



Deutscher  
Industrie- und Handelskammertag

DIHK | Deutscher Industrie- und Handelskammertag | 11052 Berlin

Vorab per Fax: 0721/9101-382

Herrn  
Professor Dr. Dres. h. c. Papier  
Präsident  
Bundesverfassungsgericht  
Schloßbezirk 3  
76131 Karlsruhe

Bearbeitet von / E-Mail  
RAin Brigitte Neugebauer  
neugebauer.brigitte@berlin.dihk.de

Telefon  
(030) 20308 - 2604

Telefax  
(030) 20308 - 2666

Berlin, 16. Oktober 2006

### **Normenkontrollverfahren - Az 1 BvL 10/02**

**Verfassungsrechtliche Prüfung, ob § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 6 Satz 4, § 12 in Verbindung mit den in dieser Vorschrift in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes sowie §§ 13a und 19a jeweils in den 1. Januar 1996 geltenden Fassungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen**  
**Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 22. Mai 2002 - Az II R 61/99**

Sehr geehrter Herr Präsident,

wir danken Ihnen für die Übersendung des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses des BFH zur Frage der Verfassungsmäßigkeit jeweils des geltenden ErbStG und des BewG und die Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen. Als Spitzenorganisation der deutschen gewerblichen Wirtschaft, Dachverband der 81 IHKs, vertreten wir 3,6 Mio. Mitgliedsunternehmen. Unsere Stellungnahme basiert auf der Zuarbeit unserer Mitglieder.

Im ersten Teil der Stellungnahme möchten wir kurz auf die Frage der Zulässigkeit des Normenkontrollverfahrens eingehen. Im zweiten Teil werden wir zu den vom BFH in seinem Vorlagebeschluss aufgestellten Thesen Stellung nehmen.

### ***Zulässigkeit der Vorlage des BFH***

Die Zulässigkeit des konkreten Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG, § 80 BVerfGG ist an zwei Voraussetzungen geknüpft: Zum einen muss der BFH überzeugt sein, dass ein Gesetz, d.h. eine oder mehrere Rechtsnormen des Gesetzes verfassungswidrig sind. Zum anderen muss der BFH davon überzeugt sein, dass die Verfassungswidrigkeit für seine Entscheidung

im Vorlagefall erheblich ist – m.a.W., die Entscheidung muss bei Gültigkeit der Norm anders ausfallen als bei ihrer Ungültigkeit<sup>1</sup>.

Die Entscheidungserheblichkeit umfasst ihrerseits zwei weitere Aspekte: Kann die dem Vorlagefall zugrunde liegende entscheidungserhebliche Rechtsfrage durch verfassungskonforme Auslegung geklärt werden? Denn sieht das vorlegende Gericht die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung, hat es diese zugrunde zu legen, selbst wenn es hierdurch von der Auffassung eines Obergerichts abweicht<sup>2</sup>. Weiterhin stellt sich die Frage, ob sich dem Vorlagefall zugrunde liegenden Probleme mit den im Vorlagebeschluss aufgeworfenen Verfassungsfragen decken.

Vor diesem Hintergrund ist die Zulässigkeit der Vorlage zu verneinen.

Der BFH geht von dem Grundsatz aus, dass der Sachleistungsanspruch bzw. der Anspruch aus einem gegenseitigen Vertrag nicht mit dem Leistungsgegenstand gleichzusetzen ist. Der Erwerber des Sachleistungsanspruchs erhält jedoch nicht mehr als der Wert des Leistungsgegenstandes selbst beinhaltet. Die Leistungsfähigkeit wird durch den Erhalt des Sachleistungsanspruchs gegenüber dem Erhalt des Leistungsgegenstandes nicht erhöht. Der Sachleistungsanspruch ist lediglich als Vorstufe zum Eigentum anzusehen. Diese Vorstufe kann aber nicht höher bewertet werden als das Vollrecht, das Eigentum selbst<sup>3</sup>. Schon der RFH<sup>4</sup> hat festgestellt: „Das Recht, einen Gegenstand zu erwerben, kann grundsätzlich keinen höheren Wert haben als der Gegenstand selbst.“

Darüber hinaus bietet auch § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Anhaltspunkte für diese Auslegung. Danach sind der direkte Erwerb eines Gegenstandes durch Erbfolge und der mittelbare Erwerb im Rahmen eines Vermächtnisses gleich zu behandeln. Gleichwohl sieht der BFH keinen Spielraum in der Bewertung des Leistungsanspruchs und gelangt zur Frage der Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer.

