

Die Privilegierung des Betriebsvermögens
als verfassungsrechtliches Problem der
Unternehmensnachfolge

Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Universität Osnabrück

vorgelegt von

Dipl. Jur. Olaf Graf

aus

Gütersloh

Osnabrück, 2004

Berichterstatter:

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner

Mitberichterstatter:

Prof. Dr. Jörn Ipsen

Tag der mündlichen Prüfung:

9. Dezember 2005

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist Ergebnis eines zweijährigen Promotionsstudiums. Sie beschäftigt sich mit dem verfassungsrechtlichen Rahmen, innerhalb dessen eine Regelung für das Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer und Betriebsvermögen gefunden werden muß. Dem Gesetzgeber bereitet diese Aufgabe offenbar besondere Schwierigkeiten. Denn nicht zum ersten Mal droht er hierbei zu scheitern: Nach nur wenigen Jahren ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer wieder Gegenstand eines verfassungsgerichtlichen Verfahrens. Dabei spricht vieles dafür, daß sich das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erheblich verändern wird. Schon jetzt ist die Steuer immer wieder Gegenstand der aktuellen politischen Diskussion, ohne daß das Bundesverfassungsgericht eine abschließende Entscheidung getroffen hat. In dieser Diskussion versteht sich diese Untersuchung als ein Beitrag, der verfassungsrechtliche und politische Vorgaben in Übereinstimmung bringen will. In wie weit der Gesetzgeber die Anregungen aufnehmen wird, wird der Verfasser mit etwas Glück als Referendar im Finanzausschuß des Deutschen Bundestags selbst miterleben dürfen.

Mein besonderer Dank gilt an dieser Stelle Herrn Prof. Dr. Mössner. Es waren einerseits die anregenden Gespräche mit ihm, die erforderliche „lange Leine“ andererseits, die die vorliegende Arbeit zu dem gemacht haben, was sie geworden ist. Für seinen bevorstehenden Ruhestand wünsche ich Herrn Prof. Dr. Mössner alles Gute, Glück, Gesundheit und vor allem viel Spaß.

Weiterhin gilt mein großer Dank meinen Eltern, denen die Arbeit gewidmet ist. Ohne ihre Geduld und Unterstützung wären Studium und Promotion nicht möglich gewesen.

Abschließend bedanke ich mich bei Kirsten, die sich, ohne juristisch vorbelastet zu sein, die Mühe gemacht hat, die Arbeit durchzuschauen und zu korrigieren.

Olaf Graf

Berlin, im Dezember 2004

Literaturverzeichnis

- Arndt, Hans-Wolfgang
Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB-Beilage 7/1996.

Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 787 – 794.

Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Festschrift für Otto Mühl, zum 70. Geburtstag, 10. Oktober 1981, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1981, S. 17 – 39.

Energiesteuer und Grundrechte, ZRP 1996, S. 176 – 184.
- Arnim, Hans Herbert von
Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 286 – 360.

Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, München, 1984.
- Azzola, Axel u.a.
Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Band 1, Art. 1-31, 2. Auflage, Neuwied, Frankfurt, 1989. (Reihe Alternativkommentare)
- Bach, Stefan/
Bartholmai, Bernd
Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, DIW Berlin, Forschungsprojekt im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf, 2002.

Reform der Erbschaftsteuer notwendig: Immobilien sachgerecht bewerten, Mehrbelastungen begrenzen, Wochenbericht des DIW 22/2001, S. 327 – 336.
- Bareis, Peter
Probleme verfassungsgerichtlicher Vorgaben und ihrer Umsetzung am Beispiel der Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1996, S. 1153 – 1158.
- ders./
Elser, Thomas
Analyse des neuen Erbschaftsteuerrechts, DStR 1997, S. 557 – 562.
- Bayer, Hermann-Wilfried
Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 1972, S. 149 – 156.
- Benda, Ernst (Hrsg.)/
Maihofer, Werner (Hrsg.)/
Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.)
Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Berlin, New York, 1995.

- Bethge, Herbert
Der Grundrechtseingriff, VVDStRL 57 (1998),
S. 7 – 56.
- Beyer, Jürgen
Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der
Bundesrepublik Deutschland: Ein Beitrag zu
verfassungsrechtlichen und
wirtschaftswissenschaftlichen Fragen des neuen
Erbschaftsteuergesetzes und der Reformvorschläge,
Regensburg, 1976.
Zugleich: Dissertation, Universität Regensburg,
1976.
- Bierle, Klaus
Die steuerliche Anteilsbewertung, Köln, 1974.
- Birk, Dieter
Die Begünstigungstatbestände des Erbschaftsteuer-
gesetzes auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand,
ZEV 2002, S. 165 – 169.

Steuerrecht, 7. Auflage, Heidelberg, 2004.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der
Steuernormen: Ein Beitrag zu den Grundfragen des
Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht,
Köln, 1983.
Zugleich: Habilitations-Schrift, Universität Münster,
1981.
- Bleckmann, Albert
Staatsrecht II, Die Grundrechte, 4. Auflage, Köln,
Berlin, Bonn, München, 1997.
- ders./
Eckhoff, Rolf
Der „mittelbare“ Grundrechtseingriff, DVBl. 1988,
S. 373 – 382.
- Bodenheim, Dieter G.
Der Zweck der Steuer, Verfassungsrechtliche
Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel
fiskalisch – nichtfiskalisch, 1. Auflage, Baden-Baden,
1979.
Zugleich: Dissertation, Berlin, Freie Universität,
1978.
- Braun, Reiner/
Florian Burger/
Miegel, Meinhard/
Pfeiffer, Ulrich/
Schulte, Karsten
Erben in Deutschland, Volumen, Psychologie und
gesamtwirtschaftliche Auswirkungen, Köln, 2002.
- Braunhofer, Heike
Unternehmens- und Anteilsbewertung, Zur
Bemessung von familien- und erbrechtlichen
Ausgleichsansprüchen, Köln, 1995.
Zugleich: Dissertation, Universität München,
1994/95.

- Brox, Hans Erbrecht, 21. Auflage, Köln, Berlin, München, 2004.
- Bull, Hans Peter Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, Zur Bewertung der Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1996, S. 281 – 284.
- Burgi, Martin Schützt das Grundgesetz die Ehe vor der Konkurrenz anderer Lebensgemeinschaften?, Der Staat 39 (2000), S. 487 – 508.
- Butzer, Hermann Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, StuW 1999, S. 227 – 242.
- Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Der Halbteilungsgrundsatz des Bundesverfassungsgerichts im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitsrechten und Sozialstaatlichkeit, Berlin, 1999.
- Bydlinski, Frank System und Prinzipien des Privatrechts, Wien, New York, 1996.
- Christoffel, Hans Günter Neue Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren ab 1993 (I), GmbH 1993, S. 205 – 212.
- Crezelius, Georg Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995, S. 403 – 418.
- Sicherung der Unternehmensnachfolge und Besteuerung, in: Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Köln, 1994, DSTJG 17 (1994), S. 135 – 187 mit anschließender Diskussion S. 187 – 194.
- Steuerrecht II, Die einzelnen Steuerarten, 2. Auflage, München, 1994.
- Unternehmenserbrecht, Erbrecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, München, 1998.
- Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln, 1999, DStJG 22 (1999), S. 73 – 126.

Daragan, Hanspeter	Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer, Anmerkungen zum Beschluss des BFH vom 24.10.2001 – II R 61/99, BB 2001, 2627, BB 2002, S. 649 – 655. Nochmals: Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung für Immobilien im In- und Ausland durch das „Einlagemodell“, DStR 2000, S. 272 – 274.
Dautzenberg, Norbert/ Heyeres, Ralf	Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vor und nach Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit, Analyse eines steuersystematischen Problems, StuW 1992, S. 302 – 312.
Degenhart, Christoph	Die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 I GG, JuS 1990, S. 161 – 169.
Denninger, Erhard/ Hoffmann-Riem, Wolfgang/ Schneider, Hans-Peter/ Stein, Ekkehart	Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Loseblatt), 3. Auflage, Neuwied, Kriftel, 2001, Stand: August 2002. (Reihe Alternativkommentare)
Di Fabio, Udo	Grundrechte im präzeptoralen Staat am Beispiel hoheitlicher Informationstätigkeit, JZ 1993, S. 689 – 697.
Diester, Hans	Enteignung und Entschädigung nach altem und neuen Recht, Bergisch Gladbach, 1953.
Dolzer, Rudolf (Hrsg.)/ Vogel, Klaus (Hrsg.)/ Graßhof, Karin (Hrsg.)	Bonner Kommentar zum Grundgesetz (Loseblatt), Heidelberg, Stand: September 2004.
Dreier, Horst	Grundgesetz, Kommentar, Band I, Präambel, Art. 1-19, 2. Auflage, Tübingen, 2004.
Erichsen, Hans-Uwe	Art. 3 Abs. 1 GG als Grundlage von Ansprüchen des Bürgers gegen die Verwaltung, VerwArch 71 (1980), S. 289 – 298.
Felix, Günther	Das Werden der neuen Erbschaftsteuer, ZEV 1996, S. 410 – 420.
Fischer, Bianca	Erbschaft- und Vermögensteuer, Ein Beitrag zu den Steuerrechtferdigungslehren, StuW 1978, S. 345 – 351.
Fischer, Michael	Zur Reformbedürftigkeit des Erbschaftsteuerrechts, DB 2003, S. 9 – 15.

- Groh, Manfred Von der Dual Income Tax zur Dual Death Tax, DB 2002 Heft 34, Gastkommentar, S. I.
- Großfeld, Bernhard Die Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, Köln, 2002.
- Günkel, Manfred/
Hörger, Helmut/
Thömmes, Otmar Ausgewählte Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel, DStR 1999, S. 1873 – 1891.
- Günterberg, Brigitte/
Wolter, Hans-Jürgen Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, Daten und Fakten, IfM-Materialie Nr. 157, Bonn, 2002.
- Gürsching, Lorenz (Begr.)/
Stenger, Alfons (Begr.) Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz (Loseblatt), 9. Auflage, 1998. Stand: Mai 2004.
- Gusy, Christoph Die wirtschaftliche Betätigung des Staates, JA 1995, S. 166 – 173, S. 253 – 259.
- Haller, Heinz Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Auflage, Tübingen, 1981.
- Handzik, Peter Erbschaft- und Schenkungsteuer, Gesamtdarstellung mit den Änderungen des Bewertungsgesetzes zum 1. Januar 2002, Bielefeld, 2002.
- Haußleiter, Otto Vom wirtschaftlichen Verordnungsrecht im demokratischen Rechtsstaat, Zur Rechtsgültigkeit der Preisverordnungen, DÖV 1952, S. 750 – 753.
- Helbling, Carl Unternehmensbewertung und Steuern, Unternehmensbewertung in Theorie und Praxis, insbesondere die Berücksichtigung der Steuern aufgrund der Verhältnisse in der Schweiz und in Deutschland, 9. Auflage, Düsseldorf, 1998.
- Helmert, Friedrich Der Wert im Vermögensteuerrecht, Dissertation, Universität Münster, 1984.
- Herzig, Norbert Verlängerte Maßgeblichkeit und Bilanzpolitik, DB 1992, S. 1053 – 1054.
- Herzig, Norbert (Hrsg.) Bewertung von Auslandsbeteiligungen, Köln, 1992.

- Hesse, Konrad
Der allgemeine Gleichheitssatz in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtsetzungsgleichheit, in: Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag, München, 1993, S. 121 – 131.
- Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage, Heidelberg, 1999.
- Hessler, Heinz Dieter
Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, 1. Auflage, Tübingen, 1976.
- Hetmeier, Heinz
Grundlagen der Privaterbfolge in der BRD und der DDR, Berlin, 1990.
Zugleich: Dissertation, Universität Münster, 1989/90.
- Hettlage, Karl M.
Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL 14 (1956), S. 2 – 36.
- Heun, Werner
Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben, Zum Verbot des Vertrags als Handlungsform im Abgabenrecht, DÖV 1989, S. 1053 – 1064.
- Heyeres, Ralf
Zusammenwirken von Einkommen- und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Bergisch Gladbach, Köln, 1996.
- Hoffmann, Wolfgang P.
Rechtsfragen der Währungsparität, Festsetzung und Vollzug der DM-Parität im Verfassungs-, Verwaltungs- und Völkerrecht, München, 1969.
Zugleich: Dissertation, Universität Hamburg, 1969.
- Hohmann, Harald
Berufsfreiheit (Art. 12 GG) und Besteuerung, Eine Würdigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DÖV 2000, S. 406 – 416.
- Höreth, Ulrike/
Schiegl, Brigitte
Verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber der Erbschaftsteuer, SteuerStud 2002, S. 365 – 374.
- Hörger, Helmut (Hrsg.)/
Stephan, Rudolf (Hrsg.)/
Pohl, Dirk (Hrsg.)
Unternehmens- und Vermögensnachfolge: Steuerorientierte Gestaltung, 2. Auflage, Stuttgart, 2002.
- Horschitz, Harald/
Groß, Walter/
Schnur, Peter
Finanz und Steuern, Band 13, Bewertungsrecht, Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 16. Auflage, Stuttgart, 2003.

- Hösch, Ulrich
Eigentum und Freiheit, Ein Beitrag zur inhaltlichen Bestimmung der Gewährleistung des Eigentums durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, Tübingen, 2000.
Zugleich: Dissertation, Universität Bayreuth, 1999.
- Hübner, Heinrich
Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes? Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 24.10.2001, II R 61/99, DStR 2001, S. 2193 – 2196.

Die Neuregelung der Anteilsbewertung nach den Vermögensteuer-Richtlinien 1993, DStR 1993, S. 1656 – 1663.

Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1. Auflage, Heidelberg, 1998.

Vermögensübertragung durch disquotale Gesellschafterleistungen? Schenkung- und ertragsteuerliche Gestaltungsaspekte, ZEV 1998, S. 83 – 89.

Bemerkungen zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und zur Anteilsbewertung anhand des Stuttgarter Verfahrens seit der Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte, DStR 1995, S. 1 – 7.
- Hufen, Friedhelm
Berufsfreiheit – Erinnerung an ein Grundrecht, NJW 1994, S. 2913 – 2922.
- Huster, Stefan
Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht, JZ 1994, S. 541 – 549.

Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Berlin, 1993.
Zugleich: Dissertation, Universität Heidelberg, 1993.
- Ipsen, Jörn
Staatsrecht II (Grundrechte), 7. Auflage, München, Neuwied, Krieffel, Berlin, 2004.
- Isensee, Josef
Steuerstaat als Staatsform, in: Hamburg, Deutschland, Europa: Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Festschrift für Hans Peter Ipsen zum 70. Geburtstag, Tübingen, 1977, S. 409 – 436.

- ders. (Hrsg.)/
Kirchhof, Paul (Hrsg.)
- Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland.
Band IV, Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung, 1990.
Band VI, Freiheitsrechte, 2. Auflage, 2001.
- Jachmann, Monika
- Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit, Aachen, 1996.
- Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, S. 97 – 106.
- Jarass, Hans D.
- Folgerungen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 I GG, Ein systematisches Konzept zur Feststellung unzulässiger Gleichbehandlung, NJW 1997, S. 2545 – 2550.
- Jarass, Hans D./
Pieroth, Bodo
- Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 6. Auflage, München, 2002.
- Kapp, Reinhard (Begr.)/
Ebeling, Jürgen (Fortgef.)
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar (Loseblatt), 12. Auflage, Köln, 2000.
Stand: April 2004.
- Killinger, Wolfgang
- Aufteilung des Einheitswertes des Betriebsvermögens von Personengesellschaften gemäß § 97 Abs. 1a BewG, Ergänzende Bemerkungen zu den Ausführungen von Gebel, DStR 1997, 801 ff., DStR 1998, S. 710 – 711.
- Kingreen, Thorsten
- Das Grundrecht von Ehe und Familie (Art. 6 I GG), Jura 1997, S. 401 – 408.
- Kirchhof, Ferdinand
- Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten: Ein Beitrag zur Kumulation und Kaskadenwirkung der Umsatz- und der Verbrauchsteuer, Berlin, 1990.

- Kirchhof, Paul
Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, Das Besteuern, das Horten und Zuteilen von Finanzvermögen, JZ 1979, S. 153 – 159.
- Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, S. 302 – 312.
- Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213 – 285.
- Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StbJb 1994/95, S. 5 – 22.
- Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, München, 1996.
- Empfiehl es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen, Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, München, 1988.
- Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, DStR-Beihefter 5/2003.
- Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, DStR 2001, S. 913 – 917.
- Kisker, Klaus Peter
Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, Eine empirische und theoretische Untersuchung, Berlin, 1964.
- Klein, Friedrich
Eigentumsgarantie und Besteuerung, StuW 1966, Sp. 433 – 486.
- Kloepfer, Michael
Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz, München, 1970.
Zugleich: Dissertation, Universität München, 1969.
- Gleichheit als Verfassungsfrage, Berlin, 1980.
- Knobbe-Keuk, Brigitte
Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln, 1993.
- Kreuziger, Stefan/
Lindberg, Klaus/
Schaffner, Margit/
Friebel, Melita
Bewertungsgesetz, Kommentar, München, 2002.

- Krings, Günter Die „eingetragene Lebenspartnerschaft“ für gleichgeschlechtliche Paare, Der Gesetzgeber zwischen Schutzabstandsgebot und Gleichheitssatz, ZRP 2000, S. 409 – 415.
- Krugmann, Michael Gleichheit, Willkür und Evidenz, JuS 1998, S. 7 – 13.
- Kruschwitz, Lutz/
Löffler, Andreas Unendliche Probleme bei der Unternehmensbewertung, DB 1998, S. 1041 – 1043.
- Kruse, Heinrich Wilhelm Abschied von den Einheitswerten, BB 1996, S. 717 – 721.

Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, S. 322 – 330.
- Kühn, Alfons Die Erbschaftsteuer muss entideologisiert werden, BB 2003 Heft 42, DIE ERSTE SEITE.
- Kunst, Hermann (Begr.)/
Herzog, Roman (Hrsg.) Evangelisches Staatslexikon, 3. Auflage, Stuttgart, 1987.
- Kussmann, Manfred Schenken, Erben, Steuern, 3. Auflage, Bonn, 1994.
- Lacher, Jörg/
Poppe, Hermann Unternehmenskauf nach der Methode des „realisierten“ Ertragswerts, DB 1988, S. 1761 – 1765.
- Lange, Heinrich/
Kuchinke, Kurt Erbrecht, 5. Auflage, München, 2001.
- Laubrock, Christoph Nachlaß und Erbschaftsteuer in den USA: Die Behandlung in den USA belegener Nachlässe im Bundesnachlaßsteuerrecht der USA und im deutschen Erbschaftsteuerrecht, München, 1986. Zugleich: Dissertation, Universität Bielefeld, 1984.
- Lecheler, Helmut Der Schutz von Ehe und Familie, FamRZ 1979, S. 1 – 8.
- Lehner, Moris Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen, 1983. Zugleich: Habilitations-Schrift, Universität München, 1991/92.
- Leibholz, Gerhard Die Gleichheit vor dem Gesetz, Berlin, 1925.
- Leipold, Dieter Erbrecht, Grundzüge mit Fällen und Kontrollfragen, 15. Auflage, Tübingen, 2004.

- Leisner, Walter
Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, Berlin, 1970.

Steuer- und Eigentumswende – die Einheitswert-Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1995, S. 2591 – 2596.
- Leisner, Walter Georg
Die steuerfreie Übertragung von Kunstgegenständen nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, ZEV 2003, S. 436 – 441.
- Lerche, Peter
Übermaß und Verfassungsrecht, Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Erforderlichkeit, 2. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München, 1999.
Zugleich: Habilitations-Schrift, Universität München, 1958.
- Löhle, Annette
Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, Tübingen, 2001.
Zugleich: Dissertation, Universität Tübingen, 2001.
- Loritz, Karl-Georg
Der praktische Wert der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie für die unternehmerische Betätigung, BB 1993, S. 225 – 230.
- Lübbe-Wolff, Gertrude
Grundrechte als Eingriffsabwehrrechte, Baden-Baden, 1988.
- Lübtow, Ulrich von
Erbrecht, Eine systematische Darstellung, Berlin, 1971.
- Lücke, Jörg
Die Berufsfreiheit, Eine Rückbesinnung auf den Text des Art. 12 Abs. 1 GG, Heidelberg, 1994.
- Luhmann, Niklas
Grundrechte als Institution, Ein Beitrag zur politischen Soziologie, Berlin, 1965.
- Mangoldt, Hermann von (Begr.)/
Klein, Friederich (Fortgef.)/
Starck, Christian (Hrsg.)
Das Bonner Grundgesetz, Band 1: Präambel, Art. 1-19, 4. Auflage, München, 1999.
- Martini, Peter
Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, Köln, Berlin, Bonn, München, 1997.
Zugleich: Dissertation, Universität Passau, 1995/96.

- Maunz, Theodor (Begr.)/
Zippelius, Reinhold Deutsches Staatsrecht: ein Studienbuch,
31. Auflage, München, 2004.
- Maunz, Theodor/
Dürig, Günter Grundgesetz, Kommentar (Loseblatt), München,
Stand: Februar 2004.
Band I, Art. 1-5.
Band II, Art. 6-16a.
- Meincke, Jens Peter Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer,
in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln, 1999,
DStJG 22 (1999), S. 39 – 58 mit anschließender
Diskussion S. 58 – 71.
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz,
Kommentar, 14. Auflage, München, 2004.
- Erbschaftsteuer und Zivilrecht in Rom, StuW 1978,
S. 352 – 361.
- Zur Abstimmung von Einkommensteuer und
Erbschaftsteuer, in: Die Steuerrechtsordnung in der
Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995,
S. 391 – 401.
- Mellinghoff, Rudolf Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen-
und Körperschaftsteuer, Zur Vermeidung
steuerlicher Mehrfachbelastungen, in: Steuern auf
Erbschaft und Vermögen, Köln, 1999, DStJG 22
(1999), S. 127 – 163.
- Merten, Detlef Eheliche und nichteheliche Lebensgemeinschaften
unter dem Grundgesetz, in: Freiheit und Eigentum,
Festschrift für Walter Leisner zum 70. Geburtstag,
Berlin, 1999.
- Model, Otto/
Müller, Klaus (Fortgef.) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland,
Taschenkommentar für Studium und Praxis,
11. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, 1996.
- Moench, Dietmar Kapital- oder Personengesellschaft als
Gestaltungsinstrument der Erbschaftsteuer,
StbJb 1997/98, S. 363 – 383.
- Brennpunkte der neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien,
Lesetips zur Zeitersparnis, DStR 1999, S. 301 – 308.
- Überlegungen zur Reform der Erbschaftsteuer,
Hoffnungen und Befürchtungen aus fachlicher Sicht,
DStR 1996, S. 725 – 729.

- ders. (Hrsg.) Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar (Loseblatt), Neuwied, Kriftel, Berlin, Stand: Juni 2004.
- ders./ Höll, Klaus Die neue Erbschaftsteuer, Kommentar, Neuwied, Kriftel, Berlin, 1997.
- Mössner, Jörg Manfred Gerechtigkeit und Moral im Steuerrecht, DStZ 1990, S. 132 – 138.
- Möstl, Markus Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, Dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, Veräußerungsgewinnbesteuerung und Abgeltungssteuer, DStR 2003, S. 720 – 726.
- Moxter, Adolf Das „Stuttgarter Verfahren“ und die Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung, DB 1976, S. 1585 – 1589.
- Müller, Georg Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 37 – 62.
- Münch, Ingo von Staatsrecht, Band 2: Staatsangehörigkeit, allgemeine Grundrechtslehren, die einzelnen Grundrechte, Wirtschaftsverfassung, internationaler Schutz der Menschenrechte, Europäische Union und Europäische Gemeinschaft, 5. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln, 2002.
- Münch, Ingo von (Begr.)/ Kunig, Philip (Hrsg.) Grundgesetz-Kommentar, Band 1 (Präambel bis Art. 19), 5. Auflage, München, 2000.
- Münstermann, Hans Wert und Bewertung der Unternehmung, Wiesbaden, 1966.
- Mußnug, Reinhard Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, S. 993 – 999.
- Neumann, Franz L. (Hrsg.)/ Nipperdey, Hans Carl (Hrsg.)/ Scheuner, Ulrich (Hrsg.) Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Zweiter Band, Berlin, 1954.
- Neumark, Fritz (Hrsg.) Handbuch der Finanzwissenschaft, Band II, Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen, Tübingen, 1980.

- Nohl, Gerd
Vermögensredistribution durch Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsgarantie in Art. 14 des Grundgesetzes, Dissertation, Universität Marburg, 1979.
- Oechsle, Klaus
Erbschaftbesteuerung im Wandel der Zeiten, Zu Geschichte, Begründung und Systematik der Erbschaftsteuer in Deutschland, in: Wirtschafts- und Steuerordnung auf dem Prüfstand, Aktuelle Probleme aus Theorie und Praxis, Festschrift für Professor Dr. Hermann-Wilfried Bayer zum 65. Geburtstag, Baden-Baden, 1998, S. 223 – 247.
- Offerhaus, Klaus
Was geschieht mit der Erbschaftsteuer?, DB 2002, S. 2064 – 2065.
- Ottersbach, Jörg H./
Hansen, Ralf
Auflagenschenkung von Betriebsvermögen als vorweggenommene Erbfolge, Gestaltungsmöglichkeiten für die Nutzung des § 13a ErbStG, DStR 1997, S. 1269 – 1273.
- Papier, Hans-Jürgen
Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, S. 787 – 797.
- Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), S. 483 – 514.
- Eigentumsgarantie und Geldentwertung, AöR 98 (1973), S. 528 – 567.
- Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip: zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, Berlin, 1973.
- Unternehmen und Unternehmer in der verfassungsrechtlichen Ordnung der Wirtschaft, VVDStRL 35 (1977), S. 55 – 108.
- Art. 12 GG – Freiheit des Berufs und Grundrecht der Arbeit, DVBl. 1984, S. 801 – 814.
- Pauly, Walter
Sperrwirkungen des verfassungsrechtlichen Ehebegriffs, NJW 1997, S. 1955 – 1957.

- Rose, Gerd
Betrieb und Steuern, Grundlagen zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Die Substanzsteuern, 10. Auflage, Wiesbaden, 1997.
- Der Steuer-Plafondierungsbefehl des BVerfG und seine Durchsetzung, DB 1997, S. 494 – 501.
- Rose, Manfred (Hrsg.)
Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris, Tokyo, Hong Kong, Barcelona, 1991.
- Rössler, Rudolf
Troll, Max
Halaczinsky, Raymond
Tess, Wolfgang
Bewertungsgesetz, Kommentar (Loseblatt), München, Stand: März 2004.
- Roth, Karlernst
Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie des Bonner Grundgesetzes, Heidelberg, 1958.
- Sachs, Michael (Hrsg.)
Grundgesetz, Kommentar, 3. Auflage, München, 2003.
- ders.
Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes – Willkürverbot und sogenannte neue Formel, JuS 1997, S. 124 – 130.
- Schanz, Georg
Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinArch 17 (1900), S. 1 – 62.
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/
Klein, Franz
Kommentar zum Grundgesetz, 9. Auflage, Neuwied, Kriftel, 1999.
- Schneider, Dieter
Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW 1979, S. 38 – 42.
- Killerviren steuerlicher Gerechtigkeit in Reformvorschlägen zur Unternehmensbesteuerung – Ein Diskussionsbeitrag, DStR 1998, S. 1287 – 1293.
- Schoch, Friedrich
Der Gleichheitssatz, DVBl. 1988, S. 863 – 882.
- Schothöfer, Jörg
Schenken oder Abwarten? Zum praktischen gestalterischen Umgang mit der unsicheren Rechtslage im Erbschaftsteuerrecht, DB 2003, S. 1409 – 1412.
- Schröer, Evelyn/
Freund, Werner
Neue Entwicklungen auf dem Markt für die Übertragung mittelständischer Unternehmen, IfM-Materialie Nr. 136, Bonn, 1999.

- Schuppert, Gunnar Folke Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Prüfung von Steuergesetzen, Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin, New York, 1987, S. 691 – 715.
- Schwabe, Jürgen Die Stufentheorie des Bundesverfassungsgerichts zur Berufsfreiheit, DÖV 1969, S. 734 – 740.
- Seer, Roman Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, S. 283 – 298.
- Ungereimtheiten bei der Behandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, GmbHR 1999, S. 64 – 72.
- Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, S. 1280 – 1291.
- Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln, 1999, DStJG 22 (1999), S. 191 – 225.
- Selmer, Peter Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, Frankfurt am Main, 1972.
Zugleich: Habilitations-Schrift, Universität Frankfurt am Main, 1971.
- Sendler, Horst Die Konkretisierung einer modernen Eigentumsverfassung durch Richterspruch, DÖV 1971, S. 16 – 27.
- Sodan, Helge Gesundheitsbehördliche Informationstätigkeit und Grundrechtsschutz, DÖV 1987, S. 801 – 866.
- Soergel, Hans Theodor Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 21, Erbrecht 1, §§ 1922-2063, 13. Auflage, Stuttgart, Berlin, Köln, 2001.
- Sosnitza, Eduard Gedanken zu einer Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, UVR 1992, S. 342 – 349.
- Spitzbart, Britta Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, Geltendes Recht und Reformvorschläge, Berlin, 2000.
Zugleich: Dissertation, Universität Köln, 1998/99.

- Stahl, Rudolf Erbschaftsteuerreduzierung nach §§ 13a, 19a ErbStG durch vermögensverwaltende, aber gewerblich geprägte Personengesellschaften, NJW 2000, S. 3100 – 3103.
- Staudinger, Julius von Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Fünftes Buch, Erbrecht, Einleitung; §§ 1922-1966, 13. Auflage, Berlin, 2000.
- Stein, Ekkehart/
Frank, Götz Staatsrecht, 19. Auflage, Tübingen, 2004.
- Stern, Klaus Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, München.
Band I, Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung, 2. Auflage, 1984.
Band II, Staatsorgane, Staatsfunktionen, Finanz- und Haushaltsverfassung, Notstandsverfassung, 1980.
- Stobbe, Thomas/
Brüninghaus, Dirk Begünstigtes Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, Eine vergleichende Analyse der §§ 13a, 19a und 28 ErbStG, BB 1998, S. 1611 – 1615.
- Stöcker, Hans A. Das Grundrecht zu erben, WM 1979, S. 214 – 223.
- Suhr, Dieter Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, Eine verfassungsrechtliche Analyse der Grundstrukturen des aktienrechtlich organisierten Eigentums, Hamburg, 1966.
Zugleich: Dissertation, Universität Hamburg, 1965.
- Thiele, Clemens Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht, Wien, 1998.
- Thouet, Horst/
Thouet, Philipp Maßgeblichkeit des niedrigeren Verkehrswertes des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht, UVR 1998, S. 307 – 310.
- Timm, Herbert Entwicklungslinien in Theorie und Praxis der Erbschaftbesteuerung während der letzten hundert Jahre, FinArch 42 (1984), S. 553 – 576.

- Tipke, Klaus
Steuerrecht, 11. Auflage, Köln, 1987.
- Die Steuerrechtsordnung, Köln.
Band I, Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 1993.
Band II, Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, 2003.
Band III, Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, 1993.
- Vermögen- und Erbschaftsteuer-Gerechtigkeit: Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen vom 22.6.1995, MDR 1995, S. 1177 – 1181.
- Erbschaftsteuerreform und Grundgesetz, Probleme der Steuergerechtigkeit am Beispiel einer Einzelsteuer, ZRP 1971, S. 158 – 163.
- ders. /
Lang, Joachim
Steuerrecht, 17. Auflage, Köln, 2002.
- Triepel, Heinrich
Goldbilanzenverordnung und Vorzugsaktien, Zur Frage der Rechtsgültigkeit der über sogenannte schuldverschreibungsähnliche Aktien in den Durchführungsbestimmungen zur Goldbilanzen-Verordnung enthaltenen Vorschriften, Ein Rechtsgutachten, Berlin, 1924.
- Troll, Max/
Gebel, Dieter/
Jülicher, Marc
Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-Gesetz, Kommentar (Loseblatt), München, Stand: Mai 2004.
- Trzaskalik, Christoph
Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten, Marginalien zum steuertheoretischen Grundansatz von Klaus Tipke, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, Köln, 1995, S. 321 – 341.
- Umbach, Dieter C. (Hrsg.)/
Clemens, Thomas (Hrsg.)
Grundgesetz, Mitarbeiterkommentar und Handbuch, Band I, Heidelberg, 2002.

- Vogel, Klaus Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln, 1989, DStJG 12 (1989), S. 123 – 144.
- Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Lastenausteilungs-, Lenkungs- und Vereinfachungs-normen und die ihnen zuzurechnenden Steuerfolgen: ein Beitrag zur Methodenlehre des Steuerrechts, StuW 1997, S. 97 – 121.
- Weber-Dürler, Beatrice Der Grundrechtseingriff, VVDStRL 57 (1998), S. 57 – 59.
- Weber-Grellet, Heinrich Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung, Zu dem Vermögensteuerbeschuß des BVerfG, BB 1996, S. 1415 – 1419.
- Weinmann, Norbert Die Erbschaftsteuer-Richtlinien 1998, ZEV 1999, S. 6 – 13.
- Welling, Berthold/ Richter, Andreas Die Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, BB 2002, S. 2305 – 2311.
- Wendt, Rudolf Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, S. 2111 – 2118.
- Weßling, Johannes Analyse der Vorteilhaftigkeit der Umwandlung von zu verschenkendem privaten Grundbesitz in Betriebsvermögen nach dem neuen ErbStG, DStR 1997, S. 1381 – 1384.
- Wittig, Peter Zum Standort des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im System des Grundgesetzes, DÖV 1968, S. 817 – 825.
- Der Erwerb von Eigentum und das Grundgesetz, NJW 1967, S. 2185 – 2188.
- Wolf, Michael Probleme der neuen Bedarfsbewertung von Immobilien für Zwecke der Erbschaftsteuer, DStR 1997, S. 349 – 354.
- Zitzelsberger, Herbert Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht, in: Festschrift für Wolfgang Ritter: Steuerrecht, Steuer- und Realpolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Köln, 1997, S. 661 – 671.

Zschau, Hans-Gregor

Erbschaftsteuersysteme in Großbritannien,
Frankreich und Deutschland, Köln, 2001.
Zugleich: Dissertation, Universität Göttingen, 2000.

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
AK	Alternativkommentar zum Grundgesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung 1977
AöR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayVerf	Verfassung des Freistaates Bayern
BayVerfGH	Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater
BerlVerfGH	Berliner Verfassungsgerichtshof
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des BFH
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Sammlung der Entscheidungen des BGH in Strafsachen
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

DB	Der Betrieb
DDR	Deutsche Demokratische Republik
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DIW	Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EATLP	European Association of Tax Law Professors
ebd.	ebendort
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EvStL	Evangelisches Staatslexikon
f.	folgende
FamRZ	Zeitschrift für Familienrecht
ff.	fortfolgende
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GewErtrSt	Gewerbeertragsteuer
GewSt	Gewerbsteuer
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrSt	Grundsteuer
HdbStR	Handbuch des Staatsrechts
HdbVerfR	Handbuch des Verfassungsrechts
i.d.F.	in der Fassung

i.S.d.	im Sinne des/ der
i.S.e.	Im Sinne eines/ einer
IHTA	Inheritance Tax Act 1984
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
IRC	Internal Revenue Code of 1986
JA	Juristische Arbeitsblätter
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
JurA	Juristische Analysen
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristen-Zeitung
KiSt	Kirchensteuer
KSt	Körperschaftsteuer
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MüKo	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
o.g.	oben genannt
OLG	Oberlandesgericht
Rdnr.	Randnummer
RGBl.	Reichsgesetzblatt
S.	Seite/ Satz
s.o.	siehe oben
sog.	so genannte
Sec.	Section
SolZ	Solidaritätszuschlag
Sp.	Spalte
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
StÄndG	Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Steueränderungsgesetz

StandOG	Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandortes Deutschland im Europäischen Binnenmarkt, Standortsicherungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuerStud	Steuer & Studium
StEuglG	Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge, Steuer-Euroglättungsgesetz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft
USt	Umsatzsteuer
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht
v.H.	vom Hundert
VerwArch	Verwaltungsarchiv
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht, Wertpapiermitteilungen
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Gliederung

Einführung

A. Ausgangssituation	1
I. Der BFH-Beschluß vom 22. Mai 2002 II R 61/99	1
II. Kritik	5
1. Der Weg über die Tarifvorschrift	6
2. Möglichkeit zur verfassungskonformen Auslegung des § 12 Abs. 1 ErbStG	9
III. Der weitere Gang des Verfahrens	10
B. Problemstellung	11
I. Bedeutung der Erbschaftsteuer für das Gesamtsteuer- aufkommen und den einzelnen Steuerpflichtigen	11
II. Anteil des Betriebsvermögens am Erbschaft- und Schenkungssteueraufkommen	14
III. Offene Fragen im Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen	15
C. Gang der Untersuchung; Begriffsbestimmungen	20

Teil 1

Verfassungsrechtliche Vorgaben zu Erbschaft- und Schenkungsteuer und Betriebsvermögen

A. Die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14	
Abs. 1 S. 1 GG	21
I. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG	21
1. Grundstrukturen des geltenden Erbschaftsteuerrechts	21
2. Grundrechtsschutz gegenüber Erbfall- und Schenkungsteuer	23
a) Grundrechtsschutz im Erbfall	23
b) Grundrechtsschutz bei Schenkungen unter Lebenden	25

aa) Schutz des Eigentumserwerbs durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG als Entsprechungsrecht der Veräußerungsfreiheit	26
bb) Schutz des Eigentumserwerbs durch die allgemeine Handlungsfreiheit i.S.d. Art. 2 Abs.1 GG	27
cc) Stellungnahme	28
3. Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff	28
a) Die Erbschaftsteuer als Grundrechtseingriff	29
aa) Eingriffsqualität der Erbschaftbesteuerung, weil sich der Wert des Erbes mindert	29
bb) Eingriffsqualität, weil Erbrechtsfreiheit auch das Recht auf einen dem Wert des Erbes entsprechenden Vermögenszuwachs gewährt	30
b) Die Schenkungsteuer als Grundrechtseingriff	33
aa) Eingriffsqualität, weil die Schenkungsteuer in das ebenfalls durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG geschützte Vermögen eingreift	33
(1) Ausschließlicher Schutz der einzelnen vermögenswerten Eigentumspositionen	33
(2) Das Vermögen als Schutzgut der Eigentumsgarantie	34
(3) Vermögensschutz als Ergebnis der Freiheitsbetätigung des Bürgers	35
(4) Die Position des BVerfG	36
(5) Stellungnahme	37
bb) Eingriffsqualität, weil die Eigentumsfreiheit auch das Recht des Schenkers/ Beschenkten auf eine unentgeltliche Vermögensmehrung schützt	40
II. Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	42
1. Schranken bei der Gewährleistung von Eigentum und Erbrecht	43
2. Erwähnung der Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG	44

3. Der Redistributionszweck	44
4. Die Kontroll- und Nachholfunktion	46
5. Die Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinn	46
6. Eine rein fiskalistische Motivation der Erbschaftsteuer	48
7. Fazit	48
8. Besondere Rechtfertigungsproblematik bei Unternehmensvermögen	52
a) Das Unternehmen als de facto Steuersubjekt	52
b) Betriebsvermögen als im Unternehmen gebundenes Vermögen	53
c) Die latente Einkommensteuerverstrickung des Betriebsvermögens	55
III. Die aus der Eigentums- und Erbrechtsgarantie ableitbaren Grenzen des Steuerzugriffs	56
1. Einheitliche verfassungsrechtliche Grenze für Erbschaft- und Schenkungsteuer trotz verschiedener einschlägiger Schutzbereiche?	57
2. Verhältnismäßigkeit der Erbschaftbesteuerung	58
a) Probleme der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Fiskalzwecknormen	59
b) Korrekturvorschläge	60
aa) Übermaßverbot als Schwerebeurteilung der Steuerwirkungen	61
bb) Zweck-Mittel-Relation zwischen steuerlicher Belastung und steuerlichem Verwendungszweck	62
c) Verhältnismäßigkeit von Fiskalzwecknormen bei Eingriffen in den Schutzbereich konkreter Grundrechte	62
aa) Quantitative Bestimmung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot	64
bb) Qualitative Bestimmung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot	66
3. Verbot der konfiskatorischen Besteuerung	66

4. Halbteilungsgrundsatz	64
a) Anwendbarkeit im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	67
b) Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes	68
aa) Herleitung aus dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG („zugleich“)	69
bb) Abwägung Sozialbindung - Eigentumsfreiheit	70
cc) Subsidiaritätsprinzip	70
5. Gefährdung der Betriebsfortführung	72
a) Tatsächliche Voraussetzungen für die Formulierung einer Belastungsobergrenze beim Erwerb von Betriebsvermögen	73
aa) Die Annahme, die Erbschaftsteuer gefährde stets den Fortbestand des erworbenen Unternehmens	74
bb) Die Annahme, die Erbschaftsteuer sei nicht aus dem Nachlaß oder dem Privatvermögen des Erwerbers aufzubringen	75
cc) Die Annahme einer im Vergleich zu anderen Vermögensarten gesteigerten Sozialbindung des Betriebsvermögens	77
b) Verfassungsrechtliche Voraussetzungen für die Formulierung einer Belastungsobergrenze beim Erwerb von Betriebsvermögen	77
aa) Grundrechtliche Einordnung der Belastungsobergrenze „Gefährdung der Unternehmensfortführung“	78
bb) Beschränkung auf mittelständische Unternehmen	81
cc) Abstrakte oder konkrete Gefährdung der Betriebsfortführung	83
dd) Die Gefährdung der Betriebsfortführung als Grenze der Erbschaftsteuer unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe von Erblasser und Erbe	84
c) Fazit	84

IV. Art. 14 Abs. 1 GG als Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit	85
B. Das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG	87
C. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	89
I. Inhalt und Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes als verfassungsrechtlichem Prüfungsmaßstab von Fiskalzwecknormen	89
1. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an Gesetze im Allgemeinen	89
a) Willkürverbot und „Neue Formel“	89
b) Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG	91
c) Gebotene Kontrolldichte für die Überprüfung der erbschaftsteuerlichen Entlastungsmaßnahmen des Betriebsvermögens	93
2. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an Steuergesetze	95
a) Das Gebot der rechtlich und tatsächlich gleichmäßigen steuerlichen Belastung	95
b) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	96
aa) Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip aus Gründen des Allgemeinwohls	98
bb) Abwägung des Gemeinwohlnutzens der gleichen Steuerbelastung mit dem Gemeinwohlgewicht der gleichen Steuerbelastung	98
cc) Einzelne inhaltliche Aspekte der Abwägung	99
dd) Bedeutung für die Prüfung der betriebsvermögensbezogenen Begünstigungstatbestände	100
c) Gebot der Folgerichtigkeit	101
d) Zulässigkeit von Pauschalierungen und Typisierungen	102
e) Grundsatz der Wettbewerbsneutralität von Steuern	102
II. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	103

1. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung bei der Bewertung des Betriebsvermögens	104
a) Vergleich zur Bewertung anderer Vermögensarten	104
aa) Tertium comparationis: „Vermögen, das der Regelbewertung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG unterliegt“	104
(1) Ursache der Bewertungsunterschiede	105
(2) Aufteilung des Steuerwertes bei Personengesellschaften	106
bb) Tertium comparationis „Bewertung des übrigen unternehmerisch gebundenen Vermögens“	109
(1) Bewertung börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften	109
(2) Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften	110
(a) Ableitung aus stichtagsnahen Verkäufen	110
(b) Schätzung unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten	111
(aa) Stuttgarter Verfahren	111
(bb) Berechnungsbeispiel	113
(cc) Ausmaß der Begünstigung des Betriebsvermögens gegenüber anderem unternehmerisch gebundenen Vermögen	114
cc) Fehlende Vergleichsmöglichkeit zur Bedarfsbewertung von Immobilien und zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	116
(1) Vergleich zur Bewertung des Immobilienvermögens	116

(2) Vergleich zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	118
b) Ungleichbehandlung im eigentlichen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht	118
aa) Stundung, § 28 ErbStG	119
bb) Freibetrag und Bewertungsabschlag, § 13a ErbStG	122
cc) Tarifbegrenzung, § 19a ErbStG	127
c) Ungleichbehandlung des Betriebsvermögens durch das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht im europäischen Ausland	129
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	129
1. Die verminderte Leistungsfähigkeit als Rechtfertigung für die Begünstigung von Betriebsvermögenserwerbern	130
a) Die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens	132
b) Die geringere Fungibilität des Betriebsvermögens	133
c) Die latente Einkommensteuerverhaftung des Betriebsvermögens	135
d) Vereinfachung der Steuerhebung	136
e) Aufteilung des für das Betriebsvermögen ermittelten Wertes bei Personenmehrheiten	141
f) Fazit	142
2. Die Sicherung von Unternehmenskontinuitäten als Rechtfertigung für die Privilegierung des Betriebsvermögens	142
a) Legitimer Zweck der Erbschaftsteuervergünstigungen für Betriebsvermögen	142
b) Geeignetheit, Erforderlichkeit, Angemessenheit	145
c) Ausnahme: § 28 ErbStG	146
D. Die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG	149
I. Die Erbschaft- und Schenkungssteuer als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG	149
1. Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG	150

a) Der Berufsbegriff des Art. 12 Abs. 1 GG im Allgemeinen	150
b) Umfang des Schutzes bei gewerblicher Tätigkeit	153
c) Verhältnis von Art. 12 GG und Art. 14 GG	154
2. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff	155
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs	158
1. Stufenlehre/Übermaßverbot	158
2. Halbteilungsgrundsatz	160
3. Verbot der erdrosselnden Steuer	162
4. Verbot der wettbewerbsverzerrenden Besteuerung	163
5. Gefährdung der Betriebsfortführung	164
E. Der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG	165
I. Ehe und Familie i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG	165
1. Ehe i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG	165
2. Familie i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG	166
II. Schutzfunktionen	167
1. Art. 6 Abs. 1 GG als Institutsgarantie	167
2. Art. 6 Abs. 1 GG als subjektiv-öffentliches Recht	167
a) Art. 6 Abs. 1 GG als Freiheitsrecht	167
b) Art. 6 Abs. 1 GG als besonderer Gleichheitssatz	168
3. Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm	169
III. Art. 6 Abs. 1 GG als Grenze für die Erbschaft- und Schenkungssteuer beim Erwerb von Betriebsvermögen	170
F. Die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG	172

Teil 2

Perspektive für das Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungssteuer und Betriebsvermögen

A. Bewertungsrecht	174
I. Ziel der Bewertungsverfahrens	174

1. Korrektur über Tarifvorschrift wenig praktikabel	174
2. Abweichungen vom Verkehrswert verfassungsrechtlich akzeptabel	175
II. Bewertungsmethode	175
1. Bewertung des Betriebsvermögens im Zivilrecht	176
2. Modifiziertes Stuttgarter Verfahren	177
3. Vereinfachte Bewertung für Kleinstunternehmen	178
4. Aufteilung des Wertes bei Personengesellschaften	179
B. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	179
I. Einteilung der Steuerklassen	179
II. Freibeträge und Tarif	180
III. Berücksichtigung weiterer Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips	181
IV. Stundung	182

Untersuchung

Einführung

A. Ausgangssituation

„Finanzrichter lassen Erben zittern“¹ oder „Erben droht ein Steuer-Schock“². So, oder so ähnlich,³ sahen die Titel der großen Tageszeitungen und Nachrichtendienste im August des Jahres 2002 aus. Vorangegangen war diesen Schlagzeilen die Veröffentlichung eines Vorlagebeschlusses des Bundesfinanzhofs zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer⁴, der jedenfalls den Überschriften zufolge den Untergang des erbschaftsteuerlichen Abendlandes zur Folge haben mußte. Denn mit seiner Entscheidung hatte der BFH der Überzeugung Ausdruck verliehen, daß wesentliche Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zu Bewertung und Tarif mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar seien.⁵ Insbesondere spricht sich der BFH in seinem Beschluß für eine einheitliche Bewertung aller Vermögensarten auf Verkehrswertniveau aus, und wendet sich damit gegen die Begünstigung verschiedener Vermögensarten, vor allem von Immobilien und Betriebsvermögen, schon auf der Bewertungsebene. In der Hochphase des Bundestagswahlkampfes des Jahres 2002 war dem BFH mit diesen Ausführungen, die doch so sehr nach Steuererhöhung klangen, der Platz auf den Titelseiten sicher. Auf den zweiten Blick jedoch offenbart sich Erstaunliches. Da attestiert das *Handelsblatt* – wohl nicht ohne ein Augenzwinkern – den höchsten Finanzrichtern erstaunliches ökonomisches Gespür, wenn sie feststellten, daß der Marktpreis einer Kapitalanlage alle Chancen und Risiken, die mit ihr verbunden sind, zum Ausdruck bringt.⁶ Und die

¹ Handelsblatt, Mittwoch, 14. August 2002, Nr. 155, S. 1; vgl. ebd., S. 4: „Erbschaftsteuer kommt vor das Verfassungsgericht“, und S. 9: „Karlsruhe wird's richten - hoffentlich“.

² Spiegel Online, 14. August 2002, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/0,1518,209422,00.html>.

³ Frankfurter Allgemeine Zeitung, Donnerstag, 15. August 2002, Nr. 188, S. 11: „Erbschaftsteuer landet beim Verfassungsgericht“; vgl. ebd., S. 12: „Beim Sparbuch fällt mehr Erbschaftsteuer an als beim Betrieb“; Frankfurter Rundschau, Donnerstag, 15. August 2002, Nr. 188, S. 1: „Erbschaftsteuer wird überprüft“; Süddeutsche Zeitung, Freitag, 16. August 2002, Nr. 188, S. 4: „Wenn die Nachfahren auffahren“; vgl. ebd., S. 17: „Streit um die Nachlässe“.

⁴ BFH BStBl. II 2002, S. 598 ff.; DB 2002, S. 1747 ff.;

<http://www.bundesfinanzhof.de/www/entscheidungen/2002.8.14/2R6199.html>.

⁵ Im Einzelnen: §§ 10 Abs. 1 S. 1, 2; Abs. 5 Nr. 1, 2; Abs. 6; 12 Abs. 1 – 5; 13 Abs. 3 S. 2; 13a Abs. 1, 2; Abs. 4 Nr. 1, 3; Abs. 5; 15; 19; 19a; 28 ErbStG.

§§ 6; 9 Abs. 1, 2; 10; 11 Abs. 1, 2; Abs. 4; 12 Abs. 1, 2; 137; 138 Abs. 1, 3; 140 Abs. 2; § 141 Abs. 1, 142, 143, 144, 145 Abs. 3; 146 Abs. 1 – 8 BewG.

⁶ Handelsblatt, Mittwoch, 14. August 2002, Nr. 155, S. 9.

Süddeutsche Zeitung wirft der Politik vor, sie kneife trotz deutlicher Mängel im System vor einer Reform der Erbschaftsteuer.⁷

I. Der BFH-Beschluß vom 22. Mai 2002 II R 61/99

Dabei gibt der Fall, der weite Teile des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zu Fall bringen könnte, für eine weitreichende verfassungsrechtliche Prüfung auf den ersten Blick wenig her: Die Erblasserin hatte 1994 eine Eigentumswohnung gekauft, die sie bis zum Ende des Jahres 1996 vollständig bezahlt hatte. Nach Erklärung der Auflassung, aber noch bevor die Erblasserin im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen werden konnte, verstarb sie. Das Finanzamt sah als Gegenstand des Erwerbs der Alleinerbin und Klägerin nicht das mit dem Bedarfswert gem. § 138 Abs. 5 BewG zu bewertende Wohnungseigentum, sondern den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch an, den es mit dem gemeinen Wert in Höhe des Kaufpreises ansetzte.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg legte als Vorinstanz – entsprechend dem Antrag der Erbin – der Besteuerung den Bedarfswert für die Eigentumswohnung zugrunde und setzte die Erbschaftsteuer entsprechend herab. Gegenstand des Erwerbs der Erbin sei das der Erblasserin zustehende Anwartschaftsrecht, das mit keinem höheren Wert angesetzt werden dürfe, als das mit dem Bedarfswert zu bewertende Vollrecht.

Im Revisionsverfahren forderte der BFH dann das Bundesministerium der Finanzen zum Verfahrensbeitritt auf.⁸ Schon hier äußerte der BFH erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, die den weiteren Verfahrensgang erahnen ließen.

Mit seinem Vorlagebeschuß rügt der BFH nun die seiner Meinung nach gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden und damit verfassungswidrigen Vorschriften, die eine Unterbewertung einzelner Vermögensarten zur Folge haben. Unter demselben verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt stelle sich auch die Kumulation von Unterbewertung, Schuldenabzug, zusätzlichem Bewertungsabschlag, sowie den Freibeträgen als gleichheitswidrig dar.

Der weit größte Teil des Beschlusses gilt dem Thema „Verkehrswert und Steuerwert“. Ins Visier der Finanzrichter geraten dabei vor allem die Vorschriften, die ab-

⁷ *Süddeutsche Zeitung*, Freitag, 16. August 2002, Nr. 188, S. 4.

⁸ BFHE 196, S. 304; BStBl. II 2001, S. 834; BB 2001, S. 2518 f.

weichend von der Regelbemessungsgrundlage „gemeiner Wert“ (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 9 ff. BewG) andere Bewertungsverfahren vorschreiben. Das ErbStG enthält in § 12 Abs. 2 ff. Sonderregelungen für die Bewertung:

⇒ von Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95 ff. BewG)⁹.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte habe einen wertmindernden und damit steuerentlastenden Effekt, der jedoch zu keiner zielgerichteten und gleichmäßig wirkenden Steuerentlastung führe, sondern einen von Zufallsmomenten abhängigen, nicht kontrollierbaren und damit willkürlich eintretenden Begünstigungseffekt hervorbringe. Insbesondere hänge die Entlastungswirkung davon ab, in welchem Maße in einem Unternehmen stille Reserven gebildet werden könnten. Diese Begünstigungswirkung könne zusätzlich durch die Verrechnung mit Betriebsschulden, die mit dem Nennwert anzusetzen sind, verstärkt werden. Diese Verrechnung ungleicher Wertgrößen lasse das Gesetz in § 10 Abs. 6 S. 4 ErbStG ausdrücklich zu.

⇒ von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 12 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG)¹⁰.

Durch die Verweisung in § 12 Abs. 2 S. 2, Abs. 5. S. 2 ErbStG i.V.m. § 109 BewG werde auch für die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften die Übernahme der Steuerbilanzwerte angeordnet. Wie beim Betriebsvermögen führe dies zu einer von Zufälligkeiten abhängigen, erheblichen Schwankungen unterliegenden Begünstigungswirkung. Im Übrigen lasse das Gesetz auch keine klare Begünstigungsrichtung erkennen, soweit es für Anteile, für die ein Börsenkurs vorliegt oder deren Wert aus stichtagsnahen Verkäufen ableitbar ist, den Ansatz eines dem Verkehrswert entsprechenden Wert (Kurswert, Verkaufspreis) vom Stichtag vorschreibt.

⇒ von Grundbesitz (einschließlich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) und der Betriebsgrundstücke (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 BewG)¹¹.

⁹ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 599 ff., 607 f.; DB 2002, S. 1747, S. 1748 ff.

¹⁰ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 602 ff., 608 f.; DB 2002, S. 1747, S. 1750.

¹¹ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 603 f., 609 ff.; DB 2002, S. 1747, S. 1750 ff.

Das Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke (§§ 146 ff. BewG) führe zu einer erheblichen Streubreite der Bewertungsergebnisse von 20% bis 120% des Verkehrswertes, deren Ursache in der Anwendung eines einheitlichen Vervielfältigers von 12,5 (× durchschnittliche Jahresnettokaltmiete) auf alle Bewertungsfälle liegt, ohne die tatsächlichen wertbildenden Faktoren zu berücksichtigen. In Ballungsräumen führe dies oft flächendeckend dazu, daß der höhere Mindestwert für das unbebaute Grundstück maßgeblich ist, § 146 Abs. 6 BewG. Die Bedenken, die gegen eine Bewertung von Immobilien mit dem Verkehrswert geltend gemacht werden, seien auch in so weit nicht stichhaltig, als ein am freien Markt gebildeter Preis durchaus wertmindernde Faktoren wie die geringere Fungibilität oder die höhere Sozialbindung von Grundbesitz abbilde.

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gem. §§ 140 ff. BewG, bei der im Durchschnitt ca. 10% der Verkehrswerte erreicht würden, führe hingegen zu einer betriebsangemessenen Belastung.

Neben diese gleichheitswidrige Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage treten die nach Überzeugung des BFH ebenfalls willkürliche und damit verfassungswidrige

⇒ Kumulationswirkung von Unterbewertung, Freibetrag, Bewertungsabschlag und Tarifbegrenzung (§§ 13a, 19a ErbStG)¹².

Die pauschale Begünstigung durch den Freibetrag i.H.v. 256.000 Euro und zusätzlich durch den Bewertungsabschlag von 40 v. H. ließe sich nur unter der nicht zu verifizierenden Prämisse rechtfertigen, typischerweise gefährde die Erbschaft- und schenkungsteuerliche Belastung die Betriebsfortführung. Insbesondere für land- und forstwirtschaftliches Vermögen stellten sich die zusätzlichen Vergünstigungen als Überprivilegierung dar, für die es an einem sachlichen Grund fehle.

¹² BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 608; DB 2002, S. 1747, S. 1749 f.

- ⇒ Rechtsformabhängigkeit der Begünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG¹³.
Daß die Vergünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG auch für den Erwerb von Anteilen an den sog. gewerblich geprägten Personengesellschaften des § 15 Abs. 3 EStG gewährt werden, widerspreche dem erbschaftsteuerrechtlichen Belastungsgrund („Belastung des Reinvermögenszugangs“) und dem erbschaftsteuerlichen Entlastungszweck der §§ 13a, 19a ErbStG („Begünstigung des Betriebsvermögens“).
- ⇒ Möglichkeit des ungekürzten Schuldenabzugs und des ungekürzten Abzugs von Vermächtnissen und Pflichtteilslasten¹⁴.
Der Effekt der Verrechnung ungleicher Wertgrößen verstärke sich zusätzlich noch durch die Möglichkeit auf die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG zu verzichten und hierdurch der Schuldenkappung nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG zu entgehen.
Die gleiche Problematik tauche beim Abzug von Vermächtnissen und Pflichtteilslasten gem. § 10 Abs. 1 S. 2, Abs. 5 Nr. 2 ErbStG auf. Denn auch sie seien regelmäßig mit dem Nennwert anzusetzen, § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 9 Abs. 1, 12 Abs. 1 S. 1 BewG.
- ⇒ und das Fehlen von Nachsteuerregelungen¹⁵.
Insbesondere im Hinblick auf den Bewertungsvorteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit ca. 10% des Verkehrswertes sei der Gesetzgeber gehalten, wie in den §§ 13a, 19a ErbStG, durch Nachversteuerungsvorbehalte sicherzustellen, daß nur dem Regelungszweck entsprechende Erwerbsvorgänge begünstigt werden.

II. Kritik

Allenfalls die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Immobilienbewertung wird unmittelbar durch den Sachverhalt angesprochen. Berechtigt erscheinen deshalb die Zweifel, ob es sich um den geeigneten Ausgangsfall handelt, um zu einem derartigen

¹³ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 611 f.; DB 2002, S. 1747, S. 1752 f.

¹⁴ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 605 f.; S. 613; DB 2002, S. 1747, S. 1753 f.

¹⁵ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 611; DB 2002, S. 1747, S. 1752.

verfassungsrechtlichen „Rundumschlag“ auszuholen.¹⁶ Das Echo, das der BFH-Beschluß in der Fachliteratur findet, fällt deshalb geteilt aus. Es zeigen sich vor allem zwei Ansatzpunkte für Kritik.

1. Der Weg über die Tarifvorschrift

Der BFH beantwortet die zentrale Frage des Falles selbständig, und auch ganz ohne auf ein verfassungsrechtliches Problem zu stoßen.¹⁷ Entscheidend sei der Entwicklungsstand des Vermögens des Erblassers im Zeitpunkt des Erb-anfalls. Da die Erblasserin im Zeitpunkt ihres Todes jedoch noch nicht Wohnungseigentümerin war, könne es sich bei der durch die Erbin erworbenen Rechtsposition nicht um Grundbesitz handeln, sondern nur um den auf dessen Verschaffung gerichteten Anspruch. Dieser sei nach gefestigter Rechtsprechung § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG. entsprechend mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Wie *Birk* feststellt, hätte die Sache damit eigentlich enden können, statt dessen fängt sie aber erst an:¹⁸ Über die Tarifvorschrift des § 19 ErbStG, der ohne Differenzierung nach dem jeweiligen Gegenstand des Erwerbs auf alle Erwerbsvorgänge einheitlich angewandt wird, gelangt der BFH zu den Bewertungsvorschriften anderer Vermögensarten. Gleichheits- und damit verfassungswidrige Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen führten zwangsläufig auch zu einem gleichheits- und damit verfassungswidrigen Steuertarif, auch wenn dieser isoliert betrachtet keine solche Ungleichbehandlung erzeugt. Mit dieser Argumentation weiß der BFH das BVerfG auf seiner Seite. Es hatte in seinen Einheitswertentscheidungen betont, daß der rechtliche und tatsächliche gleichmäßige Belastungserfolg entscheidend von der einheitlichen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage abhängt.¹⁹

¹⁶ Birk, ZEV 2002, S. 165, S. 166. Insbesondere Welling/Richter, BB 2002, S. 2305, S. 2306 Fn. 17, werfen die Frage auf, ob der Ausgangsfall nicht schon wegen der Existenz eines Grundlagenbescheids (das Lagefinanzamt hatte durch Bescheid vom 20. Mai 1998 den Bedarfswert nach § 138 Abs. 5 BewG festgestellt) keinen Anlaß für eine Verfassungsprüfung bietet. Der Verstoß der Finanzbehörde, ihrer Pflicht zur Ermittlung des Sachverhalts nachzukommen, stelle sich möglicherweise als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar und dürfe keine steuerlichen Nachteile für den Stpfl. nach sich ziehen. – Die aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitete Maxime des Vertrauensschutzes kann indes keine Anwendung finden. Denn der Erwerb der Alleinerbin fand ja nicht erst im Vertrauen auf den Grundlagenbescheid des Lagefinanzamts statt, sondern war zu diesem Zeitpunkt bereits Vergangenheit.

¹⁷ BFH BStBl. II, S. 598, S. 614 ff.; DB 2002, S. 1747, S. 1754 ff.

¹⁸ Birk, ZEV 2002, S. 165, S. 166.

¹⁹ BVerfGE 93, S. 121, S. 142 f.; S. 165, S. 177.

Dennoch muß diese Art des Vorgehens hinterfragt werden. Da in jeder Konstellation, in der ein einheitlicher Steuertarif auf eine gleichheitswidrig ausgestaltete Bemessungsgrundlage trifft, es auch bzw. gerade die Tarifvorschrift ist, die verfassungswidrig ist, ist jedem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, gegen an ihn adressierte Steuerbescheide mit der Begründung vorzugehen, die dem Bescheid zugrunde liegende einheitliche Tarifvorschrift sei angesichts gleichheitswidriger Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage verfassungswidrig. Gegenstand der verfassungsrechtlichen Prüfung könnten dann sämtliche Befreiungs- und Begünstigungstatbestände sein, auch wenn sie im zu entscheiden Einzelfall an sich überhaupt nicht einschlägig sind.²⁰ Richtig ist, daß diese Konsequenz gerade der Fortschritt der Vermögensteuerentscheidung ist. Ohne diese Erkenntnis wären gleichheitswidrige Steuerprivilegien praktisch nicht anzugreifen gewesen.

Dennoch dürfen Zweifel an dieser Lösung nicht bloß als praktische Erwägungen²¹ abgetan werden. Insbesondere nicht mit dem Hinweis auf ein einengendes Kriterium, nach dem die Begünstigungen ein derartiges Ausmaß erreichen müssen, daß sie sich im Belastungserfolg niederschlagen.²² Dieses Merkmal der Erheblichkeit ist nicht nur ein auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff²³, es ist schlicht nichtssagend: Denn welche Steuerbegünstigung hat nicht den Sinn sich im Belastungserfolg niederzuschlagen? Ebenso wenig hilft der Hinweis, Tarifvorschriften würden grundsätzlich mit Blick auf das Aufkommen formuliert. Die Beseitigung von Begünstigungen berge stets die Chance, sich in einem niedrigen Tarif niederzuschlagen.²⁴ Hier erreicht man das Niveau vagen Mutmaßens, mit dem sich die Entscheidungserheblichkeit der isoliert betrachtet verfassungsmäßigen Tarifvorschrift nicht, jedenfalls nicht ausreichend, begründen läßt.

Ausgangspunkt der Diskussion muß Art. 100 Abs. 1 S. 1 1. HS GG sein. Ein Gericht kann danach ein Gesetz nur zum Gegenstand einer konkreten Normenkontrolle machen, „auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt“. Noch einfacher gesagt müßte das Gericht anders entscheiden, wenn die entsprechende Norm verfassungsrechtlich keinen Bestand hätte. Und in der Tat hätte kein Steuerbescheid an die Alleinerbin im Ausgangsfall ergehen können, wenn die Tarifvorschrift des

²⁰ Welling/Richter, BB 2002, S. 2305, S. 2307.

²¹ Birk, ZEV 2002, S. 165, S. 167.

²² Birk, ZEV 2002, S. 165, S. 167.

²³ Welling/Richter, BB 2002, S. 2305, S. 2307.

²⁴ Hübner, DStR 2001, S. 2193, S. 2196.

§ 19 ErbStG keine Anwendung finden könnte. Dennoch erscheint schwer nachvollziehbar, warum verfassungsrechtlich ausgerechnet die Tarifvorschrift „Stein des Anstoßes“ sein soll. Isoliert betrachtet normiert sie ja gerade keine unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Vermögensarten. Liegt das Problem nicht vielmehr früher, dann, wenn es um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage geht? Hier werden doch für die verschiedenen Vermögensarten unterschiedliche Bewertungsmethoden konstituiert. Der Weg des BFH hinterläßt dagegen den Eindruck, konstruiert zu sein, um über die Tarifvorschrift zu einer ganzheitlichen Betrachtung der Bewertungsvorschriften gelangen zu können.²⁵ Tatsächlich mag dies auch ein Argument gewesen sein, entsprechend vorzugehen. Dahinter verbirgt sich aber die grundsätzliche Entscheidung, die Wirkung einer Tarifvorschrift und damit ihre Verfassungsmäßigkeit nie isoliert beurteilen zu können. Es ist vielmehr die Entscheidung für eine Betrachtung vom Belastungserfolg her. Aus Sicht des BVerfG und des BFH enthält Art. 3 Abs. 1 GG in so weit auch das Grundrecht auf Gleichheit im steuerlichen Belastungserfolg.²⁶ Und diese Betrachtung vom Ergebnis her verdient Zustimmung. Denn auch die Gegenposition, die die unterschiedlichen und möglicherweise gleichheitswidrigen Bewertungsmethoden unmittelbar zum Gegenstand der verfassungsrechtlichen Betrachtung machen will, muß scheitern. Sie hat nicht nur den Einwand gegen sich, die Möglichkeit einer verfassungsrechtlichen Kontrolle von Steuerprivilegien fast unmöglich zu machen, sondern führt ebenso wenig zu aussagekräftigen Ergebnissen wie die isolierte Betrachtung der Tarifnorm. Denn, selbst wenn die Bewertung der einzelnen Vermögensarten zu einem unterschiedlichen Wertniveau führt, könnte dies wiederum durch eine differenzierte Tarifvorschrift ausgeglichen werden.²⁷ Von einer für sich betrachtet nicht zur Ungleichbehandlung führenden Tarifnorm kann damit nicht mehr gesprochen werden. Bestenfalls kann dies unter der Voraussetzung festgestellt werden, auch die Bemessungsgrundlage sei einheitlich ausgestaltet. Daß das Vorgehen des BFH möglicherweise zu einer Flut von Verfahren führt, kann wohl nicht als Nachteil, sondern muß als richtiger Schritt in Richtung von mehr Steuergerechtigkeit verstanden werden. Einer restriktiven Auslegung der Entscheidungsvoraussetzungen bedarf es nicht.

²⁵ Laut Höreth/Schiegl, SteuerStud 2002, S. 365, S. 367, ein „Umweg“ aus Gründen des Verfahrensrechts.

²⁶ BVerfGE 84, S. 239, S. 268; 93, S. 121, S. 143.

²⁷ BVerfGE 93, S. 121, S. 136; Welling/Richter, BB 2002, S. 2305, S. 2307.

2. Möglichkeit zur verfassungskonformen Auslegung des § 12 Abs. 1 ErbStG

Dessenungeachtet führt der Ausgangsfall in seiner konkreten Gestaltung längst nicht so zwangsläufig, wie der BFH-Beschluß seine Leser glauben machen will, zum Problem der Verfassungsmäßigkeit des geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts. Kritisch gewürdigt werden muß der BFH-Beschluß auch deshalb, weil das Gericht auf seinem Weg dorthin Antwort auf zwei wichtige Fragen unterschlägt: Ist die Bewertung von Sachleistungsansprüchen mit dem gemeinen Wert Ergebnis einer verfehlten Rechtsprechung?²⁸ Und weitergehend, ist diese Rechtsprechung gerade deshalb verfehlt, weil § 12 Abs. 1 ErbStG verfassungskonform dahingehend auszulegen ist, daß Sachleistungsanspruch und Sache selbst stets einheitlich zu bewerten sind?²⁹ Tatsächlich ist es nur schwer verständlich, wenn Ansprüche aus einem Sachverhältnis mit dem Wert der Sache anzusetzen sind oder, auch der einer Schenkung vorauslaufende Anspruch aus dem Schenkungsversprechen schenkungsteuerlich ignoriert wird, der Sachleistungsanspruch aus gegenseitigem Vertrag aber mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist.³⁰ Das verfassungsrechtliche Gebot der rechtlichen Gleichbehandlung könnte sogar eine solche Rechtsprechung verbieten.

