



BFW Gutachten 2009

**zur verfassungswidrigen
Diskriminierung der Immobilien
durch die erbschaftsteuerliche
Verschonungsregelung**

Prof. Dr. Joachim Lang
Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln

BUNDESVERBAND FREIER IMMOBILIEN-
UND WOHNUNGSUNTERNEHMEN E. V.



Gutachten

zur verfassungswidrigen Diskriminierung der Immobilien durch die erbschaftsteuerliche Verschonungsregelung

im Auftrag des BFW Bundesverbandes Freier Immobilien-
und Wohnungsunternehmen e.V., Berlin

erstattet von Prof. Dr. Joachim Lang,
Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln

Vorwort

Der BFW hat bereits im Mai 2008 ein erstes Gutachten zu dem damals geplanten neuen Erbschaftsteuerrecht herausgegeben. Der Gesetzgeber hat sich nach verschiedenen Varianten wie dem Abschmelzmodell dafür entschieden, Betriebsvermögen voll freizustellen oder nur mit 15 Prozent des Betriebsvermögenswertes in die Besteuerung einzubeziehen. Dies klingt zwar zunächst sehr gerecht und ausgewogen, wenn man jedoch einen Blick in die Detailregelungen wagt, erkennt man, dass die Freistellungen nicht für das gesamte Betriebsvermögen gelten, sondern nur für Teilbereiche. Diese Teile sind von der großen Koalition im Gesetzgebungsverfahren Ende 2008 zügig festgelegt worden. Bedenken bestanden schon damals, was sich daran erkennen lässt, dass der Bundespräsident Dr. Horst Köhler das Gesetz erst am Heiligabend ratifiziert hat.

Das Gesetz, das seit einem Jahr praktisch umgesetzt wird, leidet unter verschiedenen Schwachpunkten. Größtes Problem ist, dass unterschiedliche Branchen und Unternehmensparten für teilweise verschonenswert und zum Teil nicht für verschonenswert erachtet werden. Im Bereich der Immobilienwirtschaft ist der Gesetzgeber zu der Auffassung gelangt, dass die Immobilienvermietung je nach Sparte begünstigungsfähig sei oder auch nicht.

In letzter Sekunde hat man die Unternehmen, die Wohnimmobilien vermieten, als begünstigtes Betriebsvermögen führende Unternehmen angesehen. Im Gegensatz dazu ist aber das Immobilienunternehmen nicht begünstigt, welches nur Gewerbeflächen oder zum überwiegenden Teil Gewerbeflächen vermietet.

Im Klartext bedeutet das, dass ein Immobilienunternehmen, welches einen hohen Anteil an Gewerbeflächen vermietet und nur teilweise Wohnimmobilien unterhält, wie eine Privatperson behandelt wird. Das erscheint nicht einleuchtend, zumal die Vermietung von Gewerberäumen noch arbeitsintensiver ist als die von Wohnräumen. Architekten und Bauingenieure planen und gestalten die Gewerbeflächen für jeden Mieter neu. Doch all das schien den Gesetzgeber – gerade vor dem Hintergrund, dass die Erbschaftsteuer vier Milliarden Euro in den Haushalt einspülen muss – nicht zu interessieren.

Die Berechnungen und Aufteilungen von Wohnflächen und den erzielten Mieten sowie den Gewerbeflächen ist arbeits- und zeitintensiv. In Zeiten, in denen die Politik den Abbau der Bürokratie propagiert, ist das jetzt vorliegende Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz kontraproduktiv und erfreut lediglich Grundstücksbewerter und steuerliche Berater.

Nach einem Jahr Erprobung des Gesetzes in der Praxis herrscht viel Unsicherheit. Gerade die Finanz- und Wirtschaftskrise zeigt auf, dass die Behaltensfristen von zehn oder sieben Jahren zu lang sind. Dies hat auch der Gesetzgeber erkannt und ein Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf den Weg gebracht. Danach sollen die erforderlichen Mindestlohnsummen, die ein Betrieb einhalten muss, und der Überwachungszeitraum für die Lohnsumme verkürzt werden. Betriebe, die nicht mehr als 20 Beschäftigte haben, sollen nicht mehr der Lohnsummenregelung unterliegen. Diese Regelungen sollen dann ab dem 1. Januar 2010 gelten. Damit schafft die Politik drei verschiedene Besteuerungsgrundlagen im Zeitraum von 2007 bis 2010 und trägt zur weiteren Bürokratisierung und Verkomplizierung des Rechts bei.

Die Immobilienwirtschaft will deshalb mit dem vorliegenden Gutachten von Prof. Dr. Joachim Lang, Ordinarius der Universität Köln, aufzeigen, welche Auswirkungen das Erbschaftsteuerrecht hat. Es lohnt sich aufgrund einer Übermaßbesteuerung nicht, in Gewer-



Walter Rasch, Senator a. D.
Präsident



RAin Ira von Cölln,
Referentin Finanzen und
Steuern, designierte
Bundesgeschäftsführerin

beimmobilien zu investieren. Kein Immobilienunternehmer wird diesem Geschäftszweig dann weiterhin freiwillig nachgehen. Könnte das zu einer Verödung von Innenstädten und Leerstand von Immobilien führen? Das vorliegende Gutachten zeigt auf, welche Konsequenzen das neue Erbschaftsteuerrecht auf die unternehmerische Landschaft in Deutschland haben kann. Er betrachtet dabei insbesondere die verfassungsrechtlichen Ungleichheiten im Bereich der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft.

Wir richten unseren Dank an Herrn Prof. Dr. Lang, der durch seine klar umrissenen Formulierungen und ausführlichen Erläuterungen zum Ausdruck gebracht hat, dass das bestehende Erbschaftsteuerrecht wiederum Anlass gibt, das Bundesverfassungsgericht für eine Überprüfung zu bemühen

Ein besonderer Dank gebührt den Mitgliedern des BFW Arbeitskreises „Steuern“ und den Mitgliedsunternehmen, die durch Sonderbeiträge die Finanzierung des Gutachtens erst ermöglicht haben. Es sind viele Beispiele, Anmerkungen und qualifizierte Beiträge eingegangen, die dieses Gutachten fachlich entscheidend bereichert haben.

Der BFW hofft, auf diesem Wege der Politik und allen anderen, für die das geltende Erbschaftsteuerrecht von Interesse ist, aufzuzeigen, welche verfassungsrechtlichen Probleme bestehen. Wir hoffen, dass aufgrund des vorliegenden Gutachtens branchenübergreifend Nachbesserungen im Erbschaftsteuerrecht vorgenommen werden.

Berlin, im November 2009



Walter Rasch, Senator a. D.
Präsident



RAIN Ira von Cölln
Referentin Finanzen und Steuern,
designierte Bundesgeschäftsführerin

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	7
II.	Verfassungsrechtlich fundierter Maßstab der Verschonungsregelung	9
	1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	9
	2. Der Maßstab der arbeitsplatzrelevanten Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung	10
III.	Verfassungsrechtliche Kritik der Verschonungsregelung	11
	1. Struktur der Verschonungsregelung (§§ 13a; 13b; 19a ErbStG)	11
	2. Steuerpolitische Kritik der Steuerbefreiung (§§ 13a; 13b ErbStG)	14
	3. Gleichheitswidriger Anwendungsbereich des Verschonungsabschlages (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG)	14
	4. Verfassungswidriger Ausschluss von Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG.	16
IV.	Gleichheitsgerechte Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung	18
	1. Gleichheitsgerechte Verschonung von arbeitsplatzrelevantem Unternehmensvermögen	18
	2. Zum Ansatz von Realisationswerten	19
	3. Das Ziel der Reform: Entbürokratisierte und verfassungsfeste Verschonungsregelung	19
V.	Resümee	20
	Fußnoten	21

I. Einleitung

Die zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts¹ ist ein missglückter Kompromiss zwischen Erhalt und Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Einerseits scheute der deutsche Steuergesetzgeber davor zurück, den mutigen Weg Österreichs² zu gehen und die Erbschaft- und Schenkungsteuer wegen ihrer volkswirtschaftlichen Schädlichkeit im Zeitalter der Globalisierung³ abzuschaffen. Als Mittel deutscher Gesellschaftspolitik erscheint sie unverzichtbar⁴. Andererseits verweigerte sich die Politik nicht der Erkenntnis, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer negative Auswirkungen besonders auf den Arbeitsmarkt hat. So wurden Erbschaftsteuervergünstigungen für „Produktivvermögen“ auf dem sog. Jobgipfel im März 2005 diskutiert. Daraufhin brachte die rot-grüne Bundesregierung im Mai 2005 den Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge⁵ ein, dem die Opposition⁶ weitgehend zustimmte⁷. Gemeinsames Ziel war „die Erhaltung und Sicherung von Arbeitsplätzen“ und „als Stätte produktiven Wachstums“⁸.

Eine derartige Reform vereinbarte sodann die Koalition von CDU, CSU und SPD⁹. Die Erbschaftsteuer sollte „zum Erhalt der Arbeitsplätze“ für jedes Jahr der Unternehmensfortführung reduziert und nach zehn Jahren ganz entfallen¹⁰. Der im Januar 2008 vorgelegte Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts¹¹ präsentierte eine hochkomplexe Verschonungsregelung, die aus einer *Steuerbefreiung* (§§ 13a; 13b ErbStG) und einer die Steuerbefreiung ergänzenden *Tariffbegrenzung* (§ 19a ErbStG) besteht. Verschont wird *Unternehmensvermögen* (§§ 13a Abs. 1 Satz 1; 13b Abs. 1 ErbStG), das nicht überwiegend „unproduktives“ *Verwaltungsvermögen* (§ 13b Abs. 2 ErbStG) sein darf, unter der Bedingung des *Lohnsummenerhalts* (§§ 13a Abs. 1 u. 4 ErbStG).

