

**Rechtsgutachten
zu Verfassungsfragen des Entwurfs des
ErbSchaftSteuerreformgesetzes (ErbStRG)**

**im Auftrag des
Deutschen Industrie- und Handelskammertages**

vorgelegt von
Prof. Dr. iur. Rainer Wernsmann

Inhaber des Lehrstuhls für Staats- und Verwaltungsrecht,
insbesondere Finanz- und Steuerrecht,
Universität Passau

Passau, 19. September 2008

Prof. Dr. Rainer Wernsmann, Passau

**Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse des Rechtsgutachtens
„Verfassungsfragen des Entwurfs eines Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG)“**

Das Rechtsgutachten behandelt verfassungsrechtliche Fragen des Entwurfs eines Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG, BT-Drucks. 16/7918).

I. Ausmaß der Ungleichbehandlungen im Entwurf des ErbStRG

1. Verfassungsrechtlich handelt es sich auch nach dem Entwurf des ErbStRG kompetenziell weiter um eine „Gemeinlast“ und damit um eine Steuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 2 Nr. 2 GG, auch wenn nur noch eine kleine Minderheit von Erben (etwa 5 %) zur Steuer herangezogen wird, und auch vor dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dürfte der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Festlegung der Freibeträge noch nicht überschritten sein. Die erhebliche Reduzierung der Erbschaftsteuerfälle (Halbierung gegenüber der Vorgängerregelung) ist für sich genommen allein verfassungsrechtlich noch nicht problematisch.
2. Verfassungsrechtlich diskussionswürdig sind die Ausgestaltungen der einzelnen Vergünstigungsnormen und insbesondere das Ausmaß der Ungleichbehandlungen durch den Umfang der einzelnen Begünstigungen. Durch diese werden bestimmte Erben bei gleicher Leistungsfähigkeit sehr weitgehend von der Erbschaftsteuer freigestellt, während eine kleine Minderheit anderer Erben u.U. mit einer Erbschaftsteuer von 50 % auf den realitätsgerecht ermittelten Wert einer Erbschaft belastet wird. Die Ungleichbelastung infolge der lenkungspolitisch motivierten Verschonungstatbestände kann dem Grunde nach durch Lenkungszwecke unter den vom BVerfG aufgestellten Voraussetzungen gerechtfertigt werden (dazu noch IV, V). Daneben bedarf aber auch das Ausmaß der Ungleichbehandlung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Das zulässige Höchstmaß dieser Ungleichbehandlung zu bestimmen erscheint aber kaum justiziabel und in weitem Umfang der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überantwortet.

II. Delegation von Rechtsetzungskompetenzen an die Exekutive und typisierende Festlegung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes

1. Es ist weder mit dem verfassungsrechtlichen Parlamentsvorbehalt noch mit Art. 80 Abs. 1 GG vereinbar, dass der parlamentarische Gesetzgeber die Methode der Wertermittlung für das Betriebsvermögen an die Exekutive delegiert, sofern er nicht selbst der Exekutive die „Marschroute“ vorgibt. Der parlamentarische Gesetzgeber muss das Bewertungsverfahren in den Grundzügen selbst vorgeben, da die endgültige Steuerlast entscheidend („wesentlich“) von der Wahl des Bewertungsverfahrens abhängt.
2. Allein die Festlegung des Gesetzgebers auf das Ertragswertverfahren oder ein anderes anerkanntes Bewertungsverfahren ohne weitere Konkretisierung im Gesetz oder in einer Rechtsverordnung reicht ebenfalls nicht aus, da es insoweit an der verfassungsrechtlich geforderten Bestimmtheit des Gesetzes fehlen würde.
3. Entscheidet sich der Gesetzgeber für die Ermittlung des gemeinen Werts nach dem Ertragswertverfahren, so muss er zumindest festlegen, ob eine Öffnungsklausel zum Nachweis eines niedrigeren Werts vorgesehen sein soll, um die Gefahr von Verzerrungen etwa durch Sondereffekte im Referenzzeitraum auszuschließen (dazu, dass er dazu auch verpflichtet ist, wenn er einheitliche Wertermittlungsmethoden vorgibt, die nicht alle typischen Fälle realitätsgerecht erfassen, siehe sogleich unter 4.). Außerdem muss er zumindest den Korridor des sog. Kapitalisierungszinssatzes vorgeben, innerhalb dessen dieser festgelegt werden soll. Der Ordnungsgeber wird nicht ohne vom Gesetzgeber markierte Orientierungspunkte freihändig den Kapitalisierungszinssatz, von dessen Höhe die erbschaftsteuerliche Belastung wesentlich abhängt und dem mathematisch eine ähnliche Rolle wie der Festlegung des Steuersatzes zukommt, festlegen dürfen.

4. Die Festlegung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes ohne die Möglichkeit des Nachweises eines tatsächlich niedrigeren Werts („Öffnungsklausel“) überschreitet die Grenzen einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung, da dieser Einheitssatz zu einer verfassungswidrigen Gleichbehandlung von Ungleichen führt und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen würde. Die Unternehmen weisen jeweils unterschiedliche branchen- und größenabhängige Risiken auf, die sich im Risikozuschlag widerspiegeln, der im Kapitalisierungszinssatz enthalten ist. Eine solche einheitliche Annahme des Gesetzgebers würde sich nicht realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Das ist aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts Voraussetzung für eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung.

III. Abstimmung der Belastungen durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer

1. Das Nebeneinander von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ist von Verfassung wegen nicht zu beanstanden. Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Erbe den tatsächlichen Wert des ihm zugewendeten Gegenstands im Rahmen der Erbschaftsteuer versteuern muss und später bei Veräußerung dieses Gegenstands den gesamten Veräußerungsgewinn (bei Zugrundelegung der historischen Anschaffungskosten des Erblassers) im Rahmen der Einkommensteuer versteuern muss. Eine „Doppelbelastung“ des Erben mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ist insoweit gerechtfertigt, da auch der Erblasser die stillen Reserven in voller Höhe hätte versteuern müssen.
2. Vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist es aber nicht zu rechtfertigen, dass Erben, die hohe stille Reserven übernehmen, eine höhere Gesamtsteuerbelastung zu tragen haben als Erben, die nur geringe stille Reserven übernehmen. Konzipiert der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer, will er nicht die Leistungsfähigkeit des Erblassers, sondern des Erben erfassen. Trifft der Gesetzgeber eine solche Grundentscheidung, so genügt dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot nur eine Regelung, die zur Gleichbehandlung der Erben führt. Folgerichtig ist nur eine Behandlung der latenten Einkommensteuerschuld des Erblassers auf die stillen Reserven als Nachlassverbindlichkeit

beim Erben, die bei Realisierung der stillen Reserven durch den Erben nachträglich dessen Erbschaftsteuerschuld mindert. Bei Realisierung des Veräußerungsgewinns durch den Erben muss der Erbe daher die latente Einkommensteuer des Erblassers als Nachlassverbindlichkeit abziehen können. Das einfachrechtliche Stichtagsprinzip steht insoweit nicht entgegen, da es nicht rechtfertigen kann, wieso Erben bei gleicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden, und zwar je nach der jeweiligen Höhe der von ihnen übernommenen stillen Reserven.

IV. Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen – verfassungsrechtliche Höchstgrenzen für Bindungsfristen

1. Will der Gesetzgeber Verschonungsregeln (Förder- und Lenkungsstatbestände) vorsehen, so muss er die mit ihnen bezweckten Förder- oder Lenkungsziele erkennbar verfolgen und die Ausgestaltung der Tatbestände hinreichend zielgenau auf die verfolgten Ziele abstimmen. Außerdem müssen die Vergünstigungstatbestände ihrerseits gleichheitskonform ausgestaltet sein. In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist er weitgehend frei.
2. Die Regelungen über die Kopplung an die Lohnsumme genügen im Regelfall diesen Anforderungen des Verfassungsrechts. Problematisch erscheint zwar, dass Gesellschafter von Familienunternehmen mit sehr vielen Gesellschaftern wegen der Aneinanderreihung von Fristen kaum je aus der Frist herauswachsen. Wegen der Ausgestaltung als Pro-rata-temporis-Regelung (Abschmelzregelung) ist das aber verfassungsrechtlich vertretbar. Verfassungsrechtliche Bedenken an einer widerspruchsfreien Verfolgung des Zwecks „Arbeitsplatzerhalt“ bestehen für den Fall einer unvorhergesehenen und unverschuldeten Krise eines Unternehmens. Eine etwaige sofortige Nachversteuerung wegen Wegfalls der Verschonungsvoraussetzungen kann durch den damit verbundenen Liquiditätsentzug in solchen Fällen zu einer Verschärfung der Krise und damit zu einer Gefährdung von Arbeitsplätzen führen. Dem kann etwa mit einer Stundungsregelung in solchen Fällen begegnet werden.

3. Bezüglich der geplanten Mindesthaltefrist für Betriebsvermögen fehlt es indes an diesen Voraussetzungen. Die Kopplung sehr langer Mindesthaltefristen mit einer sog. Fallbeilregelung (d.h. Entfallen des gesamten Steuervorteils bei Nichteinhaltung der Verhaltensbindungsfrist) ist unangemessen und damit verfassungswidrig.

Verfassungskonform könnte der Gesetzgeber zum einen (auch sehr lange) Mindesthaltefristen mit sog. pro-rata-temporis-Regeln (d.h. anteiliges Abschmelzen des Steuervorteils in Relation zur eingehaltenen Frist) koppeln oder zum anderen kürzere Fristen mit sog. Fallbeilregelungen. Jedenfalls eine 15-jährige Haltefrist – kombiniert mit einer Fallbeilregelung – erscheint als eine übermäßige Einschränkung der Berufsfreiheit wegen der erheblichen motivationsbeeinflussenden Wirkung.

4. Außerdem benachteiligt die sehr lange Mindesthaltefrist von 15 Jahren, gekoppelt mit einer Fallbeilregelung, bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen, die typischerweise durch diese Regelung (nicht beabsichtigt) härter getroffen werden als andere Steuerpflichtige. Dies trifft insbesondere auf Gesellschafter von Familienunternehmen mit sehr vielen Gesellschaftern zu. Diese werden durch die Vielzahl von zu koordinierenden Erbfällen mit immer neuen Mindesthaltefristen ungleich härter getroffen als etwa einzelne Erben von Unternehmen.

V. **Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen – verfassungsrechtliche Mindestanforderungen an Bindungsfristen**

1. Verschonungsregelungen bedürfen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz der Rechtfertigung. Dies erfordert die erkennbare Verfolgung eines Gemeinwohlbelangs und eine hinreichend zielgenaue Abbildung dieses Lenkungs- oder Förderziels im gesetzlichen Verschonungstatbestand.
2. Die Verschonungstatbestände verfolgen das Ziel des Arbeitsplatzerhalts und einer nachhaltigen Unternehmensnachfolge. Angesichts des großen Volumens der Verschonungstatbestände sind strenge Anforderungen an eine zielgenaue Ausgestaltung zu stellen. Der Gesetzgeber ist frei, welche Begünstigungszwecke er verfolgt; wenn er aber solche Lenkungs- und Förderzwecke verfolgt, so muss sichergestellt sein, dass die Verschonungstatbestände auch tatsächlich hinreichend auf die verfolgten Zwecke abgestimmt sind. Der Gesetzgeber darf keine Steuergeschenke machen, sondern muss die Verschonungstatbestände an ernsthafte und zielführende Bedingungen knüpfen. Auch das Ausmaß der Begünstigung muss in angemessenem Verhältnis zu dem mit der Begünstigung verfolgten Zweck stehen (vgl. oben I. 2.).
3. Konkrete zeitliche Anforderungen an eine Mindesthaltefrist lassen sich der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG nicht entnehmen. Das Grundgesetz enthält ebenfalls keine exakt quantifizierbaren Anforderungen an Mindestfristen der Verhaltensbindung (Unternehmensfortführung, Arbeitsplatzerhalt). Es muss jedoch sichergestellt sein, dass der Umfang der steuerlichen Verschonung in einem angemessenen Verhältnis zum Wert des geforderten Verhaltens für die Allgemeinheit steht, um die Ungleichbehandlung gegenüber anderen Erben, die nicht begünstigtes Vermögen erben, rechtfertigen zu können.
4. Jedenfalls fordert das Verfassungsrecht keine automatische Verlängerung der Mindesthaltefristen proportional zur Steigerung des Vergünstigungsvolumens nach altem Recht. Das alte Recht bietet allenfalls Anhaltspunkte dafür, was der frühere Gesetzgeber – als Erstinterpret der Verfassung – für erforderlich gehalten hat, um die Gemeinwohlzwecke zu erreichen.

