

**Schriftliche Stellungnahme zur Vorbereitung der  
öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages am 5. März 2008 zur  
Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer**

von Prof. Dr. iur. Roman Seer,

Ruhr-Universität Bochum, Lehrstuhl für Steuerrecht

**I. Umsetzung der Vorgaben des BVerfG zur Neuregelung des  
Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts unter Einbeziehung  
der Verordnungswürfe des BMF**

Das BVerfG fragt überzeugend nach dem Belastungsgrund, der in der Bemessungsgrundlage der Steuer folgerichtig auszugestalten ist. Den Belastungsgrund erkennt es unschwer im systemtragenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das seine Konkretisierung in der Besteuerung der durch den Erbanfall oder die Schenkung bewirkten *Bereicherung des Erwerbers* findet, durch die sich die Erbschaft- und Schenkungsteuer systematisch rechtfertigt. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist eine Steuer auf das Einkommen im Sinne einer Reinvermögensmehrung beim Empfänger (dem Bereicherten). Als die Einkommensteuer flankierende Leistungsfähigkeitssteuer schließt sie eine Lücke im Besteuerungssystem, die eine im Wesentlichen auf das Markteinkommen zugreifende Einkommensteuer ansonsten hinterlassen würde. Sicht man die Erbschaft- und Schenkungsteuer als einen Baustein im Gefüge eines aufeinander abgestimmten Systems direkter Besteuerung an, ist an der Steuerart grundsätzlich festzuhalten.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage hat das BVerfG in seinem jüngsten Beschluss deutliche Vorgaben gemacht. Es konstatiert ein *normativ-strukturelles* Gleichheitsdefizit, das es im Wege einer ausführlichen Prüfung der einzelnen Vermögensarten nachweist. Nach dem

vom BVerfG betonten verfassungsrechtlichen *Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation* hängt die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen davon ab, dass für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht abbilden. Der einzig folgerichtige allgemeine Bewertungsmaßstab für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der *Verkehrswert*. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht so eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung. Diesen Maßstab wendet das BVerfG konsequent auf das gesamte Sachvermögen, d.h. auch auf Grund-, Betriebs-, land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Sinne eines dem Verkehrswert angenäherten Werts (*Annäherungswerts*) an.

Diesen Bewertungsmaßstab setzt der Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucksache 16/7918) für das Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstige Vermögen folgerichtig um. Für den Bereich des Grundvermögens orientiert sich der Entwurf an der Wertermittlungsverordnung, die eine wesentliche Grundlage für die Grundstückswertermittlung durch Sachverständige außerhalb des Steuerrechts bildet. Dem folgt auch der Entwurf einer Grundvermögensbewertungsverordnung (GrBewV-F), welche die einschlägigen Bewertungsmaßstäbe des Vergleichs-, Ertragswert- und Sachwertverfahren einschließlich des für das Ertragswertverfahren maßgeblichen Liegenschaftszins näher konkretisiert. Dies entspricht den Anforderungen des BVerfG.

Die Bewertung des sonstigen Vermögens orientierte sich schon bisher am Verkehrswert. Richtig ist es, Ansprüche aus Lebensversicherungen nur noch mit den Rückkaufswerten anzusetzen.

Für das Betriebsvermögen wenden §§ 11 Abs. 2, 109 Abs. 1 BewG-F grundsätzlich ein Vergleichswertverfahren an. Fehlen, wie es regelmäßig der Fall sein wird, vergleichbare Veräußerungsvorgänge, ist der Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Als Mindestwert dient der Substanzwert. Die im Entwurf vorgelegte Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV-E) sieht unterhalb der Größenklasse G1 ein vereinfachtes Ertragswertverfahren, dass mit

einem einheitlichen Kapitalisierungsfaktor arbeitet. Diese Vergrößerung lässt sich als Vereinfachzwecknorm und unter dem Blickwinkel des Gebots der Rechtssicherheit rechtfertigen.