Diese Verschonungsregelung ist trotz heftiger Kritik¹² nur marginal nachgebessert worden¹³. Sie war so umstritten, dass erst in „letzter Minute“¹⁴ eine Einigung zustande kam¹⁵. Der Bundespräsident zögerte, das Reformgesetz zu unterzeichnen. Er leistete die Unterschrift erst an Heiligabend¹⁶.

Auch für die Erbschaftsteuerreform gilt: Vor der Reform ist nach der Reform! Nach der Bundestagswahl am 27. September 2009 vereinbarte die Koalition von CDU, CSU und FDP eine erneute Reform der Erbschaftsteuer¹⁷, deren Regelungen entbürokratisiert, familiengerechter, planungssicherer und mittelstandsfreundlicher gemacht werden sollen. Die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge sollen krisenfest ausgestaltet, die Zeiträume, innerhalb deren das Unternehmen weitergeführt werden muss, sollen verkürzt und die erforderlichen Lohnsummen sollen abgesenkt werden.

Reformbedürftig sind vor allem die Tatbestandselemente der §§ 13a; 13b ErbStG, die *übermäßig bürokratisch* und *streitanfällig* ausgestaltet sind. Dementsprechend verursachen sie *enormen Verwaltungsaufwand* sowohl auf der Seite der Finanzverwaltung als auch auf der Seite der Unternehmen, denen extrem hohe Beratungs- und Bewertungskosten entstehen. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Verschonungsregelung behindern erheblich das unternehmerische Handeln. In der realen Welt eines Unternehmens lassen sich weder die *Lohnsumme* noch der Anteil des in § 13b Abs. 2 ErbStG definierten *Verwaltungsvermögens* ministerialbürokratisch abstrakt festschreiben.

In der Krise wird zum Beispiel das Unternehmen, dessen Fortführung durch einen Erben ansteht, angereizt, möglichst viele Arbeitnehmer zu entlassen, damit der Erbe den Erhalt der Lohnsumme besser realisieren kann. Umgekehrt wird der Erbe in der Krise angereizt,

eine Lohnsumme zu erhalten, die das Unternehmen wegen geringerer Nachfrage nach seinen Produkten nicht mehr verkraften kann. Dadurch fördert die Verschonungsregelung die Insolvenz eines Unternehmens. Sie wird zu einem Faktor der Vernichtung von Arbeitsplätzen.

Die Voraussetzung des § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG, dass die Verschonungsregelung entfällt, wenn das *begünstigte Vermögen* (§ 13b Abs. 1 ErbStG), insbesondere das *gewerbliche Betriebsvermögen* (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) zu mehr als 50 Prozent aus *Verwaltungsvermögen* im Sinne des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG besteht, reizt zu Fehlstrukturierungen des unternehmerischen Vermögens an. Das fällt besonders bei den vermieteten Immobilien in das Auge, die zunächst eine wichtige Basis für die Kreditwürdigkeit und Investitionskraft eines Unternehmens bilden. In Zeiten der Krise kann das Immobilienvermögen dominant werden und wegen krisensicherer Mieten die Existenz des Unternehmens und damit seine Arbeitsplätze sichern. Die Verschonungsregelung hält den Erben davon ab, für Krisenzeiten einen von der Produktion unabhängigen Kapitalstock zu bilden.

Demnach erfordert das Ziel des Koalitionsvertrages vom 26. Oktober 2009, die erbschaftsteuerlichen „Bedingungen für die Unternehmensnachfolge krisenfest“ auszugestalten¹⁸, eine grundlegende Revision der §§ 13a; 13b ErbStG. Dabei bedeutet die angestrebte „Entbürokratisierung“¹⁹, dass die Verschonungsregelung von den ministerialbürokratischen Vorstellungen über Arbeitsplatzeffizienz entlastet wird. Wird mit der Ausgestaltung einer Steuervergünstigung deren *Gemeinwohlzweck* verfehlt, so wird die steuerpolitische Reformbedürftigkeit zur *Verfassungsfrage*. Die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen kann nicht gerechtfertigt werden.

Das betriebliche und private Immobilienvermögen ist von der erbschaftsteuerlichen Verschonung weitgehend ausgeschlossen, obgleich die Immobilienwirtschaft in hohem Maße arbeitsplatzeffizient ist und nahezu die sichersten Arbeitsplätze bietet²⁰. Wegen der unbestreitbaren *Gemeinwohlgebundenheit*²¹ wurde das der *Vermietung von Wohnungen* dienende Vermögen durch die Last-Minute-Gesetzgebung²² aus dem nicht begünstigten Verwaltungsvermögen herausgenommen²³. Dadurch werden nunmehr zwei Kategorien von Immobilien diskriminiert, zum einen die *gewerblichen* Immobilien, die *keine Wohnungen* sind, und zum anderen die privat vermieteten Wohnungen, vor allem die größeren privaten Wohnungsbestände, die ebenso arbeitsplatzrelevant gemeinwohlgebunden sind wie die betrieblichen Wohnungsbestände.

Der grundsätzliche Ausschluss der Immobilien von der Verschonungsregelung bietet einen exemplarischen Anlass zur verfassungsrechtlichen Überprüfung der §§ 13a; 13b ErbStG. Es soll hier untersucht werden, ob der Gesetzgeber den seit dem Jobgipfel von 2005 verfolgten Zweck, Arbeitsplätze zu erhalten und zu sichern²⁴, mit der Verschonungsregelung gleichheitsgerecht verwirklicht hat.

II. Verfassungsrechtlich fundierter Maßstab der Verschonungsregelung

1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer wegen Ungleichheit der Bewertung 1995²⁵ und 2006²⁶ festgestellt. Der von *Paul Kirchhof* vorbereitete Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995 befasste sich nicht nur mit der Verletzung des Gleichheitssatzes, sondern auch mit der verfassungsrechtlichen *Garantie des Erbrechts* (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG)²⁷. Die Ausgestaltung und Bemessung der Erbschaftsteuer müsse den „grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie wahren“²⁸.

Im Zuge der Erbrechtsgarantie habe der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, „dass die Existenz von bestimmten Betrieben – namentlich von mittelständischen Unternehmen – durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenen Vermögen.“²⁹

Mit diesen Ausführungen liefert der Zweite Senat eine grundlegende Rechtfertigung für die erbschaftsteuerliche Verschonung, allerdings nicht für eine *Steuervergünstigung*, für eine lenkungspolitische Ausnahme von der gleichmäßigen Austeilung der Erbschaftsteuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit³⁰. Vielmehr spezifizierte der Zweite Senat die verfassungsrechtliche Schranke der Erbrechtsgarantie, nach der eine Minderung steuerlicher Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sei³¹.

Einen dogmatisch anderen Weg schlug der Erste Senat³² ein: Nachdem der Bundesfinanzhof mit seinem Vorlagebeschluss³³ die gleichheitswidrige Ausgestaltung der Vorschriften zur Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gerügt hatte, folgte der Erste Senat auf einer *ersten* Stufe dem vorlegenden Gericht und postulierte stringent das Gebot des Gleichheitssatzes, dass die Bewertung des Vermögens bei der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage *einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein müsse*³⁴.

Sodann lockerte der Erste Senat die Strenge der Bewertungsgleichheit auf einer *zweiten* Stufe: Der Gesetzgeber sei nicht gehindert, „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen“³⁵; er dürfe „durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen“³⁶. „Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung“ dürfe er „Lenkungsziele, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen“ verwirklichen³⁷. Eine solche Steuerentlastung könne „vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt

sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will“³⁸.

Dem Ersten Senat wird zu Recht vorgeworfen, dass er die Konturenschärfe und Folgerichtigkeit der ersten Stufe auf der zweiten Stufe verwässert habe, so „konturenschwach und orakelhaft“ seien „seine Aussagen zu den Spielräumen von Verschonungssubventionen zur Förderung nichtsteuerlicher Zwecke“³⁹. Dieser Befund deckt ein grundsätzliches Defizit gleichheitsrechtlicher Dogmatik auf: Die Steuerrechtswissenschaft dient der *Vision eines Steuerrechts ohne Sozialzwecknormen*, die dem Nicht-Steuerrecht zugeordnet werden⁴⁰. Sie hat sich hauptsächlich mit der folgerichtigen und prinzipientreuen Ausgestaltung von Fiskalzwecknormen befasst⁴¹. Es besteht lediglich Einigkeit darüber, dass die Durchbrechung der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Gemeinwohl gerechtfertigt werden kann⁴².

Hingegen ist bisher noch nicht geklärt, wie ein konkreter Gemeinwohlzweck zielgenau bei der gleichheitsgerechten Ausgestaltung der steuergesetzlichen Lenkungsnorm umzusetzen ist. Dementsprechend judiziert das Bundesverfassungsgericht⁴³. Infolge der Klärungsbedürftigkeit des gleichheitsrechtlichen Maßstabs ist bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelung zunächst in einem *ersten* Schritt der Maßstab der Steuervergünstigung zu eruieren und sodann in einem *zweiten* Schritt (hier unter Abschnitt III) die inhaltliche Umsetzung des Maßstabes in der tatbestandlichen Ausgestaltung der Verschonungsregelung zu würdigen.

