt in gleichem Maße für die Wohnimmobilien- wie auch für die Gewerbeimmobilienwirtschaft. Wegen des regelmäßig hohen Investitionsbedarfs und der fehlenden Liquidität sind Unternehmen der Branche von hohen Erbschaftsteuerbelastungen typischerweise besonders intensiv betroffen. Gleichzeitig sind die tradierten Unternehmensstrukturen der Immobilienwirtschaft durch große internationale Konzerne bedroht, die sehr viel stärker renditeorientiert sind, als dies bei häufig besonders nachhaltig wirtschaftenden mittelständischen Immobilienunternehmen der Fall ist.

---

<sup>1</sup> Voigtländer u.a., Gutachten „Gesamtwirtschaftliche Bedeutung der Immobilienwirtschaft“ im Auftrag des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung e.V. und der Gesellschaft für Immobilienwirtschaftliche Forschung e.V., 2013, S. I.

<sup>2</sup> Grolig, Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer, 2013, S. 162; zur unzulässigen Ausgrenzung einzelner Immobilienunternehmungen aus der erbschaftsteuerlichen Begünstigung bereits Wachter, in: Festschrift Spiegelberger, S. 546 f. sowie Holly, Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform, 2011, S. 142; zur Bewirtschaftung von Mietwohnungen als „Managen eines Betriebs“ Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, Teil 3, B.II.3.b.

## 2. Bisherige Rechtslage

Nach dem noch **geltenden Erbschaftsteuerrecht** gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG).

Eine **Ausnahme** hiervon macht § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d) ErbStG für sogenannte **Wohnungsunternehmen**:

„Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist nicht anzunehmen, wenn (...) die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der **Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen** im Sinne des § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes besteht, **dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 der Abgabenordnung) erfordert.**“

Mit dieser Ausnahme sollte ausweislich der Gesetzesbegründung der Tatsache Rechnung getragen werden, dass „auch diese Unternehmen in nicht unerheblichem Umfang Arbeitsplätze zur Verfügung stellen“<sup>3</sup>. Erfasst sind Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens, einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft.<sup>4</sup> Hinsichtlich der Einordnung als Haupt- oder Nebenzweck stellt die Gesetzesbegründung auf das Verhältnis der Grundbesitzwerte der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke und der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke zueinander ab.<sup>5</sup> Als Indizien für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sieht die Finanzverwaltung den Umfang der Geschäfte, das Unterhalten eines Büros, die Gewinnermittlung durch Buchführung, den Umfang der Organisationsstruktur, die Bewerbung der Tätigkeit und das Anbieten der Dienstleistung/Produkte einer breiteren Öffentlichkeit gegenüber an.<sup>6</sup> Ab einem Vermietungsvolumen von 300 Wohnungen wird das Erfordernis eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von der Finanzverwaltung für Erbschaftsteuerzwecke vermutet.<sup>7</sup> Diese Zahl wird in der Literatur überwiegend als zu hoch angesehen.<sup>8</sup>

---

<sup>3</sup> BT-Drucksache 16/11107, S. 12.

<sup>4</sup> *Jülicher*, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz. 277.

<sup>5</sup> BT-Drucksache 16/11107, S. 12; ebenso die Finanzverwaltung: R E 13b.13 Abs. 2 Satz 3, ErbStH 2013.

<sup>6</sup> R E 13b.13 Abs. 3 Satz 1, ErbStH 2013.

<sup>7</sup> R E 13b.13 Abs. 3 Satz 2, ErbStH 2013.

<sup>8</sup> *Korezkij*, DStR 2011, 1733 (1735); *Mannek*, ZEV 2012, 6 (12); *Felten*, ZEV 2012, 84 (87).

### 3. Reformentwürfe

Nach dem **Regierungsentwurf zum Erbschaftsteuergesetz**<sup>9</sup> soll zukünftig **nur noch die originär gewerbliche Tätigkeit** begünstigt werden, was die langfristige Vermietung von Wohnraum in der Regel ausschließt. Denn hierbei handelt es sich einkommensteuerrechtlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG. Die Vermietung von Immobilien, die nach den Maßstäben des Einkommensteuerrechts, an die das Erbschaftsteuergesetz anknüpft, nicht originär gewerblich erfolgt, wäre damit von der Begünstigung vollumfänglich ausgeschlossen.

Die Begründung des den Regierungsentwurf vorbereitenden Referentenentwurfs geht zwar davon aus, dass eine Begünstigung weiter möglich ist:

„Die Definition nach dem Hauptzweck begünstigt zielgenau und folgerichtig beispielsweise auch die Verpachtung von Betrieben, die Betriebsaufspaltung jeder Art und das jeweils erfasste Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ohne dass es der bisherigen Rückausnahmen bedarf. Gleiches gilt für das Bank- und Versicherungsgewerbe *so wie bei Wohnungsunternehmen* (Hervorhebung nur hier) und Kunsthändlern.“<sup>10</sup>

Dies ist freilich nach dem eindeutigen Wortlaut der derzeit diskutierten Fassung nicht zutreffend. Die Fehleinschätzung der Entwurfsverfasser mag daran liegen, dass es sich bei der Herausnahme der Wohnungsunternehmen nicht um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung handelt, sondern um eine **unbeabsichtigte Folge** des im Regierungsentwurf vorgesehenen Wechsels von der bisherigen Negativabgrenzung des begünstigten Vermögens zu einer positiven Definition anhand des Hauptzwecks der betrieblichen Tätigkeit (§ 13b Abs. 3 ErbStG-RegE). Dies zeigt sich auch daran, dass nach dem Reformentwurf gewerbliche Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Immobilienvermietung weiterhin unter die Vergünstigung fallen. Hausmeister-, Reinigungs- oder andere Servicetätigkeiten bleiben damit begünstigt, ebenso die Vermittlung von Immobilien. Dass demgegenüber die Vermietungstätigkeit als solche weniger begünstigungswürdig sein soll, ist nicht einsichtig.

Nur im Einzelfall wäre bei einer zukünftigen Abgrenzung nach dem Hauptzweck eine Vermietungstätigkeit noch begünstigungsfähig. Zugleich wäre die Gewährung bzw. Versagung der Vergünstigung extrem streitanfällig, denn die einkommensteuerrechtliche Abgrenzung von privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ist alles andere als trennscharf.<sup>11</sup> Maßgeblich ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Verkehrsauffassung.<sup>12</sup> Im Immo-

---

<sup>9</sup> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.9.2015, BT-Drucksache 18/5923.

<sup>10</sup> Referentenentwurf vom 2.6.2015, S. 26.

<sup>11</sup> *Heuermann*, DStJG 30 (2007), S. 124 ff.

<sup>12</sup> BFH v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (763); v. 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (622); v. 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292).

lienbereich ist zu fragen, ob die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten im Vordergrund steht. Allerdings ist auch bei Vorliegen solcher Substanzwirtschaft ein Gewerbebetrieb zu bejahen, wenn daneben weitere Leistungen dergestalt angeboten werden, dass von der Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation auszugehen ist, hinter der die bloße Fruchtziehung zurücktritt.<sup>13</sup> Im Einzelfall können also Hausmeister-, Reinigungs- und ähnliche Servicetätigkeiten die Vermietungstätigkeit selbst gewerblich machen. Auch der erhöhte Verwaltungsaufwand, der sich aus einem typischerweise häufigen Mieterwechsel ergibt, führt etwa bei Hotels zur Annahme eines Gewerbebetriebs. Dieses Kriterium ist freilich ebenfalls streitanfällig, zu denken ist beispielsweise an die kaum typisierbaren Nutzungsmöglichkeiten von Ferienwohnungen.<sup>14</sup> Nach diesen Kriterien ordnet die Rechtsprechung auch Unternehmungen, die mit massivem Verwaltungsaufwand eine Vielzahl fremdfinanzierter Immobilien vermieten, dem Bereich der Vermögensverwaltung zu,<sup>15</sup> so beispielsweise die umfangreich fremdfinanzierte Errichtung von Häusern durch Architekten oder Bauunternehmer zum Zweck der Vermietung<sup>16</sup>.

