

Univ.-Prof. Dr. Joachim Wieland  
DHV Speyer · Postfach 14 09 · D-67324 Speyer  
Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Herrn Vorsitzenden  
Eduard Oswald, MdB

per Mail:

[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)



Lehrstuhl für Öffent-  
liches Recht, Finanz-  
und Steuerrecht

Universitäts-  
Professor  
Dr. Joachim Wieland

3. März 2008

**Öffentliche Anhörung zur Erbschaftsteuerreform am 5.  
März 2008**

**Schriftliche Stellungnahme**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

hiermit übersende ich Ihnen meine schriftliche  
Stellungnahme zu der Anhörung Ihres Ausschusses am 5.  
März 2008. Ich bitte um Verständnis, dass ich mich  
wegen der Kürze der Zeit auf ein Thesenpapier be-  
schränken muss.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Wieland

Postfach 14 09 · 67324 Speyer  
er  
Freiherr-vom-Stein-Str. 2 ·  
67346 Speyer  
Telefon: ++49(0)6232-  
654-355  
Sekretariat: ++49(0)6232-  
654-353  
Telefax: ++49(0)6232-  
654-306  
E-Mail: wieland@dhv-  
speyer.de  
Internet: www.dhv-  
speyer.de

## **I. Problemaufriss**

1. Die geplante erbschaftsteuerrechtliche Privilegierung des Generationswechsels in Unternehmen gegenüber anderen Erbfällen stellt aus steuerverfassungsrechtlicher Sicht ein Problem der Steuergleichheit (Art. 3 I GG) dar.
2. Entscheidend ist die Antwort auf die Frage, ob es sich bei der Privilegierung um eine durch einen hinreichenden sachlichen Grund gerechtfertigte Ungleichbehandlung oder um einen verfassungswidrigen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz handelt.

## **II. Verfassungsrechtliche Vorgaben**

3. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben ergeben sich aus dem Beschluss vom 7. November 2006, mit dem das Bundesverfassungsgericht das geltende Erbschaftsteuerrecht wegen Privilegien bei der Bewertung für verfassungswidrig erklärt hat.
4. Nach der Entscheidung muss die Bewertung den gemeinen Wert (Verkehrswert) zu Grunde legen.
5. Lenkungsziele dürfen nur mit zielgenauen und normenklaren Verschonungsregeln verfolgt werden.
6. Zwingende Voraussetzung für die Verfolgung von Lenkungszielen sind ausreichende Rechtfertigungsgründe für die Abweichung von der Steuergleichheit.
7. Zulässig ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts „bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe“ auch eine sehr weitgehende Begünstigung des Erwerbs bestimmter Vermögensgegenstände.
8. Voraussetzung dafür ist sowohl die Erkennbarkeit der gesetzgeberischen Entscheidung als auch die sachgerechte Abgrenzung des Kreises der Begünstigten.
9. Die Lenkungsziele müssen gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.
10. Die Begünstigungen müssen dementsprechend ausreichend zielgenau wirken und innerhalb des Kreises der Begünstigten gleichmäßig eintreten.

11. Aus Gründen der Rechtssicherheit darf das verfassungswidrige geltende Recht bis zu einer Neuregelung weiter angewandt und damit ein erbschaftsteuerloser Zustand vermieden werden.
12. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung zu treffen.
13. Gelingt ihm das nicht, verletzt er zwar die ihm vom Bundesverfassungsgericht auferlegte Pflicht, das geltende Recht ist aber dennoch weiter anzuwenden.