2. Der Maßstab der arbeitsplatzrelevanten Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung

Seit dem Jobgipfel 2005 hat sich der überparteiliche Konsens herausgebildet, die Unternehmensnachfolge erbschaftsteuerlich mit dem Ziel der *Sicherung von Arbeitsplätzen* zu begünstigen. Dieses Ziel ist der Gesetzeszweck der Verschonungsregelung⁴⁴, den die amtliche Begründung wie folgt konkretisiert: Das Betriebsvermögen bilde eine „Basis für Wertschöpfung und Beschäftigung und den Erhalt von Arbeitsplätzen. In vielen Betrieben ist beträchtliches Kapital für Produktionszwecke gebunden. Die im Erbfall trotz Begünstigung anfallende Erbschaftsteuer ist oft nicht aus liquidem Vermögen oder aus laufenden Erträgen zu begleichen. Um den Erhalt von Arbeitsplätzen nicht zu gefährden, müssen Betriebe vor solch kurzfristigen hohen Belastungen geschützt werden. Liquiditätsreserven und Investitionsfähigkeit sollen durch staatliche Ansprüche nicht erschöpft werden. Gerade Zeiten des Betriebsübergangs brauchen stabile Rahmenbedingungen, weil sie oft Umstrukturierungen und Neuinvestitionen erforderlich machen. Deshalb wird allen Betrieben eine Verschonung angeboten, die ihre Liquidität schützt, Investitionen nicht verhindert und so Arbeitsplätze sichert. Die Erbschaftsteuerbelastung wird dadurch planbar und verkraftbar.“⁴⁵

Den Gesetzeszweck der Verschonungsregelung hat das Bundesverfassungsgericht in den *Maßstab des Gemeinwohls* eingebettet, indem es konstatierte, dass Unternehmen „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“ seien⁴⁶. Im Falle der erbschaftsteuerlichen Verschonung dient der Gemeinwohlmaßstab nicht der Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit⁴⁷, sondern als Maßstab für die Rechtfertigung einer die gleichmäßige Besteuerung nach der Vermögensleistungsfähigkeit durchbrechenden *subventiven Steuervergünstigung*⁴⁸.

Der Gemeinwohlmaßstab der begünstigenden Sozialzwecknorm enthält zwei Elemente: Die *Gemeinwohlgebundenheit* des arbeitsplatzrelevanten Vermögens und die an den Er-

ben gerichtete *Gemeinwohlverpflichtung*, die eine erbschaftsteuerliche Entlastung solange rechtfertigt, wie der Erbe das arbeitsplatzrelevante Vermögen behält. Das unternehmerische Innehaben des arbeitsplatzrelevanten Vermögens kommt insbesondere in der Mindestbeteiligung von 25 Prozent an einer Kapitalgesellschaft (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) zum Ausdruck. Der Gesetzgeber erkennt in der Beteiligungsgrenze von 25 Prozent „ein Indiz dafür, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden ist und nicht nur als Kapitalanleger auftritt.“⁴⁹

Es ist nun zu untersuchen, ob der Gesetzgeber mit der Verschonungsregelung den durch das Bundesverfassungsgericht in dem Beschluss von 1995 grundlegend bestimmten *Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung folgerichtig* umgesetzt hat.

III. Verfassungsrechtliche Kritik der Verschonungsregelung

1. Struktur der Verschonungsregelung (§§ 13a; 13b; 19a ErbStG)⁵⁰

- a) **Anwendungsbereich:** Die Verschonungsregelung der §§ 13a; 13b; 19a ErbStG erstreckt sich entsprechend den Kategorien des Bewertungsgesetzes gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG auf den Wert von Betriebsvermögen (§§ 95 ff. BewG), land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§§ 33 ff. BewG) und Anteilen an Kapitalgesellschaften mit einer Mindestbeteiligung von 25 Prozent (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 13b Abs. 4 ErbStG). Für die Fälle einer intergenerativen Aufspaltung von Anteilen an Familien-Kapitalgesellschaften kann die Mindestbeteiligung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG durch *Poolvereinbarungen*⁵¹ einheitlicher Verfügung über die Anteile und Ausübung der Stimmrechte hergestellt werden.

Das Grundvermögen (§§ 68 ff. BewG) ist von der Verschonungsregelung ausgeschlossen. Nach § 13c ErbStG sind zu *Wohnzwecken* vermietete Grundstücke mit 90 Prozent ihres Wertes anzusetzen. Dieser Bewertungsabschlag stellt keine „steuerliche Privilegierung“⁵² des Wohnungsvermögens dar und kann schon gar nicht als Ausgleich für die steuerliche Verschonung nach den §§ 13a; 13b ErbStG dienen. Vielmehr dient § 13c ErbStG dem *Zweck*, den Wettbewerbsnachteil gegenüber der institutionellen Konkurrenz⁵³ zu verringern, die anders als private Immobilienbesitzer oder Personenunternehmen nicht durch die Erbschaftsteuer belastet sind⁵⁴.

- b) § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG gewährt sowohl einen **Verschonungsabschlag** (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG) als auch einen **Freibetrag** von 150.000 Euro für Erwerbe innerhalb von zehn Jahren, der bis zu einem begünstigten Vermögen von 450.000 Euro abgeschmolzen wird (§ 13a Abs. 2 ErbStG)⁵⁵. Die beiden Verschonungsnormen sind mit einer **Behaltensfrist** verknüpft. Das in § 13a Abs. 5 ErbStG normierte *Grundmodell* sieht eine Behaltensfrist von *sieben* Jahren vor. In diesem Fall sind *85 Prozent* des begünstigten Vermögens (§ 13b Abs. 1 ErbStG) freigestellt. Der Erwerber kann nach § 13a Abs. 8 ErbStG unwiderruflich die **Option** einer *vollständigen* Steuerbefreiung (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 ErbStG) des begünstigten Vermögens wählen. In diesem Fall beträgt die Behaltensfrist *zehn* Jahre (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 ErbStG).

Bei *Veräußerungen* (§ 13a Abs. 5 Nrn. 1, 2, 4 ErbStG) ohne *Reinvestition* (§ 13a Abs. 5 Sätze 3 u. 4 ErbStG) oder dem *Wegfall* einer *Verfügungsbeschränkung* oder *Stimmrechtsbindung* (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG) vor *Ablauf* der Behaltensfrist fällt der Verschonungsabschlag *anteilig* im Verhältnis der verbleibenden zur gesamten Behaltensfrist weg (§ 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG)⁵⁶. Dementsprechend ist das begünstigte Vermögen nachzuersteuern⁵⁷. *Überentnahmen* sind nachzuersteuern, soweit sie 150.000 Euro übersteigen (§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG).

- c) **Lohnsumme:** Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte „Zielgenauigkeit“ der Verschonungsregelung⁵⁸ soll mit der *Gewährleistung* einer *Mindestlohnsumme* verwirklicht werden. Durch die Last-Minute-Gesetzgebung ist die Lohnsummenklausel des § 13a Abs. 1 u. 4 ErbStG wesentlich verbessert worden⁵⁹. Die Mindestlohnsumme wurde als *kumulierte* Lohnsumme normiert, wodurch die Verschonungsvoraussetzung erheblich an Flexibilität gewonnen hat. Schließlich wurde die Indexregelung des Regierungsentwurfs⁶⁰ gestrichen.

Nach § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist Voraussetzung des Verschonungsabschlags, dass die Summe der jährlichen Lohnsummen i. S. d. § 13a Abs. 4 ErbStG innerhalb von sieben Jahren insgesamt 650 Prozent nicht unterschreitet. Optierte der Erwerber für die vollständige Steuerbefreiung, so beträgt die Mindestlohnsumme 1.000 Prozent innerhalb von zehn Jahren (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG). Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, so vermindert sich der Verschonungsabschlag prozentual (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG)⁶¹.

In der Einleitung (I.) wurde bereits dargelegt, dass die Voraussetzung einer Mindestlohnsumme für die erbschaftsteuerliche Verschonung durchaus *arbeitsplatzschädlich* wirken kann⁶². Derartige Fehlwirkungen sind allgemein bei Steuervergünstigungen festzustellen. Sie reichen nicht aus, die Verfassungswidrigkeit der Lohnsummenregelung zu begründen, nachdem die ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Steuervergünstigungen gleichheitsrechtlich ausdrücklich zulässt. Die arbeitsplatzschädlichen Wirkungen der Lohnsummenregelung sind durch ihre Last-Minute-Flexibilisierung deutlich verringert worden. Im Ergebnis gehört die Mindestlohnsumme zum verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Kern tatbestandlicher Ausgestaltung einer arbeitsplatzfördernden Verschonung.

- d) Das **begünstigte Vermögen** wird zunächst in § 13b Abs. 1 ErbStG insb. europarechtlich spezifiziert. § 13b Abs. 2 ErbStG nimmt sodann „überwiegend vermögensverwaltende Betriebe“⁶³ von der erbschaftsteuerlichen Verschonung aus. Dies soll rechtstechnisch durch den Katalog des **Verwaltungsvermögens**⁶⁴ in § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG erreicht werden. Dieser Katalog benachteiligt besonders das Immobilienvermögen in einem die Steuergestaltung herausfordernden Geflecht von Regel und Ausnahmen⁶⁵ (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ErbStG). Im Falle der Option für die vollständige Steuerbefreiung darf der Anteil des Verwaltungsvermögens nicht mehr als zehn Prozent betragen (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG).

Der Versuch, mit dem Begriff des sog. Verwaltungsvermögens „unproduktives Betriebsvermögen“⁶⁶ zu kategorisieren, das den Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung nicht zu erfüllen vermag, ist missglückt und wird daher zu Recht heftig kritisiert⁶⁷. Die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens von dem übrigen Unternehmensvermögen wirft etliche Zweifelsfragen auf, ist daher streitanfällig und dürfte die üblich gewordene Prozessflut auslösen. Die sog. Verwaltungsvermögenstests⁶⁸ verursachen den Unternehmen unverhältnismäßig hohe Bewertungskosten. Dies wirft die Frage auf, ob das Übermaßverbot verletzt ist. Die bereits in der Einleitung (I.) angesprochene Ungleichbehandlung von betrieblichem und privatem Immobilienvermögen fordert die gleichheitsrechtliche Kritik des § 13b Abs. 2 ErbStG geradezu heraus.