Im Vorlagefall gehörte zum Nachlass der bereits zum Anwartschaftsrecht erstarkte Anspruch auf Übereignung der Eigentumswohnung. Aus der Sachverhaltsdarstellung geht hervor, dass von dem mehraktigen Entstehungstatbestand des Eigentums der Erblasserin bereits so viele Erfordernisse erfüllt waren, dass von einer gesicherten Rechtsposition gesprochen werden konnte, die der Verkäufer nicht mehr einseitig zerstören konnte. Das Anwartschaftsrecht ist gegenüber dem Vollrecht kein aliud, sondern ein „wesensgleiches Minus“<sup>5</sup>. Wie schon der RFH festgestellt hat, kann dieses keinen höheren Wert haben als der Gegenstand selbst; es ist mithin mit dem Bedarfswert des Grundstücks zu bewerten.

Danach ist festzuhalten, dass die Vorlage des BFH unzulässig ist.

---

<sup>1</sup> BVerfG in st. Rspr., z.B. BVerfGE 65, 265; 80, 96

<sup>2</sup> BVerfGE 80, 54, 58f

<sup>3</sup> FG Baden-Württemberg vom 10.05.1999, Az. 9 K 317/98, EFG 2000, 1019, 1020

<sup>4</sup> RFH vom 19.04.1929, V e A 824/28, RStBl. 1929, 562

<sup>5</sup> BGH vom 24.06.1958, Az. VIII ZR 205/57, BGHZ 28, 16, 21

## Begründetheit der Vorlage des BFH

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verbietet, „wesentlich Gleiches willkürlich ungleich ... zu behandeln“<sup>6</sup>. Eine relevante, verfassungsrechtlicher Rechtfertigung bedürftige Ungleichbehandlung ist nur die Ungleichbehandlung von *wesentlich Gleichem*. Die Ungleichbehandlung verlangt zu ihrer Rechtfertigung einen sachlichen Grund. Grenze sind „sachfremde und deshalb willkürliche“<sup>7</sup> Unterscheidungen. Der Gesetzgeber hat bei der Ungleichbehandlung einen weiten Ermessens- und Gestaltungsspielraum. Es sollen „nur die Überschreitungen äußerster Grenzen“ beanstandet werden: Es kommt nicht darauf an, „ob der Gesetzgeber die jeweils gerechteste und zweckmäßigste Regelung getroffen“ hat, sondern ob für die Regelung „sachlich einleuchtende Gründe schlechterdings nicht mehr erkennbar sind“<sup>8</sup>.

Der Gleichheitssatz des Art. 3 GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Hierbei hat der Steuergesetzgeber jedoch eine weit reichende Gestaltungsbefugnis, die ihm unter anderem ermöglicht, bei seinen Regelungen in bestimmten Grenzen auch finanzpolitische, volkswirtschaftliche oder sozialpolitische Erwägungen mit einzubeziehen<sup>9</sup>. Es bleibt insoweit dem Gesetzgeber überlassen, welche Elemente er aus dem Vergleich von Lebensverhältnissen als maßgebend für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht<sup>10</sup>.

Der Hauptkritikpunkt des BFH ist die Anwendung eines einheitlichen Steuertarifs nach § 19 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des JStG 1997 auf alle Erwerbsvorgänge, bei gleichzeitiger unterschiedlicher Ausgestaltung der Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG i.V.m. § 12 ErbStG i.d.F. des JStG 1997). In seiner Vorlage führt der BFH aus, dass Betriebsvermögen, (bebauter) Grundbesitz, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften nur mit einem unter dem Verkehrswert liegenden Wert in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen, während das übrige Vermögen mit dem gemeinen Wert nach § 9 BewG anzusetzen ist.

Angemessene Differenzierungskriterien können jedoch in der stärker ausgeprägten Fungibilität von Kapitalvermögen im Vergleich zum Betriebs- und Grundvermögen gesehen werden. Ferner kann sich die niedrigere Bewertung des Immobilienvermögens z.B. durch Bewertungsrisiken, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen, Verwaltungs- und Instandhaltungsaufwand sowie begrenzter Nutzungsfähigkeit gegenüber Kapitalvermögen rechtfertigen. Bei Betriebsvermögen müssen regelmäßig satzungsmäßige Einschränkungen sowie öffentlich-rechtliche Auflagen berücksichtigt werden.

---

<sup>6</sup> BVerfG vom 09.08.1978, Az. 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148, 165;  
BVerfG vom 10.03.1998, Az. 1 BvR 178/97, BVerfGE 97, 332, 344 (st. Rspr.)

<sup>7</sup> BVerfGE 71, 39, 53 (st. Rspr.)

<sup>8</sup> BVerfGE 64, 158, 168f.; 66, 84, 95 (st. Rspr.)

<sup>9</sup> BVerfG vom 29.11.1989, Az. 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 117f.