Der Unternehmenswert ist ein *Zukunftswert*. Der *gemeine Fortführungswert* eines Betriebes weicht regelmäßig von der Summe der gemeinen Einzelveräußerungswerte (= *gemeiner Zerschlagungswert*) in unbekannter Richtung ab, weil er einen durch Zukunftserwartungen geprägten (unbekannten) *good-/badwill* einschließt. Seine zwei *zentralen Unsicherheitsfaktoren* sind die *Prognose* sowie die *Komplexität*. Allein schon die Wahl des jeweiligen Zinsfaktors kann bei der Ertragswertermittlung zu großen Wertdifferenzen führen. Eine Unternehmensbewertung vermag daher immer nur von *Bandbreiten* ausgehen, innerhalb derer der Wert des Unternehmens anzusiedeln ist. Unsichere Verkehrswerte, die sich am Markt nicht realisiert haben, bergen die Gefahr der Überbewertung und damit *Übermaßbesteuerung*. Daher ist es sinnvoll, gerade für das Betriebsvermögen eine dem § 187 BewG-E entsprechende generell klarstellende Regelung aufzunehmen, wonach der Steuerpflichtige einen von der Finanzbehörde abweichenden gemeinen Wert, welcher der Besteuerung zugrunde zu legen ist, nachweisen kann. Schließlich bedarf es eines *Unsicherheitsabschlags*.

Auch die bisherige Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 140-144 BewG a.F.) hielt der verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht stand (s. BVerfGE 117, 1, 64 II.). Diesem Zustand will das ErbStRG durch ein vereinfachtes Reinertragswertverfahren abhelfen, das an die Ertragsfähigkeit des Betriebes anknüpft. Die Ertragsfähigkeit bestimmt sich nach dem nachhaltig erzielbaren Reingewinn abzüglich eines Lohnansatzes für nicht entlohnte Arbeitskräfte durch Kapitalisierung mit einem Zinssatz 5,5% (s. § 2 LuF BewV-E). Mit der Ausrichtung des Betriebswerts am Ertragswert erfüllt der Gesetzgeber nicht die Vorgabe des BVerfG, das eine Substanzwertermittlung gefordert hat. Allerdings sieht § 166 BewG-E die Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Liquiditätswert vor, wenn und soweit der Betrieb, Teilbetrieb oder wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren veräußert oder entnommen werden (s. § 162 III BewG-E). Durch diese sehr lange Bindung erreicht das Gesetz, dass nur langfristig gehaltenes Vermögen in den Genuss der typisierenden Ertragswertermittlung kommt. Außerdem nimmt § 159 BewG-E (= § 69 BewG a.F.) solche Grundstücke von der Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen

aus, bei denen aufgrund ihrer Lage, ihren Verwertungsmöglichkeiten oder sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen Zwecken (z.B. als Bauland) dienen werden.

## II. Verschonungsregelung der §§ 13a, 13b ErbStG-E

### 1. Disproportionalität des 85%igen Verschonungsabschlages

So konturenscharf und folgerichtig das BVerfG das Gebot realitätsgerechter Wertrelation über die Vermögensarten hinweg entfaltet, so konturenschwach und orakelhaft bleiben seine Aussagen auf der zweiten Prüfungsebene, die Spielräume der steuerlichen Förderung nicht-steuerlicher Lenkungszwecke auslotet. Vor diesem Hintergrund kann nach Meinung des BVerfG eine Steuerverschonung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Bei vorliegend *ausreichender Gemeinwohlgründe* (= *Gemeinwohlklausel*) soll die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen können, dass bestimmte Steuergegenstände *vollständig* von der Besteuerung ausgenommen werden. Dieser *zunächst weit erscheinende Gestaltungsspielraum* wird in den Gründen der Entscheidung aber in Anknüpfung an die jüngere verfassungsrechtliche Judikatur mehrfach *eingeschränkt*. Zusammenfassend lassen sich den Entscheidungsgründen des BVerfG die folgenden *Anforderungen* für den Erlass einer steuerverschonenden Lenkungsnorm entnehmen (Seer, ZEV 2007, 101, 105 f.):