Die **Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates vom 15.9.2015** sehen demgegenüber vor, am Verwaltungsvermögensansatz und damit auch an dem bisherigen Begünstigungssystem für Wohnimmobilien festzuhalten:

„Anders als im Entwurf der Bundesregierung wird am bewährten Konzept des Verwaltungsvermögens festgehalten. Das Verwaltungsvermögenskonzept ist als solches vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet worden.<sup>17</sup> (...) Eine neue normative Umschreibung des förderungswürdigen Vermögens über den Hauptzweckansatz würde daher ohne verfassungsrechtlichen oder praktischen Mehrwert die seit dem Jahr 2009 eingeübte Praxis und die damit erreichte Rechts- und Planungssicherheit für Steuerbürger und Unternehmen zerstören.“<sup>18</sup>

Indes würde auch das Festhalten am bisherigen Verwaltungsvermögenskonzept nicht zu einer umfassenden Verschonung von Immobilienunternehmen führen: Zum einen blieben die oben aufgezeigten Abgrenzungsschwierigkeiten beim Begriff der Wohnungsunternehmen (s.o. II.2.).

---

<sup>13</sup> BFH v. 25.6.1976, III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; v. 18.5.1999, III R 65/97, BStBl. II 1999, 619 (622); v. 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292 f.); *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15 Rz. 1110.

<sup>14</sup> BFH v. 25.6.1976, III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; v. 13.11.1996, XI R 31/95, BStBl. II 1997, 247; v. 18.5.1999, III R 65/97, BStBl. II 1999, 619; weitere Grenzfälle bei *Drüen*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz. D6 f.

<sup>15</sup> BFH v. 12.3.1964, IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364 (365 f.); v. 21.8.1990, VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 (128 f.); *Drüen*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz. D5.

<sup>16</sup> BFH v. 12.3.1964, IV 136/61 S, BStBl. III 1964, 364.

<sup>17</sup> BR-Drucksache 353/1/15, S. 19.

<sup>18</sup> BR-Drucksache 353/1/15, S. 26.

Zum anderen findet eine Begünstigung von Unternehmen, die **Gewerbeimmobilien** vermieten, weder nach geltender Rechtslage statt, noch ist sie in den Reformentwürfen vorgesehen.

Infolge massiver Kritik<sup>19</sup> am Begünstigungssystem des Regierungsentwurfs haben die Berichterstatter im Finanzausschuss, von *Stetten* (CDU) und *Kiziltepe* (SPD), dem BMF **vier verschiedene Alternativkonzepte** vorgelegt, deren Aufkommenswirkungen zurzeit berechnet werden. Die Modelle wurden entwickelt vom Bundesverband der Steuerberater, der stellvertretenden saarländischen SPD-Vorsitzenden *Rehlinger*, den Wirtschaftswissenschaftlern *Houben* und *Maiterth* sowie von *Stetten* (CDU) selbst. Alle Modelle sehen eine deutliche Absenkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vor.<sup>20</sup>

### III. Rechtliche Würdigung

Die Diskriminierung der Immobilienbranche verletzt Art. 3 Abs. 1 GG. Es handelt sich um einen **verfassungswidrigen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss**.

Das im Regierungsentwurf vorgesehene Verschonungssystem behandelt wesentlich Gleiches ungleich, indem es die Immobilienbranche trotz identischer Begünstigungswürdigkeit von der Begünstigung ausschließt (III.1.). Diese Ungleichbehandlung kann nicht gerechtfertigt werden (III.2.).

#### 1. Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem

Art. 3 Abs. 1 GG untersagt die Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem. Wenn von einer steuerlichen Begünstigung einzelne Steuerpflichtige aus sachwidrigen, nicht dem Begünstigungsziel entsprechenden Gründen ausgenommen werden, liegt ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss vor.<sup>21</sup>

Gemessen an den Zielen der §§ 13a ff. ErbStG fehlt es an einer sachlichen Rechtfertigung für die Versagung der Verschonung gegenüber Erben von Immobilienunternehmen. Denn die Zielsetzung des erbschaftsteuerlichen Begünstigungssystems ist die Verschonung unternehmeri-

---

<sup>19</sup> *Hey*, ifst-Schrift 506 (2015), Zukunft der Erbschaftsteuer, S. 19 ff.; *Erkis*, DStR 2015, 1409 (1410 ff.); *Ko-rezkij*, DStR 2015, 1337 (1339 ff.); *Thonemann-Micker/Kanders*, DStZ 2015, 510 (512 ff.); *Loose*, ErbStB 2015, 208 (208 ff.); *Richter/Eger*, ZStV 2015, 140 (141 f.).

<sup>20</sup> Handelsblatt v. 17.11.2015, S. 9.

<sup>21</sup> BVerfG v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (431); v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 17.4.2008, 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108 (119); v. 24.3.2015, 1 BvR 2880/11, BStBl. II 2015, 622 (626); auch außersteuerlich anerkannt: BVerfG v. 24.1.2012, 1 BvL 21/11, BVerfGE 130, 131 (150) – Hamburgisches Passivraucherschutzgesetz.

schen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung (1.a.). Im Hinblick auf diese Zielsetzung sind Erwerber von Unternehmen der Immobilienbranche den Erwerbern anderer Unternehmen *wesentlich gleich*, denn die Immobilienwirtschaft ist in gleichem Maße begünstigungswürdig (1.b.) und wird durch die drohende Erbschaftsteuerbelastung auch in gleichem Maße gefährdet wie andere Branchen (1.c.).

### **Zielsetzung der Begünstigung**

#### **a) Zielsetzung der Begünstigung**

Ziel des Regierungsentwurfs ist die Verschonung betrieblichen Vermögens bei der Übertragung durch Erbschaft oder Schenkung. So heißt es im Regierungsentwurf:

„Mit der Verschonung betrieblichen Vermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll die im Betrieb angelegte Beschäftigung stabilisiert werden. Eine stabile Beschäftigung bildet die Basis für den Wohlstand breiter Bevölkerungsschichten. In diesem Zusammenhang sind nicht nur bestimmte Unternehmensstrukturen schützenswert, sondern die gesamte ausgewogene Unternehmenslandschaft in Deutschland, die sich vor allem in Krisenzeiten als Garant für den Erhalt der Beschäftigung und damit für den Wohlstand der Gesellschaft erwiesen hat. Dies gilt auch für die ca. 1,6 Millionen Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen ohne einen Beschäftigten, deren Tätigkeit im Falle der Fortführung des Betriebs durch einen Nachfolger nicht minder schützenswert ist. Es betrifft genauso Großaktionäre großer Betriebe, da nur diese für eine fortdauernde Tätigkeit des Betriebs von Deutschland aus und somit für Beschäftigung in Deutschland Sorge tragen können. Im besonderen Maße gilt dies aber für den breiten Mittelstand und die vielen inhaber- oder familiengeführten Betriebe, welche als Motor der deutschen Wirtschaft dienen. Sie sind teils in dünn besiedelten Regionen gewachsen, stärken dort die Wirtschaft und wirken der Abwanderung aus ländlichen Gebieten entgegen. Traditionelle Unternehmen werden vielfach seit Generationen fortgeführt und sichern über Jahrzehnte zahlreiche Arbeitsplätze. Durch ihr Engagement auch im sozialen und kulturellen Bereich sorgen sie für einen gesellschaftlichen Zusammenhalt in der jeweiligen Region.“<sup>22</sup>

Dabei geht es zum einen um **den Schutz der Beschäftigung im Betrieb** und **die Ausgewogenheit der Unternehmenslandschaft in Deutschland in ihrer Gesamtheit**. Zutreffend wird in der Begründung des Regierungsentwurfs darauf hingewiesen, dass zur Sicherung von Wohlstand und Wettbewerbsfähigkeit der Schutz *aller* Unternehmen erforderlich ist, ohne Rücksicht auf Branchenzugehörigkeiten.<sup>23</sup> Dementsprechend differenziert der Gesetzentwurf nicht zwi-

---

<sup>22</sup> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.9.2015, BT-Drucksache 18/5923, S. 16.

<sup>23</sup> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.9.2015, BT-Drucksache 18/5923, S. 16.



schen einzelnen Branchen und deren spezifischer Förderungswürdigkeit oder Verschonungsbedürftigkeit. Letztere wird zukünftig allein anhand von Größenkriterien (§ 13a Abs. 9 ErbStG-RegE), nicht aber anhand von Branchenkriterien berücksichtigt.