Letztlich können aber auch diese Überlegungen aus Sicht des BFH die schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken nicht ausräumen. Denn auch wenn der Klägerin und Revisionsbeklagten mit einer solchen Lösung subjektiv zunächst geholfen wäre, so bliebe die Gesamtlösung doch im dringenden Verdacht gleichheits- und damit verfassungswidrig zu sein. Das Problem wäre unsichtbar, aber dennoch existent. Im Ergebnis erginge der Erbschaftsteuerbescheid wiederum aufgrund einer Tarifnorm, die den übrigen unterschiedlichen Bewertungsmethoden undifferenziert gegenüber steht und deshalb Ungleiches gleich behandelt. Zum Kanon der mit Bewertungsvorteilen bedachten Vermögensgegenstände wären dann lediglich die Sachleistungsansprüche, soweit sie auf begünstigtes Vermögen gerichtet sind, hinzu gestoßen.

²⁸ Daragan, BB 2002, S. 649 f.

²⁹ Daragan, BB 2002, S. 649, S. 650.

³⁰ So auch Daragan, BB 2002, S. 650, S. 651.

III. Der weitere Gang des Verfahrens

Die Finanzverwaltung hat bereits am 6.12.2001 – nachdem der BFH das BMF mit Beschluß vom 24.10.2002 zum Verfahrensbeitritt aufgefordert hatte – mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder reagiert.³¹ Danach sind seit dem 6.12.2001 alle Festsetzungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 165 AO in vollem Umfang für vorläufig zu erklären.³²

Das BVerfG hat in der Sache bis heute nicht entschieden. Anfang des Jahres 2004 erging an die Prozeßbeteiligten die Bitte zur Stellungnahme bis spätestens zum Ende dieses Jahres, so daß im Verlauf des Jahres 2005 mit einer Entscheidung gerechnet werden darf.³³

³¹ BStBl. I 2001, S. 985; DB 2002, S. 16, sog. „Nikolaus-Erlass“.

³² Ob infolge der Entscheidung des BVerfG und des o.g. Erlasses eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage zulässig sein wird, wird unterschiedlich beurteilt. Zusammenfassend Schothöfer, DB 2003, S. 1409.

³³ Az. Beim BverfG: 1 BvL 10/02.

B. Problemstellung

Wer die politische Diskussion verfolgt hat, die sich in Folge des BFH-Beschlusses entwickelte,³⁴ mußte zu dem Eindruck gelangen, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sei für das Gesamtsteueraufkommen von großer Bedeutung und stelle für den einzelnen Steuerpflichtigen eine enorme Belastung dar. Vor allem der Erwerb von Betriebsvermögen scheint übermäßig belastet zu werden, wenn nach wie vor Maßnahmen zu seiner Entlastung vorgeschlagen werden.³⁵

I. Bedeutung der Erbschaftsteuer für das Gesamtsteueraufkommen und den einzelnen Steuerpflichtigen

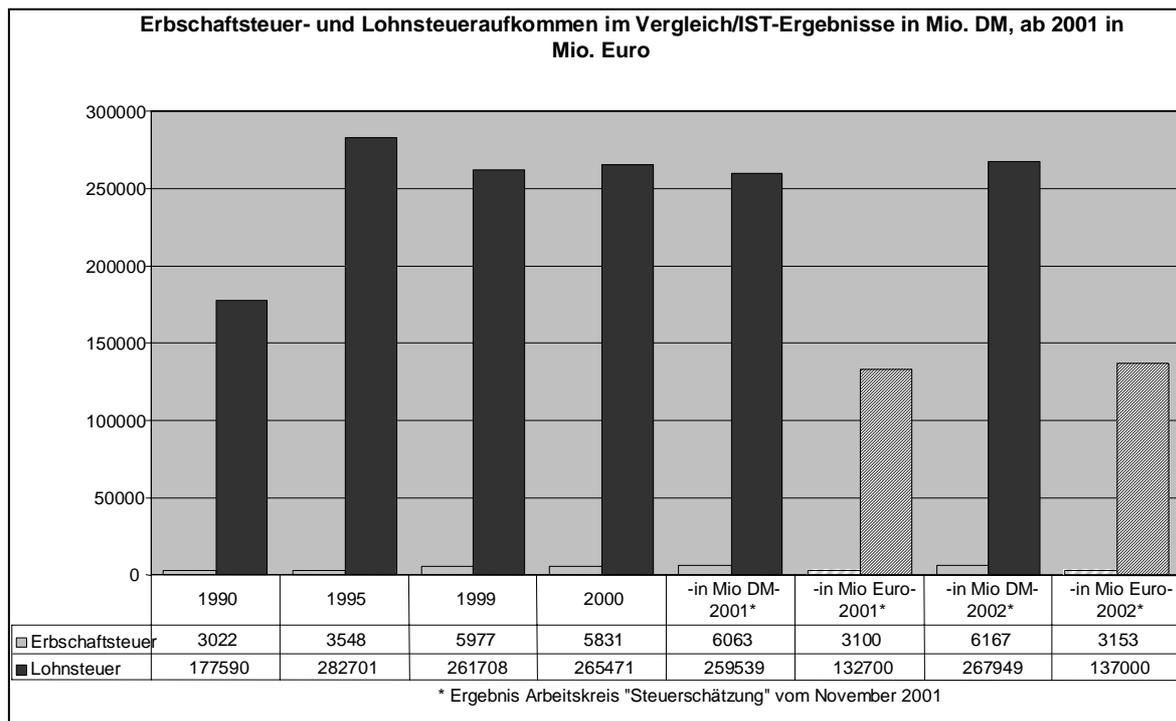
Dabei betrug das Aufkommen an Erbschaftsteuer im Jahre 1990 nur ca. 3 Mrd. DM.³⁶ Für das Jahr 2002 erwartete der Arbeitskreis „Steuerschätzung“ ca. 6 Mrd. DM bzw. ca. 3 Mrd. Euro an Erbschaftsteuer. Wie der große Sprung im Aufkommen zwischen 1995 und 1999 zeigt, ist diese steigende Tendenz im Aufkommen nicht alleine auf ein ständig wachsendes Erbschaftsvolumen zurückzuführen, sondern auch Folge des Jahressteuergesetzes 1997, das u.a. die (im Vergleich zur Einheitsbewertung) höhere Bedarfsbewertung für Immobilien einführt. An Lohnsteuer fiel in denselben Jahren ca. 178 Mrd. DM bzw. ca. 268 Mrd. DM/ 137 Mrd. Euro an.

³⁴ Vgl. Handelsblatt, Dienstag, 29. Oktober 2002, Nr. 208, S. 4: „Union will Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer mittragen“; Handelsblatt, Freitag/Samstag, den 8./9. November 2002, Nr. 216, S. 3: „Rot-Grün will Erben zur Kasse bitten“; Handelsblatt, Montag, den 31. März 2003, Nr. 63, S. 6: „SPD-Länder planen Bundesratsinitiative zur Erhöhung der Erbschaftsteuer“; Handelsblatt, Dienstag, den 1. April 2003, Nr. 64, S. 5: „Union und FDP lehnen höhere Erbschaftsteuer ab“; Focus, 5. Januar 2004, Nr. 2, S. 25, S. 26. Auf das dort abgedruckte Interview bezugnehmend: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Montag, 5. Januar 2004, Nr. 3, S. 1/2; Handelsblatt, Montag, 5.1.2004, Nr. 2, S. 1; Handelsblatt, Mittwoch, 14.1.2004, Nr. 9, S. 5. Tatsächlich wurde eine Änderung des Bewertungsgesetzes schon vorher in Erwägung gezogen: BR-Drucks. 229/01 vom 22. März 2001: „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze“.

³⁵ So regte Friederich Merz, damaliger stellvertretender Vorsitzender der CDU/ CSU-Bundestagsfraktion, auf dem 25. Deutschen und 3. Europäischen Steuerberatertag am 28. Oktober 2002 an, für einen möglichst schonenden Übergang mittelständischer Unternehmen zeitlich gestaffelte Stundungen und im Falle einer dauerhaften Fortführung des Betriebs den endgültigen Erlaß der Steuerschuld zuzulassen; das Manuskript des Vortrags liegt dem Verfasser vor.

Einen ähnlichen Vorschlag machte Edmund Stoiber, Ministerpräsident des Landes Bayern und CSU-Vorsitzender, der als Dauer für die Fortführung des Betriebs an einen Zeitraum von 10 Jahren denkt, Focus, 5. Januar 2004, Nr. 2, S. 25, S. 26.

³⁶ Zu diesen und den noch folgenden Zahlen vgl. Bundesministerium der Finanzen, Fachblick Finanz- & Wirtschaftspolitik, Datensammlung zur Steuerpolitik, S. 35 f., Stand Januar 2002.



Der Vergleich zur Lohnsteuer zeigt also, daß die *Süddeutsche Zeitung* Recht hat, wenn sie feststellt, die Erbschaftsteuer sei wenig mehr als eine Bagatelsteuer.³⁷ Der Generalverdacht, der Staat lasse die Erben kräftig zur Ader, läßt sich also nicht verifizieren.³⁸

Ähnlich sieht es das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung*, das das jährliche Netto-Erbschaftsvolumen auf 150 Mrd. Euro beziffert, von denen aber nur 21 Mrd. Euro besteuert werden.³⁹ Bei einem Aufkommen von ca. 3 Mrd. Euro bedeutet dies, daß der Staat nur 2% des jährlichen Erbschaftsvolumens abschöpft.

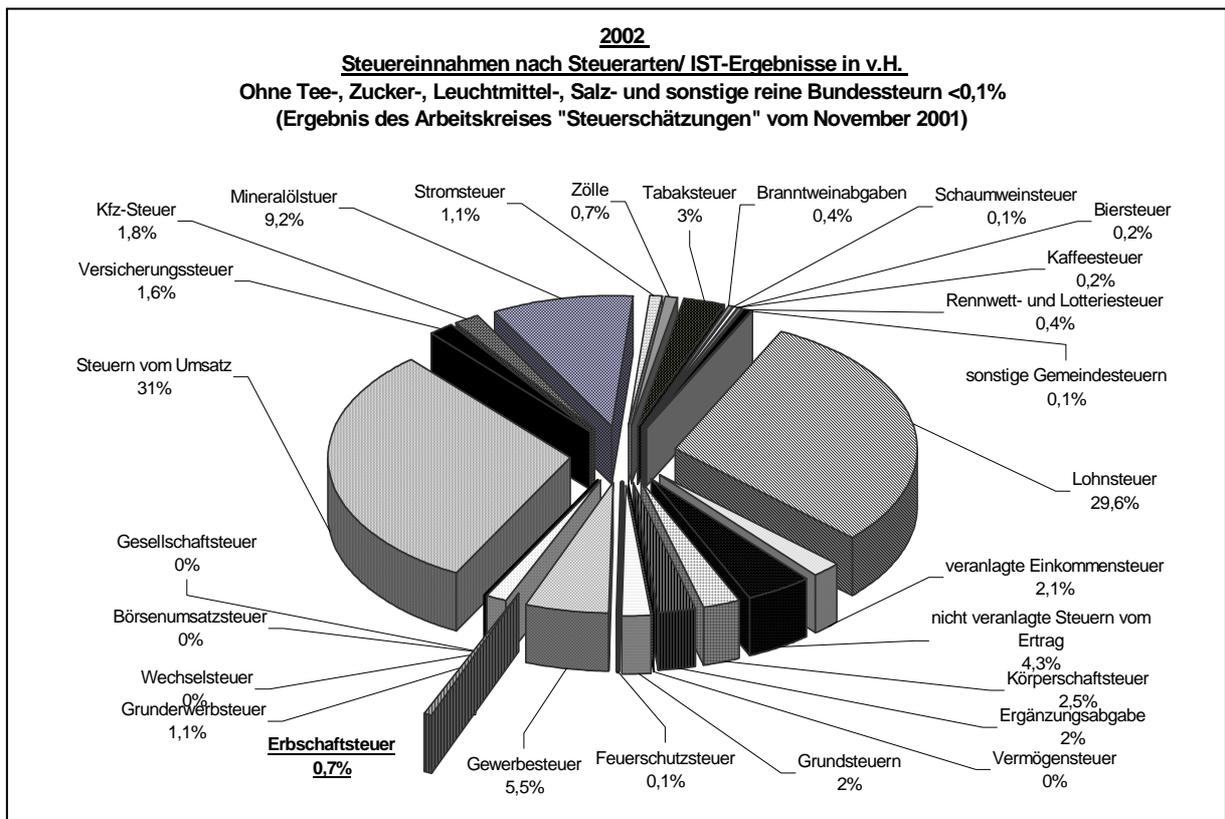
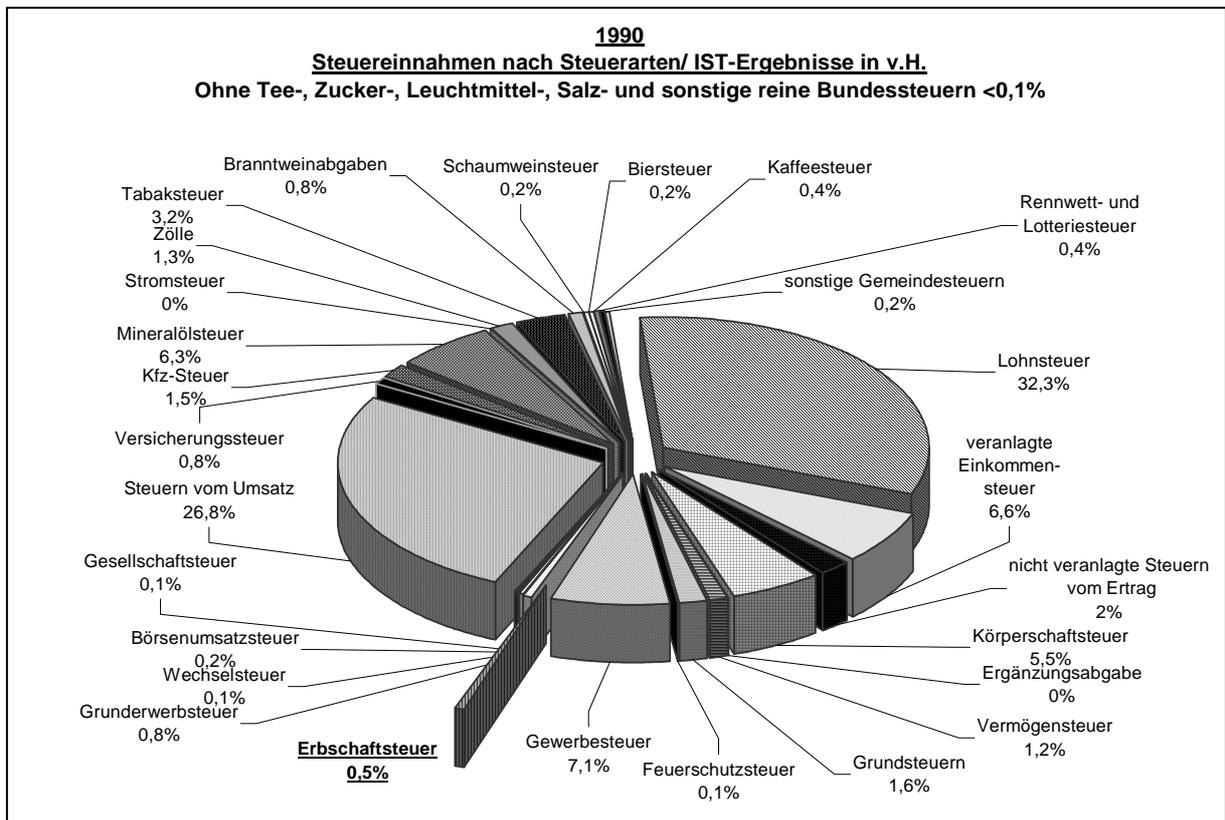
Auch die Bedeutung der Erbschaftsteuer für das Gesamt-Steueraufkommen darf nicht überschätzt werden. Im Jahre 1990 hatte die Erbschaftsteuer hieran einen Anteil von 0,5%, im Jahre 2002 erwartete der Arbeitskreis „Steuerschätzung“ einen Anteil von 0,7%.⁴⁰ Die Bedeutung der Erbschaftsteuer ist damit vergleichbar mit der von Branntweinabgaben, Kaffee- und Rennwett- und Lotteriesteuer. Nicht vergessen werden darf dabei, daß die Ertragshoheit bei der Erbschaftsteuer gem. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG ausschließlich bei den Ländern liegt.

³⁷ *Süddeutsche Zeitung*, Freitag, 16. August 2002, Nr. 188, S. 4.

³⁸ *Süddeutsche Zeitung*, Freitag, 16. August 2002, Nr. 188, S. 4.

³⁹ Bach/Bartolmai, S. 81, S. 87.

⁴⁰ Quelle: Bundesministerium der Finanzen, Fachblick Finanz- & Wirtschaftspolitik, Datensammlung zur Steuerpolitik, S. 35 f., Stand Januar 2002.



Aber selbst die individuelle Bedeutung der Erbschaftsteuerbelastung für den einzelnen Steuerpflichtigen darf nicht überschätzt werden. Schon die heutigen Freibetragsgrenzen (für Ehegatten: 307.000 Euro Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1

ErbStG + 256.000 Euro Versorgungsfreibetrag gem. § 17 Abs. 1 S. 1 ErbStG = 563.000 Euro bzw. 1.101.130,70 DM) dürften dafür sorgen, daß kleine und mittlere Erbschaften steuerfrei bleiben.

II. Anteil des Betriebsvermögens am Erbschaft- und Schenkungsteuer-aufkommen

An gesicherten Erkenntnissen, was die einzelnen Vermögensarten zum Aufkommen an Erbschaftsteuer beitragen, fehlt es. An dieser Stelle wird in der Fachliteratur⁴¹ eine Arbeitsstatistik der Finanzverwaltung aus dem Jahre 1995 zu Rate gezogen, nach der sich das Aufkommen auf die einzelnen Vermögensarten wie folgt verteilt:

Inländisches Grundvermögen	24,1 v. H.
Inländisches land- u. forstwirtschaftliches Vermögen	0,4 v. H.
Inländisches Betriebsvermögen	8,8 v. H.
Übriges Vermögen	66,6 v. H.

Weiterhin wird regelmäßig auf eine Schätzung des BMF hingewiesen, wonach sich der Anteil, der aus dem Betriebsvermögen fließenden Erbschaftsteuer auf 5% reduziert hat.⁴²

Fest steht damit nur, daß es an aktuellen Informationen über das Erbschaftsteuer-aufkommen fehlt. Letztmalig wurde eine Erbschaftsteuerstatistik für den Veranlagungszeitraum 1973 bis 1978 erhoben. Durch das Erste Gesetz zur Änderung statistischer Rechtsvorschriften vom 14. März 1980 wurde dann der Erbschaftsteuerstatistik die Rechtsgrundlage entzogen.⁴³ Die Wiedereinführung dieser Statistik für das Jahr 1997 durch das Gesetz über Steuerstatistiken vom 11. Oktober 1995⁴⁴ scheiterte daran, daß kein Land die Erbschaftsteuer im automatisierten Verfahren erhob. Erstmals wird nun wieder für das Jahr 2002 eine

⁴¹ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 31.

⁴² BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 601; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13 a Rdnr. 6 jeweils mit Hinweis auf das Handelsblatt, Montag, den 9. Dezember 1996, Nr. 238, S. 6: „Finanzen – Verzicht auf Einheitswerte für Grund und Boden. Höhere Freibeträge bei der Erbschaftsteuer festgelegt.“

Daragan, BB 2002, S. 649, S. 654, zeigt auf, daß wegen fehlender Vergleichsmöglichkeiten nicht geklärt werden kann, ob die gesetzliche Regelung für den geringen Beitrag des Betriebsvermögens zum Erbschaftsteuer-aufkommen kausal ist.

⁴³ BGBl. I 1980, S. 294, S. 304, Art. 22.

⁴⁴ BGBl. I 1995, S. 1250, S. 1409, Art. 35 §§ 1 Abs. 1 Nr. 7; 2 Abs. 7.

solche Statistik vorgelegt. Aus diesem Grunde bemerkt *Moench*, mangels zuverlässiger Daten bewege sich die Diskussion um eine „Verschärfung der Erbschaftsteuer“ weitgehend im luftleeren Raum.⁴⁵

III. Offene Fragen im Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen

Der Streit um eine Neuordnung der Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen ist nach alledem von zwei entscheidenden Faktoren geprägt: Die Unkenntnis über die Auswirkung möglicher gesetzlicher Veränderungen und die diffuse Angst durch eine ungeeignete Regelung, sprich eine zu hohe Steuer, Produktivität und Arbeitsplätze zu vernichten. Will man sich also dem problematischen Verhältnis von Erbschaftssteuer und Betriebsvermögen analytisch nähern, muß man Antwort vor allem auf die Frage finden, die im Vorlagebeschluß des BFH offen geblieben sind, oder doch nur angerissen wurden:

⇒ Lassen es Ziel und Funktion des Bewertungsverfahrens zu, Betriebsvermögen günstiger als andere Vermögensarten zu bewerten?

Die Begünstigung des Betriebsvermögens schon auf der Bewertungsebene ist nicht nur ein verfassungsrechtliches Problem. Es stellt sich die grundlegende Frage, ob es sinnvoll ist, bereits im Rahmen der Bewertung mögliche Begünstigungsgründe, selbst wenn sie existieren, zu berücksichtigen. Denn Ziel und Funktion des Bewertungsverfahrens, die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer, legen es nahe, ein einheitliches Bewertungsniveau anzustreben. Wie der BFH zeigt, erlaubt nur dieses die Anwendung einer einheitlichen Tarifvorschrift.⁴⁶ Gleichzeitig könnten bestimmte Eigenschaften, die für oder gegen die steuerliche Begünstigung einzelner Vermögensarten sprechen, immer noch auf der Ebene des eigentlichen Erbschaftsteuerrechts (besondere Freibeträge etc.) Berücksichtigung finden.

⁴⁵ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinamn, Einführung Rdnr. 30.

⁴⁶ Siehe S. 6 ff.

⇒ Gibt es im Vergleich zu den anderen Vermögensarten Unterschiede, die es sachlich und verfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheinen lassen, Betriebsvermögen günstiger zu bewerten?

An dieser Stelle soll jedoch nicht verschwiegen werden, daß es auch plausible Argumente dafür gibt, schon auf der Bewertungsebene Differenzierungen zu zulassen. Für das Betriebsvermögen wird v.a. auf dessen gesteigerte Sozialpflichtigkeit hingewiesen, die es zur Folge haben soll, daß die durch die Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht.⁴⁷ Tragfähige Begründung für eine günstigere Bewertung des Betriebsvermögen kann dies nur sein, wenn die Sozialbindung anderer Vermögensarten weniger intensiv ausfällt.

⇒ Werden bestehende oder wurden frühere Bewertungsverfahren für Betriebsvermögen den sich daraus ergebenden sachlichen und verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht?

Nachdem geklärt ist, in wie weit Differenzierungen auf der Bewertungsebene sinnvoll und zulässig sind, gilt es, die verschiedenen Bewertungsverfahren anhand der gewonnenen Erkenntnisse zu prüfen. Sowohl der bis zum 31. Dezember 1992 geltende Teilwertansatz als auch der ab diesem Zeitpunkt geltende Ansatz der Steuerbilanzwerte stellen sich nach Meinung des BFH zur Bewertung von Betriebsvermögen als ungeeignet dar, denn im Durchschnitt werden nur 66 v. H. (Teilwertansatz) bzw. 45 v. H./ 58 v. H. (Ansatz der Steuerbilanzwerte vor/ nach Einführung der Bedarfsbewertung 1996) des Verkehrswerts des Betriebsvermögens erreicht.⁴⁸ Abgesehen von der Tatsache, daß dies als Bewertungsziel nur ein einheitliches Verkehrswertniveau zuläßt, räumt der BFH offen ein, daß von der Begünstigungswirkung besonders anlageintensive Betriebe sowie, Betriebe

⁴⁷ BVerfGE 93, S. 165, S. 176. Auch der BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 607, DB 2002, S. 1747, S. 1749, spricht von „den für das Betriebsvermögen maßgeblichen verfassungsrechtlich anerkannten Differenzierungsgründen, wie der Berücksichtigung der besonderen betrieblichen Belastungen...“

⁴⁸ Zu Recht weist Daragan, BB 2002, S. 649, S. 653, daraufhin, daß der Vergleich von Verkehrswert und Steuerwert so lange hinkt, als nicht erkennbar ist, wie der Verkehrswert des Betriebsvermögens ermittelt wurde. Grundsätzlich ist die Entlastungswirkung der Vorschriften zwar anerkannt, ihr Umfang jedoch ist strittig: Hübner, DStR 1993, S. 1656, S. 1657, spricht von einer durch die Einführung des Teilwertansatzes bewirkten Wertminderung von einem Drittel. Christoffel, GmbHR 1993, S. 205, S. 206, spricht hingegen nur von einer Minderung des Ansatzes von Betriebsvermögen um 25%. Daragan, BB 2002, S. 649, S. 653, Fn. 40 f. erklärt, wie die verschiedenen Ergebnisse zustande kommen.

mit einem großen Rückstellungspotential profitieren, ferner auch ertragsstarke Unternehmen, da diese sich durch die Ausnutzung von Bilanzierungswahlrechten „ärmer rechnen“ können.⁴⁹ Im Umkehrschluß könnte dies bedeuten, daß es zumindest für kleinere Unternehmen, mangels übermäßiger Begünstigung beim bisherigen Bewertungsverfahren mit dem Ansatz der Steuerbilanzwerte bleiben könnte.

⇒ Wie könnte ein Bewertungsverfahren für Betriebsvermögen, das den sachlichen und verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht wird, gestaltet sein?

Soweit bestehende Bewertungsverfahren den ermittelten Anforderungen nicht gerecht werden, sollen aus den gewonnen Maßstäben Vorschläge für die Neuregelung entwickelt werden. Ein besonderes Augenmerk gilt dabei dem Zusammenhang von Bemessungsgrundlage und Tarif: Eine breitere Bemessungsgrundlage legt eine Reduktion des Steuertarifs und/ oder eine Anhebung der Freibeträge nahe, so weit diese mit Perspektive auf ein bestimmtes Steueraufkommen formuliert werden. Auch auf diese Weise käme es zu einer erbschaftsteuerlichen Entlastung des Betriebsvermögens.

Die Fragen, die das Erbschaftsteuerrecht selbst in dem zuvor beschriebenen Spannungsfeld aufwirft, sind den Problemen des Bewertungsrechts logisch teilweise vor- und nachgelagert:

⇒ Ist die Entscheidung für die Erhebung einer Erbschaftsteuer verfassungsrechtlich zu rechtfertigen?

Wenn, und soweit, die Erbschaftsteuer in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG eingreift, bedarf sie der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Ob der wohl h.M. darin gefolgt werden kann, die Erbschaftsteuer rechtfertige sich durch die eingetretene Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des

⁴⁹ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 600.

Erwerbers,⁵⁰ erscheint angesichts der Erfordernisse eines Verwandtenerbrechts zweifelhaft. In wie weit andere Rechtfertigungsversuche überzeugen können, muß untersucht werden.

⇒ Ist der Erwerb von Betriebsvermögen ein Vorgang, der die Erhebung von Erbschaftsteuer möglicherweise völlig oder teilweise ausschließt?

Findet sich eine überzeugende Rechtfertigung für die Erhebung der Erbschaftsteuer, so könnten doch bestimmte Eigenschaften des Betriebsvermögens dessen Erbschaftbesteuerung völlig oder zumindest teilweise ausschließen. Erkennt man an, daß bei der Erbschaftsteuer das Betriebsvermögen vom Steuerobjekt zum de facto Steuersubjekt wird, muß man – mangels gesteigerter Leistungsfähigkeit – die Steuerbarkeit des Erwerbs verneinen.⁵¹ Ebenso verhält es sich, wenn man entscheidend darauf abstellt, daß das erworbene Vermögen im Unternehmen gebunden ist und es deshalb an einer Bereicherung des Erwerbers fehlt.⁵² Sieht man den Sinn der Erbschaftsteuer – wie bei der Einkommensteuer auch – darin, die durch den Erbfall gesteigerte Leistungsfähigkeit des Erwerbers abzuschöpfen, läßt sich die Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen möglicherweise auch mit dem Hinweis auf die früher oder später eintretende Einkommensteuerbelastung ablehnen.⁵³

⇒ Gibt es im Vergleich zu anderen Vermögensarten Besonderheiten, die es sachlich und verfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheinen lassen, für das Betriebsvermögen besondere Entlastungsmaßnahmen aufzunehmen?

Ist die Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen nicht von vornherein ausgeschlossen, bleibt die Frage, ob dem Erwerber von Betriebsvermögen nicht zumindest bestimmte Vergünstigungen gewährt werden müssen. Das

⁵⁰ BVerfGE 93, S. 165, S. 173; BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 606; DB 2002, S. 1747 f.; Crezelius, FS Tipke, S. 403, S. 406; Fischer, DB 2003, S. 9 f.; Meincke, DStJG 22 (1999), S. 39 ff., der aber weiteren Rechtfertigungsbedarf für die Erbschaftsteuer außerhalb ihres Kernbereichs sieht (Inanspruchnahme von Nichterwerbern, Besteuerung nach Merkmalen, die nichts mit dem Erwerb und Erwerber zu tun haben); Oechsle, FS Bayer, S. 223, S. 240 ff.; Offerhaus, DB 2002, S. 2064; Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2286; von Schanz, FinArch 17 (1900), S. 553, S. 672; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 284 f.; ders., in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 102 f.; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 458 f.

⁵¹ Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 764 ff.; ders., MDR 1995, S. 1177; S. 1181.

⁵² Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2294.

⁵³ Crezelius, DStJG 17 (1994), S. 135, S. 186 f., und die anschließende Diskussion S. 187 ff.; Seer, GmbHR 1999, S. 64, S. 65, sieht dies bloß als Argument für den Ansatz von Steuerbilanzwerten.

geltende Erbschaftsteuerrecht kennt eine Vielzahl von Entlastungsmaßnahmen: Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) , Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG), Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG) und eine Stundung der Steuerschuld (§ 28 ErbStG). Sie werden dem Erwerber zugebilligt, um zumindest steuerlich eine reibungslose Unternehmensnachfolge zu sichern. Fraglich ist aber nicht nur, ob Unternehmensperpetuierung überhaupt Aufgabe des Erbschaftsteuerrechts sein kann, sondern auch, in wie weit sie es überhaupt sein muß. Der BFH erkennt, daß die Sicherung der Unternehmensnachfolge als Rechtfertigung für eine erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens nur akzeptiert werden kann, wenn die Erbschaftsteuer stets zu einer Gefährdung der Unternehmensnachfolge führt.⁵⁴ Auf weitere Voraussetzungen, unter denen der Zweck „Sicherung der Unternehmensnachfolge“ ausschließlich als legitim erscheinen kann, gehen die Finanzrichter nicht ein. So muß untersucht werden, ob den Erwerbern von Betriebsvermögen eine Fremdfinanzierung auf dem freien Kapitalmarkt nicht zuzumuten ist. Schließlich setzt das Ziel „Sicherung der Unternehmensnachfolge“ voraus, daß dem Erwerber die Verfügung über erworbenes Vermögen in unveränderter Form ermöglicht werden muß.

⇒ Wie könnte unter Berücksichtigung sachlicher und verfassungsrechtlicher Vorgaben das Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen ausgestaltet werden?

Falls sich die bestehenden Entlastungsmaßnahmen für Betriebsvermögen teilweise oder sogar in vollem Umfang als nicht vertretbar erweisen, muß das Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen überdacht werden. Geht man davon aus, daß ein eventueller Wegfall der Entlastungen neben eine verbreiterte Bemessungsgrundlage tritt, eröffnet sich nochmals die Möglichkeit zu weitreichenden Tarifsenkungen oder die Anhebung der allgemeinen Freibeträge. Auch so könnte dem Wunsch nach einer möglichst geringen erbschaftsteuerlichen Belastung des Betriebsvermögens Rechnung getragen werden, ohne eine Sonderbehandlung dieser Vermögensart zu etablieren.

⁵⁴ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 608; DB 2002, S. 1747, S. 1749.

C. Gang der Untersuchung; Begriffsbestimmungen

Der zuvor erarbeitete umfangreiche Fragenkatalog soll in der folgenden Reihenfolge abgearbeitet werden. Der Themenstellung der vorliegenden Untersuchung entsprechend soll zunächst der (äußerste) verfassungsrechtliche Rahmen abgesteckt werden. Vor allem aus Art. 14 GG, der Erbrecht und Eigentum schützt, aus Art. 12 GG, aus dem die Berufsfreiheit hervorgeht, aus Art. 3 GG, der den allgemeinen Gleichheitssatz beinhaltet, und nicht zuletzt aus Art. 6 GG, der den besonderen Schutz von Ehe und Familie statuiert, sollen Maßstäbe für die Erbschaftbesteuerung entwickelt werden.

Nachdem geklärt wurde, welche Entlastungsmaßnahmen beim Erwerb von Betriebsvermögen tatsächlich notwendig und verfassungsrechtlich vertretbar sind, soll sodann im zweiten Teil der Untersuchung eine Perspektive für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen entwickelt werden, die den Erwerb von Betriebsvermögen zum Gegenstand haben.

Abschließend sei darauf hingewiesen, daß soweit im Rahmen dieser Arbeit über **Betriebsvermögen** gesprochen wird, das der §§ 95, 96 BewG gemeint ist. Im Mittelpunkt der Betrachtung steht dabei jeweils das Einzelunternehmen bzw. die Einzelpraxis. Hiervon abgewichen werden soll nur dann, wenn die erbschaftsteuerliche Behandlung des Betriebsvermögens besondere Probleme aufwirft, die durch eine Mehrheit von am Unternehmen beteiligten Personen bedingt sind. Insbesondere wird dies der Fall sein, wenn das zu bewertende Betriebsvermögen auf die Gesellschafter aufgeteilt werden muß.

Demgegenüber steht der Begriff „**Produktivvermögen**“ als Oberbegriff für das Betriebsvermögen, die Anteile an Kapitalgesellschaften sowie das land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

Die Ausdrücke „**gemeiner Wert**“, „**Verkehrswert**“ und „**Marktwert**“ werden als Synonyme verwandt.

Teil 1

Verfassungsrechtliche Vorgaben zu Erbschaft- und Schenkungsteuer und Betriebsvermögen

A. Die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG

Die andauernde Diskussion um die Privilegierung von Betriebsvermögen im Moment der Unternehmensnachfolge wirft nicht nur Probleme der erbschaftsteuerlichen Gleichbehandlung der verschiedenen Vermögensarten auf. Logisch vorangestellt ist dieser Auseinandersetzung das Problem, in wie weit das Grundgesetz, das in seinem Art. 14 Abs. 1 S. 1 ausdrücklich Eigentum und Erbrecht schützt, die Besteuerung beim Übergang von Vermögen im Erb- oder Schenkungsfall überhaupt zuläßt. Insbesondere gilt es zu klären, ob die allgemein entwickelten Lösungsansätze auch die Besteuerung von Betriebsvermögen im Erb- oder Schenkungsfall tragen, oder ob dessen möglichen Besonderheiten seine Erbschaftbesteuerung nicht von vornherein ausschließen.

I. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG

Daß die Schenkung- und Erbschaftsteuer die grundrechtlich verbürgte Eigentums- und Erbrechtsfreiheit zumindest berührt, ist schon begrifflich nahe liegend. Die Frage, ob die Steuer auch einen Eingriff in einen, oder vielleicht sogar beide, der durch Art. 14 Abs.1 S 1 GG eröffneten Schutzbereiche darstellt, und damit der besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedarf, hängt einerseits von Inhalt und Umfang der Grundrechtsgewährleistungen und andererseits von der grundsätzlichen Konzeption der Erbschaftbesteuerung ab.

1. Grundstrukturen des geltenden Erbschaftsteuerrechts

Eine Erbschaftsteuer kann als **Nachlaßsteuer** oder als **Erbanfallsteuer** konzipiert sein.⁵⁵ Als Nachlaßsteuer erfaßt sie neben oder anstelle einer Vermögensteuer das

⁵⁵ Birk, Steuerrecht, Rdnr. 1201; Crezelius, Steuerrecht II, § 19 Rdnr. 2; ders., Unternehmenserbrecht, Rdnr. 178; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rdnr. 2; Meincke, § 1 Rdnr. 8; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 2; Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft II, S. 487, S. 488; Seer, in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr.103; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 752. Umfassend: Timm, FinArch 42 (1984), S. 553 ff.

Vermögen des Erblassers und bemißt sich nach seiner Leistungsfähigkeit. Anders als in den USA⁵⁶ oder in Großbritannien⁵⁷ ist die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer keine **Nachlaßsteuer**, sondern seit jeher eine Erbanfallsteuer, die an den Erwerb des einzelnen Erben oder sonstigen Erwerbers anknüpft. Nur während weniger Jahre (1919 bis 1922) ist ergänzend in der Form eines Zuschlags bis zu 5 v. H. des Nachlaßwerts auch eine Nachlaßsteuer erhoben worden.⁵⁸

Demgemäß legt § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG fest, daß als steuerpflichtiger Erwerb die Bereicherung des Erwerbers gilt, soweit sie nicht steuerfrei ist. Das **Bereicherungsprinzip** ist damit grundlegende Richtschnur bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer.⁵⁹

Über die weitere Einordnung der Erbschaftsteuer herrscht Uneinigkeit. Der BFH neigt zu einer formalen Betrachtungsweise und reiht sie bei den **Verkehrsteuern** ein, weil die Steuerpflicht im Moment des **Vermögenstransfers** ausgelöst werde.⁶⁰ Andere Autoren sehen die Erbschaftsteuer als **(Soll)ertragsteuer**.⁶¹ Beidem ist zu widersprechen. In der Tat trifft die Einordnung als Verkehrsteuer nicht den materiellen Gehalt der Erbschaftsteuer.⁶² Über sie partizipiert der Staat nicht am Gesamtvermögen, wie es nach dem Tod des Erblassers auf seine Erben transferiert wird, sondern an dem Teil des Nachlasses, der als Bereicherung beim einzelnen Erwerber tatsächlich ankommt.⁶³ Aus demselben Grund muß auch die Einordnung als (Soll)ertragsteuer scheitern. Denn die Steuer soll nicht einen Teil des (künftigen) Ertrages der Bereicherung abschöpfen.⁶⁴ Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist vielmehr echte **Substanzsteuer**, die unmittelbar in der Reinvermögensgröße „Bereicherung des Erwerbers“ ihren Anknüpfungspunkt findet und unmittelbar Vermögenssubstanz abschöpfen will. Dieser Effekt tritt **planmäßig intendiert** ein, so

⁵⁶ Sec. 2001 ff. Internal Revenue Code of 1986 (IRC). Zu Einzelheiten: Laubrock, Nachlaß und Erbschaft in den USA, S. 22 ff.; Thiele, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht, S. 121 ff.

⁵⁷ Inheritance Tax Act 1984 (IHTA). Zu Einzelheiten: Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 238 ff.; Zschau, Erbschaftsteuersysteme in Großbritannien, Frankreich und Deutschland, S. 70 ff.

⁵⁸ Eingeführt durch das ErbStG vom 10.9.1919, RGBl. 1919 S.1543, dort §§ 1 Nr. 1, 15. Wieder aufgehoben durch Gesetz vom 7.8.1922, RGBl. I 1922 S. 695.

⁵⁹ BFHE 132, S. 486, S. 488; 137, S. 188, S. 189; Crezelius, Steuerrecht II, § 19 Rdnr. 4 ff.; Meincke, § 10 Rdnr. 6; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 2; Seer, in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 102; ders., StuW 1997, S. 283, S. 285.

⁶⁰ BFHE 137, S. 188, S. 189; Ritter, BB 1994, S. 2285; Zitzelsberger, in: FS Ritter, S. 661, S. 665. Im US-amerikanischen und britischen Steuerrecht wird hingegen ausdrücklich der Vermögenstransfer besteuert. Sec. 2001 (a) IRC: „transfer of the taxable estate“; Sec. 1 IHTA 1984: „chargeable transfer“.

⁶¹ Zitzelsberger, in: FS Ritter, S. 661, S. 665.

⁶² Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 238 f.; Seer, in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 104.

⁶³ Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 238; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rdnr. 3.

⁶⁴ Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 52 I 2; Seer, in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 104.

dass sich die Steuer in das System einer kapitalorientierten Besteuerung nahtlos einfügt.⁶⁵

Für die folgende grundrechtliche Untersuchung muß schließlich auch auf die Zweigleisigkeit des Erbschaftsteuerrechts hingewiesen werden. Besteuert werden danach nicht nur Vermögenszuwächse durch den **Erwerb von Todes wegen** (§ 3 ErbStG), sondern auch durch **Schenkungen unter Lebenden** (§ 7 ErbStG). Der **Besteuerung von Zweckzuwendungen** und die Erhebung einer **Ersatzerbschaftsteuer** kommt eine Ergänzungsfunktion zu (§§ 8; 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

2. Grundrechtsschutz gegenüber Erbfall- und Schenkungsteuer

Die verschiedenen Erbschaftsteuertatbestände, machen es erforderlich, die Frage nach dem Grundrechtsschutz differenziert zu beantworten. So ist es schon auf den ersten Blick zweifelhaft, ob auch die Schenkungsteuer am Maßstab der Erbrechtsfreiheit gemessen werden kann. Darüber hinaus bereitet die grundrechtliche Einordnung beider Vorgänge auch deshalb Schwierigkeiten, weil für die Person des Grundrechtsträgers auf den Erblasser/ Schenker als auch auf den Erben/ Beschenkten abgestellt werden kann.

a) Grundrechtsschutz im Erbfall

Für die Beurteilung des erbschaftsteuerlichen Zugriffs im Erbfall erscheint vorrangig die Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 2. Alt GG einschlägig. Unbestritten ist ihr Doppelcharakter als Individualgrundrecht, das auf den Schutz der am Erbgang Beteiligten abzielt, und als Institutsgarantie, also den einfach-gesetzlichen Normenkomplex, der sich mit der Rechtsnachfolge aus Anlaß des Todes einer Person befaßt.⁶⁶ Schon die Weimarer Reichsverfassung erwähnte das Erbrecht in einem

⁶⁵ BVerfGE 41, S. 269, S. 281; 67, S. 70, S. 86; 93, S. 165, S. 174; Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 2 IV 2b, § 52 I 2; Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 32 f., spricht von einem „Mischcharakter“ der Erbschaftsteuer; Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaften II, S. 487, S. 488; Rose, Substanzsteuern, S. 17 ff., S. 97 ff.; Seer, in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 104; ders., StuW 1997, S. 283, S. 287. Selbst Zitzelsberger, in: FS Ritter, S. 661, S. 665, muß einräumen, daß die Erbschaftsteuer „nahezu immer Substanzsteuerwirkung“ habe.

⁶⁶ BVerfGE 19, S. 202, S. 206; 93, S. 165, S. 173; 99, S. 341, S. 350; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 46; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 519 ff.; 521 ff.; Jarass, in: Jarass/Piero, Art. 14 Rdnr. 79; Kimminich, in BK, Art. 14 Rdnr. 128; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 16; Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 5 ff., 8 f.; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 60; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 295; Reinhardt, in: Reinhardt/Scheuner, Verfassungsschutz des Eigentums, S. 1; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 138; Schmidt-Bleibtreu, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 14 Rdnr. 5; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 194 f.

eigenen Artikel (Art. 154 WRV) neben der Eigentumsgarantie (Art. 151 WRV). In Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG wurden dann Eigentums- und Erbrechtsgarantie zusammengefaßt, was auch als Hinweis auf die inhaltliche Nähe beider Schutzbereiche zu verstehen ist:⁶⁷ Die Erbrechtsgarantie bewirkt die Verlängerung der Eigentumsgarantie über den Tod hinaus.⁶⁸ Ob allerdings das Erbrecht seine eigenständige Erwähnung lediglich der Tradition verdankt und tatsächlich Bestandteil der Eigentumsgarantie ist,⁶⁹ muß bezweifelt werden. Denn als subjektives Recht umfaßt die Erbrechtsgarantie zum einen die **Testierfreiheit**,⁷⁰ als auch spiegelbildlich **das Recht des Erben auf das ererbte Vermögen**.⁷¹ Betrachtet man zunächst die Testierfreiheit scheinen diese Zweifel unbegründet. Würde das Erbrecht nicht eigens in Art. 14 GG genannt, ließe sich die Testierfreiheit als Recht des Erblassers, über sein Eigentum letztwillig zu verfügen, begreifen, und damit unproblematisch dem Schutzbereich der Eigentumsfreiheit zuordnen. Dort auch das Recht des Erben am ererbten Vermögen zu lokalisieren, fällt bedeutend schwerer. Selbst wenn man die Eigentumsgarantie nicht bloß als Recht des „Habens“ und „Gebrauchmachens“ sieht,⁷² sondern hierdurch auch die Möglichkeit zum Eigentumserwerb geschützt sehen will,⁷³ so umfaßt die Erbrechtsgarantie darüber hinausgehend das spezifische **Eigentumserwerbsrecht des Erben durch Erbfolge**,⁷⁴ das die h.L. sogar als das **Recht des testamentarischen und auch des**

⁶⁷ Boehmer, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte II, S. 401; Brox, Erbrecht, Rdnr. 24; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 295; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 136.

Nicht zuletzt wegen der Lage im zerstörten Nachkriegsdeutschland und der Erbschaftsteuer, die auch in Zukunft erhoben werden sollte, wurde im Parlamentarischen Rat zunächst diskutiert, welchen Sinn eine eigenständige Erbrechtsgarantie machen kann, vgl. JöR I (1951), S.145 ff.

⁶⁸ Deppenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 516; Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 52 I 2; Nohl, Vermögensredistribution durch Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsgarantie in Art. 14 des Grundgesetzes, S. 104 ff.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 295; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 193; Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 57.

⁶⁹ So aber Pieroth/Schlink, Rdnr. 919.

⁷⁰ BVerfGE 58, S. 377, S. 398; 93, S. 165, S. 174; 99, S. 341, S. 350; Boehmer, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte II, S. 401, S. 418 ff.; Kimminich, in: BK, Art. 14 GG Rdnr. 125; Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 2 IV 2b; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 18; Leissner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 50 f.; ders., in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 15 f.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 297, 303; Rittstieg, in: AK GG, Art. 14 Rdnr. 134, 149; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 284.

A.A. Stöcker, WM 1979, S. 214, 217 ff.

⁷¹ Brox, Erbrecht, Rdnr. 24; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 16; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 297; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 194.

⁷² Auf diesen Nenner bringen es: Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 8 und Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 41.

⁷³ Kloepfer, Grundrechte als Entstehungssicherung und Bestandsschutz, S. 35 ff.; zwischen Individualgrundrecht und Einrichtungsgarantie unterscheidend: Herzog, in: EvStL I, Sp. 673, Sp. 676; Wittig, NJW 1967, S. 2185, S. 2186 f.

⁷⁴ Kloepfer, Grundrechte als Entstehungssicherung und Bestandsschutz, S. 45; Lange/Kuchinke, § 2 IV 2c; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14. Rdnr. 227, 297; Model/Müller, Art. 14 Rdnr. 13; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 194.

gesetzlichen Erben auf Gesamtrechtsnachfolge begreift.⁷⁵ Es ist also davon auszugehen, daß zwischen Eigentums- und Erbrechtsfreiheit ein **Spezialitätsverhältnis** (Vorrang der Erbrechtsfreiheit, soweit Eigentum durch Erbschaft übertragen oder erworben wird) besteht, in das sich auch die Testierfreiheit einordnet, weil sie spezifisch die Verfügungen über das Eigentum schützt, die zur Herstellung einer gewillkürten Erbfolge gemacht werden.⁷⁶ Über die Bedeutung weiterer wesentlicher Elemente der Erbrechtsgarantie wie **Verwandten-/ Familien-erbrecht**⁷⁷ und **Privaterbfolge**⁷⁸ wird noch an anderer Stelle zu sprechen sein.

Die beim Erbfall erhobene Erbschaftsteuer ist also ausschließlich an der grundgesetzlichen Erbrechtsgarantie zu messen.

Aus Sicht des Erblassers berührt sie dessen Testierfreiheit, weil ihm die Möglichkeit genommen ist, eine Brutto-Bereicherung des von ihm ausgewählten Erben herbeizuführen. Dies gilt auch für den Fall, daß der Erblasser kein Testament aufgestellt und so die ihm garantierte negative Testierfreiheit genutzt hat. Denn sein Verzicht bedeutet die Entscheidung für den gesetzlichen Erben, dessen Bereicherung wegen der Erbschaftsteuer ebenfalls hinter dem möglichen Vermögenszuwachs zurückbleibt.

Aus Sicht des Erben, berührt die Erbschaftsteuer das Recht am ererbten Vermögen. Sein Vermögenszuwachs fiel ohne die Erhebung von Erbschaftsteuer größer aus.

b) Grundrechtsschutz bei Schenkungen unter Lebenden

Nicht beantwortet ist damit die Frage nach dem Grundrechtsschutz im Falle einer Schenkung. Nach deutschem Erbschaftsteuerrecht wie nach dem Recht der meisten

⁷⁵ Brox, Erbrecht, Rdnr. 25; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 520; Kimminich, in: BK, Art. 14 Rdnr. 125; Kloepfer, Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz, S. 45; Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 21; ders., Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 51 ff.; von Lübtow, Erbrecht, S. 21; Maunz/Dürig/Papier, Art. 14 Rdnr. 239, 241; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 194. A.A.: Beyer, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der Bundesrepublik Deutschland, S. 104; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 18; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 76; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 150.

⁷⁶ Kimminich, in: BK, Art. 14 Rdnr. 127; Leisner, in: HdbStR IV, § 150 Rdnr. 2; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 295.

A.A. Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 45.

Widersprüchlich: Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 34, die davon ausgeht, daß sowohl Testierfreiheit als auch Eigentumserwerbsrecht des Erben als Teil der Eigentumsfreiheit begriffen werden können, aber dennoch von einem Spezialitätsverhältnis von Eigentums- und Erbrechtsgarantie ausgeht.

⁷⁷ Statt aller: Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 18.

Ablehnend: Stein, in: Soergel, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 7.

⁷⁸ Statt aller: Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 17.

Kritisch Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 61.

anderen Staaten steht die Schenkungsteuer neben der Erbschaftsteuer als deren "lebendigere Zwillingsschwester".⁷⁹ Dies erscheint konsequent, da es im Hinblick auf die Besteuerungswürdigkeit keinen Unterschied machen darf, ob jemand schon zu Lebzeiten sein Vermögen in andere Hände gibt oder ob er abwartet, bis ihm der Tod das Vermögen aus den Händen nimmt.⁸⁰ Ganz im Gegenteil, Schenkungen unter Lebenden, namentlich freigebige Zuwendungen von Betriebsvermögen, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder von Grundbesitz, tragen meist den Charakter einer vorweggenommenen Erbfolge.⁸¹ Schon um Umgehungen zu vermeiden ist es demnach sinnvoll, Erbschaften und Schenkungen gleich zu behandeln, wie dies auch § 1 Abs. 2 ErbStG anordnet. Fraglich ist aber, ob aus der steuerlichen auch die verfassungsrechtliche Gleichbehandlung von Erbschaften und Schenkungen zu folgern ist. Sieht man den Sinn einer eigenständigen Erbrechtsgarantie im besonderen Schutz von Testierfreiheit und Eigentumserwerbsrecht durch Erbfolge, muß dies verneint werden. Zunächst ist deshalb festzuhalten, daß Schenkungen dem Schutzbereich der Eigentumsgarantie zuzuordnen sind. Für das Handeln des Schenkers, der unentgeltlich über sein Vermögen verfügt, bereitet diese Feststellung keine Probleme. Anders verhält es sich für die Person des Beschenkten. Ob auch er in den Genuß des Eigentumsschutzes kommt, hängt entscheidend davon ab, ob sein Eigentumserwerb durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 1. Alt. GG geschützt wird.

aa) Schutz des Eigentumserwerbs durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG als Entsprechungsrecht der Veräußerungsfreiheit

Weil nicht nur der vorhandene Bestand, sondern auch die Nutzung des Eigentums durch Art. 14 GG Grundrechtsschutz erfährt,⁸² ist davon auszugehen, daß durch die Eigentumsgarantie auch die Veräußerungs- oder allgemein die Übertragungsfreiheit gewährleistet wird.⁸³ Nun läßt sich die Freiheit, Eigentum nach eigenem Willen zu übertragen, ohne eine Person, die in ihrer Entscheidung frei ist Eigentum zu er-

⁷⁹ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 7 Rdnr. 1. Im Schweizer Kanton Luzern wird bspw. eine Erbschaftsteuer, aber keine Schenkungsteuer erhoben, vgl. die nationalen Berichte zum jährlichen Treffen der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Maastricht im Jahr 2000 unter <http://www.eatlp.org>.

⁸⁰ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 7 Rdnr. 1.

⁸¹ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 7 Rdnr. 3.

⁸² BVerfGE 52, S. 1, S. 30 f.; 88, S. 366, S. 377; Bleckmann, Staatsrecht II, § 35 Rdnr. 13; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 17; Leisner, in: HdbStR VI, § 149 Rdnr. 52; Pieroth/Schlink, Rdnr. 912 f., 914 ff.

⁸³ BVerfGE 42, S. 263, S. 294; 52, S. 1, S. 30 f.; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 65; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 17; Kloepfer, Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz, S. 47 f.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 223; Pieroth/Schlink, Rdnr. 914; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 41.

werben, nur schwer verwirklichen. Nach *Kloepfer* sollen Veräußerungs- und Erwerbsfreiheit deshalb „ergänzungsbedürftige Entsprechungsrechte“ im Rahmen eines einheitlichen Lebensvorgangs sein.⁸⁴ Beide Freiheitsrechte unterlägen „dem Grundsatz entsprechungsrechtlicher Schrankenidentität“.⁸⁵

Nach dieser Ansicht ist also das Eigentumserwerbsrecht des Beschenkten – wie das Übertragungsrecht des Schenkers – dem Schutzbereich der Eigentumsgarantie mit seinen besonderen Einschränkungsmöglichkeiten zuzuordnen.

bb) Schutz des Eigentumserwerbs durch die allgemeine Handlungsfreiheit i.S.d. Art. 2 Abs.1 GG

Die gegenteilige Ansicht betont demgegenüber die Funktion der Eigentumsfreiheit als klassisches Abwehrrecht: Art. 14 Abs. 1 S. 1 1. Alt. schütze als Individualgrundrecht ausschließlich den status negativus, folglich nur vor Eingriffen in bereits bestehendes Eigentum.⁸⁶ Der Grundrechtsschutz des Eigentumserwerbs werde vielmehr durch die Funktion der Eigentumsfreiheit als Institutsgarantie bewirkt: Ein generelles Verbot für Private, Eigentum zu erwerben, liefere langfristig darauf hinaus, das Institut des Privateigentums als Einrichtung des Rechts- und Soziallebens zu eliminieren.⁸⁷ Ein subjektives Recht auf Eigentumserwerb sei diesem Auftrag an den Gesetzgeber jedoch nicht zu entnehmen. Die Erwerbsfreiheit als Individualgrundrecht müsse demgemäß nicht der Eigentums-, sondern der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG zugeordnet werden, sofern nicht Art. 12 Abs. 1 GG als das speziellere Grundrecht bei einer beruflichen oder gewerblichen Betätigung Vorrang hat.⁸⁸

Nach dieser Auffassung kann sich der Beschenkte, was sein Eigentumserwerbsrecht anbelangt, nur auf die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG berufen.

⁸⁴ Kloepfer, Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz, S. 48.

⁸⁵ Kloepfer, Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz, S. 48.

Ohne nähere Begründung: Leisner, HdbStR VI, § 149 Rdnr. 52.

Auch Bleckmann, Staatsrecht II, § 35 Rdnr. 13, will durch Art. 14 GG den Eigentumserwerb geschützt sehen und verweist auf Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 209 (Stand: September 1983), der an dieser Stelle jedoch die gegenteilige Meinung vertritt.

⁸⁶ BVerfGE 72, S. 175, S. 195; 83, S. 201, S. 208; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 28; Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 694, Leisner, in: HdbStR VI, § 149 Rdnr. 3; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 125; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 43.

⁸⁷ Herzog, in: EvStL I, Sp. 673, Sp. 676; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 225; Wittig, NJW 1967, S. 2185, S. 2186 f.

⁸⁸ Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 17; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 225; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 43; Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 151.

cc) Stellungnahme

Auch wenn der Schutz des Eigentumsbestandes zwingend notwendig voraussetzt, daß dieses Eigentum zunächst erworben wurde, so ist damit noch nicht gesagt, daß beide Sachverhalte den gleichen Grundrechtsschutz genießen müssen. Denn während der Bestandsschutz als Schutz des „Habens“ und „Gebrauchmachens“ auch die Veräußerung oder sonstige Übertragung meint, kann der Erwerbsschutz nicht als Ausfluß einer bereits bestehenden Rechtsposition begriffen werden.⁸⁹ Der Erwerbsfreiheit fehlt dieser Anknüpfungspunkt zu Art. 14 GG, weshalb das Bonmot der „ergänzungsbedürftigen Entsprechungsrechte“ auch nicht darüber hinweg täuschen kann, daß sich beide Rechte eben nicht entsprechen.

Genauso wenig hilft der Hinweis auf die Funktion der Eigentumsgarantie als Sicherung einer vom Staat unabhängigen Existenz.⁹⁰ Die Eigentumsfreiheit will ja gerade nicht die bloße Chance auf Existenzsicherung schützen. Dem Sinn des Grundrechts entspricht es viel eher, daß der Einzelne zunächst Vermögen akquiriert und dem Staat so dann die Möglichkeit genommen ist, erworbene Vermögenspositionen – jedenfalls entschädigungslos – wieder zu entziehen.

Schließlich spricht auch das System der Inhalts- und Schrankenbestimmungen gegen eine Einbeziehung der Eigentumserwerbsfreiheit in den Schutzbereich des Art. 14 GG.⁹¹ Obwohl sich beispielsweise ein Veräußerungsverbot für einen möglichen Erwerber als Totalentzug seines Erwerbsrechtes darstellt, müßte dennoch die Entschädigungspflicht i.S.d. sog. Junktim-Klausel mangels Bestehen einer vermögenswerten Rechtsposition verneint werden.⁹²

Der grundrechtliche Schutz des Beschenkten bestimmt sich also nach Maßgabe des Art. 2 Abs. 1 GG.

3. Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff

Bis jetzt wurde nur festgestellt, wo mögliche Berührungspunkte von Erbschaft- und Schenkungsteuer auf der einen Seite, und Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG auf der anderen Seite, liegen könnten. Ungeklärt ist, ob die

⁸⁹ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 224.

⁹⁰ Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 33 f.

⁹¹ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 224. Diesen Nachteil räumt auch Kloepfer, Entstehenssicherung und Bestandsschutz, S. 48 f., ein.

⁹² Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 224.

Erhebung dieser Steuern auch einen Eingriff in die Schutzbereiche der jeweils einschlägigen Grundrechte darstellt. Wiederum soll der Versuch unternommen werden, eine für Erbfall und Schenkung differenzierte Antwort zu geben.

a) Die Erbschaftsteuer als Grundrechtseingriff

Begonnen werden soll dabei mit der Steuer auf die Erwerbe von Todes wegen, der eigentlichen Erbschaftsteuer, als wichtigstem Anwendungsfall des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes.

aa) Eingriffsqualität der Erbschaftbesteuerung, weil sich der Wert des Erbes mindert

Daß die Erbschaftbesteuerung für den Stpfl. den Wert des Erbes mindert, stellt das BVerfG fest, ohne das Bedürfnis zu empfinden, diese Erkenntnis zu begründen oder zu hinterfragen.⁹³ Damit ließe sich ohne weiteres Nachdenken die Erhebung der Erbschaftsteuer als Eingriff in die grundrechtlich geschützte Erbrechtsfreiheit qualifizieren. Auch andere Autoren stellen die Eingriffsqualität der Erbschaftsteuer nicht in Frage und widmen sich vorrangig dem Problem ihrer Rechtfertigung.⁹⁴

Bei genauerer Betrachtung ist diese Aussage aber längst nicht so selbstverständlich, wie es auf den ersten Blick scheint. Sicher ist die durch den Erbfall ausgelöste Erbschaftsteuer der bittere Tropfen im Kelch des mühelos erworbenen Vermögens. Richtig ist auch, daß sie aufgrund des Erbfalls erhoben wird und sich nach dessen Höhe bemißt (§§ 3, 10 ErbStG). Dennoch muß die Steuer keineswegs dazu führen, daß der Wert der Erbschaft für den Erwerber sinkt. Denn sie kann aus bereits bestehendem Vermögen gezahlt oder auch kreditfinanziert werden. Lediglich in der Summe aller Vermögenswerte (bestehendes plus erworbenes Vermögen) stellt die

⁹³ BVerfGE 93, S. 165, S. 173.

⁹⁴ Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 49; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 531; Fischer, DB 2003, S. 9 f.; Oechsle, FS Bayer, S. 223, 236 ff.; Meincke, Einführung Rdnr. 5; Offerhaus, DB 2002, S. 2064; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 145.

Als einer der wenigen erkennt Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73, das nachfolgend dargestellte Problem, verbindet aber – dogmatisch unsauber – die Frage nach der Eingriffsqualität mit der Höhe der Steuer und kommt deshalb zu keinen aussagekräftigen Schlußfolgerungen: „Durch hohe Erbschaftsteuern können jedoch Testierfreiheit, gesetzliches Erbrecht und Pflichtteilsrecht ohne formelle Beseitigung materiell weitgehend entleert werden. Es bedarf daher einer Grenzziehung.“

Ähnlich Meincke, Einführung Rdnr. 5.

Erbschaftsteuer – wie andere öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten – also eine Belastung dar.

Die zu Beginn des Abschnitts gemachten Aussagen setzen also eine idealtypische Wirkungsweise der Erbschaftsteuer, die Zahlung aus dem ererbten Vermögen, voraus und müssen deshalb als unvollständig abgelehnt werden.

Zu keinem anderen Ergebnis gelangt man, wenn man sich nochmals die Eckpunkte des Schutzbereichs der Erbrechtsfreiheit vor Augen führt: Sowohl die Testierfreiheit des Erblassers als auch Eigentumserwerbsrecht des Erben werden jedenfalls insoweit durch die Erbschaftsteuer nicht beeinträchtigt, als der Erblasser immer noch jede Person nach seinem Belieben als Erben einsetzen kann, und auch der Erbe durch die Belastung mit Erbschaftsteuer nicht daran gehindert ist, in die ihm vermachten Eigentumspositionen einzurücken. Ganz Im Gegenteil: Indem der Staat auf ein eigenes Miterbrecht und damit auf direkte Teilhabe am Erbgut verzichtet, intensiviert er im Grunde genommen diesen Schutz.

bb) Eingriffsqualität, weil Erbrechtsfreiheit auch das Recht auf einen dem Wert des Erbes entsprechenden Vermögenszuwachs gewährt

Die Erbschaftsteuer als Eingriff in den Schutzbereich der Erbrechtsfreiheit zu begreifen, fiel um vieles leichter, wenn sie tatsächlich ein staatliches Miterbrecht begründete. Praktisch läuft die Erbschaftsteuer zwar auf eine Teilhabe der öffentlichen Hand an der Erbschaft hinaus.⁹⁵ Es handelt sich jedoch nicht um ein anteiliges Erbrecht, das freilich in das Recht des Erben auf Eigentumserwerb durch Erbfolge eingreifen würde, sondern um eine Steuer. Es muß demnach bei der trivialen Feststellung bleiben, ohne Erbschaftsteuer fiel der durch den Erbfall bewirkte Vermögenszuwachs größer aus als mit Erbschaftsteuer.

Will man also nicht eine ausschließlich idealtypische Wirkungsweise der Erbschaftsteuer unterstellen, muß man, um zur Eingriffsqualität der Steuer zu gelangen, den Schutzbereich der Erbrechtsfreiheit auch auf **das Recht ausdehnen, durch die Erbschaft einen entsprechenden Vermögenszuwachs erfahren zu können.**

Die Erbrechtsgarantie des Grundgesetzes so auszulegen, ist m.E. nach möglich und geboten: Die staatliche Besteuerungsgewalt ist unverzichtbare Voraussetzung für die

⁹⁵ Crezelius, Steuerrecht II, § 19 Rdnr. 1.

Erfüllung des staatlichen Verfassungsauftrags der Sozialstaatlichkeit.⁹⁶ Der Rechts- und Sozialstaat des Grundgesetzes ist mithin notwendigerweise zugleich Steuerstaat.⁹⁷ Ein Miterbrecht des Staates, sozusagen das Begleichen der Steuerschuld in Form von Naturalleistungen, paßt nicht zu diesem Phänomen des Steuerstaates. Es sind vielmehr die Steuern – also Geldleistungen –, über die der Staat an der Leistungsfähigkeit des Einzelnen partizipiert. Dem entspricht auf der anderen Seite aber nur eine wirtschaftliche Auslegung des Begriffes ‚Erbrecht‘.⁹⁸ Die Erbschaftsteuer wie auch Erbrechte des Staates und andere Rechtsinstitute sollen einen Anteil des Staates am Erbgut sichern. So legt schon Art. 154 Abs. 2 WRV fest, daß sich der Anteil des Staates am Erbgut nach den Gesetzen bestimmt und meinte damit auch die Erhebung der Erbschaftsteuer.⁹⁹ Nicht zielgenau nur die Erbschaft zu treffen, sondern das Vermögen insgesamt zu belasten, kann dem geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht vorgeworfen werden. Denn bei genauer Betrachtung führte ein angenommener Steuersatz von 100 v. H. zur wirtschaftlichen Wertlosigkeit des grundrechtlich verbürgten Erbrechts, ohne daß aber Testierfreiheit und Erbrecht des grundsätzlich beeinträchtigt würden.¹⁰⁰

Nun sieht sich dieser Ansatz jedoch dem möglichen Vorwurf ausgesetzt, Art. 14 GG beabsichtige nur den Schutz der einzelnen vermögenswerten Rechtspositionen,¹⁰¹ und gerade nicht den des gesamten Vermögens. Zum einen konnte weder in der einschlägigen Literatur noch in der Rechtsprechung des BVerfG bis jetzt Einigkeit über die Gültigkeit dieser Aussage erzielt werden.¹⁰² Zum anderen ist diese Problematik m.E. auch gar nicht angesprochen. Während für die Eigentumsgarantie die Diskussion durchaus berechtigt erscheint, in wie weit Eigentum und Vermögen

⁹⁶ So schon Forsthoff, VVDStRL 12 (1954), S. 8, S. 31 f.

⁹⁷ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 167.

⁹⁸ Auch Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 57 f., neigt zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise: „Wird der weit überwiegende Teil des realen Substanzwertes durch Steuer entzogen, so kann wirtschaftlich von einer Erbschaft nicht mehr gesprochen werden...Hier triumphiert purer Rechtsformalismus, der Begriffe gebraucht, welche tatsächlich wirtschaftlich sinnentleert sind.“

⁹⁹ Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 49; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 296.

¹⁰⁰ Meincke, Einführung Rdnr. 5.

¹⁰¹ BVerfGE 97, S. 350, S. 370 f. st. Rspr. Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 115 f.; Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Rdnr. 444; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 6; Kimminich, in: BK, Art. 14 Rdnr. 31 ff.; Maunz/Zippelius, Staatsrecht, § 41 II; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 8; Pieroth/Schlink, Rdnr. 903; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 60 ff.; Stein/Frank, Staatsrecht, § 27 II; Schmidt-Bleibtreu, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 14 Rdnr. 3; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 22; Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 38.

¹⁰² An dieser Stelle soll noch auf eine eingehende Darstellung von Rechtsprechung und Schrifttum zu diesem Problem verzichtet werden; sie folgt auf S. 33 ff.

dasselbe meinen, stellt sich diese Frage für die Erbrechtsfreiheit nicht. Dem Schutz des privaten Erbrechts ist eine vermögenswirksame Dimension sozusagen immanent, weil es gerade Sinn des Vererbens ist, jemanden zu bereichern – bei ihm eine Vermögensmehrung herbeizuführen. So wird sich ein Erblasser bei seiner Entscheidung für eine gewillkürte oder die gesetzliche Erbfolge maßgeblich von dem Gedanken leiten lassen, wem er posthum noch eine Wohltat in Form eines Anteils an der Erbschaft zukommen lassen will.¹⁰³ Wenn überhaupt, wird für ihn die Motivation dem Verfassungsauftrag zur Perpetuierung privaten Eigentums nachzukommen, erst an zweiter Stelle stehen. Ebenso stellt aus Sicht des Erben die Erbschaft doch zunächst einmal nichts anderes dar, als ein warmer Geldregen. Während also der Erbrechtsfreiheit ein Anknüpfungspunkt zum Vermögensschutz qua definitionem innewohnt, muß dieser für dieser für die Eigentumsfreiheit stets erst gesucht oder konstruiert werden.