- Der Gesetzgeber muss den Lenkungszweck deutlich erkennen lassen. Dieser darf weder in einer Bewertungsnorm (1. Stufe) versteckt noch einer Regelung erst später unter- bzw. nachgeschoben werden.
- Der Kreis der begünstigten Steuerpflichtigen muss nach sachgerechten Gesichtspunkten abgegrenzt sein (*Wahrung der Außengerechtigkeit*).
- Die Lenkungsnorm muss zielgenau und klar sein.
- Die Lenkungsnorm muss nach innen gleichheitskonform ausgestaltet sein, d.h. den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugute kommen (*Wahrung der Innengerechtigkeit*).

- Zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und dem Ausmaß der Steuervergünstigung muss ein innerer Zusammenhang bestehen.

Die Anforderungen an die Auswahl des Kreises der Begünstigten, d.h. an die Begründung einer Abgrenzung zwischen Begünstigten und Nichtbegünstigten (= Wahrung der *Außengerechtigkeit*), können nicht geringer sein als die Anforderungen an die Ausgestaltung der Lenkungsnorm im Verhältnis der Begünstigten untereinander (Wahrung der *Binnengerechtigkeit*). Legt das BVerfG zu Recht ganz besonderen Wert auf die Verwirklichung der Bewertungsgleichheit im Sinne einer realitätsgerechten Wertrelation auf der ersten Stufe, so passt dazu kein „weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers“ auf der zweiten Stufe, der sogar zur völligen Freistellung bestimmter Vermögensarten führen kann. Es ist letztlich eine Frage der gesetzgeberischen Gestaltung, ob ein Abschlag im Sinne eines Unsicherheitsabschlages (wegen mangelnder Fungibilität) zur Bewertungsregel auf der 1. Stufe gemacht wird oder als Lenkungsnorm erst auf der 2. Stufe einen folgerichtig aus dem Belastungsgrund entwickelten Wert mindert. In beiden Fällen müssen m.E. die Anforderungen an die Rechtfertigung der Begünstigung dieselben sein. *Allgemein gilt: Je größer die Steuerver Schonung und damit Sonderbegünstigung einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen, umso größer sind die Anforderungen an die Gemeinwohlklausel und ihre Rechtfertigung.* Die lenkungspolitische Fördernorm unterliegt damit letztlich den Anforderungen des *Verhältnismäßigkeitsprinzips*. Der mit der Maßnahme verfolgte Zweck ist am Ausmaß der unterschiedlichen Behandlung der Vergleichsgruppen zu messen.

Vor diesem Hintergrund ist ein Verschonungsabschlag von 85%, der bei typisierender Betrachtungsweise das notwendige Betriebsvermögen in vollem Umfang (!) steuerfrei stellen will, überdimensioniert und disproportional. Das *gleichheitsrechtliche Fundamentaldefizit* (Verletzung des *externen* Gleichmaßes) der Freistellung von Betriebsvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird an einem einfachen Beispiel deutlich. Ist es das erklärte Ziel der Gesetzentwürfe, den Unternehmenserwerb als „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ zu fördern, dann fragt sich, warum nicht *erst recht* auch der Erbe von Privatvermögen, der mit seinem geerbten Vermögen ein Unternehmen gründet, in den Genuss der Steuerbegünstigung kommt. Denn er erhält nicht einfach bereits bestehende, sondern schafft sogar neue Arbeitsplätze. Obwohl er den mit dem Gesetzesvorhaben verfolgten Lenkungszweck voll erfüllt, bleibt sein Erwerb jedoch unbegünstigt.

## 2. Technische Monströsität einer „zielgenauen Lenkung“

Der Gesetzentwurf versucht, durch Wohlverhaltensregelungen „Mitnahmeeffekte“ auszuschließen. Damit kommt er augenscheinlich der Forderung des BVerfG nach einer *zielgenauen Lenkung* nach.