Zum anderen zielt die Begünstigung ausdrücklich auch auf den **Schutz der einzelnen Unternehmensstruktur** ab.<sup>24</sup> Das Bundesverfassungsgericht betont in seinem Erbschaftsteuerurteil die Bedeutung nicht nur der Bewahrung der Unternehmenslandschaft insgesamt, sondern auch der Binnenstruktur von Unternehmen,<sup>25</sup> wenn es ausführt:

„Die Förderung und der Erhalt einer für den wirtschaftlichen Erfolg Deutschlands vom Gesetzgeber als besonders wertvoll eingeschätzten Unternehmensstruktur (...) und der Erhalt von Arbeitsplätzen durch den Schutz vor allem solcher Unternehmen vor steuerlich bedingten Liquiditätsproblemen stellen danach legitime Ziele von erheblichem Gewicht dar.<sup>26</sup> (...) Es ist freilich nicht auszuschließen, dass auch sehr große Unternehmen durch eine dann entsprechend hohe Erbschaft- oder Schenkungsteuerlast der Erwerber in finanzielle Schwierigkeiten geraten und an Investitionskraft verlieren könnten, Arbeitsplätze abbauen, verkauft oder sogar aufgelöst werden müssten. Die damit verbundenen gemeinwohlschädlichen Lasten wären dann entsprechend größer.<sup>27</sup>“

Die Bedeutung gerade letzterer Zielsetzung darf nicht unterschätzt werden: In einem rationalen Steuersystem sollte die Wahl von Unternehmensstrukturen nicht nach steuerlichen, sondern nach betriebswirtschaftlichen Parametern getroffen werden (Entscheidungsneutralität der Besteuerung).<sup>28</sup> Steuerlich induzierte Umstrukturierungen bergen die Gefahr von Verlusten der Wettbewerbsfähigkeit, in deren Erhalt gerade eine der Hauptmotivationen der erbschaftsteuerrechtlichen Verschonungsregeln zu sehen ist. Die Entscheidungsneutralität ist nicht bloß eine wirtschaftspolitische Zielvorstellung, sondern auch im modernen Verständnis einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verankert.<sup>29</sup>

## b) Begünstigungswürdigkeit der Immobilienbranche

In Bezug auf diese Zielsetzungen ist die Immobilienbranche anderen Branchen **wesentlich gleich** im Sinne der Prüfung des Gleichheitssatzes. Was gleich oder ungleich in diesem Sinne ist, lässt sich objektiv nicht abschließend entscheiden: Zwei Betrachtungsgegenstände werden

---

<sup>24</sup> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.9.2015, BT-Drucksache 18/5923, S. 16.

<sup>25</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (68 f., 74).

<sup>26</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (69).

<sup>27</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74).

<sup>28</sup> *Osterloh*, in: Festschrift Selmer, S. 875 (881 ff.).

<sup>29</sup> *Hey*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 3 Rz. 42 und § 7 Rz. 7.

stets Unterschiede aufweisen, sonst würde es sich nur um einen einzigen Gegenstand handeln.<sup>30</sup> Die wesentliche Gleichheit wird daher im Vorgriff auf die Rechtfertigungsprüfung wertend anhand des Differenzierungsziels festgestellt.<sup>31</sup>

Ziel der vorliegenden Differenzierung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen ist die Begrenzung der Verschonung auf begünstigungswürdiges unternehmerisches Vermögen. Die Abgrenzung muss eine Differenzierung leisten, mittels derer sich die Begünstigung einerseits auf den Schutz der Beschäftigung und der ausgewogenen Unternehmenslandschaft in Deutschland sowie der einzelnen Unternehmensstrukturen (s.o. III.1.a.) begrenzen lässt. Mit der „ausgewogenen Unternehmenslandschaft“ geht es dem Gesetzgeber um den Erhalt des Wirtschaftsstandortes Deutschland. Andererseits dürfen nicht willkürlich einzelne Unternehmenserwerber ausgegrenzt werden, die in derselben Weise schutzwürdig sind, wie die Gruppe der begünstigten Unternehmenserwerber. Daher dürfen außerhalb der gesetzgeberischen Zielsetzung liegende Kriterien zur Abgrenzung nicht herangezogen werden.

Hieran gemessen ist die **Unternehmensstruktur der Immobilienbranche mindestens in gleichem Maße erhaltenswert wie die Strukturen anderer Branchen.**<sup>32</sup> Wenn der Gesetzgeber grundsätzlich Unternehmen insgesamt für förderungswürdig und -bedürftig hält, ist es ein **Gebot der Folgerichtigkeit**, den Schutz nicht einzelnen Unternehmen bzw. Unternehmenszweigen zu verwehren. Vielmehr können die Ziele der Erbschaftsteuerbegünstigung nur unter Einbeziehung der Immobilienbranche erreicht werden. Denn zum Wirtschaftsstandort Deutschland gehört unzweifelhaft auch die Immobilienwirtschaft, die folglich in gleichem Maße begünstigungswürdig ist wie andere Branchen.<sup>33</sup>

Wie gezeigt (s.o. II.1.) sind die über Generationen gewachsenen Branchenstrukturen ein **Garant für konjunkturunabhängige Beschäftigung und stabile Wertschöpfung.**<sup>34</sup> In der Immobilienbranche steht zudem die Gemeinwohlbindung des Eigentums ganz besonders im Vordergrund: Wer sozialpolitisch darum wirbt, dass Unternehmen bezahlbaren Wohnraum in Großstädten schaffen, darf dies nicht durch eine unternehmensgefährdende Erbschaftsbesteuerung konterkarieren.<sup>35</sup> Die Gemeinwohldienlichkeit erschöpft sich aber keinesfalls im Bereich der Wohnimmobilien: Viele Kommunen kämpfen gegen die Verlagerung von Gewerbeflächen in suburbane Zentren und sind auf Unternehmen angewiesen, die Gewerberäume für den Einzelhandel in Fußgängerzonen zur Verfügung stellen. Gesunde Stadtgesellschaften sind nicht nur auf ausreichende Wohn-, sondern auch auf Arbeits-, Einkaufs- und Freizeitflächen ange-

---

<sup>30</sup> *Kischel*, in: Beck'scher OK GG, Art. 3 Rz. 15.

<sup>31</sup> *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 40 ff.; *Kischel*, in: Beck'scher OK GG, Art. 3 Rz. 15.

<sup>32</sup> *Lang*, StW 2008, 189 (198, 200); *ders.*, FR 2010, 49 (55).

<sup>33</sup> *Seer*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 15 Rz. 117.

<sup>34</sup> Vom Vermieter als „Unternehmer“ spricht bereits der Regierungsentwurf eines Erbschaftsteuerreformgesetzes 2008, BT-Drucksache 16/7918, S. 36.

<sup>35</sup> *Lang*, StW 2008, 189 (200).

wiesen. Eine Differenzierung zwischen Wohn- und Gewerbeimmobilien ist aus diesen Gründen in keiner Weise zielführend.<sup>36</sup>

Gleichzeitig tragen Immobilienunternehmen ebenso **hohe wirtschaftliche Risiken** wie andere Unternehmen, so dass sich auch insofern kein Differenzierungsgrund ergibt. Zu denken ist etwa – gerade im Bereich der Gewerbeimmobilien – an teure Leerstandszeiten.<sup>37</sup> Die zunehmende Verlagerung des Handels in das Internet erschwert vielerorts die adäquate Neuvermietung. Wohnimmobilien außerhalb der Ballungsgebiete unterliegen dem Risiko der Entwertung durch Abwanderung.

Schließlich ist erneut herauszustellen, dass die Immobilienwirtschaft genau wie andere Branchen von **klassischem Unternehmertum** geprägt ist. Wie bereits aufgezeigt (s.o. II.1.) sind die Unternehmen der Branche in diversen Bereichen mit einer Vielzahl von Märkten aufgestellt. Es handelt sich in keiner Weise um schlechtere, statischere oder in sonstiger Weise qualitativ minderwertige Unternehmungen. Dem wird der Reformentwurf nicht gerecht, wenn er willkürlich innerhalb der Immobilienwirtschaft zwischen der Vermietung als solcher und anderen Leistungen wie Vermittlung, Hausmeister- oder Servicetätigkeiten differenziert (s.o. II.3.). Es besteht also hinsichtlich der gesamten Branche kein sachlicher Anlass, diese aus der Begünstigung auszunehmen.

Dies gilt auch und gerade für die bereits in der Vergangenheit benachteiligte **Vermietung von Gewerbeimmobilien**. Ihre Ausnahme ist auch unter dem Aspekt der Abgrenzung zwischen bloßer Vermögensverwaltung und unternehmerischer Immobilienbewirtschaftung geradezu kontraindiziert. Denn die gewerbliche Vermietung ist für die Vermögensverwaltung untypisch, was daran liegt, dass vielfach Zusatzleistungen erbracht werden müssen; die Immobilien müssen über die bei Wohnimmobilien üblichen Schönheitsreparaturen speziell für die Bedürfnisse der gewerblichen Mieter hergerichtet werden. Mietverhältnisse sind häufig befristet und bedürfen eines höheren Überwachungsaufwandes. Hier kommt es also unzweifelhaft auch schon bei kleineren Beständen zu einer genuin unternehmerischen Tätigkeit.