5. Sucht man Anhaltspunkte in der Bemessung von Fristen im Rahmen von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften (z.B. §§ 8b Abs. 4 KStG; 22 Abs. 1, 2 UmwStG) durch den Gesetzgeber, so finden sich häufig 5- oder 7-Jahres-Fristen. Entscheidet sich der Gesetzgeber für einen Verschonungstatbestand, der zu erheblichen Steuervorteilen führt (85 %iger Bewertungsabschlag, ggf. – wegen des progressiven Tarifs – verbunden mit der Anwendung eines günstigeren Steuersatzes), so geht es darüber hinaus um eine möglichst lange Dauer des als gemeinwohldienlich angesehenen Verhaltens. Eine verfassungsrechtlich notwendige Mindestdauer der Unternehmensfortführung und/oder Arbeitsplatzerhaltung wird bei dem vom Gesetzgeber geplanten erheblichen Begünstigungsvolumen – der persönlichen Einschätzung des Verfassers dieses Gutachtens nach, da es keine Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der konkret zu beziffernden Anforderungen an die Zielgenauigkeit gibt – wohl bei 5 - 7 Jahren liegen. Bei Absenkung des Begünstigungsvolumens könnten ggf. auch kürzere Fristen in Betracht kommen.

6. Je kürzer die Frist angesetzt wird, um so eher lässt sich verfassungsrechtlich wiederum (aus Sicht der Begünstigten, oben IV.) eine Fallbeilregelung rechtfertigen. Je länger die vom Gesetzgeber gesetzte Bindungsfrist ist, um so mehr erscheint (aus Sicht der Begünstigten) wiederum die Erforderlichkeit einer Fallbeilregelung zweifelhaft. Insoweit kommt alternativ eine Abschmelzregelung in Betracht. Eine Alles-oder-nichts-Regelung, wie sie die sog. Fallbeilregelung darstellt, schließt die Vergünstigung insgesamt auch für solche Steuerpflichtige aus, die über einen längeren nennenswerten Zeitraum das gesetzgeberische Ziel der Unternehmensfortführung und des Arbeitsplatzerhalts ebenfalls erfüllt haben. Je länger die Frist gesetzt wird, um so eher wird es im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG an der Erforderlichkeit einer Regelung fehlen, die Steuerpflichtige in solchen Fällen ganz von dem Steuervorteil ausschließt.

VI. Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Erbschaftsteuerreform

1. Dem Bund fehlt für die Festlegung des *Steuertarifs* im Rahmen der Erbschaftsteuer die Gesetzgebungskompetenz. Jedenfalls insoweit (vgl. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG, Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG, Art. 72 Abs. 2 GG: „wenn *und* *soweit*“) ist eine bundesgesetzliche Regelung nicht erforderlich, was nach Art. 72 Abs. 2, 105 Abs. 2 Alt. 2 GG zwingende Voraussetzung für die Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist. Auch auf Art. 125a Abs. 2 GG kann die Normierung des Steuertarifs nach einer grundlegenden Reform des Erbschaftsteuerrechts nicht mehr gestützt werden, da der Tarif nunmehr bei Anwendung auf eine vollständig reformierte Bemessungsgrundlage eine grundlegend andere Bedeutung erhält. Entsprechendes gilt auch für Freibeträge, deren Festlegung eine Frage des Steuertarifs (Tarifverlaufs) ist.
2. Ob eine bundesgesetzliche einheitliche Regelung des *Bewertungsverfahrens* (etwa für Immobilien und Unternehmen) erforderlich im Sinne des Art. 72 Abs. 2 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG ist, erscheint zumindest zweifelhaft, kann aber nicht so eindeutig und klar verneint werden wie die Frage nach der Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Regelung des Erbschaftsteuertarifs.

- I. Stellt das geplante Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) sicher, dass der Belastungsbefehl des Erbschaftsteuergesetzes das vom Grundgesetz geforderte Belastungsgleichmaß erreicht, da die Anzahl der Steuerpflichtigen künftig von 250.000 auf ca. 125.000 sinken wird und nur jeder zwanzigste Erbfall noch besteuert werden wird?**

1. Steuer als Gemeinlast

Verfassungsrechtlich könnte fraglich sein, ob noch von einer Gemeinlast die Rede sein kann, wenn nur noch eine kleine Minderheit von Erben besteuert wird.

§ 3 AO, der auch den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff zutreffend abbildet,¹ formuliert:

„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen *allen* auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

Der Steuerbegriff bezieht sich hier auf die Rechtsanwendungsgleichheit, indem das Gesetz verlangt, dass alle besteuert werden, bei denen der gesetzliche Tatbestand zutrifft. Insoweit handelt es sich um Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen, nicht um Begriffsvoraussetzungen der Steuer.²

Das Merkmal „allen auferlegt“ geht indes weiter; sie spiegelt sich wider im Zitat von Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I, 3. Auflage 1924, S. 316:

„Es gehört zum Wesen der Steuer, dass ihre Auflage geschieht nach einem allgemeinen Maßstab. Anderenfalls wäre sie keine Steuer mehr, sondern Brandschatzung.“

Der Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt, wie das BVerfG in ähnlicher Weise formuliert, seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung; dadurch unterscheiden sich Gemeinlasten von anderen staatlichen Eingriffen.³ Historisch zielte das Merkmal „allen auferlegt“ auf die Abschaffung ausdrückli-

¹ BVerfGE 67, 256, 282, 286; 93, 319, 346; 98, 106, 118; Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 37.

² BFH, BStBl. II 1995, 438, 443; Birk, Steuerrecht, 10. Auflage 2007, Rn. 107; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 185. A.A. Selmer, NVwZ 2003, 1304 (1308).

³ BVerfGE 84, 239, 268 f.

cher standesbedingter Privilegien.⁴ Dementsprechend formulierte Art. 134 Weimarer Reichsverfassung ausdrücklich: „Alle Staatsbürger tragen ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu den öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“ Diese Formulierung entstammt einer langen Regelungstradition, wonach die Gleichheit und Allgemeinheit der Besteuerung als Ausfluss der staatsbürgerlichen Gleichheit forderte, dass die Steuerlasten auf alle der staatlichen Gemeinschaft Zugehörigen ohne jede rechtliche oder tatsächliche Ausnahme gleich verteilt werden sollten.⁵

Wenn also Steuern nur noch einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen auferlegt werden, während 95 % der übrigen Steuerpflichtigen insbesondere infolge von persönlichen Freibeträgen keinerlei Steuerbelastung mehr tragen müssen, so könnte man daran zweifeln, ob die Allgemeinheit der Steuer als Ausdruck ihres Gemeinlastcharakters noch gewahrt ist.

Eine Art. 134 WRV vergleichbare Vorschrift findet sich im Grundgesetz nicht mehr, auch wenn in der Rechtsprechung des BVerfG anerkannt ist, dass sich die Besteuerung an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten habe.⁶

Verfassungsrechtlich handelt es sich indes auch nach dem Entwurf des ErbStRG kompetenzziell weiter um eine „Gemeinlast“ und damit um eine Steuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 2 Nr. 2 GG, auch wenn nur noch eine kleine Minderheit von Erben (etwa 5 %) zur Steuer herangezogen wird, und auch vor dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dürfte der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Festlegung der Freibeträge noch nicht überschritten sein. Die Festlegung der Freibeträge ist eine Frage des *Tarifverlaufs*, die in weitem Umfang der *Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers* unterliegt.⁷ Die erhebliche Reduzierung der Erbschaftsteuerfälle (Halbierung gegenüber der Vorgängerregelung) ist für sich genommen allein verfassungsrechtlich noch nicht problematisch.

⁴ Drüen in Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 41.

⁵ BVerfGE 84, 239, 269 f.

⁶ BVerfGE 105, 73, 125; 107, 27, 46 f.; 117, 1, 30.

⁷ BVerfGE 93, 121, 135; 107, 27, 47; 117, 1, 30; st. Rspr.

2. Rechtfertigung des Ausmaßes der Ungleichbehandlung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz

Zweifelhaft könnte im Hinblick auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sein, dass das *Ausmaß* der Ungleichbehandlung infolge des Umfangs der individuellen Verschonung aufgrund der Lenkungsstatbestände (insbes. § 13a ErbStG) nicht mehr im angemessenen Verhältnis zum Zweck der Ungleichbehandlung steht. Einige wenige Erben (5 %) müssen das gesamte Erbschaftsteueraufkommen erbringen, während die übrigen 95 % keinerlei Steuerbelastung zu tragen haben. In der Literatur wird bereits die Ausgestaltung des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts als „Sandwichbesteuerung“⁸ bezeichnet, da kleine bis durchschnittliche Erbschaften von der Steuer nicht erfasst würden und Inhaber großer Vermögen durch internationale Erbschaftsteuerplanung sich der Besteuerung legal entziehen könnten; belastet würden vor allem mittlere Erbschaften und immobile Vermögenswerte.

Eine gleichheitsrechtliche Verhältnismäßigkeits- und insbesondere Angemessenheitsprüfung (sog. strenge gleichheitsrechtliche Prüfung) nimmt das Bundesverfassungsgericht nur in bestimmten Fallgruppen vor, und zwar, wenn entweder Freiheitsrechte betroffen sind oder die Differenzierungsmerkmale des Gesetzes nicht verhaltensbezogen („beeinflussbar“) sind, sondern sich personenbezogenen Merkmalen annähern. Dies wird man um so eher bejahen können, je weniger die Steuerlast gestaltbar ist.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 7.11.2006 zwar offen gelassen, ob das Ausmaß der Begünstigung des Betriebsvermögens nach §§ 13a, 19a ErbStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt,⁹ scheint aber insgesamt zu einer eher großzügigen Prüfung zu neigen¹⁰ - auch wenn es gewisse Zweifel anklingen lässt, ob eine „derart weitreichende“ Begünstigung der Vererbung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben noch von dem Ziel des Gesetzgebers, den Generationenwechsel in der Landwirtschaft zu ermöglichen, gedeckt sein könne,¹¹ was aber im Ergebnis ebenfalls offen gelassen wird.

Danach könne die Entlastung im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen, dass „bestimmte Steuergegenstände“ vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden; eine solche Steuerfreistellung setzt aber das Vorliegen ausreichender Ge-

⁸ Hey, JZ 2007, 564 (573).

⁹ BVerfGE 117, 1, 45 und 68. Für Verfassungswidrigkeit der Vorlagebeschluss: BFH, BStBl. II 2002, 598 = BFHE 198, 342.

¹⁰ Ebenso die Einschätzung von Hey, JZ 2007, 564 (572).

¹¹ BVerfGE 117, 1, 68.

meinwohlgründe voraus.¹² Das BVerfG bezieht sich hier zwar auf die Steuergegenstände und trifft diese Aussage im Zusammenhang mit Förder- und Lenkungszielen. Gleichwohl scheint eine Grenze der Anzahl von Steuerpflichtigen, deren Unterschreiten zur Verneinung einer Gemeinlast und zur Annahme eines gleichheitswidrigen Sonderopfers einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen führt, kaum ziehbar. Allein die Tatsache, dass sich die Anzahl der Erbschaftsteuerfälle Prognosen zufolge gegenüber der Vorgängerregelung halbieren wird, kann nicht zur Annahme eines Verfassungsverstoßes führen.

Verfassungsrechtlich diskussionswürdig im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist allerdings die Ausgestaltung der einzelnen Vergünstigungsnormen und insbesondere das Ausmaß der Ungleichbehandlungen, die zur Belastung nur einer kleinen Minderheit von Erben insbesondere von bestimmten Vermögensgegenständen führt bei sehr weitgehender Freistellung anderer Erben. Allerdings ist der Preis, den das erwünschte Verhalten der Steuerpflichtigen dem Gesetzgeber „wert“ ist, wohl nur in äußersten Grenzen justiziabel.¹³

¹² BVerfGE 117, 1, 32.

¹³ Der Vorlagebeschluss des BFH v. 22.5.2002, II R 61/99, Rn. 143 ff., 147, 153 ff., 169 ff. folgerte die Gleichheitswidrigkeit des alten Erbschaftsteuerrechts daraus, dass „Unterbewertung, Freibetrag und verminderter Wertansatz (Bewertungsabschlag) in ihrer Gesamtwirkung“ zu weitgehend und nicht zielgenau seien, folgerte die Verfassungswidrigkeit also nicht isoliert aus dem Ausmaß der Begünstigung durch die subventiven Verschonungstatbestände. Das BVerfG hat die Frage ihrer Verfassungsmäßigkeit offen gelassen, BVerfGE 117, 1, 45, 68.

II. Entspricht es Art. 80 GG, dass das Verfahren zur Bewertung von Betriebsvermögen in einer gesonderten Rechtsverordnung geregelt werden soll? Werden durch die geplante Vorgabe eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes bei der Ermittlung des Ertragswertes von Betriebsvermögen die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts einer dem Verkehrswert nahe kommenden Bewertung erfüllt?