- e) Die **Tarifbegrenzung** des § 19a ErbStG greift bei dem nach § 13b Abs. 4 ErbStG steuerbelasteten Teil des nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigten Vermögens Platz und reduziert die Steuerbelastung im Wege eines *Entlastungsbetrages* (§ 19a Abs. 4 ErbStG) auf das Niveau der Steuerklasse I, wenn eine natürliche⁶⁹ Person der Steuerklasse II oder III das Vermögen erwirbt. Diese Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie bewegt sich im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers.
- f) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl der *Anwendungsbereich* der Verschonungsregelung als auch die Bestimmung des *begünstigten Vermögens* in § 13b ErbStG verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. Daher ist die Verfassungswidrigkeit dieser Teile der Verschonungsregelung näher zu untersuchen, während die Verscho-

nungsregelung im Übrigen durch die Befugnis des Gesetzgebers, das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken zu dürfen⁷⁰, verfassungsrechtlich abgedeckt ist.

2. Steuerpolitische Kritik der Steuerbefreiung (§§ 13a; 13b ErbStG)

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Verschonungsregelung darf den Blick auf ihre Qualität und Wirkung nicht verstellen. *Roman Seer* bemängelt zu Recht die „technisch hochkomplizierte und in ihrer Starrheit zugleich an der Lebenswirklichkeit vorbeigehende Regelungstechnik“⁷¹. Den nicht Verschonten werde „durch das Zusammenwirken des Verkehrswertansatzes und spürbarer Steuersätze eine gesteigerte Belastung“ auferlegt. Damit trage eine kleine gesellschaftliche Gruppe eine Sonderlast, die sie gegenüber den Verschonten diskriminiere⁷².

Schon die bisherige Erbschaft- und Schenkungsteuer konzentrierte die Erbschaftsteuerbelastung auf vergleichsweise wenige Vermögen: 2002 gab es 123.399 Erbschaftsteuerfälle und 29.496 Schenkungsteuerfälle. 5.138 Fälle überstiegen 500.000 Euro und lediglich 670 Fälle betrafen Vermögen von mehr als 2,5 Mio.⁷³ Euro. Diese Auskunft der Bundesregierung hat die Stiftung Marktwirtschaft veranlasst, die Erbschaft- und Schenkungsteuer durch einen Aufschlag von drei Prozentpunkten auf die Einkommensteuer ab einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 Euro zu ersetzen⁷⁴.

Gut beraten werden nun die Erwerber von Unternehmen und Unternehmensanteilen alle Anstrengungen unternehmen, der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer zu entgehen. Unausweichlich belastet bleiben die Erwerber von Immobilien und Finanzkapital. Die vom Gesetzgeber geltend gemachte Funktion der Erbschaftsteuer, „die Chancengerechtigkeit in der Gesellschaft zu erhöhen“⁷⁵, wird zur Farce.

Die nicht verschonten Erwerber werden die Verfassungswidrigkeit der Verschonungsregelung geltend machen. Der Ausgang eines erfolgreichen Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht ist ungewiss⁷⁶: Wird einer Verfassungsbeschwerde stattgegeben, so ist das Gesetz nach § 95 Abs. 2 BVerfGG für nichtig zu erklären. Die *Nichtigerklärung* ist zwar im Steuerrecht mittlerweile gegenüber der *Unvereinbarkeitserklärung* zur Ausnahme geworden, jedoch im vorliegenden Fall der Aushöhlung von Steuerzweck und Steueraufkommen nicht unwahrscheinlich. Die Nichtigkeit der Verschonungsregelung befriedigt die oben (II.1) erwähnte Vision eines Steuerrechts ohne Sozialzwecknormen, das frei von Steuerprivilegien *niedrige Steuersätze* ermöglicht⁷⁷.

Mithin liegt eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Verschonungsregelung durchaus auch im Interesse der verschonten Erwerber, die nicht nur nach dem weiteren Ausbau der eigenen Verschonung streben sollten; dies könnte den verfassungsrechtlichen Bestand der ganzen Regelung gefährden⁷⁸. Sie sollten an einer verfassungsfesten, folgerichtig ausgestalteten Verschonung mitwirken.

3. Gleichheitswidriger Anwendungsbereich des Verschonungsabschlages (§ 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG)

Der Ausschluss des *Grundvermögens* (§§ 68 ff. BewG) von dem Verschonungsabschlag in § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG korrespondiert mit § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG.

Nach dieser Vorschrift gehören Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum begünstigungsschädlichen „unproduktiven“ Verwaltungsvermögen.

Ausgenommen sind die Fälle der *Betriebsaufspaltung* und des *Sonderbetriebsvermögens* (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a ErbStG), der *Betriebsverpachtung* (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b ErbStG), der Nutzungsüberlassung im *Konzern* (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG), der *land- und forstwirtschaftlichen* Nutzung (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe e ErbStG) und das *gewerbliche Wohnungsunternehmen*, dessen Hauptzweck die Vermietung von Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 BewG ist (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe d ErbStG)⁷⁹. Letztere durch die Last-Minute-Gesetzgebung eingefügte Ausnahme⁸⁰ ist für die Immobilienwirtschaft von zentraler Bedeutung.

Die Wohnungsunternehmen wurden in den Ausnahmekatalog des § 13b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG aufgenommen, weil sie nicht nur wegen hoher Arbeitsplatzeffizienz⁸¹, sondern auch wegen des Mietrechts besonders gemeinwohlgebunden⁸² sind. Dadurch entstanden neue, gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen, wie bereits oben (l. a. E.) dargelegt wurde. Das überrascht nicht, denn die Flickschusterei an einem Ausnahmekatalog⁸³ in einem auf drei Ausnahmeebenen⁸⁴ kaskadenhaft gebrochenen Recht vermag den Verschonungsmaßstab nicht gleichheitsrechtlich folgerichtig zu verwirklichen.

So gibt es nach dem Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung keinerlei Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung von Immobilien-Leasingunternehmen und Mobilien-Leasingunternehmen. Es ist nicht erkennbar, warum ein Immobilien-Leasingunternehmen weniger geeignet sein soll, Arbeitsplätze zu sichern, als ein Mobilien-Leasingunternehmen, das z. B. Kraftfahrzeuge vermietet. Immobilien-Leasingverträge werden zumeist langfristig geschlossen. Dadurch ist das Immobilien-Leasingunternehmen weniger konjunkturanfällig und vermag sicherere Arbeitsplätze zu bieten als ein Unternehmen, das z. B. Kraftfahrzeuge vermietet. Das Mietrecht bindet private Wohnungsvermieter ebenso wie gewerbliche Wohnungsvermieter, und die vom privaten Vermieter geschaffenen Arbeitsplätze sind nicht weniger sicher als die Arbeitsplätze des gewerblichen Vermieters.

Der Ausschluss des *Grundvermögens* (§§ 68 ff. BewG) von dem Verschonungsabschlag beruht auf einer historisch überlieferten Eigenart des deutschen Steuerrechts, die Vermietung von unbeweglichem Vermögen als *private Vermögensverwaltung* zu qualifizieren, die im Gegensatz zum *unternehmerischen* Betrieb „als Stätte produktiven Wachstums“⁸⁵ steht. Diese Differenzierung liegt dem Dualismus des einkommensteuergesetzlichen Einkünfte-katalogs zugrunde, den das Bundesverfassungsgericht⁸⁶ 1969 und 1970 verfassungsrechtlich abgesegnet hat, der aber im Schrifttum besonders wegen der ungleichen Besteuerung von Veräußerungseinkünften ganz überwiegend abgelehnt wird⁸⁷.

Die historische Unterscheidung zwischen der *nichtunternehmerischen* privaten Vermögensverwaltung, der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zugeordnet sind, und dem Gewerbebetrieb geht auf die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts zur Gewerbesteuer zurück⁸⁸. Dementsprechend belastet die Gewerbesteuer gleichheitsrechtlich bedenklich⁸⁹ nicht die gesamte unternehmerische Tätigkeit, besonders nicht die Erträge aus Vermietung und Verpachtung. Hingegen versagt die kaskadenhaft gebrochene erbschaftsteuerliche Verschonungsregelung auch dem gewerblichen Immobilien-Leasingunternehmen

die Begünstigung, obgleich dieses Unternehmen den Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung optimal zu verwirklichen vermag.

Die historische Sicht des deutschen Steuerrechts ist international, vor allem *europarechtlich nicht üblich*. Das belegt exemplarisch das *europarechtlich harmonisierte Umsatzsteuerrecht*. Der umsatzsteuerliche Begriff unternehmerischer Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG) umfasst auch die Vermietung von Immobilien. Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien müsste sonst nicht umsatzsteuerfrei gestellt werden (§ 4 Nr. 12 UStG).

Das international übliche weite Verständnis unternehmerischer Tätigkeit ist sehr viel besser geeignet, den vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung folgerichtig zu verwirklichen, als der Begriff des deutschen Ertragsteuerrechts. Das belegt exemplarisch die private, d. h. nicht gewerbliche Wohnungsvermietung, die bei gleicher Größe des Wohnungsbestandes ebenso gut sichere Arbeitsplätze bietet und ebenso mietrechtlich gemeinwohlgebunden ist wie das gewerbliche, nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe d ErbStG⁹⁰ begünstigte Wohnungsunternehmen.

Im Unterschied zum mobilen Finanz- und Unternehmenskapital können Immobilien nicht exportiert werden. Daraus ergibt sich eine *gesteigerte Bindung an den deutschen Arbeitsmarkt*. Somit ist die Ausgrenzung des Grundvermögens aus dem Anwendungsbereich der Verschonungsregelung schlechterdings nicht zu rechtfertigen und verletzt damit evident den Gleichheitssatz.

