

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 65

Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht

Geltendes Recht und Reformvorschläge

Von

Britta Spitzbart



Duncker & Humblot · Berlin

BRITTA SPITZBART

Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 65

Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht

Geltendes Recht und Reformvorschläge

Von

Britta Spitzbart



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Spitzbart, Britta:

Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht : geltendes Recht und Reformvorschläge / von Britta Spitzbart. – Berlin : Duncker und Humblot, 2000

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 65)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1998/99

ISBN 3-428-09913-3

Alle Rechte vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09913-3

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Meinen Eltern

Vorwort

Diese Arbeit ist im Wintersemester 1998/1999 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen worden. Die danach erfolgte Änderung des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, die Auswirkungen auf das Erbschaftsteuerrecht hat, wurde nachträglich eingearbeitet. Rechtsprechung und Schrifttum haben bis Juli 1999 Berücksichtigung gefunden.

An dieser Stelle möchte ich ganz herzlich meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke, der meinen juristischen Werdegang nachhaltig gefördert hat, für seine weiterführenden Anregungen und für seine Betreuung danken. Herrn Professor Dr. Joachim Lang danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Meiner Schwester Sandra bin ich für ihre Unterstützung bei der Herstellung der Druckvorlage sehr dankbar.

Düsseldorf, im Juli 1999

Britta Spitzbart

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
A. Analyse des Verfassungsgerichtsbeschlusses vom 22.6.1995	15
B. Gesetzgebung im Hinblick auf die Besteuerung des Betriebsvermögens	19
C. Meinungsstand zur Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	23
D. Gang der Untersuchung	25
E. Eingrenzung des Themas hinsichtlich des Begriffs Betriebsvermögen	27

1. Kapitel

Die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht - Umfang und Verteilung der Entlastung 28

A. Die durch die Bewertungsvorschriften bewirkte Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	29
I. Die Bewertung von Betriebsvermögen nach dem bis zum 31.12.1992 geltenden Bewertungsrecht	29
1. Umfang des Betriebsvermögens	30
a) Der Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter	31
b) Der Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes	33
c) Berücksichtigung der latenten Ertragsteuerlast	36
2. Wertmaßstab für die Posten des Betriebsvermögens	38
a) Bewertung mit dem Teilwert	38
aa) Berücksichtigung der Ertragslage über den Teilwertbegriff ..	39
bb) Ermittlung des Teilwertes	40
b) Maßgeblichkeit des Einheitswertes	42
c) Maßgeblichkeit des Steuerbilanzwertes	43
d) Bewertung mit dem gemeinen Wert und mit sonstigen Werten ..	44
3. Zusammenfassung	44
II. Die Verkehrswertermittlung von Unternehmen nach zivilrechtlichen Grundsätzen	45
1. Der Wertansatz des gemeinen Wertes bei der Bewertung im Pflichtteilsrecht	47
2. Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes von Unternehmen	49
a) Konzeption des Ertragswertverfahrens	51
aa) Allgemeines zur Ermittlung des Zukunftsertrags	52
bb) Berücksichtigung des Fremdkapitalanteils	54
cc) Unternehmerlohn	54
dd) Unternehmerpersönlichkeit	55

ee) Qualifikation des Managements	55
ff) Einbeziehung der laufenden Ertragsteuern	55
gg) Allgemeines zur Kapitalisierung der Zukunftserträge	56
hh) Basiszinssatz	57
ii) Abschlag zum Ausgleich der Inflationsfestigkeit	58
jj) Risikozuschlag	59
kk) Fungibilitätszuschlag	61
ll) Zusammenfassung	61
b) Die gesonderte Bewertung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens	62
c) Liquidationswert als Wertuntergrenze	63
d) Die Bewertung personenbezogener Klein- und Mittelbetriebe ...	64
e) Zusammenfassung	66
3. Modifizierung des Unternehmenswertes aufgrund des pflichtteilsrechtlichen Zusammenhangs	66
a) Einbeziehung der latenten Einkommensteuerlast	67
aa) Hinweise zum Streitstand	67
bb) Stellungnahme	69
b) Bewertung mit dem Liquidationswert	70
aa) Hinweise zum Streitstand	71
bb) Stellungnahme	72
4. Zusammenfassung	73
III. Vergleich des älteren Steuerwertes mit dem im Pflichtteilsrecht maßgeblichen Verkehrswert	74
IV. Auswirkung der Umstellung des Bewertungsrechts durch das StÄndG 1992	79
V. Auswirkung der Neuregelung der Grundbesitzbewertung mit Wirkung ab dem 1.1.1996	87
B. Die Freibetrags- und Bewertungsabschlagsregelung des § 13a ErbStG	92
C. Die Tarifbegrenzung für die Erwerber der Steuerklassen II und III gem. § 19a ErbStG	97
D. Die Stundungsvorschrift des § 28 ErbStG	98
E. Zusammenfassung	100