Mit der Kategorie des sog. *Verwaltungsvermögens* führt § 13b II ErbStG-E in der Sache die Unterscheidung zwischen sog. *produktivem* und nicht produktivem Vermögen in einem anderen Kleid ein. Sie war bereits in dem ursprünglichen Entwurf der Bundesregierung eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge - UntErlG“ (BR-Drucks. 778/06, 22 ff.) enthalten. Dass das Verwaltungsvermögen eine weitgehend risikolose Rendite zu erzielen vermag und keine Arbeitsplätze schafft/erhalte (BR-Drucks. 4/08, 57), ist eine pure Behauptung und ökonomisch nicht belegbar. Die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens von dem übrigen Vermögen birgt etliche klärungsbedürftige Zweifelsfragen, die hier nur angedeutet werden können. Was sind mit Wertpapieren „vergleichbare“ Forderungen (§ 13b II Nr. 5 ErbStG-E)? Gehören dazu Festgeldanlagen und schlichte Geldforderungen? Nach dem Wortlaut des § 13b II Nr. 1 ErbStG-E fallen etwa Immobilien-Leasinggesellschaften in der Regel aus dem Begünstigungskreis heraus. Gibt es hierfür eine Rechtfertigung? Für die 50%-Grenze setzt § 13b II 3 ErbStG-E die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in das Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs. Danach wirken sich Verbindlichkeiten aufgrund ihres negativen Ertrags (Abzugs der Schuldzinsen) nur auf den Gesamtwert des Betriebs, nicht aber auf das Verwaltungsvermögen aus. Tendenziell wird der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen also zu hoch ausgewiesen. Wenig überzeugend ist auch das in § 13b II ErbStG-E enthaltene „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Wird die 50%-Grenze eingehalten, ist grundsätzlich das *gesamte* Unternehmensvermögen (einschließlich des Verwaltungsvermögens) begünstigt. Davon nimmt § 13b II 2 ErbStG-E aber immerhin solches Verwaltungsvermögen aus, das im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen zählt.

Um eine „zielgenaue“ Lenkung zu gewährleisten, sieht § 13a I ErbStG-E eine *Arbeitsplatzklausel* vor. Der Verschonungsabschlag bleibt nur dann ungeschmälert erhalten, wenn die Lohnsumme des unmittelbar oder über die Beteiligung (mittelbar) fortgeführten Betriebes in den auf den Erwerb folgenden 10 Jahren 70% der *Ausgangslohnsumme* nicht unterschreitet. Da § 13a ErbStG die *Fortführung von Unternehmen* im Rahmen der Generationennachfolge erbschaftsteuerlich schonen will, enthält § 13a V ErbStG-E noch zusätzlich eine *Behaltensfrist*. Gegenüber § 13a V ErbStG a.F. verdreifacht sich zukünftig die Behaltensfrist und beträgt statt bisher 5 Jahre nunmehr 15 Jahre!

Eine 10jährige Arbeitsplatzklausel und eine 15jährige Behaltensfrist offenbaren ein *statisches Denken*, das mit der Realität heutiger Unternehmensführung und –entscheidung nichts gemein hat. Ein 10-15-Jahreszeitraum ist angesichts der rasanten technologischen und globalwirtschaftlichen Entwicklung eine *Ewigkeit*. Kommt es innerhalb der 10-15-Jahre nach Übernahme zu einer wirtschaftlichen Krise mit gravierenden Strukturentscheidungen, trifft die nachzuversteuernde Erbschaftsteuer den Übernehmer zur Unzeit. Zudem ist die Überwachung der 10- bzw. 15-Jahresfrist sowohl für Steuerberater und Unternehmer als auch für die Finanzverwaltung sehr aufwändig. Die „Wohltat“ der Steuerverschonung im Erbfall wird sich so im weiteren Verlauf nicht selten als staatliches „Danaer“-Geschenk erweisen. Daran ändert die *Reinvestitionsklausel* des § 13a V 2 ErbStG-E nur wenig. Danach ist im Falle der Veräußerung von Teilbetrieben oder wesentlichen Betriebsgrundlagen von einer Nachversteuerung abzusehen, wenn sie nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird. Wegen der Unbestimmtheit der Norm bleibt es unklar, wann hiervon ausgegangen werden darf.