4. Verfassungswidriger Ausschluss von Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG

Wie bereits oben (IV., 1, Buchstabe d) dargelegt, soll mit einem „überwiegend vermögensverwaltenden Betrieb“⁹¹ das „unproduktive Betriebsvermögen“⁹² von der erbschaftsteuerlichen Verschonung ausgeschlossen werden. Es gilt das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“⁹³: Wird die 50-Prozent-Grenze eingehalten, so ist das ganze Unternehmensvermögen einschließlich des Verwaltungsvermögens begünstigt. Diese Grenze hat kuriose Wirkungen: Ein höherer Unternehmenswert kann zu einer niedrigeren Erbschaftsteuer führen, weil der Wert des Verwaltungsvermögens die 50-Prozent-Grenze knapp unterschreitet. Die Regelung des Verwaltungsvermögens verfehlt insofern die Wirklichkeit der Unternehmenspolitik, als die Sicherheit von Arbeitsplätzen nicht an einer ministerialbürokratischen Definition von Verwaltungsvermögen festgemacht werden kann. Das gilt besonders für das Immobilienvermögen als wichtige Basis für die Kreditwürdigkeit und Investitionskraft eines Unternehmens⁹⁴. Die unternehmenspolitisch wirklichkeitsfremde Verschonungsgrenze reizt zu Fehlstrukturierungen des unternehmerischen Vermögens an, die sich im Ergebnis als arbeitsplatzschädlich auswirken können.

Namentlich das Tatbestandsmerkmal des *Hauptzwecks* (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 b, bb Satz 2, und d, Nrn. 4 und 5 ErbStG) verhindert die optimale Gestaltung eines Geschäftszwecks. So kann es sich als arbeitsplatzeffizient erweisen, wenn ein Unternehmen nicht nur Wohnungen vermietet, sondern zusätzlich auch noch andere Geschäfte betreibt. Das Alles-oder-Nichts-Prinzip hat entweder die volle Erbschaftsteuerlast oder im Falle des § 23a Abs. 8 keine Erbschaftsteuerlast zur Folge. Diese extreme Auswirkung drängt das Unternehmen nicht nur zu unwirtschaftlichem Verhalten. Es ist auch permanent zu überprüfen, ob das Verwaltungsvermögen überwiegt. Die dazu erforderlichen Verwaltungsvermögenstests⁹⁵ verursachen hohe Bewertungskosten.

Das Beispiel der bereits oben (III.3) erwähnten Leasing-Unternehmen zeigt *exemplarisch* die Willkür der Abgrenzung von Verwaltungsvermögen, zu dem nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG Immobilien gehören, die *Dritten zur Nutzung überlassen* sind. Vermietet das Leasing-Unternehmen lediglich die Immobilien, so ist sein Vermögen nicht begünstigt, während das Mobilien-Leasing-Unternehmen erbschaftsteuerlich verschont wird. Diese nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung ist bereits oben (III.3) dargelegt worden.

Beschränkt sich das Immobilien-Leasing-Unternehmen *nicht auf die pure Vermietung* der Immobilien, so ist der Tatbestand der Nutzungsüberlassung nicht mehr erfüllt. Das Immobilien-Leasing-Unternehmen wird erbschaftsteuerlich verschont. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Leasingnehmer zuzurechnen ist⁹⁶. Ein derartiges finanzwirtschaftliches Leasingmodell ist mit höherer Unsicherheit des Arbeitsplatzes verknüpft als in einem Unternehmen, welches das Eigentum an den Immobilien uneingeschränkt behält.

Es gibt Unternehmen, bei denen die Verschonung „am seidenen Faden“⁹⁷ hängt, wenn die begünstigten Werte von Wohnungen und Nicht-Wohnungen etwa die Hälfte ausmachen. Hier besteht ein besonders intensives Bedürfnis, das Überwiegen des begünstigten Vermögens durch Bewertung oder Verkäufe herzustellen. Das Beispiel eines Gebäudes mit gemischter Nutzung verdeutlicht das Problem: Der Eigentümer kann erbschaftsteuerlich veranlasst werden, einem solventen und eine hohe Miete zahlenden Gewerbetreibenden zu kündigen, damit das Überwiegen der Vermietung von Wohnungen hergestellt werden kann. Die Arbeitsplätze der vom Eigentümer beschäftigten Verwaltungsangestellten werden dadurch unsicherer.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergeben sich aus dem Gleichheitssatz „je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.“⁹⁸ Danach verletzt die Legaldefinition des Verwaltungsvermögens in zweifacher Hinsicht den Gleichheitssatz: Gemessen an dem Maßstab der Arbeitsplatzrelevanz ist sie als willkürlich zu beurteilen. Zudem erfüllt die Regelungstechnik, das erbschaftsteuerlich zu verschonende Vermögen kaskadenhaft auf mehreren Ausnahmeebenen zu bestimmen und negativ durch einen Katalog abzugrenzen, der ein Prinzip erbschaftsteuerlicher Würdigkeit nicht erkennen lässt, nicht die gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitserfordernisse und verletzt daher bezüglich des dem Steuerpflichtigen zugemuteten Verwaltungsaufwandes das Übermaßverbot⁹⁹.

IV. Gleichheitsgerechte Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen Verschonung

1. Gleichheitsgerechte Verschonung von arbeitsplatzrelevantem Unternehmensvermögen

Es sind nämlich nicht die in Fußnote 84 dargelegten Ausnahmeebenen erforderlich, um „zielgenau“ den Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung bei der Bestimmung des erbschaftsteuerlich zu verschonenden Vermögens zu verwirklichen. Es ist lediglich erforderlich, in § 13a Abs. 1 abschließend das arbeitsplatzrelevante Vermögen zu bestimmen, dessen Wert außer Ansatz bleiben soll. Die in Fußnote 84 dargelegte zweite Regelungsebene des *Verwaltungsvermögens* ist für die *Verwirklichung des Verschonungsmaßstabes* untauglich, da sich ein für die Sicherung von Arbeitsplätzen ungeeignetes Vermögen nicht aus dem Unternehmensvermögen herauslösen lässt. Mithin ist auch eine dritte Ebene der Ausnahmen vom begünstigungsschädlichen Vermögen nicht erforderlich.

Seit dem Erbschaftsteuerbeschluss von 1995¹⁰⁰ hat sich ein *duales Erbschaftsteuerrecht* entwickelt, das *zwei Kategorien* von Vermögen unterscheidet, das voll mit dem gemeinen Wert belastete *nicht gemeinwohlgebundene Vermögen* und das gering oder gar nicht belastete Vermögen der *Unternehmen*, die als „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“ *gemeinwohlgebunden* und *gemeinwohlverpflichtet* sind¹⁰¹. Die Analyse der geltenden Verschonungsregelung hat ergeben, dass der ertragsteuerliche Unternehmensbegriff für das Ziel der Schaffung, des Erhalts und der Sicherung von Arbeitsplätzen *zu eng* gefasst ist.

Geeignet ist vielmehr der *umsatzsteuerliche* Unternehmensbegriff. Er ist Tatbestandsmerkmal einer Steuer, die insgesamt die volkswirtschaftliche Wertschöpfung erfasst und als „Mehrwertsteuer“ auch die individuelle unternehmerische Produktivität abgreift. Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne sind durch Leistungsaustausch am Markt erwerbstätig und können daher als Garanten von „Produktivität und Arbeitsplätzen“ im Sinne des Erbschaftsteuerbeschlusses aufgefasst werden. Immobilienunternehmen, gleichgültig, ob sie ertragsteuerlich Gewerbebetriebe sind oder Wohnungen außerhalb des ertragsteuerlichen Betriebsvermögens vermieten, sind *gemeinwohlgebundene Unternehmen* im Sinne des Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit.

Die Bedingung der *Gemeinwohlverpflichtung* scheidet die Unternehmen aus, deren Anteilseigner keine persönliche unternehmerische Verantwortlichkeit für das Unternehmen tragen wie die Aktionäre einer Publikumskapitalgesellschaft. Die Mindestbeteiligung von 25 Prozent an einer Kapitalgesellschaft grenzt das begünstigte Vermögen sachgerecht zu dem nicht begünstigten Vermögen ab.

Der vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich zugelassene Belastungsunterschied zwischen dem im System der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verankerten Erbschaftsteuerrecht und dem erbschaftsteuerlichen Subventionssystem¹⁰² ist so gravierend, dass an die Rechtfertigung der Verschonungsregelung strenge Anforderungen zu stellen sind¹⁰³. Das gilt zuerst für die folgerichtige Bestimmung des gemeinwohlgebundenen Vermögens nach dem Maßstab arbeitsplatzrelevanter Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung.

2. Zum Ansatz von Realisationswerten

Bekanntlich ist die Bewertung von ruhendem Vermögen mit *Unsicherheitsfaktoren* behaftet, die gleichheitsrechtlich unterschiedlich beurteilt werden¹⁰⁴. Das Bundesverfassungsgericht lässt einen „Annäherungswert an den gemeinen Wert“¹⁰⁵ genügen. Unbestreitbar sind die Unsicherheitsfaktoren bei nicht börsennotierten Unternehmen besonders groß. Einer methodisch sicheren Ermittlung des Ertrags- und Substanzwerts¹⁰⁶ steht die Vielfalt und Unbestimmtheit der wertbestimmenden Faktoren entgegen. Dies belegt die Erfahrung mit Börsengängen von Familienunternehmen. Der Börsenwert weicht fast immer von dem vorher betriebswirtschaftlich ermittelten Wert ab. Man mag dem Börsenwert die Qualität des wahren „Insiderwerts“ absprechen. Er bildet jedoch einen sicheren, sofort realisationsfähigen Unternehmenswert. Grundsätzlich bewahrheitet erst die Veräußerung, die *Wertrealisation am Markt*, den Sachwert eines Unternehmens, und zwar gleichviel, aus welchen Gründen sich der Veräußerungspreis gebildet hat.