<sup>10</sup> BVerfG vom 29.11.1989, Az. 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 117f.

Gleichheitswidrig im Sinne eines Verfassungsverstoßes können, wie der BFH in Abweichung vom Leitsatz selbst in der Begründung seines Beschlusses zutreffend ausführt, nicht die Vorschriften über einzelne Elemente der Besteuerung, über den Tarif oder die Bemessungsgrundlage als solche sein. "Als gleichheitswidrig kann nur der aus dem Zusammenhang der Vorschriften folgende ungleiche steuerliche Zugriff auf im Wesentlichen gleich bedachte Personen oder der gleiche Zugriff auf im Wesentlichen ungleich bedachte Personen angesehen werden. Denn das verfassungsrechtlich gebotene Gleichmaß der Besteuerung verwirklicht sich erst in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen erreicht".<sup>11</sup> Der Gesetzgeber hat insoweit den Grundsatz der Leistungsfähigkeit zu beachten.

In diesem Zusammenhang sind als Ausgangspunkt für die Frage, ob das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht gegen den Gleichheitssatz verstößt, die vom BVerfG bereits mit Beschluss vom 22. Juni 1995 (BStBl. 1995 II, S. 674ff) getroffenen Feststellungen zu berücksichtigen, dass

- die Existenz von bestimmten Betrieben – namentlich von mittelständischen Unternehmen – durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden können,
- derartige Betriebe als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet sind,
- die Verfügbarkeit über den Betrieb bzw. zugehörige Wirtschaftsgüter beschränkter als bei ungebundenem Vermögen ist,
- die damit verbundene verminderte Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung der Erben zu berücksichtigen ist.

Die Feststellungen des BVerfG sind zutreffend. Unternehmen unterliegen sowohl rechtlich wie gesellschaftspolitisch erhöhten Gemeinwohlbindungen. Rechtliche Bindungen ergeben sich insbesondere durch die strengen Regelungen des Arbeits- und Betriebsverfassungsrechts, aber auch des Wirtschaftsverwaltungs- und Steuerrechts. Beispiele hierfür bilden etwa die strengen Regelungen des Kündigungsschutzes oder des Mitbestimmungsrechts, die die freie Verfügbarkeit des Unternehmers über sein unternehmerisches Vermögen einschränken. Steuerlich sei auf die ertragsteuerlichen Regelungen hingewiesen, die die Bindung des Vermögens im Unternehmen festlegen und die „freie“ Verfügbarkeit aufgrund der steuerlichen Folgen bei Entnahme reduzieren.

Neben diesen rechtlichen Bindungen ist jedoch auch auf die gesellschaftspolitische Verpflichtung des Unternehmers auf das Gemeinwohl hinzuweisen, der er sich nicht entziehen kann und will. Als aktuelle Beispiele mit höchster Priorität seien hierfür die Verpflichtungen zur Schaffung bzw. zum Erhalt von Arbeits- und Ausbildungsplätzen genannt. Besonders deutlich wird dies etwa am Beispiel des bestehenden Ausbildungspakts. Zwar handelt es sich bei Verpflichtungen dieser Art um

---

<sup>11</sup> Meincke ZEV 2002, 493, 494 mit Verweis auf BFH vom 22.5.2002

keine rechtlichen Bindungen, jedoch um tatsächliche Bindungen, denen die Unternehmer nachkommen<sup>12</sup>.

Sowohl die dargestellte rechtliche wie auch die gesellschaftspolitische Verpflichtung des Unternehmers für das Gemeinwohl bewirken, dass das im Unternehmen gebundene Vermögen in der Regel nicht frei verfügbar ist. Soweit auf den Übergang des betrieblichen Vermögens Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer zu entrichten ist, bedeutet dies, dass hierzu regelmäßig in die unternehmerische Substanz eingegriffen werden muss. Je nach Schwere und Umfang geht dies zu Lasten von Investitionen, Arbeitsplätzen oder gar zu Lasten des Bestands des Unternehmens insgesamt.