Selbst das BVerfG geht davon aus, daß die Steuerbelastung das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lassen darf.¹⁰⁴ Es teilt damit nicht nur den Ansatz einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern macht – ohne es auszusprechen – gedanklich den Zwischenschritt über ein durch die Erbrechtsfreiheit verbürgtes Recht auf Vermögenszuwachs.

Der Schutzbereich der Erbrechtsfreiheit umfaßt demnach auch die Gewährleistung, einen dem Wert des Erbguts entsprechenden Vermögenszuwachs zu erfahren. Weil jedoch der Gesetzgeber Inhalt- und Schranken von Eigentums- und Erbrechtsgarantie bestimmt, kann dies nicht das Recht auf einen unverminderten Vermögensübergang bedeuten. Vielmehr ist auch das Recht auf Vermögensmehrung durch Erbschaft aus einem legitimen Grund in angemessener Weise einschränkbar. Zunächst bleibt aber festzuhalten, daß die schon zuvor beschriebenen Berührungspunkte von Erbschaftsteuer und Erbrechtsgarantie sich demnach als Eingriffe in das Grundrecht der Erbrechtsfreiheit darstellen.

¹⁰³ Ähnlich Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 58: „Der Erblasser will in der Regel dem Erben nicht nur irgendwelche disparate Vermögensgegenstände überlassen; er verbindet damit vielmehr, gerade in der heutigen Zeit fungibler Vermögenswerte, die Absicht einen bestimmten wirtschaftlichen vermögensmäßigen Status zu begründen, in dessen Rahmen der Erbe soll leben können.“

¹⁰⁴ BVerfGE 93, S. 165, S. 172.

b) Die Schenkungsteuer als Grundrechtseingriff

Wie oben bereits dargelegt, kann die Schenkungsteuer nicht dem Schutzbereich der Erbrechtsgarantie zugewiesen werden, da diese speziell den Eigentumsübergang von Todes wegen schützt. Mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG besteht aber insoweit ein Berührungspunkt, als das Steuerschuldverhältnis im Moment der Verwendung bzw. Übertragung von Eigentum entsteht. Auch hier stellt sich die Frage der Eingriffsqualität, weil die Schenkungsteuer zwar an den Vermögensübergang als Anlaß und Maß der Besteuerung anknüpft, letztlich aber nur das Vermögen als Ganzes belastet. Eine Antwort auf die Frage nach der Eingriffsqualität zu finden, fällt aber wesentlich schwieriger als im Falle von Erbschaftsteuer und Erbrechtsgarantie. Denn, während Bereicherung und Vermögensmehrung gerade den Sinn des (Ver-)erbens ausmachen und das Recht auf einen durch die Erbschaft bewirkten Vermögenszuwachs bis jetzt mehr oder weniger unausgesprochen dem Schutzbereich der Erbrechtsgarantie zugeordnet wurde, kann man der Eigentumsfreiheit, in diesem Fall als Eigentumsübertragungsfreiheit oder Schenkungsfreiheit, nicht ohne weiteres entnehmen, sie schütze als Abwehrrecht auch **das Interesse des Schenkers/ Beschenkten an einer unentgeltlichen Vermögensmehrung**.

aa) Eingriffsqualität, weil die Schenkungsteuer in das ebenfalls durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG geschützte Vermögen eingreift

Nun kann man schlicht darauf abstellen, daß die Schenkungsteuer, wie alle anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten auch, eine **Belastung des Vermögens** darstellt. Dann stellt sich die Frage, in wie weit durch die Eigentumsgarantie auch der Schutz des Vermögens bewirkt wird und deshalb Steuern an Art. 14 GG zu messen sind. Auf eine eingehende Darstellung dieser heftig diskutierten Frage soll verzichtet werden. Hier abgebildet werden sollen nur die wesentlichen Strömungen im Spektrum der Diskussion:

(1) Ausschließlicher Schutz der einzelnen vermögenswerten Eigentumspositionen

Eine immer noch beachtliche Zahl von Autoren hält daran fest, daß die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG nur den **Schutz einzelner, vermögenswerter Rechtspositionen** umfaßt; das **Vermögen** jedoch, das die **Summe dieser**

Vermögenswerte bildet, sei **in seiner Gesamtheit nicht geschützt**.¹⁰⁵ Als Begründung für diese restriktive Auslegung wird auf den Wortlaut des Art. 14 GG verwiesen, demzufolge gerade das Eigentum und nicht das Vermögen geschützt werden soll, wobei die Unterscheidung von Eigentum und Vermögen in vielen Rechtsgebieten geläufig sei und auch bei der Entstehung des Art. 14 GG Beachtung gefunden hätte.¹⁰⁶ Ferner soll für diese Auslegung das System der Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Art. 14 GG sprechen, das erkennbar nicht auf Steuern als Form der Vermögensenteignung Anwendung finden könnte.¹⁰⁷

Nach dieser Ansicht kann die Schenkungsteuer, da sie nur das Vermögen als Ganzes belastet, nicht an der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 1. Alt. GG gemessen werden.

(2) Das Vermögen als Schutzgut der Eigentumsgarantie

Die Gegenansicht lehnt diese rein grammatisch-systematische Auslegung ab und stellt vornehmlich auf die Schutzfunktion der Eigentumsgarantie ab: Sie sei nicht nur Instrument zur Sicherung des Eigentumsbestandes und des den einzelnen Eigentumspositionen innewohnenden Gebrauchswertes, sondern auch als **Tauschwertgarantie** zu deuten.¹⁰⁸ Dies ergebe sich vor allem auch aus Art. 14 Abs. 3 GG, der für den Fall von Enteignungen zwingend eine Entschädigungspflicht vorschreibt. Diese sog. Junktim-Klausel habe die Zielsetzung, den unter bestimmten Bedingungen verfassungsrechtlich zulässigen Eigentumsentzug per saldo nicht zu einem Vermögensentzug werden zu lassen.¹⁰⁹ Deshalb sei die Eigentumsgarantie

¹⁰⁵ Grundlegend Forsthoff, VVDStRL 12 (1954), S. 8, S. 31 f.: „Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat...Würde diese Unterscheidung von steuerlichem Eingriff und Eingriff in das Eigentum fallen, so wäre dem heutigen Sozialstaat die verfassungsrechtliche Grundlage weithin entzogen.“

Deppenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 164; Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 685; von Münch, Staatsrecht II, Rdnr. 678; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 160, ders., DVBl. 1980, S. 787, S. 790; Hettlage, VVDStRL 14 (1956), S. 2, S. 4 f.; Hösch, Eigentum und Freiheit, S. 142 f.; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 38; Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 48.

¹⁰⁶ Pieroth/Schlink, Rdnr. 907.

Der Grundsatzausschuß des Parlamentarischen Rates lehnte es ausdrücklich ab, in Art. 14 GG das Wort „Eigentum“ durch den Ausdruck „Privatvermögensrechte“ zu ersetzen, JöR 1 (1951), S.147.

Für nicht eindeutig erklärt den Wortlaut des Art. 14 Abs.1 GG: Ramsauer, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, S. 135 f.

¹⁰⁷ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 160; ders., Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 490 ff.; Ramsauer, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, S. 136 f.

¹⁰⁸ Friauf, JurA 1970, S. 299, S. 307 ff.; ders., StbJb 1971/72, S. 425, S. 432; Hoffmann, Rechtsfragen der Währungsparität, S. 55 ff.; Suhr, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, S. 19 ff., darauf bezugnehmend auch Reuss, DVBl. 1967, S. 950.

¹⁰⁹ Friauf, JurA 1970, S. 299, S. 307 f.; ders., StbJb 1971/72, S. 425, S. 433; Luhmann, Grundrechte als Institution, S. 125.

des Art. 14 GG nicht nur eine **Eigentumswert-**, sondern auch eine **Vermögenswertgarantie**.¹¹⁰

Des weiteren soll die stärkere Sensibilisierung der Eigentumsgarantie den tatsächlichen Veränderungen im Verhältnis von Rechtsstaat und Steuerstaat Rechnung tragen.¹¹¹ Die staatliche Besteuerungsgewalt setzt an sich die Grundrechtsbetätigung des Bürgers voraus und partizipiert an den Leistungen und Erträgen des grundrechtlich geschützten privaten Wirtschaftens.¹¹² In der Praxis wendet sich der **Steuerstaat** aber in zunehmendem Maße gegen den **Rechtsstaat** und seine grundrechtlichen Gewährleistungen.¹¹³ So lasse sich nur über den eigentumsrechtlichen Vermögensschutz eine weitergehende Entwertung der in den subjektiven Rechtsstellungen verankerten Bestandsgarantie erreichen.¹¹⁴

Weil die Schenkungsteuer das Gesamtvermögen des Steuerschuldners belastet, ist sie also nach dieser Ansicht an der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG zu messen.

(3) Vermögensschutz als Ergebnis der Freiheitsbetätigung des Bürgers

Eine dritte Meinung versucht zwischen diesen am weitest auseinander liegenden Positionen zu vermitteln. Sie geht einerseits davon aus, daß der grundrechtliche Schutz des Eigentums alle konkreten vermögenswerten Positionen umfaßt. Darüber hinausgehend sollen auch **steuerliche Eingriffe dem Schutzbereich des Art. 14 GG zuzuordnen sein, wenn sie individuelle Eigentumspositionen berühren**.¹¹⁵

Eine Steuer ist danach nicht wegen des Eingriffs in das Vermögen als solches an Art. 14 GG zu messen, sondern, weil sie eine Verkürzung der Eigentümerfreiheit bedeutet. Uneinigkeit innerhalb dieser Meinung besteht jedoch darüber, wie konkret man die Betroffenheit der Eigentumsgarantie feststellen können muß.

Ein Teil der Literatur will nur die Steuern an Art. 14 GG messen, die an den **Eigentumsbestand und Formen der Eigentumsnutzung** anknüpfen: Die Steuern auf das Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Arbeit scheiden danach

¹¹⁰ Friauf, DÖV 1980, S. 480, S. 488; ders., StbJb 1971/72, S. 425, S. 433; Hoffmann, Rechtsfragen der Währungsparität, S. 55 ff.; Klein, StuW 1966, Sp. 433, Sp. 473; Luhmann, Grundrechte als Institution, S. 120 ff.; Sendler, DÖV 1971, S. 16, S. 22.

¹¹¹ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 167.

¹¹² Ebenso von Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 288 ff.; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 165; Friauf, DÖV 1980, S. 480 f.; Isensee, in: FS Ipsen, S. 409, S. 414 ff.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 167.

¹¹³ Von Arnim, VVDStRL 38 (1981), S. 293 ff.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 168.

¹¹⁴ Friauf, DÖV 1980, S. 480, S. 488. Im Ergebnis auch: Leisner, in: HdbStR VI, § 149 Rdnr. 124 ff.

¹¹⁵ Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 242 ff.; ders., JZ 1979, S. 153, S. 156; ders., JZ 1982, S. 305, S. 307; ders., in: HdbStR IV, § 88 Rdnr. 98 ff.; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 170, ders., Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 498 ff.; ders., AöR 98 (1973), S. 528, S. 557; Seer, FR 1999, S. 1280, S. 1283.

aus dem Schutzbereich der Eigentumsfreiheit aus, weil sie keinen Bestand oder die Nutzung von Eigentum voraussetzen.¹¹⁶

Die übrigen Autoren heben dagegen die freiheitsschützende Dimension der Eigentumsgarantie hervor: Entscheidend sei die Frage, ob der durch das Vermögen vermittelte **ökonomische Handlungsspielraum** des Eigentümers beeinträchtigt werde.¹¹⁷ Demzufolge sind also auch die Steuern auf das Arbeitseinkommen an Art. 14 GG zu messen.

Die Schenkungsteuer nimmt eine unentgeltliche Verfügung des Eigentümers zum Anlaß und knüpft somit an eine Form der Eigentumsnutzung, genauer gesagt der Eigentumsübertragung an, und ist demnach an Art. 14 GG zu messen.

(4) Die Position des BVerfG

Das BVerfG lehnte es zunächst prinzipiell ab, die Auferlegung von öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten an Art. 14 GG zu messen. Dieser schütze **nicht das Vermögen gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten**, führte das Gericht in seinem Investitionshilfebeschuß aus.¹¹⁸ Damit war ausgesprochen, daß schon der Schutzbereich der Eigentumsgarantie nicht betroffen sein sollte. Später gingen die Verfassungsrichter dazu über, zumindest eine Steuer mit **Erdrosselungswirkung**, vom Gericht auch **Konfiskation** genannt, nach der Eigentumsgarantie beurteilen zu wollen, ohne einen solchen Verstoß aber jemals festgestellt zu haben: Das Grundrecht der Eigentumsfreiheit sei dann verletzt, wenn Geldleistungspflichten übermäßig belasteten und so die Vermögensverhältnisse des Pflichtigen grundlegend beeinträchtigt würden.¹¹⁹ Den hierin enthaltenen, viel kritisierten,¹²⁰ Widerspruch, grundsätzlich sei nicht einmal der Schutzbereich der Eigentumsgarantie einschlägig, andererseits stelle eine übermäßige Steuer aber sogar einen verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigenden Eingriff dar, konnte das Gericht zunächst nicht auflösen. Erst mit seinem Existenzminimumbeschuß¹²¹, bestätigt durch den Vermögensteuerbeschuß,¹²² leitete der Zweite Senat des

¹¹⁶ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 170.

¹¹⁷ Kirchhof, in: HdbStR IV, § 88 Rdnr. 100.

¹¹⁸ BVerfGE 4, S. 7, S. 17. In der Folge: BVerfGE 8, S. 274, S. 330; 10, S. 354, S. 371; 38, S. 61, S. 102.

Neuerdings wieder: BVerfGE 95, S. 267, S. 300; 96, S. 375, S. 397.

¹¹⁹ BVerfGE 14, S. 221, S. 241; 19, S. 119, S. 128 f.; 23, S. 288, S. 315.

¹²⁰ Friauf, JurA 1970, S. 299, S. 302; Papier, Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 484 f.; Seer, FR 1999, S. 1280, S. 1283.

¹²¹ BVerfGE 87, S. 153 ff.

¹²² BVerfGE 93, S. 121 ff.

BVerfG einen Wandel ein. Art. 14 GG beinhalte auch das **Gebot einer eigentumsschonenden Besteuerung**¹²³ und bilde in so weit einen Maßstab für das Steuerrecht, als Steuern zwar aus dem Vermögen bezahlt werden, die Besteuerungstatbestände aber an Eigentumserwerb, -bestand oder -verwendung anknüpfen. Eingegriffen werde dann in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG).¹²⁴ Im Ergebnis folgt das Gericht damit der unter (4) dargestellten Meinung, ohne jedoch mit letzter Klarheit von einem Eingriff in das Grundrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG und damit vom Schutz des Vermögens durch die Eigentumsgarantie zu sprechen.¹²⁵ Demgegenüber ist der Erste Senat in neueren Entscheidungen bei der überkommenen Rechtsprechung geblieben, wonach Art. 14 Abs. 1 GG nur vor der Erhebung einer übermäßigen Steuer schütze.¹²⁶

Ohne daß das BVerfG bislang eine Einordnung der Schenkungsteuer vorgenommen hätte – im gleichzeitig mit dem Vermögensteuerbeschuß ergangenen Erbschaftsteuerbeschuß¹²⁷ wäre dazu Gelegenheit gewesen –, ist davon auszugehen, daß es die Schenkungsteuer an Art. 14 GG messen würde. Denn sie knüpft an die unentgeltliche Übertragung des Eigentums und damit eine Form der Eigentumsverwendung an.

(5) Stellungnahme

Alle dargestellten Meinungen haben mit beachtlichen Argumenten sowohl Zustimmung als auch Ablehnung erfahren. Der Wortlaut des Art. 14 GG und insbesondere seine Inhalts- und Schrankensystematik sprechen eher für eine restriktive Auslegung des Begriffs „Eigentum“. ¹²⁸ Denn die in Art. 14 Abs. 3 GG vorgesehene Entschädigungspflicht, ließe die Steuererhebung – als Enteignung von

¹²³ Grundlegend Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 281.

¹²⁴ BVerfGE 93, S. 121, S. 137; 87, S. 153, S. 169.

¹²⁵ Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 46, der als Grund hierfür unterstellt, der Zweite Senat hätte die bei einer Abweichung von der Rechtsprechung des Ersten Senats gem. § 16 Abs. 1 BVerfG zwingend vorgeschriebene Einberufung des Plenums vermeiden wollen.

¹²⁶ BVerfGE 95, S. 267, S. 300; 96, S. 375, S. 397, dort als st. Rspr. bezeichnet. Diese Entwicklung ausdrücklich begrüßend: Birk, Steuerrecht, Rdnr. 162 und von Münch, Staatsrecht II, Rdnr. 678.

¹²⁷ BVerfGE 93, S. 165 ff.

¹²⁸ Ramsauer, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, S. 136 ff.

Vermögen – sinnlos erscheinen.¹²⁹ Das Gegenargument, dem Staat sei es gleichgültig, mit welchem Geld der Pflichtige seine Steuerschuld begleiche, weshalb auch anders als bei einer Enteignung nicht eine bestimmte Sache oder ein bestimmtes Recht entzogen werde, und es sich folglich um eine nicht entschädigungspflichtige Inhalts- und Schrankenbestimmung handele,¹³⁰ kann indes nicht überzeugen. Die Ausdehnung des Eigentumsschutzes auch auf den Vermögensschutz erfolgt ja gerade im Hinblick darauf, daß es nicht möglich ist, die Erhebung einer Steuer als Eigentumsentzug an einem bestimmten, gegenständlich faßbaren Geldbetrag zu begreifen. Die Aufnahme des Vermögensschutzes verfolgt also gerade den Zweck, auch die abstrakte Geldschuld zum Eigentumseingriff werden zu lassen. Diesen beabsichtigten Effekt kann man dann aber nicht für unbeachtlich erklären, wenn es darum geht, Fragen von Enteignung und Entschädigung zu klären. Da Art. 14 GG ein einheitlicher Eigentumsbegriff zugrunde liegt, ist davon auszugehen, daß „**Enteignung**“ und „**Vermögensentzug**“ dasselbe meinen müssen, wenn schon die Begriffe „**Eigentum**“ und „**Vermögen**“ gleichbedeutend sein sollen. Es liegt in der Natur der Sache, und ist gleichzeitig entscheidender Nachteil dieser Ansicht, daß mit der Erweiterung der Eigentumsgarantie auf den Vermögensschutz eine Zunahme der Eingriffsmöglichkeiten und –intensität verbunden ist, die letztendlich den spezifischen Garantiegehalt der Eigentumsgarantie sprengen würde.¹³¹

Grundsätzlich greifen diese Bedenken auch dann, wenn man den Vermögensschutz als Ergebnis einer dynamischen Auslegung des Art. 14 GG, also einer Auslegung, die der zunehmenden Auflösung der idealtypischen Harmonie von Rechts-, Sozial- und Steuerstaat gerecht wird, begreift. Dieser Ansatz trifft daneben jedoch auf weitere Einwände. Zwar erfolgt die Ausdehnung des Schutzbereichs der Eigentumsgarantie ganz bewußt im Hinblick darauf, daß auf seiten des Fiskus immer mehr Begehrlichkeiten bei der Deckung seines Finanzbedarfs entstehen, und über den Umweg der Steuer, einzelne Eigentumspositionen ausgehöhlt werden

¹²⁹ Klein, StW 1966, Sp. 470 f.; Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie des Bonner Grundgesetzes, S. 59 ff.

¹³⁰ Friauf, JurA 1970, S. 299, S. 304; Kirchhof, in: HdbStR VI, § 88 Rdnr. 91; Papier, Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 488; Suhr, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, S. 28 f.

¹³¹ Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 169, kritisch auch Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 725.

können.¹³² Sich zur Begründung dieser eher grundsätzlichen Entscheidung darauf zurückzuziehen, ohnehin spreche Art. 14 GG auch eine Vermögenswertgarantie aus, erscheint jedoch zu kurz gegriffen. Der in Art. 14 GG angelegte Vermögenswertschutz ist sekundär und subsidiär.¹³³ Vorrangig will die Vorschrift das Eigentum, als die Zuordnung einer Sache oder eines Rechts zu einer Person schützen. Nur wo dies nicht möglich ist, weil Gemeinwohlinteressen das Individualinteresse des Eigentümers überwiegen, soll zumindest verhindert werden, daß der Grundrechtsträger den entschädigungslosen Entzug hinnehmen muß. **Vermögenswertschutz ist also die Ausnahme, nicht die Regel.**

Am ehesten gangbar scheint der Weg des BVerfG, der an die freiheitsschützende Funktion der Eigentumsgarantie anknüpft. Soweit der Steuerzugriff nur dann an Art. 14 GG zu messen sein soll, wenn er an Eigentumsbestand, -verwendung oder -übertragung anknüpft, überdehnt er nicht den Wortlaut des Grundrechts.¹³⁴ Gleichzeitig erlaubt es dieser Ansatz, die Steuerbelastung als Inhalts- und Schrankenbestimmung der Eigentumsfreiheit zu werten.¹³⁵ Damit wird der unauflösbare Widerspruch zwischen Steuererhebung und Entschädigungspflicht vermieden, der zwangsläufig auftaucht, wenn man das Vermögen als solches dem Schutzbereich der Eigentumsfreiheit zuordnet.

Eine darüber hinausgehende Ausweitung des Schutzes auf die persönliche Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich ist Art. 14 GG aber nicht zu entnehmen. Einerseits kann die in dieser Aussage mitschwingende Überlegung, gerade ein freiheitliches Staatsverständnis müsse auch die Schutzbereiche der einzelnen Grundrechte möglichst weit ziehen, nicht zugestimmt werden: Im Gegensatz zum Strafprozeß gibt es für den Bereich der Grundrechte keine Maxime „in dubio pro libertate“.¹³⁶ Andererseits läuft der Schutz der „Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich“ doch wieder auf den Schutz des Vermögens als Solchem hinaus. Anstatt also in Reichweite der gesicherten Erkenntnis

¹³² Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 168; Friauf, DÖV 1980, S. 480, S. 482.

¹³³ BVerfGE 24, S. 367, S. 397; 56, S. 249, S. 260 f.; 78, S. 58, S. 75; Badura, in: HdbVerfR, § 10 Rdnr. 32 ff.; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 31; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 163; ders., Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 491; Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 305 f.

¹³⁴ Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 23; Pieroth/Schlink, Rdnr. 907.

¹³⁵ Von Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 299 ff.; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 23; Papier, Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 487 ff.; Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 242 ff.; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 248 ff.

¹³⁶ BVerwGE 42, S. 79, S. 83; von Münch, in: von Münch/Kunig, Vorb. Art. 1-19 Rdnr. 51; Pieroth/Schlink, Rdnr. 230.

haltzumachen, daß Steuern zum Teil an Formen der Eigentumsverwendung und -übertragung anknüpfen, und es insoweit zu einer meßbaren Verkürzung der Eigentumsfreiheit kommen kann, legten die Verfassungsrichter – trotz bekannter und bedenkenswerter Gegenargumente – letztendlich doch die Annahme zugrunde, auch das Vermögen als Ganzes werde durch Art. 14 GG geschützt.¹³⁷

bb) Eingriffsqualität, weil die Eigentumsfreiheit auch das Recht des Schenkers/ Beschenkten auf eine unentgeltliche Vermögensmehrung schützt

Keine der vorgeschlagenen Lösungen verdient also uneingeschränkte Zustimmung. Die Frage, ob und in wie weit die Schenkungsteuer in die Eigentumsfreiheit eingreift, läßt sich also nicht abschließend klären, solange man nur eine mögliche verfassungsrechtliche Verbindung von Eigentums- und Vermögensschutz untersucht. Der in der Diskussion häufig anklingende und auch vorzugswürdige Gedanke, ein hinreichender Anknüpfungspunkt zur Eigentumsfreiheit sei zumindest dann gegeben, wenn die Steuerpflicht durch den Bestand oder die Nutzung von Eigentum ausgelöst werde, soll als Ausgangspunkt für weitere Überlegungen nutzbar gemacht werden. Soweit schon zuvor auf das maßgebliche Interesse des Schenkers/ Beschenkten an einer unentgeltlichen Vermögensmehrung hingewiesen wurde (s.o.), stellt sich unter diesem Aspekt die Frage, ob die Eigentumsfreiheit nicht auch das **Recht** umfaßt, **einen dem Wert der Schenkung entsprechenden Vermögenszuwachs herbeizuführen**, in das die Schenkungsteuer eingreift.

Das Problem, in wie weit dieses Recht schutzwürdig erscheint und somit zum (Grund-)Recht wird, ist tatsächlich ein anderes, als die hinlänglich diskutierte Frage nach der Bedeutung der Eigentumsfreiheit für den Schutz des Vermögens. Denn gerade an diesem Beispiel zeigt sich, daß die Diskussion in der Regel den Kern der Sache verfehlt. Sie wird unter der falschen Voraussetzung geführt, alle Steuern ließen sich unter einen gemeinsamen Oberbegriff „öffentlich-rechtliche Geldleistungspflicht“ fassen, dessen Gegenstück aus Perspektive des Grundrechtsschutzes nur „das Vermögen“ sein kann. Damit verbauen all diejenigen, die nur unter dem Topos „Eigentumsschutz gleich Vermögensschutz?“

¹³⁷ Böckenförde, Abweichende Meinung, BVerfGE 93, S. 149, S. 154; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 170; Leisner, NJW 1995, S. 2591, S. 2594; Wieland, in: Dreier, Art. 14 Rdnr. 46. Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 23: Das BVerfG „ist im Vermögensteuerbeschuß einer generellen Unterstellung des Vermögens unter Art. 14 sehr nahe gekommen.“

streiten, sich die Sicht auf das dahinter stehende Problem, ob und in wie weit eine bestimmte Steuer einzelne Facetten der Eigentumsfreiheit verkürzt.¹³⁸ Dabei besteht der Unterschied zum Ansatz des BVerfG und anderer darin, sich direkt mit der Möglichkeit einer steuertatbestandsspezifischen, vermögenswirksamen Interpretation der Eigentumsgarantie auseinanderzusetzen, anstatt über die Verkürzung der Eigentumsfreiheit doch bloß wieder zur Frage des Vermögensschutzes zu gelangen.

Ist also das Recht einen Dritten durch schenkweise Übertragung von Eigentum zu bereichern Teil der Eigentumsfreiheit? – Für diese Annahme sprechen im wesentlichen zwei Überlegungen.

Zum einen ist dies die inhaltliche Nähe von Eigentums- und Erbrechtsgarantie. Zwar besteht zwischen beiden Schutzbereichen, wie oben festgestellt, ein Spezialitätsverhältnis, so daß die Erbrechtsgarantie als Unterfall der Eigentumsfreiheit verstanden werden kann. Dennoch ist die Erbrechtsgarantie zunächst nichts anderes als die **Verlängerung der Eigentumsfreiheit über den Tod hinaus** (s.o.). Stellt man also für die Erbrechtsgarantie fest, sie umfasse auch das Recht auf einen durch letztwillige Verfügung bewirkten Vermögenszuwachs, muß das korrespondierende Recht, das den selben Vorgang unter Lebenden schützen soll, erst recht dem Schutzbereich des Art. 14 GG zugeordnet werden. Soweit sich hiergegen Protest erhebt, weil die Schaffung und der Erwerb von Eigentum kein Privaterbrecht voraussetze und deshalb der Zusammenhang von Eigentum und Erbrecht zwingend nur einseitig sei,¹³⁹ kann dem nicht stattgegeben werden. Zuzugeben ist zwar, daß Eigentum zwar auch auf andere Weise als durch Erbschaft übertragen werden kann, dauerhaft aber kann es kein Privateigentum ohne Privaterbrecht geben, weil dann das Eigentum „aussterben“ würde.¹⁴⁰ Sehr wohl ist also der Zusammenhang von Eigentum und Erbrecht eine zweiseitige Verbindung. Gleichzeitig trägt dieses Resultat auch dem Umstand Rechnung, daß in den Fällen, in denen Schenkungen wegen ihres Umfangs das Interesse des Staates als Schenkungssteuergläubiger wecken, oft den Charakter einer vorweggenommenen Erbfolge haben.

Zum anderen kann das Recht, durch Schenkung die Bereicherung eines Dritten herbeiführen zu können, auch aus einem anderen Gedanken heraus entwickelt

¹³⁸ Ebenfalls kritisch: Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 23; Papier, Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 492 f.

¹³⁹ So Beyer, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland, S. 106.

¹⁴⁰ Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 51 ff.

werden: Die Schenkung ist wie das Veräußern eine Form der Eigentumsübertragung und damit der Eigentumsnutzung. Das Veräußern ist aber anders als das Verschenken eine entgeltliche Form der Übertragung, kennzeichnend ist für sie der Anspruch auf eine wie auch immer geartete Gegenleistung. Erkennt man an, daß die Eigentumsübertragungsfreiheit auch das Interesse des Veräußerers schützt, sein Eigentum nur für eine Gegenleistung – anders ausgedrückt: gewinnbringend – aufgeben zu können,¹⁴¹ und damit den Erwerber eben nicht zu bereichern, muß im Umkehrschluß auch das Recht geschützt sein, Eigentum zu übertragen, gerade um eine Bereicherung herbeizuführen.

Die Schenkungsteuer stellt also deshalb einen Eingriff dar, weil sie das durch die Eigentumsfreiheit geschützte Recht, durch Schenkung die Bereicherung eines Dritten zu bewirken, verkürzt.

II. Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Weil die Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Grundrechte aus Art. 14 eingreift, bedarf sie der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.¹⁴² Freilich ist die Behauptung, es bestehe heute im Grunde kein Streit mehr darüber, daß die Steuer gerechtfertigt sei,¹⁴³ nach den jüngsten Ereignissen rund um die Erbschaftsteuer nicht zu halten. Daß ihre Erhebung von allgemeiner Überzeugung getragen wird, hat sich allerdings darin gezeigt, daß sie von keiner Partei oder Interessengruppe in der Folge des Erbschaftsteuerbeschlusses des BFH in Frage gestellt wurde.

¹⁴¹ BVerfGE 79, S. 292, S. 304: „Zur eigentums-grundrechtlich garantierten Verfügungsbefugnis gehört nicht nur die Freiheit, den Eigentumsgegenstand zu veräußern und aus seiner Vermietung den **Ertrag zu ziehen**, der zur finanziellen Grundlage für eine eigenverantwortliche Lebensgestaltung beiträgt.“
Papier, Der Staat 11(1972), S. 483, S. 498: „Art. 14 GG gewährt dem Eigentümer auch das Recht sein Eigentum (**gewinnbringend**) zu nutzen.“

Die Hervorhebung erfolgte jeweils durch den Verfasser.

Ähnlich: BVerfGE 31, S. 229, S. 243; 37, S. 132; 49, S. 244, S. 248 ff.; 52, S. 1, S. 30 ff.; 53, S. 352, S. 356 ff.; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 65; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 124; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 41.

¹⁴² Im Folgenden dargestellt werden nur die Rechtfertigungsansätze, die auch noch in der aktuellen Diskussion Berücksichtigung finden. Zu weiteren Erklärungsversuchen, die heute als überkommen gewertet werden müssen: Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 18 ff.

¹⁴³ So Balke, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 11. Auflage (1991), § 12 Nr. 1a). Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage (1998), § 13 Rdnr. 102 ff. verzichtet dann auch wieder auf diese Aussage und widmet sich ausführlich der nachstehenden Problematik.

1. Schranken bei der Gewährleistung von Eigentum und Erbrecht

Bevor nach einer belastbaren Rechtfertigung für die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer gesucht wird, stellt sich vorab die Frage, ob und in wie weit sich die in Art. 14 GG niedergelegte Eigentums- und Erbrechtswahrung überhaupt einschränken läßt. Beide Freiheiten werden nach der Textaussage des Grundgesetzartikels nicht vorbehaltlos gewährt. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG überläßt es dem Gesetzgeber Inhalt und Schranken von Eigentum und Erbrecht zu bestimmen. Weit gehend herrscht Einigkeit darüber, daß **Inhalt und Schranken untrennbar miteinander verbunden** sind.¹⁴⁴ Denn Inhalts- und Schrankenbestimmungen, die die Eigentumsfreiheit verkürzen, stellen sich für denjenigen, der schon Eigentümer ist, als Eingriff dar, während sie für einen zukünftigen Erwerber das Eigentum lediglich definieren. Inhalts- und Schrankenbestimmungen können also **nur nach ihrer zeitlichen Wirkung unterschieden** werden.¹⁴⁵ Dabei können wie immer nur verhältnismäßige Inhalts- und Schrankenbestimmungen den Anforderungen des Grundgesetzes genügen.¹⁴⁶ Art. 14 Abs. 2 GG enthält den Hinweis des Verfassungsgebers auf die Sozialbindung des Eigentums als möglichen Maßstab einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Während die Inhalts- und Schrankenbestimmung systematisch dem vorhergehenden Satz zuzuordnen und damit sowohl auf Eigentum als auch auf Erbrecht bezogen sind, wird die Sozialbindung nur für das Eigentum hervorgehoben. Es ist deshalb umstritten, ob das Erbrecht der Sozialbindung unterliegen soll, so daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Ausdruck der Sozialbindung beider Grundfreiheiten verstanden werden kann. Während *Leisner* die Erbschaftsteuer als praktisch wichtigste Form einer Sozialbindung der Erbfreiheit sieht,¹⁴⁷ bestreiten andere Autoren überhaupt die Anwendbarkeit des Art. 14 Abs. 2 GG auf die Erbrechtsgarantie.¹⁴⁸ In der Tat stellt sich die nicht unbegründete Frage, welcher zusätzliche Effekt mit einer Sozialbindung auch des Erbrechts verbunden sein sollte. Das übergehende Vermögen war in der Hand des Erblassers sozial gebundenes Eigentum, und wird es in der Hand des Erben weiterhin sein. Auf diese

¹⁴⁴ Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 51; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 300; Rittstieg, in: AK, Art. 14/15 Rdnr. 160 ff.

A.A. Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 698.

¹⁴⁵ Pieroth/Schlink, Rdnr. 920.

¹⁴⁶ BVerfGE 8, S. 71, S. 80; 21, S. 150, S. 155 ff.; 38, S. 348, S. 370 f.; 55, S. 249, S. 257 ff., 83, S. 82, S. 86.

¹⁴⁷ Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 25.

¹⁴⁸ Lange/Kuchinke, Erbrecht, § 2 IV 2a); Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 Rdnr. 16 ff.; Nohl, Vermögensredistribution durch Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsгарantie in Art. 14 des Grundgesetzes, S. 123 ff.; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73.

Weise ist bereits sicher gestellt, daß trotz des Übergangs Gemeinwohlinteressen weiterhin in verhältnismäßigen Rahmen Berücksichtigung finden können. Allerdings weist *Papier* zu Recht daraufhin, daß die Diskussion im Grunde genommen überflüssig ist: Wesentlicher Ausgangspunkt einer Grundrechtsbeschränkung liege bei Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG, der eindeutig eben auch in Bezug auf die Erbrechtsgarantie formuliert sei.¹⁴⁹

2. Erwähnung der Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG

In Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG wird die Erbschaftsteuer ausdrücklich genannt und den Ländern die Ertragshoheit zugewiesen. Spätestens seit dem Vermögensteuerbeschuß des BVerfG¹⁵⁰ weiß man jedoch, auch die Verankerung im Grundgesetz ist keine Garantie für den Bestand einer Steuer. Zwar hat der Verfassungsgeber damit seiner Überzeugung Ausdruck verliehen, die Erhebung der Erbschaftsteuer sei grundsätzlich zulässig, dennoch beurteilt sich ihre Verfassungsmäßigkeit nach der konkreten gesetzlichen Ausgestaltung. Eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung läßt sich dieser Regelung des föderativen Finanzausgleichs jedenfalls nicht entnehmen.¹⁵¹

3. Der Redistributionszweck

Immer wieder wird zur Begründung der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf ihren Umverteilungszweck verwiesen.¹⁵² Sie sei geeignet, Startungleichheiten in der Wettbewerbswirtschaft und durch die freie Marktwirtschaft ausgelöste Spannungen zu mildern, indem sie helfe, einer als ungerecht empfundenen Ansammlung großer Vermögen entgegenzuwirken.¹⁵³ Eine fühlbare oder merkliche Erbschaftsteuer sei

¹⁴⁹ *Papier*, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 297.

¹⁵⁰ BVerfGE 93, S. 121 ff.

¹⁵¹ *Lang*, in: *Tipke/Lang*, § 4 Rdnr. 101; *Seer*, *StuW* 1997, S. 283, S. 284; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung* III, S. 1082, S. 1093 f.

¹⁵² *Fischer*, *DB* 2003, S. 9; *Lang*, während der Podiumsdiskussion im Anschluß an *Crezelius* *DStJG* 17 (1994), S. 135, S. 190; *Moench*, in: *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, *Einführung* Rdnr. 4; *Oechsle*, *FS Bayer*, S. 223, S. 242 f.; *Rittstieg*, in: *AK*, Art. 14 Rdnr. 145; *Schneider*, *StuW* 1979, S. 38, S. 41 f.; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung* II, S. 745, S. 748 ff.

A.A. Kühn, *BB* 2003, Heft 42, *DIE ERSTE SEITE*, der eine „Entideologisierung“ der Erbschaftsteuer fordert.

¹⁵³ So auch die Gesetzesbegründung zum *ErbStG* 1974, *BT-Drucks.* 6/3418, S. 72.

Vgl. ferner Art. 123 Abs. 3 S. 1 *BayVerf*: „Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern.“

auch schon deshalb angezeigt, weil der Erwerb aus einer Erbschaft oder Schenkung den Charakter des Mühelosen, Unverdienten habe.¹⁵⁴

Der Redistributionszweck als mögliche Rechtfertigung der Erbschaftsteuer knüpft damit an eine Sozialbindung auch des Erbrechts an. Der Redistributionszweck könnte also den Steuereingriff rechtfertigen – sei es als legitimer Zweck einer allgemeinen Inhalts- und Schrankenbestimmung oder als Ausdruck der Sozialbindung des Eigentums.

Dennoch bestehen gegen die Umverteilungsfunktion als allein ausreichende Legitimation der Erbschaftsteuer Bedenken. Denn, solange der Staat sich darauf beschränkt einen verschwindend geringen Teil des jährlichen Erbschaftsvolumens abzuschöpfen (s.o.), verfehlt das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz seinen Sinn als Umverteilungsmechanismus.¹⁵⁵ Gleichzeitig ist ein gewisser Umverteilungseffekt inzwischen jeder Abgabe immanent,¹⁵⁶ so daß sich mit dem Redistributionszweck Steuern nach Belieben rechtfertigen lassen.

Das Ziel der Umverteilung kann schließlich auch deswegen nicht allein die Erbschaft- und Schenkungsteuer tragen, weil die Schutzrichtung des Art. 14 GG ihr an sich diametral entgegengesetzt ist. Statt eines Umverteilungsgebotes normiert dieser doch gerade ein an den Staat gerichtetes Vermögensentziehungs- und –umverteilungsverbot: Durch die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG wird verhindert, daß Wahlen und politische Mehrheitsbildungen zum Verteilungskampf ausarten, und zur Entscheidung darüber werden, welcher Teil der Bevölkerung die Hände in die Taschen eines anderen Teils der Bevölkerung stecken und darin behalten darf.¹⁵⁷

Die Umverteilungsfunktion kann aus verfassungsrechtlicher Sicht also nicht einzige Legitimation der Erbschaft- und Schenkungsteuer sein. Hinzukommt die rein tatsächliche Überlegung, daß vom geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz keine signifikante Umverteilungswirkung ausgeht.

¹⁵⁴ Crezelius, DStJG 22 (1999), S. 73, S. 102; Fischer, StuW 1978, S. 345, S. 346 f.; Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, S. 94 f.; Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, S. 15; Hessler, Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, S. 182; Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 10 ff.

¹⁵⁵ Hessler, Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, S. 183; Kisker, Die Erbschaftsteuer als Mittel der Vermögensredistribution, S. 120 ff.; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 4; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 749 ff.

¹⁵⁶ Leisner, in: HdbStR IV, § 150 Rdnr. 26; Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2287; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 749.

¹⁵⁷ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 5.

4. Die Kontroll- und Nachholfunktion

Die Erbschaftsteuer wird auch als Kontroll- oder Nachholsteuer zur Einkommensteuer gerechtfertigt: Je mehr ein Steuerpflichtiger an Einkommen- und Vermögensteuer hinterziehe, desto größer werde sein Vermögen, das im Erbfall auf die Erben übergehe. Durch die Erhebung einer Erbschaftsteuer könnten also die hinterzogenen Steuern nachgeholt werden.¹⁵⁸

Das geltende Erbschaftsteuergesetz führt allerdings selbst dann zur Steuerpflicht, wenn zuvor keinerlei Einkommen- oder Vermögensteuer hinterzogen worden ist, so daß auch der ehrliche Steuerzahler, der an sich keiner Kontrolle bedarf, durch die Erbschaftsteuer belastet wird. Gleichzeitig ignoriert eine derartige Begründung fundamentale Prinzipien des Rechtsstaats, indem sie jedem Erblasser a priori unterstellt, zu Lebzeiten Steuern verkürzt zu haben.¹⁵⁹

Von der Kontroll- und Nachholfunktion kann also ebenfalls keine hinreichende Legitimation der Erbschaftsteuer ausgehen.¹⁶⁰

5. Die Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinn

Weil die Erbschaftsteuer an die Bereicherung beim Empfänger anknüpft, geht die h.M. davon aus, daß sich die Erbschaftsteuer durch die aufgrund der Vermögensmehrung eingetretenen Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigt und proklamiert deshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip als treibende Kraft der Erbschaftbesteuerung.¹⁶¹ Konsequenterweise definiert sie dann den Erwerb der Reinvermögenszugangstheorie folgend als Einkommen im weiteren Sinne und fordert darauf aufbauend die Inkorporation des Erbschaftsteuergesetzes in das Einkommensteuergesetz.¹⁶²

¹⁵⁸ Fischer, *StuW* 1978, S. 345, S. 347; Hessler, *Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung*, S. 184; Oechsle, in: *FS Bayer*, S. 223, S. 239.

¹⁵⁹ Oechsle, in: *FS Bayer*, S. 223, S. 239.

¹⁶⁰ Im Ergebnis ebenso Hessler, *Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung*, S. 184.

¹⁶¹ *BVerfGE* 93, S. 165, S. 172. Crezelius, *Steuerrecht II*, § 19 Rdnr. 2; Hessler, *Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung*, S. 182; Gebel, in: *Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rdnr. 15*; Meincke, *Einführung*, Rdnr. 2; ders., *DStJG* 22 (1999), S. 39 ff. Schneider, *DStR* 1998, S. 1287, S. 1288; Moench, in: *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 3*; Offerhaus, *DB* 2002, S. 2064; Seer, in: *Tipke/Lang*, § 13 Rdnr. 102 f.; ders., *StuW* 1997, S. 283, S. 284 f.

¹⁶² Grundlegend: von Schanz, *FinArch* 17 (1900), S. 553, S. 672: „In erster Linie bedeuten Erbschaften und Legate für ihren Empfänger eine Bereicherung, also einen Zuwachs von Leistungsfähigkeit. Diesen Gesichtspunkt hat die Erbschaftsteuer mit den Ertrags- und Einkommensteuern gemeinsam, nur dass letztere hauptsächlich jene Leistungsfähigkeit treffen, welche durch Arbeit und wirtschaftliche Thätigkeit des Steuerpflichtigen entstanden ist. ... Besteuert man den selbsterwirtschafteten Erwerb, so wird man vernünftigerweise den zufälligen nicht frei lassen dürfen. Fasst man das Einkommen so, wie ich es thue, als die Summe der Reinvermögenszugänge, die einem Wirtschaftler innerhalb eines Jahres zugehen, so könnte man daran denken, die Anfälle aus Erbschaften und Legaten in das betreffende Jahreseinkommen einzubeziehen.“

Auch in den meisten anderen europäischen Ländern wird die Erbschaftsteuer mit Erwägungen zu Einkommen und gesteigerter Leistungsfähigkeit begründet.¹⁶³

Dabei vergißt die h.M. jedoch eines: Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ist in der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgesprochen inkonsequent. Ein und derselbe Erwerb kann – schon allein durch die verschiedenen Freibeträge und Steuersätze – je nach Steuerklasse des Begünstigten zu einer höchst unterschiedlichen erbschaftsteuerlichen Belastung führen. Erklärt wird dies mit der angeblich verminderten Leistungsfähigkeit naher Angehöriger, die in größerem Umfang von dem Vermögen des Erblassers partizipiert und durch seinen Tod ihre bisherige Einnahmequelle verloren haben.¹⁶⁴ Erkennbar zielt diese Argumentation vor allem auf Kinder und Ehegatten und deren Begünstigung durch die Einordnung in Steuerklasse I ab. Zu weiteren Differenzierungen, wie die unterschiedliche Einordnung von Geschwistern (Steuerklasse II) und Eltern (Steuerklasse I), bieten diese Erwägungen jedoch keinen Anlaß. Daß also die Steuersätze bei identischen Vermögenserwerben horizontal von Steuerklasse zu Steuerklasse steigen, ist mit steigender Leistungsfähigkeit nicht mehr zu erklären.¹⁶⁵

Gleichzeitig finden die Faktoren (Familienstand, Kinder), die im Einkommensteuerrecht die Leistungsfähigkeit maßgeblich beeinflussen sollen, im Erbschaftsteuerrecht keinerlei Berücksichtigung.¹⁶⁶

Auch die Steuervergünstigungen, die das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vor allem für den Erwerber von Betriebsvermögen vorsieht, verhindern eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Insbesondere Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG sind mit der Fortführung des Betriebs verbunden, durch die Arbeitsplätze gesichert werden sollen. Vorrangig verfolgt der Steuergesetzgeber hier also das Bedürfnis- oder das Verdienstprinzip.

Die gesteigerte Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten bietet also ebenfalls keine hinreichende Legitimation der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Konzeptionell ist sie dem Umverteilungsgedanken überlegen, in die erbschaft- und schenkung-

¹⁶³ Vgl. die nationalen Berichte zum jährlichen Treffen der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Maastricht im Jahr 2000 unter <http://www.eatlp.org>.

¹⁶⁴ Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, S. 95 f.; Haller, Die Steuern, S. 64 f.; Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 242; Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft II, S. 487, S. 493.

¹⁶⁵ Hessler, Finanzwissenschaftliches System der Besteuerung, S. 182; Paus, DStZ 2003, S. 33, S. 36.

¹⁶⁶ Paus, DStZ 2003, S. 33, S. 36.

steuerliche Realität hat das Leistungsfähigkeitsprinzip aber nur begrenzt Einzug gehalten.

6. Eine rein fiskalische Motivation der Erbschaftsteuer

Es bleibt demnach die Vermutung, die Erbschaftsteuer sei rein fiskalisch motiviert.¹⁶⁷ Die technische Einfachheit ihrer Steuererhebung sowohl im Hinblick auf den Anknüpfungspunkt – den Todesfall – als auch den Steuerzugriff im Moment des unentgeltlichen Vermögenszuwachses, macht die Erbschaft zu einer leicht anzapfbaren, ergiebigen Steuerquelle.¹⁶⁸ Abgesehen davon, daß die Sachverhaltsermittlung und insbesondere die Bewertung des nachgelassen Vermögens heute offensichtlich alles andere als einfach ist, fehlt diesem Begründungsversuch auch jegliche moralische Grundlage.

7. Fazit

Zusammenfassend läßt sich also sagen, daß wir uns einem Erbschaftsteuergesetz gegenüber sehen, das sich dem Ziel der Umverteilung verschrieben hat, ohne diese jedoch tatsächlich bewirken zu können. Andererseits erscheint das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst als plausible Begründung einer Erbschaft- und Schenkungbesteuerung. Es wird jedoch nur äußerst unvollkommen durch das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz umgesetzt. Unterstellt man eine zukünftige Änderung dieses Gesetzes, ist es jedoch nicht damit getan, an dieser Stelle die konsequente Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu fordern und in der Bearbeitung fortzufahren. Denn je vollständiger man auch für Erbschaften und Schenkungen eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchsetzen will und sich damit vom Gedanken einer eigenständigen Erbschaft- und Schenkungsteuer verabschiedet, um so mehr Zweifel tauchen wiederum im Hinblick auf Legitimität der Steuer auf.

Ausgangspunkt dieses zunächst paradox wirkenden Gedankens ist dabei der Begriff des „Einkommens im weiteren Sinn“. Grundsätzlich steigert jedes Einkommen, das Steuerpflichtige erwirtschaftet, seine Leistungsfähigkeit. Einerseits erlaubt die steigende Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen seine Besteuerung, andererseits eröffnet sie ihm die Möglichkeit, Vermögen zu bilden. Im Erbfall geht nun dieses in

¹⁶⁷ Crezelius, DStJG 22 (1999), S. 73, S. 102; Kruse, BB 1996, S. 717 f.

¹⁶⁸ Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 237, nennt dies das „Prinzip der Einfachheit“.

seiner „Urform“ bereits mit Einkommensteuer belastete Vermögen auf den Erben über, wo es als Einkommen im weiteren Sinn wiederum steuerpflichtig sein soll. So verstanden erlaubte die Erbschaftsteuer immer wieder die Besteuerung ein und desselben Leistungszuwachses bzw. Einkommens, das nur in verschiedenen Vermögensarten gespeichert wurde.¹⁶⁹ Wer dies für unbeachtlich hält, weil der Leistungszuwachs beim Beschenkten oder Erben eintrete, den auch die Erbschaftsteuer treffe,¹⁷⁰ Einkommen- und spätere Erbschaftsteuer also unterschiedliche Steuersubjekte treffen, verharrt in einer rein formalen Denkweise. Er mißachtet den planmäßig eintretenden Substanzsteuereffekt der Erbschaftsteuer, die eben nicht auf Einkommen, sondern auf Vermögen gerichtet ist (s.o.). An sich muß deshalb die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen als Einkommen im weiteren Sinne auf die Abschaffung oder zumindest eine erhebliche Einschränkung der Erbschaft- und Schenkungbesteuerung hinauslaufen.

Auch ein Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, das allein und vollständig das Leistungsfähigkeitsprinzip wiedergibt, ist zumindest steuersystematisch nicht hinreichend gerechtfertigt.

Die Schwierigkeiten, eine tragfähige Rechtfertigung für die Erbschaftsteuer zu finden, liegen m.E. in der Überlagerung der verschiedenen konträren und komplementären Ansätze im heutigen Erbschaftsteuergesetz begründet, die bis jetzt verhindert haben, daß sich eines der o.g. Prinzipien kompromißlos durchsetzen konnte. Sicher ist der Staat, wie ihn das Grundgesetz umschreibt, Sozial- und damit notwendigerweise Steuerstaat. An irgendeinem Punkt muß er beginnen, seinen Finanzbedarf zu decken. Dabei bietet sich die Erhebung einer Erbschaftsteuer nicht zuletzt deswegen an, weil die Steuerpflicht – jedenfalls im Falle des Todes einer Person – an äußerlich gut erkennbare Ereignisse anknüpft. Der Steuerzugriff auf das Erbe oder die Schenkung fällt auch deswegen leicht, weil es sich, anders als beim mehr oder weniger hart erarbeiteten Einkommen, um mühelos erworbene Werte handelt. Rechtsprechung und große Teile der Fachliteratur neigen deshalb dazu, nicht all zu

¹⁶⁹ Kruse, BB 1996, S. 717, S. 718; Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft II, S. 487, S. 495.

Auch Seer, StuW 1997, S. 283, S. 296, teilt diesen Gedanken, will ihn aber für die Formulierung einer Belastungsobergrenze im Erbschaftsteuerrecht nutzbar machen: „...das zugewandte Vermögen ist nichts anderes als ein gespeichertes Einkommen, das beim Erblasser oder Schenker bereits erfaßt worden ist. Deshalb könnte die Belastungsobergrenze für die ErbSt vielmehr sogar deutlich unter 50% zu ziehen sein.“

¹⁷⁰ Crezelius, Steuerrecht II, § 19 Rdnr. 2; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 3; Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 240; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 747.

große Anforderungen an die Rechtfertigung einer Steuer zu stellen, die ohnehin schon im Ägypten der Pharaonen¹⁷¹ und im alten Rom¹⁷² anerkannt war und erhoben wurde. Neben diese fiskalischen Erwägungen treten Umverteilungsgedanke und Leistungsfähigkeitsprinzip. Beide haben ihr Für und Wider: Der Redistributionszweck ist neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip als ergänzende Rechtfertigung anerkannt.¹⁷³ An sich verlangt er jedoch eine weitaus effizientere Erhebung der Erbschaftsteuer.

Eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips stellt auch das Verwandten-/ Familienerbrecht dar. Seine Einordnung als grundlegendes Prinzip der durch Art. 14 GG geschützten Erbrechtsfreiheit ist von allgemeiner Überzeugung getragen und als Ergebnis des Zusammenwirkens von Art. 14 Abs. 1 S. 1 2. Alt. GG und Art. 6 Abs. 1 GG anerkannt.¹⁷⁴ Wenn das BVerfG erklärt, es halte diese Durchbrechung für verfassungsrechtlich geboten und für enge Familienangehörige sogar die völlige Freistellung kleinerer bis mittlerer Erwerbe verlangt,¹⁷⁵ erkennt es letztlich auch die Überlagerung der verschiedenen Rechtfertigungsversuche an: Denn selbst fordert es die Erbschaftbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit.¹⁷⁶ Gleichzeitig kann seiner Forderung aber auch ein verteilungspolitischer Beweggrund nicht abgesprochen werden. Konsequenterweise hätte das Gericht sonst auch größere Erwerbe in seine Forderung mit einbeziehen müssen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip an sich verlangt – wie oben dargelegt – in letzter Konsequenz wiederum die Abschaffung oder mindestens die Einschränkung der Erbschaftsteuer.

Wenn also keiner der vorgestellten Ansätze die Erbschaft- und Schenkungsteuer alleine zu rechtfertigen vermag, so stellt sich die Frage, ob sie in ihrem Zusammenwirken doch den Anforderungen genügen, die das Grundgesetz an die Erhebung dieser Steuer stellt.

¹⁷¹ Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, S. 23; Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 224 f.

¹⁷² Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, S. 24; Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 224 f.; Meincke, StuW 1978, S. 352 ff.

¹⁷³ Crezelius, in: FS Tipke, S. 403, S. 407 f.; Oechsle, in: FS Bayer, S. 223, S. 243; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 285; Tipke, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 747.

¹⁷⁴ BVerfGE 93, S. 165, S. 174; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 48; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 524 ff.; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rdnr. 40; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 18 ff.; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 70 ff.; Meincke, Einführung, Rdnr. 6; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 301 f.

Ablehnend: Hetmeier, Grundlagen der Privaterbfolge in der BRD und in der DDR, S. 80 ff., der die verfassungsrechtliche Notwendigkeit eines Verwandten-/ Familienerbrechts nur aus Art. 6 Abs. 1 GG herleitet.

¹⁷⁵ BVerfGE 93, S. 165, S. 174 f.

¹⁷⁶ BVerfGE 93, S. 165, S. 172.

Dabei spielen vor allem zwei Überlegungen eine Rolle: Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG stellt es dem Erbschaftsteuergesetzgeber anheim, Inhalt und Schranken des Erbrechts zu definieren. Damit ist dem Staat aber, zu welchem (legitimen) Zweck auch immer, die prinzipielle Möglichkeit eingeräumt, sich über Erbschaftsteuern, Erbrechte des Staates und ähnliche Rechtsinstitute einen Anteil am Erbgut zu sichern.¹⁷⁷ Anders ausgedrückt: Die Möglichkeit der staatlichen Partizipation am Erbe ist untrennbarer Teil des Inhalts- und Schrankenvorbehalts des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG. Nicht zuletzt gilt dies deswegen, weil außer der Erbschaftsteuer nur wenige andere Eingriffe in das Erbrecht als Individualgrundrecht vorstellbar sind, die aus staatlicher Sicht erwägenswert und dazu noch verfassungsrechtlich zu rechtfertigen sind.¹⁷⁸

Will man die Anforderungen, die Art. 14 GG an die Rechtfertigung einer Erbschaftbesteuerung stellt, beschreiben, gilt es ferner den inneren Zusammenhang von Erbrechts- und Eigentumsfreiheit zu beachten. Funktion der Erbrechtsgarantie ist es, das Privateigentum mit dem Tod des Eigentümers nicht untergehen zu lassen, sondern seinen Fortbestand im Wege der Rechtsnachfolge zu sichern (s.o.). Soweit also die Erbrechtsgarantie die Verlängerung der Eigentumsgarantie über den Tod hinaus bedeutet, müssen beide Grundrechte auch den gleichen Einschränkungsmöglichkeiten unterliegen.¹⁷⁹ Bei der Erbrechtsgarantie, als Pendant der Eigentumsnutzungs- und -übertragungsfreiheit, müssen sie sogar weitergehen als im Falle der Eigentumsbestandsgarantie.¹⁸⁰ Denn, während Art. 14 Abs. 3 GG verhindert, Substanzentziehungen in der Zeit als Rechtsinhaber entschädigungslos hinnehmen zu müssen, fehlt dieser Schutz im Falle der Aufgabe oder Übertragung des Eigentums: In diesem Moment der Eigentumsnutzung können Substanzminderungen im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG zulässig sein, weil sie gerade nicht mehr den bisherigen Rechtsinhaber belasten.¹⁸¹ In bezug auf die

¹⁷⁷ BVerfGE 93, S. 165, S. 172; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 49; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 531; Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, Einführung Rdnr. 39; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 86; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 17b; ders., Erbrecht, Rdnr. 55; Meincke, Einführung Rdnr. 5; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 296; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 147; Schmidt-Bleibtreu, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 14 Rdnr. 5a; Tipke, ZRP 1971, S. 158 ff.; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 199.

¹⁷⁸ Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 530; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 84; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 296.

¹⁷⁹ BVerfGE 19, S. 202, S. 206; 44, S. 1, S. 17; 67, S. 329, S. 340; 91, S. 340, S. 346; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 84; Kimminich, in: BK, Art. 14 Rdnr. 125; Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 22; Wendt, in: Sachs, Art. 14 Rdnr. 199.

¹⁸⁰ BVerfGE 93, S. 165, S. 174; BVerfG NJW 1998, S. 743; Depenheuer, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rdnr. 530; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rdnr. 84; Meincke, Einführung Rdnr. 5; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 298.

¹⁸¹ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 298.

Erbrechtsgarantie als spezielle Ausprägung der Eigentumsnutzungsgarantie gibt der Inhalts- und Schrankenvorbehalt dem Fiskus damit die Möglichkeit, durch den steuerlichen Zugriff das übergehende Vermögen zu mindern.

Unbeantwortet bleibt aber die Frage, welche Grenzen Eigentums- und Erbrechtsfreiheit diesem Zugriff setzen.

8. Besondere Rechtfertigungsproblematik bei Unternehmensvermögen

Zuvor soll jedoch geklärt werden, ob sich dieser allgemein für die Erbschaftsteuer entwickelte Lösungsansatz auch auf die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen übertragen läßt. In der Fachliteratur wird immer wieder auf dessen Besonderheiten verwiesen, die eine Erbschaftbesteuerung ganz oder teilweise ausschließen sollen.

a) Das Unternehmen als de facto Steuersubjekt

Tipke gibt unter Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip zu bedenken, daß das Unternehmen durch den Erbfall nicht leistungsfähiger wird.¹⁸² Wie ein als Kapitalgesellschaft geführtes Unternehmen auch, erfahre das Einzelunternehmen oder die Personengesellschaft im Erb- bzw. Schenkungsfall keine Bereicherung, die es gelte steuerlich abzuschöpfen.¹⁸³ Eine Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen lasse sich seiner Ansicht nach nur schwer rechtfertigen.¹⁸⁴

Sichtbar hat *Tipke* dabei den „Wettbewerbsnachteil“ im Auge, der Einzelunternehmen und Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften dadurch entsteht, daß ihr Betriebsvermögen eine größere Tendenz hat, selbst zum Steuersubjekt zu werden.¹⁸⁵ Denn Kapitalgesellschaften gehen im Falle des Todes eines Gesellschafters nicht auf den oder die Erben über, selbst dann nicht, wenn es sich bei dem Verstorbenen um den alleinigen Gesellschafter einer Einmann-GmbH handelt: Vererbungsfähig sind nur die Anteile, nicht unmittelbar das Vermögen der Kapitalgesellschaft.¹⁸⁶ Soweit *Tipke* diesen strukturellen Unterschied von Personen-

¹⁸² *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 765; ders., MDR 1995, S. 1177, S. 1181. Ähnlich *Kruse*, BB 1996, S. 717, S. 718; *Ritter*, BB 1994, S. 2285, S. 2287; *Zitzelsberger*, in: FS *Ritter*, S. 661, S. 665, der diesen Gedanken aber hinsichtlich jeglichen Vermögens gelten lassen will.

¹⁸³ *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 765.

¹⁸⁴ *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, S. 745, S. 765; ders., MDR 1995, S. 1177, S. 1181. Ähnlich *Ritter*, BB 1994, S. 2285, S. 2288.

¹⁸⁵ *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 222.

¹⁸⁶ *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 175, 222.

und Kapitalgesellschaften zum Anlaß nimmt, um eine erbschaftsteuerliche Freistellung des Betriebsvermögens zu fordern, unterstellt er dem Erwerber dieser Vermögensart stillschweigend, im Regelfall auf seinen Erwerb zurückzugreifen, falls sein Privatvermögen das Begleichen der Erbschaftsteuerschuld nicht zuläßt.¹⁸⁷ Diese Vermutung ist nahe liegend, aber dennoch nicht hinreichend belegt. Sie soll in den folgenden Abschnitten einer genaueren Untersuchung unterzogen werden. Schon an dieser Stelle kann aber die entgegengesetzte Annahme geäußert werden, daß die Entscheidung bestimmte Teile des erworbenen Vermögens zu veräußern, wohl primär in Ansehung der Differenz von Steuerschuld und liquidem Privatvermögen getroffen wird, und nicht in Abhängigkeit von der Art des erworbenen Vermögens.¹⁸⁸ Gleichzeitig ist dem Einwand stattzugeben, auch ein Auto oder Grundstück erfahre im Erbfall keine Bereicherung: Die Überlegung mangels Bereicherung fehle es an einer die Besteuerung rechtfertigenden gesteigerten Leistungsfähigkeit, läßt sich also auf alle Vermögensarten übertragen und beschränkt sich keineswegs auf das Betriebsvermögen.¹⁸⁹ Das Erbschaftsteuergesetz trennt aber genau zwischen Steuersubjekt – dem Erwerber des übertragenen Vermögens – und Steuerobjekt – der beim Erwerber eingetretenen Bereicherung. *Tipkes* Ansatz, der auf unsicheren Annahmen beruht, steht folglich im Widerspruch zur tatsächlichen Wirkungsweise der Erbschaft- und Schenkungsteuer und ist mit dem Wortlaut des Gesetzes unvereinbar. Die Erhebung von Erbschaftsteuer auf den Erwerb von Betriebsvermögen kann also mit diesem Ansatz nicht verhindert werden. Dennoch ist auf *Tipkes* Grundgedanken im weiteren Verlauf der Untersuchung zurückzukommen: Sollte die Erbschaftsteuerbelastung nicht dem Erfordernis Rechnung tragen, sie ohne eine Veräußerung der Unternehmenssubstanz begleichen, sie also aus den Erträgen des Unternehmens zahlen zu können?

b) Betriebsvermögen als im Unternehmen gebundenes Vermögen

Nach *Ritter* soll die Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen jedenfalls solange ausgeschlossen sein, wie die Bereicherung des Erben/ Beschenkten im Unternehmen gebunden ist.¹⁹⁰ Der steuerliche Zugriff auf die Bereicherung sei erst dann zulässig, wenn entsprechendes Vermögen veräußert und so die Bereicherung

¹⁸⁷ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 223.

¹⁸⁸ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 223.

¹⁸⁹ Meincke, in: FS Tipke, S. 391, S. 395, zustimmend Felix, ZEV 1996, S. 410, S. 416.

¹⁹⁰ Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2290.

realisiert werde.¹⁹¹ *Ritter* sieht dabei im Betriebsvermögen eine Parallele zu solchen Kunst- und Kulturgegenständen, deren Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit ist, wenn ihr Erhalt im öffentlichen Interesse liegt.¹⁹²

Ritters Reformvorschlag beruht demnach auf zwei wesentlichen Überlegungen, die genauer hinterfragt werden müssen. Zum einen sieht er den zentralen Unterschied von Betriebsvermögen und anderen Vermögensarten in der Bindung an bzw. durch eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit, so daß der Erwerber des Betriebsvermögens zunächst nicht bereichert sein soll. Vor dem Hintergrund, daß stets in irgendeiner Form gebundenes Vermögen Gegenstand einer Erbschaft/Schenkung ist, solange nicht nur Bargeld vermacht wird, vermag schon diese erste Annahme nicht zu überzeugen (s.o.). Mit seiner zweiten Überlegung rückt *Ritter* das Betriebsvermögen ferner in die Nähe von Kunst- und Kulturgegenständen, die für die Volksbildung oder Volkswohlfahrt nutzbar gemacht werden können. Zwar muß *Ritter* in so weit zugestimmt werden, als die weitere unternehmerische Nutzung des Betriebsvermögens durch den Erwerber aus volkswirtschaftlicher Sicht wünschenswert ist. Dennoch darf nicht vergessen werden, daß ein Unternehmen zuerst einmal keine Veranstaltung des Gemeinwohls ist, sondern dem überaus egoistischen Interesse Unternehmers am eigenen Profit zu dienen bestimmt ist.¹⁹³ Hierin liegt auch der unüberbrückbare Unterschied zu den Kunst und Kulturgegenständen des § 13 Abs. 1 Nr. 2, 3 ErbStG: Zwar wird in diesen Fällen die Steuerpflicht auch erst dann ausgelöst, wenn der Erwerber die entsprechenden Gegenstände veräußert (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2, Nr. 3 S. 2 ErbStG). Voraussetzung der Befreiung ist jedoch, daß die „jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen“. Eine Steuerbefreiung der genannten Gegenstände kommt also nur dann in Betracht, wenn ihr Einsatz dauerhaft unrentierlich bleiben wird.¹⁹⁴ Auch aus der Tatsache, daß es sich bei Betriebsvermögen um gebundenes Vermögen handelt, lassen sich keine Besonderheiten für die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer ableiten.

¹⁹¹ Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2290.

¹⁹² Ritter, BB 1994, S. 2285, S. 2290.

¹⁹³ Seer, StuW 1997, S. 283, S. 294.

¹⁹⁴ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 232 f.

c) Die latente Einkommensteuerverstrickung des Betriebsvermögens

Verschiedene Autoren heben die latente Einkommensteuerverstrickung von Betriebsvermögen hervor und ziehen hieraus Konsequenzen für dessen erbschaftsteuerliche Behandlung.

Crezelius weist daraufhin, daß sowohl Einkommen- als Erbschaft- und Schenkungsteuer im finanzwissenschaftlichen Sinne Einkommensteuern seien, soweit man der Reinvermögenszugangstheorie folge.¹⁹⁵ Weil das deutsche Einkommensteuerrecht im Bereich der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG grundsätzlich keine Vermögenszuwächse erfaßt, sei es gerechtfertigt, das zugrunde liegende Vermögen zumindest bei Erbschaft und Schenkung zum Steueranlaß zu machen. Anders verhalte es sich bei den Gewinneinkünften des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG: Hier sind Vermögenszuwächse ohnehin steuerverstrickt, so daß im Umkehrschluß auf eine Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung verzichtet werden könne.

Felix und *Seer* sehen hingegen im Zusammenwirken von Einkommen- und Erbschaftsteuer eine überzeugende Rechtfertigung dafür, daß Betriebsvermögen nicht mit dem Verkehrswert, sondern mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen.¹⁹⁶ Wenn es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Einkommensteuer im weiteren Sinn handelt, so seien beide Steuerarten derart miteinander abzustimmen, daß keine Überschneidungen entstehen. Würden für die Erbschaft- und Schenkungsteuer Verkehrswerte angesetzt, so könnte es beim Erwerber zu einer Doppelerfassung der stillen Reserven sowohl mit Erbschaft- und Schenkungsteuer als auch später mit Einkommensteuer kommen. Seien dagegen die Steuerbilanzwerte auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer maßgebend, so blieben die einkommensteuerlich bereits verstrickten stillen Reserven von vornherein ausgeklammert; eine Mehrfachbelastung des Erwerbs sei damit ausgeschlossen. Soweit für andere Vermögensarten also grundsätzlich der Verkehrswertansatz gilt, fordern beide Autoren im Ergebnis eine teilweise Steuerbefreiung des Betriebsvermögens.

¹⁹⁵ *Crezelius*, DStJG 17 (1994), S. 135, S. 187, und die anschließende Diskussion, S. 187 ff.

¹⁹⁶ *Felix*, ZEV 1996, S. 410, S. 416; *Seer*, StuW 1997, S. 283, S. 293; ders., GmbHR 1999, S. 64, S. 65; ders., DStJG 22 (1999), S. 191, S. 197 ff.; ders., in: *Tipke/Lang*, § 13 Rdnr. 48.

