

**Der verfassungsrechtliche Schutz des
Familienerbrechts und seine Bedeutung für das
Erbschaftsteuerrecht**

Dissertation

zur Erlangung eines Doktorgrades der Rechtswissenschaft

(Dr. jur.) der Universität Konstanz

vorgelegt von

Stephan Engel

**Tag der mündlichen Prüfung:
31. Januar 2007**

1. Referent: Prof. Dr. Heinrich Wilms

2. Referent: Dr. Georg Jochum

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsverzeichnis	1
Einführung	7
A. Das Verfassungsrecht als Motor der Steuergesetzgebung	8
B. Die Einheitswertentscheidung zur Erbschaftsteuer	9
C. Die Umsetzung der Entscheidung durch den Gesetzgeber	10
I. Die Erbschaftsteuerklassen	11
II. Die Erbschaftsteuersätze	11
III. Die Freibeträge	12
1. Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG	12
2. Freibeträge nach § 17 ErbStG	13
IV. Steuerliche Entlastung	14
D. Die Rolle der Erbrechtsgarantie als offene Frage	14
Teil 1: Die Verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Erbschaftsteuer	18
§ 1 Die Erbschaftsteuer im Grundgesetz	18
A. Verfassungsrechtliche Verankerung in Art. 106 GG	18
I. Bedeutung der Regelung in Art. 106 GG	18
II. Die verfassungsrechtlich festgeschriebenen Grundlagen der Erbschaftsteuer	19
B. Die Erbschaftsteuer in der Systematik des GG	19
I. Einordnung der Erbschaftsteuer in das Steuersystem	20
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Steuerzugriffs	21
1. Rechtfertigungslehren	22
2. Das Problem der Doppelbelastung	23
3. Stellungnahme	24

C. Zusammenfassung zu § 1	25
§ 2 Die Bedeutung des Gleichheitssatzes für die Erbschaftsteuer.....	27
A. Der allgemeine Gleichheitssatz	27
B Der allgemeine Gleichheitssatz und das Steuerrecht	29
I. Allgemeinheit der Besteuerung.....	29
II. Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....	30
1. Die Rechtsprechung des BVerfG zur Gleichmäßigkeit der Erbschaftsteuer	31
2. Die Erbschaftsbesteuerung als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	32
a) Die Rechtsprechung des BVerfG	33
b) Der Streit in der Literatur	34
aa) Die Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip	34
bb) Leistungsfähigkeit als Differenzierungskriterium.....	36
cc) Stellungnahme	37
c) Die Belastungsentscheidung bei der Erbschaftsteuer.....	42
C. Möglichkeiten der Differenzierung.....	43
I. Differenzierung als begründungspflichtige Ausnahme.....	43
II. Sachlicher Grund als Minimalanforderung.....	44
III. Weitergehende Anforderungen.....	45
1. Verfassungsgemäßes Differenzierungsziel.....	46
2. Verfassungsgemäßes Differenzierungskriterium	46
3. Verhältnis Differenzierungsziel und Differenzierungskriterium.....	47
D. Zusammenfassung zu § 2.....	49
§ 3 Die Erbrechtsgarantie in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG	50
A. Die Erbrechtsgarantie als Grundrecht.....	50
I. Die Lehre vom Kernbereich.....	51

II. Die Institutsgarantie	53
III. Das Regel/Prinzipien Modell (relative Theorie).....	54
IV. Zusammenfassung zu A	55
B. Inhaltsbestimmung und Schranken von Art. 14 GG	55
I. Inhalts- und Schrankenbestimmung bei Eigentum und Erbrecht.....	55
II. Die Dogmatik der Eigentumsgarantie.....	57
1. Grundlegende Aussagen des BVerfG.....	57
a) Der erweiterte Eigentumsbegriff des BGB.....	59
b) Der Eigentumsbegriff des Grundgesetzes	59
2. Eingriff in das Eigentum.....	61
a) Schutzgut des Eigentums.....	62
b) Vermögen als Schutzgut.....	63
3. Grenzen der Inhaltsbestimmung	68
a) Gemeinwohlvorbehalt	68
b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	69
c) Vertrauensschutzgesichtspunkte.....	69
d) Halbteilungsgrundsatz ?	70
aa) Entwicklung des Grundsatzes.....	70
bb) Geltung für die Erbschaftsbesteuerung	71
4. Enteignung.....	76
a) Verfassungsrechtliche Anforderungen	77
b) Entschädigungspflicht	77
5. Enteignungsgleicher Eingriff.....	78
C. Zusammenfassung zu § 3.....	78
§ 4 Der Schutz von Ehe und Familie	80
A. Institutsgarantie.....	80
B. Art. 6 Abs. 1 GG als Grundsatznorm.....	80