Soweit der BFH an dieser Stelle darauf verweist, dass die bestehenden Regelungen nicht ausreichend berücksichtigen, dass bzw. ob freie Mittel, auch im (privaten) Vermögen des Unternehmers zur Begleichung der Steuerlast vorhanden sind, kann dem nicht gefolgt werden. Dies ist überwiegend nicht der Fall. Gerade Unternehmer, die expandieren und investieren, legen ihre Liquidität im Unternehmen und nicht außerhalb des Unternehmens an, d. h. in vielen Fällen ist die private Liquidität zur Finanzierung der Erbschaftsteuer im Betriebsübergang nicht vorhanden. Die für diesen Fall vom BFH vorgebrachte Stundungsregelung gemäß § 28 ErbStG ist keinesfalls geeignet, um Liquiditätsengpässe zu beseitigen. Die Stundungsregelung greift nur, wenn die Existenzgefährdung des Betriebs aufgrund der Liquiditätsbelastung nachgewiesen werden kann. Hierzu sind entsprechende Auskünfte, auch der Banken erforderlich. Bei Kenntnis entsprechender Liquiditätsengpässe würden die Banken, ihre Kredite kündigen. Der Entzug an Eigenkapital würde entsprechende Bonitätsverschlechterungen zur Folge haben, schlimmstenfalls zur Insolvenz des Unternehmens führen. Dies ist der Grund, weshalb die Stundungsregelung nach § 28 ErbStG in der Praxis kaum beantragt wird. Wenn jedoch entsprechende liquide Mittel (im Privatvermögen oder im Betrieb) vorhanden sind, würden diese für Investitionen entzogen<sup>13</sup>. Dies wirkt sich negativ auf Arbeitsplätze und Zukunftsfähigkeit des Unternehmens aus. Das BVerfG hat darüber hinaus festgestellt, dass auch im privaten Bereich im Erbfall kleinere Vermögen vollständig steuerfrei bzw. sonstige Vermögen zum deutlich überwiegenden Teil steuerfrei übergehen müssten<sup>14</sup>. Dem widerspricht der vom BFH offenbar gewollte Einsatz der kompletten privaten Werte im Rahmen eines Betriebsübergangs zur Begleichung der Erbschaftsteuer.

Die vorstehenden Feststellungen gelten im Grundsatz für alle Unternehmen. Die meisten rechtlichen Verpflichtungen machen hierbei keine Unterscheidungen nach der Größe des Betriebs. Für die gesellschaftspolitischen Bindungswirkungen gilt dies entsprechend. Insoweit ist die These, dass die typisierende Anwendung der bestehenden erbschaftsteuerlichen Begünstigungen mangels sachlicher Differenzierung dem Gleichheitsgebot widerspreche, unzutreffend. Dies gilt auch für den

---

<sup>12</sup> Einer aktuellen Studie der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Ernst & Young zur Erbschaftsteuer zufolge haben die teilnehmenden 33 mittelständischen Familienunternehmen in den letzten 10 Jahren über 12.000 Arbeitsplätze geschaffen; prozentual hat sich damit die Beschäftigungszahl um durchschnittlich 60,14 % erhöht;

vgl. Ernst & Young, Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer? Oktober 2006, S. 8

<sup>13</sup> Ernst & Young, a.a.O., S. 26: 84 % der befragten Unternehmer würden dem Unternehmen kurzfristig die Liquidität zur Begleichung der Erbschaftsteuer entziehen

<sup>14</sup> BVerfG vom 22.06.1995, Az. 2 BvR 552/91, Tz. 28

vom BFH getroffenen Hinweis, dass bestimmte Entlastungen zufällig träfen, da sie nicht hinreichend die „Bedürftigkeit“ des Unternehmens berücksichtigen<sup>15</sup>. An einer Stelle wird hierfür u.a. der Ansatz von Steuerbilanzwerten genannt, der ertragsstarke Unternehmen „willkürlich“ stärker begünstigt als kleinere Unternehmen. Im Einzelfall mag dies zutreffen, überschreitet jedoch nicht die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit, da zugleich gilt, dass grundsätzlich größere, ertragsstarke Unternehmen vermehrt Arbeitsplätze schaffen und damit erhöhten Bindungen, gerade auch rechtlicher Art (z.B. KSchG, Mitbestimmung) unterliegen.

Damit gilt: Rechtlich wie gesellschaftspolitisch sind Unternehmen in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und –verpflichtet. Dies gilt typisierend für alle Betriebe. Darüber hinaus ist regelmäßig kein freies Vermögen zur Begleichung der vollen Erbschaftsteuerlast im Unternehmen vorhanden bzw. geht zu Lasten von Investitionen und Arbeitsplätzen. Die bestehenden Vergünstigungen im ErbStG tragen dem Rechnung und sind damit gerechtfertigt.