### c) **Gefährdung der Immobilienunternehmen durch Erbschaftsteuer**

Im geltenden System hoher Erbschaftsteuersätze **gefährdet ein Begünstigungsausschluss Bestand und Struktur der Immobilienwirtschaft in hohem Maße**. Eine abgeschwächte Schutzwürdigkeit der Branche resultiert insbesondere nicht aus einer vermeintlich größeren Unempfindlichkeit gegenüber hohen Steuerbelastungen: Wegen der hohen und langfristigen Kapitalbindung werden die Erben von Immobilienunternehmen nicht in der Lage sein, ohne

---

<sup>36</sup> Lang, FR 2010, 49 (54); Holly, Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuerreform, 2011, S. 142 f.

<sup>37</sup> Lang, StuW 2008, 189 (198).

Veränderung ihrer Unternehmensstrukturen die hohe Erbschaftsteuerlast (bis zu 30% bzw. 50%) zu tragen, die sich im geltenden Recht für all jene ergibt, die von der Betriebsvermögensbegünstigung ausgeschlossen sind. Sie werden zu betriebswirtschaftlich nicht sinnvollen Veräußerungen, möglicherweise auch zu Arbeitsplatzabbau und zur Zerschlagung von Unternehmen gezwungen.<sup>38</sup> Dies **widerspricht der von der Bundesregierung ausgegebenen** und vom Bundesverfassungsgericht anerkannten (s.o. III.1.a) **Zielsetzung in massiver Weise**: Selbst wenn man – was unwahrscheinlich ist – davon ausgehen möchte, dass es bei Veräußerungen, Zerschlagungen und Umstrukturierungen nicht in allen Fällen zum Abbau von Arbeitsplätzen und zum Verlust von Wertschöpfungspotential kommt, so wird dennoch in jedem Fall die konkrete Unternehmensstruktur zerstört. Diese soll aber ausdrücklich geschützt werden. Hinzu kommt, dass Veräußerungen von Immobilien häufig mit der Aufteilung in Wohnungseigentum, mit aufwendigen Sanierungen und entsprechenden Mietsteigerungen einhergehen.<sup>39</sup> Dies beflügelt die Gentrifizierung einzelner Stadtquartiere, die andernorts<sup>40</sup> politisch bekämpft wird.

Darüber hinaus hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Erbschaftsteuerurteil vom 17.12.2014 betont, dass die Feststellung einer Unternehmensgefährdung im Einzelfall ohnehin nicht notwendig ist.<sup>41</sup> Der Regierungsentwurf ist dem gefolgt, indem bis zu der Wertgrenze von 26 Mio. (§ 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG-RegE) bzw. 52 Mio. (§ 13a Abs. 9 Satz 5 ErbStG-RegE) eine Unternehmensgefährdung und damit die Verschonungsbedürftigkeit typisierend unterstellt wird. Hierzu heißt es in der Entwurfsbegründung:

„Bei Erwerben bis zu einem Wert von 26 Millionen Euro geht der Gesetzgeber typisierend von einer unwiderleglichen Gefährdungsvermutung für die in den Betrieben angelegte Beschäftigung aus.“<sup>42</sup>

Schon deshalb kann der Ausschluss der Immobilienbranche aus der Begünstigung nicht auf eine angebliche Unempfindlichkeit gegenüber der Erbschaftsteuerbelastung gestützt werden.

## 2. Keine Rechtfertigung

Die Ungleichbehandlung ist nicht gerechtfertigt. Auf Ebene der Gruppenabgrenzung unterliegt der Gesetzgeber einem strengen Kontrollmaßstab (a.). Daher kann der Gesetzgeber sich im

---

<sup>38</sup> So bereits *Lang*, FR 2010, 49 (55) zur Arbeitsplatzschädlichkeit verschonungsinduzierter „Fehlstrukturierungen“.

<sup>39</sup> *Hübner*, Erbschaftsteuerreform 2009, Teil 3, B.II.3.b.

<sup>40</sup> S. etwa Begründung zum Entwurf eines Mietrechtsnovellierungsgesetzes, sog. Mietpreisbremse, BT-Drucksache 18/3121, S. 11 und 19.

<sup>41</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (70).

<sup>42</sup> Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.9.2015, BT-Drucksache 18/5923, S. 23.

Ergebnis weder mit Erfolg auf das allgemeine Vereinfachungsinteresse (b.), noch auf seine Typisierungsbefugnis (c.) stützen.

### a) Kontrollmaßstab

Den verfassungsrechtlichen Kontrollmaßstab bildet das Folgerichtigkeitsgebot, das dem Gesetzgeber aufgibt, eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umzusetzen.<sup>43</sup>

Der Ausschluss der Immobilienbranche ist kein bloßes gesetzgeberisches Unterlassen, für das möglicherweise großzügigere Kontrollmaßstäbe zur Anwendung gebracht werden können. Vielmehr handelt es sich bei der Schaffung eines diskriminierenden Begünstigungssystems um ein aktives Tun des Gesetzgebers, das den verfassungswidrigen Zustand erst herbeiführt.<sup>44</sup> Folglich **sind an die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Begünstigungssystems dieselben Anforderungen zu stellen wie an jede belastende Norm.**<sup>45</sup> Insbesondere lassen sich auf steuerrechtliche Vergünstigungen nicht die tendenziell geringeren Anforderungen, die in der Regel an direkte Subventionen gestellt werden, übertragen.<sup>46</sup> Lediglich bei der Wahl des Begünstigungszieles besteht ein eher großzügiger gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum, die so getroffene Belastungsentscheidung bzw. Begünstigungsentscheidung muss indes folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit bzw. Begünstigungsgleichheit umgesetzt werden.<sup>47</sup>

Um eine solche Umsetzungsentscheidung handelt es sich bei der Ausgestaltung des erbschaftsteuerlichen Begünstigungssystems für Unternehmen.<sup>48</sup> Konkret muss also **die begünstigte Gruppe zielgenau und sachgerecht<sup>49</sup> bestimmt** werden. Was als sachgerecht in diesem Sinne verstanden werden kann, richtet sich **nach dem Begünstigungsziel.**<sup>50</sup> Dies hat das Bundesverfassungsgericht auch in seiner letzten Erbschaftsteuerentscheidung betont, die den aktuellen Reformbedarf erst ausgelöst hat.<sup>51</sup> Dem Gesetzgeber steht es auf Ebene der Gruppenabgrenzung also nicht mehr frei, die Abgrenzungskriterien nach seinem Belieben zu bestimmen. Selbst wenn er Kriterien anlegt, die an sich legitim und aus sozialen, ökologischen oder öko-

---

<sup>43</sup> BVerfG v. 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155); v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (47); v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180).

<sup>44</sup> Wernsmann, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, 2000, S. 110 f.

<sup>45</sup> BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (187); Hey, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 19 Rz. 77; Kischel, in: Epping/Hillgruber, Beck'scher OK GG, Art. 3 Rz. 58; Dürig, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rz. 345.

<sup>46</sup> Wernsmann, NVwZ 2004, 819 (821); Schön, in: Festschrift Spindler, S. 192.

<sup>47</sup> BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180).

<sup>48</sup> Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 1999, S. 166.

<sup>49</sup> So bereits BVerfG v. 12.2.1964, 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210 (217) und v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (293).

<sup>50</sup> BVerfG v. 14.7.1970, 1 BvL 10/67, BVerfGE 29, 71 (79, 82); v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (436); v. 11.1.2005, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (175 f.).

<sup>51</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (66).

nomischen Gründen sinnvoll erscheinen, wird die Begünstigungsnorm insgesamt verfassungswidrig, wenn die Abgrenzungskriterien nicht präzise anhand des Begünstigungszieles ausgewählt werden. Keinesfalls darf die Begünstigungsgruppe willkürlich, also etwa im Widerspruch zum Begünstigungsziel oder anhand von vom Begünstigungsziel unabhängigen Kriterien, abgegrenzt werden.<sup>52</sup>

#### **b) Keine Rechtfertigung mit dem Interesse der Verwaltungsvereinfachung durch Anknüpfung an das EStG**

Soweit die Differenzierung vor allem daraus resultiert, dass Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte einkommensteuerrechtlich zu Einkünften aus § 21 EStG und nicht aus § 15 EStG führen, kann sich der Gesetzgeber nicht mit Erfolg darauf berufen, aus Vereinfachungsgründen an der Anknüpfung des erbschaftsteuerlichen Unternehmensbegriffs an das Einkommensteuerrecht festzuhalten.