### III. Tarifverlauf und Freibeträge

#### 1. Alternativkonzept: allgemeiner flacher Steuertarif und Stundungsregel

Um trotz der disproportionalen Verschonungssubvention das angestrebte Steueraufkommen von ca. 4 Milliarden € zu sichern, erhöht der ErbStRG-E den Steuertarif für die Steuerklassen II und III deutlich. Die Schonung eines sehr großzügig bemessenen sog. existenzsichernden

Gebrauchsvermögens und des Unternehmensvermögen gefährden letztlich die gleichmäßige Besteuerung: Um ein bestimmtes Mindest-Steueraufkommen zu erzielen, geht jeder Freibetrag/Bewertungsabschlag *auf Kosten der nicht begünstigten Erwerber*. Die gebetsmühlenhaft beschworene Gefahr, dass die Erbschaftsteuer eine Unternehmensfortführung gefährden könnte, darf zwar einerseits nicht bagatellisiert, andererseits aber auch nicht dramatisiert und vor allem nicht unreflektiert zur Rechtfertigung eines Privilegs für Erwerber einer bestimmten Vermögensart benutzt werden. Je mehr die Bemessungsgrundlage durch (wohmeinende) Freibeträge und Bewertungsfreiheiten ausgehöhlt wird, um so stärker müssen die Steuersätze angezogen werden, um dasselbe Steueraufkommen zu erreichen.

Der Stufentarif des § 19 I ErbStG-E ist weiterhin ein *Vollmengenstaffeltarif*, der sich von den international gebräuchlichen und vorzugswürdigen Teilmengensstaffeltarifen unterscheidet. Während etwa der Einkommensteuer-Tarif das zu versteuernde Einkommen in Teilerwerbe zerlegt, für die jeweils unterschiedliche Steuersätze gelten, geht der Steuertarif des ErbStG-E nach wie vor von einem einheitlichen Steuersatz für den gesamten Erwerb und führt so zu einer deutlich höheren Steuerbelastung. § 19 I ErbStG-E enthält zudem nur noch formal drei Steuertarifklassen. Materiell sind die zukünftigen Steuertarife der Klassen II und III *identisch* (2-Stufen-Tarif: bis 13 Mio. €: 30%, über 13 Mio €: 50%). Vor allem für die Steuerklasse II wirkt sich dieser neue Tarif deutlich belastungserhöhend aus. Geschwister, Neffen, Nichten oder Schwiegerkinder werden steuerlich wie Fremde behandelt und steuerlich hoch belastet. Diese schlicht fiskalisch motivierte drastische Steuererhöhung wird trotz der formalen (sinnlosen) Beibehaltung der Steuerklasseneinteilung für jeden evident!

Ein Steuertorso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das „falsche“ Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen. Einer als zu hoch empfundenen Erbschaftsteuer ist nicht durch Freistellung eines bestimmten („guten“) Vermögens Grenzen zu setzen, für die Erwerber „schlechten“ Vermögens (des Privatvermögens) bezahlen. Der sowohl gleichheitskonforme als auch freiheitsschonende Ansatzpunkt kann vielmehr nur sein, dass *kein Erwerber*, auch nicht der eines Unternehmens, durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer übermäßig belastet wird. Eindeutig vorzugswürdig bleibt das Reformziel einer Erbschaftsteuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage und einem maßvoll-niedrigen Steuertarif. Wird die Bemessungsgrundlage durch eine realistischere Bewertung und den Verzicht auf vermögensartenspezifische Freibeträge oder Befreiungen verbreitert, lässt sich das heutige niedrige Steueraufkommen trotz erheblich gesenkter