### **Bewertung des Betriebsvermögens**

Zutreffend ist, dass die Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung zu erbschaft- und schenkungsteuerlichen Zwecken in vielen Fällen - auch aus Vereinfachungsgründen - zu vermeintlicher Unterbewertung des erworbenen Betriebsvermögens führt. Bewertungsdifferenzen bestehen jedoch bei verschiedenen Vermögensarten. Zutreffend wird vom BFH ferner angeführt, dass dieser entlastende Effekt, der aus der Übernahme der Steuerbilanzwerte folgt, "sich aus der Gesetzesbegründung ergibt und vom Gesetzgeber gewollt" war<sup>16</sup>. Schließlich wird vom II. Senat zutreffend hervorgehoben, dass das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich eine Begünstigung bei der Bewertung von Betriebsvermögen gefordert hat<sup>17</sup>.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte führt jedoch nicht zwingend zu einer Unterbewertung. Dies trifft allenfalls auf sehr ertragsstarke Firmen zu, die einen hohen immateriellen Firmenwert haben, der sich nicht im Anlagevermögen der Bilanz niederschlägt. Es gibt viele substanzorientierte Firmen mit hohem bilanziellen Anlagevermögen und mäßiger Ertragslage. In diesen Fällen ist es durchaus möglich, dass die fortgeführten bilanziellen Anschaffungskosten bei einem Zerschlagungs- oder Veräußerungsfall deutlich niedrigere Verkehrswerte erzielen.

Bei der Bewertung des Betriebsvermögens sind dessen Nachteile gegenüber liquiden Vermögenswerten, insbesondere dessen Standortbindung, zu berücksichtigen. Dies muss sich vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Bewertung des Betriebsvermögens niederschlagen.

Entgegen der Auffassung des BFH ist die Erbschaftsteuerpflicht stets auch eine Frage der Unternehmensfortführung. Denn 85 % der deutschen Industrieunternehmen sind Familienunternehmen, zumeist Personengesellschaften. Eine höhere Bewertung des Betriebsvermögens hätte eine erheblich höhere, unter Umständen für den Erwerber wirtschaftlich nicht zu verkraftende Steuerbelastung zur Folge. Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Unterbewertung ist die gerin-

---

<sup>15</sup> BFH vom 22.5.2002, unter II. 3 a) aa) (Seite 34)

<sup>16</sup> BFH vom 22.5.2002, unter I. 4 a) (Seite 9 unten)

<sup>17</sup> BVerfG BStBl II 1995, 671

ge Relevanz des Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommens im Vergleich zur hohen praktischen Bedeutung für die betroffenen Unternehmen zu berücksichtigen<sup>18</sup>.

Im Übrigen erkennt der BFH für die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens die Vorgaben des Verfassungsgerichts an, die Erbschaftsteuerlast so zu bemessen, dass die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet und durch eine betriebsangemessene Belastung eine Zerschlagung der betreffenden Wirtschaftseinheiten vermieden wird.

Für die Übernahme der Steuerbilanzwerte spricht zudem, dass diese Ansätze ohne große Erhebungskosten herangezogen werden können, hingegen jede andere Form der Wertfindung ohne aufwendige Unternehmensbewertungen oder Wertgutachten nicht möglich sein werden. Es ist derzeit kein Bewertungsmaßstab ersichtlich, der unter Vereinfachungsgesichtspunkten "bessere" Werte liefern könnte. Auch der BFH bietet insoweit keine Alternative an. In der Praxis hat sich die Übernahme der Steuerbilanzwerte zudem als einfaches und weitgehend akzeptiertes, da wenig streitanfälliges, Verfahren bewährt.

Eine Abkehr von der Übernahme der Steuerbilanzwerte könnte zu unverhältnismäßigen Erhebungskosten führen. Insbesondere ist zweifelhaft, ob sich der gemeine Wert (Verkehrswert) eines Unternehmens überhaupt exakt ermitteln ließe. Dies zeigt sich im Bereich des Unternehmenskaufs regelmäßig daran, wie unterschiedlich dessen Wert von verschiedenen Kaufinteressenten beurteilt wird. Dies ist wesentlich davon abhängig, auf welche Art und Weise der Erwerber das Unternehmen zu nutzen beabsichtigt.

### **Kumulationswirkung aus Unterbewertung, Freibetrag und vermindertem Wertansatz**

Die Kumulierung von Begünstigungen ist vor dem Hintergrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995<sup>19</sup> zu beurteilen. Danach hat der Gesetzgeber „bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, dass die Existenz von Betrieben, insbesondere mittelständischer Unternehmen“, die das Rückgrat der deutschen Wirtschaft bilden, nicht gefährdet wird. Diese Betriebe „unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber 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 ungebundenem Vermögen.“ Eine durchgehende Erfassung aller im Wege der Erbfolge oder Schenkung unter Lebenden erworbenen Vermögen zu Verkehrswerten ist vor diesem Hintergrund nicht

---

<sup>18</sup> Lt. Erbschaftsteuerstatistik 2002 resultierte aus Betriebsvermögen nur ein Steueraufkommen von unter 250 Mio. Euro, bei einem Gesamtaufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer in 2002 von ca. 2,8 Mrd. Euro – vgl. Institut für Unternehmensrecht der Universität Mannheim, Shearman & Sterling LLP, zentUma, Vorabveröffentlichung Studie „Zusammensetzung und Diskrepanz der Schenkung- und Erbschaftsteuer 2002“, S. 14

<sup>19</sup> BVerfG Urteil vom 22.06.1995, Az. 2 BvL 552/91, BVerfGE 93, 165

geboten. Dementsprechend hatte sich der Gesetzgeber bewusst für eine niedrige Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer entschieden.