Zwar ist der Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich dazu berechtigt, im Steuerrecht als Massenfallrecht aus Vereinfachungszwecken generalisierende und typisierende Regelungen zu erlassen. Er muss sich dabei jedoch in nachvollziehbarer Weise am typischen Fall orientieren und darf keine atypische Konstellation zum Ausgangspunkt der Typisierung machen.<sup>53</sup>

Zur Konkretisierung der Typisierungsbefugnis auf Ebene der Gruppenabgrenzung von Begünstigungsnormen judiziert das Bundesverfassungsgericht ferner in ständiger Rechtsprechung, dass der zulässige Spielraum der Typisierung von dem Ausmaß der an sie geknüpften Rechtsfolgen abhängt.<sup>54</sup> Je massiver der Belastungsunterschied zwischen der begünstigten und der nicht begünstigten Gruppe ausfällt, desto strenger sind also die Anforderungen an die Trennschärfe der Gruppenabgrenzung. Dass die Unterschiede zwischen der Vollverschonung und der Regelbelastung mit 30-50% „enorm“ sind, hat das Bundesverfassungsgericht bereits ausdrücklich festgestellt, weshalb es eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung vorgenommen hat (näher dazu unten III.2.c.bb).<sup>55</sup>

Abgesehen davon, dass – wie dargelegt – eine geringere Verschonungsbedürftigkeit der Immobilienbranche ohnehin nicht feststellbar ist, eignet sich die Regelungstechnik der Anknüpfung

---

<sup>52</sup> BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); zum „Gebot gleicher Zuteilung“ bereits *Hesse*, AöR 77 (1951/52), 167 (220).

<sup>53</sup> BVerfG v. 11.11.1998, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (127); v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.).

<sup>54</sup> BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246, 262 f.); v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31) – Erbschaftsteuer II; v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292); ebenso die aktuelle Erbschaftsteuerentscheidung v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (68, 82).

<sup>55</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (67 f., 82).

an das Einkommensteuerrecht auch bei typisierender Betrachtung nicht dazu, bestimmte, erbschaftsteuerrechtlich möglicherweise weniger förderungswürdige Unternehmen aus der Begünstigung auszunehmen. Denn die Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht ist für Zwecke der Erbschaftsteuer von vornherein nicht sachgerecht und verstößt gegen das Gebot der Folgerichtigkeit.<sup>56</sup> Die Verknüpfung muss schon deshalb fehlgehen, weil Einkommensteuer und Erbschaftsteuer unterschiedliche Zwecke verfolgen, wie das Bundesverfassungsgericht bereits in der Erbschaftsteuerentscheidung 2006 festgestellt hat.<sup>57</sup> Die Unterscheidung zwischen privater Vermögensverwaltung, zu der die langfristige Vermietung einkommensteuerrechtlich gehört, und Gewerbebetrieben liegt im historischen Nebeneinander verschiedener Einkommenstheorien begründet und hatte Bedeutung im Rahmen der Gewerbesteuer. Beides ist für Zwecke der Erbschaftsteuer gänzlich irrelevant. Durch die Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht **verfehlt der Gesetzgeber das selbst gesetzte Ziel der Verschonung unternehmerischen Vermögens**. Denn das in Immobilienunternehmen befindliche Vermögen ist Resultat klassisch unternehmerischen Handelns (s.o. II.1.). Die komplexe und kasuistisch geprägte einkommensteuerliche Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb führt dazu, dass erbschaftsteuerlich gleich begünstigungswürdige Unternehmungen unterschiedlich beurteilt werden: So würden Hotelunternehmen, auch wenn sie Hotelzimmer langfristig vermieten, begünstigt, die Vermietung möblierter Studentenappartements hingegen würde voll besteuert, selbst wenn als Nebenleistung „die Reinigung der Räume, die Gestellung des Frühstücks und dergleichen“ erbracht wird.<sup>58</sup> Auch die Überlassung von Wohnraum an ältere Mieter wäre nicht bereits dann begünstigt, wenn diese vollständig mit Lebensmitteln versorgt werden.<sup>59</sup> Andererseits bliebe die Überlassung von Wohnraum an 24 Berufsschüler begünstigt, wenn Wäsche und Frühstück gestellt werden.<sup>60</sup> Die Beispiele veranschaulichen, dass die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb nach einkommensteuerlichen Grundsätzen nicht geeignet ist, die erbschaftsteuerliche Abgrenzung der begünstigten Gruppe vorzunehmen.

**Dies erkennt im Grundsatz auch der Gesetzgeber** und sucht bisher eine Korrektur über den Begriff des Verwaltungsvermögens: Von der Begünstigung soll solches Vermögen ausgenommen werden, das zwar einkommensteuerlich dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, aber erbschaftsteuerlich nicht förderungswürdig erscheint. Hier zeigt sich, dass die Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht nur eine Pseudo-Trennschärfe vermittelt und über den Begriff des Verwaltungsvermögens bzw. nach dem Regierungsentwurf das Erfordernis des „Hauptzwecks“ der Korrektur bedarf. Auf der Ebene des Verwaltungsvermögens stellen sich alle Abgrenzungsprobleme, die angeblich mit der Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht vermieden werden

---

<sup>56</sup> Lang, FR 2010, 49 (55 f.).

<sup>57</sup> BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (39 ff.) - Erbschaftsteuer II.

<sup>58</sup> H 15.7 (2) EStR 2012.

<sup>59</sup> BFH v. 21.12.1976, VIII R 27/72, BStBl. II 1977, 244.

<sup>60</sup> BFH v. 11.7.1984, I R 182/79, BStBl. II 1984, 722.

sollen. Wenn der Gesetzgeber hier einschränkend die strenge Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht aufgibt, hätte er dies auch ausweitend durch Einbeziehung von Unternehmen tun können *und müssen*, deren Vermögen formal kein Betriebsvermögen im Sinne des § 15 EStG darstellt. Dass der Gesetzgeber offensichtlich selbst den Überblick über begünstigungswürdige und -unwürdige Unternehmen verloren hat, zeigt die Fehleinschätzung des Referentenentwurfs, der von einer fortbestehenden Begünstigung der Wohnimmobilien ausgeht (s.o. II.3.).

Dass eine Abweichung in die andere Richtung theoretisch denkbar ist, hat der Gesetzgeber selbst in der Vergangenheit mit der Begünstigung für Wohnungsunternehmen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d) ErbStG zum Ausdruck gebracht. In ihrer konkreten Ausgestaltung handelt es sich allerdings – wie bereits aufgezeigt (s.o. II.2. und 3.) – nur um einen unzureichenden Behelf: Zum einen werden Gewerbeimmobilienunternehmen weiterhin willkürlich aus der Begünstigung ausgenommen, zum anderen stellen sich bei der Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten. Die Begünstigung der Wohnungsunternehmen ist aus diesen Gründen nicht geeignet, die private Vermögensverwaltung von der unternehmerischen Immobilienverwaltung in verfassungskonformer Weise typisierend abzugrenzen. Dies gilt insbesondere für die von der Finanzverwaltung angenommene Vermutungswirkung der Anzahl der Wohneinheiten (300 Wohnungen-Grenze).

### c) **Keine verfassungskonforme Typisierung mangelnder Schutzwürdigkeit**

Der Begünstigungsausschluss kann auch nicht mit der – grundsätzlich gegebenen – Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt werden. Zwar kann sich der Steuergesetzgeber stets auf das legitime Vereinfachungsinteresse der Vollzugstauglichkeit berufen. Die typisierende Annahme, Immobilienunternehmen seien prinzipiell weniger schutzwürdig als Unternehmen anderer Branchen, überschreitet die Typisierungsbefugnis aber evident.<sup>61</sup> Denn auch die Typisierung unterliegt der verfassungsgerichtlichen Kontrolle: Nach ständiger Rechtsprechung muss sich der Gesetzgeber bei jeder Typisierung am Regelfall orientieren und darf keinen atypischen Fall zum Leitbild machen. Die Typisierung muss auf einer möglichst breiten und alle betroffenen Gruppen umfassenden Beobachtung beruhen.<sup>62</sup>

Hinzu kommt, dass die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers hier aus mehreren Gründen besonders verengt ist: Zum einen muss sich die Gruppenabgrenzung streng am Begünstigungszweck ausrichten (aa.). Zum zweiten unterliegt die Typisierung wegen der an sie geknüpften enormen Belastungsunterschiede und des daraus resultierenden Eingriffs in Art. 14 Abs. 1

---

<sup>61</sup> Zum vergleichbaren Ausschluss von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bereits *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 1999, S. 202 ff.

<sup>62</sup> BVerfG v. 10.4.1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (183); v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232 f.).