1. Regelungen durch Rechtsverordnung

a) *Verfassungsrechtliche Maßstäbe*

Der Gesetzesvorbehalt hat zwei Wurzeln, und zwar im Rechtsstaatsprinzip und im Demokratieprinzip.¹⁴ Das Rechtsstaatsprinzip sichert, dass für den Bürger im Vorhinein erkennbar ist, welchen Regeln er sich zu unterwerfen hat, und das Demokratieprinzip sichert, dass über Eingriffe in Freiheit und Eigentum nur demokratisch legitimierte Träger öffentlicher Gewalt entscheiden. Die demokratische Komponente des Gesetzesvorbehalts kann dazu führen, dass sich der Gesetzesvorbehalt zum Parlamentsvorbehalt¹⁵ verdichtet.¹⁶ In diesen Fällen darf nur das Parlament Regelungen treffen, d.h. der Gesetzesvorbehalt erstarkt zu einem Delegationsverbot¹⁷: Eine Delegation der Rechtsetzungskompetenz an die Exekutive (insbesondere die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen nach Art. 80 GG) ist dann ausgeschlossen.

In welchen Fällen sich der Gesetzesvorbehalt zum Parlamentsvorbehalt verdichtet mit der Folge, dass als Grundlage der Besteuerung nur ein förmliches Gesetz in Betracht kommt, ist nach Sinn und Zweck des Gesetzesvorbehalts zu ermitteln. Dieser besteht aus der demokratiebezogenen Perspektive darin zu sichern, dass Entscheidungen von erheblicher Tragweite aus einem transparenten Verfahren hervorgehen, das der Öffentlichkeit Gelegenheit bietet, ihre Auffassungen auszubilden und zu vertreten, und die Volksvertretung anhält, Notwendigkeit und Ausmaß von Grundrechtseingriffen in öffentlicher Debatte zu klären.¹⁸ Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen „alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen ... (Wesentlichkeitstheorie).“¹⁹ Als wesentliche Entscheidungen in diesem Sinne sieht das BVerfG solche Entscheidungen an, die wesentlich für die Ausübung der Grundrechte sind.²⁰ Dem Gesetzesvorbehalt kommt gerade im

¹⁴ Vgl. BVerfGE 33, 125, 158; 41, 251, 259; 45, 400, 417 f.; 47, 46, 78 ff.; 48, 210, 221; 49, 89, 126; 83, 130, 142.

¹⁵ Vgl. BVerfGE 45, 400, 418; 57, 295, 321; 58, 257, 268.

¹⁶ BVerfGE 40, 237, 249; ebenso etwa Ossenbühl, HStR III, 2. Aufl., § 62 Rn. 32.

¹⁷ Vgl. Erichsen, Staatsrecht und Verfassungsgerichtsbarkeit I, 3. Auflage 1982, S. 92.

¹⁸ BVerfGE 85, 386, 403 f.

¹⁹ Vgl. exemplarisch BVerfGE 84, 212, 226 m.w.N.

²⁰ BVerfGE 98, 218, 251 ff.; vgl. dazu auch Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 653 f. m.w.N.

Steuerrecht als Eingriffsrecht besondere Bedeutung zu.²¹ Allerdings führt das nicht dazu, dass im Steuerrecht generell ein striktes Delegationsverbot (d.h. ein Gebot für den parlamentarischen Gesetzgeber, alle wesentlichen Fragen selbst zu regeln) gilt.²² Zum Verständnis des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG hat das Bundesverfassungsgericht bereichsspezifisch zum Steuerrecht ausgeführt:

„Ein Gesetz, das eine Steuer einführt und es dem Verordnungsgeber überlässt, das für sie *Wesentliche* zu bestimmen, verstößt gegen das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit. Aus dem Rechtsstaatsprinzip ergibt sich, dass die Ermächtigung an den Verordnungsgeber so bestimmt sein muss, dass schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorhersehbar sein muss, was von dem Bürger gefordert werden kann. Denn mit dem Rechtsstaatsprinzip verbindet sich die Vorstellung, dass das Gesetz dadurch, dass es nach eingehender Beratung im Parlament in einem besonderen, förmlichen Verfahren beschlossen wird, einen größeren Rechtswert verkörpert als eine Verordnung ... Deshalb rechtfertigt es sich, bei der Anwendung des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG an die inhaltliche Bestimmtheit der Ermächtigungsnorm in Eingriffsgesetzen besonders strenge Anforderungen zu stellen.“²³

Dabei führt aber die Tatsache allein, dass eine bestimmte Materie politisch umstritten ist, noch nicht zur Auslösung des Delegationsverbots (Parlamentsvorbehalts).²⁴ Von Bedeutung kann auch sein, inwieweit eine Materie einer gesetzgeberischen Regelung zugänglich ist²⁵ (was im Steuerrecht der Fall ist).

Sofern nicht der strikte Parlamentsvorbehalt (Delegationsverbot) greift, enthält außerdem noch Art. 80 Abs. 1 GG Sicherungsmechanismen, die die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Übertragung von Rechtsetzungskompetenzen auf die Exekutive begrenzen. Danach ist das Gesetz, das zum Erlass von Rechtsverordnungen ermächtigt, nur dann verfassungsmäßig,

²¹ BFH, BStBl. II 1991, 163; Birk, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 650.

²² Ebenso etwa Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 656.

²³ BVerfGE 7, 282, 302 – im dort entschiedenen Fall wurden Normen des UStG für verfassungswidrig und nichtig erklärt, die den Bundesminister der Finanzen ermächtigten, Maßnahmen zum Ausgleich der verschiedenen Umsatzsteuerbelastungen der einstufigen und der mehrstufigen Unternehmen zu treffen und die im UStG verwendeten Begriffe näher zu bestimmen. Auf BVerfGE 7, 282, 302 Bezug nehmend BVerfGE 10, 251, 258 – dort wurde eine Verordnungsermächtigung für verfassungswidrig und nichtig erklärt, die es dem Verordnungsgeber erlaubte zu regeln, ob und inwieweit die Beförderungssteuer nach dem gesetzlich als Besteuerungsgrundlage vorgeschriebenen tatsächlichen Beförderungspreis oder nach dem von ihm festzusetzenden „fiktiven“ Durchschnittsentgelt zu berechnen sei; dies war verfassungswidrig, da erst aus der Verordnung und nicht schon aus dem Gesetz erkennbar sei, „was vom Bürger gefordert werden kann“; auf die beiden vorgenannten Entscheidungen Bezug nehmend BVerfGE 18, 52, 61 – dort wurde eine Ermächtigungsnorm für verfassungswidrig und nichtig erklärt, die es dem Verordnungsgeber überließ, „was er regeln will und wie er es regeln will“; das für die Steuer Wesentliche sei nicht durch Gesetz geregelt gewesen, da nicht aus dem Gesetz erkennbar und voraussehbar war, „was von dem Bürger gefordert werden kann“; vgl. ferner außerhalb des Steuerrechts auf BVerfGE 7, 282, 302 Bezug nehmend BVerfGE 41, 251, 266 – dort wurde ebenfalls eine gesetzliche Verordnungsermächtigung für verfassungswidrig erklärt.

²⁴ BVerfGE 49, 89, 126; 98, 218, 251.

²⁵ BVerfGE 76, 1, 75; vgl. auch BVerfGE 80, 137, 163.

wenn „Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt“ werden. Sinn und Zweck dieser Begrenzung in Art. 80 Abs. 1 GG ist es,

„das Parlament daran zu hindern, sich seiner Verantwortung als gesetzgebende Körperschaft zu entäußern. Es soll nicht einen Teil seiner Gesetzgebungsmacht auf die Exekutive übertragen können, ohne die Grenzen dieser Befugnis bedacht und diese nach Tendenz und Programm so genau umrissen zu haben, dass schon aus der Ermächtigung erkennbar und voraussehbar ist, was dem Bürger gegenüber zulässig sein soll.“²⁶ Art. 80 GG will dem Parlament die „Flucht aus der Verantwortung“ versperren.²⁷

Auch wenn und soweit eine Delegation nach den Grundsätzen des Parlamentsvorbehalts zulässig ist, verlangt Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG die Einhaltung bestimmter Grenzen:²⁸

- So muss der Gesetzgeber selbst die Entscheidung getroffen haben, welche Fragen durch Verordnung geregelt werden sollen, welche Grenzen der Ermächtigungsadressat zu beachten hat und welchem Ziel die Regelung dienen soll (Selbstentscheidungsformel).
- Außerdem muss sich aus dem Gesetz selbst ergeben, welches Programm durch die Rechtsverordnung normiert werden soll (Programmformel).
- Und schließlich muss voraussehbar sein, in welchen Fällen und mit welcher Tendenz der Ermächtigungsadressat von ihr Gebrauch machen wird und welchen Inhalt die aufgrund der Ermächtigung erlassene Rechtsverordnung haben kann (Vorhersehbarkeitsformel).

Für das Steuerrecht ergibt sich aus diesen Kriterien, dass die wesentlichen Merkmale des Steuertatbestandes (Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz) nicht in einer Rechtsverordnung, sondern in einem förmlichen Gesetz geregelt sein müssen und dass der Steuerpflichtige aus der gesetzlichen Ermächtigung entnehmen können muss, mit welcher Steuerbelastung er zu rechnen hat.²⁹ Eine Rechtsverordnung darf ein Parlamentsgesetz nicht ersetzen, sondern nur konkretisieren. Allerdings ist die Grenze zwischen unzulässiger selbstständiger Regelung und zulässiger konkretisierender und präzisierender Regelung abstrakt nicht immer einfach zu bestimmen.³⁰

²⁶ BVerfGE 78, 249, 272.

²⁷ BVerfGE 34, 52, 60; Ossenbühl, HStR V, 3. Aufl., § 103 Rn. 15.

²⁸ Zum Folgenden Birk, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rn. 668 m.w.N.

²⁹ Birk in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rn. 667; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rn. 192.

³⁰ Drüen in Tipke/Kruse, § 3 AO Rn. 37.

b) *Anwendung auf den Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts*

Im Eingriffsrecht muss der parlamentarische Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die „wesentlichen Fragen“ selbst regeln, auch das Wesentliche einer Steuer, wie das BVerfG mehrfach ausdrücklich entschieden hat³¹. Der Steuersatz darf ebenso wenig ins Belieben des Verordnungsgebers gestellt werden wie die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wenn der Gesetzgeber nicht schon klar die Richtung vorgibt, wonach der Verordnungsgeber die Berechnung oder technische Details ausrichten soll. Die Bewertung von Betriebsvermögen ist – gerade auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 117, 1, Leitsatz 1 und S. 33 ff.) – der Dreh- und Angelpunkt für eine gleichheitsgerechte Besteuerung. Abgesehen von technischen Details, die nur noch eine parlamentarisch getroffene Grundentscheidung umsetzen, muss das Parlament hier die wesentlichen Entscheidungen selbst treffen. Die Behandlung im Parlament dient zudem der öffentlichen Diskussion. Diese Entscheidung, die maßgeblich über die Höhe der später zu entrichtenden Steuer entscheidet, muss dem Parlament vorbehalten bleiben.

Auch das Bundesverfassungsgericht scheint in seinem Beschluss vom 7.11.2006 wie selbstverständlich davon ausgegangen zu sein, dass der Gesetzgeber die Frage der Bewertungsmethode selbst regeln würde: Nachdem das BVerfG zunächst festgestellt hat, dass der Gesetzgeber sich beim ersten Schritt – also auf der Ebene der Bewertung – am gemeinen Wert zu orientieren habe, führt es aus:

„In der Wahl der Wertermittlungsmethode, derer er sich zur Bestimmung des gemeinen Werts von Vermögensgegenständen bedient, ist der Gesetzgeber hingegen grundsätzlich frei. Inwieweit die praktische Umsetzung einer gleichheitsgerechten, am Verkehrswert orientierten Bewertung auch bei Zugrundelegung verschiedener Wertermittlungsmethoden für einzelne Gruppen von Vermögensgegenständen möglich ist, ist zunächst keine verfassungsrechtliche Frage, sondern ein *im Gesetzgebungsverfahren zu lösendes* steuertechnisches *Problem*. Es ist insoweit nicht Sache des Bundesverfassungsgerichts, nachzuprüfen, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat.“³² (Hervorhebung nur hier.)

Diese Formulierungen zeigen auch, dass es – trotz der Verpflichtung des Gesetzgebers auf die Ermittlung des gemeinen Werts – noch Spielräume gibt, mit welcher Methode die Annäherung an den gemeinen Wert erreicht werden kann (und deren Ausfüllung das BVerfG dem

³¹ Nachweise oben.

³² BVerfGE 117, 1, 36.

Gesetzgeber überlassen möchte, also auch selbst nicht überprüfen möchte). Das bedeutet aber auch, dass der Gesetzgeber diese Spielräume nicht an die Exekutive delegieren kann, die dann ohne öffentliche Diskussion entsprechende Methoden verbindlich machen könnte.

Fraglich ist auch, ob der Gesetzgeber die wesentlichen Vorentscheidungen bereits selbst getroffen hat und der Verordnungsgeber nur noch einen eng umsteckten Rahmen ausfüllen müsste. Die Gesetzesbegründung führt aus:

„Das Betriebsvermögen sowie Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser ist, soweit er nicht in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abgeleitet werden kann, die weniger als ein Jahr zurückliegen, unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke – üblichen Methode zu schätzen. Als Mindestwert wird die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Unternehmens abzüglich der Schulden festgelegt.