Steuertarife sicher erhalten, wahrscheinlich sogar steigern. An die Stelle eines ungleichmäßig löchrigen „Schweizer Käses“ tritt als Bemessungsgrundlage ein kompakter Block, von dem dann eine feine Klinge erheblich dünnere Steuerscheiben abschneiden kann. Dazu bietet es sich ein *flach-proportionaler Einheits-* oder ein *progressiver Teilmengenstaffeltarif* an, dessen *Spitzensteuersatz 15%* (Bandbreite z.B.: 5%-15%) nicht überschreitet. Die vorgeschlagene Erbschaftsteuertarif orientiert sich an durchschnittlichen Eigenkapitalrenditen zwischen 10% und 20% vor Steuern, also überschlägig zwischen ca. 5% und 10% nach Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung. Im Durchschnittsfall sollte es möglich sein, die Erbschaftsteuerschuld innerhalb der ersten beiden Jahre nach Vermögensübernahme zu zahlen, ohne dass es zu einer Minderung der Eigenkapitalbasis kommt. Eine Existenzgefährdung wäre bei einer derart moderaten Belastung ausgeschlossen.

Leider schlägt auch das ErbStRG-E den entgegengesetzten Weg ein.

## 2. Doppelbelastung zwischen Erbschaft- und Einkommensteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst beim Bereicherten Einkommen i. w. S. und könnte daher auch dem EStG inkorporiert werden. Zwar ist dies vor allem aus praktischen Erwägungen bisher technisch nicht geschehen. Dies ändert aber nichts daran, dass die Erbschaftsteuer eine *Einkommensteuer i. w. S.* ist. Deshalb ist sie mit der Einkommensteuer wenigstens so abzustimmen, dass möglichst keine Überschneidungen entstehen. Der *doppelte Zugriff von Einkommen- und Erbschaftsteuer auf den Erwerb durch den Erben oder Beschenkten* ist zu beseitigen. Da die Anknüpfung an ertragsteuerliche Werte nach dem Spruch des BVerfG ausscheidet, bieten sich die folgenden Möglichkeiten an:

1. Die vom Erblasser/Schenker erwirtschafteten stillen Reserven könnten noch bei diesem einkommensteuerlich erfasst werden, so dass nur das um die Einkommensteuer des Erblassers/Schenkers gekürzte Vermögen beim Erben/Beschenkten der Erbschaftsteuer unterliegen würde. Die Lösung ist zwar *theoretisch systemgerecht und subjektsteuerkonform*. Bei ihr kumuliert aber im Zeitpunkt der Vermögensübertragung die beim Erblasser entstehende Einkommen- mit der beim Erben anfallenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Dazu kommt der große Unsicherheitsfaktor einer sowohl für die Einkommen- als auch für die Erbschaft-

und Schenkungsteuer maßgeblichen Unternehmensbewertung. Deshalb stößt diese Lösung in der Praxis bisher auf keine Akzeptanz.

2. Eine andere Alternative besteht darin, die *latente Einkommensteuerbelastung* des Erwerbers wie eine Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer abzuziehen. Dadurch wird die Doppelbelastung mit der Einkommensteuer beim Erwerber zwar nicht vollständig beseitigt, aber wenigstens gemindert. Es pflanzt sich jedoch die Schätzungsunsicherheit der Unternehmensbewertung auf die Bewertung der latenten Einkommensteuerlast fort. Da es ein ungewisses Ereignis darstellt, ob, wann und unter welchem steuerrechtlichen Regime die steuerverstrickten stillen Reserven aufgedeckt werden, lässt sich die latente Steuerbelastung nur unter typisierenden, eher fiktiven Annahmen berechnen. Letztlich wird so *Scheingenauigkeit* suggeriert, die man sich zu Kosten einer aufwendigen, streitbelasteten Unternehmensbewertung einschließlich fiktiver Veranlagungen erkaufte.