Satz 1 GG einer besonders strengen verfassungsrechtlichen Kontrolle (bb.). Schließlich werden die Rechtfertigungsanforderungen noch dadurch erhöht, dass die betroffenen Unternehmen auf das Abgrenzungskriterium der Branchenzugehörigkeit keinen Einfluss haben (cc.).

### **aa) Widerspruch von Gruppenabgrenzung und Begünstigungszweck**

Zwar steht dem Gesetzgeber bei der Auswahl der mit einer Steuervergünstigung verfolgten Ziele ein großzügiger Gestaltungsspielraum zu. Die einmal getroffene Begünstigungsentscheidung muss aber folgerichtig im Sinne von Belastungsgleichheit umgesetzt werden, so dass **bei der Abgrenzung der begünstigungswürdigen Gruppe** nur noch eine **verengte Typisierungsbefugnis** besteht (s.o. III.1.a.). Wie festgestellt, ist die Immobilienbranche ebenso begünstigungswürdig wie andere Unternehmensgruppen (s.o. III.1.b). Die potentielle Erbschaftsteuerbelastung gefährdet Immobilienunternehmen auch in gleichem Maße wie andere Unternehmen (s.o. III.1.c). Vor diesem Hintergrund ist die Typisierungsbefugnis nicht geeignet, den Ausschluss der Immobilienbranche zu rechtfertigen. Die branchenabhängige Diskriminierung ist vielmehr willkürlich.

Dies wird deutlich, vergleicht man Unternehmen, die Mobilien vermieten (etwa Baumaschinen oder Kfz), mit Unternehmen, die Immobilien vermieten, seien es Wohnimmobilien oder Gewerbeflächen. Hier werden zwei nach dem Begünstigungszweck identische Branchen ohne sachlichen Grund ungleich behandelt. Würde der Gesetzgeber beispielsweise die Chemiebranche explizit aus der Begünstigung ausschließen, wäre die Verfassungswidrigkeit evident. Nicht anders liegt es bei der Immobilienbranche, die trotz ihrer sozial- und wirtschaftspolitischen Verantwortung und trotz der im Vergleich zu anderen Branchen zumindest gleich großen Begünstigungswürdigkeit von der Verschonung ausgeschlossen werden soll. Dies ist vor dem Hintergrund des Begünstigungszieles – der Verschonung unternehmerischen Vermögens – ebenso sachwidrig wie die Differenzierung zwischen gewerblicher und privater Vermietungstätigkeit (vgl. die Rechtsprechungsbeispiele unter III.2.b.).

Auch das Bundesverfassungsgericht überprüft die Abgrenzung der begünstigten Gruppe in ständiger Rechtsprechung anhand des Begünstigungszieles.<sup>63</sup> Dabei hat das Gericht in der sogenannten Ökosteuer-Entscheidung<sup>64</sup> strenge Kriterien aufgestellt: Nachdem der Gesetzgeber Vergünstigungen bei der Strom- und Mineralölsteuer im Wesentlichen auf Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne der Klassifikation des Statistischen Bundesamtes beschränkt hatte, bejahte das Bundesverfassungsgericht zwar die Vereinbarkeit dieser Gruppenabgrenzung mit Art. 3 Abs. 1 GG. In der Entscheidung arbeitet es aber sehr ausführlich her-

---

<sup>63</sup> BVerfG v. 14.7.1970, 1 BvL 10/67, BVerfGE 29, 71 (79, 82); v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412 (436); v. 11.1.2005, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (175 f.).

<sup>64</sup> BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274.

aus, warum in diesem Fall die ausgegrenzten Unternehmen im Hinblick auf den Begünstigungszweck – Erhalt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit – gerade nicht begünstigungswürdig waren.<sup>65</sup> Sie stünden nur in minimalem Umfang im grenzüberschreitenden Wettbewerb. Die deshalb nur in Einzelfällen und nur geringfügig bestehende Begünstigungswürdigkeit dürfte der Gesetzgeber unter Typisierungsgesichtspunkten vernachlässigen.

Einer derart engmaschigen Prüfung würde der Ausschluss der Immobilienbranche in einem Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht nicht standhalten. Das Gericht würde vielmehr zu dem Ergebnis kommen, dass die Diskriminierung der voll begünstigungswürdigen Immobilienbranche nicht mehr von der Typisierungsbefugnis gedeckt ist. Denn die Branche ist im Hinblick auf den Begünstigungszweck – die Verschonung unternehmerischen Vermögens – ebenso begünstigungswürdig wie andere Branchen.

### **bb) Enorme Belastungsunterschiede**

Wie oben aufgezeigt (III.2.a), hängt der zulässige Spielraum der Typisierung von dem Ausmaß der an sie geknüpften Rechtsfolgen ab.<sup>66</sup> Vor diesem Hintergrund **ist wegen der massiven Belastungsunterschiede ein strenger Kontrollmaßstab** anzulegen.

Der Begünstigungsausschluss der Immobilienbranche führt zu einer im Verhältnis zu der möglichen Nullbelastung begünstigter Betriebsvermögen massiven Steuerbelastung von 30-50%. Bereits in seiner Erbschaftsteuerentscheidung vom 17.12.2014 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass diese Belastungsunterschiede „enorm“ sind.<sup>67</sup> Es hat die Abgrenzung des Verschonungssystems aus diesem Grunde einem besonders strengen Kontrollmaßstab unterworfen.<sup>68</sup> Bei unveränderten Steuersätzen wird an die Reform derselbe Maßstab angelegt werden, was zwangsläufig erneut zur Verfassungswidrigkeit führen wird. Denn die Erbschaftsteuerbelastung folgt de lege lata wie de lege ferenda einem Alles-oder-Nichts-Prinzip, das zwar grundsätzlich zulässig ist, den Gesetzgeber aber zu einer sehr präzisen und am Begünstigungszweck ausgerichteten Gruppenabgrenzung verpflichtet. Diesem Präzisionserfordernis kommt der Gesetzgeber in keiner Weise nach, wenn er einzelne Unternehmen allein wegen ihrer Branchenzugehörigkeit ausschließt.

Erschwerend kommt hinzu, dass die hohe Belastung sich auch als **Eingriff in die Eigentums- und Erbrechtsfreiheit** des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG darstellt. Nach ständiger verfassungsge-

---

<sup>65</sup> BVerfG v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (299 ff.).

<sup>66</sup> BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246, 262 f.); v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31) – Erbschaftsteuer II; v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292).

<sup>67</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (67 f., 82).

<sup>68</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (68).

richtlicher Rechtsprechung unterliegt staatliches Handeln, das in Freiheitsrechte eingreift, zugleich einer strengeren gleichheitsrechtlichen Kontrolle.<sup>69</sup> Dieser Maßstab ist auch an die erbschaftsteuerliche Höherbelastung einzelner Steuerpflichtiger anzulegen,<sup>70</sup> so dass auch aus diesem Grunde die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers beschränkt ist.

### cc) Unverfügbarkeit des Abgrenzungskriteriums

Schließlich ist die **Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers auch deshalb eingeschränkt, weil das Abgrenzungskriterium** der Branchenzugehörigkeit für den einzelnen Steuerpflichtigen **kaum beeinflussbar ist**. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>71</sup> – zuletzt im Erbschaftsteuerurteil vom 17.12.2014<sup>72</sup> – stehen dem Gesetzgeber größere Spielräume zu, wenn der Steuerpflichtige seinerseits auf die Entscheidung des Gesetzgebers gestaltend reagieren und so selbst Teil der begünstigten Gruppe werden kann. Ist das Abgrenzungskriterium für den Steuerpflichtigen aber unverfügbar und die Zugehörigkeit zur begünstigten Gruppe damit unerreichbar, so muss der Gesetzgeber die Abgrenzungskriterien sehr viel sorgfältiger bestimmen. Er unterliegt dann einer strengen verfassungsrechtlichen Kontrolle.

So liegt es hier: Ein Immobilienunternehmen wird in der Regel nicht in der Lage sein, die Branche zu wechseln, um in den Genuss der erbschaftsteuerlichen Verschonung zu kommen. Ein solcher Wechsel würde wirtschaftlich wegen der hohen Investitionsvolumen, langfristigen Kapitalbindungen und großen Amortisationszeiträume im Ergebnis zu einer wertvernichtenden Unternehmenseinstellung und -neugründung führen. Das Abgrenzungskriterium ist aus diesen Gründen in tatsächlicher Hinsicht unverfügbar und der Typisierungsspielraum noch stärker beschränkt.

## 3. Zwischenergebnis: Verfassungswidrigkeit des Verschonungssystems unter Ausschluss der Immobilienbranche

Der **Begünstigungsausschluss der Immobilienbranche ist nicht gerechtfertigt und damit verfassungswidrig**.