Nicht gefolgt werden kann der These, die Begünstigung in Form eines Freibetrages von 225.000 € (zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses 256.000 €) sowie des Bewertungsabschlages von 35 % (zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses 40 %) entlaste überproportional. Übersehen wird, dass die Erbschaftsteuer in dem vom BFH als Beleg für die Richtigkeit seiner Ansicht gebildeten Beispielfall<sup>20</sup> zu einer Zahllast von 632.016 € führt<sup>21</sup>. Der BFH lässt offen, wie dieser Betrag von einem Erben finanziert werden soll, ohne dass dies zu Lasten der Eigenkapitalausstattung und Liquidität des ererbten Unternehmens wirkt. Insoweit erweist sich die These von einer zu weitgehenden Entlastung als eindeutig unzutreffend<sup>22</sup>. Dies gilt umso mehr, als der BFH selbst eine Entlastung von Betriebsvermögen dann für "gerechtfertigt" hält, wenn die "erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung die Betriebsfortführung" gefährdet. Unklar bleibt außerdem die Behauptung des BFH, "für eine solche Annahme fehlt nach Auffassung des Senats jedoch jeder konkrete Anhaltspunkt". Tatsächlich erweist sich in der Praxis die erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung als die größte Hürde, ein Unternehmen unbeschadet auf die nächste Generation übertragen zu können. Bestätigt wird dieser Befund durch die geplante Einführung einer gänzlichen Steuerbefreiung der Nachfolge durch das sog. Stundungsmodell.

### **Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften**

Die gegen das derzeitige Bewertungsverfahren bei nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften vorgebrachten Bedenken des BFH tragen ebenfalls nicht. Hinsichtlich der Übernahme der Steuerbilanzwerte im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens lässt sich mit guten Gründen die oben bereits erwähnte Vereinfachung des Erhebungsverfahrens anführen. Sofern der BFH anführt, dass das Stuttgarter Verfahren gerade die ertragsstarken Unternehmen entlastet, lässt sich die erbschaftsteuerliche Entlastung damit rechtfertigen, dass diese Unternehmen in der Regel wegen ihres Finanzbedarfs erhebliche Liquiditätsengpässe haben, welche die Bildung von ausreichendem Privatvermögen nicht zulassen. Gerade die ertrags- und damit wachstumsstarken Unternehmen tragen aber am nachhaltigsten zum Wirtschaftswachstum bei. Ihre erbschaftsteuerliche Entlastung, die in der Regel mit einer hohen (latenten) ertragsteuerlichen Belastung einhergeht, lässt sich angesichts der Vorgaben des BVerfG durchaus rechtfertigen.

Soweit höhere erbschaft- und schenkungsteuerliche Werte vom BFH mit der Begründung gefordert werden, die "Belastung mit Erbschaftsteuer trifft beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften in der Regel lediglich die private Vermögenssphäre des Erwerbers", erschließt sich diese Argumen-

---

<sup>20</sup> BFH vom 22.5.2002, unter I. 4 a (Seite 14 unten)

<sup>21</sup> Ohne persönliche Freibeträge und bei einem Erwerber

<sup>22</sup> Vgl. Ernst & Young, a.a.O., S. 24: Die untersuchten 33 Familienunternehmen würden ohne die geltenden erbschaftsteuerlichen Entlastungen für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Übertragung mit rund 294 Mio. Euro höher belastet als nach bestehendem Recht; mithin bewirken die geltenden Vorschriften eine Entlastung von durchschnittlich ca. 8,9 Mio. Euro pro Familienunternehmen, die die Liquidität der Unternehmen stark belasten würde.

tation nicht. Es trifft zwar zu, dass die Steuerlast den Gesellschafter nur "privat"<sup>23</sup> trifft. Aber dies ist bei dem Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht anders. In beiden Fällen berührt dies "den Bestand des Betriebes" nicht unmittelbar. Steuerschuldner ist in beiden Fällen der Erbe und nicht die Personen- bzw. Kapitalgesellschaft. Tatsache ist, dass die zur Erbschaft-/Schenkungssteuerzahlung benötigten Barmittel vom Erben in der ganz überwiegenden Zahl der Fälle aus seinem Privatvermögen nicht aufgebracht werden können. Damit geht die Erbschaft-/Schenkungssteuerzahlung dann aber doch regelmäßig zu Lasten des Unternehmens, gleich welcher Rechtsform.