Insbesondere *Crezelius*, der im Gegensatz zu den beiden anderen Autoren die völlige Freistellung des Betriebsvermögens von der Erbschaft- und Schenkungsteuer verlangt, sieht sich dem Vorwurf ausgesetzt, er verknüpfe in unzulässiger Weise die Sphären von Erwerber und Erblasser/ Schenker.¹⁹⁷ Die mögliche Erbschaftsteuerpflicht eines Erwerbs beurteilt sich allein danach, ob ein Vorgang i.S.d. §§ 3, 7 ErbStG zu einer Bereicherung des Erben oder Beschenkten geführt hat, und nicht danach, ob der noch durch Erblasser realisierte Vermögenszuwachs für ihn einkommensteuerpflichtig gewesen wäre.

Das erbschaftsteuerliche Bereicherungsprinzip spricht auch gegen eine Erfassung des Betriebsvermögens nur in Höhe der Steuerbilanzwerte, wie sie von *Felix* und *Seer* unter Hinweis auf die spätere Einkommensteuerbelastung bei der Realisation von stillen Reserven vorgeschlagen wurde. Der Erwerber eines Unternehmens ist schon im Moment des Erbfalls oder der Schenkungsausführung um dessen gesamten, tatsächlichen Wert bereichert, und eben nicht nur um die Summe der Steuerbilanzwerte des Betriebsvermögens. Eine stufenweise Bereicherung, zunächst in Höhe der Steuerbilanzwerte, und später, im Moment der Realisation, zusätzlich in Höhe des Wertes der stillen Reserven, entspricht erkennbar nicht der Realität.

Auch mit Hinweis auf die latente Einkommensteuerverstrickung des Betriebsvermögens läßt sich seine völlige oder zumindest teilweise Freistellung von der Erbschaftsteuer nicht begründen.

Keiner der vorgestellten Ansätze liefert demnach eine verfassungsrechtlich tragende Begründung dafür, warum sich die zuvor allgemein für die Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer entwickelte Lösung nicht auch auf den Erwerb von Betriebsvermögen übertragen lassen sollte.

III. Die aus der Eigentums- und Erbrechtsgarantie ableitbaren Grenzen des Steuerzugriffs

Grundsätzlich ist die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer also gerechtfertigt und deshalb mit den in Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG verbürgten Grundrechten vereinbar. Auch der Erwerb von Betriebsvermögen stellt insofern keine Ausnahme dar. Ist das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz demnach Inhalts- und

¹⁹⁷ Meincke, in: FS Tipke, S. 391, S. 394 f.; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 227 f.

Schrankenbestimmung i.S.d. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG, bleibt die Frage, ob die das gesetzgeberischen Ermessen begrenzenden Schranken-Schranken beachtet wurden.

Welche Grenzen setzt das Grundgesetz also dem erbschaftsteuerlichen Zugriff des Fiskus?

1. Einheitliche verfassungsrechtliche Grenze für Erbschaft- und Schenkungsteuer trotz verschiedener einschlägiger Schutzbereiche?

Will man die Grenzen von Erbschaft- und Schenkungsteuer definieren, tauchen erste Schwierigkeiten schon dann auf, wenn man versucht, für alle steuerbaren Tatbestände eine einheitliche Lösung zu finden. Denn je nach dem, ob man über Erbschaft, Schenkung, Erbe, Erblasser, Schenker oder Beschenkten spricht, sind unterschiedliche Grundrechte einschlägig (s.o.). Maßgeblich für eine Grenzziehung sind demnach sowohl Erbrechts- als auch Eigentums- und allgemeine Handlungsfreiheit (s.o.). Während aber für das Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG schon wegen der inhaltlichen Weite des Schutzbereichs die Einschränkungsmöglichkeiten weitergehend sind, begrenzen die Grundrechte aus Art. 14 GG als spezielle Freiheitsrechte das gesetzgeberische Ermessen wesentlich effizienter.

Dennoch ist nicht einzusehen, weshalb darauf verzichtet werden sollte, einheitliche verfassungsrechtliche Grenzen für alle Erbschaftsteuertatbestände zu ziehen. Bereits auf den ersten Blick zeigt sich diese Notwendigkeit bei Betrachtung der Schenkungsteuer. Hier ist es dem Steuergläubiger nach pflichtgemäßem Ermessen, § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG, überlassen, ob er vom Beschenkten oder dem Schenker das Begleichen der Steuerschuld verlangt. Auch wenn beide nicht den gleichen Grundrechtsschutz genießen, gebietet es der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung sehr wohl, Schenker und Beschenkten steuerlich gleichmäßig zu belasten. Eine Steuer, die in diesem Fall nach der Person des Steuerschuldners differenziert, ist also kaum vorstellbar. Mithin müssen sich die Grenzen des erbschaftsteuerlichen Zugriffs einheitlich und zwar anhand des spezielleren und restriktiver wirkenden Grundrechts der Eigentumsfreiheit bemessen.

Daß im nächsten Schritt auch Schenkung und Erbschaft steuerlich einheitlich behandelt werden müssen, ergibt sich hingegen schon aus Art. 14 GG: Die Schenkung ist unentgeltliche Verfügung unter Lebenden und gehört somit zum Schutzbereich

der Eigentumsfreiheit. Auch die Verfügungen von Todes wegen müßten der Eigentumsfreiheit zugeordnet werden, wenn der Schutz der Testierfreiheit durch die Erbrechtsgarantie ausfiele (s.o.). Wenn aber beide Verhalten als Ausprägungen eines Schutzbereichs verstanden werden könnten, erklärt sich das Gebot einer einheitlichen verfassungsrechtlichen Grenze von selbst.

Im Folgenden wird also mit gutem Grund der Versuch unternommen, die Grenzen der Erbschaft- und Schenkungsteuer für ihre verschiedenen Tatbestände einheitlich zu formulieren.

2. Verhältnismäßigkeit der Erbschaftbesteuerung

Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des Übermaßverbots binden als übergreifende Regeln sämtliches staatliche Handeln und können deshalb in ihrer Bedeutung kaum unterschätzt werden: Grundrechtseingreifende gesetzliche Regelungen und Ermächtigungen müssen danach geeignet und notwendig zur Erreichung des jeweils verfolgten, seinerseits verfassungslegitimen Zwecks sein.¹⁹⁸

Während über die dogmatische Herleitung dieses Übermaßverbots Uneinigkeit besteht,¹⁹⁹ ist seine allgemeine Geltung für alle Grundrechtseingriffe anerkannt. Grundsätzlich kann deshalb auch nur eine verhältnismäßige Erbschaft- und Schenkungsteuer vor dem Grundgesetz Bestand haben.

¹⁹⁸ BVerfGE 7, S. 377, S. 405, S. 407 f.; 19, S. 342, S. 347 ff., 23, S. 127, S. 133 f.; 48, S. 396, S. 402; 61, S. 126, S. 134; 83, S. 1, S. 19; 90, S. 145, S. 173; Bäuml/Ridder, in: AK, Art. 20 Abs. 1-3 III Rdnr. 64 ff.; Brockmeyer, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, Art. 20 Rdnr. 27; Herzog, in: Maunz/Dürig, Art. 20 Rdnr. 71 ff.; Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 169 ff.; Isensee, in: HdbStR V, § 111 Rdnr. 71 ff.; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 20 Rdnr. 80 ff.; Maunz/Zipellius, Deutsches Staatsrecht, § 13 III 6, § 20 I 3c; Maurer, Staatsrecht, § 8 Rdnr. 55 ff.; von Münch, in: von Münch/Kunig, Vorbemerkungen zu den Art. 1-19 Rdnr. 55; ders., Staatsrecht II, Rdnr. 263 ff.; Pieroth/Schlink, Rdnr. 279 ff.; Sachs, in: Sachs, Art. 20 Rdnr. 145 ff.; Schulze-Fielitz, in: Dreier, Art. 20 (Rechtsstaat) Rdnr. 167 ff.; Sommermann, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 20 Rdnr. 298 ff.

¹⁹⁹ Der bei weitem überwiegende Teil der Literatur erklärt das Verhältnismäßigkeitsprinzip als Ausfluß des in Art. 20 GG verankerten Rechtsstaatsprinzips, statt aller: Herzog, in: Maunz/Dürig, Art. 20 VII Rdnr. 72.

Das BVerfGE leitet das Verhältnismäßigkeitsprinzip sowohl aus dem Rechtsstaatsprinzip als auch aus dem Wesen der Grundrechte her, BVerfGE 19, S. 342, S. 348 f.; 90, S. 145, S. 173.

Andere Autoren sehen das Verhältnismäßigkeitsprinzip im Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG fixiert, Wittig, DÖV 1968, S. 817, S. 819 ff. Zum Verhältnis von Gleichmaß und Übermaßverbot auch: Kirchhof, in: HdbStR V, § 124 Rdnr. 161 ff.

Schließlich kann der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wegen der engen Verbindung zu den Freiheitsrechten auch aus Art. 19 Abs. 2 GG gefolgert werden, BGHSt 4, S. 375, S. 377; S. 385, S. 392.

a) Probleme der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Fiskalzwecknormen

Fiskalzwecknormen wie das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz am Übermaßverbot zu messen, bereitet jedoch aus zweierlei Gründen besondere Schwierigkeiten.

Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit erfordert eine vielschichtige Betrachtung des Beziehungsgeflechts von Zweck und Mittel eines Gesetzes einerseits und Grundrechtseinschränkung andererseits. Gesetze, die öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten normieren, einem bestimmten Grundrecht zuzuordnen, fällt aber deswegen schwer, weil das Vermögen als solches durch das Grundgesetz explizit keinen Schutz erfährt. Diejenigen, die für diesen Fall prinzipiell auf die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG zurückgreifen wollen, bieten, wie oben bereits dargestellt, eine dogmatisch stets angreifbare Lösung. Nach der hier vertretenen Auffassung stellt sich dieses Problem allerdings nicht: Sowohl die eigentliche Erbschaftsteuer als auch die Schenkungsteuer verkürzen die spezifisch durch Art. 14 GG gewährleisteten Rechte auf Vermögenszuwachs durch Erbschaft bzw. auf Bereicherung durch unentgeltliche Übertragung von Eigentum. Eine Verhältnismäßigkeitsprüfung der Erbschaft- und Schenkungsteuer muß sich also vor allem an Art. 14 GG orientieren.

Zum anderen liegen die Schwierigkeiten darin begründet, daß mit den herkömmlichen Kategorien einer Verhältnismäßigkeitsprüfung für Fiskalzwecknormen kein Erkenntnisgewinn verbunden ist.²⁰⁰ Bezogen auf den Eingriffszweck der Einnahmeerzielung ist jeder Steuereingriff im allgemeinen geeignet und erforderlich, solange der Finanzbedarf des Staates noch nicht gedeckt ist. Der Einnahmeerzielungszweck wird regelmäßig erreicht, und es gibt in Ansehung dieser Zweckrichtung auch kein den Pflichtigen weniger belastendes, aber gleich wirksames Eingriffsmittel.²⁰¹ So verstanden ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip gegenüber Steuereingriffen tatsächlich relativ indolent und ineffizient.²⁰²

²⁰⁰ Badura, in: HdbVerfR, S. 653, S. 670; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 189; Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 66; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 65; ders., DÖV 1989, S. 1053, S. 1058; Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 404 f.; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 724; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 177; ders., DVBl. 1980, S. 787, S. 792 f.; ders., Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 76 ff.; Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 287; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 417 ff.; Wendt, NJW 1980, S. 2111, S. 2117. A.A.: Von Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 310 ff.; Bodenheim, Der Zweck der Steuer, S. 262 ff.

²⁰¹ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 189; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 177.

²⁰² V. Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 293; Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 177.

Scheinbar eher lassen sich die „**Umverteilungs-** und **Ordnungssteuern**“, die dem Staat als Werkzeug zur Ordnung und Lenkung des wirtschaftlichen und sozialen Lebens dienen, im allgemeinen System rechtsstaatlicher Eingriffsschranken einordnen.²⁰³ Ihre Ordnungs- oder Umverteilungsfunktion macht an sich eine Prüfung des Übermaßverbots möglich, ohne auf den Einnahmeerzielungszweck, der die „Finanzsteuern“ stets als verhältnismäßig erscheinen läßt, abstellen zu müssen. Um die Erbschaft- und Schenkungsteuer doch noch einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zuführen zu können, könnte man also an dieser Stelle auch auf den Umverteilungszweck der Erbschaftsteuer hinweisen und ihren Charakter nicht als Finanzsteuer, sondern als Umverteilungsteuer betonen. Dabei gilt es jedoch folgendes zu bedenken: In gleicher Weise begegnet man einer Doppel- oder Mehrfachfunktion bei allen anderen Lenkungs- und Umverteilungssteuern: Stets dienen sie zumindest auch dem Ziel, die öffentlichen Haushalte zu entlasten.²⁰⁴ Wollte man also die Höhe einer Lenkungs- oder Umverteilungssteuer auf ihre Verhältnismäßigkeit hin prüfen, müßte man die Höhe und Wirkungsweise der Steuer stets der einen oder anderen Zielsetzung zuordnen, was nur aufgrund ziemlicher subjektiver Beliebigkeit geschehen kann.²⁰⁵ Immer bliebe auch der Einwand, der steuerliche Zugriff sei hinsichtlich des Lenkungszwecks übermäßig, stelle sich angesichts des staatlichen Finanzbedarfs aber als noch verhältnismäßig dar.

b) Korrekturvorschläge

Die strukturellen Defizite einer Verhältnismäßigkeitsprüfung von Fiskalzwecknormen wurden in der Fachliteratur erkannt. Der weitaus überwiegende Teil geht deshalb von der Ineffizienz der Freiheitsrechte gegenüber der steuerlichen Belastungswirkung aus (s.o.). Einzelne Autoren treten dem entgegen. *Rittstieg* merkt speziell mit Bezug auf die Erbschaftsteuer an, die Ungewißheit einer Verhältnismäßigkeitskontrolle sei im Rahmen der grundrechtlichen Erbrechtsgarantie nicht größer als bei anderen Grundrechten auch.²⁰⁶ Es soll deshalb der Frage nachgegangen werden, ob sich

²⁰³ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 178; ders., Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 80 ff.

²⁰⁴ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 178; ders., Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 80 ff.

²⁰⁵ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 178.

²⁰⁶ Rittstieg, in AK, § 14 Rdnr. 145 (Fn. 96a), mit Bezug auf Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 46 f., der hervorhebt, daß die staatliche Finanzhoheit oder die finanziell zu sichernde Existenz des Staates nicht gegen das private Erbrecht abgewogen werden könne.

eine größere Aussagekraft für das Verhältnis von Übermaßverbot und Besteuerung durch eine Modifikation der einzelnen Prüfungsschritte erreichen läßt.

aa) Übermaßverbot als Schwerebeurteilung der Steuerwirkungen

Bodenheim geht von der qualitativen Gleichwertigkeit aller Steuerwirkungen aus: Er will grundsätzlich nicht nach Gestaltungs- und Belastungswirkungen unterscheiden, sondern nur nach unmittelbaren und mittelbaren Steuerwirkungen.²⁰⁷ Unmittelbare Wirkung jeder Steuer sei die Steuerbelastung. Alle anderen Wirkungen träten immer erst mittelbar ein. Es sei ein Problem der Zurechnung, inwieweit man diese Folgewirkungen dem Steuertatbestand zuordnen könne. Sei nicht ein spezielles Grundrecht einschlägig, ermögliche dies eine Verhältnismäßigkeitsprüfung, in der alle der Norm zurechenbaren Wirkungen (Vorteile für das Gemeinwohl versus Nachteile für den Einzelnen) gegeneinander abgewogen werden können.²⁰⁸ *Bodenheim* faßt also die unterschiedlichen Steuerwirkungen zusammen und will sie global nach ihrer „Schwere“ beurteilen.²⁰⁹

Im Ergebnis führt dieser Ansatz jedoch zu keiner differenzierten verfassungsrechtlichen Betrachtungsweise.²¹⁰ Beurteilt er die Wirkung nach den Kategorien „schwer“, „schwerer“ oder „besonders schwer“, lautet das Resultat der Verhältnismäßigkeitsprüfung spiegelbildlich „unangemessen“, „unangemessener“ und „besonders unangemessen“. Die Feststellung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot kann also auch hier nur ad libitum getroffen werden. Ebenso erlaubt es diese Sichtweise nicht, die Verhältnismäßigkeit einer Steuer nach Belastungs- und Gestaltungswirkung differenziert zu analysieren. Damit wird zwar das oben unter dem Topos Finanz- und Ordnungssteuern erläuterte Problem umgangen. Gleichzeitig ist damit aber auch der Weg zu einer konkreten Zweck-Mittel-Relation, wie sie das Verhältnismäßigkeitsprinzip eigentlich verlangt, verbaut. In der Diskussion um die verhältnismäßige Ausgestaltung der Erbschaftsteuer hilft die von *Bodenheim* vorgestellte Lösung damit nicht weiter.

²⁰⁷ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 190 f.; Bodenheim, Der Zweck der Steuer, S. 262 ff.

²⁰⁸ Bodenheim, Der Zweck der Steuer, S. 283 ff., der davon spricht, daß in diesen Fällen zumindest Art. 2 Abs. 1 GG die Heranziehung des Bürgers zu Steuern verbiete, die nicht rechtsstaatlich sind.

²⁰⁹ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 191.

²¹⁰ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 191.

bb) Zweck-Mittel-Relation zwischen steuerlicher Belastung und steuerlichem Verwendungszweck

Von Arnim hat vorgeschlagen, eine Zweck-Mittel-Relation zwischen der steuerlichen Belastung und den steuerlichen Verwendungszwecken herzustellen.²¹¹ Weil sämtliche Einnahmen des Staates eine an sich von Zweckbindungen freie einheitliche Deckungsmasse für alle staatlichen Ausgaben bildeten (Non-Affektationsprinzip), laufe eine Verhältnismäßigkeitsprüfung letztlich auf eine Wirtschaftlichkeitsbindung des Steuergesetzgebers hinaus.²¹² Danach müsse die am wenigsten dringliche Ausgabe noch die Erhebung der am schwersten belastenden Steuer rechtfertigen.²¹³ *Von Arnim* selbst räumt jedoch ein, daß die Kontrollwirkung seines Ansatzes nicht überschätzt werden dürfe, da die geringe Stringenz des Wirtschaftlichkeitsprinzips dem Gesetzgeber einen weiten Spielraum überlasse.²¹⁴

Im Gegensatz zu *Bodenheim* kehrt *von Arnim* damit zur Grundstruktur einer Verhältnismäßigkeitskontrolle zurück und strebt eine echte Zweck-Mittel-Relation an. Er weist aber selbst auf die Schwäche seines Lösungsansatzes hin: Die von ihm vorgeschlagene allgemeine Wirtschaftlichkeitskontrolle macht keine Aussage über die Verhältnismäßigkeit der individuellen steuerlichen Belastung. Allenfalls kann *von Arnims* Vorschlag in der Weise nutzbar gemacht werden, über die Bewertung der Verwendungszwecke das Steuerniveau insgesamt zu begrenzen bzw. zu senken.²¹⁵

Damit bleibt es zunächst bei der Feststellung, daß sich die Schritte, in denen sich eine Verhältnismäßigkeitskontrolle für gewöhnlich vollzieht, für Fiskalzwecknormen nicht so modifizieren lassen, daß sie dieselbe oder zumindest eine vergleichbare Aussagekraft wie sonst im System rechtsstaatlicher Eingriffsschranken erlangen.

c) Verhältnismäßigkeit von Fiskalzwecknormen bei Eingriffen in den Schutzbereich konkreter Grundrechte

Obwohl man dieses Ergebnis grundsätzlich nicht in Frage stellen kann, muß es als unbefriedigend empfunden werden. Spricht man dem Übermaßverbot bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung von öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten eine eigene Aussagekraft ab, bedeutet dies in letzter Konsequenz den Verzicht auf eine

²¹¹ V. Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 310 ff.

²¹² V. Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 314 f.

²¹³ V. Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 316.

²¹⁴ V. Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 318.

²¹⁵ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 192.

den staatlichen Eingriff limitierende Funktion des Grundrechtsschutzes. Dies kann schon deshalb nicht hingenommen werden, weil die Frage nach der Verhältnismäßigkeit von Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht bloß am Maßstab der eintretenden Vermögensminderung zu messen ist. Abweichend von anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungspflichten belastet die Steuer auf Erbschaften oder Schenkungen nicht nur das Vermögen als solches, sondern greift in konkrete Teile des durch Art. 14 GG vermittelten Grundrechtsschutzes ein: Das Recht auf Vermögensmehrung durch Erbschaft bzw. das Recht auf Bereicherung durch schenkweise Übertragung von Eigentum. Eine Verhältnismäßigkeitsprüfung kann hier also maßgeblich vom Schutzbereich des einschlägigen Grundrechts her erfolgen. So erklärt das BVerfG in seinem Erbschaftsteuerbeschuß aus dem Jahr 1995, der Spielraum für den steuerlichen Zugriff auf den Erwerb von Todes wegen finde seine Grenze dort, wo die Steuerpflicht den Erwerber **übermäßig** belaste und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtige.²¹⁶ Zwar läßt das Gericht offen, wann die Steuer übermäßig belaste und eine grundlegende Beeinträchtigung gegeben sein soll. Dennoch soll das Übermaßverbot Anwendung finden, wenn es darum geht, die äußerste Grenze des gerade noch oder schon nicht mehr zulässigen steuerlichen Zugriffs zu bestimmen. Die Verhältnismäßigkeitsprüfung von Fiskalzwecknormen läßt sich also zumindest auf die Frage reduzieren oder verdichten, was dem Steuerpflichtigen vom jeweilig betroffenen Schutzgut verbleiben muß, um noch von einem effektiven Grundrechtsschutz sprechen zu können.

Für die Erbrechtsfreiheit, verstanden auch als das Recht auf einen der Erbschaft entsprechenden Vermögenszuwachs, gilt es demnach zu ermitteln, wieviel des möglichen Vermögenszuwachses steuerlich abgeschöpft werden kann, ohne daß das Grundrecht grundlegend beeinträchtigt wird.²¹⁷

Für die Eigentumsfreiheit, verstanden auch als das Recht die Bereicherung eines möglichen Eigentumserwerbers herbeizuführen, gilt dies entsprechend.

²¹⁶ BVerfGE 63, S. 312, S. 327; 93, S. 165, S. 172. Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser.

²¹⁷ Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 27, stellt die korrespondierende Frage: „Wieviel von dem ihm Zugewandten muß jedem, dem Erben wie dem Vermächtnisnehmer, „nach Erbschaftsteuer bleiben“?“. Ähnlich: Beyer, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der Bundesrepublik Deutschland, S. 100 ff.; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 167; Meincke, Einführung Rdnr. 5; Mußnug, JZ 1991, S. 993, S. 997 f.; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73 ff.

aa) Quantitative Bestimmung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot

Viele Autoren versuchen diese Grenze quantitativ zu bestimmen. *Otte* hält ein Steuersatz von 90 v. H. für sicherlich verfassungswidrig.²¹⁸ *Diester* und *Löhle* sehen die Grenze bei einem Steuersatz von 80 v. H. oder mehr überschritten.²¹⁹ *Beyer* hält eine 75%-ige Steuerbelastung für verfassungsrechtlich bedenklich.²²⁰ Dem BFH zufolge habe eine Steuerbelastung von knapp 70 v. H., wie sie bei Anwendung des § 10 ErbStG DDR auftreten kann, noch keine erdrosselnde Wirkung.²²¹ Eine Entscheidung des BVerfG, wonach die Grenze in einem konkreten Fall bei einem Steuersatz von 62 v. H. noch eingehalten sei, weil dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuer immerhin noch Werte in Höhe von gut 6 Mio. DM verblieben sind,²²² stößt auf Kritik.²²³ Soweit ersichtlich, geht *Leisner* am weitesten, wenn er die Grenze bei 50 v. H. Wertenzug sehen will, wobei er weitere Toleranzspannen nicht ausschließt.²²⁴ Zwei Fragen rücken damit in den Mittelpunkt der Betrachtung: Kann und sollte der Versuch unternommen, eine konkrete quantitative Grenze der Erbschaftbesteuerung zu benennen? Und wenn ja, wo verläuft diese Grenze?

Allgemein läßt sich für eine konkrete Höchstgrenze der Steuer auf Erbschaften und Schenkungen anführen, sie sei schon um der Rechtssicherheit willen unerlässlich. Diejenigen, die diesen eher praktischen Erwägungen nicht folgen wollen und qualitative Abstufungen vorziehen, müssen zugeben, daß man bei der Entscheidung eines konkreten Falles nicht umhin kommt, einen bestimmten Steuersatz anhand einer gedachten, quantitativen Grenzziehung als „noch“ oder eben „nicht mehr“ verfassungsgemäß zu beurteilen. Auch eine qualitative Grenzziehung endet damit in einer Quantifizierung.²²⁵ Trifft man aber ohnehin – zumindest indirekt – eine Aussage darüber, ob sich eine Tarifbestimmung diesseits oder jenseits einer gedachten Grenze bewegt, kann man auch den letzten Schritt gehen und diese Obergrenze offen aussprechen.

²¹⁸ *Otte*, in: *Staudinger*, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73.

A.A. *Nohl*, Vermögensredistribution durch Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentums-garantie in Art. 14 des Grundgesetzes, S. 207.

²¹⁹ *Diester*, Enteignung und Entschädigung, S. 139; *Löhle*, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 61.

²²⁰ *Beyer*, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der Bundesrepublik Deutschland, S. 120.

²²¹ BFH BStBl. II 2001, S. 606, S. 609.

²²² BVerfG NJW 1990, S. 1593.

²²³ *Otte*, in: *Staudinger*, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 73.

²²⁴ *Leisner*, in: *HdbStR* VI, § 150 Rdnr. 27; ders. Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 58 f. Ebenso *Leipold*, in: *MüKo*, Einleitung §§ 1922 ff., Rdnr. 167.

²²⁵ *Leisner*, in: *HdbStR* VI, § 150 Rdnr. 27.

Speziell für die eigentliche Erbschaftsteuer ergibt sich die Forderung, eine konkrete Höchstgrenze zu benennen, auch aus einer weiteren Überlegung: Entnimmt man Art. 14 Abs. 1 S. 1 2. Alt. GG das Recht auf einen der Erbschaft entsprechenden Vermögenszuwachs, kann man eine Obergrenze für den steuerlichen Zugriff im Erbfall nennen, ohne sich dem Vorwurf auszusetzen, eine solche Grenzziehung sei immer mehr oder wenig beliebig gegriffen²²⁶. Denn, um in diesem Fall von einem effektiven Grundrechtsschutz sprechen zu können, muß dieser Vermögenszuwachs **mehrheitlich beim Erben und nicht beim Staat** eintreten, so daß eine maximal hälftige Teilung zulässig erscheint. Auch mit dem Hinweis auf die Umverteilungsfunktion der Erbschaftsteuer läßt sich dieses Ergebnis nicht widerlegen. Art. 14 GG läßt, wie oben bereits dargestellt, Umverteilung nur beschränkt zu und steht ihr in seiner Zielrichtung an sich diametral entgegen. Es ist also naheliegend, bei der Erbschaftsteuer einen maximalen Steuersatz von 50 v. H. anzunehmen.

Leisners Ansatz ist demnach vorzugswürdig. Seiner Begründung kann jedoch nur in eingeschränktem Umfang gefolgt werden. Richtig ist, daß es sich bei der 50 v.H.-Marke um eine wichtige psychologische Grenze handelt.²²⁷ Er wählt als Ausgangspunkt für seine Formulierung einer Belastungsobergrenze die Forderung nach dem Erhalt der „Erbschaftsidentität“, mit der ein eigenständiger Wert verbunden sei, den es zu erhalten gelte; dies sei dem Grundsatz der Universalsukzession zu entnehmen.²²⁸ Dessen Bedeutung für die grundrechtlich geschützte Erbrechtsfreiheit ist allerdings umstritten.²²⁹ Lehnt man das Recht auf Gesamtrechtsnachfolge als wesentlichen Bestandteil des Erbrechts, wie es durch Art. 14 GG gewährleistet wird, ab, erscheint der Grundsatz der Privaterbfolge als Anknüpfungspunkt geeigneter. Zwar herrscht auch hinsichtlich seiner verfassungsrechtlichen Einordnung Uneinigkeit. Feststeht aber, daß die Privaterbfolge entweder weiteres wesentliches Element des Erbrechts i.S.v. Art. 14 GG ist,²³⁰ oder aber zumindest als Summe der Einzelelemente der Erbrechtsfreiheit Grundrechtsschutz erfährt²³¹. Sinn der verfassungsrechtlich garantierten Erbrechtsfreiheit ist demnach gerade die

²²⁶ Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 27.

²²⁷ Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 27.

²²⁸ Leisner, in: HdbStR VI, § 150 Rdnr. 27; ders., Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 59 ff.

²²⁹ S.o. Fn. 75.

²³⁰ BVerfGE 93, S. 165, S. 173; Boehmer, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte II, S. 410 ff.; Brox, Erbrecht, Rdnr. 27; Kimminich, in: BK, Art. 14 Rdnr. 128; Leipold, in: MüKo, Einleitung §§ 1922 ff. Rdnr. 17; Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftbesteuerung, S. 53 ff.; Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 147.

²³¹ Bydlinski, System und Prinzipien des Privatrechts, S. 408 f.; Otte, in: Staudinger, Einleitung zu §§ 1922 ff. Rdnr. 61; kritisch auch Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 49.

Perpetuierung **privaten** Eigentums.²³² Dort aber, wo der Staat mehr als 50 v. H. der Erbschaft bzw. des durch sie bewirkten Vermögenszuwachses abschöpft, kann nicht mehr von einer Privat- sondern muß von einer Staatserbfolge gesprochen werden.

bb) Qualitative Bestimmung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot

Andere Autoren und auch das BVerfG neigen zu einer qualitativen Bestimmung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot, soweit es um die Erbschaftsteuer geht. Sinngemäß stellen sie alle darauf ab, daß auch nach Abzug der Erbschaftsteuer sich das Erben/ Vererben als ökonomisch sinnvoller Vorgang darstellen müsse. Allerdings bleiben sie eine Antwort auf die Frage schuldig, wann eine Erbschaft ökonomisch sinnvoll oder sinnlos sein soll. Als des Teufels Advokat könnte man sogar behaupten, diese qualitative Bestimmung räume dem Steuergesetzgeber viel weiter reichende Möglichkeiten des Steuerzugriffs ein, als alle oben dargestellten quantitativen Ansätze. Denn solange auch nur 1 Euro vom Erblasser auf den Erben übergeht, ist die Erbschaft an sich ökonomisch sinnvoll. Der Versuch einer qualitativen Grenzziehung vermag also die Frage nach der Obergrenze der Erbschaftbesteuerung nicht hinreichend zu beantworten.

3. Verbot der konfiskatorischen Besteuerung

Wenn das BVerfG in ständiger Rechtsprechung in Art. 14 GG eine Grenze für die erdrosselnde oder konfiskatorische Steuer sieht,²³³ ist dem – jedenfalls inhaltlich – nach dem zuvor gesagten nichts hinzuzufügen. Den hierin enthaltenen Widerspruch, einerseits könne die Eigentumsfreiheit für öffentlich-rechtliche Geldleistungspflichten nicht aktiviert werden, andererseits sei die konfiskatorische Steuer sehr wohl an Art. 14 GG zu messen, konnte der 2. Senat erst mit seiner Existenzminimum-Entscheidung auflösen; dogmatisch bleibt diese Lösung aber angreifbar (s.o.).

4. Halbteilungsgrundsatz

Das BVerfG hat mit seinem Vermögensteuerbeschuß dem Zugriff des Steuergesetzgebers eine weitere Grenze gesetzt. Es erklärt, daß die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen,

²³² BVerfGE 93, S. 165, S. 173.

²³³ S.o. Fn. 119.

abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleiben muß.²³⁴

Ausgangspunkt dieser Überlegung war zum einen, daß die Vermögensteuer in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich eingreift.²³⁵ Damit bestätigte das BVerfG den durch die Existenzminimumentscheidung²³⁶ eingeleiteten Wandel, nicht mehr nur die konfiskatorische Steuer an Art. 14 GG zu messen, sondern den grundrechtlichen Eigentumsschutz grundsätzlich für jeden Steuerpflichtigen zu aktivieren.²³⁷

Dies ermöglichte es dem Gericht zum anderen, die Sozialpflichtigkeitsklausel des Art. 14 Abs. 2 GG ins Spiel zu bringen, deren Wortlaut („zugleich“) eine maximal hälftige Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand zulassen soll.²³⁸

Für die Erbschaftsteuer führte schon die zuvor vorgenommene Verhältnismäßigkeitsprüfung zu einem ähnlichen Ergebnis. Fraglich ist, ob sich dies durch Anwendung des sog. Halbteilungsgrundsatzes auf die Erbschaftsteuer bestätigen läßt.

a) Anwendbarkeit im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Das BVerfG selbst hat den Halbteilungsgrundsatz nur für **die Gesamtbelastung des Vermögens mit Steuern auf Einkommen und Ertrag** formuliert.

Welche Steuern in die Berechnung dieser Gesamtsteuerlast einzubeziehen sind, geht aus dem Vermögensteuerbeschuß nicht eindeutig hervor und wird auch in der einschlägigen Fachliteratur uneinheitlich entschieden.²³⁹ Selbst die für diese Gesamtbetrachtung erforderliche Einordnung der Vermögensteuer als

²³⁴ BVerfGE 93, S. 121, S. 138; vgl. auch Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 271 f.; ders., StbJb 1994/95, S. 5, S. 9; ders., Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 48; ders., in: Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages I, Teil F, S. 82. Ähnlich Friauf, DStJG 12 (1989), S. 3, S. 7 ff.

Der BFHE 189, S. 413, S. 415 ff., lehnt es ab, dem Halbteilungsgrundsatz rechtliche Bindungswirkung zukommen zu lassen und beurteilt die Passagen des Vermögensteuerbeschlusses, die sich mit ihm befassen, als *orbiter dictum*. Eine Gesamtbelastung mit Einkommen- und Gewerbeertragsteuer von 60 v. H. des zu versteuernden Einkommens soll deshalb nicht verfassungswidrig sein. Gegen diese Entscheidung ist Verfassungsbeschwerde eingelegt worden (Az. beim BVerfG: 2 BvR 2194/99). Das Verfahren steht ebenfalls in diesem Jahr zur Entscheidung an.

²³⁵ S.o. Fn. 124.

²³⁶ BVerfGE 87, S. 153 ff.

²³⁷ Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 212.

²³⁸ BVerfGE 93, S. 121, S. 138; vgl. auch Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 271 f.; ders., StbJb 1994/95, S. 5, S. 9; ders., Die Verschiedenheit der Menschen und die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 48.

²³⁹ Diskutiert werden: ESt, GewSt, VSt, SolZ, KiSt, KSt, GewErtrSt, GrSt, GewSt, USt, Mineralöl-, Versicherung- und Zweitwohnungssteuer. Übersicht bei Rose, DB 1997, S. 494, S. 496.

Sollertragsteuer trifft teilweise auf Ablehnung.²⁴⁰ Soweit ersichtlich, findet die Erbschaftsteuer in dieser Diskussion jedoch keine Beachtung. Der Versuch, auch sie als Ertragsteuer auszulegen, muß scheitern, weil sie nicht vom zukünftigen Ertrag der Bereicherung, sondern vom möglichen Vermögenszuwachs selbst abschöpft (s.o.). Wenn das BVerfG also die Grenze der hälftigen Teilung nur auf die Besteuerung des Vermögensertrags, sie also auf die Besteuerung des Vermögensbestandes und des Vermögenserwerbs bezieht, klammert es die Erbschaftsteuer als Steuer auf die Vermögensverwendung wohl bewußt von dieser Gesamtbetrachtung aus.²⁴¹

Im gleichzeitig ergangenen Erbschaftsteuerbeschuß verzichtet das Gericht darauf, **isoliert für die Erbschaftsteuer** eine Belastungsobergrenze zu formulieren. Als Argument dafür, daß der erkennende Senat den Halbteilungsgrundsatz dennoch auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer angewendet sehen will, lassen sich nicht die ähnlichen Formulierungen in Erbschaft- und Vermögensteuerbeschuß anführen.²⁴² Auch wenn beide Entscheidungen ansonsten in Inhalt und Wortlaut große Ähnlichkeit aufweisen, kann der Verzicht auf die Formulierung einer Belastungsobergrenze im Erbschaftsteuerbeschuß gerade auch so verstanden werden, daß der Halbteilungsgrundsatz allein für die Erbschaftsteuer nicht gelten soll.

Zunächst bleibt also nur festzuhalten, daß der Halbteilungsgrundsatz, wie das BVerfG ihn im Vermögensteuerbeschuß entwickelt hat, die Erbschaftsteuer nicht mit einbezieht und das Gericht auch nicht das Bedürfnis empfand, ihn, trotz Gelegenheit dazu, isoliert für die Erbschaftsteuer zu wiederholen.²⁴³

Es bleibt die Frage, ob der Halbteilungsgrundsatz ein **allgemeines Prinzip** darstellt, das bei isolierter Betrachtung auch im Bereich der Erbschaftsteuer seine Wirkung entfaltet und eine mehr als hälftige Abschöpfung des ererbten oder geschenkten Vermögenszuwachses verbietet.

²⁴⁰ Vgl. allein die „Abweichende Meinung“ des Richters Böckenförde im Anschluß an den Vermögensteuerbeschuß, BVerfGE 93, S. 149 ff.

²⁴¹ Arndt, BB Beilage 7/1996, S. 20.

²⁴² So aber Arndt, BB Beilage 7/1996, S. 20.

²⁴³ Bryde, in: von Münch/Kunig, Art. 14 Rdnr. 49, meint hingegen erkennen zu können, daß das BVerfG den Halbteilungsgrundsatz im Erbschaftsteuerbeschuß zumindest auf die engere Familie erstreckt hat.

b) Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes

Dies ist dann der Fall, wenn die Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes es erlaubt, hierin ein verfassungsrechtlich allgemeingültiges und steuerübergreifendes Prinzip zu sehen.

aa) Herleitung aus dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG („zugleich“)

Das BVerfG sieht den Ursprung und verfassungsrechtlichen Anknüpfungspunkt des Halbteilungsgrundsatzes in Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG. Danach soll der Gebrauch des Eigentums zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen. Nach Auffassung des 2. Senats kommt dabei dem Wort „zugleich“ entscheidende Bedeutung zu, das nach seiner Lesart „zu gleichen Teilen“ meint.²⁴⁴ Das Gericht folgte damit der Auffassung seines Berichterstatters *Paul Kirchhof*, einem der Protagonisten in der Diskussion um die steuerrechtliche Eigentümerfreiheit und dem daraus folgenden Prinzip eigentumsschonender Besteuerung.²⁴⁵

Das Echo in Literatur und Rechtsprechung zu diesem Versuch einer Herleitung fällt geteilt aus. Teilweise wird die Erklärung als einzig richtige Bedeutung des Schlüsselwortes „zugleich“ hervorgehoben²⁴⁶, andere Autoren nennen die Interpretation äußerst schwach²⁴⁷, eine freie Schöpfung des Gerichts²⁴⁸, oder sogar kühn²⁴⁹ und abenteuerlich²⁵⁰. Gegen sie bestünden gewichtige und durchgreifende Bedenken.²⁵¹ Auch ohne eine ethymologisch-systematische Auslegung²⁵² des Wortes „zugleich“ lassen sich die verschiedenen Stimmen auf den gemeinsamen Nenner bringen, eine solche Interpretation sei möglich, aber nicht zwingend.

Von vornherein problematisch ist die für die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes zwingend notwendige Ausdehnung der Eigentumsfreiheit auf den Vermögensschutz (s.o.).²⁵³ Darüber hinaus kann gerade mit Perspektive auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes nur

²⁴⁴ BVerfGE 93, S. 121, S. 138.

²⁴⁵ Grundlegend: Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213, S. 215, S. 281. Ders., DStR 2003, Beihefter 5, S. 8.

²⁴⁶ Leisner, NJW 1997, S. 2591, S. 2594.

²⁴⁷ Bull, NJW 1996, S. 281, S. 283.

²⁴⁸ Weber-Grellet, BB 1996, S. 1415, S. 1417.

²⁴⁹ Rose, DB 1997, S. 494, S. 495.

²⁵⁰ Seer, StuW 1997, S. 283, S. 296 m.w.N.

²⁵¹ Birk, Steuerrecht, Rdnr. 162.

²⁵² Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 65 ff., ist nichts hinzuzufügen.

²⁵³ So auch Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 725 f.

aus Art. 14 Abs. 2 GG nicht überzeugen. Denn, ob dieser Teil der Vorschrift dem Wortlaut entsprechend nur für das Eigentum gilt, oder wegen des funktionalen Zusammenhangs von Eigentums- und Erbrechtsfreiheit eben auch auf das Erbrecht Anwendung finden soll, kann mit letzter Sicherheit nicht bestimmt werden (s.o.). Soweit man also die Gültigkeit des Halbteilungsgrundsatzes für die Erbschaft- und Schenkungsteuer maßgeblich auf eine mögliche Sozialbindung auch des Erbrechts zurückführen will, bleiben letzte, nicht zu beseitigende Zweifel.

Die Begründung, die das BVerfG für die Normierung des Halbteilungsgrundsatzes gibt, kann also nicht restlos überzeugen.

bb) Abwägung Sozialbindung - Eigentumsfreiheit

Einige Autoren sehen den Halbteilungsgrundsatz demgegenüber als das Ergebnis einer allgemeinen Abwägung von Sozialbindung und Eigentümerfreiheit.²⁵⁴ Denn grundsätzlich verlangt das Grundgesetz den Ausgleich von kollidierenden Grundrechten oder Verfassungsgütern i.S. einer praktischen Konkordanz.²⁵⁵ Insofern will Art. 14 Abs. 2 GG eine Lösung für das Spannungsverhältnis von Privat- und Sozialnutzen bereitstellen. Kann man aber Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG schon im genauen Wortlaut nicht das Prinzip einer maximal hälftigen Teilung entnehmen, muß dieser Versuch erst recht scheitern, wenn man die Vorschrift als Imperativ zu einer bloß allgemeinen Abwägung verstehen will.²⁵⁶ Ganz im Gegenteil: Nur eine konkrete Abwägung unter Berücksichtigung eines im Hinblick auf die Zielrichtung einer Steuer bestimmaren Schutzbereichs erlaubt auch die Formulierung einer gegenständlich faßbaren Belastungsobergrenze (s.o.).

cc) Subsidiaritätsprinzip

Das BVerfG stützt sich bei seiner Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes nicht nur auf den Wortlaut von Art. 14 GG. Die Verfassungsrichter schreiben dem Grundrecht der Eigentumsfreiheit insbesondere die Wirkung zu, einen Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen

²⁵⁴ Butzer, StuW 1999, S. 227, S. 241; ders., Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, S. 82; Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 60 f.; Seer, FR 1999, S. 1280, S. 1286.

²⁵⁵ Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Rdnr. 72; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Einl. Rdnr. 6, Vorb. Rdnr. 49; von Münch, in: von Münch/Kunig, Vorb. Rdnr. 47; Pieroth/Schlink, Rdnr. 321 ff.; Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland I, § 4 III Nr. 8b).

²⁵⁶ Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 68.

Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen zu erhalten.²⁵⁷ Unter diesem **Primat der überwiegenden Eigennützigkeit** konnte eine Verhältnismäßigkeitsprüfung – unabhängig vom genauen Wortlaut des einschlägigen Grundgesetzartikels – jedoch nur zu dem Ergebnis einer maximal hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand gelangen. Soweit man dem Grundrechtsteil des Grundgesetzes tatsächlich das Prinzip vorrangiger Eigennützigkeit privater wirtschaftlicher Betätigung entnehmen kann, kommt ihm für die Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes deshalb eigenständige und zentrale Bedeutung zu.

Anderen Autoren nennen diesen Ansatz auch das „Primat der individuellen Selbstverantwortung“²⁵⁸ oder „Subsidiaritätsprinzip“²⁵⁹. Er geht von einem prinzipiellen Vorranganspruch individueller bürgerlicher Freiheit vor staatlicher Betätigung aus. Die Erstverantwortung des Bürgers verlange für den gegenläufigen Steuereingriff des Staates, primär eigennützig arbeiten und erwerben zu dürfen.²⁶⁰

Es ist zuzugeben, daß dieser Grundsatz die rechtswissenschaftliche Diskussion so nah wie kein anderer Lösungsvorschlag an die quantitative Bestimmung einer Belastungsobergrenze in Höhe des Halbteilungsgrundsatzes bringt.²⁶¹ Als steuerpolitisches Konzept erscheint er plausibel, als politische Klugheitsregel²⁶² ist er unabdingbar. Dennoch stellt sich die Frage, ob dem Grundrechtsteil des Grundgesetzes diese grundsätzliche Wertung, sozusagen als verfassungsrechtliches Metaprinzip, zu entnehmen ist. Im Einzelfall, wie z.B. bei der Erbrechtsgarantie, mag dieser Grundsatz Geltung beanspruchen. Dies ist besondere Folge des Schutzbereichs, der gerade das Privaterbrecht vor staatlichem Zugriff abschirmt und es schon im Rahmen einer einfachen Verhältnismäßigkeitsprüfung zuläßt, die ihm immanente 50 v. H.-Grenze zu ertasten. Bei anderen Grundrechten macht seine Anwendung jedoch erst gar keinen Sinn. A priori kann deshalb die Wirkung des Subsidiaritätsprinzips über die Art. 12 und 14 GG nicht hinausgehen, wie auch seine

²⁵⁷ BVerfGE 87, S. 153, S. 169; 93, S. 121, S. 137.

²⁵⁸ Jachmann, StW 1996, S. 97, S. 103.

²⁵⁹ Grundlegend: Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, S. 106 ff.; ders., in: HdbStR III, § 57 Rdnr. 78 ff. Insbesondere für die Anwendung im Steuerrecht: Butzer, StW 1999, S. 227, S. 239 ff.; Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, S. 26 f.; Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 136 f., S. 347, S. 362 f.; Seer, StW 1997, S. 283, S. 297; ders., FR 1999, S. 1280, S. 1285.

²⁶⁰ Loritz, BB 1993, S. 225, S. 229; Seer, StW 1997, S. 283, S. 296.

²⁶¹ Anders Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 69.

²⁶² Butzer, StW 1999, S. 227, S. 240.

Befürworter einräumen.²⁶³ Doch selbst diese Grundrechte beinhalten keine eindeutige Wertung i.S. eines grundsätzlichen Vorrangs der Privatnützigkeit. So erlaubt Art. 14 Abs. 3 GG die Enteignung als den Totalentzug einer Eigentumsposition und bekräftigt damit im Gegenteil die Möglichkeit einer vorrangigen Sozialpflichtigkeit. Die Entscheidung für das Subsidiaritätsprinzip ist also eher gesellschaftspolitisch als verfassungsrechtlich geprägt.

Auch das Subsidiaritätsprinzip bietet für sich gesehen keine hinreichende Begründung des Halbteilungsgrundsatzes.

Alles in allem muß also festgestellt werden, daß der Halbteilungsgrundsatz sowohl in seinen Voraussetzungen als auch im Ergebnis, keine so überzeugende und unausweichliche Erkenntnis ist, wie dies vom BVerfG und anderen Autoren dargestellt wird. Soweit man den Halbteilungsgrundsatz deshalb nicht vornherein ablehnt, bleibt die Einsicht, daß sich für die Erbschaft- und Schenkungsteuer eine konkrete Belastungsobergrenze in Höhe einer maximal hälftigen Teilung entwickeln läßt, ohne dabei auf den Halbteilungsgrundsatz, wie vom BVerfG und anderen Autoren vertreten wird, zurückgreifen zu müssen.

5. Gefährdung der Betriebsfortführung

Während das BVerfG in seinem Erbschaftsteuerbeschuß die Gelegenheit ungenutzt ließ, sich mit der Anwendbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes auch im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer auseinanderzusetzen, nutzte es die Möglichkeit eine Belastungsobergrenze für den Erwerb von Betriebsvermögen zu formulieren:

„Zudem hat der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, daß die Existenz von bestimmten Betrieben – namentlich von mittelständischen Betrieben – durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftliche zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den

²⁶³ Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, S. 315 f.

Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, daß die durch Erbschaftsteuer erfaßte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.

Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne das Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden. Die Erbschaftsteuerlast muß hier so bemessen werden, daß die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet wird. Diese Verpflichtung, eine verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen, ist unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben.²⁶⁴

Die Verfassungsrichter erachten eine Erbschaft- und Schenkungsteuer also dann als verfassungswidrig, wenn die Steuerlast die Fortführung des erworbenen Betriebs gefährdet.

Diese, wie Seer sie nennt, „erstaunlichen“ Aussagen,²⁶⁵ werden durch das BVerfG weder begründet noch hinterfragt. Es bleiben Zweifel sowohl in rein tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht.

a) Tatsächliche Voraussetzungen für die Formulierung einer Belastungs-obergrenze beim Erwerb von Betriebsvermögen

Die Formulierung einer Belastungsobergrenze beim Erwerb von Betriebsvermögen setzt voraus, daß **die Erbschaft- und Schenkungsteuer tatsächlich regelmäßig eine Gefahr für den Fortbestand des erworbenen Unternehmens bedeutet.**

Zu einer Gefahr für den Fortbestand des erworbenen Unternehmens kann es nur in den Fällen kommen, in denen **ausreichend liquide Mittel zur Zahlung der Erbschaftsteuer weder im Privatvermögen des Erwerbers noch im**

²⁶⁴ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

²⁶⁵ Seer, StW 1997, S. 283, S. 293.

verbleibenden Teil des Nachlasses vorhanden sind. Als letzte Möglichkeit müßte auch eine **Fremdfinanzierung der Erbschaftsteuer ausscheiden.**

Das Gericht begründet seine Forderung nach einer erbschaftsteuerlichen Begünstigung mit der im Vergleich zu anderen Vermögensarten angeblich **gesteigerten Sozialpflichtigkeit des Betriebsvermögens.**

aa) Die Annahme, die Erbschaftsteuer gefährde stets den Fortbestand des erworbenen Unternehmens

Mißtrauen wecken die Ausführungen des BVerfG vor allem deshalb, weil sie einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Erhebung von Erbschaftsteuer und dem Verlust von Arbeitsplätzen und Produktivität implizieren. Die Verfassungsrichter hängen der Vorstellung an, Betriebe würden gerade durch die Erbschaftsteuer vernichtet. Ausführlich widmet sich *Spitzbart* dieser Problematik. Sie kommt zu dem Ergebnis, daß ein Zusammenhang zwischen der erbschaftsteuerlichen Belastung und Unternehmensinsolvenzen nicht nachgewiesen werden kann: Schon die Nachfolgeproblematik an sich sei als Ursache für die Insolvenz mittelständischer Unternehmen nur von untergeordneter Bedeutung. Falls sie doch als Grund für die Liquidation eines Unternehmens genannt werde, stünde meist das verspätete Bemühen um einen geeigneten Nachfolger im Vordergrund.²⁶⁶ Bestätigt wird dies durch neuere Zahlen des *Instituts für Mittelstandsforschung Bonn*: Danach war im Jahr 2002 für 71.000 Unternehmen mit insgesamt 907.000 Beschäftigten eine Nachfolgelösung zu finden; hiervon wurden nur ca. 5000 Unternehmen mit insgesamt 32.000 Beschäftigten stillgelegt; als Grund hierfür wird nicht die Erbschaftsteuer, sondern das Fehlen eines geeigneten Nachfolgers genannt.²⁶⁷

Ein Zusammenhang von Erbschaftsteuer und Unternehmensinsolvenzen läßt sich auch deshalb kaum nachweisen, weil eine zu hohe Erbschaftsteuerlast nicht zwangsläufig die Liquidation des Unternehmens zur Folge haben müsse: Zur Finanzierung der Erbschaftsteuer kommt genauso der Verkauf des Unternehmens oder einer Unternehmensbeteiligung in Frage.²⁶⁸ Wenn die Fortführung eines Betriebs durch die Erbschaftsteuer tatsächlich gefährdet wird, ist dies also nicht der Regel-, sondern ein Ausnahmefall.

²⁶⁶ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 176.

²⁶⁷ <http://www.imf-bonn.org>.

²⁶⁸ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 176.

bb) Die Annahme, die Erbschaftsteuer sei nicht aus dem Nachlaß oder dem Privatvermögen des Erwerbers aufzubringen

In seiner Argumentation sieht sich das BVerfG weiterhin dem Vorwurf ausgesetzt, es verwechsle Steuerobjekt und Steuersubjekt: Nicht das vererbte oder verschenkte Unternehmen trägt die Steuerlast, sondern der durch das erlangte Betriebsvermögen bereicherte Erwerber. Nach seinem Vermögenszuwachs bemißt sich die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die sein gesamtes Vermögen – also auch sein Privatvermögen – belastet. Die Verfassungsrichter übersehen, daß die Erbschaftsteuer also nur in den Fällen die Fortführung des Unternehmens unmittelbar gefährdet, in denen das Privatvermögen des Erwerbers nicht ausreicht, um die Steuerschuld zu begleichen. Und selbst in den Fällen, in denen Privatvermögen nicht in ausreichendem Umfang vorhanden ist, ist die Fortführung des erworbenen Unternehmens tatsächlich erst dann gefährdet, wenn weder eine Fremdfinanzierung noch das Begleichen der Steuerschuld aus den verbleibenden liquiden Mitteln des Nachlasses möglich ist. Nicht völlig abwegig erscheint die Annahme, all diese Voraussetzungen treffen nur in einer sehr begrenzten Zahl von Fällen zu.

Das *Deutsche Institut für Altersvorsorge*, das sich mit der Zusammensetzung von Vermögensbeständen und Erbschaften in Deutschland auseinandergesetzt hat, ist dabei zu folgendem Ergebnis gekommen:²⁶⁹

Erben und Erbschaften von Haushalten mit Todesfällen in den Jahren 2001 bis 2010		
Wert der Erbschaften in Euro	Anteil der Erbenhaushalte in v.H.	Zahl der Erbenhaushalte in Mio.
0	6	0,9
1 – 13.000	22	3,3
13.001 – 80.000	29	4,3
80.001 – 160.000	20	3,1
160.001 – 266.000	13	1,9
266.001 und mehr	10	1,6
	100	15,1

²⁶⁹ Vgl. Braun/Burger/Miegel/Pfeiffer/Schulte, Erben in Deutschland, S. 11 ff.

Ohne die knapp eine Million Haushalte (6 v. H.), die praktisch nichts erben, sind 3,3 Mio. Haushalte (22 v. H.) als Kleinerben anzusehen. Ihre Erbschaften bestehen zumeist aus Gebrauchsvermögen wie Möbeln, Kleidung, Wäsche und gelegentlich einem Automobil oder Ähnlichem. Der Geldanteil ist gering. Immobilien oder Betriebsvermögen sind kaum vorhanden.

Diese Feststellung trifft fast unverändert auf die 4,3 Millionen Haushalte zu (29 v. H.) zu, die bis zu 80.000 Euro erben. Der Erwerb von Immobilien ist immer noch die Ausnahme. Betriebsvermögen gehört fast nie zum Erbe.

Das Betriebsvermögen ist auch bei jenen 3,1 Millionen Haushalten noch selten, die bis zu 160.000 Euro erben.

Der Anteil an Betriebsvermögen nimmt erst bei jenen 1,9 Millionen Haushalten (13 v. H.) zu, deren Erbschaften eine Höhe von bis zu 266.000 Euro erreichen. Der Geldanteil ist hoch.

Bei den 1,6 Millionen Haushalten (10 v. H.), die mehr als 266.000 Euro erben, sind in den Erbschaften häufig alle vier Vermögensarten enthalten: Gebrauchs-, Geld-, Immobilien- und Betriebsvermögen. Aber selbst in dieser Gruppe konzentriert sich das Betriebsvermögen auf etwa 20 v. H. bzw. 2 v. H. aller Erben, die auf sich auf etwas ein Viertel der zwei Billionen Euro – 520 Milliarden Euro – vereinigen.

Wenn demnach in den aller meisten Fällen, in den Betriebsvermögen zum Erbe gehört, auch alle anderen Vermögensarten, insbesondere Geldvermögen, Teil des Nachlasses sind, wird der Erwerber die Erbschaftsteuer häufig zahlen können, ohne überhaupt auf sein eigenes Privatvermögen zurückgreifen zu müssen.

Gleichzeitig erben „Besserverdiener“ häufiger und auch mehr.²⁷⁰ Gegenüber den Gruppen, die nichts oder nur wenig erben, haben Haushalte mit bedeutenden Erbschaften einen Einkommensvorsprung von durchschnittlich 25 v. H. Ihr Einkommen erreicht im statistischen Mittel knapp 2.800 Euro/Monat, das Haushaltseinkommen der Nicht-Erben im Mittel nur reichlich 2.200 Euro/Monat.

Wenn die Erben also (ausnahmsweise) auf ihr Privatvermögen zurückgreifen müssen, um die fällige Erbschaftsteuer zahlen zu können, spricht vieles dafür, daß in den Fällen, in den Betriebsvermögen zum erworbenen Nachlaß gehört, schon vor

²⁷⁰ Vgl. Braun/Burger/Miegel/Pfeiffer/Schulte, Erben in Deutschland, S. 11 ff.

dem Erbfall oder der Schenkung Privatvermögen in nicht unerheblichen Umfang vorhanden war.

cc) Die Annahme einer im Vergleich zu anderen Vermögensarten gesteigerten Sozialbindung des Betriebsvermögens

Das BVerfG begründet zuguter Letzt sein besonderes Interesse am Schutz mittelständischer Betriebe, mit der besonderen Sozialgebundenheit der diese Unternehmen unterliegen. Vor allem, führt das Gericht an, sicherten diese Betriebe Produktivität und Arbeitsplätze. Ob möglicherweise auch andere Vermögensarten einer gesteigerten Sozialbindung unterliegen, untersucht das Gericht nicht. Letztendlich ist Seer beizupflichten, wenn er feststellt, diese leerformelartige Umschreibung der Gemeinwohlbindung könne auch der Grundeigentümer oder Wertpapierinhaber, der sein Kapital einem Unternehmen langfristig zur Verfügung stellt und somit Arbeitsplätze sichert, für sich reklamieren.²⁷¹ Gleichzeitig ist aus Sicht des Inhabers ein Unternehmen keine Gemeinwohlveranstaltung.²⁷² Die Schaffung von Produktivität und Arbeitsplätzen ist in so weit nicht Selbstzweck, sondern dient dem ureigensten Sinn jeder unternehmerischen Tätigkeit – der Gewinnmaximierung.

b) Verfassungsrechtliche Voraussetzungen für die Formulierung einer Belastungsobergrenze beim Erwerb von Betriebsvermögen

Selbst wenn all diese Annahmen in einer sehr begrenzten Zahl von Fällen tatsächlich Geltung beanspruchen können, bleiben an der durch das BVerfG formulierten Belastungsobergrenze rechtliche Zweifel. So ist nicht ersichtlich, welches Grundrecht **verfassungsrechtlicher Ausgangspunkt** für die Formulierung dieser Belastungsobergrenze sein soll. Soweit die Verfassungsrichter ausgehend von Art. 3 Abs.1 GG argumentieren, ignorieren sie die Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG als vorrangig einschlägiges Grundrecht.

Unklar ist auch, warum das BVerfG die Belastungsobergrenze „Gefährdung der Unternehmensfortführung“ nur auf **mittelständische Unternehmen** anwenden will.

²⁷¹ Seer, StuW 1997, S. 283, S. 294.

²⁷² Seer, StuW 1997, S. 283, S. 294.

Denn es ist davon auszugehen, daß Publikums- und andere Kapitalgesellschaften noch in weit größerem Umfang Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen sind. Unbeantwortet bleibt ferner, ob die Vergünstigungen, die es expressis verbis verlangt, **grundsätzlich** für den Erwerb von Betriebsvermögen gewährt werden sollen, oder nur dann, wenn eine Gefährdung der Unternehmensnachfolge **im konkreten Fall** positiv festgestellt worden ist.

Schließlich sieht das Gericht trotz des grundlegenden Prinzips des Verwandten- und Familienerbrechts das Erfordernis, die verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben von Betriebsvermögen **unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zum Erblasser** zu berücksichtigen. Auch dieser Widerspruch in der eigenen Rechtsprechung wird nicht aufgelöst.

aa) Grundrechtliche Einordnung der Belastungsobergrenze „Gefährdung der Unternehmensfortführung“

Das BVerfG gibt nicht zu erkennen, was es als verfassungsrechtlichen Anknüpfungspunkt für das Verbot einer die Unternehmensfortführung gefährdenden Erbschaft- und Schenkungsteuer erachtet. Nur an einer Stelle dieser die Unternehmensnachfolge betreffenden Passage des Erbschaftsteuer-Beschlusses zitiert das Gericht eine Verfassungsnorm: Den in Art. 3 Abs. 1 GG normierten allgemeinen Gleichheitssatz. Auch wenn das Gericht ausführt, die wegen der beschränkten Verfügbarkeit über den Betrieb und die ihm angehörenden einzelnen Wirtschaftsgüter verminderte Leistungsfähigkeit verbiete es, den Erwerber von Betriebsvermögen steuerlich wie Erwerber anderer Vermögensarten zu behandeln, löst diese Aussage zunächst Befremden aus: Denn soweit das Gericht hieraus im nächsten Schritt das Verbot einer die Unternehmensnachfolge gefährdenden Besteuerung entwickelt, würde es dem Gleichheitsgebot des Art. 3 GG die Forderung entnehmen, einer übermäßigen Erbschaftsteuer durch Freistellung eines bestimmten („guten“) Vermögens Grenzen zu setzen.²⁷³ Tatsächlich verlangt der allgemeine Gleichheitssatz vom Erbschaftsteuergesetzgeber doch, **keinen Erwerber, auch nicht den von Betriebsvermögen**, durch die Erbschaftsteuer ungebührlich zu

²⁷³ Seer, StuW 1997, S. 283, S. 294.

Die Unterscheidung nach „gutem“ und „schlechtem“ Vermögen hat sich auch in der Beratungspraxis durchgesetzt, vgl. Northoff, in: Hörger/Stephan, Die Vermögensnachfolge im Erbschaft- und Ertragsteuerrecht, Rdnr. 3 f.

belasten. Das Verbot einer die Unternehmensfortführung gefährdenden Besteuerung auf Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführen, muß deshalb mißlingen.

Faktisch verfolgt das Gericht an dieser Stelle zwei unterschiedliche Gedanken. Leitmotiv dieses Teils der Entscheidung ist der Auftrag an den Gesetzgeber, die Erbschaftsteuer so zu bemessen, daß die Unternehmensfortführung steuerlich nicht beeinträchtigt wird. Ausdrücklich sieht der erkennende Senat diese Gefahr, wenn die verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben, die seinem Vermögenszuwachs nicht voll entsprechen soll, erbschaftsteuerlich nicht ausreichend Berücksichtigung findet. In diesem Zusammenhang verweist das Gericht auf Art. 3 Abs. 1 GG, der es verbiete, unterschiedliche Sachverhalte (Erwerber von Betriebsvermögen/ Erwerber anderer Vermögensarten) gleich zu behandeln. Deutlich hat das BVerfG an dieser Stelle die Bewertungsvorschriften im Auge,²⁷⁴ bei denen es wohl die Möglichkeit zu „verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungen“²⁷⁵ sieht.

Die grundlegende Aussage dieses Abschnitts, das Verbot einer die Unternehmensfortführung gefährdenden Erbschaft- und Schenkungsteuer, entwickelt das Gericht allerdings aus der **Eigentums- und Erbrechtsgarantie** des Art. 14 GG.²⁷⁶ Deutlich wird dies, wenn man den der betreffenden Passage vorhergehenden Teil der Entscheidung mit in die Betrachtung einbezieht: Hier beschreibt das Gericht die Bedeutung der Erbrechtsgarantie als Rechtsinstitut und Individualgrundrecht, aus der es dann grundlegende Maßstäbe für die Erbschaftbesteuerung entwickelt.²⁷⁷ Eine Erbschaft- und Schenkungsteuer, die den Erwerber eines mittelständischen Betriebs dazu zwingt die Betriebstätigkeit einzustellen, ist deshalb verfassungswidrig, weil sie das grundrechtlich verbürgte Erbrecht wirtschaftlich sinnlos macht, und somit **unverhältnismäßig** hoch belastet. Das Verbot, die Betriebsfortführung durch die Erhebung von Erbschaftsteuer zu gefährden, entspricht letztlich also dem Verbot der konfiskatorischen Steuer.²⁷⁸ Indem die Verfassungsrichter dies ausdrücklich für die Besteuerung von

²⁷⁴ So sieht das Gericht die verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers ausreichend bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft gewahrt, bei der der Bewertung der Betriebe Ertragswerte zugrunde gelegt werden, BVerfGE 93, S. 165, S. 176.

²⁷⁵ BVerfGE 93, S. 165, S. 172.

²⁷⁶ Nach Seer, StW 1997, S. 283, S. 297, folgert das BVerfG die schonende Sonderbehandlung allein aus Art. 3 Abs. 1 GG.

²⁷⁷ BVerfGE 93, S. 165, S. 173 f. (Abschnitt C I. 2. a)).

²⁷⁸ So auch Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 73 f.

Betriebsvermögen wiederholen, bescheinigen sie der Erbrechtsgarantie eine ökonomische Funktion: Ihr Sinn soll auch darin bestehen, den Zusammenhang des Nachlasses über den Tod des Erblassers hinaus zu sichern und vor Verschleuderung zu schützen.²⁷⁹

Dennoch bleiben weitere Zweifel an der Vorgehensweise des Gerichts. Denn, soweit das Gericht an dieser Stelle letztlich nur das schon mehrfach ausgesprochene Verbot einer unverhältnismäßigen oder konfiskatorischen Steuer wiederholt, ist nicht nachzuvollziehen, warum dies in einer solchen Deutlichkeit für den Erwerber von Betriebsvermögen nochmals geschehen muß. Hierdurch werden Mißverständnisse provoziert, denen das Gericht selbst, ihm folgend aber auch der Erbschaftsteuergesetzgeber unterlegen ist.²⁸⁰ Denn das Problem der konfiskatorischen Steuer ist keines, das nur im Falle des Erwerbs von Betriebsvermögen auftaucht, sondern für den Erwerb anderer Vermögensarten gleichermaßen entstehen kann. Hieraus die Forderung gerade nach der erbschaftsteuerlichen Begünstigung des Betriebsvermögens zu entwickeln, entspricht erkennbar nicht der Zielrichtung des Verbots. Ganz im Gegenteil: Wenn dem Erwerber von Betriebsvermögen die Möglichkeit offen steht, die zu zahlende Erbschaft- oder Schenkungsteuer aus den Erträgen des Unternehmens zu finanzieren, ist dies ein Vorteil, den die Erwerber anderer Vermögensarten nicht haben.²⁸¹ Auch wenn man also in der Erhebung von Erbschaftsteuer auf den Erwerb von Betriebsvermögen die abstrakte Gefahr sieht, ein Erwerber könne sich gegen die Fortführung des Unternehmens entscheiden, so kann aus Sicht der Eigentums- und Erbrechtsgarantie daraus keine besonders schonende Behandlung des Betriebsvermögens gefolgert werden. Das Grundrecht der Erbrechtsfreiheit macht es vielmehr erforderlich, daß **jeder Vermögenserwerb durch Erbschaft trotz Erbschaftsteuer wirtschaftlich sinnvoll bleibt.**²⁸²

²⁷⁹ So auch Rittstieg, in: AK, Art. 14 Rdnr. 146.

²⁸⁰ Vgl. Kühn, BB 2003, Heft 42, DIE ERSTE SEITE: „Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 22. 6. 1995 alles gesagt was zu sagen ist. Mit Ausnahme des Unternehmensvermögens dürfen die anderen Vermögensarten nicht privilegiert werden.“

²⁸¹ So auch Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 177.

²⁸² Moench/Höll, Die neue Erbschaftsteuer, Abschnitt Betriebsvermögen, Rdnr. 4; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 295.

bb) Beschränkung auf mittelständische Unternehmen

Wenn das BVerfG vorträgt, die Erbschaftsteuer gefährde das Fortbestehen „namentlich von mittelständischen Unternehmen“, kann dies nach dem zuvor gesagten nicht bedeuten, daß sich das Verbot einer die Unternehmensfortführung gefährdenden Erbschaftsteuer nur auf diese Betriebe bezieht. Das Verbot der konfiskatorischen Steuer gilt für alle Vermögensarten, auch für das Betriebsvermögen. Hier wiederum gilt es für den kleinen ertragsschwachen Betrieb, wie das Großunternehmen. Im einen wie im anderen Fall darf die Erbschaftsteuer nicht dazu führen, daß dem Erwerber als letzter wirtschaftlicher Verwendungsmöglichkeit die Liquidation des Unternehmens verbleibt. Aus Sicht von Art. 14 GG macht es deshalb keinen Sinn das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung von Betriebsvermögen nur auf mittelständische Unternehmen anzuwenden.