Dieses Ergebnis folgt unmittelbar aus der Anwendung der in der Erbschaftsteuerentscheidung vom 17.12.2014 zugrunde gelegten Maßstäbe. Auch dort führte die nicht sachgerechte Abgrenzung der Gruppe der begünstigten Unternehmen zur Verfassungswidrigkeit. Zwar ging es im

---

<sup>69</sup> BVerfG v. 11.1.2005, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174); v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230); v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.).

<sup>70</sup> *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 1999, S. 166 f.

<sup>71</sup> BVerfG v. 26.1.1993, 1 BvL 38/92 u.a., BVerfGE 88, 87 (96); v. 21.6.2011, 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (69); v. 7.2.2012, 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (254).

<sup>72</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (66).

Erbschaftsteuerurteil darum, dass der Kreis zu weit gezogen war, indem auch Großunternehmen ohne nähere Prüfung pauschal als bedürftig eingestuft wurden.<sup>73</sup> Ungeachtet der Anerkennung der Typisierungsbefugnisse des Gesetzgebers hat sich das Gericht im Erbschaftsteuerurteil auf der Ebene der Gruppenabgrenzung aber nicht von einer strengen Prüfung abhalten lassen und eine sachgerechte, am Begünstigungszweck ausgerichtete Gruppenabgrenzung eingefordert. Ebenso hat das Gericht dem Gesetzgeber verwehrt, Vermögen, die einen Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50% aufweisen und insoweit nicht begünstigungswürdig sind, in die Begünstigung einzubeziehen.<sup>74</sup> In der vorliegenden entgegengesetzten Konstellation der gleichheitsrechtlichen Überprüfung eines Begünstigungsausschlusses gleich begünstigungswürdiger Sachverhalte gelten indes keine anderen Maßstäbe.

Der Regierungsentwurf ignoriert diese Vorgaben. Es zeigt sich, dass der Gesetzgeber genau die Fehler des alten Erbschaftsteuerrechts, die er mit der Reform „minimalinvasiv“<sup>75</sup> bereinigen möchte, nunmehr an anderer Stelle mit entgegengesetztem Vorzeichen wiederholt.

#### **IV. Hohe Wahrscheinlichkeit und Erfolgsaussichten erneuter Verfassungsgerichtsverfahren**

Mit der Erbschaftsteuerreform verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die bundesverfassungsgerichtlichen Vorgaben zwar minimalinvasiv, aber umfassend umzusetzen. Damit soll ein verfassungskonformer Zustand erreicht werden. Das Gegenteil ist der Fall. Das **Risiko einer erneuten Niederlage vor dem BVerfG** bleibt im Hinblick auf die hier dargelegten evidenten Gleichheitssatzverstöße unverändert hoch.

Dabei wären die Zulässigkeithürden in einem Verfahren eines von der Begünstigung ausgeschlossenen Immobilienunternehmens ungleich geringer als in dem Vorlageverfahren, das Anlass zu der aktuellen Verfassungsgerichtsentscheidung gegeben hat.<sup>76</sup> Dort ging es um einen Angriff gegen die Begünstigungsnormen, ohne dass geltend gemacht wurde, dass die Kläger selbst in die begünstigte Gruppe hätten einbezogen werden müssen. Im Vorfeld bestanden Zweifel an der Entscheidungserheblichkeit der Vorlage<sup>77</sup>: Denn durch die Verwerfung der verfassungswidrigen Begünstigungsnorm verbessert sich die Rechtsposition des nicht begünstigten

---

<sup>73</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (74).

<sup>74</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (83).

<sup>75</sup> So *Sell* bei einer Veranstaltung der Stiftung Familienunternehmen Anfang Januar 2015, vgl. <http://handelsblatt.com/politik/deutschland/finanzminister-schaeuble-nur-wenig-aenderungen-an-erbschaftssteuer/11205134.html>.

<sup>76</sup> BFH v. 27.9.2012, II R 9/11, BStBl. II 2012, 899.

<sup>77</sup> S. *Wachter*, DStR 2012, 2301 (2302 f.); *Crezelius*, ZEV 2015, 1 (2); gegen eine Klammerwirkung der Tarifvorschriften bereits *Vogt*, ZEV 2001, 508 (508).

Erbens nicht unmittelbar. Das Bundesverfassungsgericht musste sich einer Hilfskonstruktion bedienen, die der Bundesfinanzhof seiner Vorlage zugrunde gelegt hatte<sup>78</sup>: Die Tarifvorschriften wurden als eine Art Klammernorm angesehen, über die eine Beschwer der nichtbegünstigten Steuerpflichtigen durch die Begünstigung angenommen werden konnte.<sup>79</sup> Eine solche Klammerwirkung des Erbschaftsteuertarifs hatte das Bundesverfassungsgericht bereits 2006 gebilligt, als der Bundesfinanzhof das Erbschaftsteuergesetz zuletzt vorgelegt hatte.<sup>80</sup> Die Zulässigkeit dieser Hilfskonstruktion war indes auch damals schon umstritten.<sup>81</sup>

Zukünftig von der Verschonung ausgeschlossene Immobilienunternehmen wären auf diese Hilfskonstruktion nicht angewiesen. Sie würden unmittelbar auf Gewährung der Verschonung durch Einbeziehung in den Kreis der geförderten Unternehmen klagen. Der gleichheitswidrige Ausschluss der Immobilienwirtschaft **beschwert** die betroffenen Immobilienunternehmen **unmittelbar**. Entsprechende Richtervorlagen sind deshalb ebenso zulässig wie Verfassungsbeschwerden der Unternehmen. Damit wird das neue Erbschaftsteuergesetz erneut den Weg nach Karlsruhe finden.

**Erneute Verfassungsgerichtsverfahren** werden den seit über zwanzig Jahren anhaltenden **Zustand permanenter Rechtsunsicherheit** perpetuieren. Das Phänomen steuertaktischer Übertragungen, zu denen es in den letzten Jahrzehnten massiv gekommen ist, wird anhalten. Dies ist schwer erträglich. Denn gerade die unternehmerische Nachfolgeplanung ist auf Vorhersehbarkeit und Rechtskontinuität angewiesen. Auch der Staat muss ein Interesse an einer verfassungsfesten Rechtslage haben, wenn er vermeiden will, dass erneut in großem Stil Erbschaftsteuerbescheide angegriffen werden. Die Abgrenzung zwischen „gutem“ und „schlechtem“, zwischen hochbelastetem und vollverschontem Vermögen ist so zentral, dass sich diese Rechtsunsicherheit nicht auf die Erben unternehmerischen Immobilienvermögens – schon für sich betrachtet eine große Gruppe – beschränken würde, sondern wiederum die gesamte Erbschaftsteuer erfassen wird. Es wird Jahre dauern bis zu einem erneuten Spruch aus Karlsruhe.

Und dabei kann sich der Gesetzgeber nicht darauf verlassen, dass sich das Gericht erneut auf einen **Entscheidungsausspruch** mit bloßer **pro-futuro-Wirkung** beschränken würde. Aktuell ist das Erbschaftsteuergesetz unanwendbar, die vorläufige Anwendung stützt sich bis zum 30.6.2016 ausschließlich auf die Weitergeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts.<sup>82</sup> Die Ersetzung des für verfassungswidrig erklärten Gesetzes durch ein erneut verfassungswidriges Gesetz könnte das Bundesverfassungsgericht dazu veranlassen, das Erbschaftsteuergesetz

---

<sup>78</sup> BFH v. 27.9.2012, II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 (916); ablehnend *Crezelius*, ZEV 2015, 1 (2).

<sup>79</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (63 f.).

<sup>80</sup> BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (28 f.).

<sup>81</sup> *S. Franz*, DStR 2011, 2118 (2122); dafür *Birk*, ZEV 2002, 165 (167); ablehnend *Welling/Richter*, BB 2002, 2305 (2307).

<sup>82</sup> *Bethge*, in: Maunz/Bleibtreu/Schmidt-Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 227.

ex tunc für nichtig zu erklären und auf eine erneute Weitergeltungsanordnung zu verzichten. In diesem Fall wären die Erbschaftsteuerfestsetzungen aller noch offenen Fälle aufzuheben.