Einzelheiten sollen in einer Rechtsverordnung geregelt werden, in welcher auch der Kapitalisierungszinssatz festgelegt wird.“³³

Angesichts der zentralen Rolle des Kapitalisierungszinssatzes für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und angesichts der Tatsache, dass es – abgesehen etwa von börsennotierten Anteilen – „den einen objektiven einzig richtigen Wert“ eines Wirtschaftsguts oder Unternehmens nicht gibt³⁴, genügt die Delegation der Wertermittlung für Betriebsvermögen an den Verordnungsgeber weder den Anforderungen des Parlamentsvorbehalts noch den Voraussetzungen des Art. 80 GG, der die Zulässigkeit der Delegation von Rechtsetzung an die Exekutive begrenzt. Entgegen der Gesetzesbegründung handelt es sich insoweit nicht um technische Einzelheiten, sondern um entscheidende Parameter für die Höhe der Steuerbelastung. Die Festlegung des Kapitalisierungszinssatzes ist mathematisch für die Ermittlung der Steuerschuld ebenso bedeutsam wie die Festlegung des Steuersatzes (Tarifs). Beide Faktoren beeinflussen in gleicher Weise das Produkt der Rechenoperation: die Steuerschuld.

„Der Wert einer Sache ist weder eine Eigenschaft derselben noch überhaupt eine Tatsache, sondern vielmehr eine Meinungsache.“³⁵ Je nach der zugrunde gelegten Bewertungsmethode

³³ BT-Drucks. 16/7918, S. 23 f.

³⁴ Zutreffend Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage 2008, § 13 Rn. 11. Vgl. auch Hey, JZ 2007, 564 (569), die zutreffend darauf hinweist, dass die Ermittlung von Verkehrswerten ohne Realisationsakt bei nicht marktgängigen Wirtschaftsgütern mit erheblicher Unsicherheit, mindestens aber mit Kosten verbunden sei.

³⁵ H.V. Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 2. Auflage 1898, S. 293.

kann der Wert, der die entscheidende Ausgangsgröße für die Bemessungsgrundlage bildet, ganz unterschiedlich ausfallen.

Zwar sollen nach dem Gesetzentwurf Mindestwerte festgeschrieben werden, eine den Verordnungsgeber bindende Marschroute wird der Gesetzgeber danach aber der Exekutive offensichtlich nicht vorzeichnen wollen. Der Gesetzgeber selbst wird nach dem geplanten Entwurf also nicht selbst das Programm abstecken. Dies genügt weder den Anforderungen des verfassungsrechtlichen Parlamentsvorbehalts noch den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 GG.

Würde der Gesetzgeber (alternativ) keine Verordnungsermächtigung vorsehen, sondern lediglich die Bewertung nach dem gemeinen Wert im Gesetz festschreiben, so wäre diese Norm nicht bestimmt genug. Denn der gemeine Wert lässt sich nur dann recht einfach und eindeutig ermitteln, wenn kurz zuvor eine Veräußerung unter fremden Dritten, also ein Test des Werts am Markt, stattgefunden hat. Im Übrigen aber, wenn solche zeitnahen Veräußerungen unter fremden Dritten nicht stattgefunden haben, hängt die Bewertung entscheidend von der Anwendung der jeweiligen Bewertungsmethode ab. Wenn das Gesetz in solchen Fällen lediglich auf „den gemeinen Wert“ abstellen würde, so würde das den rechtsstaatlichen Bestimmtheitsanforderungen nicht genügen, weil der Gesetzgeber sich (wie oben dargelegt) seiner Verantwortung zur Regelung der wesentlichen Fragen (wozu die Konkretisierung der Methode der Wertermittlung zählt) nicht entziehen darf und zumal zweifelhaft wäre, inwieweit die Gerichte an später zu erlassende Verwaltungsvorschriften gebunden wären.³⁶

2. Einheitlicher Kapitalisierungszinssatz

a) Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Der Gesetzgeber darf nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Massenvorgänge im Bereich des Steuerrechts zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität typisierend und pauschalierend erfassen. Er darf daher in weitem Umfang Besonderheiten des einzelnen Falls oder auch einzelner Gruppen vernachlässigen. Jedoch

³⁶ Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften binden die Gerichte nicht, die Rechtsprechung nimmt aber eine partielle Bindung an Bewertungsrichtlinien an, sofern deren Anwendung nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt. Vgl. dazu näher Wernsmann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 5 AO Rn. 190 ff., 198 ff. m.w.N.

müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.³⁷ Außerdem darf die gesetzliche Typisierung nicht den atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.³⁸

b) Überprüfung des Gesetzesentwurfs

Die Frage eines **einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes** bei der Ermittlung des Ertragswertes von Betriebsvermögen betrifft die Frage der Reichweite der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber darf nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts typisieren und pauschalisieren, allerdings muss er den typischen Fall realitätsgerecht erfassen. Wenn in einer Vielzahl von Fällen (und nicht nur in wenigen atypisch gelagerten Fällen) die Annahmen des Gesetzgebers unzutreffend sind, sind die Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers überschritten. Erfasst die gesetzgeberische Gleichbehandlung verschiedener Sachverhalte nur ausnahmsweise auch einen atypischen Fall, ist das Gesetz verfassungsmäßig, aber es kommen dann Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall in Betracht.

Es handelt sich dann, wenn die vom BVerfG aufgestellten Anforderungen an eine zulässige Typisierung nicht vorliegen, um eine unzulässige Gleichbehandlung von Ungleichem durch den Gesetzgeber, die wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ist.

Die Festlegung eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes ohne die Möglichkeit des Nachweises eines tatsächlich niedrigeren Werts („Öffnungsklausel“) überschreitet die Grenzen einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung, wenn der Kapitalisierungszinssatz nicht in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine überhöhte Bewertung vermeidet. Die Unternehmen weisen jeweils unterschiedliche branchen- und größenabhängige Risiken auf, die sich im Risikozuschlag widerspiegeln, der im Kapitalisierungszinssatz enthalten ist. Für jedes Unternehmen existiert ein individueller Kapitalisierungszinssatz. Der reziproke Wert des Zinssatzes ergibt den Vervielfältiger, bezogen auf den Unternehmensgewinn (siehe IDW Standard S 1). Die als Anlage beigefügten sog. Multiples belegen, welche Bandbreite bei den Vervielfältigern besteht.

³⁷ BVerfGE 110, 274, 292; 117, 1, 31. Vgl. auch BVerfGE 112, 164, 181: Der Gewinn an Praktikabilität des Verfahrens müsse erheblich ins Gewicht fallen.

³⁸ BVerfGE 112, 268, 280 f.; 117, 1, 31.

Eine solche Annahme des Gesetzgebers, dass ein einheitlicher Kapitalisierungszinssatz unabhängig von Größe und Branche existiert, würde sich nicht realitätsgerecht am typischen Fall orientieren und nicht den vielfältigen Besonderheiten der einzelnen Unternehmen Rechnung tragen. Sie verstößt daher, wenn der zugrunde gelegte Kapitalisierungszinssatz in einer Vielzahl von Fällen und nicht nur in atypisch gelagerten Ausnahmefällen zu einer überhöhten Bewertung führt, gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sofern keine Öffnungsklausel existiert, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren Wertes eröffnet.

III. Verstößt die Doppelbelastung der stillen Reserven im Betriebsvermögen mit Erbschaft- und Einkommensteuer gegen das Grundgesetz?

1. Nebeneinander von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer – Grundsatzfragen

Das Nebeneinander des Zugriffs durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ist grundsätzlich verfassungsrechtlich legitim. Die Erbschaftsteuer ist in Deutschland traditionell als Erbanfallsteuer und nicht als Nachlasssteuer ausgestaltet. Die Erbschaftsteuer greift also in ihrer bisherigen und weiterhin geplanten Form nicht auf die Leistungsfähigkeit des Erblassers zu, dessen Vermögen einer „Schlussbesteuerung“ unterworfen werden soll, sondern erfasst den Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit beim Erben (Bereicherung des Erben).³⁹

Erfasst werden unterschiedliche Leistungsfähigkeitssteigerungen aufgrund unterschiedlicher Grundentscheidungen des Gesetzgebers. Auch die Finanzverfassung führt die Erbschaftsteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG) eigens neben der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 3 GG) auf. Beide Steuern erfassen zwar den Hinzuerwerb von Vermögen.⁴⁰ Beide Steuern unterliegen jedoch unterschiedlichen Freibeträgen, unterschiedlichen Steuersätzen, unterschiedlichen Regeln über die Steuerschuldnerschaft. Die verfassungsrechtliche Differenzierung zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer in Art. 106 GG sowie die Anknüpfung an erwirtschaftete Vermögenszuwächse einerseits sowie unentgeltliche Zuwendungen andererseits bestätigen, dass es um zwei unterschiedliche Steuergegenstände geht. Deshalb kann die Erbschaftsteuer (jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht) nicht als Einkommensteuer i.w.S. bezeichnet werden.⁴¹ Das Grundgesetz ordnet Leistungsfähigkeitssteigerungen durch i.d.R. am Markt erwirtschaftetes Einkommen einerseits und durch unentgeltlich erfolgte Vermögenszuwächse andererseits zwei unterschiedlich benannten Steuern zu, indem es in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 GG systematisch trennt. Deshalb kann nicht durch eine systematisierende Klassifizierung (gemeinsamer Oberbegriff Hinzuerwerb) die Erbschaftsteuer als Einkommensteuer i.w.S. bezeichnet werden und aus dieser Klassifizierung dann – gleichsam „vorpositiv“⁴² – gefolgert werden, dass Erbschaftsteuer und Einkommensteuer deshalb so aufeinander abzustimmen seien, dass möglichst keine Überschneidungen entstehen.⁴³

³⁹ Vgl. BVerfGE 117, 1, Leitsatz 2a und S. 33.

⁴⁰ Birk, Steuerrecht, 10. Auflage 2007, Rn. 81, 82, 84.

⁴¹ So aber (zumindest aus steuersystematischer Sicht) Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage 2008, § 13 Rn. 103 m.w.N.

⁴² Vgl. BVerfGE 116, 164, 198.

⁴³ So aber Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Auflage 2008, § 13 Rn. 103.

Das Nebeneinander zweier Steuern, die auf denselben Steuergegenstand zugreifen, ist nicht von vornherein verfassungswidrig.⁴⁴ So kennt das geltende Steuerrecht etwa – verfassungsrechtlich unbedenklich – das Nebeneinander von besonderen Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer.

Ein mehrfacher Steuerzugriff auf denselben Steuergegenstand mittels verschiedener Steuerarten könnte allenfalls dann verfassungswidrig sein, wenn die steuerliche Gesamtbelastung aus beiden steuerlichen Zugriffen infolge eines kumulativen oder additiven Grundrechtseingriffs zu einer übermäßigen Besteuerung führt.⁴⁵ Ein Hinzutreten von Einkommensteuer zur Erbschaftsteuer kann zu einem sog. additiven Grundrechtseingriff führen, der in besonders gelagerten Fällen zu einer unzulässigen Mehrfachbelastung führen kann. Dies ist dann der Fall, wenn die Gesamtbelastung die Übermaßgrenze, die spätestens bei einer erdrosselnden Wirkung erreicht ist,⁴⁶ überschreitet.

Diese Argumentation (Verbot der Doppelbelastung bereits versteuerten Einkommens) verwendet das Bundesverfassungsgericht – allerdings einkommensteuerimmanent und in erster Linie gleichheitsrechtlich (im Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Sozialversicherungrentnern einerseits und Pensionären andererseits) fundiert – etwa bei der Frage der Altersbesteuerung. Danach ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen verpflichtet, die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen (in der Ansparphase⁴⁷) und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen (in der Versorgungsphase) so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird.⁴⁸ Das BVerfG hat – allerdings bezogen auf die Grundsystematik des Einkommensteuerrechts und damit abstellend auf die Grundentscheidung des Gesetzgebers – formuliert:

„Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögensmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“⁴⁹

⁴⁴ A.A. offensichtlich Hey, JZ 2007, 564 (566), die bei fehlender Abstimmung zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ohne weiteres einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot annimmt.

⁴⁵ Zu weitgehend Hey, JZ 2007, 564 (566), wonach eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer – offensichtlich unabhängig von der Höhe der Belastung aus beiden Steuern – „gegen das Übermaßverbot verstoßen (dürfte)“.

⁴⁶ Wernsmann, NJW 2006, 1169 ff.

⁴⁷ Genau genommen basiert die gesetzliche Rentenversicherung nicht auf dem Kapitaldeckungsverfahren, so dass nichts angespart wird, sondern auf dem Umlageverfahren. BVerfGE 54, 11, 26 lässt diese technische Ausgestaltung jedoch mit Recht außer Acht.

⁴⁸ BVerfGE 105, 73, Leitsatz 3 und S. 122 f.

⁴⁹ BVerfGE 105, 73, 123.