Plausibel erscheint es allerdings, daß die vom BVerfG grundsätzlich unterstellte Gefahr für die Unternehmensfortführung, sich – auch – in Abhängigkeit von der Größe des übergehenden Unternehmens definiert. So ist es ohne weiteres einsichtig, daß große Publikumsgesellschaften wegen ihres gestreuten Anteilsbesitzes durch den Tod nur eines einzelnen Gesellschafters weniger stark betroffen sind, als Einzel- oder Familienunternehmen. Klar ist auch, daß es dem Erwerber eines ertragsstarken Unternehmens eher möglich ist, die Erbschaftsteuer aus den jährlichen Gewinnen zu zahlen, als dem Erwerber eines ertragsschwachen Unternehmens. Da der Begriff des „Mittelstandes“ je nach zugrunde liegendem gesellschaftstheoretischen Konzept oder politischer Perspektive anders umschrieben wird, kann es sich wegen der begrifflichen Unschärfe im einen wie im anderen Fall jedoch um „mittelständische Unternehmen“ handeln:

Das *Institut für Mittelstandsforschung Bonn* sieht zwei Wege, den Begriff des „Mittelstands“ zu bestimmen. Einerseits könne dies **quantitativ** anhand von Kennzahlen wie Gewinn, Anlagevermögen, Bilanzsumme, Wertschöpfung, Stellung am Markt oder die Zahl der Arbeitsplätze geschehen. Eine **qualitative** Abgrenzung sei der Verflechtung von Unternehmer und Unternehmer/in zu entnehmen. Mittelständische Unternehmen würden sich danach durch die Einheit von Eigentum, Leitung, Haftung und Risiko, d.h. der Einheit von wirtschaftlicher Existenz des

Unternehmens und seiner Leistung auszeichnen. Charakteristisch sei darüber hinaus die verantwortliche Mitwirkung der Leitung an allen unternehmenspolitisch relevanten Entscheidungen. Folgendes grobes Raster könne demnach nur als Arbeitsdefinition dienen: ²⁸³

Unternehmensgröße	Anzahl der Beschäftigten	Jahresumsatz in Euro
klein	bis 9	bis 1 Mio.
mittel	10 bis 499	1 Mio. bis 50 Mio.
groß	500 und mehr	50 Mio. und mehr

Für die Genehmigung von Beihilfen der Mitgliedstaaten der *Europäischen Union* an kleine und mittlere Unternehmen gelten ab dem Jahr 2003 demgegenüber die folgenden Grenzen: ²⁸⁴

Mittlere Unternehmen:	Kleine Unternehmen:
- Höchstens 50 Mill. Euro Jahresumsatz oder	- Höchstens 10 Mio. Euro Bilanzsumme
- Höchstens 43 Mill. Euro Jahresbilanzsumme und	- Höchstens 10 Mio. Euro Jahresumsatz oder
- Weniger als 250 Beschäftigte und	- Weniger als 50 Beschäftigte und
- Weniger als 25 v. H. im Besitz eines anderen Unternehmens	

Eine Vielzahl weiterer Definitionsversuche findet sich jeweils auf nationaler Ebene. In Deutschland kann hierzu beispielsweise auf die verschiedenen Förderprogramme

²⁸³ Vgl. Günterberg/Wolter, Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, S. 1 ff.:

Eine zusätzliche wirtschaftsbereichsbezogene Definition nach Umsatzgrößenklassen hätte infolge der Euro-Einführung und der Umstellung der amtlichen Statistik aufgegeben werden müssen.

²⁸⁴ Vgl. die Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2002 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 124 vom 20.05.2003, S. 36-41.

Vgl. ferner die nun überkommene Empfehlung 1996/280/EG der Kommission vom 3. April 1996 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 107 vom 30.04.1996, S. 4-9.

Daneben existieren weitere fallspezifische Abgrenzungen innerhalb der Europäischen Union, beispielsweise im Bereich der Rechnungslegung und für das Statistische Amt der Europäischen Union, vgl. Günterberg/Wolter, Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, S. 15.

des *Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie*, der *Kreditanstalt für Wiederaufbau* oder der *Deutschen Ausgleichsbank* verwiesen werden.²⁸⁵

Die Vielfalt an möglichen Definitionen und ihre zum Teil erheblichen Differenzen machen den Begriff des „mittelständischen Unternehmens“ als Indikator für eine im Moment der Unternehmensnachfolge besondere Gefährdungssituation im Ergebnis unbrauchbar.

Der Beschränkung des Verbots einer die Unternehmensfortführung gefährdenden Erbschaftsteuer auf mittelständische Betriebe kann damit nicht zugestimmt werden.

cc) Abstrakte oder konkrete Gefährdung der Betriebsfortführung

Die an dieser Stelle des Erbschaftsteuerbeschlusses in letzter Konsequenz geforderten Vergünstigungen für den Erwerb von Betriebsvermögen basieren auf der Annahme einer Gefährdung der Betriebsfortführung. An dieser Stelle muß wiederholt werden, daß, soweit sich Art. 14 GG das Verbot einer konfiskatorischen Erbschaftsteuer entnehmen läßt, es für die Besteuerung aller Vermögensarten gilt. In dieser Hinsicht findet eine erbschaftsteuerliche Privilegierung speziell nur des Betriebsvermögens, wie sie das BVerfG verlangt, in der Eigentums- und Erbrechtsgarantie keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Das Gegenteil läßt sich auch nicht damit begründen, daß die Erbschaftsteuer aus einkommen- bzw. gewerbeversteuerten Gewinnen zu entrichten ist.²⁸⁶ In ihrer Zielrichtung ist die Erbschaftsteuer – auch auf den Erwerb von Betriebsvermögen – eben keine Ertragsteuer, desgleichen keine Sollertragsteuer, sondern echte Substanzsteuer (s.o.). Die generelle erbschaftsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen kann auch nicht mit dem Hinweis darauf begründet werden, zu berücksichtigen sei die Belastung, die das Unternehmen aus eigener Kraft tragen kann.²⁸⁷ Noch deutlicher als schon zuvor wird hier die Verwechslung von Steuerobjekt und Steuersubjekt, die der Kontroverse um das Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen

²⁸⁵ Zu den unterschiedlichen Mittelstandsdefinitionen auf nationaler Ebene und denen einzelner Industriestaaten vgl. Günterberg/Wolter, Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, S. 7 ff., S. 16 ff.

²⁸⁶ So aber Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 74 m.w.N.

²⁸⁷ So aber Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 77 m.w.N.

immer wieder anhaftet.²⁸⁸ Es bleibt damit nur die Möglichkeit einen besonderen Steuertatbestand zu schaffen, der das Verbot der konfiskatorischen Steuer speziell für das Betriebsvermögen wiederholt und dem Umstand Rechnung trägt, daß **im Einzelfall** die Unternehmensnachfolge durch die Erbschaftsteuer gefährdet sein könnte. Ähnlich dem geltenden § 28 ErbStG müßte ein entsprechender Begünstigungstatbestand dann aber diese Gefahr positiv voraussetzen. Schwierige Einzelfallprüfungen wären das Ergebnis einer solchen Regelung. Um sie zu vermeiden, erscheint es deshalb angebracht, die Erbschaftsteuer von vornherein so zu bemessen, daß auch die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen keine konfiskatorische Wirkung haben kann.

dd) Die Gefährdung der Betriebsfortführung als Grenze der Erbschaftsteuer unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe von Erblasser und Erbe

Die vom BVerfG entwickelte Belastungsobergrenze „Gefährdung der Betriebsfortführung“ soll in allen Fällen des Erwerbs von Betriebsvermögen unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe von Erblasser und Erbe gelten.

Soweit man die „neue“ Belastungsobergrenze als besondere Form des Verbots einer konfiskatorischen Besteuerung konkret für den Erwerb von Betriebsvermögen versteht, kann diese Forderung der Verfassungsrichter nicht überraschen: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer darf wegen der verfassungsrechtlichen Garantie der Erbrechtsfreiheit keinen Vermögenserwerb wirtschaftlich sinnlos machen. Dies gilt aber für alle Vermögensarten und für alle möglichen Verwandtschaftsgrade.

Wer hingegen die zusätzliche Einschränkung bei der Besteuerung von Betriebsvermögen mit dem Wohl des Unternehmens begründen will, stellt entgegen dem erbschaftsteuerlichen Bereicherungsprinzip systemwidrig auf das Steuerobjekt als Maßstab der Erbschaftbesteuerung ab.

c) Fazit

Die Formulierung einer Belastungsobergrenze für den Erwerb von Betriebsvermögen durch das BVerfG verdient grundsätzlich Zustimmung. Sie entspricht dem Verbot einer Steuer mit konfiskatorischer Wirkung, ohne daß allerdings die weiteren Ein-

²⁸⁸ BVerfG 93, S. 165, S. 176: „..., ohne daß Vermögen und Ertragskraft **des Betriebes** durch den Erbfall vermehrt würden.“ Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser.

schränkungen, die das Gericht vornimmt, von dieser Begründung getragen sein können.

IV. Art. 14 Abs. 1 GG als Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit

Im vorhergehenden Abschnitt klang bereits an, daß die Schranken, die Art. 14 GG der Erbschaft- und Schenkungsteuer setzt, nur gleichermaßen für alle Vermögenserwerbe gelten können. Die Notwendigkeit, bestimmte Erbschaften oder Schenkungen, wie beispielsweise den Erwerb eines mittelständischen Unternehmens, steuerlich begünstigen zu müssen, geht jedenfalls aus Art. 14 GG nicht hervor. Eher das Gegenteil scheint der Fall zu sein: Schon der Eigentums- und Erbrechtsfreiheit könnte das Gebot zu entnehmen sein, alle Vermögenserwerbe erbschaftsteuerlich einheitlich zu behandeln, soweit nicht objektivierbare Unterschiede eine Differenzierung zwischen den einzelnen Vermögensarten zulässig erscheinen lassen. Anders ausgedrückt stellt sich die Frage, ob nicht bereits Art. 14 GG eine steuerliche Lastengleichheit fordert.

Diesen Ansatz befürwortet *von Arnim*:²⁸⁹ Eine möglichst schonende Behandlung des Privateigentums, wie sie die Eigentumsfreiheit des Art. 14 GG verlange, lasse sich nur durch eine gleichmäßige Auferlegung der Steuerlast erreichen. Bei einer ungleichen Belastung, müßten diejenigen, die steuerlich nicht privilegiert werden, stets mehr Steuern zahlen, als dies zur Aufbringung der Steuermittel erforderlich wäre. Die ungleiche Last sei somit, bezogen auf die Erzielung eines bestimmten Steueraufkommens, stets eine unverhältnismäßige Last. Einen Vorteil dieser Einordnung sieht *von Arnim* bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit von Steuervergünstigungen.²⁹⁰ Anders als bei der Anwendung des Willkürverbots des Art. 3 GG fielen Beeinträchtigung und Verletzung des Grundsatzes der Lastengleichheit nicht stets zusammen. Die Schutzwirkung dieses Grundsatzes reiche weiter, ohne unerläßliche Beeinträchtigungen starr zu unterbinden.

Grundsätzlich sind die Überlegungen *von Arnims* nicht zu widerlegen. Denn Gleichheit und Freiheit, wie sie das Grundgesetz nebeneinander als Wertaussagen

²⁸⁹ Von Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 318 ff., der jedoch die Eigentumsgarantie entgegen der hier vertretenen Auffassung stets für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer Steuer aktivieren will, ebd., S. 299 ff.

²⁹⁰ Von Arnim, VVDStRL 39 (1981), S. 286, S. 325 ff.

enthält, bedingen sich. Die freie Entfaltung der Persönlichkeit kann nur dort als gerecht empfunden werden, wo jeder auch tatsächlich die gleichen Möglichkeiten hat sich zu entfalten und sich zu verwirklichen.²⁹¹ In so weit setzt also Freiheit die Gleichheit voraus, sie ist – so paradox es zunächst klingt – Bedingung menschlicher Anders- und Einzigartigkeit.²⁹²

Bezogen auf die Eigentums- und Erbrechtsfreiheit bedeutet dies nun folgendes: Nur dann, wenn jedes Individuum prinzipiell die gleiche Chance hat (durch Erbschaft) Eigentum zu erwerben, erscheint es nach dem Gleichheitsgebot akzeptabel, ihm andererseits die Freiheit zu gewähren, mit diesem Eigentum nach belieben zu verfahren, ohne staatliche Eingriffe oder Korrekturen der Eigentumsverteilung fürchten zu müssen. Wenn aber der Staat den erb- oder schenkweisen Erwerb von Eigentum durch eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erschwert, muß er diese gleichmäßig ausgestalten, wenn er zusätzliche Eingriffe in die Eigentumsfreiheit vermeiden will, die erforderlich wären, um die drohende Ungleichverteilung von Eigentum wieder zu korrigieren.

Dennoch kann nicht darüber hinweggesehen werden, daß das Grundgesetz neben den verschiedenen Freiheitsrechten ausdrücklich auch den allgemeinen und weitere besondere Gleichheitssätze in seinen Grundrechtsteil aufgenommen hat. Trotz des faktischen Zusammenhangs von Freiheit und Gleichheit erscheint es deshalb vorzugswürdig, als verfassungsrechtlichen Anknüpfungspunkt für die Überlegungen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung Art. 3 Abs. 1 GG zu wählen.²⁹³ Dem Gegenargument *von Arnims*, der allgemeine Gleichheitssatz habe nicht die gleiche Aussagekraft, wie das aus Art. 14 GG deduzierte Gebot der Lastengleichheit, kann indes nicht gefolgt werden. Das Gleichheitsgebot ist nur in den Fällen von Ungleichbehandlungen geringer Intensität als reines Willkürverbot zu verstehen.²⁹⁴ Wenn aber die Ungleichbehandlung eine größere Intensität erreicht, ist diese nach der sog. „neuen Formel“ nur durch einen gewichtigen sachlichen Grund zu rechtfertigen, der auch einer eingehenden Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten muß.²⁹⁵

²⁹¹ Dürig, in: Maunz/Dürig, Art. 3 Rdnr. 135.

²⁹² Dürig, in: Maunz/Dürig, Art. 3 Rdnr. 135.

²⁹³ Ebenso Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 161.

²⁹⁴ BVerfGE 1, S. 14, S. 52; 33, S. 367, S. 384, st. Rspr.; Herzog, in: Maunz/Dürig, Anh. Art. 3 Rdnr. 3; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 722; Pieroth/Schlink, Rdnr. 439.

²⁹⁵ BVerfGE 55, S. 72, S. 88; 81, S. 108, S. 118; 82, S. 60, S. 86; 84, S. 348, S. 359, st. Rspr.; Kirchhof, in: HdbStR V, § 124 Rdnr. 217; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 722; Pieroth/Schlink, Rdnr. 440.

B. Das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG

Art. 14 GG scheidet demnach als Ausgangspunkt für Überlegungen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus. Damit ist jedoch noch nicht gesagt, daß die den Erwerbern von Betriebsvermögen vorbehaltenen Steuervergünstigungen zwangsläufig an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen sind. Auch das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG muß als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab in Betracht gezogen werden, wenn Belange des Allgemeinwohls für die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen angeführt werden.²⁹⁶ Steuerliche Privilegierungstatbestände, auch Lenkungsnormen²⁹⁷ oder Lenkungsbefreiungen²⁹⁸ genannt, die das Leistungsfähigkeitsprinzip unanwendbar machten, wären demnach keine Steuerrechtsnormen, sondern, wie die Vorschriften über offene Subventionen, Normen des Wirtschaftsrechts oder anderen Rechtsbereichen zugehörig.²⁹⁹ Soweit sie sich aus dem Gemeinwohlprinzip rechtfertigten, seien sie gem. Art. 74 Nr. 11 GG von der Kompetenz des Bundes zur konkurrierenden Gesetzgebung auf dem Gebiet der Wirtschaftslenkung zulässig.³⁰⁰ Dies soll jedoch nur dann gelten, wenn sie zur Erreichung des Gemeinwohlzwecks geeignet, erforderlich und verhältnismäßig seien.³⁰¹

Der Versuch, die Verfassungsmäßigkeit von Steuervergünstigungen ausschließlich anhand des Sozialstaatsprinzips des Art. 20 Abs. 1 GG zu untersuchen, muß jedoch scheitern.

Schon die Einordnung der steuerlichen Privilegierungstatbestände als Subventionsvorschriften bereitet Schwierigkeiten. Auch Tatbestände, die vor Steuererhebung schützen, sind Vorschriften des Steuerrechts. Denn sie mindern lediglich den steuerlichen Zugriff, ohne ihn völlig zu beseitigen. Selbst mit den

²⁹⁶ Bayer, *StuW* 1972, S. 149, S. 153; Lang, in: Tipke/Lang, § 20 Rdnr. 74; Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 340 ff.

²⁹⁷ Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 336 ff.

²⁹⁸ Bayer, *StuW* 1972, S. 149, S. 151 ff.

²⁹⁹ So Bayer, *StuW* 1972, S. 149, S. 153 f.; Lang, in: Tipke/Lang, § 20 Rdnr. 174; ders., *Systematisierung der Steuervergünstigungen*, S. 124 ff., S. 127, mit dem klarstellenden Hinweis, daß im Gegensatz zur Subvention im Rechtssinne, die Steuersubvention einen eingriffsrechtlichen Tatbestand darstelle; Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 340.

³⁰⁰ Bayer, *StuW* 1972, S. 149, S. 155; Lang, in: Tipke/Lang, § 20 Rdnr. 74; Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 340.

³⁰¹ Lang, in: Tipke/Lang, § 20 Rdnr. 75; Tipke, *Steuerrechtsordnung I*, S. 342 ff.

diskutierten steuerlichen Vergünstigungen für Betriebsvermögenserwerber kann daher am Eingriffscharakter des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes kein ernstlicher Zweifel bestehen.³⁰² Gleichzeitig schließen sich Steuervergünstigungen und Leistungsfähigkeitsprinzip nicht kategorisch aus. Dort, wo die Begünstigungsvorschriften von vornherein nur eine verminderte Leistungsfähigkeit abbilden wollen, fehlt jeglicher Subventionscharakter, so lange das Maß des Erforderlichen nicht überschritten wird.

Darüber hinaus kommen all diejenigen, die Steuervergünstigungen am Sozialstaatsprinzip messen wollen, nicht umhin, auch auf die Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes hinzuweisen.³⁰³ Eine getrennte Prüfung von Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG, ist jedoch durch das grundgesetzliche Nebeneinander von Gleichheits- und Sozialstaatsgebot nicht indiziert. Vielmehr bietet sich das Sozialstaatsprinzip wegen seiner normativen Verbindlichkeit sowohl als Differenzierungsziel als auch Differenzierungskriterium für eine an sich durch Art. 3 Abs. 1 GG untersagte Ungleichbehandlung an.³⁰⁴

Gegen das Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG als Prüfungsmaßstab sprechen gleichzeitig praktische Erwägungen: Anders als Art. 3 Abs. 1 GG enthält das Sozialstaatsprinzip eine Aussage, deren Auslegung und inhaltliche Konkretisierung große Schwierigkeiten bereitet. Dies nicht zuletzt deshalb, weil es neben verfassungsrechtlichem vor allem auch politisches Leitmotiv ist. Nur vorsichtig hat das BVerfG deshalb inhaltliche Akzente setzen können: Immer wieder hebt das Gericht in seinen Entscheidungen den Spielraum des Gesetzgebers zu eigener Gestaltung zwischen der Freiheit des Einzelnen und den Anforderungen der sozialstaatlichen Ordnung hervor; Ausformung finde das Sozialstaatsprinzip vor allem durch die einfachen Gesetze.³⁰⁵

Vorrangig sollte sich deshalb die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Steuervergünstigungen für die Erwerber von Betriebsvermögen an Art. 3 Abs. 1 GG orientieren.

³⁰² So auch Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 161.

³⁰³ Lang, in: Tipke/Lang, § 20 Rdnr. 76 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 345.

³⁰⁴ Erichsen, VerwArch. 71 (1980), S. 289, S. 293 f.; Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 3 Rdnr. 62; Kloepfer, Gleichheit als Verfassungsfrage, S. 36; Schoch, DVBl. 1988, S. 863, 869.

³⁰⁵ Vgl. BVerfGE 1, S. 97, S. 105; 5, S. 85, S. 198; 27, S. 253, S. 283; 59, S. 231, S. 262 f.; 93, S. 121, S. 163; 97, S. 169, S. 185.

C. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

Nachdem bereits festgestellt wurde, daß zumindest die verfassungsrechtliche Garantie von Eigentum und Erbrecht eine völlige oder nur teilweise Freistellung des Erwerbers von Betriebsvermögen nicht zwingend verlangt, soll nun also der Frage nachgegangen werden, ob sich eine solche Begünstigung umgekehrt sogar als gleichheits- und damit verfassungswidrig darstellt. Soweit sich die Entlastungsmaßnahmen dabei als mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar zeigen, können diese als Diskussionsgrundlage in einen Vorschlag zur künftigen Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung von Betriebsvermögen übernommen werden.

I. Inhalt und Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes als verfassungsrechtlichem Prüfungsmaßstab von Fiskalzwecknormen

Während Art. 134 WRV ausdrücklich festlegte, daß alle Bürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten beitragen, fehlt dem Bonner Grundgesetz eine solche Festlegung. Seinem in Art. 3 Abs. 1 GG niedergeschriebenem allgemeinen Gleichheitssatz lassen sich unmittelbar keine steuerrechtlichen Vorgaben entnehmen. Zunächst sollen deshalb die in Rechtsprechung und Lehre aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten grundlegenden allgemeinen und steuerrechtlichen Prinzipien erörtert werden, denen das Erbschaftsteuerrecht mit seinen umfangreichen Entlastungsmaßnahmen für die Erwerber von Betriebsvermögen gerecht werden muß.

1. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an Gesetze im Allgemeinen

Begonnen werden soll mit den Anforderungen, die Art. 3 Abs. 1 GG allgemein an Gesetze stellt.

a) Willkürverbot und „Neue Formel“

Das BVerfG entnimmt dem Gleichheitssatz die grundsätzliche Weisung, Gleiches gleich, Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln.³⁰⁶

Hinsichtlich der Anforderungen, die an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen zu stellen sind, differenziert es dabei nach deren Intensität.

³⁰⁶ BVerfGE 1, S. 14, S. 52; 3, S. 58, S. 135; 9, S. 237, S. 244; 18, S. 38, S. 46; 42, S. 64, S. 72; 49, S. 280, S. 283.

Im Anschluß an *Leibholz*³⁰⁷ und *Triepel*³⁰⁸ versteht das Gericht bei Ungleichbehandlungen nur geringer Intensität den allgemeinen Gleichheitssatz als **Willkürverbot** und beschränkt sich auf eine bloße Evidenzkontrolle: Das grundsätzlich weite gesetzgeberische Ermessen sei nur dann in einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Weise mißbraucht worden, wenn sich kein aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Ungleichbehandlung finden lasse.³⁰⁹

Bei Ungleichbehandlungen größerer Intensität versteht das BVerfG den allgemeinen Gleichheitssatz als Verbot der **Ungleichbehandlung ohne gewichtigen sachlichen Grund**.³¹⁰ Ähnlich einer Verhältnismäßigkeitsprüfung setzt diese sog. „neue Formel“ also die **Ungleichbehandlung** mit dem von ihr verfolgten Zweck in Beziehung, und akzeptiert sie nur, wenn der Grund für sie von solcher Art und solchem Gewicht ist, daß er die Ungleichbehandlung auch ihrem Ausmaß nach rechtfertigt.³¹¹

Der Erste Senat des BVerfG hat schließlich diese gegensätzlichen, aber immer wieder nebeneinander vertretenen Positionen dahingehend zusammengefaßt, daß sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber ergeben, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.³¹² Der unterschiedlichen Weite des gesetzgeberischen Ermessens entspreche eine **abgestufte Kontrolldichte** bei der verfassungsrechtlichen Prüfung.³¹³

Das Schrifttum hat sich weitestgehend dieser differenzierenden Rechtsprechung des BVerfG angeschlossen.³¹⁴

³⁰⁷ Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, S. 72 ff.

³⁰⁸ Triepel, Goldbilanzenverordnung und Vorzugsaktien, S. 29 ff.

³⁰⁹ BVerfGE 1, S. 14, S. 52; 3, S. 58, S. 135 f.; 14, S. 221, S. 238; 15, S. 167, S. 201; 19, S. 354, S. 367; 23, S. 12, S. 24 f.; 36, S. 102, S. 117; 38, S. 154, S. 166; 54, S. 11, S. 26; 61, S. 138, S. 147; 68, S. 237, S. 250; 83, S. 1, S. 23; 89, S. 132, S. 141.

³¹⁰ BVerfGE 55, S. 72, S. 88; 82, S. 126, S. 146; 84, S. 133, S. 157; 84, S. 197, 199; 84, S. 348, S. 359; 85, S. 191, S. 210; 85, S. 238, S. 244; 85, S. 360, S. 383; 87, S. 1, S. 36; 87, S. 1, S. 36; 87, S. 234, S. 255; 88, S. 5, S. 12; 95, S. 39, S. 45. Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser.

³¹¹ Herzog, in: Maunz/Dürig, Anh. Art. 3 Rdnr. 6.

³¹² BVerfGE 89, S. 15, S. 22; 91, S. 346, S. 362.

³¹³ BVerfGE 91, S. 346, S. 363; 95, S. 267, S. 317. Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser.

³¹⁴ Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 759 ff.; Herzog, in: Maunz/Dürig, Anh. Art. 3 Rdnr. 3 ff., 6 ff.; Hesse, in: FS Lerche, S. 121 ff.; Huster, JZ 1994, S. 541 f., Möstl, DSr 2003, S. 720, S. 722; Krugmann, JuS 1998, S. 7 ff.; Osterloh, in: Sachs, Art. 3 Rdnr. 8 ff.; 13 ff.; Rübner, in: BK, Art. 3 Rdnr. 16 ff., 25 ff.; Sachs, JuS 1997, S. 124, S. 130; Pieroth/Schlink, Rdnr. 438 ff.

Für eine ausnahmslose Verhältnismäßigkeitsprüfung: Kloepfer, Gleichheit als Verfassungsfrage, S. 62 ff.;

Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, S. 192 ff.

Für eine ausnahmslose Willkürprüfung: Dürig, in: Maunz/Dürig, Art. 3 Abs. 1 Rdnr. 303 ff.; Starck, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rdnr. 11, 17.

b) Anwendbarkeit des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG

Nach wie vor umstritten ist allerdings, ob eine Gleichheitsprüfung im Rahmen von Art. 3 GG tatsächlich eine den Freiheitsrechten entsprechende Verhältnismäßigkeitsprüfung umfassen kann.³¹⁵ Gegen eine solche Verhältnismäßigkeitsprüfung werden im Wesentlichen zwei Argumente angeführt:

Einerseits verlangt der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für den Eingriff in Freiheitsrechte eine Relation von Zweck und Mittel, bei der sich das eingesetzte Mittel relativ zum Zweck als geeignet, erforderlich und angemessen erweist. Bei den Gleichheitsrechten hingegen steht die Frage im Vordergrund, ob die gesetzliche Ungleichbehandlung in einem proportionalen Verhältnis zur realen Anders- bzw. Gleichartigkeit einer Personengruppe steht.³¹⁶ Eine klassische Zweck-Mittel-Relation scheint hier nicht möglich, weil das Differenzierungskriterium weder mit dem Mittel im Sinne des Übermaßverbots, noch das Differenzierungsziel mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck identisch ist; eine über die Ungleichbehandlung als solche hinausgehende, einer Zweck-Mittel-Relation zugängliche Zielsetzung könne es, aber müsse es nicht geben.³¹⁷ Wenn sie aber in der gesetzgeberischen Entscheidung unmittelbar zum Ausdruck kommt, sich aus der Entstehung des Gesetzes ergibt, oder sich sonst in irgendeiner Weise entwickeln läßt, muß die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht prinzipiell ausscheiden. Sie in diesen Fällen kategorisch abzulehnen, bedeutet den Verzicht auf rechtsstaatliche Kontrolle dort, wo die Ungleichbehandlung an sich nur Nebeneffekt ist und gerade deshalb ein besonderes Interesse an ihrer Überprüfung besteht. Insbesondere die hier zur Diskussion stehenden Steuervergünstigungen sind nicht Ausdruck einer prinzipiellen Begünstigungswürdigkeit des Betriebsvermögens gegenüber anderen Vermögensarten, sondern verfolgen, wie aus den Behaltensregelungen der §§ 13a Abs. 5 , 19a Abs. 5 ErbStG hervorgeht, vorrangig das wirtschaftspolitische Ziel, Unternehmenskontinuitäten zu ermöglichen. Warum es nicht möglich sein soll, die Privilegierung des Betriebsvermögens und damit die Benachteiligung anderer

³¹⁵ Eine ausführliche Darstellung des Streitstandes findet sich bei Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 125 ff., S. 164 ff.; ders., JZ 1994, S. 541 ff.

³¹⁶ Grundlegend: Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, S. 29 ff. Kirchhof, in: HdbStR V, § 124 Rdnr. 163; Müller, VVDStRL 47 (1989), S. 37, S. 41; Sachs, JuS 1997, S. 124, S. 129.

³¹⁷ Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 25; Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 771; Rüfner, in: BK, Art. 3 Rdnr. 95 f.

Vermögensarten gegen diese Zielsetzung abzuwägen, ist nicht nachvollziehbar. So stellen sich mögliche Entlastungsmaßnahmen auf den ersten Blick als ungeeignet und erst recht nicht als erforderlich dar, wenn von der Erbschaft- und Schenkungsteuer unter allen nur erdenklichen Umständen keine Gefahr für die Unternehmensfortführung ausgehen würde.³¹⁸ Jedenfalls dann, wenn der Staat mit der Ungleichbehandlung externe Zwecke verfolgt, ist eine Zweck-Mittel-Relation i.S.e. Verhältnismäßigkeitsprüfung bei den Gleichheitsrechten also möglich.³¹⁹

Einer Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes könnte ferner das im allgemeinen weite gesetzgeberische Ermessen entgegenstehen.³²⁰ Grundsätzlich hat der Gesetzgeber selbst zu entscheiden, welche Elemente der zu ordnenden Lebensverhältnisse für die Gleich- oder Ungleichbehandlung maßgeblich sind.³²¹ Dies erklärt sich aus der Einsicht, daß gesetzgeberische Regelungen und Gestaltungen – und damit letztlich Politik – ohne Ungleichbehandlungen noch weniger denkbar sind als ohne Freiheitsbeschränkungen.³²² Verfassungsrechtlich beanstandet werden kann deshalb nur die Überschreitung der äußersten Grenze dieses weiten gesetzgeberischen Ermessens; nicht entscheidend kann dagegen sein, ob der Gesetzgeber die jeweils gerechteste und zweckmäßigste Regelung getroffen hat.³²³ Eine konsequente und restriktive Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes wird in den meisten Fällen gesetzlicher Ungleichbehandlung hingegen zu einer erheblichen Einschränkung des gesetzgeberischen Ermessens, wenn nicht zu einer Ermessensreduzierung auf Null führen. Vor allem dann, wenn der Staat – wie z.B. bei den Erbschaftsteuervergünstigungen für Betriebsvermögen – mit der Ungleichbehandlung Förderungszwecke verfolgt, wird der Nachweis des Fehlens schonender Alternativen kaum gelingen, weil es in der Regel eine Fülle verschiedener Förderungsmöglichkeiten gibt.³²⁴ Nichtsdestotrotz entspricht eine abgestufte Kontrolldichte bei

³¹⁸ So auch Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 169.

³¹⁹ Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 165 ff. Im Ergebnis ebenso: Rübner, in: BK, Art. 3 Rdnr. 96; Sachs, JuS 1997, S. 124, S. 129.

³²⁰ Hesse, in: FS Lerche, S. 121, S. 139 f.; Katzenstein, Abweichende Meinung, BVerfGE 74, S. 28, S. 30; Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, S. 201 ff.; von Münch, Staatsrecht II, Rdnr. 572.

³²¹ Für den Bereich der Steuerpolitik: BVerfGE 6, S. 55, S. 81; 13, S. 181, S. 202 f.; 74, S. 182, S. 200; 93, S. 121, S. 136; 99, S. 88, S. 95. BVerfGE 71, S. 39, S. 53; 71, S. 255, S. 271; 78, S. 104, S. 121.

³²² Pieroth/Schlink, Rdnr. 444.

³²³ BVerfGE 55, S. 72, S. 90; 59, S. 287, S. 300; 64, S. 158, S. 168 f.; 66, S. 84, S. 95; 81, S. 108, S. 117.

³²⁴ Pieroth/Schlink, Rdnr. 442.

der Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes, die die Beachtung des Übermaßverbots nur dann verlangt, wenn das Maß an Ungleichbehandlung einen Grad größter Intensität erreicht, der unterschiedlichen Weite des gesetzgeberischen Ermessens. Denn die grundlegenden verfassungsrechtlichen Entscheidungen, die den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers begrenzen, bestimmen gleichzeitig über die Intensität der Ungleichbehandlung und damit den Umfang der verfassungsrechtlichen Kontrolle. Die Prüfungsdichte steigt, je mehr das gewählte Differenzierungskriterium der Ungleichbehandlung einem der nach Art. 3 Abs. 3 GG verbotenen Kriterien ähnelt, je weniger der Betroffene das Kriterium der Ungleichbehandlung beeinflussen kann und je mehr die Ungleichbehandlung den Gebrauch grundrechtlich geschützter Freiheiten erschwert.³²⁵

Mit den genannten Einschränkungen ist eine Verhältnismäßigkeitsprüfung also im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes möglich.

c) Gebotene Kontrolldichte für die Überprüfung der erbschaftsteuerlichen Entlastungsmaßnahmen des Betriebsvermögens

Um vor Art. 3 Abs. 1 GG Bestand zu haben, dürfen die Entlastungsmaßnahmen für die Erben von Betriebsvermögen nicht willkürlich gewährt werden. Ob darüber hinaus, eine intensivere Prüfung der einschlägigen Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes sowie des Bewertungsgesetzes erforderlich ist, die sogar eine Verhältnismäßigkeitsprüfung umfassen könnte, entscheidet sich nach den o.g. Kriterien.

Zunächst ist festzustellen, daß die Privilegierungstatbestände an keine der in Art. 3 Abs. 3 GG ausdrücklich verbotenen Differenzierungskriterien anknüpfen. Insoweit stellt Art. 3 Abs. 1 GG also keine erhöhten Anforderungen an ihre Rechtfertigung.

Eine ausführliche Prüfung des Gleichheitssatzes ist auch nicht deshalb geboten, weil es sich um eine Ungleichbehandlung auf dem Gebiet des Steuerrechts handelt und das BVerfG in diesem Bereich per se höhere Anforderungen an die Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber stellt.³²⁶ Dieser Eindruck täuscht und resultiert aus

³²⁵ BVerfGE 88, S. 87, S. 96; 91, S. 389, S. 401; 95, S. 267, S. 316 f. Jarass, NJW 1997, S. 2545, S. 2547 ff.; Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, S. 75; Pieroth/Schlink, Rdnr. 438; Maunz/Zippelius, Deutsches Staatsrecht, § 25 II 1; Sachs, JuS 1997, S. 124, S. 126 ff.

³²⁶ So aber Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 163 f.

der Bedeutung von Art. 3 Abs. 1 GG als praktisch wichtigster Schranke des Steuergesetzgebers. Daß das Steuerrecht dem Gericht besondere Gelegenheit bot, den allgemeinen Gleichheitssatz systematisch und detailliert zu entwickeln, ist also noch kein Anhaltspunkt für eine nach der Bedeutung des Regelungsgegenstandes variierende normative Bindungswirkung von Art. 3 Abs. 1 GG.³²⁷

Allerdings sind die Begünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG ausschließlich den Erben und Beschenkten vorbehalten, die Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Anteile an Kapitalgesellschaften erwerben. Denjenigen, die durch den Erwerb anderer Vermögensarten bereichert werden, bleiben diese steuerlichen Vergünstigungen verwehrt. Ebenso verhält es sich mit den günstigen Bewertungsregeln (Steuerbilanzwerte), die ausdrücklich nur für das Betriebsvermögen gelten. Die Art des erworbenen Vermögens, und damit das Differenzierungskriterium, kann der Erwerber jedoch nicht beeinflussen. Bestenfalls kann dies der Erblasser oder Schenker, und dies nur in beschränktem Maße bis zum Moment der Vermögensübertragung. Für die Erwerber anderer Vermögensarten sind die dem Betriebsvermögen vorbehaltenen Begünstigungen also unerreichbar. Unter diesem Gesichtspunkt sollte eine mögliche Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG daher eingehend geprüft werden.

Für eine intensive Prüfung von Art. 3 Abs. 1 GG spricht ebenfalls die Einschränkung der grundrechtlich verbürgten Eigentums- und Erbrechtsfreiheit. Dort, wo die Erbschaft- und Schenkungsteuer sich an einer festgelegten Aufkommensgröße orientiert, müssen Nichtbetriebsvermögenserwerber jede Entlastung des Betriebsvermögens mit zahlen.³²⁸ Stellen sich also die Entlastungen in ihrem Umfang als ungerechtfertigt dar, werden die Erwerber nicht begünstigter Vermögensarten über das Erforderliche hinaus belastet und damit in ihren Grundrechten auf Vermögensmehrung durch Erbschaft bzw. auf Bereicherung durch unentgeltliche Übertragung von Eigentum (s.o.) unverhältnismäßig eingeschränkt. Dieser enge Bezug zu den Freiheitsrechten legt ebenfalls eine ausführliche Prüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nahe.

³²⁷ BFHE 150, S. 22, S. 25; 151, S. 512, S. 521; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 65.

³²⁸ Meincke, § 13a Rdnr. 3; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 6.

Schließlich ist es der Umfang der steuerlichen Entlastungsmaßnahmen und damit das enorme Maß an Ungleichbehandlung, das eine detaillierte Gleichheitsprüfung notwendig macht. Geht man davon aus, daß Betriebsvermögen ohnehin mit durchschnittlich nur 58% (nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit 65%; land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit 10%) ihres Verkehrswertes bewertet werden,³²⁹ führt der Bewertungsabschlag von heute 35 v. H. zu einer Erfassung des Betriebsvermögens mit 38% (nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit 42%, land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit 7%), also nicht einmal mit der Hälfte des tatsächlichen Wertes. Zusätzliche Entlastung bringt der Freibetrag i.H.v. heute 225.000 Euro und die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG.

Überwiegend empfehlen die gewählten Kriterien also die intensive Prüfung eines möglichen Gleichheitsverstoßes einschließlich des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.

2. Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG an Steuergesetze

Der allgemeine Gleichheitssatz ist bereichsspezifisch anzuwenden.³³⁰ Präzisierung erfährt sein normativer Gehalt daher jeweils im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs.³³¹ Im folgenden dargestellt werden soll deshalb die spezifische Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes für das Steuerrecht.

a) Das Gebot der rechtlich und tatsächlich gleichmäßigen steuerlichen Belastung

Das BVerfG verbindet mit Art. 3 Abs. 1 GG vor allem die Forderung nach Steuergerechtigkeit.³³² Die Vorstellung von dem, was steuerlich gerecht ist, ist jedoch eine politische und keine juristische Entscheidung.³³³ Obwohl man also besser von **Besteuerungsgleichheit** spricht,³³⁴ bedeutet dieser Unterschied in der Wortwahl inhaltlich keine qualitative Veränderung. Denn maßgeblich wird das Prinzip der Steuergerechtigkeit durch seine einzelnen Aspekte geprägt. Hierzu gehört die

³²⁹ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 5, 30.

³³⁰ BVerfGE 75, S. 108, S. 157; 76, S. 256, S. 329; 78, S. 249, S. 287; 84, S. 239, S. 268; 93, S. 121, S. 134. Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 3 Rdnr. 50; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 64.

³³¹ BVerfGE 75, S. 108, S. 157.

³³² BVerfGE 6, S. 55, S. 70; 9, S. 3, S. 9; 13, S. 202, S. 298, 13, S. 331, S. 338; 23, S. 242, S. 253; 26, S. 302, S. 310; 29, S. 327, S. 335; 36, S. 321, S. 330; 43, S. 108, S. 118 f.; 47, S. 1, S. 29; 49, S. 343, S. 360; 50, S. 386, S. 391; 61, S. 319, S. 343; 65, S. 325, S. 354; 66, S. 214, S. 223; 67, S. 290, S. 297; 68, S. 143, S. 152; 68, S. 287, S. 310; 74, S. 182, S. 199 f.

³³³ Auch Arndt, NVwZ 1988, S. 787, S. 790, nennt den Begriff der Steuergerechtigkeit ‚ominös‘.

³³⁴ So BVerfGE 84, S. 239, S. 268.

Gleichheit im Belastungserfolg: Eine Steuer muß danach all diejenigen, bei denen der Steuertatbestand verwirklicht ist, rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belasten.³³⁵ Dabei kann sogar die rechtlich gleichmäßig belastende Steuernorm nichtig sein, wenn ihre gleichmäßige Durchsetzung strukturell nicht gewährleistet ist.³³⁶ Wenn demnach Abweichungen von der formellen Gleichheit aus Gründen der materiellen steuerlichen Gleichheit hinzunehmen sind, bedeutet dies in letzter Konsequenz, daß der allgemeine Gleichheitssatz in seiner Wirkung von sich selbst durchbrochen wird.

Maßgeblich stellt Art. 3 Abs. 1 GG also an das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Anforderung, alle Erben und Beschenkten gleichmäßig zu belasten.

b) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Herstellen läßt sich die Belastungsgleichheit durch eine **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**.³³⁷ Indiziert wird sie durch die Faktoren **Einkommen, Vermögen und Konsum**.³³⁸ Umgekehrt mindern bestimmte Belastungen, z.B. Unterhaltsverpflichtungen, die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.³³⁹ Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt darauf aufbauend, daß Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit steuerlich gleich behandelt werden (horizontale Steuergerechtigkeit) und Personen mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit steuerlich ungleich behandelt werden müssen (vertikale Steuergerechtigkeit).³⁴⁰

³³⁵ BVerfGE 84, S. 239, S. 268; 93, S. 121, S. 134; 93, S. 165, S. 172.

³³⁶ BVerfGE 84, S. 239 – 1. Leitsatz.

³³⁷ BVerfGE 6, S. 55, S. 67; 8, S. 51, S. 68 f.; 9, S. 237, S. 243; 13, S. 290, S. 297; 14, S. 34, S. 41; 27, S. 58, S. 64; 32, S. 333, S. 339; 35, S. 324, S. 335; 36, S. 66, S. 72; 43, S. 108, S. 118 ff.; 47, S. 1, S. 29; 55, S. 274, S. 302; 61, S. 319, S. 343 f.; 66, S. 214, S. 223; 68, S. 143; S. 152 f.; 82, S. 60, S. 86 f.; 89, S. 346, S. 352 f.; 93, S. 165, S. 172. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip; von Arnim, Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland, S. 152 f.; Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 357 ff.; Kirchhof, in: HdbStR IV, § 88 Rdnr. 114 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 81 ff.; Schuppert, in: FS Zeidler, S. 691, S. 711; Stern, Staatsrecht II, § 46 I 5 β; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.; Vogel, DStJG 12 (1989), S. 123, S. 141 ff.

Kritisch zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips Arndt, NVwZ 1988, S. 787, S. 790 f.; ders., in: FS Mühl, S. 17, S. 29 ff.; Kruse, StuW 1990, S. 322, S. 327.

³³⁸ Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 95; Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 90; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 721 f.; Rose, Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, S. 14; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 496 ff.; Trzaskalik, in: FS Tipke, S. 321, S. 322 ff.

A.A. Kirchhof, in: HdbStR IV, § 88 Rdnr. 120, der das Leistungsfähigkeitsprinzip bei den indirekten Steuern nur für beschränkt anwendbar hält.

³³⁹ BVerfGE 45, S. 104 ff., 61, S. 319 ff.; 67, S. 290 ff.

³⁴⁰ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 165 ff., S. 170 ff.

In ihren Grundzügen verfolgt auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip (s.o.). Insbesondere gilt dies für die Auswahl des Steuerobjekts, den Vermögenszugang durch Erbschaft oder Schenkung, und die vertikale Progression des Steuertarifs, der durch den Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bestimmt wird. Genauso wird die günstige Bewertung des Betriebsvermögens, deren Grund in der besonderen Sozialgebundenheit dieser Vermögensart liegen soll, mit einer verminderten Leistungsfähigkeit begründet (s.o.).

An anderen Stellen steht das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz dagegen in offenem Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip (s.o.). So läßt sich die horizontale Steuerprogression nach Verwandtschaftsgrad mit Leistungsfähigkeits-erwägungen nicht erklären. Andererseits finden Faktoren, die im Bereich der Einkommensteuer entscheidenden Einfluß auf die Leistungsfähigkeit haben sollen, im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht keine Berücksichtigung. Eine konsequente Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips stellt schließlich die Existenz eines eigenständigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts in Frage, weil sie im Ergebnis auf die Besteuerung von gespeicherten und bereits besteuerten Einkommen hinausläuft (s.o.).

Wenn jedoch die Entlastungsmaßnahmen für die Erwerber von Betriebsvermögen von vornherein nicht den Anspruch erheben, eine Gleichheit im Belastungserfolg herzustellen, können sie nicht mit Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip für unzulässig erklärt werden. Sie werfen vielmehr die Frage auf, ob es Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber erlaubt, vorhandene steuerliche Leistungsfähigkeit gezielt zu verschonen, um – seiner Meinung nach – übergeordnete Zwecke zu erreichen. Anerkannt ist, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip den Gleichheitssatz für das Steuerrecht bereichsspezifisch konkretisiert, nicht aber abschließend determiniert.³⁴¹ Dem Gesetzgeber steht es danach frei, nach Maßgabe hinreichend gewichtiger Gründe wirtschafts- und sozialpolitisch motivierte Lenkungs- und

³⁴¹ BVerfG DStR 2002, S. 443; Arndt, NVwZ 1988, S. 787, S. 791; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 723.

Verschonungstatbestände zu schaffen, die vom Ziel reiner Lastengerechtigkeit abweichen.³⁴²

aa) Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip aus Gründen des Allgemeinwohls

Als Abweichung vom verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedürfen steuerliche Begünstigungstatbestände jedoch der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung, die in diesem Fall der verfassungsimmanenten Schranke des Sozialstaatsprinzips, genauer des **Gemeinwohlprinzips**³⁴³ zu entnehmen sein könnte. Weil das Steuerrecht der Finanzierung von Gemeinlasten dient und jede Verteilung von Steuerlasten deshalb mit Gründen und Interessen des Allgemeinwohls erklärt werden können muß, steht es als Generalprinzip Steuerentlastungen entgegen, die lediglich im Interesse einzelner Bürger oder Gruppen liegen. Festgestellt wurde bereits, daß gerade bei den erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögenserwerber oft unreflektiert auf den Gemeinwohlnutzen dieser Maßnahmen hingewiesen wird. Eingehend gilt es sich deshalb der Frage zu widmen, unter welchen Voraussetzungen das Gemeinwohlargument tatsächlich überzeugen kann.

bb) Abwägung des Gemeinwohlnutzens der gleichen Steuerbelastung mit dem Gemeinwohlgewicht der gleichen Steuerbelastung

Vorschläge hierzu machen *Tipke*³⁴⁴ und *Huster*³⁴⁵: Für nicht ausreichend erachten es beide, wenn Steuervergünstigungen nur irgendeine wirtschaftliche, soziale oder sonstige nichtsteuerliche Erwägung sachlicher Art zugrunde liegt. Andernfalls würde die Begründung mit Belangen des Allgemeinwohls lediglich den Ausschluß schlichter Willkür erlauben. Die Steuervergünstigungen seien vielmehr nur dann gerechtfertigt, wenn sie zu einem größeren gesamtgesellschaftlichen Nutzen führe als pure Besteuerung nach dem Gleichheitssatz. Anders ausgedrückt verlangen beide Autoren **eine Abwägung der Zustände mit und ohne Steuervergünstigungen.**

³⁴² Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr.125; Leisner, ZEV 2003, S. 436, S. 439; Möstl, DStR 2003, S. 720, S. 723. Kritisch Kirchhof, DStR 2001, S. 913, S. 915; Mössner, DStZ 1990, S. 132 ff.; Rübner, in: BK, Art. 3 Rdnr. 199; Vogel, StuW 1977, S. 97 ff.

³⁴³ BVerfGE 93, S. 165, S. 175; Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 124 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 304 ff.

³⁴⁴ Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 345 ff.

³⁴⁵ Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 430 ff.

Gleichzeitig verweisen beide auf Schwierigkeiten dieses Ansatzes. *Tipke* zeigt auf, daß es **keine allgemeingültige Definition des Allgemeinwohls** gibt: Wirtschaftliche, soziale oder ökologische Aspekte mögen hier eine Rolle spielen. *Huster* weist zusätzlich auf das Kommensurabilitätsproblem hin: Es sei nicht unmöglich, aber in jedem Fall schwierig, hier einen operationalisierbaren gemeinsamen Maßstab zu finden, der eine Abwägung erst möglich macht.³⁴⁶ Außerdem habe jede Durchbrechung konkreter Gerechtigkeitsmaßstäbe zugunsten kollektiver Ziele ein grundsätzliches Problem. **Regelmäßig sei nicht sichergestellt, daß auch diejenigen von derartigen Maßnahmen ausreichend profitieren, die durch sie zunächst benachteiligt werden.** Es bestehe daher ständig die Gefahr, die Interessen des Einzelnen zugunsten des Gesamtnutzens zu vernachlässigen.³⁴⁷

cc) Einzelne inhaltliche Aspekte der Abwägung

Mithin muß die Abwägung von Steuervergünstigung und Gemeinwohl eine Einzelfallentscheidung bleiben. Wenngleich es also für sie keine allgemeingültigen Richtlinien geben kann, so dürften doch einzelne inhaltliche Aspekte immer wieder eine wichtige Rolle spielen:³⁴⁸

- ⇒ Entscheidende Bedeutung kommt der **Intensität der Ungleichbehandlung** zu. Um sie zu ermitteln, muß die **Anzahl der benachteiligten Normadressaten** und das **Ausmaß der Benachteiligung für den einzelnen** bestimmt werden.
- ⇒ Berücksichtigung finden muß hier ebenso, **in wie weit diejenigen, die durch die Ungleichbehandlung zunächst benachteiligt werden, später zumindest mittelbar von ihr profitieren.** Weil eine vollständige Kompensation in jedem Einzelfall jedoch nicht zu erwarten ist, muß zumindest eine gewisse Wahrscheinlichkeit für einen hinreichenden Ausgleich sprechen.
- ⇒ Ob und in welchem Ausmaß die Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein kann, hängt weiter von der **Bedeutung des korrespondierenden**

³⁴⁶ Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 447 f.

³⁴⁷ Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 456.

³⁴⁸ Vgl. zum Folgenden Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 459 ff.

Gleichheitsrechts ab. Daß die verschiedenen Gleichheitsrechte eine unterschiedliche Schutzwirkung haben können, zeigt sich beispielsweise durch eine Gegenüberstellung von Wahlgleichheit und der Besteuerungsgleichheit. Während die Gleichheit der Besteuerung Ausnahmen zuläßt, die wirtschafts- oder sozialpolitisch motiviert sind, können Abweichungen bei der Gleichheit der Wahl nur aus überragend wichtigen Gründen hingenommen werden.

- ⇒ Ein letzter Aspekt der Abwägung wurde schon zuvor angesprochen: Grundsätzlich verschärfen sich die Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes an die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung, wenn sie im **Schutzbereich eines Freiheitsrechts** stattfindet.
- ⇒ Daß dagegen auch **die Art der Ungleichbehandlung** von Bedeutung soll, kann nicht akzeptiert werden. Nicht nur „häufig“ ist die Bevorzugung des einen die Benachteiligung des anderen. Selbst dann, wenn die Begünstigung nicht unmittelbar zu Lasten der Nicht-Begünstigten ausgeglichen wird, sie also von diesen mitgetragen wird, stellt doch ihre Unerreichbarkeit stets eine Belastung dar.

dd) Bedeutung für die Prüfung der betriebsvermögensbezogenen Begünstigungstatbestände

Für die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen, die den Erwerbern von Betriebsvermögen vorbehalten sind, bedeutet dies nun folgendes:

Die günstige Bewertung des Betriebsvermögens, die sich grundsätzlich an den Steuerbilanzwerten bzw. an den ertragsteuerlichen Werten orientiert, soll die verminderte Leistungsfähigkeit von Betriebsvermögenserwerbern abbilden, die aus der im Vergleich zu anderen Vermögensarten gesteigerten Sozialpflichtigkeit resultiert. Ziel des Bewertungsverfahrens ist demnach die Gleichstellung mit anderen Vermögensarten, die einer geringeren Sozialbindung unterliegen. Die Bewertungsvorschriften müssen deshalb anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips überprüft werden. Soweit sich die stärkere Sozialbindung des Betriebsvermögens nicht bestätigt, könnten die bewertungsrechtlichen Begünstigungen durch das Gemeinwohlprinzip gerechtfertigt sein. Dies wirft aber die weiterführende Frage auf, ob Art. 3 Abs. 1 GG Differenzierungen schon auf der Bewertungsebene zuläßt.

Demgegenüber kann das Leistungsfähigkeitsprinzip für die übrigen erbschaftsteuerlichen Privilegierungstatbestände (Freibetrag, Bewertungsabschlag, Tarifbegrenzung, Stundung) nicht einziger Prüfungsmaßstab sein. Denn sie verfolgen das übergeordnete Ziel, Unternehmenskontinuitäten zu ermöglichen. Entspricht diese Zielsetzung dem Gemeinwohlprinzip, ist sie gegen die gesetzgeberische Entscheidung, den Erwerb von Betriebsvermögen nicht nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu besteuern und den sich daraus ergebenden Folgen für die Allgemeinheit, abzuwägen.

c) Gebot der Folgerichtigkeit

Der Gesetzgeber hat im Bereich der Steuerpolitik eine weitgehende Gestaltungsfreiheit (s.o.). Sie umfaßt im wesentlichen die eigentliche Erschließung einer Steuerquelle,³⁴⁹ d.h. die Bestimmung der Steuerart und die Festsetzung des Steuersatzes³⁵⁰. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muß der Gesetzgeber aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.³⁵¹ Der Gedanke der Folgerichtigkeit verlangt vor allem die konsequente Umsetzung des Belastungsgrundes in der Bemessungsgrundlage: Dort wo es nicht gelingt, den Steuergegenstand so zu verdeutlichen und zählbar zu machen, daß die Belastungsgleichheit gewährleistet ist, müsse sie in anderer Weise, insbesondere durch eine differenzierende Bemessung der Steuersätze hergestellt werden.³⁵² Wähle der Gesetzgeber hingegen einen für das gesamte Vermögen einheitlichen Steuersatz, müsse die Bemessungsgrundlage die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.³⁵³

Ausdrücklich verlangt also Art. 3 Abs. 1 GG von den Bewertungsvorschriften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, den Belastungsgrund, Vermögenszuwachs bzw. Bereicherung durch Erbschaft oder Schenkung, folgerichtig in die Bemessungsgrundlage umzusetzen. Ergebnis muß eine Bewertung sein, die den

³⁴⁹ BVerfGE 21, S. 54, S. 63; 81, S. 108, S. 117; 85, S. 238, S. 244. Gubelt, in von Münch/Kunig, Art. 3 Rdnr. 51; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 66; Starck, von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rdnr. 88 ff.

³⁵⁰ BVerfGE 27, S. 58, S. 66; 29, S. 327, S. 335; 84, S. 239, S. 271; 85, S. 238, S. 244. Gubelt, in von Münch/Kunig, Art. 3 Rdnr. 51; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 66.

³⁵¹ BVerfGE 84, S. 239, S. 268 ff.; 93, S. 121, S. 136; 93, S. 165, S. 172. Kirchhof, in: HdbStR IV, § 88 Rdnr. 113.

Kritisch Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 386 ff.; Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, S. 292 ff.

³⁵² BVerfGE 93, S. 121, S. 136.

³⁵³ BVerfGE 93, S. 121, S. 136.

Wert des Betriebsvermögens in Relation zu den übrigen Vermögensarten realitätsgerecht wiedergibt.

Ebenso kann der Gedanke der Systemkonsequenz für die übrigen Begünstigungsvorschriften des Erbschaftsteuergesetzes nutzbar gemacht werden: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer rechtfertigt sich – zumindest auch – durch ihre Umverteilungswirkung, weil sie der Ansammlung übergroßer Vermögensmassen entgegenwirken soll (s.o.). Die zur Diskussion stehenden Privilegierungstatbestände, die allesamt den Zusammenhalt des Produktivvermögens ermöglichen sollen, stehen in ihrer Zielsetzung also der ursprünglichen Belastungsentscheidung des Steuergebers diametral entgegen. Auch unter dem Aspekt mangelnder Systemkonsequenz könnte die erbschaftsteuerliche Sonderbehandlung des Betriebsvermögens deshalb an Art. 3 Abs. 1 GG scheitern.

d) Zulässigkeit von Pauschalierungen und Typisierungen

Daneben ist trotz erkennbarer Ungerechtigkeiten in Einzelfällen eine sachgerechte Typisierung oder Pauschalierung zugunsten der Transparenz und der Praktikabilität von Steuergesetzen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.³⁵⁴

Soweit sich also die Übernahme von Steuerbilanzwerten bzw. ertragsteuerlichen Werten als Pauschalisierung oder Typisierung darstellt, könnte sie sich als verfassungsmäßig erweisen. Vor allem spielt diese Überlegung eine Rolle für kleine Unternehmen, die einen nicht unerheblichen Teil der erbschaftsteuerlich relevanten Fälle ausmachen, und die nur in begrenztem Maße stille Reserven bilden können.

e) Grundsatz der Wettbewerbsneutralität von Steuern

Das Gebot der Wettbewerbsneutralität von Steuern verlangt, daß die relative Wettbewerbsposition der Unternehmen durch die Besteuerung nicht verändert wird.³⁵⁵ Wenn das BVerfG gleichzeitig den weitreichenden Gestaltungsspielraum des Steuergebers betont, und insbesondere wirtschaftslenkende Steuern für zulässig erachtet,³⁵⁶ kann das Gebot der Wettbewerbsneutralität nicht ohne

³⁵⁴ BVerfGE 9, S. 3, S. 13; 31, S. 119, S. 130 f.; 84, S. 348, S. 359 f.; 96, S. 1, S. 6 f. BVerwG DVBl. 1982, S. 76; BVerwG NVwZ 1998, S. 178, S. 179. Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 245 ff.; Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 3 Rdnr. 51; Martini, Art. 3 Abs. 1 GG als Prinzip absoluter Rechtsgleichheit, S. 281 ff.; Rübner, in: BK, Art. 3 Rdnr. 205.

³⁵⁵ BVerfGE 36, S. 321, S. 334; 43, S. 58, S. 70. Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung, S. 23 f.

³⁵⁶ BVerfGE 85, S. 238, S. 244.

Vorbehalt gelten.³⁵⁷ Deshalb können aus Perspektive von Art. 3 Abs. 1 GG Einschränkungen der Wettbewerbsfreiheit durch eine wirtschaftslenkende Besteuerung v.a. wegen des Gemeinwohlprinzips und unter Berücksichtigung der Art. 2 Abs. 1; 14; 12 GG gerechtfertigt sein.³⁵⁸

Von einer wettbewerbsneutralen Besteuerung kann also aufgrund der selben Prinzipien abgewichen werden, die auch Einschränkungen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit rechtfertigen können. In dieser Hinsicht ergeben sich aus dem Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung keine neuen Aspekte für die Prüfung der erbschaftsteuerlichen Privilegierungstatbestände anhand von Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Rechtfertigung durch Belange des Allgemeinwohls bedürften die diskutierten Begünstigungsvorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes allerdings dann nicht, wenn die Erbschaftsteuer selbst zu Wettbewerbsverzerrungen führt, weil durch ihre Erhebung „mittelständische Unternehmen“ gegenüber anderen Marktteilnehmern benachteiligt werden. Hier stellt das Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung also die Frage, ob die Erbschaftsteuer die Wettbewerbsposition kleiner und mittlerer Unternehmen schwächt.

II. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung

Nach allem muß am Anfang der Untersuchung die Frage nach der verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung des Betriebsvermögens stehen, auf die die besonderen Bewertungsvorschriften (§12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95 ff. BewG) und die speziell den Betriebsvermögenserwerbern vorbehaltenen Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (§§ 13a, 19a, 28 ErbStG) hindeuten.

³⁵⁷ Gegen ein allgemeines Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung: Osterloh, in: Sachs, Art. 3 Rdnr. 144.

³⁵⁸ BVerfGE 4, S. 7, S. 17 f.; 13, S. 331, S. 345 f.; 19, S. 101, S. 114 f.; 21, S. 12, S. 27; 21, S. 160, S. 169; 43, S. 58, S. 70 f.; 85, S. 238, S. 244. Arndt, ZRP 1996, S. 176, S. 178 ff.; Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, S. 38; Heun, in: Dreier, Art. 3 Rdnr. 68.

1. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung bei der Bewertung des Betriebsvermögens

Wenn die Gleichheit im Belastungserfolg maßgeblich von der konsequenten Umsetzung des Belastungsgrundes in der Bemessungsgrundlage abhängt, und ein einheitlicher Steuersatz Differenzen im Bewertungsergebnis unverändert auf die Steuerlast projiziert, stellt sich die Frage nach einer Ungleichbehandlung des Betriebsvermögens zunächst für das Bewertungsrecht.

a) Vergleich zur Bewertung anderer Vermögensarten

Die Antwort darauf, ob und in wie weit sie besteht, setzt den Vergleich zur Bewertung anderer Vermögensarten voraus. Weil für das „Nicht-Betriebsvermögen“ keineswegs ein homogener Bewertungsmaßstab existiert, hängt das Ergebnis, insbesondere was das Maß und die Rechtfertigung einer möglichen Begünstigung anbelangt, vom **Bezugspunkt des Vergleichs** (tertium comparationis) ab. Verglichen werden könnte die Bewertung des Betriebsvermögen zum einen mit der Bewertung des **übrigen Vermögens**, das nach § 12 Abs. 1 ErbStG mit dem gemeinen Wert angesetzt wird, und zum anderen mit dem **übrigen Produktivvermögen**, vor allem also mit den Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach § 12 Abs. 1, 2 ErbStG i.V.m § 11 BewG bewertet werden. Ob der Vergleich zur Bedarfsbewertung des Immobilienvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu aussagekräftigen Ergebnissen führt, muß wegen der Verschiedenartigkeit der Bewertungsverfahren von Beginn an bezweifelt werden.

aa) Tertium comparationis: „Vermögen, das der Regelbewertung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG unterliegt“

In seinem Vorlagebeschluß vergleicht der BFH die verschiedenen Bewertungsverfahren mit der Bewertung des übrigen Vermögens, das gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 9 ff. BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist (s.o.). Nach § 9 Abs. 2, 3 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bis auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen. Mit anderen Worten findet das übrige Vermögen bei der Ermittlung der

erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bereicherung mit seinem **Marktwert** Berücksichtigung.³⁵⁹

(1) Ursache der Bewertungsunterschiede

Demgegenüber wird bei der Bewertung des Betriebsvermögens darauf verzichtet, eine mögliche Veräußerung zu unterstellen. Vielmehr ordnet § 12 Abs. 5 ErbStG eine Bewertung des Betriebsvermögens nach §§ 95 ff. BewG an. Dies bewirkt eine **Bestands-** (§ 95 BewG) und **Bewertungsidentität** (§ 109 BewG) mit der Steuerbilanz, von der lediglich die Betriebsgrundstücke ausgenommen sind, deren Bewertung und Zugehörigkeit zum Gewerbebetrieb sich nach §§ 145 ff., 99 BewG richtet.³⁶⁰ Wenn die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens abweichend vom allgemeinen Grundsatz der Gesamtbewertung (§ 2 Abs. 1 BewG) einzeln zu bewerten sind und hierfür die Steuerbilanz- bzw. die Bedarfswerte anzusetzen sind, bestätigt dies die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers gegen ein Ertragswert- und für ein **Substanzwertverfahren**.³⁶¹

Den hierin regelmäßig enthaltenen Entlastungseffekt ordnet der BFH zutreffend als in der Fachliteratur für unbestritten und vom Gesetzgeber gewollt ein.³⁶² Er resultiert vorrangig aus dem **Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip** des § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, das zur Entstehung sog. **stiller Reserven** führt, sowie den diversen im Einkommensteuergesetz vorgesehenen **Abschreibungsmöglichkeiten**, die den tatsächlichen Wertverzehr des Anlagevermögens nur unzulänglich abbilden.

Zusätzliches Entlastungspotential birgt die Möglichkeit, von den ohnehin schon unterbewerteten Aktivansätzen, Betriebsschulden mit ihrem Nennwert abzuziehen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 103 BewG).

³⁵⁹ Lang, in Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 105 bezeichnet die Bewertung des ruhenden Vermögens als einen permanenten Quell der Ungleichbehandlung: Die Besteuerung ruhender Sachwerte sei a priori als ungleiche Bemessung steuerlicher Leistungsfähigkeit angelegt, weil erst **die tatsächliche Realisation** des Wertes am Markt, der sich bis zur Veräußerung nur aus **latenten Wertfaktoren** zusammensetzt, den ermittelten Sachwert bestätigt.

³⁶⁰ Der BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 600, erkennt, daß die Übernahme der Bedarfswerte für die Betriebsgrundstücke – gegenüber dem Ansatz des gemeinen Wertes – eine zusätzliche Begünstigung bedeutet. So auch Meincke, § 13a Rdnr. 3.

³⁶¹ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 3 Rdnr. 37. Demgegenüber räumt der Gesetzgeber in der Begründung zum JStG 1997 selbst ein, daß das **Ertragswertverfahren** an sich das geeignetere Verfahren zur Bewertung des Betriebsvermögens sei; um die Bewertung zu vereinfachen und das Betriebsvermögen zu begünstigen, entschied man sich jedoch für die Übernahme der Steuerbilanzwerte, vgl. BT-Drucks. 13/4839 S. 64.

³⁶² BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 600 m.w.N.

Wenn deshalb bei der Bewertung des Betriebsvermögens durchschnittlich nur 58 v.H. des Verkehrswertes erreicht werden,³⁶³ darf dies nicht darüber hinweg täuschen, daß die Entlastungswirkung zufällig eintritt und insbesondere von der Möglichkeit abhängt, mit umfangreichen stillen Reserven behaftetes Anlagevermögen zu bilden. In wenigen Einzelfällen kann die Übernahme der Steuerbilanzwerte, jedoch auch nachteilige Wirkung haben, wenn der Verkehrswert des Betriebsvermögens unter dessen Steuerwert liegt.³⁶⁴

Die Differenz von Steuerbilanzwert und Marktwert ist also nicht konstant gleich groß. Sie ist um so größer, je eher es sich um einen anlageintensiven Betrieb oder ein Unternehmen mit großem Rückstellungspotential handelt.³⁶⁵ Wegen diverser Bilanzierungswahlrechte profitieren vor allem auch ertragsstarke Unternehmen.³⁶⁶ Oft ist die im Vergleich zum Marktwert eintretende Begünstigungswirkung also dort besonders groß, wo das Bedürfnis nach Entlastung relativ klein ist, weil die Erbschaft- oder Schenkungsteuer eher aus den laufenden Erträgen der Unternehmung gezahlt werden kann. Dies gilt freilich nur mit der Einschränkung, daß die Steuer – jedenfalls nicht unmittelbar – den Betrieb belastet.

Auch in anderen europäischen Ländern, wie Österreich, Finnland, Irland und teilweise auch Norwegen, erfährt das Betriebs- bzw. Produktivvermögen gegenüber anderen Vermögensarten eine Privilegierung, die bereits auf der Bewertungsebene beginnt.³⁶⁷

(2) Aufteilung des Steuerwertes bei Personengesellschaften

Wenn der nach §§ 95 ff. BewG ermittelte Wert des Betriebsvermögens mit dem tatsächlichen Wert des Unternehmens also wenig bis gar nichts zu tun hat, kann die vor allem bei Personengesellschaften notwendige Aufteilung des Wertes auf verstorbene oder verschenkende Gesellschafter ebenso wenig zu überzeugenden Ergebnissen führen. Auch mit der durch das JStG 1997 neu in das Bewertungsgesetz eingefügten Regelung des § 97 Abs. 1a konnte der

³⁶³ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 5.

³⁶⁴ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 3 Rdnr. 2. Zur Möglichkeit, in diesen Fällen den niedrigen Verkehrswert nachzuweisen: Thouet/Thouet, UVR 1998, S. 307 ff.

³⁶⁵ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 600 m.w.N.

³⁶⁶ BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 600 m.w.N.

³⁶⁷ Vgl. die nationalen Berichte zum jährlichen Treffen der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Maastricht im Jahr 2000 unter <http://www.eatlp.org>.

Steuergesetzgeber diesen Vorwurf nicht entkräften.³⁶⁸ Auf die Unzulänglichkeiten dieser Aufteilungsmethode wird von verschiedener Seite hingewiesen.³⁶⁹

Weil unterschiedliche Wertfindungsmethoden keine unterschiedlichen Quotierungsmaßstäbe rechtfertigen können, müßte die Aufteilung des Gesamtsteuerwerts des Gesellschaftsvermögens auf die einzelnen Gesellschafter an sich im Verhältnis ihrer Beteiligungen am realen Unternehmenswert erfolgen.³⁷⁰ Für den Unternehmenswertanteil eines Gesellschafters bestimmend ist einerseits sein Anteil am bilanziellen Eigenkapital der Personengesellschaft, wie er durch sein Kapitalkonto ausgewiesen wird. Weil jedoch in den bilanziellen Wertansätzen regelmäßig stille Reserven enthalten sind, sind Kapital- und Unternehmenswertanteil nicht identisch. Hinzukommt deshalb der Anteil an den stillen Reserven, die als noch nicht realisierte Gewinne dem Gewinnverteilungsschlüssel des Gesellschaftsvertrags entsprechend auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen sind, wenn hierzu keine anderweitige ausdrückliche Regelung vorgesehen ist.