### **III. Grundstrukturen der geplanten Regelung**

14. Der Gesetzentwurf ist so konzipiert, dass die Steuerpflichtigen, die Vermögen von den Großeltern, Eltern oder dem Ehepartner übertragen bekommen, „in den meisten Fällen keine Steuer bezahlen müssen“ (Drs. 4/08, S. 38).
15. Der Gesetzentwurf will das in besonderem Maße dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigen.
16. Deshalb sollen Unternehmen von der Steuer entlastet werden, bei denen im Zuge des Betriebsübergangs die Arbeitsplätze weitestgehend gesichert werden.
17. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass der Unternehmensübergang im Erbfall in Deutschland mit seinen vielen kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie bedeutenden Familienunternehmen häufig auch für die Beschäftigten eine kritische Phase darstellten.
18. Als Gemeinwohlgründe für die Verschonung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie für zu Wohnzwecken vermietetes Vermögen werden das gewachsene ökologische Bewusstsein und die Versorgung breiter Bevölkerungsschichten mit Wohnraum genannt.
19. Als Verschonungsmittel wird die normative Festlegung von 85 % Schonvermögen gewählt (§ 13b IV ErbStRGE, im Folgenden: E), weil die Abgrenzung zwischen produktivem und nichtproduktivem Vermögen sich als schwierig erwiesen hat.
20. Begünstigt werden land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Mindestbeteiligung von mehr als 25 % (§ 13b I E).

21. Betriebsvermögen darf nicht zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (§ 13b II E).
22. Vorgesehen ist ein modifiziertes Abschmelzmodell mit zehn Jahresschritten, bei dem die jährliche Lohnsumme 70 % der durchschnittlichen Höhe der letzten fünf Jahre vor Übergang nicht unterschreiten darf (§ 13b I E).
23. Weiter ist ein gleitender Abzugsbetrag von 150.000 Euro für das nicht vom Verschonungsabschlag erfasste Vermögen vorgesehen (§ 13b II E).
24. Voraussetzung für die Verschonung ist die Einhaltung einer Behaltensfrist von 15 Jahren (§ 13b V E).
25. Die persönlichen Freibeträge für Ehegatten (500.000 Euro), Kinder (400.000 Euro) und Enkel (200.000 Euro) werden deutlich erhöht (§ 16 I E).
26. Der Tarif steigt in Steuerklasse I von 7 % bei einem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis 75.000 Euro stufenweise auf 30 % bei einem Wert über 26 Mio. Euro, in Steuerklassen II und III von 30 % bei einem Wert bis 6 Mio. Euro auf 50 % bei einem höherem Wert (§ 19 I E).
27. Die Bewertung soll formell nach dem gemeinen Wert erfolgen, der allerdings materiell oft als Ertragswert definiert ist (§§ 157 ff. BewGE).
28. So kann sowohl der gemeine Wert von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als auch der gemeine Wert des Betriebsvermögens gemäß § 1 I und II des Diskussionsentwurfs einer Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung unter der vermutlich regelmäßig erfüllten Voraussetzung, dass er sich nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten lässt, nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden, solange dieses Verfahren „nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.“

#### **IV. Verfassungsrechtliche Bewertung**

29. Die Erhebung von Erbschaftsteuer ist im sozialen Rechtsstaat sachgerecht, weil jeder Erbfall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Erben erhöht.

30. Die Erbschaftsteuer bildet als direkte Steuer ein Gegengewicht zur zunehmenden Verlagerung der Steuerlast auf regressiv wirkende indirekte Steuern.
31. Der Steuerwettbewerb in Europa ist bei der Erbschaftsteuer geringer als bei der Einkommensbesteuerung.
32. Da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erben bei jedem Erbfall steigt, ist das Ziel des Gesetzentwurfs, „kleine“ Vermögensübergänge in der Familie steuerfrei zu halten und „große Vermögen“ zu belasten, mit Blick auf den Gleichheitssatz problematisch.
33. Freibeträge lassen sich verfassungsrechtlich damit rechtfertigen, dass nicht relevante Fälle von der Steuer ausgenommen und die Steuerverwaltung vereinfacht wird; sehr hohe Freibeträge wie im Gesetzentwurf, die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht belasten, sind gleichheitsrechtlich problematisch, wenn der Gesetzgeber an der Grundentscheidung festhält, die durch eine Erbschaft steigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steuerlich zu belasten.
34. Problematisch ist auch, dass die Steuersätze und Freibeträge nicht an der steuerlichen Leistungsfähigkeit, sondern an dem Fiskalinteresse an 4 Mrd. Euro Aufkommen orientiert sind.
35. Die steuerliche Verschonung von Betriebsvermögen ist unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Leistungsfähigkeit problematisch, weil die Leistungsfähigkeit der Erwerber von Betriebsvermögen nicht geringer ist als die der Erwerber sonstiger Vermögen.
36. Fraglich ist, ob unternehmerisches Vermögen einen größeren Beitrag zum Allgemeinwohl leistet als anderes Vermögen wie etwa Staatsanleihen, Aktien oder ähnliche Kapitalanlagen.
37. Wenn der größere Beitrag in der Erhaltung von Arbeitsplätzen gesehen wird, setzt eine ausreichend zielgenaue Wirkung der Begünstigung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts voraus, dass die längerfristige Erhaltung von Arbeitsplätzen normativ effektiv gesichert ist, eine Verkürzung der vorgesehenen Behaltensfrist würde das halb schwierige gleichheitsrechtliche Probleme aufwerfen.
38. Warum das gewachsene ökologische Bewusstsein die erbschaftsteuerliche Begünstigung von land- und forstwirtschaftli-