Zudem erweist es sich in der Praxis als unmöglich, z.B. durch einen Bankkredit, die aus dem Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils resultierende Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer zu finanzieren. Diese in der Rechtswirklichkeit auftretenden Probleme der Finanzierung der Erbschaft-/Schenkungssteuer werden vom BFH nicht ausreichend berücksichtigt.

Vor dem Hintergrund, dass sich das Stuttgarter Verfahren, welches zur Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften herangezogen wird, seit Jahrzehnten als verlässliches, kostengünstiges und wenig streitanfälliges Bewertungsverfahren etabliert hat, besteht aus Sicht der Praxis kein Bedürfnis, dieses Verfahren abzuschaffen, zumal der BFH selbst kein "gerechteres" Verfahren anführen kann.

### **Bewertung von Grundvermögen**

Im Vorlagebeschluss richten sich die verfassungsrechtlichen Bedenken im Bereich der Grundstücksbewertung allein gegen die Art und Weise der Bewertung bebauter Grundstücke mit dem Ertragswert. Der BFH führt aus, dass das besondere Bewertungsverfahren bei Immobilien mit dem Faktor 12,5 der Mieterträge zu einer erheblich unter den Verkehrswerten liegenden Bewertung führt<sup>24</sup>. In vielen Fällen werde mit dem errechneten Wert weniger als die Hälfte des Mittelwerts erreicht. Zwar räumt der BFH selbst ein, der Gesetzgeber habe bebaute Grundstücke nur mit 50 % des Verkehrswertes der Besteuerung unterwerfen wollen<sup>25</sup>. Dass dieses Ziel im Wesentlichen auch erreicht wurde, bestreitet der BFH zu Unrecht.

Tatsächlich gehen die am Markt erzielten Multiplikatoren seit Jahren zurück. Insbesondere bei Gewerbeimmobilien wird eine Bandbreite von Faktor 10 - 14 erzielt. D. h. der Faktor 12,5 liegt exakt im Durchschnitt des Marktwertes, wobei ein Großteil (Fachmärkte, Spezialimmobilien) einen niedrigeren Preis erzielen<sup>26</sup>.

Soweit sich der BFH auf Erhebungen der Finanzverwaltung aus dem Jahr 1998 stützt, können diese Zahlen weder 2002 (Jahr des Vorlagebeschlusses) noch heute zum Beweis angeführt werden. In vielen Fällen - von einigen Ballungszentren abgesehen - ergeben sich heute steuerliche Grundbesitzwerte, die regelmäßig über 50 % liegen, häufig zwischen 60 % bis 70 % des Verkehrswertes

---

<sup>23</sup> BFH, a.a.O., II. 3. b) bb) (S. 41).

<sup>24</sup> BFH, a.a.O., II 3. c) aa) (S. 42)

<sup>25</sup> BFH, a.a.O., II. 3. c) aa) (S. 43).

<sup>26</sup> Immobilienverband Deutschland

betragen. Insoweit basiert der Vorlagebeschluss auf einem über acht Jahre alten, heute nicht mehr zutreffenden Zahlenmaterial.

Aber auch der Einwand des II. Senats, das "typisierende Gesetz" werde dem Nord-Süd und West-Ost-Gefälle nicht gerecht, kann nicht tragen. Denn wollte man ein diesen geographischen Besonderheiten gerecht werdendes Bewertungsverfahren finden, wäre dies nicht mehr mittels eines einheitlichen Bewertungsrechtes für ganz Deutschland möglich. Man könnte künftig "ohne Gutachterstreit" keinen Schenkungs- oder Erbfall mehr abwickeln<sup>27</sup>. Die Kosten für die Steuererhebung mittels Grundstücksgutachten würden häufig die Erbschaftsteuerschuld übersteigen. Insoweit besteht aus Sicht der Praxis kein Bedürfnis, an dem bestehenden Bewertungsverfahren etwas zu ändern, denn es dürfte kaum gelingen, in einem gesetzlich geregelten Bewertungsverfahren alle individuellen Besonderheiten zu berücksichtigen, die der BFH zur Stützung seiner Kritik hervorhebt<sup>28</sup>.

Mangels geeigneter Vorschläge des BFH zur Ausgestaltung eines "anderen" Bewertungsverfahrens und der in der Praxis nicht gewünschten Alternative, künftig stets ein individuelles Bewertungsgutachten vorlegen zu müssen, sollten die bestehenden Verwerfungen des geltenden Bewertungsverfahrens nach § 146 BewG hingenommen werden, da sie vertretbar erscheinen. Das geltende Bewertungsverfahren besticht durch seine Einfachheit und liefert - mit Ausnahme weniger Sonderfälle - auch für den nicht beratenen Steuerpflichtigen kostengünstig ermittelbare und für ihn nachvollziehbare Werte. Da diese auch - dem von Verfassungs wegen hinzunehmenden - gesetzgeberischen Willen entsprechen, bebaute Grundstücke nur mit rd. 50 % des Verkehrswertes der Besteuerung zu unterwerfen, sollte an dem bestehenden Bewertungsverfahren festgehalten werden.