Demgegenüber verzichtet das in § 97 Abs. 1a BewG normierte Aufteilungsverfahren auf eine Orientierung an den tatsächlichen Unternehmenswertanteilen. Der Steuerwert des Mitunternehmeranteils ist danach durch Addition zweier Vorabzurechnungen und eines Wertanteils zu ermitteln. Die Vorabzurechnungen erfolgen gem. § 97 Abs.1a Nr. 1, 2 BewG und betreffen das Sonderbetriebsvermögen und die Schulden des betroffenen Gesellschafters sowie sein um den Kapitalausweis in den Sonderbilanzen bereinigtes Kapitalkonto. Nachdem der Wert des Betriebsvermögens um die vorweg zugerechneten Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, um die Gesellschafterschulden und um die vorweg zugerechneten bereinigten Kapitalkonten gekürzt wurde, ist ein eventuell verbleibender Unterschiedsbetrag zur Summe der Vorabzurechnungen nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen.

³⁶⁸ § 97 Abs. 1a BewG i.d.F. des Art. 1 Nr. 11 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBI. I 1996, S. 2049, S. 2050.

³⁶⁹ Gebel, DStR 1997, S. 801, S. 803 ff.; Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 71 ff.; Killinger, DStR 1998, S. 710 f.; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 3 Rdnr. 12.

³⁷⁰ BFH BStBl. II 1994, S. 88. Gebel, DStR 1997, S. 801, S. 802 f.

Daß mit Hilfe dieser Methode der ohnehin schon wenig aussagekräftige Steuerwert des Betriebsvermögens nur unter zusätzlichen Verzerrungen auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden kann, hat verschiedene Ursachen.

Wie bei der Ermittlung des Steuerwertes des Betriebsvermögens selbst, bleiben die stillen Reserven auch bei dessen Aufteilung gem. § 97 Abs. 1a BewG unberücksichtigt. Dieser Einsicht steht die anteilige Zurechnung des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG nicht entgegen. Die verlängerte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die erbschaftsteuerliche Vermögensaufstellung läßt einen Unterschiedsbetrag zu den Vorabzurechnungen, die im wesentlichen durch die Kapitalkonten des betroffenen Gesellschafters bestimmt werden, nur dort entstehen, wo die Bestands- und Bewertungsidentität ausnahmsweise durchbrochen ist.³⁷¹ Wenn demnach die Aufteilung des Steuerwertes im wesentlichen nach Kapitalanteilen erfolgt, darf die korrigierende Wirkung des zuzurechnenden Unterschiedsbetrags nicht überschätzt werden. Ganz im Gegenteil: Indem andere Gesellschafter ihr variables Kapitalkonto erhöhen oder der Schenker sein Konto durch Entnahmen verringert (was er wegen § 13a ErbStG nicht tun wird), läßt sich der Wert eines Anteils am Betriebsvermögen zusätzlich verringern.³⁷² Grundsätzlich bedeutet die Regelung des § 97 Abs. 1a BewG also eine Begünstigung der Gesellschafter, deren Kapitalkonto ein im Vergleich zu ihrem tatsächlichen Unternehmenswertanteil geringen Eigenkapitalanteil ausweist.³⁷³ Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Gewinnverteilungsschlüssel nicht den Eigenkapitalanteilen entspricht.³⁷⁴

Zu weiteren Verzerrungen in der Aufteilung des Steuerwertes führen die gem. R 116 Abs. 2 S. 1 ErbStR zu berücksichtigenden Ergänzungsbilanzen, über die doch wieder die in ihnen aufgedeckten stillen Reserven ins Spiel kommen.³⁷⁵ Besonders problematisch erscheint es in diesem Zusammenhang, wenn Mehrwerte in den Ergänzungsbilanzen auch in so weit dem Betriebsvermögensanteil des betreffenden Gesellschafters zugerechnet werden, als sie den Steuerwert des Betriebsvermögens nicht erhöhen.³⁷⁶ Auf diese Weise kann das Aufteilungsergebnis zum Vorteil wie zum

³⁷¹ Gebel, DStR 1997, S. 801, S. 803.

³⁷² Moench, StbJb 1997/98, S. 363, S. 366.

³⁷³ Gebel, DStR 1997, S. 801, S. 804.

³⁷⁴ Gebel, DStR 1997, S. 801, S. 804; Killinger, DStR 1998, S. 710.

³⁷⁵ Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 71 ff.

³⁷⁶ Killinger, DStR 1998, S. 710 f.

Nachteil des Erwerbers stark verfälscht werden; Ergänzungsbilanzen können deshalb mit in mögliche Gestaltungsüberlegungen einbezogen werden.³⁷⁷

bb) Tertium comparationis „Bewertung des übrigen unternehmerisch gebundenen Vermögens“

Die Argumente, die für eine erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens vorgebracht werden, sind vornehmlich auf den Vergleich zum übrigen Vermögen zugeschnitten. Mit der Sozialgebundenheit, dem Schutz von Produktivität und Arbeitsplätzen etc. läßt sich möglicherweise die Begünstigung des Betriebsvermögens gegenüber dem übrigen Vermögen, insbesondere dem Kapitalvermögen, erklären, nicht jedoch die erbschaftsteuerliche Entlastung gegenüber anderem unternehmerisch gebundenen Vermögen. Mithin ist auch der Frage nachzugehen, ob und in wie weit Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften unterschiedlich bewertet werden.

Für die Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen differenziert das Bewertungsgesetz danach, ob die Gesellschaften börsennotiert sind oder nicht:

(1) Bewertung börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften

Gem. § 11 Abs. 1 S. 1 BewG werden Wertpapiere, die am Bewertungsstichtag an einer deutschen Börse zum amtlichen Handel zugelassen sind, mit dem niedrigsten am Stichtag für sie im amtlichen Handel notierten Kurs angesetzt. Der nach § 11 Abs. 1 BewG ermittelte Wert erfüllt damit gleichzeitig die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 BewG, wenn der Börsenkurs der tatsächlichen Geschäftslage entspricht.³⁷⁸ Über den Wert eines Unternehmens entscheidet danach dessen Marktkapitalisierung.

Jedenfalls für die großen Publikumsgesellschaften scheint dieser Ansatz eine sachgerechte Regelung. Ob dies auch für kleinere Gesellschaften der Fall ist, bei denen sich durch den Tod des Hauptgesellschafters die Ertragserwartungen entscheidend mindern können, wird bezweifelt.³⁷⁹ Abschläge, wie sie in diesen Fällen das Bewertungsverfahren für nicht notierte Kapitalgesellschaften vorsieht, kennt § 11 Abs. 1 BewG jedenfalls nicht. Der Erbe bzw. das Unternehmen hat es jedoch

³⁷⁷ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 3 Rdnr. 14.

³⁷⁸ Tess, in: Rössler/Troll, § 11 Rdnr. 11.

³⁷⁹ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 4 Rdnr. 34a.

selbst in der Hand hat, den Markt möglichst schnell, also noch am Todes- und Bewertungsstichtag oder – falls absehbar – in dessen Vorfeld, zu informieren und so entscheidend Einfluß auf den Kurs der Aktie zu nehmen. M.E. liefert die Börse deshalb auch für kleinere Gesellschaften vertretbare Unternehmenswerte; Abweichungen hat das Unternehmen oder der Erbe selbst zu verantworten.

(2) Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften

Anders verhält es sich bei der Bewertung von Kapitalgesellschaften, deren Anteile nicht auf dem Kurszettel einer deutschen Börse aufgeführt sind. Zwar nennt das Gesetz in diesen Fällen ebenfalls den gemeinen Wert als Maßstab, doch nur bei einer der beiden Alternativen, die das Bewertungsgesetz an dieser Stelle vorschlägt, erscheint es realistisch, daß der Verkehrswert erreicht wird.

(a) Ableitung aus stichtagsnahen Verkäufen

Gem. § 11 Abs. 2 S. 2 1. HS BewG kann der Wert ihrer Anteile aus stichtagsnahen Verkäufen, also aus Verkäufen, die innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr getätigt wurden, abgeleitet werden. Gem. § 11 Abs. 3 BewG ist der aus den Verkäufen abgeleitete Wert ggf. um einen Paketzuschlag zu korrigieren. Die Ableitung aus den Erlösen von Anteilsverkäufen ist eine Parallele zum Ansatz des Kurswertes gem. § 11 Abs. 1 S. 1 BewG und entspricht in so weit dem in § 9 Abs. 2 BewG niedergeschriebenen Gebot zur Ermittlung des gemeinen Wertes als Veräußerungswert.³⁸⁰

Die erheblichen Nachteile die dem Erwerber von Kapitalgesellschaftsanteilen durch diesen Teil der Vorschrift entstehen können werden oft vernachlässigt; Die beratenden Berufe konzentrieren sich vornehmlich darauf, wie sich das Bewertungsergebnis beeinflussen läßt, wenn der Wert der Anteile nach § 11 Abs. 2 S. 2 zu schätzen ist.³⁸¹ Daß bei der Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften keine Gestaltungen helfen kann, wenn zuvor Anteile verkauft wurden, und damit für die Bewertung ein relativ aktueller Verkehrswert maßgeblich ist, wird übersehen. Insbesondere dann, wenn der Erwerb solcher Anteile im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge statt findet – sich also zeitlich planen

³⁸⁰ Piltz, Die steuerliche Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile, S. 15.

³⁸¹ Vgl. Horschitz, in: Horschitz/Groß/Schnur, Rdnr. 2035, 2036 ff.; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 300 ff., 315.

läßt – sollte der allererste Ratschlag lauten, keine Gesellschaftsanteile im Anschluß an einen früheren Verkauf zu übertragen.³⁸²

(b) Schätzung unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten

Dort, wo dies nicht möglich ist, soll der gemeine Wert der Gesellschaft **unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten** geschätzt werden, § 11 Abs. 2 S. 2 BewG.

Diese Schätzung des gemeinen Wertes ist das in der Praxis vorherrschende Verfahren zur Bewertung von Kapitalgesellschaften, weil die Zahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung die der börsennotierten Kapitalgesellschaften um ein Vielfaches übersteigt und der Wert der GmbH-Geschäftsanteile vergleichsweise selten aus Verkäufen abgeleitet werden kann.³⁸³

(aa) Stuttgarter Verfahren

Die Anweisung des Steuergesetzgebers hat die Finanzverwaltung durch das sog. **Stuttgarter Verfahren** konkretisiert. Diese zunächst für die Vermögensteuer entwickelte Bewertungsmethode wurde für die Erbschaftsteuer übernommen. Nach dem die Vermögensteuer nicht mehr erhoben wird, findet sich heute eine Beschreibung des Verfahrens in R 96 bis 108 ErbStR.

Konzeptionell handelt es sich bei dem Stuttgarter Verfahren um eine **Übergewinnmethode**³⁸⁴, bei der der gemeine Wert der Kapitalgesellschaftsanteile, durch den Vergleich zu einer alternativen Geldanlage mit überschaubarer Laufzeit (5 Jahre) und fester Verzinsung (9 v. H.) ermittelt wird. Ein gedachter Erwerber wird nur dann einen über den bloßen Vermögenswert (V) des Anteils hinausgehenden Kaufpreis (W) zahlen, wenn die Erträge (E) des Anteils die Zinsen der Alternativanlage übersteigen (R 100 ErbStR).³⁸⁵

³⁸² Götzenberger, Optimale Vermögensübertragung, S. 79.

³⁸³ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 4 Rdnr. 5.

³⁸⁴ Hübner, ZEV 1998, S. 83, S. 84; Lindberg, in: Kreuziger/Lindberg/Schaffner/Friebel, § 11 Rdnr. 36; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 4 Rdnr. 6; Moxter, DB 1976, S. 1585, S. 1589; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 305; Rid, in: Gürsching/Stenger, § 11 Rdnr. 165.

³⁸⁵ Vgl. dazu auch Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 78 ff.

Für die Berechnung des gemeinen Wertes des Kapitalgesellschaftsanteils, ausgedrückt in einem Vomhundertsatz, ergibt sich damit folgende Formel:

$$W = V + 5 \times (E - 0,09 W)$$

Oder

$$W = 68 \text{ v. H.} \times (V + 5 E)$$

Der gemeine Wert des Kapitalgesellschaftsanteils stellt sich damit als 68 v. H. der Summe von Vermögenswert und dem Fünffachen des Ertragshundertsatzes dar.

Dabei gibt der **Vermögenswert** (V) das Verhältnis des zum Bewertungsstichtag ermittelten Vermögens der Gesellschaft zu deren Nennkapital an (R 98 ErbStR). Gem. § 12 Abs. 2 S. 2 ErbStG gelten die allgemeinen Regeln zur Bewertung des Betriebsvermögens auch bei der Bestimmung des Umfang und des Wertes des Kapitalgesellschaftsvermögens. Ebenso wie bei der Bedarfsbewertung des Betriebsvermögens orientiert sich der Vermögenswert deshalb an den Steuerbilanzwerten.

Der **Ertragshundertsatz** (E) berechnet sich nach dem gewichteten Durchschnittsertrag der letzten drei Jahre bezogen auf das Nennkapital der Gesellschaft (R 99 ErbStR). Um eine möglichst stichtagsnahe Bewertung zu erreichen, werden dafür die Betriebsergebnisse der drei dem Erwerb vorhergehenden Geschäftsjahre mit den Faktoren 3, 2, und 1 vervielfacht und die Summe anschließend durch 6 geteilt.

Vorher sind die Betriebsergebnisse um die Körperschaftsteuer zu mindern, weil sich seit Einführung der Definitivbesteuerung die Körperschaftsteuer für den Gesellschafter unmittelbar einkommensmindernd auswirkt.

Sollte sich aus den gewichteten Betriebsergebnissen ein negativer Durchschnittsertrag ergeben, ist der Ertragshundertsatz auf 0 v. H. begrenzt, weil eine unwiderlegbare Vermutung dafür sprechen soll, daß das Unternehmen ein Ende der Verlustphase erwartet, wenn es trotz Verlusten den Betrieb fortführt.

Kennzeichnend für das Stuttgarter Verfahren ist daneben das Bemühen um ein Höchstmaß an Einzelfallgerechtigkeit. So bestehen Sonderregelungen für die Bewertung von Anteilen mit fehlendem Einfluß auf die Geschäftsführung (R 101 ErbStR), für Neugründungen (R 102 ErbStR), bei Beteiligungsbesitz (R 103 ErbStR), bei ungleichen Rechten und bei Eigenanteilen (R 106, 107 ErbStR) sowie bei Anteilen an Organ-, Liquidations- und Komplementärgesellschaften und an gemeinnützigen Kapitalgesellschaften (R 104, 105, 108 ErbStR).

Dadurch wird das Stuttgarter Verfahren auf der anderen Seite zu einer relativ ‚gestaltungsanfälligen‘ Bewertungsmethode.³⁸⁶ So kann durch eine angepaßte Bilanz- und Ausschüttungspolitik der Gesellschaft der Anteilswert gemindert werden.³⁸⁷ Besonderen Anreiz für Gestaltungen bietet ferner der in R 100 Abs. 3 ErbStR vorgesehene Renditeabschlag, der gestaffelt von 3 v. H. bis zu 30 v. H. gewährt wird, wenn die Rendite, hier als das Verhältnis von Ertragshundertsatz zum Vermögenswert verstanden, unter einer Grenze von 4,5 v. H. sinkt. Weil sich die Ertragswertkomponente nicht nur auf das betriebsnotwendige Vermögen bezieht, erscheint die Aufstockung des gewillkürten Betriebsvermögens nicht nur aus Perspektive von § 13a ErbStG als lohnenswerter Schritt zur Reduzierung der Erbschaftsteuerlast. Durch ein solches Vorgehen läßt sich die Rendite so weit senken, daß es zum Renditeabschlag kommt, von dem wiederum das aufgestockte Betriebsvermögen insgesamt profitiert.³⁸⁸

(bb) Berechnungsbeispiel

Zur Veranschaulichung ein Berechnungsbeispiel:³⁸⁹

E erbt im Jahre 04 eine GmbH-Beteiligung mit einem Nennwert von 100.000 Euro. Die Gesellschaft hat ein Stammkapital von 500.000 Euro. Das nach § 12 Abs. 2 S. 2, Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95 ff. BewG ermittelte Vermögen der GmbH beläuft sich auf 632.000 Euro. Die um die Körperschaftsteuer geminderten Betriebsergebnisse der abgelaufenen Wirtschaftsjahre 03, 02 und 01 wurden mit 60.000 Euro, 90.000 Euro und 120.000 Euro angegeben.

³⁸⁶ Vgl. Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 4 Rdnr. 16; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 315 f.

³⁸⁷ Rödder, DStR 1994, S. 238 f.

³⁸⁸ Hübner, ZEV 1998, S. 83, S. 85.

³⁸⁹ Beispiel nach Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 4 Rdnr. 12, 16, 17, 18.

Nach dem Stuttgarter Verfahren berechnet sich der gemeine Wert des von E erworbenen wie folgt:

$$V = 632.000 \text{ Euro} \div 500.000 \text{ Euro}$$

$$V = 126,4 \text{ v. H.}$$

$$E = (3 \times 60.000 \text{ Euro} + 2 \times 90.000 \text{ Euro} + 1 \times 120.000 \text{ Euro}) \div 6 \div 500.000 \text{ Euro}$$

$$E = 16 \text{ v. H.}$$

$$W = 68 \text{ v. H.} \times (V + 5 \times E)$$

$$W = 68 \text{ v. H.} \times (126,4 \text{ v. H.} + 5 \times 16 \text{ v. H.})$$

$$W = 140 \text{ v. H.}$$

Die Beteiligung des E hätte einen nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten gemeinen Wert von $100.000 \text{ Euro} \times 140 \text{ v. H.}$, also 140.000 Euro .

(cc) Ausmaß der Begünstigung des Betriebsvermögen gegenüber anderem unternehmerisch gebundenem Vermögen

Die unterschiedlichen Bewertungsmethoden, die im Bereich des unternehmerisch gebundenen Vermögens je nach Rechtsform oder doch nur zufallsabhängig zum Einsatz kommen (Stichwort: stichtagsnahe Verkäufe), belegen, daß der Steuer-gesetzgeber das Begünstigungsziel seiner Entlastungsmaßnahmen nicht einheitlich als „Schutz der Unternehmen“ formuliert haben kann.

Die günstige Bewertung des Betriebsvermögens zeigt sich also nicht nur im Vergleich zum übrigen Vermögen, das mit dem gemeinen Wert angesetzt wird, sondern auch im Vergleich mit dem Teil des unternehmerisch gebundenen Vermögens, das in Kapitalgesellschaften zusammengefaßt ist. Dort, wo für die Anteile dieser Gesellschaften ein Marktwert festgestellt wird, sei es als Börsenkurs oder Verkaufspreis, ist der Bewertungsvorteil, den das Betriebsvermögen gegenüber dem übrigen Produktivvermögen genießt, unübersehbar.

Weniger groß ist der Abstand zu den Bewertungsergebnissen, die bei der Schätzung des Anteilswertes im Stuttgarter Verfahren erreicht werden. Sie liegen hier durchschnittlich bei rund 65 v. H. des Verkehrswertes und damit durchschnittlich um

gut 7 v. H. höher als bei der Bewertung des Betriebsvermögens.³⁹⁰ Diese Differenz resultiert aus der Berücksichtigung der Ertragssituation des Unternehmens im Anteilswert. Sie bedeutet im Durchschnitt aller Bewertungsfälle, nicht aber in jedem Einzelfall, eine Benachteiligung der nichtnotierten Kapitalgesellschaftsanteile gegenüber dem Betriebsvermögen.

Daß die erwartete Ungleichbehandlung trotz der zusätzlichen Ertragskomponente nicht intensiver ausfällt, ist auf die Wahl der Ausgangsparameter zurückzuführen.³⁹¹

Der Ansatz der Vermögenssubstanz mit den Steuerbilanzwerten führt zwar zu einem Gleichklang mit der Bewertung des Betriebsvermögens, bedeutet aber im Rahmen des Stuttgarter Verfahrens einen Systembruch. Denn der Vergleich mit einer alternativen Kapitalanlage hinkt so lange, wie die stillen Reserven, die bei einem gedachten Erwerbsvorgang den Preis der Anteile maßgeblich beeinflussen, nicht in das investierte Kapital eingehen.³⁹² Gleiches gilt für den Grundsatz der Bestandsidentität, der für die Anteile an Kapitalgesellschaften wie für das Betriebsvermögen Anwendung findet. Nicht bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter beeinflussen im einen wie im anderen Fall den Marktwert, werden jedoch bei der Ermittlung des investierten Kapitals ausgeschlossen.³⁹³ Besondere Bedeutung für das Bewertungsergebnis kommt daneben der Ertragskomponente zu, die im Stuttgarter Verfahren relativ schwach ausgeprägt ist.³⁹⁴ In der Betriebswirtschaftslehre ist hingegen im wesentlichen unbestritten, daß dem Ertragswert als dem Barwert aller zukünftigen Erfolge bei der Unternehmensbewertung entscheidende Bedeutung zukommt.³⁹⁵ Ihr geringer Einfluß auf das Bewertungsergebnis resultiert aus der – im Vergleich zum niedrigen Zinsniveau – hohen Vergleichsrendite, deren nicht unerheblicher Risikozuschlag die alternative Kapitalanlage unverhältnismäßig attraktiv erscheinen läßt.³⁹⁶ Zu einer Verstärkung der Ertragskomponente hätte demgegenüber die Verlängerung des Investitionszeitraums auf mehr als 5 Jahre

³⁹⁰ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 5.

³⁹¹ Kritisch zum Stuttgarter Verfahren insgesamt: Bierle, Die steuerliche Anteilsbewertung, S. 185 ff.; Piltz, Die Steuerliche Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile, S. 15 ff.; Rid, in: Gürsching/Stenger, § 11 Rdnr. 177 ff.

³⁹² Bierle, Die steuerliche Anteilsbewertung, S. 224; Hübner, ZEV 1998, S. 83, S. 85; Piltz, Die steuerliche Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile, S. 34 f.

³⁹³ Hübner, ZEV 1998, S. 83, S. 85.

³⁹⁴ Hübner, ZEV 1998, S. 83, S. 85; Moxter, DB 1976, S. 1585, S. 1587.

³⁹⁵ Bierle, Die steuerliche Anteilsbewertung, S. 243 ff.; Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, S. 87 ff.; Kruschwitz/Löffler, DB 1998, S. 1041 ff.; Lindberg, in: Kreuziger/Lindberg/Schaffner/Friebe, § 11 Rdnr. 36; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 304; Rid, in: Gürsching/Stenger, § 11 Rdnr. 177 ff.

³⁹⁶ Vgl. Christoffel, GmbHR 1993, S. 205, S. 206 f.

bewirkt, von der jedoch bei der Konzeption der Erbschaftsteuer-Richtlinien abgesehen wurde.³⁹⁷

cc) Fehlende Vergleichsmöglichkeit zur Bedarfsbewertung von Immobilien und zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Unklar ist, ob auch der Vergleich zur Bewertung des Immobilien- sowie des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu aussagekräftigen Ergebnissen über die Bewertungsrechtliche Privilegierung des Betriebsvermögens führt.

(1) Vergleich zur Bewertung des Immobilienvermögens

Bei der Bewertung von Immobilien wird im wesentlichen zwischen unbebauten (§ 145 BewG) und bebauten (§ 146 ff. BewG) Grundstücken unterschieden.

Gem. § 145 Abs. 3 S. 1 BewG bestimmt sich der Wert eines unbebauten Grundstücks nach seiner Fläche und den um 20 v. H. reduzierten Bodenrichtwerten. Diese werden von den Gutachterausschüssen, die nach Maßgabe des Baugesetzbuchs bei Landkreisen oder kreisfreien Städten eingerichtet sind, aus der von ihnen geführten Kaufpreissammlung abgeleitet (§§ 193, 196 BauGB; das Gesetzeszitat in § 145 Abs. 3 BewG ist überholt). In dieser Sammlung werden im Falle der Veräußerung eines Grundstücks der Kaufpreis und wesentliche Merkmale des Grundstücks erfaßt. Bodenrichtwerte sind durchschnittliche Lagewerte, die sich für ein Gebiet mit im Wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen je Quadratmeter unbebauter oder bebauter Grundstücksfläche ergeben. In bebauten Gebieten sind Bodenrichtwerte mit dem Wert zu ermitteln, der sich bei unbebautem Boden ergäbe. Die Gutachterausschüsse haben zum Ende eines Kalenderjahrs für das Gemeindegebiet eine Bodenrichtwertkarte zu erstellen, in der die Bodenrichtwerte für die einzelnen Bodenrichtwertzonen auszuweisen sind.

Für die Bewertung bebauter Grundstücke sieht § 146 BewG ein Ertragswertverfahren vor, das den Wert der Immobilie als das 12,5-Fache der durchschnittlich erzielbaren Jahresnettokaltmiete definiert. Dabei markiert der nach § 145 Abs. 3 BewG für das unbebaute Grundstück ermittelte Wert eine Grenze, die nicht unterschritten werden darf, § 146 Abs. 6 BewG.

³⁹⁷ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 8.

Die Frage nach einer Ungleichbehandlung von Betriebs- und Immobilienvermögen läßt sich damit grundsätzlich positiv beantworten. Sie als Bevorzugung oder Benachteiligung einer Vermögensart zu qualifizieren fällt jedoch deswegen schwer, weil die verschiedenen Bewertungsverfahren wegen ihrer augenscheinlich unterschiedlichen Zielsetzung und Vorgehensweise kaum vergleichbar sind. Einziger, wenngleich wenig aussagekräftiger Vergleichsmaßstab ist das durchschnittlich erreichte Verkehrswertniveau:

Die Bewertung unbebauter Grundstücke mit 80 v. H. des Bodenrichtwerts wird als ein praktikables und vergleichsweise scharfes Bewertungsverfahren angesehen.³⁹⁸

Da die Bodenrichtwerte erfahrungsgemäß um 10 bis 20 v. H. unter dem Verkehrswert liegen,³⁹⁹ ist die Angabe plausibel, daß im Durchschnitt ein Verkehrswertniveau von ca. 70 v. H. erreicht wird.⁴⁰⁰

Beim Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke werden durchschnittlich rund 50 v. H. des Verkehrswertes erreicht. Diese Zahl irritiert allerdings weniger als die erschreckende Streubreite der Bewertungsergebnisse, die mit ihr verbunden ist.⁴⁰¹

Das Betriebsvermögen, bei dessen Bewertung durchschnittlich 58 v. H. des tatsächlichen Verkehrswertes erreicht werden, wird gegenüber dem Immobilienvermögen also teilweise bevorzugt und auch benachteiligt. Eine darüber hinausgehende systematische Analyse der Bewertungsunterschiede ist nicht möglich.

Die Bewertungsverfahren für Betriebs- und Grundvermögen weisen weder methodisch noch bezogen auf das Bewertungsergebnis Gemeinsamkeiten auf. Der Gesetzgeber hat sich lediglich insoweit bemüht, einen gewissen Gleichklang zwischen ihnen herzustellen, als Betriebsgrundstücke wie Grundvermögen bewertet werden, § 99 Abs. 3 BewG. Wenngleich dadurch die Möglichkeit entfällt, Betriebsgrundstücke mit den Anschaffungskosten in Ansatz zu bringen, ist die Überführung von Grundstücken in das (gewillkürte) Betriebsvermögen wegen der Entlastungen gem. §§ 13a, 19a ErbStG nach wie vor eine steuerlich attraktive Gestaltungsmöglichkeit. Gleichzeitig zeigte sich der Steuergesetzgeber wankelmütig, als er mit § 147 BewG eine Regelung für bewertungsrechtliche

³⁹⁸ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 1 Rdnr. 26, 31.

³⁹⁹ Höll, in Moench/Höll, § 145 Rdnr. 16.

⁴⁰⁰ BR-Drucks. 229/01 vom 22. März 2001: „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze“, S. 14. Christoffel, in: Gürsching/Stenger, § 145 Rdnr. 8; Halaczinsky, in: Rössler/Troll, § 145 BewG Anm. 3; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 1 Rdnr. 31.

⁴⁰¹ So Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 2 Rdnr. 7a.

Sonderfälle einführt, die zwar nicht als spezielle Vorschrift für die Bewertung von Betriebsgrundstücken mißverstanden werden darf, dennoch auf die Bewertung typischer Fabrikationsgrundstücke zugeschnitten ist, vgl. § 147 Abs. 1 S. 2 BewG. Für den Steuerpflichtigen besteht der Vorteil dieser Regelung darin, daß die Gebäude gem. § 147 Abs. 2 S. 2 BewG mit ihren Steuerbilanzwerten angesetzt werden und er auf diese Weise vom Alter des Gebäudes genauso wie von Abschreibungen, Sonderabschreibungen oder sonstigen Minderungen, die dem Erblasser oder Schenker vor dem Übergang möglich waren, profitiert.⁴⁰²

Dieses Vorgehen wird in der Fachliteratur als Verzicht auf ein sachgerechtes Bewertungsverfahren begriffen. Die Bewertungsergebnisse entsprächen dem Zufallsprinzip.⁴⁰³

(2) Vergleich zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Ähnlich schwierig fällt der Vergleich zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, für dessen Bewertung ebenfalls die Übernahme der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlicher Werte denkbar gewesen wäre.

Gem. § 144 BewG bildet der Betriebswert, der Wert der Betriebswohnungen und der Wert des Wohnteils zusammen den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert. Gem. § 143 Abs. 1 BewG wird der Wert der Betriebswohnungen und des Wohnteils entsprechend den Vorschriften für Wohngrundstücke (§§ 146 bis 150 BewG) bewertet. Der Betriebswert setzt sich hingegen aus den in § 142 Abs. 2 BewG genannten 24 standardisierten Ertragswerten zusammen.

Das Bewertungsverfahren für land- und forstwirtschaftliches Vermögen führt zu einer durchschnittlichen Werterfassung mit rund 10 v. H. des Verkehrswertes.⁴⁰⁴ Es ist deshalb davon auszugehen, daß das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bewertungsrechtlich regelmäßig gegenüber dem Betriebsvermögen begünstigt ist.

b) Ungleichbehandlung im eigentlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Neben der günstigen Bewertung sind mit dem Erwerb von Betriebsvermögen die folgenden erbschaftsteuerlichen Vorteile verbunden:

⁴⁰² Moench, in: Moench/Kein-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 1 Rdnr. 84. A.A. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, § 147 Rdnr. 2a.

⁴⁰³ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 1 Rdnr. 83.

⁴⁰⁴ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 30.

aa) Stundung, § 28 ErbStG

Obschon die Vorschrift des § 28 ErbStG auf ältere Vorbilder zurückgeht (§ 63 ErbStG 1919, § 40 ErbStG 1922, § 37 ErbStG 1925), bedeutete die Einführung eines **Rechtsanspruchs auf Stundung** beim Erwerb von Betriebs- und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen durch das ErbStG 1974 eine Neuerung.⁴⁰⁵ Gegenüber dem ursprünglichen Wortlaut hat die Norm in ihrer aktuell geltenden Fassung allerdings zwei wesentliche Veränderungen erfahren: Einerseits wurde die höchstmögliche Stundungsdauer im JStG 1996⁴⁰⁶ von sieben auf zehn Jahre verlängert, andererseits spricht die Vorschrift seit dem StÄndG 1992 die Verpflichtung aus, im Falle des Erwerbs von Todes wegen die Stundung zinslos zu gewähren.⁴⁰⁷ Damit wurde die zunächst umstrittene Frage, ob der Stundungsanspruch auch bei Schenkungen unter Lebenden besteht, durch den Gesetzgeber positiv geklärt.

In der Fachliteratur herrscht weitestgehend Einigkeit darüber, daß § 28 ErbStG – entgegen den §§ 13a, 19a ErbStG – kaum praktische Bedeutung hat.⁴⁰⁸ Auch im Vorlagebeschluß des BFH findet die Norm nur am Rande Beachtung. Beides kann als deutlicher Hinweis auf eine möglicherweise nur geringe Begünstigungswirkung, die von § 28 ErbStG ausgeht, verstanden werden. Gleichzeitig erklärt dies, warum die Vorschrift in der aktuellen Diskussion immer wieder angesprochen wird, wenn es um Vorschläge zur Verbesserung der Situation mittelständischer Unternehmen im Erbfall geht. So sehen die Erbschaftsteuerkonzepte der verschiedenen politischen Parteien eine massive Ausdehnung der Stundungsmöglichkeiten bis hin zum Erlaß der Steuer vor.⁴⁰⁹ Führt man sich vor Augen, daß § 28 ErbStG die ursprünglich einzige Vorschrift des ErbStG 1974 war, die explizit auf eine Begünstigung des Betriebsvermögens abzielte, erscheint es gerechtfertigt, die Diskussion um die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens mit dieser Vorschrift zu beginnen.

⁴⁰⁵ Handzik, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Rdnr. 211; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 1; Meincke, § 28 Rdnr. 1.

⁴⁰⁶ § 28 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 24 Nr. 3 JStG 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250, S. 1404.

⁴⁰⁷ § 28 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 16 Nr. 5 StÄndG 1992 vom 25.2.1992, BGBl. I 1992, S. 297, S. 323.

⁴⁰⁸ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 1; Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 4; Meincke, § 28 Rdnr. 1.

⁴⁰⁹ Vgl. Fn. 35.

Der Rechtsanspruch auf Stundung der Erbschaftsteuer, wie ihn § 28 ErbStG normiert, stellt nach verbreiteter Meinung eine Begünstigung des Betriebsvermögens und auch des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens dar, die kaum zu rechtfertigen ist.⁴¹⁰ Verantwortlich für den Charakter als Privilegierungstatbestand sind im wesentlichen zwei Elemente der Vorschrift:

In der Rechtsfolge enthält § 28 ErbStG einen **gebunden Anspruch auf (zinslose) Stundung** der Erbschaftsteuer. Gegenüber § 222 AO, der für alle Steuerarten allgemein die Voraussetzungen einer Stundung normiert, bietet die Vorschrift des Erbschaftsteuergesetzes demnach den Vorteil, daß bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen der Zahlungsaufschub in jedem Fall zu gewähren ist, die Entscheidung hierüber also dem Ermessen der Finanzverwaltung entzogen ist. Keinen Vorteil bietet § 28 ErbStG insofern, als die Entscheidungen über den Zeitraum der Stundung („bis zu zehn Jahren“) als auch über die Modalitäten möglicher Ratenzahlungen nach wie vor Ermessensentscheidungen bleiben.

Des weiteren verzichtet die erbschaftsteuerliche Stundungsvorschrift darauf, die Gewährung der Stundung im Regelfall mit einer **Sicherheitsleistung** zu verbinden, wie dies in § 222 S. 2 AO vorgesehen ist. Die h.L. geht deshalb davon aus, daß eine Sicherheitsleistung im Falle des § 28 ErbStG nicht verlangt werden kann.⁴¹¹ Demgegenüber will die Finanzverwaltung nur im Regelfall die Erhebung einer Sicherheitsleistung ausschließen, R 86 Abs. 3 ErbStR.

Das exakte **Maß an Entlastung**, das § 28 ErbStG bewirkt, ist umstritten. Die zinslose Stundung reduziere die Erbschaftsteuerlast um fast die Hälfte⁴¹² oder mehr⁴¹³. Nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen hingegen liege der nach § 12 Abs. 3 BewG für den konkreten Fall ermittelte Wert der für 10 Jahre gestundeten Forderung um 41,5 v. H. unter ihrem ursprünglichen Wert.⁴¹⁴

Weiterhin verdankt § 28 ErbStG seinen Charakter als Privilegierungstatbestand der Tatsache, daß sich seine Anwendbarkeit auf die Fälle des **Erwerbs von Betriebsvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen beschränkt**.

⁴¹⁰ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 1 ff.; Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 3; Meincke, § 28 Rdnr. 1 f.

⁴¹¹ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 7; Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 3; Meincke, § 28 Rdnr. 2.

⁴¹² Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 4.

⁴¹³ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 9.

⁴¹⁴ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 99 f.

Anders als bei §§ 13a, 19a ErbStG wird der Erwerb von Anteilen an Familienkapitalgesellschaften also nicht begünstigt. Dies sei mit der Intention der Vorschrift nicht zu vereinbaren.⁴¹⁵ Ferner verstoße die Regelung gegen das Gebot der gerechten Lastenverteilung.⁴¹⁶ Besonderes Ungemach weckt dabei vor allem die Einbeziehung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, weil bei dieser Vermögensart der symbolische Charakter der Erbschaftbesteuerung es so gut wie unmöglich mache, § 28 ErbStG zur Anwendung zu bringen.⁴¹⁷

Nach § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG besteht der Anspruch auf Stundung der Erbschaftsteuer allerdings nur, „**soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist**“. Eine Stundung läßt sich demnach – jedenfalls über § 28 ErbStG – nur dann erreichen, wenn Mittel des Betriebs zur Zahlung der Steuer eingesetzt werden müssen. Vor allem dann, wenn ohne die Stundung der Erbschaftsteuer die Liquidation des Unternehmens droht, werden also die Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG gegeben sein. Genauso wird sich der Antrag auf Stundung durch die Gefahr einer wesentlichen Betriebseinschränkung oder einer Umgründung des Unternehmens durch Aufnahme eines Teilhabers substantiieren lassen.⁴¹⁸ Während einerseits § 28 ErbStG als verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigender Begünstigungstatbestand abgelehnt und seine ersatzlose Streichung als einzig „ehrlicher“ Ausweg dargestellt wird,⁴¹⁹ werden andererseits die Hürden, die die Vorschrift aufstellt als zu hoch und für potentielle Stundungsberechtigte als Ärgernis empfunden.⁴²⁰ Insbesondere wegen des niedrigen Bewertungsniveaus beim Betriebsvermögen sei das Erreichen der Stundungsvoraussetzungen fast unmöglich geworden.⁴²¹

Die privilegierende Wirkung des § 28 ErbStG relativiert sich durch die vorgenannte Bedingung. Die verfassungsrechtlichen Bedenken, die letztlich deswegen bestehen, weil nur der Erwerb einzelner Vermögensarten zur möglichen Stundung führt, können

⁴¹⁵ Meincke, § 28 Rdnr. 1; Sosnitzer, UVR 1992, S. 342, S. 347.

⁴¹⁶ Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 4; Meincke, § 28 Rdnr. 1.

⁴¹⁷ Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 4; Meincke, § 28 Rdnr. 1.

⁴¹⁸ Meincke, § 28 Rdnr. 6.

⁴¹⁹ Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 7.

⁴²⁰ Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 1.

⁴²¹ Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 4.

zwar nicht ausgeräumt werden. Die Gefährdung der Unternehmensfortführung, wie sie § 28 ErbStG als Bedingung für eine Stundung normiert, zeigt aber die Intention der Vorschrift auf: Vermieden werden soll eine konfiskatorische Wirkung der Besteuerung, wie sie im Ergebnis Art. 14 GG verbietet. Jedenfalls in so weit verdient die restriktive Handhabung, die § 28 ErbStG durch seinen Wortlaut nahe legt, Zustimmung.

bb) Freibetrag und Bewertungsabschlag, § 13a ErbStG

Auf der Grenze zwischen Bewertungsvergünstigung und Steuerbefreiung begegnet dem Steuerpflichtigen § 13a ErbStG, dessen schwierige systematische Einordnung auf dem Nebeneinander von Freibetrag und Bewertungsabschlag beruht.⁴²² Hingegen unbestritten ist die von ihm ausgehende privilegierende Wirkung, die aus den vorgesehenen Entlastungsmaßnahmen einerseits und aus der auf das Produktivvermögen beschränkten Anwendbarkeit andererseits resultiert.

Der nach § 13a Abs. 1 ErbStG zu gewährende **Freibetrag** variierte über die Jahre hinweg sowohl in seiner Höhe als auch in seinen Voraussetzungen. In der ursprünglichen, durch das StandOG eingeführten Fassung (zum damaligen Zeitpunkt noch als § 13 Abs. 2a ErbStG) betrug er 500.000 DM.⁴²³ Das JStG 1996⁴²⁴ und das JStG 1997⁴²⁵ ließen die Höhe des Freibetrags unberührt. Die Währungsumstellung im StEuglG⁴²⁶ führte dann zu einer geringfügigen Erhöhung um 354,06 Euro auf dann 256.000 Euro. In Folge des Vorlagebeschlusses des BFH reduzierte der Gesetzgeber den Betrag auf nunmehr 225.000 Euro.⁴²⁷ Gesetzgeberischen Veränderungen unterlag daneben auch der durch den Freibetrag begünstigte Personenkreis. Bei den Erwerben von Todes wegen konnten von ihm zunächst nur Erben profitieren. Diese Beschränkung wurde im JStG 1997 aufgehoben.⁴²⁸ Bei den Erwerben durch Schenkung unter Lebenden gelangte der Freibetrag anfangs nur dann zum Abzug, wenn begünstigtes Vermögen im Wege der vorweggenommen Erbfolge den Besitzer wechselte. Auf die zunehmend restriktivere Rechtsprechung

⁴²² Meincke, Rdnr. 1.

⁴²³ § 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. de Art. 13 Nr. 2b) StandOG vom 13.9.1993, BGBl. I 1993, S. 1569, S. 1590.

⁴²⁴ § 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. des Art. 24 Nr. 2b) JStG 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250, S. 1404.

⁴²⁵ § 13a Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049, S. 2057.

⁴²⁶ § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 19 Nr. 3a) StEuglG vom 19.12.2000, BGBl. 2000, S. 1790, S. 1802.

⁴²⁷ § 13 a Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 13 Nr. 1a) Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3076, S. 3086.

⁴²⁸ § 13 a Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049, S. 2057.

des BFH reagierte der Steuergesetzgeber mit dem StÄndG 2001⁴²⁹ und ersetzte den Begriff „Erwerb im Wege vorweggenommener Erbfolge“ durch den Begriff „Erwerb durch Schenkung unter Lebenden“.

Der Bewertungsabschlag wurde durch das JStG 1996 eingeführt und sollte zunächst 25 v. H. betragen.⁴³⁰ Das mit seinem erbschaftsteuerlichen Teil rückwirkend zum 1. 1. 1996 in Kraft getretene JStG 1997, das einen Wertabschlag in Höhe von 40 v. H. vorsah, kassierte jedoch diese Regelung, bevor sie zur Anwendung gelangen konnte.⁴³¹ Genau wie den Freibetrag reduzierte der Steuergesetzgeber als Reaktion auf den Vorlagebeschuß des BFH auch den Bewertungsabschlag auf nunmehr 35 v. H.⁴³²

Anders als der Freibetrag bewirkt der **Bewertungsabschlag** keine gleichmäßige, d.h. betragsmäßig konstante, Entlastung. Vielmehr steigt die mit ihm verbundene Entlastungswirkung je größer das übergehende Produktivvermögen ist. Grundsätzlich ist deshalb beim Erwerb kleinerer Betriebe oder Gesellschaftsanteile der Freibetrag, beim Erwerb größerer Vermögen der verminderte Wertansatz von größerem wirtschaftlichem Gewicht.⁴³³ Es stellt sich damit nicht nur die Frage, ob der Bewertungsabschlag der Höhe nach gerechtfertigt sein kann, sondern auch, ob es sich grundsätzlich um das richtige Instrument zur Entlastung von Betriebsvermögenserwerbern handelt. Denn die Begünstigungswirkung, die von ihm ausgeht, ist in den Fällen am stärksten, in denen auch die erbschaftsteuerlich relevante Bereicherung (jedenfalls bezogen auf das Produktivvermögen) am größten und damit das Bedürfnis nach Entlastung an sich am kleinsten ist.

Daneben können die am Vermögensübergang Beteiligten die mit § 13a Abs. 2 ErbStG verbundene Entlastungswirkung durch eine entsprechende Gestaltung selbst beeinflussen. Einerseits betrifft dies den Umfang des Erwerbs: Weil sowohl notwendiges als auch gewillkürtes Betriebsvermögen begünstigt wird, erscheint es stets ratsam, vor dem Übergang des Vermögens, Privatvermögen in das

⁴²⁹ § 13a Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 16 Nr. 1 StÄndG 2001 vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3794, S. 3810.

⁴³⁰ § 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. des Art. 24 Nr. 2b) JStG 1996 vom 11.10.1995, BGBl. I 1995, S. 1250, S. 1404.

⁴³¹ § 13 a Abs. 2 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049, S. 2057.

⁴³² § 13 a Abs. 2 ErbStG i.d.F. des Art. 13 Nr. 1b) Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3076, S. 3086.

⁴³³ Meincke, § 13a Rdnr. 4.

Betriebsvermögen zu verschieben.⁴³⁴ Andererseits wird der Bewertungsabschlag vom Reinvermögen abgezogen und führt deshalb zu einer Kürzung der Aktiv-, aber auch der Passivansätze. Der ungekürzte Abzug betrieblicher Verbindlichkeiten kann erreicht werden, indem sie vor dem Erbfall oder der Schenkung in das Privatvermögen verlagert werden.⁴³⁵ Ein ähnlicher Effekt tritt bei Berücksichtigung des Betriebsvermögensfreibetrags auf: Der verminderte Wertansatz, der erst nach Abzug des Freibetrags Berücksichtigung findet, führt letztlich auch zu einer Kürzung des Freibetragsanteils. Umgekehrt erhöht sich die Wirkung des Bewertungsabschlags, wenn der Freibetrag beispielsweise deswegen nicht berücksichtigt werden konnte, weil er innerhalb der 10-jährigen Sperrfrist schon zuvor in Anspruch genommen wurde.⁴³⁶

In den Fällen, in denen § 13a ErbStG den Erwerb von Betriebsvermögen steuerlich entlasten soll, muß, um die von ihm ausgehende Begünstigungswirkung vollständig zu umschreiben, auf § 10 Abs. 6 S. 4, 5 ErbStG hingewiesen werden: Während beim Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften Schulden und Lasten, die mit diesem Vermögen in Zusammenhang stehen, im Verhältnis der mit § 13a ErbStG verbundenen Entlastung gekürzt werden, bleibt der **vollständige Schuldenabzug** beim Erwerb von Betriebsvermögen trotz Begünstigung durch § 13a ErbStG erhalten. Anders als beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und den Anteilen an Familienkapitalgesellschaften, kann der Erwerber von Betriebsvermögen nicht seinen Verzicht auf die Steuerbefreiungen erklären.

Der Charakter des § 13a ErbStG als Privilegierungstatbestand ist auch auf die Beschränkungen hinsichtlich des begünstigten Vermögens zurückzuführen. Den Vorteil von Freibetrag und vermindertem Wertansatz kann nur erlangen, wer

⁴³⁴ Daragan, DStR 2000, S. 272; Forster, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 1324 ff.; Götzenberger, Optimale Vermögensübertragung, S. 264 ff.; Günkel/Hörger/Thömmes, DStR 1999, S. 1873, S. 1882; Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 111 ff.; Ottersbach/Hansen, DStR 1997, S. 1269 ff.; Stahl, NJW 2000, S. 3100; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 16: „Grundfehler der geltenden Vorschrift“; Weßling, DStR 1997, S. 1381 ff. Grenze nach Paus, INF 1997, S. 37, S. 39: § 42 AO.

Vgl. auch: Handelsblatt, Mittwoch, 27. April 2005, Nr. 81, S. 43: „Familienimmobilien jetzt übertragen, aber richtig“.

⁴³⁵ Vorschläge hierzu bei: Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 111 ff.; Meincke, § 13a Rdnr. 14; Moench, DStR 1999, S. 301, S. 306.

⁴³⁶ Beispiel bei Meincke, § 13a Rdnr. 14.

inländisches Betriebsvermögen als ganzen Gewerbebetrieb, als Teilbetrieb oder als Mitunternehmerschaftsanteil erwirbt. Obwohl § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG seinem Wortlaut nach nicht für den Erwerb freiberuflicher Praxen gilt, besteht weitestgehend Einigkeit darüber, diese Erwerbe wegen §§ 95, 96 BewG ebenso zu entlasten.⁴³⁷ Daneben wird derjenige begünstigt, dem der Komplementärtanteil einer KGaA zufällt. Schließlich soll § 13a ErbStG auch dort angewandt werden, wo das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft Gegenstand des erb- oder schenkweisen Erwerbs ist. Gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind dies Personengesellschaften, deren gewerbliches Gepräge sich nicht aus einer gewerblichen Tätigkeit, sondern aus der Beteiligung einer oder mehrerer persönlich haftender und geschäftsführender Kapitalgesellschaften ergibt. Soweit sich die Aufgabe dieser Gesellschaften auf die Vermögensverwaltung beschränkt, kann ihre Entlastung nicht mit dem Erhalt von Produktivität und Arbeitsplätzen begründet werden. Die Begünstigung gewerblich geprägter Personengesellschaften ist damit kein Problem der Unternehmensnachfolgesicherung, sondern auf andere Weise zu rechtfertigen.⁴³⁸

Im Gegensatz zur ursprünglichen Fassung des § 13 Abs. 2a ErbStG im StandOG⁴³⁹ beschränken sich die Begünstigungen des § 13a ErbStG nicht auf den Erwerb von Betriebsvermögen. Ebenso wird der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, wie auch der Erwerb von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften entlastet, wenn der Erblasser oder Schenker im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an deren Nennkapital zu mehr als einem Viertel beteiligt war. Wenn demnach zwei der drei Vermögensarten, die das Bewertungsgesetz in seinem § 18 aufführt, durch § 13a ErbStG begünstigt werden, kann dies den Charakter der Vorschrift als Privilegierungstatbestand solange nicht widerlegen, wie das übrige Vermögen weit überproportional am Aufkommen der Erbschaftsteuer beteiligt ist (s.o.).

⁴³⁷ Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 89; Kussmann, Schenken, Erben, Steuern, Rdnr. 289; Meincke, § 13a Rdnr. 18; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 13.

⁴³⁸ Moench, StbJb 1997/98, S. 363, S. 378 ff.; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 480; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 196 f.; Weinmann, in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 17 f.

⁴³⁹ § 13 Abs. 2a ErbStG i.d.F. de Art. 13 Nr. 2b) StandOG vom 13.9.1993, BGBl. I 1993, S. 1569, S. 1590.

Einschränkungen erfährt die Begünstigungswirkung des § 13a ErbStG in dreierlei Hinsicht:

Der Freibetrag i.H.v. 225.000 Euro wird nicht personen-, sondern vermögensbezogen gewährt. Bei Erbfall oder Schenkung kann er also nur einmal in Anspruch genommen werden und ist danach für die folgenden **10 Jahre gesperrt**, § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 2 ErbStG. Dies und die auf das Produktivvermögen beschränkte Anwendbarkeit der Vorschrift begründen neben verfassungsrechtlichen auch steuersystematische Zweifel: Da der Freibetrag vermögensbezogen gewährt wird, wird an dieser Stelle des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes der Gedanke der Erbanfallsteuer durch Elemente einer Nachlaßsteuer verdrängt.⁴⁴⁰

Muß das erworbene Vermögen aufgrund einer Anordnung des Erblassers oder Schenkers, vom Erwerber an einen Dritten weitergeben werden, kann der Erwerber weder Freibetragsanteil noch Bewertungsabschlag geltend machen. **Beide Vorteile gehen auf den Dritten über, § 13a Abs. 1 ErbStG.**

Letztes und wichtigstes Hindernis auf dem Weg zu den beschriebenen Entlastungen sind die in § 13a Abs. 5 Nr. 1 – 4 ErbStG festgelegten **Behaltensregelungen**. Für den Erwerb von Betriebsvermögen legt Nr. 1 fest, daß die Begünstigungen ex tunc entfallen, wenn der erworbene **Gewerbebetrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil innerhalb 5 Jahren nach dem Erwerb veräußert oder aufgegeben** wird. Ebenso schädlich wie die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen ist die Veräußerung bestimmter Gesellschaftsanteile, die aufgrund des Umwandlungsteuergesetzes erworben wurden. Weiterhin ist für den Erwerb von Betriebsvermögen die Entnahmebegrenzung in § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG von Bedeutung. Danach entfallen die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen, wenn **am Ende der Fünfjahresfrist die Summe der Entnahmen die Summe aus Einlagen und Gewinn(anteilen) um mehr als 52.000 Euro übersteigt**. Auch wenn auf diese Weise ein schleichendes Auszehren des begünstigt erworbenen Vermögens durch Entnahmen unterbunden werden soll,⁴⁴¹ ist der Erwerber auf Grund dieser Vorschrift nicht daran gehindert, hohe Entnahmen zunächst unkontrolliert zu tätigen und sie erst zum Ende der Behaltensfrist durch eine Einlage in entsprechender Höhe zu kompensieren.⁴⁴²

⁴⁴⁰ So auch Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 2. Für § 19a ErbStG, der hinsichtlich des begünstigten Vermögens § 13a ErbStG nachgebildet, ist: Weinmann, ebd., § 19a Rdnr. 2.

⁴⁴¹ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 122.

⁴⁴² Pauli, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 412; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 13a Rdnr. 128.

cc) Tarifbegrenzung, § 19a ErbStG

Ebenfalls durch das JStG 1997 fügte der Gesetzgeber § 19a in das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ein.⁴⁴³ Er tat dies als Reaktion auf die durch das BVerfG ausgesprochene Verpflichtung, die verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit der Erwerber von Betriebsvermögen **unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe** zwischen Erblasser und Erbe zu berücksichtigen.⁴⁴⁴ Ziel des § 19a ErbStG ist es dementsprechend sicherzustellen, daß insbesondere der Erwerb von Betriebsvermögen immer in der günstigen Steuerklasse I stattfindet.⁴⁴⁵ Kein Problem stellt dieses Ziel dar, solange der Erwerber ohnehin der Steuerklasse I angehört oder der steuerpflichtige Erwerb nur aus begünstigtem Vermögen besteht; Demgegenüber ist § 19a ErbStG auf die Fälle zugeschnitten, in denen der Erwerber nach Steuerklasse II oder III besteuert wird und der Erwerb sowohl begünstigtes als auch nicht begünstigtes Vermögen enthält.⁴⁴⁶ Weil das zu begünstigende Vermögen als Teil des Gesamterwerbs mit über den „Gesamt-“steuertarif entscheidet, entsteht durch die Aufteilung des Erwerbs in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen ein Progressionsvorbehalt, den es zu wahren gilt.⁴⁴⁷

Hierzu sieht § 19a Abs. 1, 3, 4 ErbStG den Abzug eines Entlastungsbetrags, der früher in volle Höhe, heute nur noch mit 88 v.H.,⁴⁴⁸ berücksichtigt wird. Die Höhe des Entlastungsbetrags berechnet sich wie folgt: Zunächst wird festgestellt, welcher Anteil der nach der **tatsächlichen Steuerklasse** des Erwerbers berechneten Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf das begünstigte Vermögen entfällt. Sodann wird die für den Gesamterwerb **nach Steuerklasse I** zu zahlende Steuer bestimmt und auf begünstigtes und nichtbegünstigtes Vermögen aufgeteilt. Die Differenz der beiden auf das begünstigte Vermögen entfallenden Anteile entspricht dem Entlastungsbetrag.

Das demnach entscheidende **Verhältnis von begünstigtem zu nichtbegünstigtem Vermögen** ist gem. § 19a Abs. 3 ErbStG zu ermitteln. Es erfordert die Gegenüberstellung von begünstigtem Vermögen und Gesamterwerb, den das

⁴⁴³ § 19a ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 11 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1996, S. 2049, S. 2059 f. Anders als § 13a ErbStG entstand § 19a ErbStG erst während der Beratungen im Finanzausschuß, vgl. Art. 2 Nr. 9a der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses zum JStG 1997, BT-Drucks. 13/5951, S. 44 ff.

⁴⁴⁴ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

⁴⁴⁵ Meincke, § 19a Rdnr. 2. Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 3 spricht von einer „fiktiven Adoption“ des nicht zum engeren Familienkreis gehörenden Nachfolgers.

⁴⁴⁶ Meincke, § 19a Rdnr. 2.

⁴⁴⁷ Meincke, § 19a Rdnr. 2.

⁴⁴⁸ § 19a ErbStG i.d.F. des Art. 13 Nr. 2 Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3076, S. 3086.

Gesetz an dieser Stelle als „gesamten Vermögensanfall“ bezeichnet, und damit als Bruttoerwerb i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG versteht; Nachlassverbindlichkeiten oder die bei Schenkungen abzugsfähigen Schulden und Lasten, beispielsweise als Duldungs- und Nutzungsaufgaben, können also nicht abgezogen werden.⁴⁴⁹ Dies vereinfacht die Berechnungen, weil die Abzugsposten weder dem begünstigten noch dem nicht begünstigten Vermögen zugeordnet werden müssen, beeinflusst aber andererseits den Rechenwert des Verhältnisses: Je nach den Umständen des Einzelfalls würde sich ein Abzug der Verbindlichkeiten, der sowohl das begünstigte wie das nicht begünstigte Vermögen betreffen kann, zum Vorteil oder Nachteil des Erwerbers auswirken.⁴⁵⁰ Umstritten ist allerdings, ob der Begriff „gesamter Vermögensanfall“ auch den Abzug von Steuerbefreiungen wie der §§ 13, 13a ErbStG ausschließt.⁴⁵¹ Darüber hinaus wird das begünstigte Vermögen mit dem gem. § 13a Abs. 1, 2 ErbStG um Freibetrag und Bewertungsabschlag verminderten Wert angesetzt. Hierdurch soll verhindert werden, daß der Teil des begünstigten Vermögens, der ohnehin nicht in die Bemessungsgrundlage geht und auf den deshalb keine Steuer entfällt, eine Mehrfachentlastung auslöst (Kaskadeneffekt).⁴⁵² Wie der Bewertungsabschlag in § 13a Abs. 2 ErbStG ist der in § 19a ErbStG vorgesehene Entlastungsbetrag keine konstante Größe. Maßgeblich hängt seine Höhe von zwei Faktoren ab. Bestimmt wird er einerseits durch die Höhe des Gesamterwerbs, andererseits durch den Anteil des begünstigungsfähigen Vermögens hieran. Wenngleich ein größerer Gesamterwerb also nicht zwangsläufig zu einer größeren Entlastung führt, so haftet dieser Regelung doch zumindest die Tendenz an, mit steigender Bereicherung stärker zu entlasten.

Der Charakter als Privilegierungstatbestand folgt auch aus der beschränkten Anwendbarkeit des § 19a ErbStG. Danach gilt die Tarifbegrenzung für den Erwerb von inländischen Betriebsvermögen, von inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie für den Erwerb von Anteilen inländischer Kapitalgesellschaften, § 19a Abs. 2 ErbStG. Auch der Tarifbetrag verbindet Elemente

⁴⁴⁹ Horschitz, in: Horschitz/Groß/Schnur, Rdnr. 3565; Meincke, § 19a Rdnr. 8; Moench, in: Moench/Höll, § 19a Rdnr. 4; Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 9.

⁴⁵⁰ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 11.

⁴⁵¹ So wohl Meincke, § 19a Rdnr. 8. A.A. Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 9 f.

⁴⁵² Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 9.

von Erbanfall- und Nachlaßsteuer und trifft deshalb auf dieselben steuersystematischen Bedenken wie Freibetrag und Bewertungsabschlag.⁴⁵³

Genau wie die Beschränkungen hinsichtlich des begünstigungsfähigen Vermögens entsprechen die Behaltenspflichten in § 19a Abs. 5 ErbStG wortgetreu denen des § 13a ErbStG.

c) Ungleichbehandlung des Betriebsvermögens durch das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im europäischen Ausland

Das Bemühen um eine weit reichende Entlastung des Erwerbers von Betriebsvermögen liegt nicht nur im Interesse des deutschen Erbschaftsteuergesetzgebers. In Österreich wurden die deutschen Regelungen zum Großteil adaptiert; In Belgien ist das Betriebsvermögen – je nach Region – vollständig oder fast vollständig von der Erbschaftsteuer ausgenommen, weil hier der Steuersatz 3% oder weniger beträgt; Ebenso sind in Großbritannien Begünstigungen vorgesehen, die bis hin zu einer völligen Freistellung des Erwerbs von Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen führen können, wenn der Schenker das in Rede stehende Vermögen sieben Jahre vor seinem Tod oder früher übertragen hat; Insbesondere kennt das britische Erbschaftsteuerrecht auch diverse, der Höhe nach verschiedene Bewertungsabschläge für das Betriebsvermögen, die unter verschiedenen Voraussetzungen gewährt werden.⁴⁵⁴

III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Ob es eine verfassungsrechtlich tragende Rechtfertigung für die Art und das Maß der Ungleichbehandlung von Betriebsvermögen und übrigen Vermögen geben kann, soll den vorgebrachten Argumenten entsprechend in zwei Schritten geprüft werden. Zum einen wird die Sonderbehandlung des Betriebsvermögens mit **Leistungsfähigkeitserwägungen** begründet: Seine gesteigerte rechtliche und soziale Bindung, und die dadurch bedingte geringere Fungibilität, müßten genauso wie das hohe Risiko dieser Vermögensanlage, wertmäßig abgebildet werden (s.o.). Die Behaltenspflichten der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG sowie die Voraussetzungen für eine Stundung nach § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG geben darüber hinaus zu erkennen, daß der Gesetzgeber mit der Sonderbehandlung des

⁴⁵³ Weinmann, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 19a Rdnr. 2.

⁴⁵⁴ Vgl. die nationalen Berichte zum jährlichen Treffen der European Association of Tax Law Professors (EATLP) in Maastricht im Jahr 2000 unter <http://www.eatlp.org>.

Betriebsvermögens das Ziel verfolgt, den **Fortbestand vor allem von Familienunternehmen zu sichern bzw. zu ermöglichen**.⁴⁵⁵ Weil vom Gebot der gleichmäßigen steuerlichen Belastung und vom Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgewichen werden kann, wenn dies Gründe und Interessen des Allgemeinwohls nahe legen (s.o.), könnte die Begünstigung des Betriebsvermögens auch auf diese Weise zu rechtfertigen sein.

1. Die verminderte Leistungsfähigkeit als Rechtfertigung für die Begünstigung von Betriebsvermögenserwerbern

Wer fordert, die verminderte Leistungsfähigkeit müsse bei den Erwerbern von Betriebsvermögen am besten schon auf der Bewertungsebene berücksichtigt werden, unterstellt einerseits, daß die durch den Erwerb von Betriebsvermögen bewirkte Bereicherung und die Steigerung der steuerlichen Leistungsfähigkeit sich nicht voll entsprechen, und andererseits, daß es ein Bewertungsverfahren gibt, dessen Ergebnisse tatsächliche erbschaft- und schenkungsteuerliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringen. Neben die Begriffe Verkehrswert, Ertragswert, Steuerwert etc. tritt damit ein weiterer, der des **Leistungsfähigkeitswertes**.

Das BVerfG hat sich der eingangs dargestellten Forderung angeschlossen.⁴⁵⁶ Es hat damit die Ermittlung des Leistungsfähigkeitswertes zur verfassungsrechtlichen Zielvorgabe für das erbschaft- und schenkungsteuerliche Bewertungsverfahren gemacht. Sie tritt neben das verfassungsrechtliche Gebot, die Werte der verschiedenen Vermögensarten in ihrer Relation realitätsgerecht abzubilden (s.o.).

Einzig gemeinsamer Nenner für die Relation der Bewertungsergebnisse der verschiedenen Vermögensarten ist der Verkehrswert als ein am freien Markt gebildeter Preis. Im Einzelfall mag ein systematischer Vergleich der Bewertungsergebnisse ohne Rückgriff auf den Verkehrswert möglich sein (Beispiel: Bewertung des Betriebsvermögens vs. Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften). Wegen der Verschiedenartigkeit der einzelnen Vermögensarten ist ein übergreifender Vergleich jedoch nur auf Basis der

⁴⁵⁵ Vgl. ferner die Gesetzesbegründung zum JStG 1997, BT-Drucks. 13/4839, S. 64 f., S. 67.

⁴⁵⁶ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

Verkehrswerte möglich. Demnach genügt ein Bewertungsverfahren den spezifisch steuerrechtlichen Anforderungen von Art. 3 Abs.1 GG, wenn es für alle Vermögensarten ein gemeinsames Vielfaches ihres Verkehrswertes als Ergebnis hervorbringt.⁴⁵⁷ Dieser Anforderung genügt das gegenwärtige Bewertungsverfahren für Betriebsvermögen nicht. Beim Betriebsvermögen werden durchschnittlich nur 58 v. H. des Verkehrswertes erreicht. Während notierte Anteile an Kapitalgesellschaften mit 100 v. H. ihres Verkehrswertes (Kurswert) angesetzt werden, werden bei nicht notierten Anteilen, die im Stuttgarter Verfahren bewertet werden, nur rund 65 v. H. des Verkehrswertes erreicht. Bei der Bewertung unbebauter Grundstücke wird im Durchschnitt ein Verkehrswertniveau von 70 v. H. erreicht. Demgegenüber werden bebaute Grundstücke nur mit 50 v. H. ihres tatsächlichen Wertes erfaßt. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen geht nur zu 10 v. H. in die Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein. Von einer realistischen Relation der Bewertungsergebnisse kann nach alledem nicht die Rede sein. Das Ergebnis eines Vergleichs fällt je nach dem, welche Bewertungsverfahren miteinander verglichen werden, unterschiedlich aus. Bei den o.g. Vomhundertsätzen handelt es sich zudem um Durchschnittswerte. Letztlich ist das Ergebnis der Relation also vom Einzelfall abhängig.

Wenn Art. 3 Abs. 1 GG für das steuerliche Bewertungsrecht die Verpflichtung ausspricht, gleichzeitig Leistungsfähigkeitswert und Verkehrswert zu berücksichtigen, ist dieses in der Verfassung angelegte Nebeneinander verschiedener Bewertungsmaßstäbe allerdings so lange unproblematisch, wie beide Werte dasselbe meinen. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Faktoren, die die steuerliche Leistungsfähigkeit bei den Erwerbern von Betriebsvermögen beeinflussen, entsprechende Berücksichtigung im Verkehrswert dieser Vermögensart finden.

Das BVerfG verneint dies.⁴⁵⁸

⁴⁵⁷ Gegen einen einheitlichen Bewertungsmaßstab: Helmert, Der Wert im Vermögensteuerrecht, S. 246 ff.

⁴⁵⁸ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

a) Die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens

Dagegen hat sich im Schrifttum inzwischen die Einsicht durchgesetzt, daß die als Sozialbindung des Betriebsvermögens diskutierten Eigenschaften bei der Bestimmung des Unternehmenswertes freilich Berücksichtigung finden.⁴⁵⁹ Hierher gehören die Vorschriften des Arbeits- und Arbeitsschutzrechts, des Betriebsverfassungsrechts, des Wirtschaftsverwaltungsrechts und des Umweltschutzrechts, die die Erwerber von Privatvermögen nicht berühren. Konkrete Beispiele sind der Kündigungsschutz, die Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, der bezahlte Urlaub, der Mutterschutz, das Mitbestimmungsrecht, der Immissionsschutz etc. Als einer der ersten zeigte *Bareis* im Anschluß an die Einheitswertbeschlüsse, daß das BVerfG irrt, wenn es bei sozialgebundenem Vermögen ein Marktversagen unterstellt.⁴⁶⁰ Die Konsequenzen der Sozialbindung für einmalige oder immerwährende Überschüsse lassen sich sowohl für den Fall der Fortführung als auch der Zerschlagung des Unternehmens monetär bewerten und nehmen so in Abhängigkeit von der jeweiligen Kapitalisierung Einfluß auf den Unternehmenswert.⁴⁶¹

Darüber hinaus erscheint die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens auch deshalb ungeeignet, Bewertungsunterschiede zu rechtfertigen, weil bei anderen Vermögensarten dasselbe oder zumindest ein vergleichbares Maß an Sozialgebundenheit festzustellen ist.⁴⁶² Am ehesten zeigt sich dies beim Vergleich zu Unternehmen, die als Kapitalgesellschaften organisiert sind. Deren Arbeiter und Angestellte kommen gleichfalls in den Genuß der o.g. Vergünstigungen. Die Anteile an Kapitalgesellschaften werden jedoch, soweit vorhanden, mit ihrem Kurswert oder mit ihrem nach dem Stuttgarter Verfahren berechneten Wert angesetzt (Berücksichtigung der Ertragsaussichten!). Unter dem Gesichtspunkt der Sozialbindung ist die bewertungsrechtliche Benachteiligung von Kapitalgesellschaften, also nicht zu rechtfertigen. Auch Grundvermögen kann – im Falle seiner Vermietung

⁴⁵⁹ *Bareis*, DB 1996, S. 1153, S. 1157; *ders./Elser*, DStR 1997, S. 557, S. 561 f.; *Moench*, DStR 1996, S. 725, S. 72 f.; *Seer*, StuW 1997, S. 283, S. 291 ff.; *ders.*, GmbHR 1999, S. 64 ff.; *Spitzbart*, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 143 ff.; *Weinmann*, in: *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13a Rdnr. 1 ff.

⁴⁶⁰ *Bareis*, DB 1996, S. 1153 ff.

⁴⁶¹ *Bareis*, DB 1996, S. 1153, S. 1157 f. nennt folgendes Beispiel: Wenn ein Unternehmen ohne Sozialbindung ein immerwährenden jährlichen Überschuß von 12 erwirtschaftet, wegen der Unkündbarkeit von Arbeitnehmern mit zu hohen Gehältern tatsächlich nur einen Überschuß von 10 erwirtschaftet, beträgt der Wert der Unternehmung bei einem Kapitalisierungszinssatz von 10 v.H. nicht 120, sondern nur 100. Soll das Unternehmen nach dem Kauf hingegen liquidiert werden, reduziert sich der Liquidationserlös von 110 ohne Sozialbindung, wegen den Kosten eines Sozialplans von 20 auf nur noch 90.