chem Vermögen gleichheitsrechtlich rechtfertigen sollte, erschließt sich zumindest nicht unmittelbar.

39. Auch die erbschaftsteuerliche Verschonung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien erscheint in einer sozialen Marktwirtschaft zweifelhaft, in der die Versorgung breiter Bevölkerungsschichten mit Wohnraum über die Mechanismen von Angebot und Nachfrage sowie durch Sozialleistungen wie Wohngeld und nicht durch die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Investoren gesichert werden sollte.
40. Fraglich ist auch, ob die Steuerverschonung zur Erreichung der Lenkungszwecke erforderlich ist, obwohl schon jetzt die Steuerstundung als milderer, die Steuergleichheit weniger beeinträchtigendes Mittel zur Verfügung steht.
41. Zu erwarten sind weit reichend Mitnahmeeffekte, weil etwa die Betriebsfortführung der Regelfall ist.
42. Mit Blick auf die Steuergleichheit ist die normative Festsetzung des Schonvermögens auf 85 % zumindest zweifelhaft, weil eine verlässliche tatsächliche Grundlage für den gewählten Prozentsatz nicht erkennbar und eine Generalisierung oder Pauschalisierung allein nach politischer Opportunität verfassungsrechtlich unzulässig ist.
43. Zumindest fraglich ist auch, ob die geplante Regelung eine Steuervermeidung durch Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen effektiv verhindert.
44. In diesem Sinne ist es verfassungsrechtlich problematisch, dass ein Steuerpflichtiger, der nur über produktives Betriebsvermögen verfügt, gleich belastet wird wie ein Steuerpflichtiger, dessen Betriebsvermögen zur Hälfte aus vermieteten Grundstücken besteht.
45. Der im Gesetzentwurf enthaltene Anreiz zur Aufblähung des Betriebsvermögens ist gleichheitsrechtlich zumindest problematisch.
46. Verfassungsrechtliche Probleme wirft die vorgesehene weitgehende Bestimmung des Verkehrswertes durch den Ertragswert auf, weil er eine Bewertung zulässt, die zu unzutreffenden Ergebnissen führt, solange das nicht offensichtlich ist - eine Grenze, die wegen der Komplexität des Steuerrechts kaum je überschritten werden wird.

47. Das vom Bundesverfassungsgericht herausgearbeitete verfassungsrechtliche Gebot, der Bewertung im Erbschaftsteuerrecht den gemeinen Wert zu Grund zu legen, wird schwerlich durch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zu erfüllen sein, dass unzutreffende Ergebnisse so lange toleriert, wie sie nur nicht offensichtlich werden.
48. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung enthält in der gegenwärtigen Form gemessen an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zumindest erhebliche verfassungsrechtliche Risiken.
49. Besonders bedenklich ist die kaum den Anforderungen an zielgenaue und normklare Verschonungsregeln genügende Regelung der Steuerverschonung.
50. Auch die Bewertungsregeln müssten deutlich stärker auf den verfassungsrechtlich geforderten Verkehrswert ausgerichtet werden, damit hinreichend transparent wird, dass nicht erneut verdeckte Privilegien im Erbschaftsteuerrecht geschaffen werden.