Die Weitergeltungsanordnung stützt sich auf Gründe der Staatsräson.<sup>83</sup> Das Gericht betont in der Erbschaftsteuerentscheidung haushalterische und verwaltungstechnische Probleme der ex-tunc-Nichtigkeit.<sup>84</sup> Es bestehen aber Zweifel, ob diese Motive in einer vierten Erbschaftsteuerentscheidung ausreichend wären, um erneut eine Ausnahme vom Grundsatz der rückwirkenden Nichtigkeit (§§ 78, 82 Abs. 1, 95 Abs. 3 Satz 1 BVerfGG) zu machen. Denn wenn der Gesetzgeber über Jahre brauchbare Alternativvorschläge aus Politik und Wissenschaft ignoriert und zu einer verfassungskonformen Regelung des Erbschaftsteuerrechts nicht in der Lage ist, dann erscheint es fraglich, ob das Gericht bereit wäre, zum dauerhaften Ersatzgesetzgeber zu werden.

i

## **V. Ausweg: Niedrige Flat Tax mit breiter Bemessungsgrundlage**

### **1. Probleme eines autonom erbschaftsteuerlichen Unternehmensbegriffs**

Letztlich wird am Ausschluss der Immobilienbranche der Konstruktionsfehler des geltenden Systems hoher Steuersätze bei gleichzeitiger nutzungsspezifischer Begünstigung einzelner Vermögensgegenstände unübersehbar. Ohne Trennlinie zur privaten Vermögensverwaltung bliebe vom Erbschaftsteuersubstrat nichts übrig. Die einkommensteuerrechtlichen Abgrenzungen machen indes, ungeachtet der Frage ihrer Sinnhaftigkeit für Zwecke des Einkommensteuerrechts<sup>85</sup>, im Hinblick auf die erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungszwecke keinen Sinn. Zugleich zwingt die Schärfe des Belastungsschnitts an der Trennlinie (null versus 30% oder 50%) zu einer präzise am erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungszweck ausgerichteten Abgrenzung. Hieran ändern auch unscharf formulierte Begünstigungszwecke nichts. Ist eine saubere Abgrenzung im Ergebnis nicht möglich, wird die gegenwärtige Konzeption, an der der Gesetzgeber versucht festzuhalten, insgesamt in Frage gestellt.

Als Alternative zur Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht könnte man zwar an die Ausbildung eines originär erbschaftsteuerlichen Unternehmensbegriffes denken. Das geltende Erbschaftsteuergesetz zeigt mit der Sondervorschrift für Betriebe mit dem Hauptzweck der Vermietung von Wohnimmobilien, dass eine eigenständige Definition möglich ist. Diese Sondervorschrift ließe sich ohne weiteres auf die Vermietung von Gewerbeimmobilien erweitern. Freilich leidet auch eine solche Definition an fehlender Trennschärfe. Dies liegt daran, dass es

---

<sup>83</sup> *Bethge*, in: Maunz/Bleibtreu/Schmidt-Klein/Bethge, BVerfGG, § 31 Rz. 216.

<sup>84</sup> BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50 (89).

<sup>85</sup> Siehe z.B. *Elicker*, DSJG 30 (2007), S. 97 ff. (108: „bizarre Blüten“).

fast unmöglich ist, begünstigungswürdiges produktives Vermögen anhand abstrakt-genereller Kriterien von nicht begünstigungswürdigem unproduktivem Vermögen zu trennen.<sup>86</sup> Aktuell versucht der Gesetzgeber dies mittels des Erfordernisses eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu lösen, was die Finanzverwaltung zu der – angreifbaren<sup>87</sup> – Typisierung durch die 300 Wohnungen-Grenze veranlasst hat (s.o. II.2.).

**Ein autonom erbschaftsteuerlicher Unternehmensbegriff wird demnach ebenso wenig wie die Abgrenzungsversuche des aktuellen Reformentwurfs in der Lage sein, eine im Hinblick auf den Begünstigungszweck sachgerechte Abgrenzung zu leisten.**

## **2. Vorteile einer Flat Tax mit breiter Bemessungsgrundlage**

Eine **verfassungsfeste Erbschaftsbesteuerung**, die bei den Betroffenen durchaus mit Akzeptanz rechnen kann, lässt sich erreichen durch einen **Verzicht auf alle Vergünstigungen bei gleichzeitiger massiver Absenkung der Steuersätze**.

Das Festhalten an hohen Steuersätzen bei gleichzeitiger umfassender Unternehmensverschönerung, die an ihren Grenzen zu extremen Ungleichbehandlungen führt, bedingt zwangsläufig die aufgezeigten verfassungsrechtlichen Risiken. Die Unmöglichkeit der sachgerechten Abgrenzung des begünstigungswürdigen, produktiven, aktiven Vermögens vom unproduktiven, passiven (Verwaltungs-)Vermögen wird in der Literatur seit Jahren fast einhellig festgestellt.<sup>88</sup> Das Alles-oder-Nichts-Prinzip zwischen Vollverschönerung und Vollbelastung wird stets ökonomische Verzerrungen, Gestaltungszwänge und verfassungsrechtliche Risiken zur Folge haben.<sup>89</sup>

Innerhalb dieses Systems kann der Gesetzgeber weder die Steuersätze senken, noch die Verschönerungen ausdehnen, ohne das Steueraufkommen zu gefährden. Die **Erbschaftsteuerreformgleichung muss umgeformt werden**, indem das Verschönerungssystem hinweggedacht und der dann zur Erreichung von Aufkommensneutralität erforderliche Tarif ermittelt wird. Der dadurch massiv<sup>90</sup> abgesenkte Steuersatz würde – wenn überhaupt – nur noch in ganz geringem

---

<sup>86</sup> *Elser*, DStR 1997, 557 (561 f.); *Seer*, StuW 2005, 353 (366); *ders.*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 15 Rz. 110; *Schubert*, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung, 2010, S. 116 ff.; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 34 ff., 36; *Grolig*, Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer, 2013, S. 162.

<sup>87</sup> *Piltz*, DStR 2015, 97 (101 f.).

<sup>88</sup> *Elser*, DStR 1997, 557 (561 f.); *Seer*, StuW 2005, 353 (366); *ders.*, ZRP 2007, 116 (118); *Grolig*, Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer, 2013, S. 158; *Hey*, ifst-Schrift 506 (2015), Zukunft der Erbschaftsteuer, S. 19 ff.

<sup>89</sup> *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 33 f.

<sup>90</sup> Bei Einbeziehung des Betriebsvermögens, realitätsgerechter Bewertung nach Verkehrswerten und moderater Anpassung der Freibeträge an das Durchschnittsvermögen wäre ein Steuersatz von durchschnittlich 8-10% aufkommensneutral realisierbar, s. *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 2012, S. 37.

Umfang Verschonungen zum Schutz der Unternehmensstrukturen erfordern, etwa durch Bereitstellung einer leicht zugänglichen Stundungsregel. Eine weitere Senkung des Steuersatzes könnte durch die Senkung persönlicher Freibeträge erreicht werden.<sup>91</sup> Auch alle aktuell diskutierten Alternativentwürfe (s.o. I.3.) sehen – in unterschiedlicher Intensität – die Absenkung der Steuersätze und die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vor. Denkbar ist auch der Rückgriff auf das von *Roman Seer*<sup>92</sup> in die Diskussion eingebrachte Erbschaftsteuerversicherungsmodell.

Volks- und betriebswirtschaftlich wäre der Verzicht auf die Befreiungen bei massiver Absenkung der Steuersätze vorzugswürdig, weil Halteerfordernisse, Umstrukturierungshemmnisse und Gestaltungszwänge entfallen würden. Zudem wäre ein **verfassungsfestes Regime** mit dem großen Vorteil langfristiger **Steuerplanungssicherheit** verbunden.

## VI. Zusammenfassung der Ergebnisse

Der zur Reform aufgeforderte Erbschaftsteuergesetzgeber hat sich entgegen mehrheitlicher Expertenmeinung dafür entschieden, am **Konzept der Vollverschonung von Unternehmensvermögen** festzuhalten.

Gleichzeitig soll die **Immobilienbranche zukünftig vollständig von der Begünstigung ausgeschlossen** sein. Dies begründet **massive verfassungsrechtliche Zweifel**. Der Begünstigungsausschluss lässt sich nicht mit einem Vereinfachungsinteresse rechtfertigen und **überschreitet die Typisierungsbefugnis evident**. Er ist **willkürlich**.

Auf diese Weise wird ein **Einfallstor für erneute aussichtsreiche Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht** geschaffen. Fortgesetzte Rechtsunsicherheit wäre die Folge.

Köln, 5. Januar 2016



Prof. Dr. Johanna Hey

---

<sup>91</sup> Hey, ifst-Schrift 506 (2015), Zukunft der Erbschaftsteuer, S. 31 f; Seer, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 15 Rz. 102 und 141.

<sup>92</sup> S. F.A.Z. vom 21.9.2015, S. 19: Eine Versicherung für die Erbschaftsteuer.