Die Gemeinwohlbindung des Unternehmensvermögens während der Behaltensfrist bietet tatbestandstechnisch die Möglichkeit, der Nachversteuerung *Realisationswerte* zugrunde zu legen und damit gleichheitsschädliche Bewertungsunsicherheiten zu beseitigen. Bei der Verletzung der Behaltensfrist wird nämlich der Erbschaftsteueratbestand eigentlich erst im *Zeitpunkt der Verletzung* verwirklicht, so dass in den Fällen von *Veräußerungen* (§ 13a Abs. 5 Nrn. 1, 2, 4 ErbStG) der *Realisationswert* (Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten) angesetzt werden kann.

Wird der Erwerber gänzlich von der Erbschaftsteuer befreit, so muss eine Unternehmensbewertung überhaupt nicht durchgeführt werden, wenn die gleichheitswidrige Regelung des Verwaltungsvermögens gestrichen wird. Dadurch wird nicht nur die Bewertungsgleichheit namentlich zwischen sicheren Börsenwerten (§ 11 Abs. 1 Satz 1 BewG) und realisierten Unternehmenswert hergestellt, sondern auch der enorme Verwaltungsaufwand und die Streit anfälligkeit der Unternehmensbewertung auf ein Mindestmaß reduziert.

3. Das Ziel der Reform: Entbürokratisierte und verfassungsfeste Verschonungsregelung

Das von der neuen Bundesregierung beschlossene „Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“ liegt in einem ersten Entwurf vor¹⁰⁷. Die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Maßnahmen sollen „Wachstumshemmnisse“ beseitigen¹⁰⁸. Danach sollen die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge „krisenfest ausgestaltet werden“, indem die erforderliche Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG) von 650 auf 400 Prozent abgesenkt, die Nichtanwendung der Lohnsummenklausel auf Betriebe mit nicht mehr als 20 Beschäftigten (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG: 10 Beschäftigte) erweitert, die reguläre Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 ErbStG von sieben auf fünf Jahre herabgesetzt wird. Für die vollständige Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 13a Abs. 8 ErbStG wird die Mindestlohnsumme von 1000 auf 700 Prozent und die Behaltensfrist von zehn auf sieben Jahre vermindert¹⁰⁹.

Derartige Lockerungen der Verschonungsregelung sind wohl kaum geeignet, die Krisenfestigkeit eines Unternehmens zu stärken. Vielmehr erhöhen sie beträchtlich das Risiko, dass das Bundesverfassungsgericht, wenn es ein drittes Mal über die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu befinden hat, die Verschonungsregelung insgesamt für nichtig¹¹⁰ erklärt, weil die Erbschaftsteuerbefreiung nicht hinreichend gerechtfertigt ist. Die zitierte Auffassung von *Roman Seer*¹¹¹ wird von vielen Richtern geteilt

und es ist zu befürchten, dass die Verfassungsrichter erzürnt die Verschonungsregelung verwerfen, weil der Gesetzgeber den ihm verfassungsrechtlich eingeräumten Subventionsspielraum überdehnt hat.

Wie im Koalitionsvertrag¹¹² vereinbart ist die Verschonungsregelung zu *entbürokratisieren*. Damit sie aber in den zu erwartenden Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht Bestand haben kann, muss die Verschonungsregelung *verfassungsfest* gemacht werden. Die erheblichen Belastungsunterschiede gebieten strenge Anforderungen an die Rechtfertigung der Verschonungsregelung¹¹³. Ein Entgegenkommen des Gesetzgebers kann sich als Danaergeschenk für die Erben erweisen, wenn der Verschonungsregelung Rechtfertigungssubstanz entzogen wird.

Die *Lohnsummenklausel* gehört zum *Kernbestand* der *Arbeitsplatzförderung*; sie sollte unangetastet bleiben. Verfassungsrechtlich geht es vorrangig darum, alle Unternehmen, die an der *volkswirtschaftlichen Wertschöpfung* teilhaben und daher Garanten für *Arbeitsplätze* sind, in die Verschonungsregelung aufzunehmen und diese Regelung dabei durchgreifend zu *entbürokratisieren*, indem die in Fußnote 84 dargelegte Kaskade der Ausnahmeebenen samt Verwaltungsvermögen eliminiert wird.

Änderungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes bedürfen der Zustimmung des Bundesrats (Art. 105 Abs. 3 GG). Daher wird der Bundesgesetzgeber im Einvernehmen mit den ertragshoheitsberechtigten (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG) Ländern eine fiskalisch akzeptable Lösung finden müssen, die wesentlich davon abhängt, welcher Umfang der Steuerbefreiung mit welcher Behaltensfrist verknüpft ist.

V. Resümee

Keine Steuerart steht dem Ideal einer Steuer ohne Steuervergünstigungen so fern wie die gegenwärtige Erbschaftsteuer. Der Gesetzgeber hat die ihm eingeräumte Subventionsfreiheit voll ausgeschöpft. Deshalb besteht ein dringendes Bedürfnis nach einer verfassungsfesten Verschonungsregelung. Dazu gehört die folgerichtige Verwirklichung des vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstabs der arbeitsplatzrelevanten Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung. Die hochkomplexe Bestimmung des steuerbegünstigten Vermögens auf den in Fußnote 84 dargelegten Ausnahmeebenen verletzt nicht nur den Gleichheitssatz, sondern auch das Übermaßverbot, weil den Steuerpflichtigen unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand zugemutet wird. Die durchgreifende Entbürokratisierung ist geboten. Schließlich bietet die Gemeinwohlbindung des Unternehmensvermögens während der Behaltensfrist tatbestandstechnisch die Möglichkeit, der Nachversteuerung *Realisationswerte* zugrunde zu legen und damit gleichheits-schädliche Bewertungsunsicherheiten zu beseitigen.

Fußnoten

- 1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24.12.2008, BGBl. 2008, 3018. Für die nach dem 31.12.2006 und vor dem 1.1.2009 entstandene Erbschaft- oder Schenkungsteuer kann das neue Recht nach Art. 3 ErbStRG bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung rückwirkend angewendet werden. Dazu Ländereilasse vom 23.2.2009, BStBl. I 2009, 446; B. Neufang, BB 2009, 1500.
- 2 Der österreichische Verfassungsgerichtshof (Erkenntnisse vom 7.3.2007 G 54/06 u. a., ö. BGBl. Abs. 1 Nr. 9/2007, sowie vom 15.7.2007 G 23/07 u. a., ö. BGBl. Abs. 1 Nr. 39/2007) hat die Erbschaft- und Schenkungsteuer für verfassungswidrig erkannt. Der ö. Nationalrat reagierte nicht mit einer Reform, sondern mit der Regelung, dass nach dem 31.7.2008 entstehende Erbschaft- oder Schenkungsteuerschulden nicht mehr erhoben werden (Beschluss vom 6.6.2008 über das Schenkungsmeldegesetz, Art. 2, ÖStZ 2008, 246, 250).
- 3 Nach einer Untersuchung des Centrums für Angewandte Wirtschaftsforschung der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster haben sich in den erbschaftsteuerfreien Ländern Wirtschaftswachstum, Beschäftigung und Steuereinnahmen dynamischer entwickelt als in den Ländern, die an der Erbschaftsteuer festgehalten haben (Stiftung Familienunternehmen [Hrsg.], Pro und Contra Erbschaftsteuer – Argumente und Erfahrungen im internationalen Vergleich, München 2008). Fazit der Untersuchung: „Die Erbschaftsteuer ist eine überholte Form der staatlichen Einnahmenbeschaffung, für die es bei einer bereits umfassenden Einkommensbesteuerung in einem modernen Steuersystem keinen Platz mehr gibt. Als weitgehend willkürliche Substanzsteuer greift sie unmittelbar den volkswirtschaftlichen Kapitalstock an und beeinträchtigt Wirtschaftswachstum, Investitionen und Beschäftigung.“ Durch diese negativen volkswirtschaftlichen Wirkungen auf das gesamte Steueraufkommen wird die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu einer verfassungswidrigen Fiskalverluststeuer, weil sie zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs im Umfeld erbschaftsteuerfreier Länder (insb. Österreichs) ungeeignet ist. Dazu J. Lang, Das verfassungsrechtliche Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer, StuW 2008, 189, 203 f. Siehe auch J. Lang, Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 45, S. 54 ff.
- 4 Dazu D. Birk, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, StuW 2005, 346; Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), BT-Drucks. vom 28.1.2008, S. 23: „Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wird auch künftig einen erheblichen Beitrag dazu leisten können, durch die Besteuerung die Chancengerechtigkeit in der Gesellschaft zu erhöhen.“
- 5 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.5.2005, BT-Drucks. 15/5555. Dazu pars pro toto W.-D. Drosdzol, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, DStZ 2007, 15.
- 6 Vgl. Gesetzentwurf der Fraktion der CDU/CSU vom 10.5.2005, BT-Drucks. 15/5448, sowie Entwurf des Bundesrats vom 1.6.2005, BT-Druck. 15/5604.
- 7 Dazu R. Seer, Erbschaftsteuerliche Begünstigung der Betriebsfortführung – Analyse der parteiübergreifenden Gesetzentwürfe zur Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 10.5 u. 30.5.2005, StuW 2005, 353.
- 8 So Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 5), S. 1., und ähnlich auch Gesetzentwurf der Fraktion der CDU/CSU (Fn. 6), S. 1.
- 9 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD v. 11.11.2005.
- 10 Koalitionsvertrag (Fn. 9), Zeilen 3529-3532: „Für jedes Jahr der Unternehmensfortführung soll zum Erhalt der Arbeitsplätze die auf das übertragene Unternehmen entfallende Erbschaftsteuerschuld reduziert werden. Sie entfällt ganz, wenn das Unternehmen mindestens zehn Jahre nach Übergabe fortgeführt wird.“
- 11 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.1.2008 (Fn. 4).
- 12 Dazu pars pro toto m. w. Nachweisen J. Lang, Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Fn. 3), StuW 2008, 197 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 13 Rz. 151 ff.
- 13 Ausführlich zur Historie der Erbschaftsteuerreform ab dem Jobgipfel im März 2005 M. Schmitt, Der mühsame Weg zu einem neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht, in: FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 1079.
- 14 So H. Schmitt, Der mühsame Weg (Fn. 13), S. 1098.