2. Kapitel

Notwendigkeit der Berücksichtigung bestimmter Eigenschaften von Betriebsvermögen im Rahmen der Bewertung	105
A. Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, wenn der gemeine Wert der maßgebliche Wertansatz wäre	106
I. Einzelbewertung versus Gesamtbewertung	108
1. Argumente, die für die Beibehaltung der Einzelbewertung sprechen	108
2. Argumente, die für die Einführung einer Gesamtbewertung sprechen	109
3. Abschließende Stellungnahme	111
II. Methode zur Ermittlung des gemeinen Wertes	112
III. Modifizierung des Unternehmenswertes aufgrund des der Bewertung zugrundeliegenden erbschaftsteuerrechtlichen Zusammenhangs	113
1. Einbeziehung der latenten Einkommensteuerlast	113

a)	Bedarf für eine Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerlast im Rahmen einer erbschaftsteuerlichen Bewertung des Betriebsvermögens zum gemeinen Wert	114
aa)	Die Problematik der Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer	115
bb)	Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerlast im Erbschaftsteuerrecht	118
cc)	Berücksichtigung der Erbschaftsteuer im Einkommensteuerrecht	121
b)	Berücksichtigungsfähigkeit der latenten Einkommensteuerlast im Rahmen einer erbschaftsteuerlichen Bewertung zum gemeinen Wert	123
aa)	„Bereicherungsprinzip“	124
bb)	Leistungsfähigkeitsprinzip	125
cc)	Vereinbarkeit eines Abzugs der latenten Ertragsteuerlast mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip	130
dd)	Entgegenstehende Rechtsnormen	131
(1)	Das Stichtagsprinzip gem. § 11 ErbStG	131
(2)	Der Ausschluß persönlicher Verhältnisse nach § 9 Abs. 2 S. 3 BewG	132
(3)	Die Vorschrift des § 35 EStG a.F.	133
(4)	Ergebnis	137
c)	Zusammenfassung	137
2.	Liquidationswert als Wertuntergrenze	138
a)	Mögliche Ansichten	141
b)	Stellungnahme	141
3.	Besondere Berücksichtigung der gesteigerten rechtlichen Bindung ..	143
4.	Beachtlichkeit der geringen Fungibilität	146
a)	Geringe Fungibilität von Einzelwirtschaftsgütern	146
b)	Geringe Fungibilität des Betriebs als Einheit	148
c)	Schlußfolgerung	148
5.	Bedeutung des Unternehmerrisikos für die Bewertung	148
6.	Zusammenfassung	150
B.	Ergebnis und Schlußfolgerung hinsichtlich der im geltenden Recht vorzufindenden Sonderbehandlung des Betriebsvermögens	150

3. Kapitel

Rechtfertigung der Differenzierung mit dem öffentlichen Interesse an der Fortführung von Familienunternehmen durch den Erwerber

		152
A.	Diskussionsgrundlage	154
I.	Die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens und der Begriff der Steuerbegünstigung	154
II.	Anforderung an die Zulässigkeit von Steuerbegünstigungen	157
1.	Ansatz des <i>BVerfG</i>	158
2.	Auffassung von <i>Tipke</i> und <i>Lang</i>	158
3.	Auffassung von <i>Selmer</i>	159
4.	Auffassung von <i>v. Arnim</i>	159

5. Auffassung von <i>Bayer</i>	160
6. Auffassung von <i>Papier</i>	160
7. Auffassung von <i>Birk</i>	160
8. Befürworteter Ansatz	161
a) Die Rechtsprechung des <i>BVerfG</i> zu Art. 3 Abs. 1 GG	162
b) Gesichtspunkte, die für eine intensivere Prüfung sprechen	165
c) Maßstäbe für die Überprüfung der gesetzgeberischen Entscheidung	167
d) Zusammenfassung	172
B. Rechtfertigung der geltenden Sondervorschriften mit dem öffentlichen Interesse an der Fortführung von Familienunternehmen	173
I. Ausdrückliche gesetzgeberische Entscheidung	173
II. Im öffentlichen Interesse liegendes Ziel	174
1. Sicherung von Arbeitsplätzen	174
2. Aufrechterhaltung der Ertragskraft von Familienunternehmen	177
3. Ermöglichung von Unternehmenskontinuitäten	182
4. Vermeidung von Unternehmenskonzentrationen	184
5. Sicherung der Lebensgrundlage der Familie	185
6. Vermeidung einer Demotivation der Unternehmer	186
7. Zusammenfassung	187
III. Geeignetheit	188
1. Untersuchung der einzelnen Vergünstigungen	189
a) Die Bewertungsvergünstigung	189
b) Die Regelung des § 13a ErbStG	192
c) Die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG	197
d) Die Stundungsvorschrift des § 28 ErbStG	198
2. Gesichtspunkt der Typisierung	199
3. Zwischenergebnis	205
IV. Erforderlichkeit	205
1. Offene Subvention	205
2. Bereinigung der Bemessungsgrundlage und Absenken der Steuersätze	207
3. Zwischenergebnis	209
V. Angemessenheit	209
1. Wahrscheinlichkeit, daß die Erbschaftsteuervergünstigungen einen Beitrag zur Aufrechterhaltung von Arbeitsplätzen leisten	209
2. Wahrscheinlichkeit, daß mit den Erbschaftsteuervergünstigungen die Ertragskraft von Familienunternehmen aufrechterhalten werden kann	210
3. Wahrscheinlichkeit, daß mit den Erbschaftsteuervergünstigungen Unternehmenskontinuitäten gefördert werden können	212
4. Wahrscheinlichkeit, daß mit den Erbschaftsteuervergünstigungen Unternehmenskonzentrationen vermieden werden	213
5. Zwischenergebnis	217
C. Ergebnis	217