Beispiel: Wer am Ende des Jahres 01 1000 Euro auf ein Sparbuch einzahlt und am Ende des Jahres 02 Zinsen in Höhe von 40 Euro erhält, der muss – wenn die 1000 Euro bereits versteuert worden sind – nur 40 Euro Zinsen versteuern. Hat der Gesetzgeber hingegen das Modell der nachgelagerten Besteuerung eingeführt, konnte der Steuerpflichtige also die angesparten 1000 Euro von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen, so muss er im Zeitpunkt des Entsparens nicht nur 40 Euro Zinsen, sondern auch die 1000 Euro versteuern – sog. nachgelagerte Besteuerung (auf die die Altersbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz umgestellt wurde).

Der Sache nach handelt es sich in allen Fällen einerseits – freiheitsrechtlich gesprochen – um eine Übermaßbesteuerung wegen doppelten steuerlichen Zugriffs, andererseits – gleichheitsrechtlich gesprochen – um eine benachteiligende Doppelerfassung, der andere Steuerpflichtige nicht ausgesetzt sind. Freiheitsrechtlich führt ein doppelter steuerlicher Zugriff jedenfalls dann zu einer Übermaßbesteuerung, wenn eine erdrosselnde Besteuerung vorliegt. Diese ist jedenfalls dann erreicht, wenn dem Steuerpflichtigen von der Erbschaft gar nichts mehr verbleibt.

Gleichheitsrechtlich ergeben sich noch strengere Maßstäbe: Es bedarf vor dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG) der Rechtfertigung, wieso es in einem Fall zur Mehrfachbesteuerung kommt, in anderen Fällen hingegen nicht.

2. „Doppelter“ Zugriff durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer auf stille Reserven beim Erben dem Grunde nach gerechtfertigt

Eine Mehrfachbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer erscheint gerechtfertigt, sofern die Erbschaftsteuer den Wert des zugewandten Gegenstands beim Erben mit dem Verkehrswert zutreffend erfasst und die Einkommensteuer im Wege der Nachversteuerung stiller Reserven, die beim Erblasser noch nicht der Einkommensteuer unterlegen hatten, auf den (vollen) Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Realisierung (insbes. Veräußerung) zugreift. Bei der vom Erben im Zeitpunkt der Veräußerung auf die realisierten stillen Reserven zu entrichtende Einkommensteuer handelt es sich nämlich teilweise um die latente Einkommensteuer beim Erblasser, die dieser auf die stillen Reserven hätte entrichten müssen, wenn er im Todeszeitpunkt den Gewinn realisiert hätte.⁵⁰ Insoweit ist es vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt und folgerichtig, einerseits erbschaftsteuerlich das Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen, weil das dem Wert der Bereicherung entspricht, andererseits aber einkommensteuerlich die vom Erblasser erwirtschafteten Vermögenszuwächse, die bei diesem noch

⁵⁰ So auch etwa Mellinghoff, DStJG 22 (1999), 127 ff.

nicht der Einkommensteuer unterlegen haben, im Zeitpunkt der Realisation beim Erben nachträglich der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Beispiel (1): Erblasser E überträgt eine 10%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft K-AG (Anschaffungskosten: 1 Euro; gemeiner Wert im Zeitpunkt der Veräußerung: 100 Mio. Euro) schenkweise (unentgeltlich) auf seinen Neffen N. N veräußert die Beteiligung anschließend (Veräußerungserlös: 100 Mio. Euro).

Erbschaftsteuerlich hat N infolge der unentgeltlichen Zuwendung seitens des E 100 Mio. Euro zu versteuern. Bei einem nach dem ErbStRG-Entwurf geplanten Steuersatz in Steuerklasse II von 50 % fallen bei N also 50 Mio. Euro Erbschaftsteuer an, die N zu zahlen hat.

Einkommensteuerlich hat N infolge der Weiterveräußerung einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100 Mio. Euro erzielt, da ihm die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb zugerechnet werden (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG). Der Gewinn beträgt 100 Mio. Euro, steuerpflichtig sind nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) 60 %, also 60 Mio. Euro. Bei einem angenommenen persönlichen Steuersatz von 45 % (vgl. § 32a EStG) bei N muss N also zusätzlich zur Erbschaftsteuerbelastung von 50 Mio. Euro weitere 27 Mio. Euro ($45 \% * 60 \text{ Mio. Euro}$) Einkommensteuer zahlen, insgesamt trägt er also infolge Erhalt und Weiterveräußerung der Beteiligung im Wert von 100 Mio. Euro eine Steuerbelastung in Höhe von 77 Mio. Euro.

Die Erbschaftsteuerbelastung erfasst die Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Höhe von 100 Mio. Euro, die Einkommensteuerbelastung soll die Steigerung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Veräußerungsgewinn erfassen. Würde der Veräußerungsgewinn (Differenz zwischen Veräußerungserlös abzüglich Werbungskosten einerseits und Anschaffungskosten andererseits) steuerlich nicht in voller Höhe erfasst, so bliebe dieser (nunmehr durch Veräußerung realisierte) Veräußerungsgewinn systemwidrig gänzlich unbesteuert, nur weil zwischenzeitlich ein Wechsel des Rechtsträgers der Anteile stattgefunden hat. Hätte E den Anteil nicht übertragen, hätte er den Veräußerungsgewinn ebenfalls versteuern müssen.

3. Gleichheitswidrigkeit der unterschiedlichen steuerlichen Gesamtbelastung von Erben je nach Höhe der von ihnen übernommenen stillen Reserven

a) Ungleichbehandlung von Erben je nach Höhe der von ihnen übernommenen stillen Reserven

Problematisch erscheint aber, dass es zu einer **höheren Gesamtbelastung des Erwerbers** kommt, wenn die erworbenen Anteile **hohe stille Reserven** enthalten, und zu einer **niedrigeren Belastung**, wenn die erworbenen Anteile **nur geringe stille Reserven** enthalten.

Dazu zum Vergleich die folgenden Beispiele:

Beispiel (2): E veräußert im Beispiel (1) kurz vor der Schenkung die Anteile an der K-AG für 100 Mio. Euro und schafft vom Veräußerungserlös (abzüglich Steuern) Anteile an der X-AG an, die er sofort unentgeltlich auf N überträgt. Was ändert sich?

E realisiert den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn jetzt selbst und muss auf diesen 27 Mio. Euro Einkommensteuer zahlen (§§ 17, 3 Nr. 40 EStG). Für 73 Mio. schafft er die Anteile an der X-AG (gemeiner Wert: 73 Mio. Euro) an, die er unmittelbar auf N überträgt und die bei N (Steuerklasse II) nunmehr mit 50 % der Erbschaftsteuer unterliegen. N zahlt also 36,5 Mio. Euro Erbschaftsteuer.

Die Gesamtsteuerbelastung bei E und N beträgt hier nur 63,5 Mio. Euro, in Beispiel 1 dagegen, in dem N den Gewinn realisiert, 77 Mio. Euro.

Beispiel (3): Wie Beispiel (1), allerdings betragen die Anschaffungskosten bei E ursprünglich 100 Mio. Euro.

Die Erbschaftsteuerbelastung bei N bleibt gleich (zugrunde gelegt wird der gemeine Wert des unentgeltlich erworbenen Anteils an der K-AG in Höhe von 100 Mio. Euro). Sie beträgt 50 Mio. Euro.

Die Einkommensteuerbelastung beträgt allerdings 0 Euro, da N keine stillen Reserven von E „übernommen“ hat.

Es bedarf vor dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) der Begründung, wieso es zu einer um so höheren Steuerbelastung kommt, je mehr stille Reserven im übertragenen Vermögen enthalten sind.

Dieser Effekt beruht darauf, dass der Erbe infolge der Fortführung der historischen Anschaffungskosten des Erblassers zwar die sog. latente Einkommensteuer des Erblassers tragen muss,

diese aber erbschaftsteuerlich nach dem ErbStRG-Entwurf nicht als Nachlassverbindlichkeit soll abziehen können.⁵¹

Nach dem einfachrechtlich zugrunde gelegten sog. Stichtagsprinzip sind nur solche Schulden des Erblassers berücksichtigungsfähig, die schon im Zeitpunkt des Übergangs entstanden waren. Gleichwohl kann das Stichtagsprinzip verfassungsrechtlich die Ungleichbehandlung von Erben, die hohe stille Reserven übernehmen, einerseits und solchen Erben, die nur geringe stille Reserven übernehmen, andererseits nicht rechtfertigen; Gleiches gilt für etwaige administrative Schwierigkeiten wegen des möglicherweise langen Zeitraums zwischen Realisierung (insbes. Veräußerung) und Eintritt des Erbfalls.⁵²

b) Folgerichtige Ausgestaltung der Einkommen- bzw. Erbschaftsteuer nur durch Anrechnung von gezahlter Einkommensteuer auf Erbschaftsteuer bzw. Anrechnung gezahlter Erbschaftsteuer auf Einkommensteuer

Es erscheint nur konsequent, die sog. latente Einkommensteuer, die auf den noch vom Erblasser erwirtschafteten Wertzuwächsen lastete, aber mangels Realisierungstatbestands noch nicht ausgelöst und über den Zustand der Latenz hinausgewachsen war, als Nachlassverbindlichkeit bei der Ermittlung der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen.⁵³ Folgerichtig erscheint eine Lösung, die die Schmälerung des Werts des Nachlasses durch die latente Einkommensteuer des Erblassers, die auf den stillen Reserven lastet, beim Erben im Rahmen der Erbschaftsteuer berücksichtigt.⁵⁴ Nur so kann die auf bloßen Zufällen beruhende Ungleichbelastung ausgeschaltet werden, die sich daran orientiert, wie hoch die im übergegangenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven sind. Der Gesetzgeber könnte typisierend die latente Einkommensteuer des Erblassers auf die stillen Reserven ermitteln und später bei Realisierung die Erbschaftsteuer entsprechend reduzieren.

⁵¹ Eine verfassungskonforme Auslegung des ErbStRG, die auch die Rechtsprechung vornehmen könnte, kommt daher nicht in Betracht. Grenzen der Auslegung zeigen die üblichen Auslegungsmethoden auf. Nach Wortlaut, Systematik (Stichtagsprinzip) und bewusster Abschaffung der alten Harmonisierungsregel des § 35 EStG a.F. durch den Gesetzgeber kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein solches Ergebnis dem Gesetz als eine mögliche Auslegungsvariante entnommen werden kann.

⁵² A. A. wohl Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Anm. 6 (Stand: Lfg. 187 – Feb. 1997).

⁵³ Ebenso Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Anm. 11, 12 (Stand: Lfg. 187 – Feb. 1997).

⁵⁴ Vgl. auch Wendt, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Anm. 6 a.E., nach dessen Auffassung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten eine Doppelbelastung abzulehnen sei, der aber noch keinen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz durch die Beseitigung der Anrechnungsvorschrift annimmt.

Die Notwendigkeit einer solchen Abstimmung von Einkommen- und Erbschaftsteuer zur Vermeidung systemwidriger Doppelerfassungen sah früher auch der Gesetzgeber, der in § 35 EStG a.F. eine diesem Zweck dienende Regelung geschaffen hatte. Allerdings reduzierte sich danach – nicht konsequent – die Einkommensteuer in solchen Fällen, nicht die Erbschaftsteuer. Die Anrechnungsvorschrift des § 35 EStG a.F. wurde vom Gesetzgeber aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung mit Wirkung ab VZ 1999 beseitigt, obwohl dadurch eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Doppelbelastung von Einkünften mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer eintrete.⁵⁵

⁵⁵ Vgl. BT-Drucks. 14/23, S. 183.

IV. Werden die geplanten Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit gerecht?

Verschonungstatbestände führen zu Ungleichbehandlungen, die vor Art. 3 Abs. 1 GG der Rechtfertigung bedürfen. Das Bundesverfassungsgericht hat solche Verschonungstatbestände grundsätzlich für zulässig erachtet, wenn in einem ersten Schritt die Bewertung der vererbten Gegenstände zutreffend erfolgt ist. Es koppelt die Zulässigkeit an bestimmte Kriterien: Der Gesetzgeber muss das Lenkungs- oder Förderziel erkennbar verfolgt haben, der Verschonungstatbestand muss hinreichend zielgenau auf das Lenkungs- oder Förderziel abgestimmt sein und der Verschonungstatbestand muss seinerseits gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.⁵⁶

Zwar erkennt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber weite Gestaltungsspielräume bei der Verfolgung von Lenkungs- und Förderzielen zu. Gerade angesichts des erheblichen Umfangs der geplanten Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen ist aber einerseits eine zielgenaue Umsetzung der Förderziele im gesetzlichen Tatbestand zwingend geboten und dürfen andererseits die Verschonungstatbestände weder die Adressaten der Vergünstigung übermäßig in ihren Freiheitsrechten einschränken noch gleichheitswidrig ausgestaltet sein.