C. Art. 6 GG als subjektives Abwehrrecht	82
D. Der Familienbegriff des Art. 6 GG.....	83
E. Bedeutung des Art. 6 GG für das Erbrecht	85
§ 5 Der Verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts.....	87
Teil 2: Die Folgen Für die Erbschaftsteuer.....	90
§ 6 Vorgaben aus dem Familienerbrecht	90
A. Bewertung.....	90
I. Bewertungsmaßstäbe bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer.....	91
1. Bewertung des Grundvermögens nach §§ 138 ff BewG	92
2. Allgemeiner Bewertungsmaßstab.....	93
II. Der Schutz des Familienerbrechts als Differenzierungsgebot.....	94
1. Grundvermögen	95
2. Betriebsvermögen.....	100
3. Ergebnis	102
B. Belastungsgrenzen	102
C. Zusammenfassung zu § 6.....	104
§ 7 Die Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben im geltenden ErbStG	105
A. Erbschaftsteuer und Gütergemeinschaft	105
I. Die Gütergemeinschaft unter Lebenden (§§ 1415 ff. BGB).....	105
II. Die fortgesetzte Gütergemeinschaft im Falle des Todes eines Ehegatten	106
III. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der Gütergemeinschaft.....	107
1. Vorverlagerung der Besteuerung.....	107
2. Steuerliche Benachteiligung der Ehegatten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft.....	109
3. Zusammenfassung zu A.....	110

B. Erbschaftsteuer und Zugewinnsgemeinschaft	112
I. Die Zugewinnsgemeinschaft im Todesfall eines Ehegatten	112
II. Güterrechtliche Lösung.....	114
III. Die erbschaftsrechtliche Besteuerung des Zugewinns	114
1. Abschaffung des pauschalierten Zugewinnausgleichs	115
a) Anfangsvermögen (§ 1374 Abs. 1 BGB)	116
b) Nichtberücksichtigung der Inflationsrate	116
aa) Abschaffung des Wahlrechts	117
bb) Auswirkungen	117
cc) privilegierter Erwerb.....	118
dd) Berechnungsfragen.....	119
c) Endvermögen.....	120
d) Besteuerung des Endvermögens.....	122
2. Verschärfung der Besteuerung durch das Missbrauchs- und Steuerbereinigungsgesetz	123
a) Abschaffung der gesetzlichen Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB	123
b) Abschaffung der gesetzlichen Vermutung der §§ 1373 ff. BGB	123
c) Abschaffung von zulässigen ehevertraglichen Vereinbarungen	124
IV. Kritik	125
V. Die Berechnung der Ausgleichsforderung bei Hinterbliebenenbezügen	126
1. Hinterbliebenenbezüge kraft Gesetzes	126
2. Hinterbliebenenbezüge kraft Vertrages	126
VI. Zusammenfassung zu § 7	129

C. Grenzen der Steuerfreiheit der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung (§ 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG)	130
D. Die Steuerpflicht nach der güterrechtlichen Lösung (§ 5 Abs. 2 ErbStG)	131
I. Ehevertragliche Vereinbarungen abweichend der §§ 1373 bis 1383 BGB	131
II. Gütertrennung	132
Ergebnisse der Arbeit in Thesen.....	134
Literaturverzeichnis	136

EINFÜHRUNG

Die Besteuerung des Erbes ist regelmäßig in der Diskussion. Dies verwundert insofern, als die Erbschaft- und Schenkungsteuer am Gesamtsteueraufkommen von Bund- und Ländern nur einen sehr geringen Anteil hat. So betrug der Anteil dieser Steuer am kassenmäßigen Aufkommen aller Steuern unter 1 %.¹ Nichtsdestotrotz ist die Erbschaftsteuer immer wieder Gegenstand von rechtspolitischen Diskussionen. Insbesondere die Belastung von Unternehmen durch die Erbschaftsteuer wird gerne behauptet², auch wenn sich eine übermäßige Belastung im internationalen Vergleich nicht so recht nachweisen lässt.³