### **Rechtsformunabhängigkeit der Begünstigung nach den §§ 13a und 19a ErbStG**

Es ist dem BFH zuzustimmen, dass Grund für die jeweiligen Vergünstigungen des Unternehmens „der Betrieb in seiner Sozialgebundenheit“ ist. Hierfür spielt die Rechtsform keine Rolle. Soweit die beschriebene Gemeinwohlbindung besteht, ist die Entlastung rechtsformunabhängig zu gewähren. Für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften schließen wir hieraus in Übereinstimmung mit dem BFH, dass die in § 13a Abs. 4 Nr. 5 ErbStG genannte Beschränkung auf Beteiligungen von über 25 % nicht sachgerecht ist. Dies gilt insbesondere, da nunmehr die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG von 25 % noch im Jahr 1999 auf 1 % gesenkt worden ist. Damit ist die Besteuerung der stillen Reserven bereits ertragsteuerlich in vollem Umfang sichergestellt.

Bei den vom BFH besonders kritisierten gewerblich geprägten Personengesellschaften ist zu differenzieren. Die Argumentation des BFH ist insoweit nachzuvollziehen, als er Unternehmen, die in einem nicht geschäftsmäßigen Umfang Vermietung und Verpachtung betreiben und damit tendenziell privaten Interessen dienen, für nicht gemeinwohlgebunden hält. Soweit eine Gesellschaft in erster Linie der Beteiligungsverwaltung dient (Holding), ist jedoch auf den Gegenstand der Gesellschaften abzustellen, die in der Holding gehalten werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtung prägen diese Gesellschaften die Tätigkeit des Unternehmens bzw. der Unternehmensgruppe. In diesen

---

<sup>27</sup> Spiegelberger, a.a.O., S. 117.

<sup>28</sup> ebenso Spiegelberger, a.a.O., S. 118.

Fällen ist das Gemeinwohlbindungserfordernis daher erfüllt. Richtigerweise muss es daher erbschaftsteuerlich unerheblich bleiben, ob die Beteiligung an einer Gesellschaft von den Familienmitgliedern direkt oder über eine Holding gehalten wird.

Die Organisationsstruktur darf hierauf keinen Einfluss haben. Häufig stehen dahinter gezielte Überlegungen: Gerade bei Familienunternehmen werden Anteile häufig über Zwischengesellschaften (Holdings) gehalten und liegen nicht direkt in den Händen der Familienmitglieder. Dies dient insbesondere dazu, erfolgreiche Unternehmen vor Interessenkonflikten der Familienstämme zu schützen. Dies darf erbschaftsteuerlich nicht behindert werden. Die generelle Ausklammerung der „gewerblich geprägten Personengesellschaft“ von der erbschaftsteuerlichen Begünstigung ist daher nicht gerechtfertigt. Missbräuchliche Gestaltungen könnten z.B. durch Änderungen im Tatbestand vermieden werden.

### Zusammenfassung

1. Die Bewertungsunterschiede zwischen Betriebsvermögen, Anteilen an Kapital- und Personengesellschaften, Grundvermögen und sonstigem Privatvermögen, lassen sich durch sachliche Gründe rechtfertigen.
2. Hinsichtlich der bestehenden Bevorzugung im Rahmen der Bewertung von Betriebsvermögen erweisen sich die Bedenken des BFH als verfehlt.
3. Die Kritik am geltenden Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke geht bereits deshalb ins Leere, da sie auf einer infolge sinkender Immobilienpreise überholten Kaufpreisuntersuchung aus dem Jahr 1998 beruht. Die sich im geltenden Recht angeblich ergebenden Grundbesitzwerte von weniger als 40 % des Verkehrswertes sind im Einzelfall zwar denkbar. In der überwiegenden Zahl der Fälle bewegt sich der ermittelte Grundbesitzwert im Zielkorridor des Gesetzgebers mit rund 50 %. Mangels tragfähiger Alternativen sollte das geltende Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke beibehalten werden.

Insgesamt sehen wir keinen Verstoß der angegriffenen Vorschriften des ErbStG und des BewG gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Freundliche Grüße



Brigitte Neugebauer  
Referatsleiterin  
Besteuerung des Mittelstandes,  
Erbschaft- und Schenkungsteuer