1. Abgrenzung des begünstigten Personenkreises, insbes. Ausgrenzung von Verwaltungsvermögen

Der Gesetzgeber ist in der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, weitgehend frei.⁵⁷ Insbesondere der Erste Senat des BVerfG kontrolliert hinsichtlich der sachgerechten Abgrenzung der begünstigten von den nicht begünstigten Gruppen nur die Einhaltung äußerster Grenzen. Er formuliert: „Aus einer Steuervergünstigung für eine Gruppe erwächst aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch einer anderen Gruppe auf eine andere Steuervergünstigung, die wirtschaftlich zu einer vergleichbaren Entlastung führt.“⁵⁸ Der Subventionszweck muss danach gemeinwohlbezogen sein und der Gesetzgeber darf verschiedene gemeinwohlbezogene Zwecke verfolgen und gewichten sowie aus sachlichen Gründen unterschiedliche Zwecke als maßgebend für die Behandlung der je verschiedenen Gruppen ansehen.⁵⁹ Angesichts des weiten Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers in diesem Bereich erscheint es eher unwahrscheinlich, dass das Bundesverfassungsgericht die

⁵⁶ Ständige Rechtsprechung, zuletzt BVerfGE 117, 1, 31 ff.

⁵⁷ BVerfGE 110, 274, 293; 117, 1, 32.

⁵⁸ BVerfGE 110, 274, Leitsatz 3 und S. 293, 299, 303.

⁵⁹ BVerfGE 110, 274, 299.

gesetzgeberische Abgrenzung zwischen Erben von begünstigtem und Erben von nicht begünstigtem Vermögen als gleichheitswidrig verwerfen wird, sofern der Gesetzgeber vertretbare Abgrenzungskriterien gewählt hat.

Zweifel bestehen insoweit an der Sachgerechtigkeit des vorgesehenen undifferenzierten Ausschlusses von Verwaltungsvermögen aus dem Verschonungsstatbestand des § 13a ErbStG-E. Unter dem Gesichtspunkt der Gemeinwohlförderung kann auch gefragt werden, inwieweit privates Wohnimmobilienvermögen nicht auch gefördert werden sollte, da das Privateigentum angesichts der Sozialbindung des Eigentums und der diese konkretisierenden Mieterschutzrechte ebenfalls gemeinwohldienlich eingesetzt wird. Zweifelhaft erscheint auch, dass etwa eine Bierbrauerei grundsätzlich mit Verschonung auf die nächste Generation übertragen werden kann, nicht aber dann, wenn die Brauerei zugleich im Anlagevermögen überwiegend Brauereigaststätten hält, die sie an fremde Betreiber verpachtet und darüber den Absatz ihrer Produkte sicherstellt, mit dem verpachteten „Verwaltungsvermögen“ also ihre Absatzchancen und damit ihre wirtschaftliche Existenz sichert. Auch wenn insoweit angesichts des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers in diesem Bereich wohl noch nicht von einer Verfassungswidrigkeit der Ungleichbehandlungen auszugehen ist, so wird die Regelung doch zumindest zu einer unerfreulichen Komplizierung und Erschwerung des Verwaltungsvollzugs führen und wirft zumindest rechtspolitisch die Frage auf, ob die Regelung sinnvoll ist.

2. Kopplung an die Lohnsumme

Die geplanten Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen dienen dem Zweck des Arbeitsplatzerhalts im übergegangenen Unternehmen. Die Verschonung von Betriebsvermögen ist u.a. daran gekoppelt, dass im Zeitraum von 10 Jahren nach dem Übergang oder der Übertragung in keinem Jahr die Lohnsumme geringer ist als 70 Prozent der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten 5 Jahre davor.⁶⁰ Die Erhaltung von Arbeitsplätzen ist ein legitimer Gemeinwohlbelang, den der Gesetzgeber verfolgen darf. Er gibt dem Steuerpflichtigen einen Anreiz, die Arbeitsplätze im Unternehmen zu erhalten, wofür sich im Gegenzug die geschuldete Erbschaftsteuer ermäßigt.

⁶⁰ Vgl. BT-Drucks. 16/7918, S. 24.

a) *Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Abgrenzung des begünstigten Personenkreises*

Der Gesetzgeber ist in der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, weitgehend frei.⁶¹ Dies beruht darauf, dass (direkte wie indirekte) **Subventionen grundsätzlich verhaltensbezogen differenzieren**: Wer sich in der vom Gesetzgeber gewünschten Weise verhält, wird durch Leistungen bzw. Steuervorteile „belohnt“. Problematisch erscheint vorliegend jedoch schon, ob diese Prämisse im Erbschaftsteuerrecht unbezogen zugrunde gelegt werden kann. Hinsichtlich der Bindungsintensität des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots (Art. 3 Abs. 1 GG) gilt: Bei *verhaltensbezogenen* Differenzierungen unterliegt der Gesetzgeber einer deutlich weniger strengen Bindung an den Gleichheitssatz als bei solchen Differenzierungen, die der Betroffene *nicht beeinflussen* kann.⁶²

Während in Erbfällen naturgemäß allein der Erbe als derjenige, der die Erbschaftsteuer schuldet, durch sein Verhalten darüber entscheiden kann, ob die Voraussetzungen der Steuervergünstigung vorliegen, liegen die Dinge in Schenkungsfällen anders. Bei Schenkungen unter Lebenden sind sowohl der Beschenkte als **auch der Schenker Steuerschuldner** (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Der Schenker verliert jedoch nach Übertragung des geschenkten Gegenstands auf den Beschenkten die Kontrolle darüber, ob die Voraussetzungen des Vergünstigungstatbestandes eintreten. Gleichwohl hängt die Höhe auch seiner⁶³ Steuerschuld davon ab, ob der Beschenkte den gesetzlichen Voraussetzungen des Verschonungstatbestandes genügt. Insofern liegt – bezogen auf den *Schenker* – anders als im typischen Fall einer Steuervergünstigung jedenfalls keine verhaltensbezogene Differenzierung mehr vor. Eine andere Sichtweise wäre allenfalls denkbar, indem man vorgelagert darauf abstellt, dass der Schenker zivilrechtlich den Beschenkten zu einer Einhaltung der Bedingungen des Steuervergünstigungstatbestandes verpflichten müsste. Dies erscheint jedoch zu weitgehend, da im Vorhinein oft gar nicht erkennbar sein wird, ob die Bedingungen des Verschonungstatbestands wirtschaftlich sinnvoll eingehalten werden können. Im Ergebnis ist daher – bezogen auf den Schenker – grundsätzlich von einer strengen Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz auszugehen, die die üblichen Anforderungen an Steuervergünstigungen, bei denen der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich über einen sehr weiten Gestaltungsspielraum verfügt, verschärft.

⁶¹ BVerfGE 110, 274, 293; 117, 1, 32.

⁶² Grundlegend BVerfGE 88, 87, 96; seitdem ständige Rechtsprechung.

⁶³ § 20 Abs. 1 ErbStG.

Der Verschonungstatbestand ist von einer erkennbaren Entscheidung des Gesetzgebers⁶⁴ getragen. Voraussetzung der Verschonung ist u.a. die Nichtunterschreitung von 70 % der (dynamisierten) Lohnsumme. Damit wird die Erhaltung von Arbeitsplätzen im Unternehmen nach Übergang im Vergünstigungstatbestand erkennbar⁶⁵ abgebildet.

b) Abstimmung auf den Vergünstigungszweck

Außerdem ist der Vergünstigungstatbestand auch hinreichend zielgenau und normenklar⁶⁶ auf den vom Gesetzgeber verfolgten Lenkungszweck (Erhalt von Arbeitsplätzen) abgestimmt. Das Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands⁶⁷ ist also gewahrt, soweit der Gesetzentwurf als Voraussetzung für den 85 %igen Steuerabschlag auf die Nichtunterschreitung von 70 % der früheren durchschnittlichen Lohnsumme abstellt.

Der Gesetzgeber darf (und muss) den von ihm verfolgten Zweck „Arbeitsplatzsicherung“ zielgenau im Vergünstigungstatbestand abbilden.⁶⁸ Bei der Auswahl des Lenkungszwecks hat der Gesetzgeber einen sehr weitreichenden Gestaltungsspielraum. Verfolgt er das Lenkungsziel des Erhalts von Arbeitsplätzen, so ist es hinreichend zielgenau, den Vergünstigungstatbestand im Erbschaftsteuerrecht an die durchschnittliche Höhe der Lohnsumme der fünf vergangenen Jahre zu koppeln.

Fraglich ist, wie die Anforderungen an die Einhaltung der festgelegten Lohnsumme bei unvorhergesehenen Änderungen der unternehmerischen Rahmenbedingungen – in einer „**Krise des Unternehmens**“ – verfassungsrechtlich zu beurteilen sind. Verliert das Unternehmen konjunkturbedingt und unverschuldet Aufträge und muss es daher Arbeitnehmer entlassen, so führt dies zu einem Absinken der Lohnsumme. Die Konzeption des Gesetzgebers führt dazu, dass es dann ausgerechnet im Zeitpunkt der Krise – also gleichsam prozyklisch – zur Nachversteuerung kommt. Der Liquiditätsentzug in diesem Zeitpunkt ist dann geeignet, die Krise des Unternehmens zu verschärfen und möglicherweise zu einem weiteren Arbeitsplatzabbau beizutragen.

⁶⁴ Zu diesem Erfordernis etwa BVerfGE 93, 121, 147 f.; 99, 280, 296; 105, 73, 112; 110, 274, 293; 117, 1, 32, 69.

⁶⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/7918, S. 24.

⁶⁶ Zu diesem Erfordernis s. etwa BVerfGE 117, 1, 34, 69.

⁶⁷ Zu diesem Erfordernis s. etwa BVerfGE 105, 73, 113; 117, 1, 33.

⁶⁸ Das BVerfG sprach in der älteren Rechtsprechung auch von dem Erfordernis „tatbestandlicher Vorzeichnung“ des Lenkungszwecks, BVerfGE 93, 121, 148.

Hier ist einerseits darauf hinzuweisen, dass niemand gezwungen ist, die Steuervergünstigung (Subvention) in Empfang zu nehmen,⁶⁹ die sich an die Einhaltung der Behaltensregeln knüpft. Führen sehr weitgehende Verschonungsregeln zu sehr gravierenden Ungleichbehandlungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die die steuerliche Regelbelastung zu tragen haben, so bedarf diese Verschonung eines hinreichenden rechtfertigenden Grundes.⁷⁰ Die Einhaltung strenger Voraussetzungen ist daher nicht nur verfassungsrechtlich zulässig, sondern im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG auch verfassungsrechtlich geboten. Eine Subvention, die auf Erhaltung von Arbeitsplätzen zielt, muss also in ihren Voraussetzungen sicherstellen, dass das Ziel auch erreicht wird.

Fraglich ist aber, ob die Anknüpfung an die Lohnsumme in allen Fällen zu einer im Hinblick auf das Ziel des Arbeitsplatzerhalts **widerspruchsfreien Ausgestaltung des Verschonungstatbestands** führt. Sieht der Gesetzgeber einen Verschonungstatbestand vor, der der Unternehmensfortführung und dem Erhalt von Arbeitsplätzen dient, so wirkt sich das gesetzgeberische Grundkonzept in der Krise eines Unternehmens kontraproduktiv aus, indem die Schwierigkeiten des Unternehmens durch die Auslösung der Nachversteuerungspflicht ausgerechnet im Zeitpunkt der Krise verschärft werden. Sofern der Liquiditätsentzug die Unternehmensfortführung und die Erhaltung der Arbeitsplätze gefährdet, erscheint es zweifelhaft, ob der Verschonungstatbestand insoweit folgerichtig ausgestaltet ist. Um diesem verfassungsrechtlichen Problem zu begegnen, müsste der Gesetzgeber solchen Fällen, in denen eine Nachversteuerungspflicht im Zeitpunkt der Krise eintreten würde, Rechnung tragen. Zur widerspruchsfreien Erreichung der Ziele des Arbeitsplatzerhalts und der Unternehmensfortführung müsste der Gesetzgeber wohl zumindest einen Stundungstatbestand hinsichtlich des nachzuversteuernden Betrags vorsehen, wenn die Anforderungen an die Aufrechterhaltung der Lohnsumme unverschuldet nicht eingehalten werden können und daher die Nichterreichung der Verschonungsvoraussetzungen eine Nachversteuerungspflicht auslöst.

Eine solche Regelung führt nicht dazu, dass Steuerpflichtige in den Verschonungstatbestand einbezogen werden, denen die Verschonung nach dem Gesetzeszweck nicht gebührt, sondern führt zu einer widerspruchsfreien Förderung des Zwecks des Arbeitsplatzerhalts gerade in Fällen, in denen der Arbeitsplatzerhalt durch den (steuerlich verursachten) Liquiditätsentzug im Zeitpunkt der Krise gefährdet wäre. Auf diesen Zweck müsste der vom Gesetzgeber zu schaffende Ausnahmetatbestand tatbestandlich abgestimmt werden.

⁶⁹ Wieland, Prot. 16/87 der 87. Sitzung des Finanzausschusses vom 5.3.2008, S. 26.