- 15 Siehe Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 25.11.2008 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 28.1.2008 (Fn. 4), BT-Drucks. 16/7918. Zum Handlungsbedarf „in letzter Minute“ Rohde/Gemeinhardt, StuB 2008, 918, und zum Änderungsantrag der Regierungsfractionen S. Thonemann, DB 2008, 2616.
- 16 Siehe das in Fn. 1 zitierte Datum des Erbschaftsteuerreformgesetzes.
- 17 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, Zeilen 226-241.
- 18 Koalitionsvertrag (Fn. 17), Zeile 234.
- 19 Koalitionsvertrag (Fn. 17), Zeile 228.
- 20 Dazu das von Autoren des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln, des Lehrstuhls für Wirtschaftsgeographie der Universität Mannheim und des ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung) Mannheim im Auftrag des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung e. V. und der Gesellschaft für Immobilienwirtschaftliche Forschung e. V. erstellte Gutachten, Die Immobilienmärkte aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive, Berlin/Wiesbaden 2008.
- 21 Dazu J. Lang, Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Fn. 12), StuW 2008, 199 f. (Diskriminierung von Wohnungsunternehmen).
- 22 Im Anschluss an H. Schmitt, Der mühsame Weg (Fn. 13), S. 1098 f. (Einigung in letzter Minute).
- 23 Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 25.11.2008 (Fn. 15), S. 2: „Wohnungsunternehmen werden bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen in die Begünstigung für Betriebsvermögen einbezogen.“ Zu dem entsprechenden Änderungsantrag der Regierungsfractionen S. Thonemann, DB 2008, 2616, 2620.
- 24 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), S. 23: „Durch zielgenaue Verschonungsregelungen wird das in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigt. Deshalb werden diejenigen Unternehmen von der Steuer entlastet, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden.“
- 25 Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165.
- 26 Beschluss des Ersten Senats vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1.
- 27 Beschluss vom 22.6.1995 (Fn. 25), BVerfGE 93, 172 ff.
- 28 Beschluss vom 22.6.1995 (Fn. 25), BVerfGE 93, 173.
- 29 Beschluss vom 22.6.1995 (Fn. 25), BVerfGE 93, 175/176.
- 30 Steuerrechtswissenschaftlich werden drei Normgruppen unterschieden: Fiskalzwecknormen, welche die gleichmäßige Austeilung der Steuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestimmen, Sozialzwecknorm steuergesetzlicher Lenkung und Umverteilung und Vereinfachungszwecknormen. Dazu m. w. N. J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2009, § 4 Rz. 19 ff.
- 31 Danach stellt die Verschonungsregelung der §§ 13a; 13b ErbStG keine Sozialzwecknorm steuergesetzlicher Lenkung, sondern eine Fiskalzwecknorm dar.
- 32 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26).
- 33 Beschluss vom 22.5.2002, BStBl. II 2002, 598.
- 34 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26), Leitsatz 2a.
- 35 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26), BVerfGE 117, 31.
- 36 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26), BVerfGE 117, 31.
- 37 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26), Leitsatz 2b.

- 38 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26), BVerfGE 117, 32.
- 39 So R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2009, § 13 Rz. 151; ders., Der Beschluss des BVerfG zur Erbschaftsteuer vom 7.11.2006 – Analyse und Ausblick, ZEV 2007, 101. Ähnlich kritisch J. Hey, BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsmaß und Gemeinwohlzwecke, JZ 2007, 564.
- 40 So K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 2000, S. 78, mit w. N.: „Sachlich gehören die (begünstigenden) Sozialzwecknormen nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsrecht, Sozialrecht oder zu anderen Rechtsbereichen.“
- 41 Dazu grundlegend K. Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 40), S. 316 ff.
- 42 Grundlegend D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, S. 187 ff., S. 228 ff., S. 236ff., S. 239 (Kernsatz: „Das Abwägungsmodell läuft darauf hinaus, den Geltungsanspruch der lastenausteilenden Verfassungsnormen so zu relativieren, dass Lastengleichheit insoweit nicht erforderlich ist, als die Durchsetzung höherwertiger Gemeinwohlinteressen eine Durchbrechung der Verteilungsgrundsätze (insbesondere also des Leistungsfähigkeitsprinzips) zwingend erfordert“).
- 43 So z. B. der Zweite Senat des BVerfG zur Entfernungsprämie in dem Urteil vom 9.12.2008, NJW 2009, 48. In diesem Urteil verwarf das BVerfG die Durchbrechung des Nettoprinzips, wies aber ebenso wie der Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 26) darauf hin, dass der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert sei, „außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen (NJW 2009, 50, Tz. 59, m. w. N.). Das BVerfG richtet den Blick auf ein weites Feld der Umweltpolitik, ohne den Maßstab für die umweltpolitisch gerechtfertigte Beschränkung des Nettoprinzips zu benennen. Immerhin weist das BVerfG darauf hin, dass die Abzugsfähigkeit von Wegekosten ab dem 21. Kilometer umweltpolitisch zielwidrig sei.
- 44 Vgl. hierzu die in Fn. 24 zit. amtliche Begründung.
- 45 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), S. 33.
- 46 So der oben (III.1) zitierte Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995 (Fn. 29).
- 47 So der oben (III.1) zitierte Beschluss des Zweiten Senats.
- 48 Vgl. dazu J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, Berlin 1974, S. 124 ff.
- 49 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), S. 35.
- 50 Dazu verfassungskritisch D. J. Piltz, Das neue ErbStG im Spiegel des Gleichheitsgebots, in: FS für H. Schaumburg, Köln 2009, S. 1057; R. Seer, Die Erbschaft- und Schenkungsteuer im System der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, GmbHR 2009, 225; ders., in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 13 Rz. 151 ff. Zu den §§ 13a; 13b ErbStG: Ländererlasse vom 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713, 719 ff. (dazu Fechner/Bäumli, in: FR-Beilage zu Heft 11/2009, 22 ff.; Söffing/Thonemann, DB 2009, 1836; E. Wälzholz, DStR 2009, 1605); Brey/Merz/Neufang, BB 2009, 692; H.-W. Kamps, FR 2009, 353; Pach/Hanssenheim, DStR 2009, 466 (gemischte Schenkungen); Scholten/Korezkij, DStR 2009, 73; dies., DStR 2009, 304; D. Schulze zur Wiesche, BB 2009, 1391 (Erbauseinandersetzungen); Schwind/Schmidt, NWB 2009, 1654; Siegmund/Zipfel, BB 2009, 641 ff., 804 ff. (Nachversteuerung); Zipfel/Lahme, DStZ 2009, 541, sowie zu den §§ 13a; 13b ErbStG im Rahmen von Gesamtdarstellungen der Erbschaftsteuerreform: Balmes/Felten, FR 2009, 249; R. Demuth, Stbg 2009, 9; D. Eisele, SteuerStud-Beilage Nr. 3/2009; R. Halaczinsky, UVR 2009, 18, 22 ff., 44 ff.; Hölzerkopf/Bauer, BB 2009, 20; Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12; Richter/Viskorf/Philipp, DB-Beilage Nr. 2/2009; Schulte/Birnbaum/Hinkers, BB 2009, 300; M. Wienbracke, FR 2009, 197. Weitere Literatur: Fn. 52-64.
- 51 Den für die Gemeinwohlverpflichtung relevanten Gedanken formuliert die amtliche Begründung (Fn. 4), S. 35, wie folgt: Bei der „Weitergabe von Anteilen „über mehrere Generationen hinweg“ hätten die „Unternehmensgründer oder die Nachfolger...häufig dafür gesorgt, dass die Anteile nicht beliebig veräußert werden können und der bestimmende Einfluss der Familie erhalten bleibt. Deren Unternehmensgrundsätze und unternehmerische Praxis bilden ein deutliches Gegengewicht zu Publikumsgesellschaften und erzielen weit mehr Beschäftigungswirkung. Daher erscheint es angebracht, solche Anteile in die Verschonungsregelung einzubeziehen.“ Zur Poolklausel des § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG J. Kreklau, BB 2009, 748; Onderka/Lasa, Ubg 2009, 309; Zipfel/Lahme, DStZ 2009, 615.