3. Die umgekehrte Richtung schlägt das derzeit noch geltende amerikanische Erbschaftsteuerrecht ein. Die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter werden für die Erbschaftsteuer gem. Sec. 2031 ff. IRC grundsätzlich ebenfalls zum Verkehrswert (*fair market value*) angesetzt. Noch nicht realisierte stille Reserven erfasst damit die Nachlassbesteuerung. Um eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer zu vermeiden, sieht Sec. 1014(a)(1) IRC hinsichtlich des von Todes wegen zugewendeten Vermögens beim Erwerber für die Einkommensteuer ebenfalls den *Verkehrswertansatz* vor. Mit der Nachlasssteuer des Erblassers ist die Einkommensbesteuerung der stillen Reserven für den Erwerber praktisch abgegolten; es kommt zu einem sog. *step up* der Vermögenswerte. Der Vermögenserwerb wird in vollem Umfang durch die Erbschaft- oder Schenkungsteuer erfasst, die einkommensteuerlichen Werte werden beim Erwerber dementsprechend aufgestockt und damit die erbschaftsteuerlichen Verkehrswerte zu den Ausgangswerten bei der Einkommensteuer der Erben bzw. Beschenkten gemacht. Hierdurch würde sowohl der Stichtagscharakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer als auch das Gebot der realitätsgerechten Wertrelation gewahrt, ohne die Einkommensteuer auszublenden. Jedoch bleiben auch hier die bereits genannten *gravierenden Unsicherheiten einer Unternehmensbewertung* im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Bei den transparent besteuerten Personennunternehmen (§ 15 Abs. 1 EStG) muss die

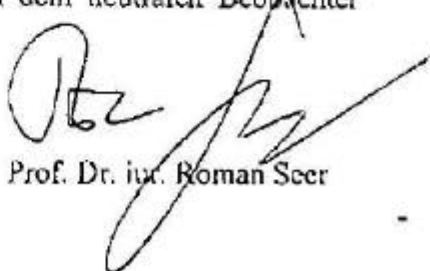
weitere Frage entschieden werden, auf welche Wirtschaftsgüter die stillen Reserven im Einzelnen entfallen. Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften hingegen wäre der steuerliche Wert schlicht anzupassen. Außerdem müsste das Tarifgefüge beider Steuerarten aufeinander abgestimmt werden.

### 3. Ehegatten, eingetragene Lebenspartner

Unbefriedigend gelöst ist ferner weiterhin der *Ehegatten-Erwerb*. BVerfGE 93, 175, hatte gefordert, daß die Erbschaft für den Ehegatten nach Art. 6 I GG noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleiben müsse. Dann sind bereits zu Lebzeiten getätigte sog. ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen unter Ehegatten zumindest insoweit von der Schenkungsteuer freizustellen, als sie den Umfang einer hälftigen Teilung des ehelichen Zugewinns nicht überschreiten. Insoweit greift § 13 I Nr. 4a ErbStG ganz erheblich zu kurz, indem er sich nur auf das Familienwohnheim bezieht, andere Vermögensgegenstände, durch deren Erwerb ein Ehegatte aber ebenso an den Früchten der ehelichen Lebens- und Erwerbsgemeinschaft beteiligt wird, gleichheitswidrig unberücksichtigt läßt. Andererseits reicht der Tatbestand des § 13 I Nr. 4a ErbStG aber auch zu weit, indem er jede freigebige Zuwendung unter Ehegatten, also auch die Schenkung von Anfangsvermögen (§ 1374 BGB) oder Schenkungen im Güterstand der Gütertrennung, erfasst. Es stellt sich die berechtigte Frage, warum das ErbStG überhaupt an der Besteuerung von Ehegatten festhält.

Inkonsistent geregelt ist auch die Besteuerung des Erwerbs durch *eingetragene Lebenspartner*. Während sie für den persönlichen Freibetrag nun Ehegatten gleichgestellt werden (§ 16 I Nr. 6 ErbStG-F), bleiben sie für den Steuertarif der familienfremden Steuerklasse III zugeordnet (§ 19 I Nr. 1 ErbStG-F). Diese Unterscheidung erschließt sich dem neutralen Beobachter ebenfalls nicht.

Bochum, den 28. Februar 2008

  
Prof. Dr. iur. Roman Seer