⁷⁰ Wieland aaO.

c) *Unterschiedliche Intensität der Verschonungstatbestände für verschiedene Steuerpflichtige?*

Problematisch erscheint, dass Gesellschafter von Personengesellschaften mit sehr vielen Gesellschaftern wegen der Aneinanderreihung von Fristen kaum je aus der Frist herauswachsen und insofern gegenüber anderen Unternehmern (insbes. Einzelunternehmen als Erben) benachteiligt sein könnten (dazu noch sogleich b). Wegen der Ausgestaltung als Pro-rata-temporis-Regelung (Abschmelzregelung) erscheint das insoweit aber verfassungsrechtlich vertretbar.

3. 15-jährige Haltefrist für Betriebsvermögen

Problematisch erscheint, ob der Vergünstigungstatbestand, der einen 85 %igen Abschlag vorsieht, auch seinerseits **gleichheitsgerecht ausgestaltet** ist.⁷¹ Dies setzt voraus, dass die Begünstigungswirkungen innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig eintreten.⁷² In bestimmten Fällen (insbesondere bei Familienunternehmen mit sehr vielen Gesellschaftern) wird es sehr schwierig werden, je aus der 15-Jahres-Frist für das Halten von Betriebsvermögen bzw. des Betriebs⁷³ herauszukommen, da immer wieder Erbfälle eintreten werden, die stets von neuem die 15-Jahres-Frist in Gang setzen und deren Missachtung – wodurch sich das Problem verschärft – im Sinne einer „Fallbeilregelung“ zum Entfallen des gesamten Steuervorteils (Abschlag von 85 % auf den Wert des begünstigten Betriebsvermögens) führen soll. Zudem unterliegen nicht nur die einzelnen Gesellschaftsanteile der 15-jährigen Mindesthaltefrist, sondern auch auf Gesellschaftsebene selbst die wesentlichen Betriebsgrundlagen selbst, die ebenfalls nicht steuerunschädlich veräußert werden können, solange die Mindesthaltefristen bei den einzelnen Gesellschaftern aneinandergereiht werden. Daraus könnte dann eine faktische Ungleichbehandlung solcher Gesellschafter gegenüber anderen Steuerpflichtigen folgen, weil solche Steuerpflichtige in der Lebenswirklichkeit kaum jemals in den Genuss der endgültigen Steuerfreistellung geraten können.

Entscheidet sich der Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden Einschätzungs- und Gestaltungsspielraums für ein Konzept der Förderung des Erhalts von Arbeitsplätzen und Unternehmen nach Unternehmensübergängen, das steuerliche Ungleichbehandlungen zu arbeits-

⁷¹ Zu diesem Erfordernis etwa BVerfGE 117, 1, 32, 69.

⁷² BVerfGE 117, 1, 32, 69.

⁷³ Vgl. BT-Drucks. 16/7918, S. 24.

marktpolitischen Zwecken vorsieht, so darf der Steuervorteil nicht deshalb unerreichbar sein, weil bestimmte Gruppen von Unternehmen – infolge der Häufigkeit von Erbfällen (etwa bei Familienunternehmen mit sehr vielen Gesellschaftern) – fast durchgängig den 15-jährigen Bindungen der Steuervergünstigungsnorm unterliegen. Wegen der geplanten Fallbeilregelung besteht ein erheblicher motivationsbeeinflussender Druck, keinerlei Umstrukturierungen vorzunehmen. Weniger problematisch erscheint hingegen die Abschmelzregelung bei Nichterreichen der geforderten Lohnsumme, weil insoweit nur in denjenigen Jahren, in denen die Mindestlohnsumme nicht erreicht wurde, der Steuervorteil entfallen soll.⁷⁴

Die an Lohnsumme und Betriebsfortführung anknüpfenden Klauseln sind zwar einerseits eine Steuervergünstigung, wirken aber andererseits aufgrund der Intensität des Anreizes stark auf die Art und Weise der Berufsausübung ein und können daher einen Eingriff in die Berufsausübung der Unternehmer nach einem Erbfall bzw. einer Schenkung darstellen. Ein solches Gesetz kann

„insoweit gegen Art. 12 Abs. 1 i.V.m. 3 Abs. 1 GG verstoßen, als bei der Regelung Ungleichheiten nicht berücksichtigt werden, die typischerweise innerhalb der betroffenen Berufsgruppe bestehen. Dies ist dann anzunehmen, wenn Gruppenangehörige nicht nur in einzelnen, aus dem Rahmen fallenden Sonderkonstellationen, sondern in bestimmten, wenn auch zahlenmäßigen begrenzten typischen Fällen ohne zureichende sachliche Gründe verhältnismäßig stärker belastet werden als andere ... Der Gesetzgeber kann dann gehalten sein, den unterschiedlichen Auswirkungen einer gesetzlichen Regelung durch Härteregulungen oder weitere Differenzierungen wie Ausnahmetatbeständen Rechnung zu tragen.“⁷⁵

Wenn faktisch bestimmte Unternehmenserben anders als Erben von Einzelunternehmen kaum jemals ohne steuerliche Nachteile Umstrukturierungen vornehmen können, so beeinträchtigt sie das übermäßig in ihrer Berufsfreiheit. Zwar folgt aus Art. 12 Abs. 1 GG kein Anspruch auf (direkte oder indirekte) Subventionen, etwa in Form von Steuervergünstigungen. Von starken steuerlichen Anreizen können jedoch motivationsbeeinflussende Wirkungen ausgehen, die in ihrer Wirkung Grundrechtseingriffen nahe kommen. Von dem drohenden Wegfall des Steuervorteils bei Umstrukturierung der Belegschaft geht eine starke motivationsbeeinflussende Wirkung aus, die einen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit darstellt.⁷⁶ Unabhängig davon ist die Vergünstigungsregelung auch nicht gleichheitsgerecht ausgestaltet, da sie faktisch für

⁷⁴ BT-Drucks. 16/7918, S. 24.

⁷⁵ BVerfG v. 30.7.2008, 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, Rn. 124, www.bverfg.de – Rauchverbot.

⁷⁶ Zu den Anforderungen an die Annahme von Eingriffen in Freiheitsrechte aufgrund motivationsbeeinflussender Wirkungen vgl. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 349 f. m.w.N.; ders., NJW 2006, 1169 (1172).

bestimmte Unternehmenserben (insbesondere Gesellschafter eines Familienunternehmens mit sehr vielen Gesellschaftern) erheblich schwieriger erreichbar sein wird als für andere Unternehmenserben. Eine 15-jährige Haltefrist – gekoppelt mit einer Fallbeilregelung, die zum Wegfall des gesamten Steuervorteils auch bei Veräußerung etwa nach 14 Jahren führt – verstößt daher sowohl gegen Art. 12 Abs. 1 GG als auch gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Alternativ könnte der Gesetzgeber die Mindesthaltefrist verkürzen. Eine 15-jährige Haltefrist, sofern diese mit einer Fallbeilregelung (Entfallen des gesamten Steuervorteils bei Veräußerung z.B. ein halbes Jahr vor Ablauf der Frist) kombiniert ist, erscheint unangemessen lang.

Je länger die Haltefrist ist, die der Gesetzgeber vorsehen möchte, um so weniger erscheint eine Kombination mit einer Fallbeilregelung angemessen und damit noch verfassungsgemäß. Umgekehrt kann der Gesetzgeber, sofern er eine Pro-rata-temporis-Regelung vorsieht (also Abschmelzen und nicht völliges Entfallen des Steuervorteils für Jahre, in denen das Ziel der Betriebsfortführung nicht erreicht ist), auch deutlich längere Fristen vorsehen.

Der Gesetzgeber wird hier im Rahmen des ihm zukommenden Gestaltungsspielraums entscheiden müssen, welches Konzept er verfolgen will. So kann er langen Verhaltensbindungsfristen den Vorzug geben, die er dann aber nur mit Pro-rata-temporis-Regeln und nicht – jedenfalls nicht für die gesamte Dauer – mit einer Fallbeilregelung koppeln kann, oder er kann statt dessen zwar an der Fallbeilregelung festhalten, darf dann aber keine übermäßig langen Fristen wie etwa die im Entwurf des ErbStRG ursprünglich vorgesehenen 15-jährigen Haltefristen vorsehen. Im letztgenannten Fall scheinen wegen der von dem erheblichen Steuervorteil ausgehenden starken verhaltensbeeinflussenden Wirkung im Hinblick auf die berufliche Betätigung (Art. 12 Abs. 1 GG) nur kürzere Fristen vertretbar. Welche Frist noch im verfassungsrechtlichen Sinne zumutbar (verhältnismäßig im engeren Sinne) ist, kann nicht sicher prognostiziert werden.

- V. *Welche Mindestzeiträume für die Verhaltensbindung (Unternehmensfortführung, Arbeitsplatzerhalt) rechtfertigen vor dem Gleichheitssatz weitreichende Verschonungstatbestände, wie sie § 13a ErbStRG vorsieht? Würde auch die geltende fünfjährige Nachversteuerungsfrist nach § 13a Abs. 5 ErbStG, verbunden mit einer sog. Fallbeilregelung, den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung des Verschonungstatbestands gerecht, um eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Steuerpflichtigen zu rechtfertigen? Oder müssen (wegen des Umfangs der Verschonungswirkungen) die Voraussetzungen der Verschonung verschärft werden?*

Verschonungsregelungen bedürfen vor dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) der Rechtfertigung. Dies erfordert die erkennbare Verfolgung eines Gemeinwohlbelangs und eine hinreichend zielgenaue Abbildung dieses Lenkungs- oder Förderziels im gesetzlichen Verschonungstatbestand.⁷⁷

Die Verschonungstatbestände verfolgen das Ziel des Arbeitsplatzerhalts und einer nachhaltigen Unternehmensnachfolge. Angesichts des erheblichen Entlastungsvolumens der Verschonungstatbestände sind strenge Anforderungen an eine zielgenaue Ausgestaltung zu stellen. Der Gesetzgeber ist frei, welche Begünstigungszwecke er verfolgt; wenn er aber solche Lenkungs- und Förderzwecke verfolgt, so muss sichergestellt sein, dass die Verschonungstatbestände auch tatsächlich hinreichend auf die verfolgten Zwecke abgestimmt sind. Der Gesetzgeber darf keine „Steuergeschenke“ machen, sondern muss die Verschonungstatbestände an ernsthafte und zielführende Bedingungen knüpfen. Auch das Ausmaß der Begünstigung muss in angemessenem Verhältnis zu dem mit der Begünstigung verfolgten Zweck stehen.

Die bisher geltende Mindesthaltefrist von 5 Jahren, verbunden mit einer sog. Fallbeilregelung (d.h. Wegfallen der gesamten Verschonung bei vorzeitiger Veräußerung), nach § 13a Abs. 5 ErbStG hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 7.11.2006 nicht verworfen. Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Verschonungstatbestände brauchte es nicht zu entscheiden, da auf der ersten Stufe (der Wertermittlung) Verfassungsverstöße vorlagen und die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verschonungstatbestände (auf der zweiten Stufe) daher nicht mehr zu entscheiden war.⁷⁸

⁷⁷ BVerfGE 117, 1, 31 ff., 34 m.w.N.

⁷⁸ BVerfGE 117, 1, 45 (für Betriebsvermögen), 53 f. (für Grundvermögen), 68 (für land- und forstwirtschaftlich genutztes Vermögen). Zweifel klingen allerdings an an der weitreichenden vollständigen Steuerbefreiung auch größerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (S. 68), während das BVerfG dem Grunde nach die Schaffung von ausreichendem Wohnraum als überragend wichtigen Gemeinschaftsbelang heraushebt (S. 53 f.).

Auch im Übrigen gibt es bisher keine Rechtsprechung des BVerfG, die die Mindestanforderungen an den Verschonungstatbestand quantifizierbar festlegen würde. Die zu beantwortende Frage nach der Rechtfertigung des Umfangs einer steuerlichen Verschonung kann von Verfassungen wegen nur lauten, ob der (allerdings kaum exakt quantifizierbare) Vorteil des Gemeinwesens aus der Unternehmensfortführung den Steuervorteil aufwiegen kann. Wenn das offensichtlich nicht der Fall ist, scheidet eine Rechtfertigung aus. So würde etwa eine kurze Frist der Unternehmensfortführung bzw. des Arbeitsplatzerhalts von z.B. einem Jahr im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG sicher nicht ausreichen, um derart weitreichende Steuervorteile (Bewertungsabschlag von 85 % sowie die damit ggf. verbundene Anwendung eines niedrigeren Tarifs) zu rechtfertigen („sicherer Bereich“). Aus dem Grundgesetz werden sich aber exakt quantifizierbare Grenzen für konkrete zeitliche Anforderungen an Mindestfristen für die jeweilige Verhaltensbindung (Unternehmensfortführung, Arbeitsplatzerhalt) kaum ableiten lassen, sondern nur gewisse Anhaltspunkte und äußerste Grenzen.