4. Kapitel

Reformvorschläge	221
A. Reformvorschlag von <i>Tipke</i>	221
I. Argumentation	221
II. Stellungnahmen anderer Autoren	222
III. Diskussion des Reformvorschlags	222
B. Reformvorschlag von <i>Crezelius</i>	225
I. Argumentation	225
II. Stand der Diskussion	227
III. Stellungnahme	228
C. Reformvorschlag von <i>Ritter</i>	231
I. Argumentation	231
II. Kritik von <i>Meincke</i>	232
III. Stellungnahme	232
D. Empfehlung der <i>Europäischen Kommission</i>	235
I. Der Vorschlag der <i>Europäischen Kommission</i>	237
II. Das Erbschaftsteuerrecht Großbritanniens	238
III. Stellungnahme	245
Zusammenfassung	251
Literaturverzeichnis	258
Sachverzeichnis	280

Einleitung

Im gegenwärtigen ErbStG gibt es einige, die Besteuerung abmildernde Sonderregelungen, die eingreifen, wenn Betriebsvermögen Gegenstand des Erwerbs ist. In dieser Untersuchung wird zunächst dargelegt, wie weit die Entlastung der Erwerber von Betriebsvermögen reicht und wie sich diese Entlastung auf die Erwerber unterschiedlichen Betriebsvermögens verteilt. Im Anschluß daran wird untersucht, ob diese besondere Behandlung der Betriebsvermögenserwerber gemessen an den Argumenten, die das *BVerfG* in seinem Beschluß vom 22.6.1995¹ anführt, und im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sachgerecht ist.

A. Analyse des Verfassungsgerichtsbeschlusses vom 22.6.1995

Das *BVerfG* hat in dem Beschluß vom 22.6.1995 festgestellt, daß § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG i.V.m. dem Ersten und Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes (BewG) in den alten Fassungen insofern mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar waren, als sie die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer für Grundbesitz (§ 19 ErbStG) auf der Grundlage von zum 1.1.1964 festgestellten Einheitswerten, für Kapitalvermögen (festverzinsliche Wertpapiere, Aktien) hingegen zu Gegenwartswerten ansetzten.² Für die notwendig gewordene Gesetzesänderung hatte das Gericht dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31.12.1996 gesetzt.³ Dem Gesetzgeber sind für das Gesetzgebungsverfahren - neben anderen Vorgaben - Hinweise zur Behandlung des Betriebsvermögens mit auf den Weg gegeben worden.

Der Gesetzgeber hat nach Ansicht der Verfassungsrichter bei der Gestaltung der Steuerlast unter anderem zu berücksichtigen, daß die Existenz von bestimmten Betrieben - namentlich von mittelständischen Unternehmen - durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden könne. Die als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheiten organisierten Betriebe seien in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet. Sie unterlägen als Garant von Produktivität und Ar-

¹ 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

² BVerfGE 93, 165, 172.

³ BVerfGE 93, 165, 178.

beitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Diese rechtliche Bindung habe zur Folge, daß die durch die Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspreche. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter sei beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen. Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordere, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen. Die Erbschaftsteuer müsse so bemessen sein, daß die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet sei. Die verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit sei unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben zu berücksichtigen. Das geltende Erbschaftsteuerrecht beachte dieses Erfordernis betriebsangemessener Belastung etwa bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, wenn es dort gem. § 36 BewG der Erbschaftbesteuerung den Ertragswert zugrunde lege, um eine Zerschlagung dieser Wirtschaftseinheiten zu vermeiden.⁴

Das *BVerfG* mahnt hiermit eine Sonderbehandlung des Betriebsvermögens an. Es stützt seine Auffassung auf zwei Aspekte.