- 52 So z. B. D. Eisele, SteuerStud-Beilage Nr. 3/2009, 6; Siegmund/Ungemach, DStZ 2009, 602 (Begünstigung).
- 53 Die sog. institutionelle Wohnungswirtschaft umfasst die Wohnungsunternehmen der öffentlichen Hand, kirchliche und genossenschaftliche Wohnungsunternehmen sowie professionell gewerbliche Eigentümer. Dazu das Forschungsprojekt des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung „Veränderung der Anbieterstruktur im deutschen Wohnungsmarkt und wohnungspolitische Implikationen“, Forschungen, Heft 124, Bonn 2007, S. 21 ff.
- 54 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), S. 36.
- 55 Der Freibetrag „soll eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung von Klein- und Kleinstunternehmen“ ersparen (Gesetzentwurf der Bundesregierung, S. 33/34). Demnach handelt es sich um eine gleichheitsrechtlich gerechtfertigte Vereinfachungszwecknorm (siehe Fn. 30).
- 56 Die Last-Minute-Gesetzgebung (siehe Fn. 15) beseitigte die sog. Fallbeilregelung des Regierungsentwurfs, wonach der Verschonungsabschlag vollumfänglich wegfiel, wenn die Behaltensfrist nicht eingehalten wurde.
- 57 Dazu Ländererlasse vom 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713, 726 ff.; Siegmund/Zipfel, BB 2009, 641 ff., 804 ff.
- 58 Beschluss vom 7.11.2006 (Fn. 37).
- 59 Dazu S. Thonemann (Fn. 15), DB 2008, 2616, 2617 f.
- 60 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), § 13a Abs. 1 Sätze 5-7 (Anpassung an den Tariflohnindex).
- 61 Wird die Mindestlohnsumme unterschritten und zugleich die Behaltensfrist nicht eingehalten, so sind die Verschonungsabschläge nach den Ländererlassen (Fn. 57), Abschnitt 16 Abs. 3, zunächst gesondert zu berechnen, sodann ist der höhere Betrag bei der Kürzung anzusetzen. Diese Auffassung ist dem Gesetz nicht klar zu entnehmen. Zu den drei Interpretationsmöglichkeiten S. Thonemann (Fn), DB 2008, 2618.
- 62 Dazu z. B. Dillberger/Fest, Der Verschonungsabschlag des § 13a ErbStG n. F. als Motiv für einen Personalabbau bei Betriebsübergaben, DStR 2009, 671.
- 63 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 4), S. 35.
- 64 Dazu H.-W. Kamps, FR 2009, 353 (begünstigtes Vermögen u. Verwaltungsvermögen); Scholten/Korezkij, DStR 2009, 147. Verwaltungsvermögenstest: Hannes/Steger/Stalleiken, DStR 2009, 2029; J. Schiffers, DStZ 2009, 610.
- 65 Dazu Ostermayer/Riedel, Das „Wohnungsunternehmen“ als neues erbschaftsteuerliches Gestaltungsmittel?, BB 2009, 1395; R. Pauli, Ausnahmen zum Verwaltungsvermögen – Chancen und Risiken der Immobilienwirtschaft, DB 2009, 641.
- 66 So der Vorläufer des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG. § 28a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG-E i. d. Fassung des Regierungsentwurfs vom 30.5.2005 (Fn.5).
- 67 Überzeugend m. w. N. R. Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 13 Rz. 154; ders., System (Fn. 50), GmbHR 2009, 225, 233 f.
- 68 Dazu die in Fn. 64 zit. Literatur.
- 69 Nicht begünstigt sind Erwerbe durch juristische Personen und Vermögensmassen (siehe Ländererlasse vom 25.6.2009 [Fn. 57], Abschnitt 39 Abs. 1 Satz 2).
- 70 Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 (Fn. 38).
- 71 R. Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 13 Rz. 159.
- 72 R. Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 13 Rz. 101.
- 73 In dem Arbeitspapier Nr. 3/2008 der Stiftung Marktwirtschaft auf Seite 11 zitierte Auskunft der Bundesregierung.

- 74 Arbeitspapier Nr. 3/2008 der Stiftung Marktwirtschaft.
- 75 So der in Fn. 4 zitierte Gesetzentwurf der Bundesregierung.
- 76 Ausführlich zu den Entscheidungsalternativen R. Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 22 Rz. 285 ff.
- 77 R. Seer, System (Fn. 50), GmbHR 2009, 237, tritt nachdrücklich für einen „flachen Steuertarif“ ein. Der derzeit hohe progressive Tarif bewirke „unweigerlich verkomplizierende, die Bemessungsgrundlage verfälschende Sondertatbestände [„Atemlöcher“], weil eine hohe Grenzbelastung das Bemühen der Lobbyisten um Gruppenvorteile ebenso begünstigt wie ganz allgemein die Verteilung von Steuervergünstigungen durch die Politik...Ein Steuer torso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das „falsche“ Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen...“ Die Willkür unterschiedlicher Belastungen exemplifiziert eindrucksvoll D. J. Piltz, das neue ErbStG im Spiegel des Gleichheitsgebots (Fn. 50), S. 1066 ff.
- 78 Besonders scharf kritisiert R. Seer, System (Fn. 50), GmbHR 2009, 236, den lobbyistischen Erfolg vollständiger Befreiung von der Erbschaftsteuer durch die Last-Minute-Gesetzgebung: Diese Erweiterung der Steuerbefreiung sei „so überflüssig wie ein Kropf! Bereits der Verschonungsabschlag von 85 Prozent ist verfassungsrechtlich intolerabel.“
- 79 Dazu R. Pauli, Ausnahmen zum Verwaltungsvermögen (Fn. 65).
- 80 Siehe bereits oben I a. E. sowie die Nachweise in Fn. 23.
- 81 Dazu das in Fn. 20 zitierte Gutachten.
- 82 Dazu J. Lang, das Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Fn. 21).
- 83 Zur Erweiterung des Ausnahmekatalogs für bestimmtes Grundvermögen (§ 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG) durch die Last-Minute-Gesetzgebung S. Thonemann, a. a. O. (Fn. 23), DB 2008, 2619 f.
- 84 Erste Ebene: Verschonungssubvention als Ausnahme von der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; zweite Ebene: Verwaltungsvermögen als Ausnahme vom steuerbegünstigten Vermögen; dritte Ebene: § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG als Ausnahme vom begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögen. Dazu G. Crezelius, Systeminkonsequenzen und Rückausnahmen, FR 2009, 881.
- 85 So der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 30.5.2005 (Fn. 8).
- 86 BVerfG vom 9.7.1969, BVerfGE 26, 302; BVerfG vom 7.10.1969, BVerfGE 27, 111; BVerfG vom 11.5.1970, BVerfGE 28, 227.
- 87 Dazu m. w. N. J. Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 30), § 9 Rz. 181 ff.
- 88 Dazu A. Schmidt-Liebig, „Gewerbe“ im Steuerrecht, Eine Untersuchung zu Wort und Begriff, Diss. Saarbrücken 1977; ders., Der Gewerbebetriebsbegriff der §§ 2 I Ziff. 2, 15 I EStG, StuW 1977, 302.
- 89 Die h. M. im Schrifttum bejaht die Verletzung des Gleichheitssatzes, so insb. m. w. N. M. Jachmann, Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, DStJG 25 (2002), S. 195, 231 ff.; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 2003, S. 1139 ff. Hingegen begründet BVerfG vom 15.1.2008, BVerfGE 120, 1, 29 ff., die Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz wenig überzeugend mit „Unterschieden in der Typik“ (BVerfGE 120, 31).
- 90 Schon das Paraphrazentat weist auf den kaskadenhaften Wirrwarr der drei in Fn. 84 dargelegten Ausnahmeebenen hin.
- 91 So der Regierungsentwurf vom 21.1.2008 (Fn. 63).
- 92 So der Regierungsentwurf vom 30.5.2005 (Fn. 66).
- 93 Dazu kritisch wie hier R. Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 39), § 13 Rz. 154.
- 94 Dazu bereits oben (I).

- 95 Dazu die in Fn. 64 zit. Literatur.
- 96 Zu den diversen Varianten von Operate-Leasing und Finanzierungsleasing ausführlich P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 39 Rz. 111 ff. Eine ähnlich komplexe Abgrenzungspraxis könnte sich auch bei der Anwendung des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ergeben.
- 97 So C. Kube, Vorstand der Berliner Familienstiftung Becker & Kries, in: Immobilien Zeitung Nr. 46/2009, S. 9.
- 98 So auch BVerfG vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, 30.
- 99 Zur gleichheitsrechtlichen Anwendung des Übermaßverbots L. Osterloh, in M. Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, 5. Aufl., München 2009, Art. 3 Rdnr. 14 ff. Zu den Kriterien des Übermaßverbots (Geeignetheit, Erforderlichkeit, Zumutbarkeit) m. w. N. J. Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 30), § 4 Rz. 210 ff.
- 100 Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 165.
- 101 Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995 (Fn. 29); Zitat: II.1, 2. Absatz.
- 102 Als Hauptverfechter einer puren Leistungsfähigkeitssteuer ohne Steuerbefreiungen und folglich flachem Steuertarif wendet sich R. Seer, System (Fn. 77/78), entsprechend scharf gegen das erbschaftsteuerliche Subventionsrecht.
- 103 So auch R. Seer, System (Fn. 50), GmbHR 2009, 236: „Je größer die Steuerverschonung und damit Sonderbegünstigung einer bestimmten Gruppe, umso größer sind die Anforderungen an die Gemeinwohlklausel und ihre Rechtfertigung.“
- 104 Dazu einerseits J. Lang, Scheitern der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Fn. 12), StuW 2008, 193 f. (Utopie gleichmäßiger Bewertung von ruhendem Vermögen), und andererseits R. Seer, System (Fn. 50), GmbHR 2009, 227: Die von J. Lang sog. „Streubreitengleichheit“ liege in der Natur der Sache und mache die Bewertung nicht verfassungswidrig.
- 105 Beschluss vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, 36.
- 106 Vgl. dazu BVerfG vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, 38 ff., sowie die entsprechend reformierten Regelungen der §§ 11 Abs. 2; 109 BewG.
- 107 Referentenentwurf vom 4.11.2009.
- 108 So der Referentenentwurf (Fn. 105), S. 2.
- 109 Dazu der Referentenentwurf (Fn. 105), S. 11/12 (Gesetz), S. 31/32 (Begründung).
- 110 Zur Nichtigkeitsklärung nach § 95 Abs. 2 BVerfGG bereits oben III.2.
- 111 Insb. R. Seer, System (Fn. 70), zur vollständigen Befreiung von der Erbschaftsteuer.
- 112 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, Zeile 228.
- 113 Siehe bereits oben IV. 1. im Anschluss an R. Seer (Fn. 101).

Beauftragt und herausgegeben vom:

BUNDESVERBAND FREIER IMMOBILIEN-
UND WOHNUNGSUNTERNEHMEN E. V.



Kurfürstendamm 57

10707 Berlin

Telefon: 030 32781-0

Telefax: 030 32781-299

E-Mail: office@bfw-bund.de

www.bfw-bund.de

Die Schutzgebühr beträgt 50,- Euro
(zzgl. MwSt.) für Mitgliedsunternehmen,
100,- Euro (zzgl. MwSt.) für Nicht-
mitglieder