Jedenfalls fordert das Verfassungsrecht nicht eine Verlängerung der Mindesthaltefristen proportional⁷⁹ zur Steigerung des Vergünstigungsvolumens (der Höhe des Bewertungsabschlags) gegenüber dem bisherigen Recht. Dies wäre eine Orientierung an dem alten Recht, das kein Prüfungsmaßstab für das neue Recht sein kann, sondern allenfalls gewisse Anhaltspunkte dafür bietet, was der Gesetzgeber als Erstinterpret der Verfassung⁸⁰ bisher für verfassungsrechtlich zulässig erachtet hat. Die verfassungsrechtliche Frage kann nur lauten, ob durch eine bestimmte Mindesthaltefrist hinreichend zielgenau⁸¹ die vom Gesetzgeber verfolgten Förder- und Lenkungsziele erreicht werden können. Das Ausmaß der Vergünstigung (die Höhe des Steuervorteils) muss in einem angemessenen Verhältnis zum Vorteil für das Gemeinwohl stehen, dessen Wert sich allerdings schwer in einen konkret in Geld zu beziffernden Betrag umrechnen lassen wird.

Nach dem bisher geltenden § 13a Abs. 2 ErbStG betrug der Bewertungsabschlag 35 % (und vor dem 1.1.2004 40 %) auf die – allerdings teilweise verfassungswidrig zu niedrig bewertete – Bemessungsgrundlage. Da allerdings die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Umfangs der Verschonung vom BVerfG offen gelassen wurde, kann die bisherige Regelung nur einen

⁷⁹ Zudem war begünstigtes Vermögen nach § 13a Abs. 2 ErbStG bisher nur mit einem Wert von 65 % und vor dem 1.1.2004 mit 60 % anzusetzen, wobei außerdem die Bemessungsgrundlage teilweise wegen der unzureichenden Bewertung zu niedrig ermittelt war.

⁸⁰ BVerfGE 101, 158, 236.

⁸¹ Vgl. BVerfGE 117, 1, 34.

gewissen Anhaltspunkt bieten, was der Gesetzgeber selbst bisher für verfassungsmäßig gehalten hat.

Weitere Anhaltspunkte liefern Missbrauchsbekämpfungsregeln, die der Gesetzgeber erlassen hat. Hier finden sich häufig 5- bis 7-Jahres-Regeln (vgl. z.B. §§ 8b Abs. 4 KStG, 22 Abs. 1, 2 UmwStG). Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass solch lange Fristen in der Regel kein steueroptimierender Gestalter „aushält“, der nur um des Steuervorteils willen eine Handlung vornimmt.⁸² Allerdings ist bei Heranziehung solcher Fristen als Anhaltspunkt wiederum zu beachten, dass es dort um Missbrauchsbekämpfungsvorschriften geht, während hier gerade der Zeitraum als solcher konstituierend für das „gemeinwohldienliche“ Verhalten der Unternehmensfortführung und des Arbeitsplatzerhalts ist.

In diesem Sinne werden sich die umfangmäßig sehr weit reichenden Ungleichbehandlungen von Erben, die keine Verschonung in Anspruch nehmen können, und solchen Erben, die die Verschonung in Anspruch nehmen können, bei Anwendung einer geringeren als 5-jährigen Haltefrist nach Art des bisherigen § 13a Abs. 5 ErbStG wohl kaum rechtfertigen lassen. Die Untergrenze wird – der persönlichen Einschätzung des Verfassers dieses Gutachtens nach, da es keine Rechtsprechung des BVerfG zur Frage der konkret zu beziffernden Anforderungen an die Zielgenauigkeit gibt – wohl bei 5 - 7 Jahren liegen.

Je niedriger die Frist angesetzt wird, um so eher ließe sich verfassungsrechtlich eine Fallbeilregelung rechtfertigen. Je länger der Gesetzgeber die Frist wählt, um so mehr erscheint die Rechtfertigung einer Fallbeilregelung fraglich. Eine Alles-oder-nichts-Regelung, wie sie die sog. Fallbeilregelung darstellt, schließt die Vergünstigung – und zwar in voller Höhe (hier: in Höhe des 85 %igen Abschlags, ggf. zuzüglich des damit verbundenen niedrigeren Steuertarifs in der Progression) – nicht nur für Erben, die das Unternehmen sofort aufgeben oder veräußern, sondern auch für solche Erben aus, die über einen längeren nennenswerten Zeitraum das gesetzgeberische Ziel der Unternehmensfortführung und des Arbeitsplatzerhalts ebenfalls erfüllt haben. Je länger die Verhaltensbindungsfrist jenseits der verfassungsrechtlich gebotenen Mindesthaltefrist läuft, um so zweifelhafter erscheint im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG, wieso Steuerpflichtige in solchen Fällen ganz von dem Steuervorteil ausgeschlossen bleiben sollen, wie es bei einer Fallbeilregelung der Fall ist.

⁸² Allerdings eine 7-Jahres-Frist als typisierende Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für zu lang haltend Watermeyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Anm. 108.

VI. Besteht für einen bundeseinheitlichen Erbschaftsteuertarif entweder unter dem Gesichtspunkt des Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG oder unter dem Gesichtspunkt des Art. 125a Abs. 2 GG noch eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes? Ist der Bund insoweit ggf. zur Freigabe an die Länder verpflichtet? Inwieweit besteht im Übrigen noch eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes für eine grundlegende Reform der Erbschaftsteuer?

1. Bundeseinheitlicher Erbschaftsteuertarif

Das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer steht allein den Ländern zu, so dass der Bund nach Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG nur unter den Voraussetzungen des (1994 deutlich strenger gefassten) Art. 72 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat. Danach hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.

Die Gesetzesbegründung⁸³ bejaht die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG mit folgender Begründung:

„Unterschiedliche landesrechtliche Regelungen bei der Erbschaftsteuer würden zu einer Rechtsunsicherheit erzeugen und zum anderen, wegen der Streubreite der insbesondere im einzelnen Erbfall begünstigten Personen einerseits und wegen der Gebietshoheit der Länder andererseits, den Abschluss von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen den Ländern unabweisbar machen. Diese Rechtszersplitterung kann im Interesse weder des Bundes noch der Länder hingenommen werden. Die gesamtwirtschaftlichen Interessen würden bei einer landesrechtlichen Zersplitterung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts beeinträchtigt werden, weil unterschiedliche Regelungen oder sogar das Unterlassen einer Regelung durch einzelne Länder zu einer dem einheitlichen Lebens- und Wirtschaftsraum widersprechenden Wettbewerbsverzerrung führen würden, die sich nachteilig auf die gesamtwirtschaftliche Situation der Bundesrepublik Deutschland auswirkt. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre bei jeweiliger Einzelregelung durch Ländergesetze selbst dann nicht mehr gewährleistet, wenn man unterstellt, dass diese die nämliche Zielsetzung verfolgten, denn es ist nicht davon auszugehen, dass diese in völliger Übereinstimmung durch die Gesetze der Länder konkretisiert wird. Dies gilt auch für das Erfordernis eines bundeseinheitlichen Tarifs, um einen Unterbietungswettbewerb zu vermeiden.“

⁸³ BT-Drucks. 16/7918, S. 25.

Es ist indes nicht erkennbar, wodurch Rechtsunsicherheit erzeugt würde, die über das hinausgeht, was aus der Vielfalt von Regelungen in einem föderal organisierten Staat folgt. Entscheidet sich eine Verfassung wie das Grundgesetz für den Föderalismus, so ist zwangsläufige Folge, dass die Länder in den Bereichen, die ihnen zur Regelung zugewiesen sind, unterschiedliche Regelungen treffen können.

Zudem weist Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zu, „wenn *und soweit*“ die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Wenn der Bund die grundlegende Entscheidung für eine Erbanfallsteuer und gegen eine Nachlasssteuer getroffen hat und ggf. auch Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, so folgt daraus noch nicht, dass er automatisch auch über die Kompetenz zur Festlegung des Steuertarifs, dem der Erbe unterliegen soll, verfügt. Bezüglich des Tarifs greifen die Befürchtungen der Gesetzesbegründung, dass Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Ländern geschlossen werden müssten, jedenfalls nicht durch. Der Bund hat also die Kompetenz zur Vermeidung von Doppelbesteuerung durch die Länder⁸⁴: Er darf festlegen, ob die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer oder als Nachlasssteuer ausgestaltet sein soll und ob letztlich maßgeblich der Wohnsitz des Erblassers oder des Erben ist.

Auch das Argument der Wettbewerbsverzerrungen greift nicht durch, sondern ist ebenfalls notwendige Begleiterscheinung dezentraler Rechtsetzung im Bundesstaat. So hat das BVerfG etwa das bundeseinheitliche Verbot von Studiengebühren mangels Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG aufgehoben.⁸⁵

Auch das Argument, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewahrt wäre, wenn die Länder unterschiedliche Steuertarife einführen könnten, greift nicht. Denn jeder Träger öffentlicher Gewalt ist, wie das BVerfG in ständiger Rechtsprechung judiziert, nur innerhalb seines Zuständigkeitsbereichs an den Gleichheitssatz gebunden.⁸⁶ Wenn Land 1 also einen anderen Steuertarif einführt als Land 2, so ist dies vor dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht rechtfertigungsbedürftig, sondern zwangsläufige Folge der Gesetzgebungskompetenz verschiedener Rechtsträger im Bundesstaat.

⁸⁴ So auch Hey, Festschrift für Solms, 2007, S. 35 (39); Wernsmann/Spornath, FR 2007, 829 (835); Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung – Steuerautonomie der Länder ohne Reform?, S. 153.

⁸⁵ BVerfGE 112, 226 (244 f.).

⁸⁶ BVerfGE 10, 354 (371); 11, 299 (305); 12, 139 (143); 16, 6 (24); 79, 127 (158); 93, 319 (351).

Auch auf Art. 125a Abs. 2 GG kann eine Kompetenz des Bundes für die Tarifgestaltung im Zuge der grundlegenden Erbschaftsteuerreform nicht mehr gestützt werden, da es nicht mehr nur um kleinere Modifikationen⁸⁷ geht, sondern um eine vollständig neue Tarifgestaltung, die nunmehr bezogen ist auf eine ebenfalls grundlegend umgestaltete Bemessungsgrundlage.⁸⁸

Dem Bund fehlt also zumindest für die Regelung des Steuertarifs die Gesetzgebungskompetenz.⁸⁹ Zum Tarifverlauf gehört auch die Festlegung der Freibeträge (oben S. 11 unter I.1.). Das Erbschaftsteuerreformgesetz ist insoweit jedenfalls hinsichtlich der Festlegung des Steuertarifs formell verfassungswidrig. Das Ermessen des Bundes im Rahmen des Art. 125a Abs. 2 GG verdichtet sich zu einer Pflicht zur Freigabe der Gesetzgebungskompetenz bezüglich des Steuertarifs an die Länder, da der Bund selbst diese Frage nach der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG nunmehr nicht mehr regeln kann.

2. Bundeseinheitliche Regelung des Bewertungsverfahrens

Auch die Frage, ob eine bundesgesetzliche einheitliche Regelung des Bewertungsverfahrens (etwa für Immobilien und Unternehmen) erforderlich im Sinne des Art. 72 Abs. 2 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG ist, erscheint zweifelhaft, kann aber nicht so eindeutig und klar verneint werden wie die Frage nach der Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Regelung des Erbschaftsteuertarifs.⁹⁰ So könnte etwa die Bewertung von Immobilien und Betrieben nach der Belegenheit dem jeweiligen Landesgesetzgeber überlassen bleiben. Allenfalls könnte eine bundeseinheitliche Regelung des Bewertungsverfahrens mit dem Erfordernis der Rechts einheit nach Art. 72 Abs. 2 GG gerechtfertigt werden. Dies setzt voraus, dass bei einer Regelung durch die Länder eine „Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen“ droht.⁹¹ Da die Regelung der Bewertung – „auf der ersten Stufe“ – ohnehin realitätsgerecht am gemeinen Wert orientiert werden muss, können hier aber von Verfassungen wegen (Art. 3 Abs. 1 GG) ohnehin keine gravierenden Diskrepanzen eintreten. Dies spricht dagegen, eine etwaige Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen anzunehmen, wenn die Regelung der Bewertung den Ländern überlassen bliebe.

⁸⁷ Vgl. BVerfGE 111, 10.

⁸⁸ Näher Wernsmann/Spernath, FR 2007, 829 (835 f.) m.w.N. Ebenso Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung – Steuerautonomie der Länder ohne Reform?, 2008, S. 230 f.

⁸⁹ So auch Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung - Steuerautonomie der Länder ohne Reform?, 2008, S. 128 ff., 153.

⁹⁰ Wernsmann/Spernath, FR 2007, 829 (834).

⁹¹ Grundlegend BVerfGE 106, 62 (145).

Auch die Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Regelung des Bewertungsverfahrens, die nach Art. 72 Abs. 2, 105 Abs. 2 Alt. 2 GG zwingende Voraussetzung für die Ausübung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes im Bereich des Erbschaftsteuerrechts ist, erscheint also zweifelhaft.

(Prof. Dr. Rainer Wernsmann)