Der erste Gesichtspunkt bezieht sich auf die Bewertung von Betriebsvermögen. Mit der Formulierung, daß das Betriebsvermögen durch vielfältige öffentliche Inanspruchnahmen rechtlich gebunden sei und die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter eingeschränkt sei⁵, werden Eigenschaften des Betriebsvermögens angesprochen, die möglicherweise im Rahmen einer Bewertung Beachtung finden müßten.⁶ Auch die Aussage, eine Berücksichtigung der verminderten finanziellen Leistungsfähigkeit der Betriebsvermögenserben habe unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben zu erfolgen⁷, ist auf das Bewertungsrecht bezogen. Denn verwandtschaftliche Beziehungen spielen keine Rolle, wenn Vermögen ein bestimmter Geldbetrag zugeordnet wird. Dem Bereich des Bewertungsrechts ist schließlich auch die Passage zuzuordnen, in der das *BVerfG* auf die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum Ertragswert gem. § 36 BewG Bezug nimmt.⁸

⁴ Beschluß v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 175 f.

⁵ BVerfGE 93, 165, 175 f.

⁶ Derart werden die Ausführungen des *BVerfG* auch von *Meincke*, DStR 1996, 1305, 1309, interpretiert. *Meincke* hat auf den bewertungsrechtlichen Aspekt schon in Festschrift Tipke, S. 391, 395 f., hingewiesen.

⁷ BVerfGE 93, 165, 176.

⁸ BVerfGE 93, 165, 176.

Der zweite Gesichtspunkt spielt auf ein besonderes öffentliches Interesse an. Das *BVerfG* betont, daß Betriebsvermögen eine durch Widmung für einen besonderen Zweck verselbständigte wirtschaftliche Einheit darstellt. Es weist darauf hin, daß die Betriebe gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet sind und es stellt die Bedeutung der Betriebe als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen heraus. Das *BVerfG* ist der Ansicht, daß die Existenz von insbesondere mittelständischen Unternehmen durch die Erbschaftsteuer gefährdet werden könnte. Bis hierher wird das Betriebsvermögen abstrakt, ohne Zuordnung zu einem bestimmten Inhaber (z.B. einem Erben) betrachtet. Im Anschluß an diese Ausführungen kommt das *BVerfG* dann auf den Erwerber zu sprechen. Es stellt die Rolle des Erben heraus, der einen solchen Betrieb weiterführt und ihn in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhält. Das *BVerfG* fordert, die Erbschaftsteuer hier so zu bemessen, daß die Fortführung des Betriebs nicht gefährdet ist. Es geht hier nicht mehr allein um die Gefährdung der Existenz des Betriebs sondern um die Gefährdung der Fortführung des Betriebs durch den Erwerber. Das *BVerfG* scheint der Ansicht zu sein, daß an dem Erhalt des Betriebs gerade in der Hand des Erwerbers ein öffentliches Interesse besteht⁹, wobei vermutet werden kann, daß das Gericht die Erhaltung des Betriebs mit der Erhaltung des Betriebs im Familienbesitz gleichsetzt¹⁰.

Die beiden vom *BVerfG* angesprochenen Argumente, der bewertungsrechtliche Aspekt und der Gesichtspunkt des öffentlichen Interesses, sind, was das Problem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung angeht, auf unterschiedlichen Argumentationsebenen angesiedelt.

Der Gesetzgeber hat, wie das *BVerfG* ausführt, seine einmal mit dem Steuergesetz getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen und die Steuerpflichtigen - ungeachtet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gleichmäßig zu belasten.¹¹ Wenn die Steuersätze zwar nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und der Höhe des Erwerbs aber nicht z.B. nach der Art des erworbenen Vermögens differenzieren, läßt sich Gleichmäßigkeit der Besteuerung, auch dies hat das *BVerfG* ausgeführt, nur dadurch erreichen, daß für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.¹² Das *BVerfG* hat damit also eine gleichheitsge-

⁹ BVerfGE 93, 165, 175 f.; vgl. *Meincke*, DStR 1996, 1305, 1309.

¹⁰ Vgl. *Meincke*, DStR 1996, 1305, 1309. Auch *Halaczinsky*, Harzburger Steuerprotokoll 1995, 161, 167, stellt im Rahmen einer Erörterung der Entscheidung des *BVerfG* auf die Unternehmensnachfolge gerade im Familienkreis ab; vgl. auch *Ziegler*, BB 1996, 454, 455.

¹¹ *BVerfG*, Beschluß vom 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172.

¹² 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 173.