⁴⁶² *Weinmann*, in: *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13a Rdnr. 2.

(Stichwort „soziales Mietrecht“) – nach den Umständen des Einzelfalls eine erheblich Sozialgebundenheit aufweisen: So ist ein Vermieter stets dazu verpflichtet, die Mietsache in einem vertragsgemäßen Zustand zu erhalten. Im Fall der Wohnraummiete sind darüber hinaus die Höhe des Mietzinses und auch das Kündigungsrecht an besondere gesetzliche Vorgaben gebunden. In der Logik des BVerfG müßten diese aus der Sozialgebundenheit entstehenden Nachteile ebenfalls im Bewertungsrecht Berücksichtigung finden, weil sie die erbschaftsteuerliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers und zukünftigen Vermieters mindern. Nicht bestreiten können wird man indes, daß die Einbußen, die beispielsweise entstehen, wenn mögliche Mieterhöhungen gesetzlich untersagt sind, monetär bewertbar und auf einen bestimmten Zeitraum kapitalisierbar sind. Bei der Bestimmung des Verkehrswertes der Mietsache können diese Nachteile deshalb sehr wohl einbezogen werden.⁴⁶³

Nach allem dem erscheint es lediglich als **methodisches Problem, ob der Verkehrswert Art und Maß der Sozialgebundenheit der einzelnen Vermögensarten abbildet.** Beim Betriebsvermögen bedarf es jedenfalls keiner Abschläge, um die stärkere Sozialgebundenheit dieser Vermögensart abzugelten.

b) Die geringere Fungibilität des Betriebsvermögens

Das BVerfG spricht in diesem Zusammenhang weitergehend die im Vergleich zu nicht betrieblich gebundenem Vermögen geringe Fungibilität des Betriebsvermögens an: Einzelne Wirtschaftsgüter sind außerhalb des Betriebs nur schwer nutzbar zu machen und deshalb kaum zu veräußern.⁴⁶⁴ Unter Umständen ist eine Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern auch gesetzlich ausgeschlossen oder faktisch unmöglich.⁴⁶⁵ Genauso betrifft das Manko der beschränkten Verfügbarkeit den Betrieb als Ganzes, weil er nur unter erschwerten Umständen als Einheit veräußert werden kann.⁴⁶⁶ Warum der Verkehrswert, in dem Angebot und Nachfrage zu einem Ausgleich gebracht werden, diese geringere Fungibilität nicht abbilden können soll, ist jedoch nicht einzusehen. Wie schon zuvor die Sozialgebundenheit, so ist auch die

⁴⁶³ Der Vorstellung des BVerfG, die stärkere Sozialbindung einzelner Vermögensarten müsse in einem Bewertungsverfahren gesondert berücksichtigt werden, hing auch der Steuergesetzgeber an. So enthielt der einheitliche Vervielfältiger in § 146 BewG gegenüber einer alternativen Kapitalanlage einen Abschlag von 5 v.H., mit dem die gesteigerte Gemeinwohlbindung bebauter Grundstücke berücksichtigt werden sollte, vgl. die Begründung der Beschlußempfehlung des Finanzausschusses zum JStG 1997, BT-Drucks. 13/5952, S. 40.

⁴⁶⁴ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

⁴⁶⁵ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 147.

⁴⁶⁶ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 148.

bewertungsrechtliche Berücksichtigung der geringeren Fungibilität des Betriebsvermögens letztlich ein methodisches Problem: Für einen gedachten Erwerber steht die Fungibilität einzelner Wirtschaftsgüter oder des ganzen Betriebs bei der Entscheidung darüber, welchen Kaufpreis er für den Betrieb zu zahlen bereit ist, dann im Vordergrund, wenn er den Betrieb nicht fortführen will; Dagegen wird sich seine Entscheidung viel eher nach den zukünftig zu erwartenden Erträgen richten, wenn er den Betrieb fortführen will.⁴⁶⁷ Ob das Unternehmen fortgeführt oder liquidiert wird, wird sich für einen rational denkenden Erwerber wiederum danach entscheiden, was von beidem sich als gewinnträchtigere Alternative darstellt: Überschreitet der Substanzwert zukünftig zu erwartende Erträge, wird er das Unternehmen ganz oder in einzelnen Teilen verkaufen. Bei dieser Alternative spielt die geringere Fungibilität des Betriebsvermögens eine weitaus größere Rolle, als in der Situation, in der für den gedachten Erwerber eine Veräußerung nicht in Frage kommt, weil sie die Ertragsstärke des Unternehmens verbietet. Die geringere Fungibilität des Betriebsvermögens findet also bei der Ermittlung des Verkehrswertes, der als Substanz- oder Ertragswert bestimmt wurde, in dem Maße Berücksichtigung, wie sie für den Fortbestand des Unternehmens tatsächlich von Bedeutung ist.

Die Argumentation des BVerfG hat daneben eine weitere Schwachstelle, auf die schon zuvor hingewiesen wurde. Bis auf Barvermögen ist letztlich **jegliches Vermögen in irgendeiner Form gebunden** und nicht ohne weiteres verfügbar (s.o.). Im Einzelfall können beispielsweise auch Immobilien wegen ihrer schlechten Lage oder Aktien, die am früheren Neuen Markt notiert waren, genauso schwer liquidierbar sein wie Betriebsvermögen. Sogar Bankguthaben können verlängerten Kündigungsfristen unterliegen und so nur unter erschwerten Bedingungen wieder in Bargeld zu verwandeln sein. Im Ergebnis müßte deshalb nicht nur die Fungibilität des

⁴⁶⁷ In der Betriebswirtschaftslehre hat sich seit längerem die Erkenntnis durchgesetzt, daß sich bei einem Unternehmen als Going Concern der Verkehrswert allein nach dem Ertragswert bestimmt, vgl. Groh, in: Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, S. 87, S. 94 f.; Lacher/Poppe, DB 1988, S. 1761 ff.; Müller-Dott, in: Herzig, Bewertung von Auslandsbeteiligungen, S. 48, S. 52 f.; Piltz, in: Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, S. 101 ff.; Pohl, in: Hörger/Stephan/Pohl, Rdnr. 304.

Auch nach Rechtsprechung der Zivilgerichte wird der Unternehmenswert durch Kapitalisierung der zu erwartenden Gewinne, also als reiner Ertragswert ermittelt; ihm hinzugezählt wird allein noch der Wert des nicht betriebsnotwendigen Vermögens, der als einmalig erzielbarer Ertrag verstanden werden kann, vgl. BGHZ 116, S. 353, S. 370; BGH ZIP 1993, S. 1160; BayObLG BB 1996, S. 687.

Betriebsvermögens in der Bewertung Berücksichtigung finden, sondern ebenso die der anderen Vermögensarten.

Die im Vergleich zu anderen Vermögensarten geringere Fungibilität des Betriebsvermögens kann demnach keine Abweichungen vom Verkehrswert aus Gründen der steuerlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen.

c) Die latente Einkommensteuerverhaftung des Betriebsvermögens

In der Fachliteratur wird nach wie vor darüber gestritten, ob die latente Einkommensteuerverstrickung des Betriebsvermögens Abweichungen vom Verkehrswert rechtfertigen kann.⁴⁶⁸ Diverse Autoren vertreten die Ansicht, wegen des Belastungsgrunds „steigende Leistungsfähigkeit“, den Einkommen- und Erbschaftsteuer gemeinsam haben, müsste die durch die Realisation von stillen Reserven ausgelöste Einkommensteuer bewertungsrechtlich Anerkennung finden (s.o.). Die Konsequenzen, die sie aus der latenten Einkommensteuerverstrickung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ziehen, könnten jedoch unterschiedlicher kaum sein: Während Teile des Schrifttums eine völlige Freistellung des Betriebsvermögens fordern,⁴⁶⁹ wollen andere Autoren nur die stillen Reserven von der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausschließen⁴⁷⁰. Dem wird wiederum entgegnet, eine Doppelbelastung sei erst dann problematisch, wenn auch der später für die Einkommensteuerzahlungen benötigte Vermögensteil der Erbschaftsteuer unterworfen werde; Insofern bedürfe es keiner vollständigen Freistellung der stillen Reserven; Verschont werden müsse lediglich Vermögen in Höhe der latenten Einkommensteuerschuld.⁴⁷¹

Schon an anderer Stelle wurde darauf hingewiesen, daß aus Sicht des Bereicherungs- bzw. Leistungsfähigkeitsprinzips eine solche Sonderbehandlung nicht gefordert ist. Eine stufenweise Bereicherung, erst in Höhe der Steuerbilanzwerte, später zusätzlich in Höhe der auf das Betriebsvermögen

⁴⁶⁸ So Crezelius, DStJG 17 (1994), S. 135, S. 187; Felix, ZEV 1996, S. 410, S. 416; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 293; ders., GmbHR 1999, S. 64, S. 65; ders., DStJG 22 (1999), S. 191, S. 197 ff.; ders., in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 48.

A.A. BFH BStBl. II 2002, S. 598, S. 606; DB 2002, S. 1747, S. 1749; Meincke, in: FS Tipke, S. 391, S. 394 f.; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 227 f.

⁴⁶⁹ Crezelius, DStJG 17 (1994), S. 135, S. 187.

⁴⁷⁰ Felix, ZEV 1996, S. 410, S. 416; Seer, StuW 1997, S. 283, S. 293; ders., GmbHR 1999, S. 64, S. 65; ders., DStJG 22 (1999), S. 191, S. 197 ff.; ders., in: Tipke/Lang, § 13 Rdnr. 48.

⁴⁷¹ Dautzenberg/Heyeres, StuW 1992, S. 302, S. 304; Heyeres, Zusammenwirken von Einkommen und Erbschaftsteuer, S. 183 f.; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 27 I 2a; Meincke, Einführung Rdnr. 3; Mellinghoff, DStJG 22 (1999), S. 127, S. 158; Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 116 f.

entfallenden stillen Reserven, entspricht erkennbar nicht der Realität. Jedenfalls aus Sicht der Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG ist deshalb eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer verfassungsrechtlich unproblematisch.⁴⁷²

Nochmals sei der Vergleich zu den anderen Vermögensarten gestattet: Zwar ist das ererbte Haus nicht in gleicher Weise wie das Betriebsvermögen einkommensteuerverstrickt, im Falle seiner Vermietung oder Verpachtung sind die entsprechenden Einkünfte gem. § 21 EStG dennoch einkommensteuerpflichtig. Wenn der Wert einer Immobilie nun aus der durchschnittlich erzielbaren Jahresnettokaltmiete errechnet wird, wie dies § 146 BewG vorschreibt,⁴⁷³ dürfte an sich der Teil der Miete bei der Wertermittlung nicht berücksichtigt werden, der auf die zu zahlende Einkommensteuer entfällt. Diejenigen, die das Betriebsvermögen wegen seiner latenten Einkommensteuerhaftung teilweise von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freistellen wollen, dürften folgerichtig diesen – wenngleich schwächeren – Effekt nicht unberücksichtigt lassen.

Alle Eigenschaften, die die steuerliche Leistungsfähigkeit beim Erwerb von Betriebsvermögen beeinflussen, lassen sich also durch den Verkehrswert ausdrücken. Sie nochmals durch besondere bewertungsrechtliche Maßnahmen, wie den Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte, abzugelten, bedeutet mit Perspektive auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein steuerliches Privileg, für das zusätzlicher Rechtfertigungsbedarf besteht.

d) Vereinfachung der Steuerhebung

Für die Finanzverwaltung bedeutet die Übernahme der Steuerbilanzwerte einen erheblichen Vereinfachungseffekt. In wenigen Schritten kann aus der Vermögensaufstellung, die der Erwerber von Betriebsvermögen als Anlage zur Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung abzugeben hat (R 39 Abs. 3, R 40 Abs. 3 ErbStR), der Wert des Betriebsvermögens ermittelt werden.⁴⁷⁴ Der Ansatz des

⁴⁷² A.A. Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 137 f.

⁴⁷³ Die Wertermittlung auf Basis der für das Objekt erzielbaren Jahresnettokaltmiete wird an sich nicht beanstandet, obwohl der ursprüngliche Entwurf des JStG 1997 davon abweichend ein Wohn-/Nutzenflächenverfahren vorsah, vgl. Christoffel, in: Gürsching/Stenger, § 146 Rdnr. 15 ff. Problematisch ist der für alle Immobilien einheitliche Vervielfältiger, der eine extreme Nivellierung der Bewertungsergebnisse zur Folge hat, vgl. Christoffel, in: Gürsching/Stenger, § 146 Rdnr. 54; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 1 Rdnr. 39; Wolf, DStR 1997, S. 349, S. 350

⁴⁷⁴ Berechnungsschema bei Weinmann, ZEV 1999, S. 6, S. 11.

Betriebsvermögens mit seinen Steuerwerten bzw. ertragsteuerlichen Werten könnte demnach als Typisierung oder Pauschalierung zu rechtfertigen sein. Das BVerfG akzeptiert eine generalisierende bzw. typisierende Behandlung von Sachverhalten dann, wenn durch sie nur eine kleine Zahl von Personen betroffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz im Einzelfall nicht sehr intensiv ist.⁴⁷⁵ Die Typisierung muß sich deshalb am typischen Fall orientieren und die meisten Fälle zutreffend erfassen.⁴⁷⁶ Berücksichtigung finden müssen freilich die mit der Typisierung und Pauschalierung verbundenen Vorteile, insbesondere praktische Verwaltungserfordernisse.⁴⁷⁷

Für das geltende Bewertungsrecht bietet sich danach ein geteiltes Bild: Der von der Übernahme der Steuerbilanzwerte ausgehende Vereinfachungseffekt wird durch Bewertungsergebnisse erkauft, die in den weitaus meisten Fällen als zufällig bezeichnet werden müssen (s.o.). Nur in einer kleinen Zahl von Fällen decken sich der nach §§ 95 ff. BewG ermittelte Wert des Betriebsvermögens mit seinem gemeinen Wert. Die Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte kann in besonders gelagerten Fällen den Unternehmenswert massiv in die Höhe treiben, so daß ausnahmsweise der Steuerwert des Betriebsvermögens umgekehrt auch über dessen Verkehrswert liegen kann.⁴⁷⁸ Die durchschnittliche (!) Fehlerquote, die sich aufgrund eines Vergleichs mit dem Verkehrswert ergibt, beträgt 42 v. H. (s.o.). Die erhebliche Entlastungswirkung, die von der Übernahme der Steuerbilanzwerte ausgeht, führt in einer Vielzahl von Fällen also zu intensiven Verstößen gegen den Gleichheitssatz, die sie als verfassungsrechtlich inakzeptabel erscheinen lassen. Diese Aussage beansprucht nicht zuletzt deshalb Geltung, weil der Betrachtung jeweils Durchschnittsergebnisse zugrunde liegen. Für die Einzelfälle muß deshalb eine erheblich höhere Varianz der Bewertungsergebnisse unterstellt werden. Tatsächlich stellt die **verlängerte Maßgeblichkeit** keine Vereinfachung dar, sondern bedeutet tatsächlich den **Verzicht auf eine korrekte Bewertung** des Betriebsvermögens.⁴⁷⁹

⁴⁷⁵ BVerfGE 79, S. 87, S. 100; 30, S. 292, S. 327; 87, S. 234, S. 255. BVerwG NJW 1987, S. 1963. BFHE 167, S. 152, S. 154.

⁴⁷⁶ BVerfGE 27, S. 142, S. 150. BVerwG NVwZ 1983, S. 290.

⁴⁷⁷ BVerfGE 48, S. 227, S. 239; 84, S. 348, S. 360.

⁴⁷⁸ Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, S. 61; ders., DStR 1995, S. 1 ff.; Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 12 II Teil 3 Rdnr. 2.

⁴⁷⁹ So auch BFH BStBl. 2002 II, S. 598, S. 607; DB 2002, S. 1747, S. 1749. Die Hervorhebung erfolgte durch den Verfasser.

Daß demnach die Übernahme der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte nicht als zur Vereinfachung des Erhebungsverfahrens erforderliche Typisierung oder Pauschalierung verteidigt werden kann, ist in der überwiegenden Mehrzahl aller Bewertungsfälle richtig. Dennoch bietet sich m.E. ein differenzierteres Bild, wenn man die Ursachen für das Auseinanderdriften von Steuerwert und Verkehrswert im Auge behält. Am weitesten liegen die beiden Werte in den Fällen auseinander, in denen besonders anlageintensive Betriebe oder Unternehmen mit großem Rückstellungspotential bewertet werden sollen, weil hier in besonderem Maße stille Reserven, die bei der Berechnung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bereicherung unberücksichtigt bleiben, aufgebaut werden können (s.o.). Daneben profitieren vor allem auch ertragsstarke Unternehmen vom Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte (s.o.). Sie können Bilanzierungswahlrechte im Hinblick auf die bis in das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht verlängerte Maßgeblichkeit der Handels- und Steuerbilanz ausüben.⁴⁸⁰ Umgekehrt nehmen die nicht bilanzierten stillen Reserven auf das Bewertungsergebnis nur geringen Einfluß, wenn der Anteil des Anlagevermögens am Betriebsvermögen von untergeordneter Bedeutung ist oder das zu bewertende Betriebsvermögen als solches klein ist. Nur ein geringer Entlastungseffekt läßt sich von vornherein erreichen, wenn ertragsschwache Unternehmen versuchen, Bilanzierungswahlrechte erbschaftsteuermindernd auszuüben.

Beschrieben ist damit der Teil der **kleinen und mittleren Unternehmen**, die sich durch ein geringes Anlagevermögen, eine niedrige Bilanzsumme oder einen geringen Ertrag auszeichnen. Die **verhältnismäßig geringen Abweichungen vom Verkehrswert**, die sich bei der Bewertung dieser Unternehmen aufgrund der **Übernahme der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte** ergeben, sind m.E. insbesondere im Hinblick auf die darin liegende Steuervereinfachung und die erschwerte Nachfolgesituation dieser Unternehmen hinzunehmen. Denn, obwohl es sich bei der Unternehmensnachfolge nicht um ein steuerliches, sondern vielmehr um ein personelles Problem handelt, ist sie für den Fortbestand eines Unternehmens stets eine kritische Situation. So wurden im Jahr 2002 5000 bzw. 7 v.H. der insgesamt 71.000 übergabereifen Unternehmen mit ca. 32.000 Beschäftigten

⁴⁸⁰ Zu den – seit Aufgabe des Teilwertansatzes – neuen Aufgaben der Steuerbilanzpolitik: Gebel, DStR 1996, S. 1385 ff.; Herzig, DB 1992, S. 1053.

mangels eines geeigneten Nachfolgers stillgelegt.⁴⁸¹ Man wird einer vereinfachten Bewertung anhand der Steuerbilanzwerte bzw., der ertragsteuerlichen Werte also zustimmen können, wenn sich für sie ein Abgrenzungskriterium findet, das sicherstellt, daß nur die oben beschriebenen Unternehmen in den Genuß dieser „vereinfachenden Begünstigung“ gelangen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des BVerfG und die wirtschaftspolitischen Ziele des Steuergesetzgebers bietet sich als **Abgrenzungskriterium** auf den ersten Blick der Begriff der **mittelständischen Unternehmen** an. Das *Deutsche Institut für Mittelstandsforschung Bonn* weist darauf hin, dass der Begriff des Mittelstands ungeeignet sei und nennt in seiner Arbeitsdefinition solche Unternehmen klein oder mittelgroß, die nicht mehr als 499 Beschäftigte und 50 Mio. Euro Jahresumsatz haben (s.o.). Für die Genehmigung von Beihilfen der Mitgliedstaaten der *Europäischen Union* an **kleine und mittlere Unternehmen** gelten demgegenüber die folgenden Grenzwerte: Diese Unternehmen dürfen höchstens 50 Mio. Euro Jahresumsatz oder 43 Mill. Euro Jahresbilanzsumme haben und müssen weniger als 250 Beschäftigte aufweisen; Darüber hinaus dürfen sie nicht zu mehr als 25 v. H. im Besitz eines anderen Unternehmens sein (s.o.). Fraglich ist, ob sich der Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte tatsächlich für alle kleinen und mittleren Unternehmen i.S. dieser Definitionen rechtfertigen läßt.

Mit Perspektive auf das Ziel des Abgrenzungskriteriums – eine möglichst geringe Abweichung von Steuer- und Verkehrswert – erscheinen beide Definitionen in ihren Grenzwerten zu hoch gegriffen. Wie der Vergleich zur Unternehmens- und Umsatzgrößenstruktur in Deutschland aufzeigt, gilt dies insbesondere für die Jahresumsätze als Teil der Definitionen. Von den insgesamt 2.909.150 Unternehmen⁴⁸², die im Jahr 2000 in der Umsatzsteuerstatistik erfaßt waren, hatten 773.816 einen Jahresumsatz von 50.000 Euro oder weniger und 1.341.990 einen Umsatz von weniger 100.000 Euro oder weniger. Von den insgesamt 4,1 Bio. Euro an Umsätzen, die in Umsatzsteuerstatistik erfaßt sind, wurden 24,3 Mrd. Euro durch Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 50.000 Euro erwirtschaftet haben und 65,2 Mrd. Euro von Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 100.000 Euro.

⁴⁸¹ Vgl. <http://www.imf-bonn.org>.

⁴⁸² Zu dieser und den folgenden Zahlen vgl. Günterberg/Wolter, Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, S. 71 f. Zu beachten ist, daß in der Umsatzsteuerstatistik (nur) die Unternehmen erfaßt sind, die eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgegeben haben, also solche, mit jährlichen Lieferungen und Leistungen über 16.617 Euro!

Wenn demnach 46,1 v. H. aller in der Umsatzsteuerstatistik aufgezählten Unternehmen einen Jahresumsatz von höchstens 100.000 Euro haben, bilden die dargestellten Definitionen, denen eine Höchstgrenze von 50 Mio. Euro Jahresumsatz gemeinsam ist, ein zu grobes Raster. Gesucht werden muß vielmehr nach einem Kriterium zur Abgrenzung von Kleinunternehmen, die eine Vielzahl der Bewertungsfälle ausmachen, bei denen sich eine Abweichung vom Verkehrswert aber noch mit dem Vereinfachungsgedanken rechtfertigen läßt.

M.E. kann eine **Abgrenzung anhand der Umsatzgrößenklassen** erfolgen. Dies erscheint schon deshalb vorzuzugswürdig, weil sie die mit der Übernahme der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte regelmäßig verbundene Entlastungswirkung statistisch verfolgbar macht. Darüber hinaus findet die Umsatzgröße bei allen Versuchen einer quantitativen Unterscheidung von Unternehmensgrößen Berücksichtigung (s.o.). Anders als die Orientierung an einer Bilanzsumme, der Höhe des Betriebsvermögens oder des darin enthaltenen Anlagevermögens, bietet sie den weiteren Vorteil, Unternehmen, die hohe Erträge mit geringem Kapitaleinsatz erwirtschaften, auszugrenzen: Vor allem die besonders rentablen Dienstleistungsunternehmen, die vom geltenden Bewertungsverfahren überproportional profitieren, können auf diese Weise von der für sie günstigeren Substanzbewertung ausgeschlossen werden.⁴⁸³ Umgekehrt kann die relative Benachteiligung kapitalintensiver Betriebe weitestgehend beseitigt werden,⁴⁸⁴ wenn nur umsatzschwache Kleinunternehmen vereinfacht bewertet werden dürfen.

Danach befragt, wo konkret eine Grenze für die Bewertung anhand der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte zu ziehen ist, gilt es einerseits den gewünschten Vereinfachungseffekt zu beachten, andererseits die Abweichung von Steuerwert und Verkehrswert nicht aus den Augen zu verlieren. Beschränkt man den Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte – im übrigen rechtsformunabhängig – auf solche **Unternehmen, deren Jahresumsatz 100.000 Euro nicht überschreitet**, würde 46,1 v. H. aller in der Umsatzsteuerstatistik erfaßten Unternehmen vereinfacht bewertet.⁴⁸⁵ Andererseits

⁴⁸³ Auf die geringen Werte, die bei der Bewertung dieser Unternehmen nach geltendem Recht erreicht werden weist Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 61, ausdrücklich hin.

⁴⁸⁴ Auch hierauf weist Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 61, hin.

⁴⁸⁵ Hinzukommen Unternehmen, die weniger als 16.617 Euro Jahresumsatz haben, und deshalb nicht in der Umsatzsteuerstatistik auftauchen!

erwirtschaften diese Unternehmen zusammen nur 1,6 v. H. aller in der Umsatzsteuerstatistik erfaßten Umsätze. Die vorgenannte Umsatzgrenze stellt demnach sicher, daß ein Großteil aller in Deutschland tätigen Unternehmen vereinfacht bewertet würden, und beschränkt gleichzeitig die Begünstigungswirkung auf Unternehmen und Betriebe mit geringer Wertschöpfung. Im Ergebnis läßt sich also der Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte für Kleinunternehmen als Vereinfachungstatbestand aus Perspektive von Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen.

Eine mögliche Grenze für die vereinfachte Bewertung anhand der Steuerbilanzwerte bzw. der ertragsteuerlichen Werte kann also bei Unternehmen gesehen werden, deren Jahresumsatz 100.000 Euro nicht überschreitet.

Die Rechtfertigung für die Bewertung anhand der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte kann demnach nicht in der verminderten Leistungsfähigkeit der Erwerber von Betriebsvermögen gesehen werden. Lediglich für umsatz- und ertragsschwache Kleinunternehmen kann der hierin liegende Vereinfachungseffekt die Abweichungen vom Verkehrswert rechtfertigen.

e) Aufteilung des für das Betriebsvermögen ermittelten Wertes bei Personenmehrheiten

Wenn der Wert der Betriebsvermögens, der bei einer Mehrheit von Unternehmern aufzuteilen ist, in einem Bewertungsverfahren ermittelt wird, das unter dem Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, kann die Regelung **zur Aufteilung** dieses Wertes verfassungsrechtlich von vornherein nicht überzeugen. Doch auch ein verfassungsrechtlich akzeptables Bewertungsergebnis ließe sich durch das in § 97 Abs. 1a BewG festgelegte Verfahren nicht korrekt, d.h. entsprechend der tatsächlichen Beteiligung am Unternehmenswert, auf die einzelnen Mitunternehmer aufteilen. Wie bei der Wertermittlung selbst, müßten auch bei der Berechnung der Beteiligungsquoten die Eigenkapitalanteile und insbesondere die dem Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend aufzuteilenden stillen Reserven stärker Berücksichtigung finden. Die zufallsabhängigen Ergebnisse, die das Aufteilungsverfahren in § 97 Abs. 1a BewG hervorbringt, können für den jeweils betroffenen Erwerber eine Begünstigung oder

auch eine Benachteiligung bedeuten. Weil es also an einer klaren Begünstigungsrichtung fehlt, ist es unmöglich, die Aufteilungsregelung daraufhin zu überprüfen, ob sie wegen der verminderten Leistungsfähigkeit des Erwerbers gerechtfertigt sein könnte.

Die Zufallsabhängigkeit der Aufteilungsergebnisse und die Anfälligkeit für steuerliche Gestaltungen bedeuten ebenfalls einen Verstoß gegen das durch Art. 3 Abs. 1 GG normierte Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

f) Fazit

Es ist nicht gelungen, den Erwerbern von Betriebsvermögen eine im Gegensatz zu den Erwerbern anderer Vermögensarten verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit nachzuweisen, die eine erbschaftsteuerliche Begünstigung rechtfertigen könnte. Weder die Sozialgebundenheit des Betriebsvermögens noch seine geringe Fungibilität oder die latente Einkommensteuerverstrickung bewirken, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit hinter dem tatsächlichen Vermögenszuwachs zurückbleibt. Lediglich aus Vereinfachungsgründen erscheint es gerechtfertigt, für Kleinunternehmen ein Bewertungsverfahren beizubehalten, das an die Steuerbilanzwerte bzw. die ertragsteuerlichen Werte anknüpft. Die Abweichungen zum Verkehrswert sind in diesen Fällen überschaubar. Sie sind nicht zuletzt deswegen hinzunehmen, weil ein erheblicher Teil des tatsächlichen Wertes der Unternehmung mit der Person des Erblassers bzw. Schenkers verbunden sein wird.

2. Die Sicherung von Unternehmenskontinuitäten als Rechtfertigung für die Privilegierung des Betriebsvermögens

Bei der Besteuerung des Betriebsvermögens sagt sich der Erbschaftsteuergesetzgeber also weitgehend vom Leistungsfähigkeitsprinzip los. Dies allein führt noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Begünstigungstatbestände (Bewertung, Freibetrag, Bewertungsabschlag, Tarifbegrenzung, Stundung). Vielmehr kann vom Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgewichen werden, wenn dies mit Gründen und Interessen des Allgemeinwohls erklärt werden kann (s.o.).

a) Legitimer Zweck der Erbschaftsteuervergünstigungen für Betriebsvermögen

Wie sich aus §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5, 28 Abs. 1 S. 1 a.E. ErbStG ergibt, ist das Nahziel dieser Begünstigungstatbestände der Erhalt der

Unternehmen in der Hand der Erben oder Beschenkten. Wie sich aus den §§ 13a Abs. 3 Nr. 3, 19a Abs. 2 Nr. 3 ErbStG, der Entstehungsgeschichte des JStG 1997⁴⁸⁶ und den einschlägigen Passagen der Einheitswertbeschlüsse ergibt,⁴⁸⁷ sollen vor allem mittelständische Familienunternehmen entlastet werden. Ein unmittelbarer positiver **Effekt für das Gemeinwohl** läßt sich aus diesem Nahziel nicht ableiten. Er muß vielmehr in den Fernzielen dieser Vorschriften liegen. Das BVerfG zählt hierzu vor allem den **Erhalt von Produktivität und Arbeitsplätzen** (s.o.). Andere Autoren heben die besondere **Ertragskraft von Familienunternehmen** hervor, deren wirtschaftliche Potenz sich erst in einem längeren Wachstumsprozeß herausbilde.⁴⁸⁸ Oft genug sichere das übergehende Unternehmen die Lebensgrundlage der Familie und müsse deshalb in ihrer Hand erhalten werden.⁴⁸⁹ Schließlich solle auch eine Unternehmenskonzentration und die Demotivation der Arbeitnehmer vermieden werden.⁴⁹⁰ Andererseits darf nicht verschwiegen werden, daß man gemeinwohlorientiert auch gegen den Erhalt dieser Unternehmen argumentieren kann. Aspekte des Umweltschutzes und der Erhalt natürlicher Ressourcen könnten m.E. eher dafür sprechen, effizienter arbeitende Großunternehmen zu bevorzugen.

Wenn sich also sachliche Gründe für eine Begünstigung des Betriebsvermögens finden lassen, ist damit – gedacht in der Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes – lediglich ausgeschlossen, daß der Erbschaftsteuergesetzgeber bei der Schaffung der Entlastungstatbestände willkürlich vorgegangen ist. Die erforderliche intensive Prüfung eines Gleichheitsverstoßes macht darüber hinausgehend eine Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich, an deren Ende an sich die Frage stehen müßte, ob der Umfang der Entlastungen und der von ihnen verfolgte Zweck in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Insbesondere bedarf es dazu einer Prognose, mit welcher Wahrscheinlichkeit diejenigen, die durch die Ungleichbehandlung zunächst benachteiligt werden, später zumindest mittelbar von ihr profitieren.

Ob die erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens durch das Sozialstaats- bzw.- Gemeinwohlprinzip gerechtfertigt sein kann, kann

⁴⁸⁶ Vgl. die Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Jahressteuergesetz (JStG) 1997, BT-Drucks. 13/4839, S. 64 f.

⁴⁸⁷ BVerfGE 93, S. 165, S. 175 f.

⁴⁸⁸ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 177 ff.

⁴⁸⁹ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 185 f.

⁴⁹⁰ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 184 f., 186 f.

dementsprechend in zwei Schritten beantwortet werden.⁴⁹¹ Zunächst stellt sich die Frage, ob der Erhalt der begünstigten Unternehmen in der Hand der Erwerber tatsächlich im öffentlichen Interesse liegt und deshalb ein legitimes Ziel der Steuergesetzgebung darstellt. Hierauf aufbauend müssen die Entlastungsmaßnahmen in einem zweiten Schritt auf ihre Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit hin überprüft werden.

Eine Rechtfertigung für die Entlastungsmaßnahmen ergibt sich aber nicht schon daraus, daß die begünstigten Unternehmen in besonderem Umfang Produktivität, Arbeitsplätze Ertragskraft etc. garantieren. Im Interesse des Allgemeinwohls sinnvoll können die Entlastungen nur dann sein, wenn sie tatsächlich zum Erhalt dieser Unternehmen beitragen. Andernfalls handelte es sich um schlichte Steuergeschenke. Mit anderen Worten müßte die Stilllegung mittelständischer Betriebe und Familienunternehmen ohne die erbschaftsteuerlichen Privilegierungstatbestände wegen der Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer geradezu der Regelfall sein. Einem **legitimen Zweck** dienen die erbschaftsteuerlichen Entlastungsmaßnahmen also nur dann, wenn einerseits **die überwiegenden Gründe des Allgemeinwohls** für den Erhalt von Familienunternehmen sprechen, andererseits das **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht hierzu überhaupt einen Beitrag leisten kann**. Weil dieses Problem allen anderen Fragen logisch vorgelagert ist, handelt es sich m.E. nicht um ein Problem der Geeignetheit,⁴⁹² sondern des legitimen Zwecks der Entlastungsmaßnahmen. Denn nur ein tatsächlich erreichbares Ziel kann legitimer Zweck i.S.e. Verhältnismäßigkeitsprüfung sein.

Bereits an anderer Stelle wurde festgestellt, daß sich ein **unmittelbarer Zusammenhang von Unternehmensstillegungen und der Erhebung der Erbschaftsteuer** weder empirisch noch logisch nachweisen läßt. Wie Untersuchungen belegen, besteht das vorrangige Problem bei der Unternehmensnachfolge darin, einen geeigneten Nachfolger zu finden; Mögliche Finanzierungsprobleme lassen sich durch die Aufnahme weiterer Gesellschafter oder den Verkauf des gesamten Unternehmens lösen.⁴⁹³ Daß ein solches Vorgehen als mögliche Alternative nicht berücksichtigt werden dürfe, weil es dem eigentlichen Sinn der Begünstigungs-

⁴⁹¹ So bei Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 175 ff.

⁴⁹² So aber Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 188.

⁴⁹³ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 174 m.w.N.

tatbestände widerspreche, durch die gerade der Fortbestand von Familienunternehmen in den Händen der Familie gesichert werden sollte, kann als Gegenargument nicht überzeugen. Keine der diskutierten Vorschriften richtet sich ausdrücklich nur an Familienunternehmen bzw. an Erwerber aus der jeweiligen Unternehmerfamilie. Tatsächlich wurden von den 71.000 Unternehmen, die im Jahr 2002 übergabereif waren, nur 32.400 an Familienmitglieder übertragen.⁴⁹⁴ In mehr als der Hälfte aller Fälle dieses Jahres verfehlten die Entlastungsmaßnahmen also ihr Ziel. In 16,1 v. H. wurden externe Führungskräfte für die Nachfolge herangezogen, in 12,1 v. H. wurde das Unternehmen durch Mitarbeiter fortgeführt. 13.600 (19,2 v.H.) Betriebe wurden verkauft und 5000 (7 v. H.) mangels eines geeigneten Nachfolgers stillgelegt.

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, daß die Entlastungsmaßnahmen nur in Einzelfällen einen wirklichen Beitrag zum Erhalt eines vererbten oder verschenkten Unternehmens leisten können. Insbesondere läßt sich durch die Begünstigungstatbestände nicht sicherstellen, daß Familienunternehmen gerade in den Händen der Unternehmerfamilien erhalten werden. In den meisten Fällen ist die Anwendung der Begünstigungstatbestände damit nicht durch einen legitimen Zweck zu rechtfertigen.

b) Geeignetheit, Erforderlichkeit, Angemessenheit

Selbst dann, wenn man den fehlenden Zusammenhang von Erbschaftsteuer und Unternehmensstillegungen – anders als hier vertreten – als Problem der Geeignetheit der Erbschaftsteuervergünstigungen einordnet, ändert dies nichts an ihrer augenscheinlichen Unverhältnismäßigkeit.

Auf die zahlreichen Unstimmigkeiten der Bewertungsvergünstigungen einerseits und der Sonderregelungen der §§ 13a, 19a und 28 ErbStG andererseits wurde hingewiesen. Sie begründen, neben der Wirkungsweise der Entlastungen **unüberwindbare Zweifel an ihrer Geeignetheit.**

Zudem erweisen sie sich als **nicht erforderlich.** Als milderer Mittel kämen einerseits offene Subventionen oder die Bereinigung der Bemessungsgrundlage und das Absenken der Steuersätze in Frage.⁴⁹⁵ Eine offene Subvention könnte sich an der Förderungsbedürftigkeit und –würdigkeit orientieren. Eine Vereinfachung der

⁴⁹⁴ Zu diesen und den folgenden Zahlen vgl. <http://www.imf-bonn.org>.

⁴⁹⁵ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 205 ff.

Erbschaftsteuer führt ebenfalls zu einer geringen erbschaftsteuerlichen Belastung beim Erwerb eines Unternehmens, stellt aber die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und damit letztlich die Steuergerechtigkeit, weniger in Frage.

Im Rahmen der Angemessenheit muß vor allem die Möglichkeit einer Kompensation geprüft werden: In wie weit profitieren diejenigen, die durch die Ungleichbehandlung zunächst benachteiligt werden, denen also die steuerliche Begünstigung verschlossen bleibt, zumindest mittelbar von ihr? Denkbar erscheint eine Kompensation vor allem, so weit über den Erhalt von Arbeitsplätzen gesprochen wird. Laut dem *Institut für Mittelstandsforschung Bonn* haben die insgesamt 3,3 Mio. mittelständischen Unternehmen in Deutschland, die im Fokus der erbschaftsteuerlichen Begünstigungstatbestände liegen, 20,1 Mio. Beschäftigte.⁴⁹⁶ Das sind 69,7 v. H. aller Arbeitnehmer. Sie stellen 83 v. H. aller Ausbildungsplätze. Der Erhalt mittelständischer Unternehmen sichert also eine erhebliche Zahl von Arbeits- und Ausbildungsplätzen und trägt so gleichzeitig zur Stabilität der Sozialversicherungssysteme bei. Dennoch lassen die Erbschaftsteuervergünstigungen so lange keine hinreichende Kompensation erwarten, wie die Erbschaftsteuer an sich den Fortbestand dieser Unternehmen nicht in Frage stellt. Es kann deshalb nicht überraschen, wenn das Nebenziel der Sicherung von Arbeitsplätzen mit Hilfe der Erbschaftsteuervergünstigungen nur selten gefördert werden kann.⁴⁹⁷ Aus demselben Grund kann die Aufrechterhaltung der (oft) in Familienunternehmen anzutreffenden besonderen Ertragskraft mit den einschlägigen Begünstigungstatbeständen nur in einer kleinen Zahl von Fällen erreicht werden.⁴⁹⁸ Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist auch nicht das richtige Instrument, um Unternehmenskontinuitäten zu fördern⁴⁹⁹ oder Unternehmenskonzentration zu verhindern.⁵⁰⁰ Vor diesem Hintergrund stellen sie die Erbschaftsteuervergünstigungen also als unangemessen dar.

c) Ausnahme: § 28 ErbStG

Dies gilt insbesondere für die Kumulation der einzelnen Vergünstigungen; beispielhaft sei nochmals auf das Zusammenspiel aus Unterbewertung,

⁴⁹⁶ Zu diesen und den folgenden Zahlen vgl. Günterberg/Wolter, Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002, S. 21.

⁴⁹⁷ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 209 f.

⁴⁹⁸ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 210 f.

⁴⁹⁹ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 212 f.

⁵⁰⁰ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 213 ff.

Bewertungsabschlag und Freibetrag hingewiesen. Der Umfang der Entlastungen steht dabei zur Zahl der Fälle, in denen die einschlägigen Tatbestände des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes tatsächlich zum Erhalt von Produktivvermögen beitragen konnten, in keinem Verhältnis. Lediglich wenn § 28 ErbStG zur Anwendung gelangt, ist sicher gestellt, daß die dort normierte Möglichkeit einer (zinslosen) Stundung zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist. Unterstellt man, § 28 ErbStG sei nach einer Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes einziger verbleibender Begünstigungstatbestand für den Erwerb von Betriebsvermögen, könnte das Urteil über seine Verfassungsmäßigkeit anders ausfallen. Jedenfalls ließe sich der Begünstigung nicht mit dem Argument begegnen, die Erbschaftsteuer bedrohe in der Regel nicht den Fortbestand des übergehenden Unternehmens. Ganz im Gegenteil: Die Vorschrift trägt der Nichtvoraussehbarkeit der Steuer – soweit es sich um Erwerbe von Todes wegen handelt – Rechnung und rechtfertigt so ihre Existenz im Vergleich zu den übrigen Steuern.⁵⁰¹ Anstatt dessen rücken andere Problem in den Vordergrund.

In seiner aktuellen Fassung ist § 28 ErbStG als Instrument zur Sicherung der Unternehmensnachfolge möglicherweise ungeeignet, weil er nur auf den Erhalt des Unternehmens als solchem abzielt. Zunächst muß kritisch angemerkt werden, daß dieses Merkmal der Existenzgefährdung des Betriebs für Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung stets anfällig ist.⁵⁰² Denn zur Stundung der Erbschaftsteuerschuld kommt es demnach nur dann, wenn der Fortbestand des Unternehmens durch eine Veräußerung oder durch die Aufnahme eines weiteren Teilhabers zumindest gefährdet wäre, nicht aber, wenn diese Vorgänge auf die Existenz des Unternehmens keinen Einfluß hätten.⁵⁰³ Um über § 28 ErbStG den Fortbestand gerade von Familienunternehmen fördern zu können, müßten auch die letztgenannten Tatbestände zu einer Stundung der Erbschaftsteuer führen können. Auch wenn es hierfür wegen der besonderen Ertragskraft von Familienunternehmen gute Gründe gibt (s.o.), ergeht nochmals der ergänzende Hinweis, daß schon heute – trotz der bestehenden umfangreichen Entlastungsmaßnahmen – nur in knapp der Hälfte aller Fälle, ein Familienmitglied die

⁵⁰¹ Kapp/Ebeling, § 28 Rdnr. 1.

⁵⁰² Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 5; Sosnitzer, UVR 1992, S. 342, S. 348.

⁵⁰³ Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 9; Meincke, § 28 Rdnr. 6.

Unternehmensnachfolge antritt. Der Fortbestand von Familienunternehmen ist kein steuerliches, sondern ein personelles Problem (s.o.). In Bezug auf dieses Ziel erweist sich also jeder erbschaftsteuerliche Begünstigungstatbestand als mehr oder weniger ungeeignet.

Als Entlastungsmaßnahme ist § 28 ErbStG daneben auch in all den Fällen unanwendbar, in denen es um die Unternehmensnachfolge in Familienkapitalgesellschaften geht. Es erweist sich als Nachteil, daß § 28 ErbStG nicht rechtsformneutral formuliert ist.⁵⁰⁴

Schließlich könnte § 28 ErbStG den Erwerbern von Betriebsvermögen einen unangemessen hohen Vorteil bieten. Der Entlastungseffekt, der sich mit der Möglichkeit einer zinslosen Stundung verbindet, wird unterschiedlich beurteilt. Es wird die Meinung vertreten, die Erbschaftsteuerlast lasse sich auf diese Weise um fast die Hälfte oder mehr reduzieren (s.o.). Zusätzlich bietet § 28 ErbStG den Vorteil, daß die Stundung ohne Sicherheitsleistung zu gewähren ist (s.o.). Für die Erwerber anderer Vermögensarten, die eine Stundung nur nach § 222 AO erreichen können, ist demgegenüber die Sicherheitsleistung der Regelfall (§ 222 S. 2 AO).

Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt bereichsspezifisch für das Steuerrecht das verfassungsrechtliche Gebot der gleichmäßigen steuerlichen Belastung, von dem ausnahmsweise aus Gründen des Allgemeinwohls abgewichen werden kann. Der Erhalt kleiner und mittlerer Unternehmen, die oft genug besonders ertragsstarke Familienunternehmen sind, ist ein solches im öffentlichen Interesse liegendes Ziel, das jedoch nur selten durch Erbschaftsteuervergünstigungen erreicht werden kann (s.o.). Die mögliche Stundung der Erbschaftsteuerschuld für die Erwerber von Betriebsvermögen stellt eine solche Abweichung vom Gebot steuerlicher Lastengleichheit dar. In den wenigen Fällen, in denen der Erhalt des Unternehmens tatsächlich durch die Erbschaftsteuer gefährdet ist, ist sie durch ein entsprechendes öffentliches Interesse gerechtfertigt. Weil jedoch schon durch die Stundung selbst die aktuelle Gefährdungssituation für das Unternehmen entschärft wird, besteht für den zusätzlichen Vorteil der Zinslosigkeit kein Bedürfnis. Dies gilt vor allem im Vergleich zu denjenigen Erben oder Beschenkten, die eine Stundung weder über § 28 ErbStG

⁵⁰⁴ Flick, DStR 1986, S. 683 f.; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, § 28 Rdnr. 4 mit Hinweis auf §§ 13a, 19a ErbStG; Kien-Hümbert, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, § 28 Rdnr. 6, Römer, BB 1977, S. 685, S. 686; Stobbe/Brüninghaus, BB 1998, S. 1611, S. 1612.

noch über § 222 AO erreichen können und deshalb die Steuerschuld fremdfinanzieren müssen. Ein Höchstmaß an Einzelfallgerechtigkeit ließe sich erreichen, wenn das zuständige Finanzamt die Dauer der Stundung und die Höhe einer möglichen Verzinsung nach seinem Ermessen bestimmen könnte. Bei seiner Entscheidung sollte es sich einerseits am Ziel der Stundung – dem Erhalt des Unternehmens – und andererseits an den marktüblichen Finanzierungsbedingungen orientieren. Der Steuervorteil, den § 28 ErbStG unter diesen Umständen bieten würde, beschränkt sich also einerseits auf den Verzicht auf eine Sicherheitsleistung und die Ermessensentscheidung über das „ob“ und „wie“ einer Verzinsung, für die im Rahmen von § 222 AO wegen §§ 234, 238 AO im allgemeinen kein Raum ist.

In der skizzierten Form bietet § 28 ErbStG den Erwerbern von Betriebsvermögen einen Steuervorteil, der nicht um seiner selbst willen gewährt wird, sondern durch den der Erhalt kleiner und mittlerer Unternehmen gesichert werden soll. Insbesondere durch eine Verzinsung während des Stundungszeitraums und eine rechtsformneutrale Formulierung bleibt die Verhältnismäßigkeit der Entlastung gewahrt.

D. Die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG

I. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff in den Schutzbereich von Art. 12 Abs. 1 GG

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet den Erwerb bzw. die Weitergabe von Betriebsvermögen. Dies wird der Erblasser oder Schenker bei seiner Nachfolgeplanung berücksichtigen und versuchen Übergangsregelungen zu finden, um die Steuerlast so gering wie möglich zu halten. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer beeinflusst ihn demnach in der Entscheidung über die Verwendung des Teils seines Vermögens, den er seiner beruflichen Tätigkeit gewidmet hat. Daneben belastet die Steuer natürlich den Erwerber von Betriebsvermögen. Sie mindert die Rentabilität des erworbenen Vermögens, weil mit dem Erwerb eine zusätzliche Zahlungsverpflichtung entsteht. Im Einzelfall mag der Erwerber sogar gezwungen sein, es zu liquidieren und die mit ihm verbundene berufliche Tätigkeit aufzugeben. Es muß deshalb in Betracht gezogen werden, daß die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer beim Erwerb von Betriebsvermögen, einen Eingriff in die grund-

gesetzlich geschützte Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG bedeutet und deshalb an diesem Grundrecht zu messen ist.

1. Der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG

Dies trifft allerdings nur dann zu, wenn tatsächlich der Schutzbereich der Berufsfreiheit betroffen ist. Warum dies problematischer sein könnte, als es auf den ersten Blick scheint, klang oben bereits an: Die Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer beim Erwerb von Betriebsvermögen knüpft – anders als die Einkommensteuer – nicht unmittelbar an die berufliche Tätigkeit oder deren Früchte an.⁵⁰⁵ Belastet wird nur der erb- oder schenkweise Erwerb des Vermögens, das der beruflichen Tätigkeit gewidmet ist. Die besondere Schwierigkeit liegt demnach darin, einen hinreichend engen Zusammenhang von Berufsfreiheit und Steuerobjekt festzustellen, um zur Eingriffsqualität der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu gelangen.

a) Der Berufsbegriff des Art. 12 Abs. 1 GG im Allgemeinen

Diesen Problemen ist jedoch eine weitaus einfacher zu beantwortende Frage vorgelagert: Ist die Ausübung einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit, die die Bildung eines Betriebsvermögens voraussetzt, Beruf i.S.d. Art. 12 Abs. 1 GG? Eine unmittelbar Antwort hierauf bleibt Art. 12 Abs. 1 GG schuldig. Zwar nennt er einzelne Facetten der Berufsfreiheit, wie die Berufswahlfreiheit, die Arbeitsplatzwahlfreiheit, die Ausbildungsstättenwahlfreiheit sowie die Berufsausübungsfreiheit. Eine Definition des Berufsbegriffs als solchem ergibt sich hieraus jedoch nicht.

Ein Blick in die Vergangenheit zeigt allerdings, daß die selbständige Gewerbetätigkeit schon in der Weimarer Republik grundrechtlich geschützt war. Zwar kannte die Weimarer Reichsverfassung kein einheitliches Grundrecht auf Berufsfreiheit, aus dem dies hervorgehen sollte; gewährleistet wurde allerdings das Recht aller Deutschen, jeden Nahrungszweig zu betreiben (Art. 111 WRV), die Freiheit des Handels und des Gewerbes (Art. 151 Abs. 3 WRV) sowie der Schutz von Arbeitskraft (Art. 157 Abs. 1 WRV) und Arbeit (Art. 163 Abs. 2 S. 1 WRV).⁵⁰⁶

⁵⁰⁵ So auch Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 80.

⁵⁰⁶ Die historischen Verfassungstexte sind abgedruckt bei Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 12 Rdnr. 1 ff. Ausführlich zu den vergleichbaren Grundrechtsgewährleistungen der Weimarer Reichsverfassung: Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 7 ff.

Einigkeit besteht heute darüber, daß die Gewährleistungen in Art. 12 Abs. 1 GG über die einzelnen Grundrechte der Weimarer Reichsverfassung hinausgehen: **Als Beruf geschützt sind danach alle selbständigen und unselbständigen Tätigkeiten, die auf Dauer angelegt sind und zur Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage dienen.**⁵⁰⁷ Zu dieser weiten Auslegung des Berufsbegriffs hat vor allem das BVerfG mit seiner Rechtsprechung aus dem „Apothekenurteil“ beigetragen, in dem es die im Grundgesetz angelegte Differenzierung zwischen Berufswahl- und Berufsausübungsfreiheit in einem **einheitlichen Grundrecht der „Berufsfreiheit“** hat aufgehen lassen. Als Folge bleibt der Gesetzesvorbehalt in Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG nicht auf Regelungen zur Berufsausübung beschränkt, sondern läßt sich auf alle – selbst auf die nach dem genauen Wortlaut an sich vorbehaltlos gewährleisteten – Teile der Berufsfreiheit erstrecken.⁵⁰⁸ Das Schrifttum ist dem Gericht in seiner Rechtsprechung hierzu weitestgehend gefolgt.⁵⁰⁹

Demgegenüber ist die nach wie vor höchst kontrovers diskutierte Frage, ob die berufliche Tätigkeit **erlaubt** sein muß,⁵¹⁰ für das Problem der Erbschaftbesteuerung von Betriebsvermögen jedenfalls in so weit irrelevant, als für die vorliegende Untersuchung die Legalität der gewerblichen Betätigung unterstellt werden soll.

Für den Berufsbegriff in Art. 12 Abs. 1 GG ist neben den Kriterien der Dauerhaftigkeit, der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage und – möglicherweise – der Erlaubtheit der beruflichen Tätigkeit, eine weitere Komponente Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion, die in ihrem materiellen Gehalt und

⁵⁰⁷ BVerfGE 7, S. 377, S. 397; 54, S. 301, S. 313; 68, S. 272, S. 281. BVerwGE 1, S. 54; 1, S. 92, S. 93; 22, S. 286, S. 287; 87, S. 37, S. 39 ff.; 96, S. 136, S. 140; 96, S. 293, S. 296; 96, S. 302, S. 307, 97, S. 12, S. 22. BayVerfGH NJW 1989, S. 2939, S. 2940. Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 8; Jarass, in: Jarass/Pieroth, Art. 12 Rdnr. 4; Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 18; Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 33; Tettinger, in: Sachs, Art. 12 Rdnr. 29; Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 12 Rdnr. 39; Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 34.

⁵⁰⁸ BVerfGE 7, S. 377, S. 401.

⁵⁰⁹ Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 2 f.; Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 14; Schwabe, DÖV 1969, S. 734, S. 737; Tettinger, in: Sachs, Art. 12 Rdnr. 8; Kritisch Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 595.

A.A. Hufen, NJW 1994, S. 2913, S. 2917; Lücke, Die Berufsfreiheit; BerlVerfGH JR 1996, S. 146, S. 147, zu Art. 11 BerlVerf.

⁵¹⁰ Befürwortend: BVerfGE 13, S. 97, S. 106; 14, S. 19, S. 22; BVerwGE 32, S. 311, S. 316; 68, S. 272, S. 281; 87, S. 37, S. 40 f.; Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 8 f.; Pieroth/Schlink, Rdnr. 810.

Andere Autoren versuchen, das Kriterium der Erlaubtheit umzudeuten: So sprechen Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 39 und Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 27 von der „Gemeinschaftschädlichkeit“ des einschlägigen Verhaltens. Ipsen, Staatsrecht II, Rdnr. 598, der im Ergebnis dasselbe meint, nennt dies „soziale Unwertigkeit“.

deshalb in ihrer Bedeutung für die Besteuerung von Gewerbetreibenden wesentlich schwieriger zu erfassen ist.

Der beschriebene Berufsbegriff geht von einer besonderen Beziehung zwischen Beruf und Persönlichkeit des Menschen aus.⁵¹¹ Mit anderen Worten schützt die Berufsfreiheit in Art. 12 Abs. 1 GG als spezielles Freiheitsrecht die **freie Entfaltung der Persönlichkeit im beruflichen Bereich**: In der modernen Industriegesellschaft prägt die Erwerbstätigkeit nicht nur die Selbstwahrnehmung einer Person, sondern auch ihre objektive Rolle in der Gemeinschaft.⁵¹² Dieser **personale Grundzug der Berufsfreiheit** sei für die Schutzintensität des Grundrechts von entscheidender Bedeutung.⁵¹³ Teilweise wird deshalb die Schlußfolgerung gezogen, neben dem Einzelunternehmer übe nur derjenige einen Beruf aus, der eine qualifizierte Beteiligung an wirtschaftlichen Unternehmen inne hat, die ihm eine der Inhaberschaft vergleichbare Gesellschafterposition verschafft.⁵¹⁴

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Zweifel bestehen schon hinsichtlich des Berufsbegriffs des BVerfG, der m.E. den Zusammenhang von Persönlichkeitsbildung und Berufstätigkeit überstrapaziert. Soweit er sich vorrangig am Bild der sogenannten freien Berufe oder an den handwerklichen Tätigkeiten orientiert, mag dies durchaus Geltung beanspruchen.⁵¹⁵ Tatsächlich jedoch gibt es so viele, wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeiten, bei denen die Arbeit so eintönig ist, so geringe Qualifikationen erfordert und so wenig Anregungen bietet, daß sie diesem äußerst anspruchsvollen Berufsbegriff nicht genügen.⁵¹⁶ Gleichzeitig ist allen Freiheitsrechten ein personaler Grundzug zu Eigen. Er entspricht dem Menschenwürdegehalt des einzelnen Freiheitsrechts, weil er den einzelnen in seiner Qualität als Subjekt schützen will. Es ist deshalb nicht einzusehen, warum dieser personale Bezug bei der Berufsfreiheit größer sein soll, als bei anderen speziellen Freiheitsrechten oder auch dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht. Wenn sich im Vergleich zu den anderen Freiheitsrechten für die Berufsfreiheit also gerade kein gesteigerter personaler Grundzug nachweisen läßt, fehlt es an einer tragfähigen

⁵¹¹ BVerfGE 7, S. 377, S. 397; Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 9; Haußleiter, DÖV 1952, S. 496, S. 497; Rittstieg, in: AK, Art. 12 Rdnr. 167; Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 34, 49.

⁵¹² Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 9; Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 12 Rdnr. 32; Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 31.

⁵¹³ BVerfGE 50, S. 290, S. 362.

⁵¹⁴ Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 79.

⁵¹⁵ So auch Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 35.

⁵¹⁶ Zu diesem Befund kommt auch Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 36.

Begründung für die Forderung nach einer qualifizierten Beteiligung, damit der Gesellschafter einer Personengesellschaft den Schutz von Art. 12 Abs. 1 GG für sich beanspruchen kann.

Deshalb ist dem BVerfG beizupflichten, wenn es sich in neueren Entscheidungen von dem personal gebundenen Berufsbegriff löst und als Beruf jede auf Erwerb gerichtete Beschäftigung bezeichnet, die sich nicht in einem einmaligen Erwerbsakt erschöpft.⁵¹⁷

Was die Erbschaft- und Schenkungbesteuerung des Betriebsvermögens anbelangt, kann sich also sowohl der Einzelunternehmer als auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft – unabhängig von der Größe seines Gesellschaftsanteils – grundsätzlich auf die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG berufen.

Ob daneben die Personengesellschaft selbst Trägerin des Grundrechts aus Art. 12 Abs. 1 GG sein kann, weil sie keinen Beruf im herkömmlichen Sinne hat, mag dahin stehen.⁵¹⁸ Denn sie ist als Gegenstand des Erwerbs Steuerobjekt und nicht Steuer-subjekt.

b) Umfang des Schutzes bei gewerblicher Tätigkeit

Die **Gewerbe- bzw. Unternehmerfreiheit**, von der man speziell in diesen Fällen spricht,⁵¹⁹ umfaßt die folgenden, einzelnen Teilbereiche: Die **Organisationsfreiheit**,⁵²⁰ die **Dispositionsfreiheit**,⁵²¹ die **Investitions- und Produktionsfreiheit**⁵²². Ferner bezieht sich der Schutzzumfang des Art. 12 Abs. 1 GG auf die wirtschaftliche Verwertung einer erbrachten wirtschaftlichen Leistung.⁵²³

Umstritten ist die Einordnung der **Vertragsfreiheit**, die, sofern sie im Rahmen der beruflichen Tätigkeit genutzt wird, ebenfalls der Berufsfreiheit zuzuordnen sein

⁵¹⁷ So nunmehr BVerfGE 97, S. 228, S. 253.

⁵¹⁸ Zum Streit, in wie weit hier Art. 19 Abs. 3 GG Anwendung finden kann: Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 6 m.w.N.

Richtigerweise ist auf eine grundrechtstypische Gefährdungslage und nicht auf ein personales Substrat der Berufsfreiheit abzustellen, weil ansonsten Art. 19 Abs. 3 GG überflüssig wäre.

⁵¹⁹ Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 18.

⁵²⁰ Papier, VVDStRL 35 (1977), S. 55, S. 99; Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 124.

⁵²¹ BVerfGE 50, S. 290, S. 263.

⁵²² BVerfGE 9, S. 83, S. 87 f.; 41, S. 360, S. 370.

⁵²³ BVerfG NJW 1998, S. 1627 ff.

soll.⁵²⁴ Die Gegenmeinung sieht sie lediglich im Rahmen der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG geschützt. M.E. ist die Vertragsfreiheit keine spezifisch beruflich genutzte Freiheit. Sie kommt dem Privatmann wie dem Unternehmer zugute. Die einzelnen, anerkannten Teile der Berufsfreiheit setzen sie vielmehr voraus. So kann beispielsweise die Investitionsfreiheit nur wirkungsvoll gewährleistet sein, wenn der Unternehmer nach eigenem Ermessen über die Anschaffung von Anlagen und Maschinen oder die Einstellung von Arbeitskräften entscheiden kann. Die Vertragsfreiheit ist also ausschließlich im Rahmen von Art. 2 Abs. 1 GG geschützt.⁵²⁵ Als Teil der Vertragsfreiheit gehört hierher auch die **Preisfreiheit**.⁵²⁶

Grundsätzlich umfaßt die Gewerbe- oder Unternehmerfreiheit auch die **Wettbewerbsfreiheit**. Welche Bedeutung sie für die Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern hat, wird noch an anderer Stelle zu klären sein.

c) Verhältnis von Art. 12 GG und Art. 14 GG

Zu prüfen ist schließlich, ob die Erbschaft- und Schenkungsteuer gleichzeitig sowohl an der Berufs- als auch an der Eigentumsfreiheit gemessen werden kann. Angesprochen ist also eine mögliche Grundrechtskonkurrenz von Art. 12 GG und Art. 14 GG. Diese löst das BVerfG grundsätzlich durch eine klare Differenzierung der Schutzbereiche: Entscheidend komme es darauf an, ob ein Grundrechtseingriff eher die Freiheit der individuellen Erwerbs- und Leistungstätigkeit oder die Innehabung und Verwendung vorhandener Vermögensgüter betrifft.⁵²⁷ In der Regel bedeutet dies also ein **Exklusivitätsverhältnis**, in dem Art. 12 Abs. 1 GG den Erwerb und Art. 14 Abs. 1 GG das Erworbenene schützt. Dieses Ergebnis läßt sich auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff nicht übertragen. Sie belastet bestimmte Formen des Vermögenserwerbs, die zumindest teilweise ausdrücklich durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützt sind. Für den Spezialfall, daß Betriebsvermögen zum erworbenen Vermögen gehört, ist deshalb ausnahmsweise von einer **Idealkonkurrenz** beider Grundrechte auszugehen.⁵²⁸

⁵²⁴ BVerfGE 47, S. 285, S. 318 ff.; Degenhart, JuS 1990, S. 161, S. 165; Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und Grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 79; Scholz, in: Maunz/Dürig, Art. 12 Rdnr. 49, 115, 131 ff.

⁵²⁵ So auch Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 66.

⁵²⁶ BVerfGE 8, S. 274, S. 328.

⁵²⁷ BVerfGE 30, S. 292, S. 335; 84, S. 133, S. 157.

⁵²⁸ So auch Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 86.

2. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Eingriff

Fraglich ist, ob die Erbschaft- und Schenkungsteuer in die Berufs-, genauer gesagt die Gewerbe- oder Unternehmerfreiheit, eingreift. Auf den ersten Blick scheint es, als müsse dies verneint werden. Das die Steuerpflicht auslösende Moment ist keine berufliche Tätigkeit und das Betriebsvermögen als beruflich genutztes Kapital ist selbst nicht Steuersubjekt. Allerdings bietet es sich für den Erwerber eines Unternehmens an die Erbschaft- und Schenkungsteuer aus den laufenden Gewinnen zu bestreiten. Faktisch wirkt die Steuer also in diesen Fällen wie eine Einkommensteuer. Ähnlich verhält es sich, wenn der Schenker oder Erblasser im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge bestimmte Maßnahmen ergreift, um die Steuerlast zu minimieren. Auch hier ist der Einfluß der Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die Berufsfreiheit, genauer: der Dispositions- und Organisationsfreiheit, rein tatsächlicher Natur. Der Unternehmer ist nicht gezwungen, sein Vermögen und dessen Übergang in einer bestimmten Art und Weise zu organisieren. Von den einzelnen Teilbereichen, die Art. 12 Abs. 1 GG schützt ist demnach vor allem die Berufsausübungsfreiheit angesprochen. In den – wenigen – Fällen, in denen die Erbschaft- und Schenkungsteuer zur Schließung des Unternehmens und zur Liquidation des Betriebsvermögens zwingt, ist ferner die Freiheit der Berufswahl beeinträchtigt. Dies gilt nicht nur für den Erwerber des Unternehmens, sondern auch für den Erblasser bzw. Schenker, weil die Berufsfreiheit das Recht beinhaltet, ein Gewerbe auf einen Nachfolger übertragen zu können.⁵²⁹ Anders als bei einem Verbot der Unternehmensfortführung oder der Nichterteilung einer erforderlichen behördlichen Genehmigung ist auch hier der Zusammenhang zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuer rein tatsächlicher Art.

Es erscheint zweifelhaft, ob solch faktische Beeinträchtigungen genügen, um von der Eingriffsqualität der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausgehen zu können. Für das BVerfG ergeben sich Beeinträchtigungen der Berufsfreiheit primär durch Regelungen, die sich **final** auf die berufliche Betätigung beziehen, diese also unmittelbar zum Gegenstand haben.⁵³⁰ Dies ist, wie bereits dargestellt, bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht der Fall.

⁵²⁹ Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und Grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 82.

⁵³⁰ BVerfGE 13, S. 181, S. 185.

Gleichzeitig erkennt das Gericht, daß es auch Maßnahmen gibt, die nicht unmittelbar auf die Regelung einer beruflichen Betätigung abzielen, hierauf jedoch spürbare tatsächliche Auswirkungen haben.⁵³¹ Vor allem die Wirkung von Abgaben und Steuern muß hier eingeordnet werden.⁵³² In diesen Fällen der rein faktischen Beeinträchtigung verlangt das Gericht allerdings als weitere Voraussetzungen eine **objektiv berufsregelnde Tendenz**: Es muß sich um Regelungen handeln, die in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen.⁵³³ Weitergehend soll auch von einer **subjektiv berufsregelnden Tendenz** gesprochen werden können, wenn gesetzliche Maßnahmen sich ausschließlich oder doch zumindest vorrangig an beruflich Tätige richten.⁵³⁴ Folge dieser Rechtsprechung ist, daß die Erhebung von Steuern und Abgaben nur ausnahmsweise in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG eingreift.⁵³⁵ Nur wenn eine Steuer oder sonstige Abgabe eine erdrosselnde Wirkung entfaltet und dadurch dem Abgabepflichtigen die weitere Berufsausübung unmöglich gemacht wird, soll ein Eingriff in die Freiheit der Berufswahl vorliegen können.⁵³⁶

Theoretische und praktische Erwägungen sprechen jedoch gegen den Ansatz der herrschenden Meinung. Er führt zu verworrenen, nahezu willkürlichen Ergebnissen.⁵³⁷ Es ist daneben kein vernünftiger Grund ersichtlich, warum im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG von der allgemeinen Grundrechtsdogmatik abgewichen werden soll. Das moderne Grundrechtsverständnis versteht jedes der öffentlichen Gewalt zurechenbare Handeln, das dem einzelnen ein Verhalten, das in den Schutzbereich eines Grundrechts fällt, ganz oder teilweise unmöglich macht, als

⁵³¹ BVerfGE 13, S. 181, S. 185 f.; 16, S. 147, S. 162; 41, S. 251, S. 262; 46, S. 120, S. 137; 61, S. 291, S. 308; 81, S. 108, S. 121 f.

Allgemein zum Problem der faktischen Beeinträchtigungen: Bethge, VVDStRL 57 (1998), S. 7, S. 37 ff.; Gallwas, Faktische Beeinträchtigungen im Bereich der Grundrechte, S. 165 ff.; Weber-Dürler, VVDStRL 57 (1998), S. 57, S. 66 ff.

⁵³² BVerfGE 13, S. 181, S. 186; 29, S. 327, S. 333; 31, S. 8, S. 29; 38, S. 61, S. 79; 47, S. 1, S. 21 f.; 55, S. 7, S. 25 f.; 75, S. 108, S. 153 f.; 81, S. 108, S. 121 f. Auch BFHE 161, S. 570, S. 575.

⁵³³ BVerfGE 13, S. 181, S. 185 f.; 61, S. 291, S. 308; 81, S. 108, S. 121 f. BVerwG NVwZ 1989, S. 1175.

Die Rechtslehre hat sich dieser restriktiven Rechtsprechung weitestgehend angeschlossen. Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 43; Jarass, in: Jarass/Piero, Art. 12 Rdnr. 10; Tettinger, in: Sachs, Art. 12 Rdnr. 73; Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 85.

⁵³⁴ So Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 70.

⁵³⁵ Ablehnend Hohmann, DÖV 2000, S. 406 ff. Ausnahmen von dieser Grundregel bei Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 85 f.

⁵³⁶ BVerfGE 38, S. 61, S. 85 ff.

⁵³⁷ So Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 72 mit Beispielen.

Grundrechtseingriff.⁵³⁸ Übertragen auf Art. 12 Abs. 1 GG bedeutet dies, daß das Grundrecht Schutz vor jeder hoheitlichen Einwirkung auf die Berufsfreiheit gewährt.⁵³⁹ Maßgeblich für den Schutz des Grundrechtsträgers ist damit seine materielle Betroffenheit.⁵⁴⁰ Der Vorwurf, dieser weite Eingriffsbegriff orientiere sich nicht ausreichend am Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG, weil er keine angemessene Verbindung zur Berufsfreiheit herstelle,⁵⁴¹ kann deshalb keinen Bestand haben. Gerade das Gegenteil ist der Fall. Er ist das Spiegelbild einer Entwicklung, in der immer mehr Berührungspunkte zwischen Staat und Individuum für eine steigende Zahl von Konfliktmöglichkeiten sorgen.⁵⁴² Die Vielzahl von Zielsetzungen, die sich heute mit einer bestimmten staatlichen Maßnahme verbinden lassen und mit ihr verbunden werden, aber auch die Vielfalt der Gestaltungsmittel der öffentlichen Hand gerade im Bereich der Wirtschaftspolitik verbieten eine Reduzierung der grundrechtlichen Abwehrwirkung auf bestimmte staatliche Eingriffsformen.⁵⁴³ Wer den Begriff des Eingriffs restriktiv auslegen will, vermengt in unzulässiger Weise Überlegungen zur Eingriffsqualität und zur Frage der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Unbeabsichtigte und mittelbare Beeinträchtigungen sind – natürlich abhängig von ihrer Schwere – Eingriffe, die unter dem Gesichtspunkt der Unvorhersehbarkeit eher zu rechtfertigen sind, als finale Grundrechtseingriffe. Nicht verschwiegen werden soll allerdings eine mit dem weiten Eingriffsverständnis verbundene Folgeproblematik: Wenn die Anforderungen an die Qualität des Eingriffs sinken, kann die Zahl derjenigen, die Rechtsschutz suchen und denen Rechtsschutz zu gewähren ist, massiv steigen.⁵⁴⁴ Es mag dahin stehen, ob in diesem Fall tatsächlich eine Prozeßflut droht. Die prozeßrechtliche Akzentuierung der Diskussion kann schon deshalb nicht überzeugen, weil ein Mehr an Rechtsschutz nicht als Nachteil ausgelegt werden darf.

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer bedeutet, soweit sie auf den Erwerb von Betriebsvermögen erhoben wird, eine mittelbare Beeinträchtigung der Berufsfreiheit.

⁵³⁸ Bleckmann/Eckhoff, DVBl. 1988, S. 373 ff.; Lübke-Wolff, Grundrechte als Eingriffsabwehrrechte. Pieroth/Schlink, Rdnr. 240.

⁵³⁹ Breuer, in: HdbStR VI, § 148 Rdnr. 31; Gallwas, Faktische Beeinträchtigungen im Bereich der Grundrechte, S. 166; Papier, Der Staat 11 (1972), S. 483, S. 494; ders., DVBl. 1984, S. 801, S. 805; Sodan, DÖV 1987, S. 858, S. 863.

⁵⁴⁰ Breuer, in: HdbStR VI, § 148 Rdnr. 31.

⁵⁴¹ Gubelt, in: von Münch/Kunig, Art. 12 Rdnr. 43.

⁵⁴² Pieroth/Schlink, Rdnr. 238 ff.

⁵⁴³ Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 71.

⁵⁴⁴ Pieroth/Schlink, Rdnr. 242 ff.

Der notwendige enge Zusammenhang von Steuernorm und Berufsausübung, den das BVerfG und die herrschende Rechtslehre fordern, läßt sich nicht feststellen. Denn Erbschaft- und Schenkungsteuer werden in allen Fällen des unentgeltlichen Vermögenserwerbs i.S.d. §§ 3, 7 ErbStG erhoben. Eine objektiv oder subjektiv berufsregelnde Tendenz läßt sich für das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht nachweisen. Dennoch bedeutet die Steuer nach der hier vertretenen Ansicht einen Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber hat sich ausdrücklich dazu entschieden, auch den Erwerb von Betriebsvermögen zu besteuern. Es war demnach für ihn absehbar, daß die Steuer sowohl auf seiten des Erblassers/Schenkers als auch auf seiten des Erwerbers, Einfluß auf unternehmerische Entscheidungen nehmen wird. Der Gesetzgeber muß sich also die Beeinträchtigungen vor allem der Berufsausübungsfreiheit zurechnen lassen.

II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs

Dieser Eingriff in die Berufsfreiheit könnte durch den einfachen Gesetzesvorbehalt in Art. 12 Abs. 1 S. 2 GG gedeckt sein, der sich nach herrschender Meinung nicht nur auf die Berufsausübung, sondern einheitlich auch auf die Wahl von Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte bezieht (s.o.). Voraussetzung dafür ist, daß der Erbschaftsteuergesetzgeber sich innerhalb seines durch die Verfassung abgesteckten gesetzgeberischen Ermessens bewegt hat.

1. Stufenlehre/Übermaßverbot

Insbesondere mußte er die Grenzen beachten, die sich für ihn aus der Stufenlehre ergeben. Seit dem Apothekenurteil⁵⁴⁵ unterscheidet das BVerfG die Stufen der Regelung der Berufsausübung, subjektiver Zulassungsvoraussetzungen und objektiver Zulassungsschranken als Stufen zunehmender Eingriffsintensität. Mit steigender Eingriffsintensität geht eine Abnahme der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers einher. Umgekehrt steigen die Anforderungen an eine Rechtfertigung des Eingriffs. Die Stufentheorie entspricht damit letztlich dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bei den vom Gemeinwohl her gebotenen Eingriffen in die Berufsfreiheit.⁵⁴⁶

⁵⁴⁵ BVerfGE 7, S. 377 ff.

⁵⁴⁶ BVerfGE 13, S. 97, S. 104.

Primär bedeutet die Erbschaft- und Schenkungsteuer einen Eingriff in die Freiheit der **Berufsausübung**: Sie ist dazu geeignet, Erblasser/Schenker und Erwerber bei unternehmerischen Entscheidungen zu beeinflussen und beschränkt auf diese Weise ihre Organisations- und Dispositionsfreiheit.

Der Charakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Berufsausübungsregelung ist daneben darauf zurückzuführen, daß Beruf i.S.d. Art. 12 GG jede Tätigkeit ist, die der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dient. **Insbesondere gewährleistet die Berufsfreiheit demnach die Möglichkeit, Einkommen zu erwirtschaften.**⁵⁴⁷

Wenngleich die Erbschaft- und Schenkungsteuer dieses klassische „Arbeitseinkommen“ zumindest nicht unmittelbar zum Gegenstand hat, besteht für den Erwerber von Betriebsvermögen dennoch der Anreiz, sie aus den laufenden Gewinnen der Unternehmung zu finanzieren. Dies bedeutet zwar gegenüber den Erwerbem anderer Vermögensarten einen Vorteil, führt aber dazu, daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer mittelbar das Einkommen des Erwerbers belastet.

In Ausnahmefällen kann die Erbschaft- und Schenkungsteuer daneben Auswirkungen auf die **Berufswahl** haben. Dann nämlich, wenn die Steuerbelastung dazu zwingt, das Unternehmen zu liquidieren, anstatt es fortzuführen. Davon ist bei der momentanen Ausgestaltung der Erbschaftsteuer, nur in einer statistisch nicht nachweisbaren Zahl von Fällen auszugehen (s.o.).

Der Stufenlehre des BVerfG folgend ist, nachdem über Intensität und Stufe des Eingriffs entschieden wurde, in einem zweiten Schritt eine Güterabwägung vorzunehmen, die den Eingriff und seine Zielsetzung in eine Beziehung setzen. Auf diese Weise sollen die widerstreitenden Interessen von Allgemeinwohl und Berufsfreiheit des Einzelnen zu einem Ausgleich gebracht werden. Mit zunehmender Eingriffsintensität steigen dabei die Anforderungen an den Zweck der zu überprüfenden Regelung.

Eine Regelung zur Berufsausübung kann grundsätzlich durch jede vernünftige Erwägung des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden.⁵⁴⁸ Voraussetzung ist allerdings,

⁵⁴⁷ Seer, FR 1999, S. 1280, S. 1282; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 439.

⁵⁴⁸ BVerfGE 7, S. 377, S. 405 f.; 65, S. 116, S. 125; 70, S. 1, S. 28; 78, S. 155, S. 162.

daß die Ausübungsregelung den Betroffenen nicht übermäßig oder unzumutbar belastet.⁵⁴⁹

Die Anforderungen, die das BVerfG an Regelungen stellt, die eine Einschränkung der Berufswahlfreiheit nach sich ziehen sind, weitaus strenger. Sie müssen dem Schutz besonders wichtiger⁵⁵⁰ oder überragend wichtiger Gemeinschaftsgüter⁵⁵¹ dienen.

Schon auf den ersten Blick zeigt sich, daß sich diese Anforderungen nicht ohne weiteres auf gesetzliche Regelungen übertragen lassen, die nicht final oder doch zumindest mit berufsregelnder Tendenz in die Berufsfreiheit eingreifen.

Zusätzlich schränkt die Nähe zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz die Aussagekraft der Stufenlehre bei der Untersuchung von Fiskalzwecknormen stark ein. Denn schon bei der Prüfung von Eigentums- und Erbrechtsgarantie hatte sich gezeigt, daß der Zweck der Einnahmeerzielung jede Steuernorm als verhältnismäßig erscheinen läßt, so lange der Finanzbedarf des Staates nicht gedeckt ist.

Aus der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ergeben sich im Rahmen von Art. 12 GG keine neuen Erkenntnisse über die Grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften oder Schenkungen, die Betriebsvermögen beinhalten.

2. Halbteilungsgrundsatz

Im Rahmen der Untersuchung von Eigentums- und Erbrechtsgarantie spielte der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz allerdings eine wichtige Rolle. Mit seiner Hilfe ließ sich die Frage klären, in wie weit der sog. Halbteilungsgrundsatz im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer Anwendung finden kann. Das dort gewonnene Ergebnis läßt sich möglicherweise speziell für den Erwerb von Betriebsvermögen durch eine entsprechende Untersuchung von Art. 12 Abs. 1 GG bestätigen.

Alle Versuche, den Halbteilungsgrundsatz aus Art. 14 Abs. 1 GG abzuleiten und ihn als allgemeingültiges, steuerübergreifendes Prinzip zu erklären, schlugen fehl. Dieser Befund wiederholt sich, wenn man die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG in die weiteren Überlegungen einbezieht: Die Herleitung des Halbteilungsgrundsatzes aus

⁵⁴⁹ BVerfGE 85, S. 248, S. 259; 93, S. 362, S. 369; 94, S. 372, S. 390; 95, S. 173, S. 183; 99, S. 202, S. 211; 101, S. 331, S. 347.

⁵⁵⁰ BVerfGE 13, S. 97, S. 107; 19, S. 330, S. 337; 25, S. 236, S. 247.

⁵⁵¹ BVerfGE 7, S. 377, S. 408; 102, S. 197, S. 214 f.

dem **Wortlaut** des Grundrechts („zugleich“) wird schon bei Art. 14 GG als relativ schwach empfunden, und kommt bei Art. 12 Abs. 1 GG allein deshalb nicht in Frage, weil die Vorschrift in ihrer Formulierung keinen Anhaltspunkt für eine entsprechende Auslegung bietet.⁵⁵² Aus dem gleichen Grund scheidet eine **Abwägung von Berufsfreiheit und Sozialbindung** als Ursprung des Halbteilungsgrundsatzes aus. Das **Subsidiaritätsprinzip** kann als Erklärungsversuch nicht überzeugen, weil die Grundrechte selbst die strikte Annahme einer überwiegenden Eigennützigkeit der Grundrechtsbetätigung widerlegen, wenn sie gravierende Eingriffe zulassen, die bei der Abwägung mit gewichtigen Gemeinwohlinteressen als notwendig und angemessen erscheinen.

Die Grenze einer maximal hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand wurde für die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung entwickelt, die maßgeblich von den Schutzbereichen der betroffenen Grundrechte ausging: Der Schutz von **Privateigentum** und **Privaterbrecht** verlangt schon nach dem Wortlaut, daß der Nutzen des Eigentums – auch im Falle seiner Übertragung – mehrheitlich beim Bürger und nicht beim Staat eintritt. Ähnlich wie die Garantie von Eigentum und Erbrecht hat auch der Schutz der Berufsfreiheit eine vermögenswirksame Dimension: Denn Art. 12 Abs. 1 GG setzt eine berufliche Tätigkeit voraus, die der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dient. Es stellt sich deshalb die Frage, ob die Berufsfreiheit das Recht des Berufstätigen umfaßt, mehrheitlich selbst von den Früchten seiner Berufstätigkeit zu profitieren.

Dies ist m.E. nicht der Fall. Der Berufsbegriff, der nach h.M. Art. 12 Abs. 1 GG zugrunde liegt, nennt selbst eine Höchstgrenze für den (steuerlichen) Zugriff des Staates: Das aus einer beruflichen Tätigkeit erwirtschaftete Einkommen darf wegen Art. 12 Abs. 1 GG weder final noch mittelbar so besteuert werden, daß es nach den Umständen des Einzelfalles nicht mehr zur Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage genügt.⁵⁵³ Daß dies immer genau dann der Fall sein soll, wenn der Fiskus steuerlich mehr als die Hälfte des Einkommens abschöpft, ist nicht anzunehmen. In dieser Hinsicht spricht Art. 12 GG vielmehr für eine dynamische, progressiv ausgestaltete Höchstgrenze der Besteuerung des Einkommens. Eine dem

⁵⁵² So auch Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 85.

⁵⁵³ Ähnlich BVerfGE 87, S. 153, S. 169.

Halbteilungsgrundsatz vergleichbare Höchstgrenze ließe sich aus Art. 12 Abs. 1 GG also nur ableiten, wenn man zusätzlich auf allgemeine Wertungen wie das Subsidiaritätsprinzip zurückgreift. Dem Grundrechtsteil des Grundgesetzes, insbesondere Art. 12 GG läßt sich ein Primat überwiegender Eigennützigkeit wirtschaftlicher Betätigung indessen nicht entnehmen. Ganz im Gegenteil: Art. 12 Abs. 1 GG betont selbst den möglichen Vorrang des öffentlichen Nutzens, wenn zur Abwehr nachweisbarer und höchstwahrscheinlich schwerer Gefahren für ein überragend wichtiges Gemeinschaftsgut selbst objektive Zulassungsvoraussetzungen legitim erscheinen können.

Aus Art. 12 Abs. 1 GG kann der Halbteilungsgrundsatz also nicht deduziert werden.

3. Verbot der erdrosselnden Steuer

Als verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigender Eingriff in die Eigentums- und Erbrechtsgarantie wurde zuvor die Steuer mit konfiskatorischer Wirkung beschrieben, bei der ein Verstoß gegen das Übermaßverbot geradezu auf der Hand liegt. Dem entspricht für den Bereich der Berufsfreiheit das Verbot der Erdrosselungssteuer: Hier wird dem Steuerpflichtigen die Ergreifung oder weitere Ausübung des Berufs durch ein Übermaß an wirtschaftlicher Belastung unmöglich gemacht.⁵⁵⁴ In diesen Fällen schlägt die Finanzfunktion der Abgabenerhebung also in eine reine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter um.⁵⁵⁵ Im Ergebnis wirkt die Erdrosselungssteuer demnach wie ein Berufsverbot und begegnet dem Steuerpflichtigen als Berufswahlregelung.⁵⁵⁶ Dabei beurteilt sich die erdrosselnde Wirkung einer Steuer nicht nach den Umständen des Einzelfalls, sondern danach, ob alle anderen Steuerpflichtigen oder doch zumindest die große Mehrheit der Steuerpflichtigen der entsprechenden Berufsgruppe die Steuer ohne Schwierigkeiten aufbringen können.⁵⁵⁷ Ob die Steuer hingegen zum wirtschaftlichen Ruin eines einzelnen unwirtschaftlich arbeitenden Steuerpflichtigen führt ist unerheblich, weil

⁵⁵⁴ BVerfG 8, S. 222, S. 228; 11, S. 30, S. 42 ff.; 13, S. 181, S. 186 f.; 14, S. 76, S. 101; 16, S. 147, S. 163 ff.; 17, S. 135, S. 137; 29, S. 327, S. 333 f.; 31, S. 8, S. 29; 38, S. 61, S. 81 ff.; BVerwGE 48, S. 1, S. 9. Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 212 f.; Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 436 ff.

⁵⁵⁵ BVerfGE 38, S. 61, S. 81 ff.

⁵⁵⁶ Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 84.

⁵⁵⁷ BVerwGE 6, S. 247, S. 268. Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 439.

Art. 12 Abs. 1 GG nicht wirtschaftlich kranke oder schwache Unternehmen schützen will.⁵⁵⁸

Danach ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer – jedenfalls in ihrer momentanen Ausgestaltung – keine Steuer mit erdrosselnder Wirkung. Denn sie führt nur in einer statistisch nicht nachweisbaren Zahl von Einzelfällen dazu, daß der Erbe oder Beschenkte das erworbene Unternehmen aufgeben muß (s.o.).

4. Verbot der wettbewerbsverzerrenden Besteuerung

Ein Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG kann zudem dann vorliegen, wenn der Staat regelnd in den Wettbewerb der Unternehmen eingreift.⁵⁵⁹ Zwar schützt Art. 12 Abs. 1 GG grundsätzlich nicht vor Wettbewerb oder Konkurrenz und verleiht dem einzelnen auch kein Recht auf Erhaltung oder Erweiterung eines bestimmten Geschäftsumfangs oder bestimmter Erwerbsmöglichkeiten,⁵⁶⁰ dennoch stellen staatliche Maßnahmen im Bereich des Wettbewerbs rechtfertigungsbedürftige Eingriffe dar⁵⁶¹. Hieran müssen sich auch die Steuergesetze messen lassen. Schon bei der Untersuchung von Art. 3 Abs. 1 GG wurde festgestellt, daß gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität von Steuern verstoßen wird, wenn sich die Wettbewerbsposition der Unternehmen untereinander verschiebt (s.o.).

Bedenken bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer bestehen in so weit, als die unterschiedlichen Bewertungsmethoden und die übrigen Entlastungsmaßnahmen weitestgehend auf den Erwerb von Betriebsvermögen zugeschnitten sind (Ausnahme: sog. Familienkapitalgesellschaften, vgl. §§ 13a Abs. 4 Nr. 3, 19 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG). Den Vorteil hieraus zieht jedoch nicht das vererbte oder verschenkte Unternehmen selbst, sondern nur der Erwerber als Steuerpflichtiger. Aus der fehlenden Rechtsformneutralität kann deshalb nicht zwangsläufig auf einen Mangel an Wettbewerbsneutralität geschlossen werden. Vielmehr ist an dieser Stelle Art. 3 Abs. 1 GG angesprochen (s.o.).

⁵⁵⁸ Tipke, Steuerrechtsordnung I, S. 439 f.

⁵⁵⁹ BVerfGE 32, S. 311, S. 317; 46, S. 120, S. 137 f.; 86, S. 28, S. 37; BVerwGE 71, S. 183, S. 189; 87, S. 37, S. 39. Umstritten ist, ob die Wettbewerbsfreiheit ein eigenständiges Substrat der Unternehmerfreiheit enthält.

Ablehnend Manssen, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 12 Rdnr. 67.

⁵⁶⁰ BVerfGE 24, S. 236, S. 251; 34, S. 252, S. 256; 55, S. 261, S. 269.

⁵⁶¹ Breuer, in: HdbStR VI, § 147 Rdnr. 63; Di Fabio, JZ 1993, S. 689, S. 694; Gusy, JA 1995, S. 253 ff.;

Wieland, in: Dreier, Art. 12 Rdnr. 67; Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 12 Rdnr. 75.

5. Gefährdung der Betriebsfortführung

Das BVerfG nutzte die Einheitswertbeschlüsse dazu, eine Belastungsobergrenze für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, die Betriebsvermögen enthalten, zu entwickeln: Durch die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen dürfe die Fortführung des Betriebs nicht gefährdet werden (s.o.). Als Spezialfall des Verbots einer konfiskatorisch wirkenden Besteuerung verdient eine in dieser Weise formulierte Belastungsobergrenze Zustimmung, ohne daß die weiteren Einschränkungen, die das Gericht ausspricht überzeugen können (s.o.). Da Art. 12 GG – ähnlich wie Art. 14 GG – das Verbot einer Erbschaftsteuer beinhaltet (s.o.), erscheint es nahe liegend, das Verbot einer Gefährdung der Betriebsfortführung auch aus der verfassungsrechtlich verbürgten Berufsfreiheit zu entwickeln. Eine Steuer mit erdrosselnder Wirkung bedeutet einen Eingriff in die Berufswahlfreiheit. Sie macht es dem Steuerpflichtigen unmöglich, den von ihm gewählten Beruf auf Dauer zu seiner Lebensgrundlage zu machen. Die Wirkungsweise der Erbschaft- und Schenkungsteuer läßt sich in ähnlicher Weise beschreiben, wenn man unterstellt, sie führe im Regelfall zu einer Gefahr für die Fortführung des vererbten oder verschenkten Unternehmens. Daß dies gerade nicht die Regel, sondern die Ausnahme ist, wurde bereits dargelegt. Die weiteren Voraussetzungen und Einschränkungen, die das BVerfG formuliert, erscheinen auch unter Berücksichtigung der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG wenig sachgerecht. Soweit die neue Belastungsgrenze nur für mittelständische bzw. kleine und mittlere Unternehmen gültig sein soll, kann dies nicht überzeugen: Abgesehen davon, daß es sich um kein tragfähiges Abgrenzungskriterium handelt (s.o.), legen weder statistische Untersuchungen noch der Wortlaut oder die Dogmatik des Art. 12 Abs. 1 GG eine solche Differenzierung nahe. Zwar orientiert sich der Schutzzumfang der Berufsfreiheit vorrangig an den anspruchsvollen beruflichen Tätigkeiten wie die der freien Berufe oder des Handwerks, grundsätzlich ist im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG von einer prinzipiellen Gleichwertigkeit aller Berufe auszugehen: Jede Tätigkeit, die auf Dauer angelegt ist und der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dient, ist Beruf i.S.v. Art. 12 Abs. 1 GG. Daß es aus Sicht der Berufsfreiheit weiterhin nicht darauf ankommen kann, welcher Verwandtschaftsgrad zwischen Erbe und Erblassers besteht, ist ebenfalls ohne weiteres einsichtig. Denn die berufliche Tätigkeit wird unabhängig davon geschützt,

ob sie überhaupt ein Vermögen voraussetzt, das ihr gewidmet ist, oder auf welchem Wege dieses Vermögen erworben wurde.

Demnach kann das Verbot einer die Betriebsfortführung gefährdenden Besteuerung mit gleichem Umfang wie bei Art. 14 GG auch aus der Berufsfreiheit entwickelt werden.⁵⁶²

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer verstößt hiergegen allerdings nicht.

E. Der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG

I. Ehe und Familie i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG

Der besondere Schutz von Ehe und Familie und die Erhebung von Erbschaft- und Schenkungsteuer auf den Erwerb von Betriebsvermögen haben auf den ersten keine gemeinsame Schnittmenge. Wo mögliche Berührungspunkte liegen könnten offenbart sich erst in der Retrospektive auf die in Art. 14 Abs. 1 GG normierte Erbrechtsgarantie. Als deren wesentliche Grundstrukturen wurden die Testierfreiheit des Erblassers und das Verwandtenerbrecht dargestellt, die durch das Zusammenwirken der Erbrechtsgarantie mit anderen privatrechtlichen Rechtsinstituten – Dispositionsfreiheit sowie Ehe und Familie – entstanden sind.

Bevor der Frage nachgegangen wird, welche weiteren Grenzen sich für den Erbschaftsteuergesetzgeber also durch den Zusammenhang von Art. 14 Abs. 1 GG mit Art. 6 Abs. 1 GG ergeben, sollen jedoch zunächst die grundlegenden Begriffe, die für das Verständnis des Art. 6 Abs. 1 GG unentbehrlich sind, erläutert werden:

1. Ehe i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG

Ehe im Sinne des Grundgesetzes ist die Verbindung eines Mannes und einer Frau zur grundsätzlich unauflösbaren Lebensgemeinschaft.⁵⁶³ Kennzeichnend für den verfassungsrechtlichen Ehebegriff sind damit Monogamie, die Verschiedengeschlechtlichkeit der Partner, die auf Lebenszeit angelegte Dauerhaftigkeit der

⁵⁶² So im Ergebnis auch Löhle, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, S. 85 f.

⁵⁶³ BVerfGE 10, S. 59, S. 66; 49, S. 286, S. 300; 31, S. 58, S. 82; 36, S. 146, S. 165; 53, S. 224, S. 245; 62, S. 323, S. 330; BVerfG NJW 1993, S. 3316, S. 3317; Coester-Waltjen, in: von Münch/Kunig, Art. 6 Rdnr. 5; Maunz, in: Maunz/Dürig, Art. 6 Rdnr. 15; Pirson, in: BK, Art. 6 Rdnr. 11; Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 38.

Beziehung, die Lebensgemeinschaft der Partner und der formalisierte Eheschluß.⁵⁶⁴ Trotz einer stetig steigenden Zahl von Ehescheidungen und nichtehelicher Lebensgemeinschaften, sowie der Einführung eingetragener Lebenspartnerschaften durch die seit 1998 regierende rot-grüne Koalition, wird der (verfassungsrechtliche) Ehebegriff unverändert tradiert. Keine Ehen i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG sind demnach die Mehrehen, die nichtehelichen und eheähnlichen Lebensgemeinschaften sowie die Verbindung gleichgeschlechtlicher Paare.

2. Familie i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG

Schwerer zu bestimmen ist der verfassungsrechtliche Familienbegriff. Grundsätzlich versteht das BVerfG die **Familie als umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern**, in der den Eltern vor allem Rechte und Pflichten zur Pflege und Erziehung der Kinder erwachsen.⁵⁶⁵ Während das Verständnis des Ehebegriff von der jüngeren gesellschaftlichen Entwicklung weitestgehend unbeeinflusst blieb, wird der Familienbegriff zunehmend liberaler gedeutet: Ebenso wie nichteheliche Kinder eine Familie mit ihrer Mutter bilden,⁵⁶⁶ ist auch die Beziehung des nichtehelichen Vaters zu seinem nichtehelichen Kind eine Familie.⁵⁶⁷ Umgekehrt spielt es keine Rolle, ob das Kind vom Ehemann der Mutter abstammt.⁵⁶⁸ Ferner muß das familiäre Beziehungsverhältnis nicht in Hausgemeinschaft gelebt werden.⁵⁶⁹ An der Definition des BVerfG fällt auf, daß der Familienbegriff sich auf die Beziehung von Eltern und Kindern beschränkt, Großeltern oder Kindeskindern hingegen keine Berücksichtigung. Mit anderen Worten beschränkt sich der Schutz der Familie auf die **Kleinfamilie**, während im allgemeinen Sprachgebrauch und auch im bürgerlichen Recht der Begriff der Familie durch das Merkmal der Verwandtschaft geprägt ist (vgl. §§ 1589 ff. BGB). Der Ausschluß von Generationen-Großfamilien wird deshalb kritisiert.⁵⁷⁰ Dieser Kritik ist mit der Maßgabe zuzustimmen, daß der geringeren Intensität der Beziehung der

⁵⁶⁴ Ausführlich zu den einzelnen Merkmalen Coester-Waltjen, in: von Münch/Kunig, Art. 6 Rdnr. 4 ff.; Gröschner, in: Dreier Art. 6 Rdnr. 39 ff.; Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 38 ff.

⁵⁶⁵ BVerfGE 10, S. 59, S. 66; 48, S. 327, S. 339; 80, S. 81, S. 90. Coester-Waltjen, in: Art. 6 Rdnr. 11; Lecheler, FamRZ 1979, S. 1; Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 6 Rdnr. 29.

⁵⁶⁶ BVerfGE 18, S. 97, S. 105 f.; 80, S. 81, S. 90.

⁵⁶⁷ BVerfGE 45, S. 104, S. 123; 79, S. 203, S. 211.

⁵⁶⁸ BVerfGE 79, S. 256, S. 267.

⁵⁶⁹ Pieroth/Schlink, Rdnr. 643.

⁵⁷⁰ Gröschner, in: Dreier, Art. 6 Rdnr. 77; Pieroth/Schlink, Rdnr. 643; Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 88.

Familienmitglieder untereinander spiegelbildlich durch eine verminderte Schutzintensität des Grundrechts Rechnung getragen werden kann und muß.⁵⁷¹

II. Schutzfunktionen

Die Grenzen, die der Schutz von Ehe und Familie der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen setzt, müssen aus den drei wesentlichen Schutzfunktionen und -richtungen entwickelt werden.

1. Art. 6 Abs. 1 GG als Institutsgarantie

Art. 6 Abs. 1 GG enthält zunächst eine **Institutsgarantie**.⁵⁷² Als solche gewährleistet er den **Bestand der privatrechtlichen Rechtseinrichtungen Ehe und Familie** in ihren wesentlichen Grundzügen, wie sie den überkommenen Kernbestand des Familienrechts bilden.⁵⁷³ Familienrechtliche Regelungen müssen diese Strukturprinzipien beachten. Außerhalb dieses Ordnungskerns beschränkt Art. 6 Abs. 1 GG als Institutsgarantie das gesetzgeberische Ermessen nicht.⁵⁷⁴

2. Art. 6 Abs. 1 GG als subjektiv-öffentliches Recht

Art. 6 Abs. 1 GG wird **gleichzeitig** als **Freiheits- und Gleichheitsrecht** interpretiert.

a) Art. 6 Abs. 1 GG als Freiheitsrecht

Zunächst ist Art. 6 Abs. 1 GG als Grundrecht des status negativus zu verstehen. Der besondere Schutz von Ehe und Familie schützt einen speziellen Ausschnitt der Entfaltungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG im privaten Lebensbereich.⁵⁷⁵ Art. 6 Abs. 1 GG ist damit zuallererst einmal Freiheitsrecht. Er gewährt ein **Abwehrrecht gegen staatliche Maßnahmen, die Ehe und Familie im materiellen oder persönlichen Bereich beeinträchtigen** würden.⁵⁷⁶ Ehe und Familie sind also ein geschlossener, gegen den Staat abgeschirmter Autonomie- und Lebensbereich.⁵⁷⁷ Art. 6 Abs. 1 GG bildet damit einen Gegengewicht zu den Art. 119, 120 WRV, die Ehe und Familie noch ausdrücklich in den Dienst der „Erhaltung und Vermehrung der Nation“ stellten

⁵⁷¹ Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 89.

⁵⁷² BVerfGE 6, S. 55, S. 72; 76, S. 1, S. 41; 80, S. 81, S. 92.

⁵⁷³ BVerfGE 80, S. 81, S. 92.

⁵⁷⁴ Schmitt-Kammler, in: Sachs, Art. 6 Rdnr. 27.

⁵⁷⁵ BVerfGE 42, S. 234, S. 236; 57, S. 170, S. 178.

⁵⁷⁶ BVerfGE 6, S. 55, S. 71 ff.; S. 386, S. 388; 55, S. 114, S. 126; 81, S. 1, S. 6.

⁵⁷⁷ BVerfGE 91, S. 130, S. 134.

und die Erziehung zu „gesellschaftlicher Tüchtigkeit“. Nach den Erfahrungen in der Zeit des 3. Reiches, in der zahlreiche familien- und eheliche Gesetze geschaffen wurden, sollte der Allstaatlichkeit des Nationalsozialismus eine deutliche Absage erteilt werden, ohne jedoch einen überindividuellen Bezug völlig zu beseitigen.⁵⁷⁸

Art. 6 Abs. 1 GG verbietet es demnach, durch die Erhebung von Steuern mittelbar in das Ehe- und Familienleben einzugreifen.⁵⁷⁹ Weil der verfassungsrechtliche Schutz gerade auch dem Versorgungsverhältnis Familie gilt,⁵⁸⁰ ist insbesondere die Erbschaftsteuer, die die Übertragung von Vermögen von der einen auf die nächste Generation belastet, grundsätzlich problematisch. Im Hinblick auf die Versorgungsfunktion kann es dabei keinen Unterschied machen, ob das belastete Vermögen aus einem Einfamilienhaus oder Gewerbebetrieb besteht, solange es die wesentliche, wenn auch nur finanzielle, Grundlage des familiären Zusammenlebens ist. Schon an dieser Stelle läßt sich feststellen, daß Art. 6 Abs. 1 GG besonders sensibel auf eine Besteuerung – familieninterner – Erbschaften und Schenkungen reagiert.

b) Art. 6 Abs. 1 GG als besonderer Gleichheitssatz

Dieser Befund erhärtet sich, wenn man die Funktion des Art. 6 Abs. 1 GG als besonderen Gleichheitssatz in die weiteren Überlegungen mit einbezieht. Denn der Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG wird durch die besondere Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG verschärft.⁵⁸¹ Bei einer Förderung von Ehe und Familie verstößt der Staat nicht gegen Art. 3 GG, weil Art. 6 Abs. 1 GG insoweit Legitimation für die Ungleichbehandlung anderer Gemeinschaften sein kann.⁵⁸² Umgekehrt verbietet es Art. 6 Abs. 1 GG, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen.⁵⁸³

Mit Art. 6 Abs. 1 GG wäre es demnach grundsätzlich unvereinbar, wenn steuerliche Benachteiligungen gerade an die Eigenschaft als Ehegatte oder Familienmitglied anknüpfen.⁵⁸⁴ Allgemein gebietet es Art. 6 Abs. 1 GG für das Steuersystem, daß der steuerlichen Leistungsfähigkeit gerade angesichts besonderer Belastungen der Familie angemessen Rechnung getragen werden

⁵⁷⁸ Ausführlich zum Verhältnis von individueller Freiheit und gemeinschaftbildender Gewährleistung Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 13 ff.

⁵⁷⁹ BVerfGE 6, S. 55, S. 81 f.

⁵⁸⁰ Umbach, in: Umbach/Clemens, Art. 6 Rdnr. 30; Gröschner, in: Dreier, Art. 6 Rdnr. 75.

⁵⁸¹ BVerfGE 18, S. 257, S. 269; 29, S. 71, S. 79.

⁵⁸² BVerfGE 6, S. 55, S. 76.

⁵⁸³ BVerfGE 99, S. 216, S. 232.

⁵⁸⁴ BVerfGE 12, S. 167 ff.

muß.⁵⁸⁵ Speziell für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer verbietet es der besondere Schutz von Ehe und Familie demnach, Erben, die zur Familie gehören, gegenüber familienfremden Erwerbem zu benachteiligen. Allerdings würde es keinen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG bedeuten, wenn der gewillkürte Erbe, der dem Erblasser ebenso oder ebenso wenig nahe steht wie die gesetzlichen Erben, erbschaftsteuerlich wie dieser behandelt würde.

3. Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm

Die Rechtsprechung des BVerfG mißt Art.6 Abs. 1 GG seit jeher neben der Funktion als speziellem Freiheitsrecht und besonderem Gleichheitssatz vor allem Bedeutung als **wertentscheidende Grundsatznorm** bei.⁵⁸⁶ Gerade in dieser Funktion verpflichte Art. 6 Abs. 1 GG die staatliche Gewalt – über den schon grundrechtlich und institutionell geforderten Verzicht auf störende Eingriffe hinaus – zum **Schutz und zur Förderung von Ehe und Familie**.⁵⁸⁷ Im Hinblick auf den für den Grundrechtsteil des Grundgesetzes einmaligen Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 GG ist die Rechtsprechung des BVerfG im Ergebnis nicht angreifbar. Schwierigkeiten birgt jedoch die terminologische und dogmatische Fassung des Problems. Einerseits darf die Wirkung als wertentscheidende Grundsatznorm nicht mit der Drittwirkung durch die Ausstrahlung in das Privatrecht verwechselt werden: Art. 6 Abs. 1 GG wendet sich nicht direkt gegen Privatpersonen, sondern legt nur dem Staat die Pflicht auf, Gesetze zu erlassen, die geeignet sind, Ehe und Familien auch im Privatrechtsbereich zu schützen und zu fördern.⁵⁸⁸ Andererseits sind der spezifische Schutz zu dem Art. 6 Abs. 1 GG als wertentscheidende Grundsatznorm verpflichtet und die allgemeine Schutzpflicht im Rahmen der objektiven Dimension der Freiheitsgrundrechte nicht deckungsgleich.⁵⁸⁹ Die Wirkung als wertentscheidende Grundsatznorm fordert gerade das staatliche Tätigwerden zum Schutz von Ehe und Familie, während das Freiheitsrecht den staatlichen Eingriff in Schutzbereich von Ehe und Familie abwehren soll.⁵⁹⁰ Außerdem lassen sich Grundrecht und Institutsgarantie stets nur in einem bipolaren Verhältnis von Staat und Bürger anwenden, die Wirkung als wertentscheidende Grundsatznorm ist demgegenüber

⁵⁸⁵ Robbers, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rdnr. 104.

⁵⁸⁶ BVerfG 6, S. 55, S. 72 f.

⁵⁸⁷ Gröschner, in: Dreier, Art. 6 Rdnr. 33 ff.; Schmitt-Kammler, in: Sachs, Art. 6 Rdnr. 30

⁵⁸⁸ Coester-Waltjen, in: von Münch/Kunig, Art. 6 Rdnr. 42.

⁵⁸⁹ Kingreen, Jura 1997, S. 401, S. 405.

⁵⁹⁰ Isensee, in: HdbStR V, § 111 Rdnr. 40.

eine generelle.⁵⁹¹ Schließlich stellt das BVerfG selbst klar, dass die Art. 6 Abs. 1 GG innewohnende Wertentscheidung nicht das Maß an Verbindlichkeit erreicht, das der Institutsgarantie oder dem Freiheitsrecht eigen ist.⁵⁹²

Inhaltlich wirkt Art. 6 Abs. 1 GG durch seine Eigenschaft als wertentscheidende Grundsatznorm in zwei Richtungen: Das Grundrecht normiert einerseits eine Förderungspflicht, spiegelbildlich aber auch ein Benachteiligungsverbot für Ehe und Familie im Verhältnis zu Nicht-Verheirateten und Nicht-Familien.⁵⁹³ Insbesondere im Zusammenspiel mit der Funktion als besonderem Gleichheitssatz ergibt sich demnach ein Diskriminierungsverbot von Ehe und Familie.⁵⁹⁴

Das Steuerrecht bedarf wegen der Bedeutung von Art.6 Abs. 1 GG als wertentscheidender Grundsatznorm damit grundsätzlich der familiengerechten Ausgestaltung.⁵⁹⁵ Dies betrifft insbesondere auch den wirtschaftlichen Zusammenhalt der Familie.⁵⁹⁶ Die grundsätzliche Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Familienprinzip oder Prinzip des Verwandtenerbrechts ist damit verfassungsrechtlich zwingend.⁵⁹⁷ Dennoch stellt sich die Frage, ob dies zwangsläufig die Gewährung persönlicher Freibeträge, die nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen Erwerber und Erblasser gestaffelt sind, nach sich ziehen muß. Im deutschen Erbschaftsteuerrecht gilt dies als etwas Selbstverständliches und aus Gründen der Steuergerechtigkeit als geboten; Einer Besteuerung, die sowohl Leistungsfähigkeits- als auch Familienprinzip verfolgt, entspricht jedoch viel eher die Besteuerung eines jeden Erwerbs, wenn auch nur mit einem geringen Steuersatz, soweit der Anstieg der Leistungsfähigkeit mit der Größe des Erwerbs durch progressive Steuersätze berücksichtigt wird.⁵⁹⁸

III. Art. 6 Abs. 1 GG als Grenze für die Erbschaft- und Schenkungsteuer beim Erwerb von Betriebsvermögen

Vor allem in der Dimension als wertentscheidende Grundsatznorm, die insbesondere den wirtschaftlichen Zusammenhalt der Familie sichern soll, setzt Art. 6 Abs. 1 GG dem Steuergesetzgeber Grenzen. Grundsätzlich hat jeder Ehegatte einen eigenen

⁵⁹¹ Gröschner, in: Dreier, Art. 6 Rdnr. 35.

⁵⁹² BVerfGE 80, S. 81, S.93.

⁵⁹³ Grundlegend: BVerfGE 6, S. 55, S. 76.

⁵⁹⁴ BVerfGE 99, S. 216, S. 232.

⁵⁹⁵ BVerfGE 81, S. 363, S. 376.

⁵⁹⁶ BVerfGE 13, S. 331, S. 347.

⁵⁹⁷ BVerfGE 93, S. 165, S. 174.

⁵⁹⁸ Moench, in: Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Einführung Rdnr. 7.

und gleichen Anspruch auf steuerliche Freistellung des der persönlichen Lebensgestaltung dienenden Vermögens; Dabei gilt es zusätzlich zu berücksichtigen, daß auch Kinder wegen ihres Unterhaltsanspruchs gegen die Eltern an deren Vermögensverhältnissen und Lebensgestaltung teilhaben.⁵⁹⁹ Dieser Teil des Vermögens soll auch im Falle von Erbschaft oder Schenkung geschützt sein: Bei Familienangehörigen soll der erbschaftsteuerliche Zugriff deshalb derart zu mäßigen sein, daß dem Steuerpflichtigen der Erwerb zumind. zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugute kommen soll; Ein über dieses persönliche Gebrauchsvermögen hinausgehender Vermögenszuwachs ist so zu besteuern, daß die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Lebensgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht.⁶⁰⁰

Dem Grunde nach kann diesen Aussagen nicht widersprochen werden. Das in der Verfassung angelegte **Nebeneinander von Leistungsfähigkeitsprinzip und Familienprinzip** muß der Erbschaftsteuergesetzgeber zu einem gerechten Ausgleich bringen. Der Umfang der geforderten Freistellung des Familienvermögens überrascht allerdings und geht zumindest bei den kleineren Vermögen deutlich über die Halbteilung hinaus. Gerade dann, wenn man im Leistungsfähigkeitsprinzip, anders als hier vertreten, die einzig mögliche Rechtfertigung für die Besteuerung von Erbschaften als Einkommen im weiteren Sinn sieht, kann der Forderung des BVerfG nicht zugestimmt werden. Denn letztlich wird das Leistungsfähigkeitsprinzip an dieser Stelle vollständig vom Familienprinzip verdrängt (s.o.). Die Freistellung des Gebrauchsvermögens des Erblassers läuft im Endeffekt darauf hinaus, die Erbschaftsteuer nach den Verhältnissen beim Erblasser zu bemessen. Systemwidrig finden damit die Elemente einer Nachlaßsteuer im geltenden Erbschaftsteuerrecht Berücksichtigung. Auch aus diesem Grund erscheint es geeigneter den beabsichtigten und verfassungsrechtlich gebotenen Effekt einer möglichst weitgehenden Freistellung des ‚Familienvermögens‘ durch eine wesentlich niedriger einsetzende Progression Rechnung zu tragen.

Es stellt sich schließlich die Frage, ob die Forderung nach einer schonenden Behandlung des ‚Familienvermögens‘ oder sogar nach einer Freistellung des

⁵⁹⁹ BVerfGE 93, S. 121, S. 141 f.

⁶⁰⁰ BVerfGE 93, S. 165, S. 174 f.

persönlichen Gebrauchsvermögens des Erblassers möglicherweise vorhandenes Betriebsvermögen mit umfaßt. Erstaunlicherweise unternimmt das BVerfG nicht den Versuch einer qualitativen Definition. In so weit dürfen seine Ausführungen im Vermögensteuerbeschuß nicht falsch verstanden werden. Nur wertmäßig bildet das durchschnittliche Einfamilienhaus einen Maßstab für den seines Erachtens nach erforderlichen Umfang der Freistellung.⁶⁰¹ Daß eine Definition genauso durch einen Katalog von Vermögensgegenständen hätte vorgenommen werden können, zeigt insbesondere § 13 Abs. 1 Nr. 1, 4a ErbStG, nach dem der Erwerb von Hausrat und die Ehegattenerwerbe von Familienwohnheimen steuerfrei bleiben. Soweit indes das Vermögen begünstigt werden soll, das der Familie als Lebensgrundlage dient, sei es in Form eines Eigenheims oder auch eines Betriebs, erscheint eine bloß quantitative Grenzziehung als einzig gangbarer Weg. In entsprechender Höhe stellt also auch Betriebsvermögen freizustellendes Gebrauchsvermögen i.S.d. Art. 6 Abs. 1 GG dar.

Als letztes stellt sich schließlich die Frage, ob auch der gewillkürte Erbe in den Genuß der aus Art. 6 Abs. 1 GG entwickelten Vergünstigungen kommen kann, ohne daß er Ehegatte, Kind oder sonstiger Verwandter des Erblassers ist. Zwar spricht die gewillkürte Erbfolge für ein vergleichbar enges Verhältnis zum Erblasser, verfassungsrechtlich, geboten ist eine Gleichstellung im Hinblick auf den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG allerdings nicht. Wenn man dem Grundrecht nicht ein Benachteiligungsverbot entnimmt,⁶⁰² stünde es aber dem Erbschaftsteuergesetzgeber frei eine solche Gleichbehandlung anzuordnen.

F. Die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG

Grundsätzlich kann jeder Steuereingriff auch an Art. 2 Abs. 1 GG gemessen werden. Trotz der Diskussion um den Zusammenhang von Eigentum und Vermögen, bleibt der allgemeine Vermögensschutz Art. 2 Abs. 1 GG, der auch die **Freiheit von ungesetzlichen und nicht verfassungsgemäßen Abgaben** gewährleistet.⁶⁰³ In dieser Funktion gelangt Art. 2 Abs. 1 GG insbesondere dann zur Anwendung, wenn bei einer Schenkung der Beschenkte die anfallende Schenkungsteuer trägt (s.o.). Der Erbschaft- und Schenkungbesteuerung kann die allgemeine Handlungsfreiheit

⁶⁰¹ BVerfGE 93, S. 121, S. 141.

⁶⁰² So aber Burgi, Der Staat 39 (2000), S. 487, S. 501; Krings, ZRP 2000, S. 409, S. 411; Merten, FS Leisner, S. 615, S. 619; Pauly, NJW 1997, S. 1955 ff.

⁶⁰³ Papier, in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rdnr. 175.

jedoch keine eigenständigen Grenzen setzen. Dies liegt einerseits an den weitreichenden Eingriffsmöglichkeit die faktisch nur durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip beschränkt werden. Andererseits bildet Art. 2 Abs. 1 GG einen Auffangtatbestand, dem die spezielleren Freiheitsrechte wie Art. 14, 12, 6 GG vorgehen, die vorliegend bereits geprüft wurden. Eine Untersuchung der Erbschaft- und Schenkungsteuer anhand der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG scheidet demnach aus.

Teil 2

Perspektive für das Verhältnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer und Betriebsvermögen

A. Bewertungsrecht

Die Projektion der verfassungsrechtlichen Vorgaben auf das Bewertungsrecht ergibt nun folgendes:

I. Ziel der Bewertungsverfahrens

Ziel für die Bewertung aller Vermögensarten muß die **Ermittlung des Verkehrswertes** sein. Es ist deshalb an § 9 BewG als Grundtatbestand der Bewertung festzuhalten. Die vielfachen Ausnahmen des BewG sind zu beseitigen.

1. Korrektur über Tarifvorschrift wenig praktikabel

Der Vollständigkeit halber muß darauf hingewiesen werden, dass sich eine rechtliche und vor allem tatsächlich gleichmäßige Belastung der verschiedenen Vermögensarten durch eine differenzierte Tarifvorschrift erreichen läßt. Dabei könnte die Unterbewertung bestimmter Vermögensarten durch einen höheren Steuertarif aufgefangen werden. Es wurde bereits dargelegt, daß die Bewertungsunterschiede nicht konstant gleich groß sind. Soweit sie überhaupt vergleichbar sind, variieren die verschiedenen Bewertungsmethoden in ihren Ergebnissen von Fall zu Fall. Um eine gleichmäßige Steuerlast für alle Vermögen, insbesondere alle Vermögensarten herzustellen, bedarf es einer Korrektur des Bewertungsergebnisses durch den Steuertarif in Abhängigkeit von der Abweichung zum Verkehrswert. Die Unterschiede, die sich auf Grund der verschiedenen Bewertungsmethoden ergeben, lassen sich also nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand oder einer äußerst detaillierten gesetzlichen Regelung aus-gleichen. Zumindest mittelbar bleibt der Verkehrswert auch dann maßgeblich, wenn ein Ausgleich der verschiedenen Bewertungsergebnisse über die Tarifvorschrift erfolgen soll. Zwar ist von Verfassungs wegen nicht geboten, eine Bewertung auf Verkehrswertniveau anzustreben, aus Gründen der **Praktikabilität und Ver-einfachung** erscheint es

aber unumgänglich das Problem dort anzugehen, wo es entsteht, nämlich auf der Bewertungsebene.

2. Abweichungen vom Verkehrswert verfassungsrechtlich akzeptabel

Das Grundgesetz schließt die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen nicht kategorisch aus, obwohl es Eigentum und Erbrecht schützt (s.o.). Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt, vereinfacht gesagt, daß alle diese Erwerbe gleichmäßig besteuert werden. In diesem Spannungsfeld bewegt sich die gesamte Bewertungsproblematik. **Spricht man sich für die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen aus, muß man umgekehrt ein Mindestmaß an steuerlicher Ungleichbehandlung selbst dann akzeptieren, wenn der Verkehrswert einheitliches Ziel der Bewertungsmethoden sein soll.** In so weit erweist sich die erforderliche Bewertung des übergehenden Vermögens als ein permanenter Quell der Ungleichbehandlung: Eine Bewertungsgleichheit zwischen Wirtschaftsgütern, die einen Nennwert oder Börsenwert oder sonst leicht feststellbaren Wert haben, und Wirtschaftsgütern mit mehr oder weniger latenten Wirtschaftsfaktoren lässt sich nicht erreichen.⁶⁰⁴ Zwar muß sich der Gesetzgeber wegen Art. 3 Abs. 1 GG darum bemühen, daß das Bewertungsrecht Abweichungen vom Verkehrswert nur ausnahmsweise entstehen läßt, und daß diese Abweichungen möglichst gering ausfallen. Dennoch erweist sich in diesem Zusammenhang die bloß hypothetische Veräußerung, die zur Ermittlung des Verkehrswertes unterstellt werden muß, als grundlegendes Problem, weil der so ermittelte Wert nur durch die tatsächliche Veräußerung am Markt bestätigt werden kann. Wer diese Abweichungen unter dem Gesichtspunkt der Gleichheit der Besteuerung für unzulässig erachtet, muß die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer wie auch einer Vermögensteuer grundsätzlich ablehnen, weil diese Steuerarten stets eine fehleranfällige Bewertung voraussetzen.⁶⁰⁵

II. Bewertungsmethode

Wie könnte ein Bewertungsverfahren zur Ermittlung des Verkehrswertes von Betriebsvermögen ausgestaltet sein, das sich einerseits – relativ – einfach hand-

⁶⁰⁴ Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 105.

⁶⁰⁵ Ablehnend gegenüber dem gesamten System einer kapitalorientierten Besteuerung deshalb: Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rdnr. 99 ff.

haben läßt und sich andererseits durch eine möglichst geringe Fehlerwahrscheinlichkeit auszeichnet?

Der Hinweis auf die Ergebnisse in den Wirtschaftswissenschaften erweist sich als nicht ausreichend. Hier konnte sich bisher kein Bewertungsverfahren als eindeutig vorzugswürdig durchsetzen; Ganz im Gegenteil: In der Betriebswirtschaftslehre ist anerkannt, daß es den einen objektiven Wert eines Unternehmens nicht gibt, sondern daß je nach Anlaß der Bewertung unterschiedliche Bewertungsgesichtspunkte Berücksichtigung finden.⁶⁰⁶

Dennoch haben zumindest bestimmte Bewertungsgrundsätze, wie die Gesamtbewertung, die grundsätzliche Orientierung am Ertragswert, den Liquidationswert als Wertuntergrenze, die Berücksichtigung der Unternehmerpersönlichkeit und die Qualifikation des Managements, allgemeine Anerkennung gefunden.⁶⁰⁷

1. Bewertung des Betriebsvermögens im Zivilrecht

Als Referenzmethode wählt *Spitzbart* die Verkehrswertermittlung von Unternehmen nach zivilrechtlichen Grundsätzen.⁶⁰⁸ Dort wird für die Ermittlung des Zugewinns bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und für die Ermittlung des Pflichtteilsanspruchs bei einem Landgut ausdrücklich die Verwendung des Ertragswertverfahrens angeordnet, vgl. §§ 1376 Abs. 4; 2049 Abs. 1 BGB. Für andere Vermögensgegenstände trifft das Gesetz keine Anordnung darüber, mittels welcher Bewertungsmethode ihr Wert zu ermitteln ist. Die Wahl des Bewertungsverfahrens ist deshalb Sache des Tatrichters.⁶⁰⁹ Für die Bewertung von Unternehmen und Gesellschaftsbeteiligungen soll im Regelfall ebenfalls die Ertragswertmethode gelten,⁶¹⁰ wenn nicht im Einzelfall der Substanzwert maßgeblich ist.⁶¹¹ Der Unternehmenswert ergibt sich danach aus den in Zukunft möglichen Nettoeinnahmen aus dem Unternehmen, die auf den Bewertungsstichtag abgezinst werden. Weil die

⁶⁰⁶ Münstermann, Wert und Bewertung der Unternehmung, S. 24; Braunhofer, Unternehmens- und Anteilsbewertung, S. 16 ff.

⁶⁰⁷ Braunhofer, Unternehmens- und Anteilsbewertung, S. 53 ff.; Großfeld, Die Unternehmens- und Anteilsbewertung, S. 43 f.

⁶⁰⁸ Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, S. 45 f.

⁶⁰⁹ BGH FamRZ 1986, S. 39; BGH FamRZ 1991, S. 1547.

⁶¹⁰ BGH NJW 1982, S. 2441; BGH WM 1986, S. 234; OLG Düsseldorf FamRZ 1984, S. 699; OLG Hamm FamRZ 1998, S. 235.

⁶¹¹ BGH DNotZ 92, S. 526.

Unternehmenswertermittlung im Grunde auf dem Vergleich zu einer alternativen Kapitalanlage beruht, wird die Kapitalisierung mit einem marktüblichen Zinssatz vorgenommen, zu dem jedoch ein Risikozuschlag zu machen ist, der das erhöhte Risiko einer Kapitalanlage in Unternehmen abbildet.⁶¹²

2. Modifiziertes Stuttgarter Verfahren

M.E. bedarf es dieser zivilrechtlichen Anleihe nicht. Schon jetzt hält das Bewertungsrecht die erforderlichen Strukturen bereit, um Betriebsvermögen realitätsnah bewerten zu können. Die schon zuvor als Stuttgarter Verfahren vorgestellte Bewertungsmethode zur Bewertung von nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften ermöglicht – vorbehaltlich bestimmter Modifikationen – eine einfache und genaue Bewertung von unternehmerisch gebundenem Vermögen. Wie beim Ertragswertverfahren auch, liegt dem Stuttgarter Verfahren konzeptionell der Vergleich zu einer alternativen Kapitalanlage mit marktüblicher Verzinsung zugrunde. Ein gedachter Erwerber wird nur dann einen über den bloßen Vermögenswert des Anteils hinausgehenden Kaufpreis zahlen, wenn die Erträge des Anteils die Zinsen der Alternativenanlage übersteigen. Entscheidend für das Ergebnis ist allerdings der realistische Ansatz des Vermögenswertes. Weil eine hypothetische Veräußerung des Unternehmensanteils unterstellt wird, müssen hier stille Reserven genauso Berücksichtigung finden, wie nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter (s.o.). Angesichts weiterer Kritikpunkte liegt es nahe, zusätzliche Veränderungen am Stuttgarter Verfahren, wie wir es bisher kennen vorzunehmen. Insbesondere wird die nur schwach ausgeprägte Ertragswertkomponente beanstandet: Der Investitionszeitraum (5 Jahre) wird als zu kurz und die Vergleichsrendite (9 v.H.) als zu hoch empfunden. Tatsächlich liegen die Zinsen auch für langfristige Kapitalanlagen deutlich unter diesem Niveau. So werden Bundesschatzbriefe Typ B nach den ab dem 31.08.2004 geltenden Konditionen mit 5,25% im 7. und letzten Jahr verzinst. Legt man dies zugrunde beträgt der im Stuttgarter Verfahren berücksichtigte Risikozuschlag in diesem Zeitpunkt 3,75%. Daß die Alternativenanlage im Stuttgarter Verfahren unverhältnismäßig attraktiv ist, wird noch deutlicher, wenn man die durchschnittliche Rendite von Bundesschatzbriefen berücksichtigt. Für den Typ A beträgt sie über 6 Jahre hinweg 3,36% und für den Typ B nach 7 Jahren 3,67%. Im Schnitt bedeutet dies, daß der Risikozuschlag weit mehr als das doppelte der

⁶¹² OLG Hamm FamRZ 1998, S. 235.

durchschnittlichen Rendite beträgt. Transparenz und Akzeptanz des Stuttgarter Verfahrens werden wesentlich erhöht, wenn das Bewertungsverfahren offen an die Konditionen der Bundesschatzbriefe als alternative Kapitalanlage anknüpft. Es erscheint deshalb plausibel, den Investitionszeitraum von 7 Jahren und die durchschnittliche Rendite von 3,67% (plus Risikozuschlag) zu übernehmen. Die Verlängerung des Investitionszeitraums von 5 auf 7 Jahre erschwert es zumindest, die Ausschüttungs- und Bilanzpolitik kurzfristig an den Übergang des Betriebsvermögens anzupassen. Um weitere Steuergestaltungen auszuschließen, sollte die Anwendung des Stuttgarter Verfahrens auf das notwendige beschränkt werden. Auf diese Weise wird ausgeschlossen, daß sich die Ertragswertkomponente auch auf das gewillkürte Betriebsvermögen auswirkt, das durch Einlagen letztlich beliebig erhöht werden kann und außerdem nicht zwangsläufig dazu beiträgt Erträge zu erwirtschaften. Nicht betriebsnotwendiges Vermögen sollte deshalb mit dem Einzelveräußerungspreis angesetzt werden.

3. Vereinfachte Bewertung für Kleinstunternehmen

Es wurde bereits darauf aufmerksam gemacht, daß sich ein absolut einheitliches Bewertungsniveau nicht herstellen läßt. Allen bewertungsabhängigen Steuerarten haftet ein bestimmtes Maß an Ungleichbehandlung von vornherein an. Die Unterschiede bei der Bewertung der verschiedenen Vermögensarten lassen sich hiermit in der Regel jedoch nicht rechtfertigen, weil den Steuergesetzgeber die Verpflichtung trifft, Abweichungen möglichst gering zu halten. Die bisherige Bewertung des Betriebsvermögens, die sich überwiegend an den Steuerbilanzwerten bzw. den ertragsteuerlichen Werten orientiert, führt zu einem verfassungsrechtlich nicht mehr akzeptablen Maß an Ungleichbehandlung, weil sich die Bewertung insbesondere bei umsatz- und ertragstarken Unternehmen nicht an der Unternehmenssubstanz, sondern an den zu erwartenden Erträgen orientieren muß. Etwas anderes gilt nur für Kleinstunternehmen, die allerdings statistisch einen Großteil aller Bewertungsfälle ausmachen dürfte. Vor allem in Hinblick auf den mit der strikten Übernahme der Steuerbilanzwerte verbunden Vereinfachungseffekt, sieht der Verfasser eine mögliche Grenze für die vereinfachte Bewertung bei Unternehmen bis zu 100.000 Euro Jahresumsatz. Um eine einheitliche Behandlung des gesamten unternehmerisch gebundenen Vermögens zu erreichen, sollte diese Grenze rechtsformneutral Anwendung finden.

4. Aufteilung des Wertes bei Personengesellschaften

In den Bewertungsfällen, in denen sich Gesamtsteuerwert und realer Unternehmenswert entsprechen, ist mit der Aufteilung des Steuerwertes kein eigenständiges Problem mehr verbunden. Denn hier entspricht der Anteil am Steuerwert auch dem Anteil am realen Unternehmenswert. Maßstab für die Aufteilung ist der Anteil am bilanziellen Eigenkapital, wie er durch das Kapitalkonto des Gesellschafters und der Anteil an den stillen Reserven, wie er sich aus dem Gewinnverteilungsschlüssel des Gesellschaftsvertrags ergibt.

Auch in den Fällen, in denen nach der hier vertretenen Auffassung an einer vereinfachten Bewertung durch Ansatz der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte festgehalten werden soll, müßte die Aufteilung des Steuerwertes im Verhältnis der Beteiligungen am realen Unternehmenswert erfolgen (s.o.). Allerdings nützt die Vereinfachung auf der Ebene der Bewertung wenig, wenn zur Aufteilung des Wertes doch wieder der Umfang der in den einzelnen Bilanzpositionen enthaltenen stillen Reserven bestimmt werden müßte. Erkennt man den Vereinfachungseffekt als hinreichende Rechtfertigung für die bewertungsrechtliche Ungleichbehandlung an, sollte man auch auf der Ebene der Aufteilung des Bewertungsergebnisses diesen Gedanken konsequent zu Ende führen. Für Kleinunternehmen, die anhand der Steuerwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte bewertet werden, ist deshalb eine zusätzliche Abweichung, die sich aufgrund der vereinfachten Aufteilung nur anhand Kapitalkonten ergibt, hinzunehmen.

B. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Die vorliegende Untersuchung ist zu dem Ergebnis gekommen, daß die weiteren Entlastungsmaßnahmen, die das eigentliche Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht für den Erwerb von Betriebsvermögen vorsieht (Freibetrag, Bewertungsabschlag, Tarifbegrenzung und Stundung) verfassungsrechtlich vor allem aus Perspektive von Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu rechtfertigen sind. Welcher Maßnahmen bedarf es also tatsächlich, wenn über das Verhältnis von Erbschaftsteuer und Betriebsvermögen nachgedacht wird.

I. Einteilung der Steuerklassen

Als Maßnahme, die sich nicht vorrangig an die Erwerber von Betriebsvermögen richtet, kommt zunächst die Einordnung der gewillkürten Erben in die Steuerklasse I in Frage. Zwar ist eine solche Maßnahme verfassungsrechtlich nicht geboten, sie bietet sich aber nicht zuletzt deshalb an, weil der gewillkürte Erbe oft eine dem gesetzlichen Erben vergleichbare Beziehung zum Erblasser hatte. Gehört Betriebsvermögen zum Nachlaß, bietet sich auf diese Weise dem Erblasser der Vorteil sich denjenigen als Erben aussuchen zu können, bei dem er tatsächlich das größte unternehmerische Talent vermutet oder der dies vielleicht schon in der Vergangenheit unter Beweis gestellt hat.

II. Freibeträge und Tarif

Die Frage nach einer möglichen Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird uni sono mit Erwägungen zur steuerlichen Leistungsfähigkeit beantwortet. Durchbrechungen wie Freibeträge oder der nach Verwandtschaftsgrad gestaffelte Tarif der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden wegen Art. 6 Abs. 1 GG als verfassungsrechtlich notwendige Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips abgetan. Tatsächlich handelte es sich nach dieser Argumentation nicht um eine Überlagerung oder Durchbrechung. Hier wird das Leistungsfähigkeitsprinzip vom Prinzip des Verwandten oder Familienerbrechts vollständig verdrängt. Die Gewährung von Freibeträgen, wie sie die §§ 16, 17 ErbStG vorsehen, ist aus Perspektive der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht zu rechtfertigen. Dem Prinzip des Familien- oder Verwandtenerbrechts kann durch einen wesentlich feiner gestaffelten und niedriger einsetzenden Steuertarif Rechnung getragen werden. In Zukunft sollte deshalb im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht auf persönliche Freibeträge verzichtet werden.

Die Bemessungsgrundlage, die sich infolge der vorgeschlagenen Maßnahmen erheblich verbreitern dürfte, macht den Weg frei für umfangreiche Tarifsenkungen. Schon die angemessene Bewertung des Grundvermögens dürfte zu einer Steigerung der Besteuerungsbasis um etwa 40% führen: Dieser Effekt beruht einerseits auf der höheren Bewertung als solcher, andererseits auf der Erfassung weiterer Erwerbe, die wegen der bisherigen geringen Wertansätze steuerlich unberücksichtigt blieben.⁶¹³

⁶¹³ Bach/Bartholmai, Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland, S. 87.

Nicht nur um die Wirkung der Höherbewertung zu mildern, sondern auch um eine möglichst geringe steuerliche Belastung beim Übergang des Familiengebrauchsvermögens zu gewährleisten, könnten die Steuersätze insbesondere im Eingangsbereich des Erbschaftsteuertarifs gesenkt werden. Das *DIW* schlägt die folgende Neugestaltung des Eingangstarifs der Erbschaft- und Schenkungsteuer vor:⁶¹⁴

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	Vomhundertsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
bis 125.000	5	10	15
bis 250.000	8	14	20
Bis 375.000	11	18	24
über 500.000	bisheriger Tarif		

Dieser Tarif in Kombination mit einer Senkung der persönlichen Freibeträge und zumindest der Abschaffung des spezifischen Freibetrags für Betriebsvermögen führt immer noch zu einem wesentlich höheren Erbschaftsteueraufkommen. Die Autoren selbst sprechen von einem Mehraufkommen von bis zu 40%. Eine nahezu vollständige Beseitigung der Begünstigungen für die Erwerber von Betriebsvermögen und eine vollständige Abschaffung persönlicher Freibeträge umfasst also die Möglichkeit zu noch weitergehenden Tarifsenkungen bei gleichzeitiger weiterer Steigerung des Erbschaftsteueraufkommens. Letztlich fordert der gerechte Ausgleich von Familien- und Leistungsfähigkeitsprinzip auch ein solches Vorgehen.

⁶¹⁴ Bach/Bartholmai, Wochenbericht des DIW 22/2001, S. 327, S. 333. Die Einteilung der Steuerklassen soll dabei wie bisher erfolgen.

III. Berücksichtigung weiterer Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und seine einzelnen Elemente wurde im wesentlichen im Rahmen des Einkommensteuerrechts entwickelt. Nicht ohne weiteres lässt es sich auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht übertragen. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Gegensatz zur Einkommensteuer nicht regelmäßig anfällt. Sie setzt einen Erwerb im Sinne der §§ 3, 7 ErbStG voraus, während die Einkommensteuer jährlich entsteht, § 2 Abs. 7 S. 1 EStG. Es erscheint allerdings nicht unmöglich, die Freistellung des Existenzminimums oder den Kinderfreibetrag auch im Rahmen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts zu gewährleisten. Dabei gilt es jedoch zweierlei Besonderheiten zu beachten.

Erstens: Berücksichtigung dürfen die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip bedingten Entlastungsmaßnahmen nur in so weit finden, wie sie nicht schon bei der Besteuerung des Einkommens in Abzug gebracht worden sind. Die Entlastungen sind also nur alternativ zu gewähren. Dem Erben oder Beschenkten könnte in so weit ein Wahlrecht eingeräumt werden, ob die Entlastungen auf das Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG oder den Erwerb nach §§ 3, 7 ErbStG angewandt werden sollen.

Zweitens: Weil Erwerbe durch Erbschaft oder Schenkung nicht regelmäßig stattfinden und oft das Ergebnis einer lebenslangen Vermögensakquisition sind, müssen auch die Entlastungsmaßnahmen parallel dazu ausgedehnt werden. Hierzu ein einfaches Beispiel: Eine Erbschaft von 200.000 Euro entspricht dem fünffachen Jahreseinkommen einer Familie, die ein Gesamteinkommen von 40.000 Euro p.a. hat. Dementsprechend sollten bei der Erbschaftsteuer das fünffache Existenzminimum und die fünffachen Kinderfreibeträge in Abzug gebracht werden. Im Rahmen der Einkommensteuer wären die Abzüge für die folgenden fünf Jahre zu sperren. Es erscheint gerecht, die Anpassung anhand der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

IV. Stundung

Unter weit reichenden Einschränkungen erscheint die in § 28 ErbStG normierte Stundungsmöglichkeit als einzig adäquate und verhältnismäßig auszugestaltende Entlastungsmaßnahme für die Erwerber von Betriebsvermögen.

Ihre Existenzberechtigung erfährt eine eigenständige erbschaft- und schenkungsteuerliche Stundungsregelung durch Verzicht auf eine üblicherweise anzuordnende Sicherheitsleistung und durch eine Entscheidung über Höhe und Dauer einer möglichen Verzinsung, die in das Ermessen der Finanzverwaltung gestellt ist.

Eine gleichheitskonforme Ausgestaltung setzt die Begünstigung aller Erwerber von Produktivvermögen voraus. § 28 ErbStG bedarf also einer rechtsformneutralen Formulierung. Ob und in wie weit dort auch noch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen Berücksichtigung finden kann, hängt maßgeblich davon ab, ob der erhebliche Bewertungsvorteil, den dieses Vermögen genießt, bei einer Reform des Bewertungsrechts reduziert werden wird.

Tatbestandlich sollte die Anwendung des § 28 ErbStG nicht auf die Fälle beschränkt sein, in denen ein Unternehmen durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer tatsächlich in seiner Existenz gefährdet wird. Auch die drohende Veräußerung oder die Aufnahme eines weiteren Teilhabers sollte zur Stundung berechtigen, um den Schutz kleiner und mittlerer Familienunternehmen bestmöglich zu gewährleisten.

LEBENS LAUF

Name: Olaf Graf

Geburtsdatum: 31.01.1977

Geburtsort: Gütersloh

Staatsangehörigkeit: Deutscher

Schul Ausbildung: 1983 bis 1987 an der Grundschule
Neißeweg in Gütersloh
1987 bis 1996 am
Städtischen Gymnasium Gütersloh

Schulabschluß: Abitur 1996

Zivildienst: Juni 1996 bis Juli 1997 in der Westfälischen
Klinik für Psychiatrie. Psychologie,
Psychotherapie und Neurologie Gütersloh

Studium: der Rechtswissenschaften an der
Universität Osnabrück seit Oktober 1997

Erste Juristische Staatsprüfung: 1. Juli 2002 vor dem
Landesjustizprüfungsamt Hannover

Akademischer Titel: Dipl. Jur.

Promotionsstudium: Ab Oktober 2002

Juristischer Vorbereitungsdienst: Ab August 2004 im Bezirk des
Kammergerichts