In der vergangenen Legislaturperiode sollte die Belastung von Familienunternehmen durch die Erbschaftsteuer weiter verringert werden. Das ErbStRefG⁴ konnte wegen der Neuwahlen zwar nicht mehr verabschiedet werden. Der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD stellt aber ausdrücklich klar, dass die große Koalition an dem Vorhaben festhält, so dass mit einer entsprechenden Gesetzesnovelle in der 16. Legislaturperiode zu rechnen ist. Das unternehmerisch genutzte Vermögen soll folglich nach dem Willen des Gesetzgebers möglichst weitgehend privilegiert werden.

¹ Das Gesamtsteueraufkommen betrug 2004 442,8 Mrd. €, davon entfielen auf die ErbSt 4,3 Mrd. € (Quelle BMF).

² Vgl. z.B. Bundesverband deutscher Banken, Grundsatzanforderungen an eine Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 38.

³ Deutschland liegt bei einem Belastungsvergleich unter 15 ausgewählten Staaten auf Platz 7. Die Belastung eines durchschnittlichen Einzelunternehmens auf ein Kind beträgt in Deutschland 3,77 %. In den USA beträgt sie z.B. 35,91 %. Vgl. Scheffler/Spengel, BB 2004, 967, (971).

⁴ Vgl. Gesetzentwurf der Länder Schleswig-Holstein, Berlin und Mecklenburg-Vorpommern, BR –Drs. 422/04.

A. Das Verfassungsrecht als Motor der Steuergesetzgebung

Diese Diskussion hat einen verfassungsrechtlichen Hintergrund. Schon in der Erbschaftsteuerentscheidung von 1995⁵ hatte das Bundesverfassungsgericht in einem obiter dictum ausgesagt, der Gesetzgeber habe bei der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer die besondere Situation der Betriebe zu berücksichtigen. Wörtlich führte das Gericht aus:

„Zudem hat der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, dass die Existenz von bestimmten Betrieben - namentlich von mittelständischen Unternehmen - durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann. Derartige Betriebe, die durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbstständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern dem Betriebsverfassungsrecht, dem Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen.“⁶

Während das Gericht hier eine Privilegierung von Betriebsvermögen annimmt, hat das Gericht in derselben Entscheidung die Privilegierung von Grundbesitz gegenüber Kapitalvermögen durch die Einheitsbewertung für verfassungswidrig erklärt.⁷ Der Bundesfinanzhof hält indes eine zu weitgehende Privilegierung einzelner Vermögensarten im Rahmen der Erbschafts-

⁵ Vgl. BVerfG, BStBl. II 1995, 671, 674.

⁶ BVerfG, BStBl. II 1995, 671, 674

⁷ Vgl. BVerfG, BStBl. II 1995, 671; anders noch BVerfG, BStBl. II 1976, 311.

teuer für verfassungswidrig und hat 2002 ein Normenkontrollverfahren angestrengt.⁸

Diese aktuelle Entwicklung zeigt, dass die Erbschaftsteuer Gegenstand der verfassungsrechtlichen Diskussion ist.⁹ Dabei fällt auf, dass das Bundesverfassungsgericht in seinen Entscheidungen zur Erbschaftsteuer vor allem den Gleichheitssatz als Maßstab heranzieht, oftmals in Verbindung mit Art. 14 und Art. 6 GG.¹⁰

B. Die Einheitswertentscheidung zur Erbschaftsteuer

Diese verfassungsgerichtliche Beurteilung der Erbschaftsteuer verwundert etwas, weil in Art. 14 des GG das Erbrecht als eigenes geschütztes Rechtsgut auftaucht. Diese besondere Erbrechtsgarantie steht aber vom BVerfG bisher bei der Beurteilung der Erbschaftsteuer nicht im Vordergrund. Das Bundesverfassungsgericht hat vor allem in der Einheitswertentscheidung zur Bedeutung der Erbrechtsgarantie im Zusammenhang mit der Besteuerung des Erbes Stellung genommen. Die Aussagen des Gerichts in diesem Zusammenhang sind durchaus bemerkenswert, schlagen sich allerdings im Ergebnis der Entscheidung kaum nieder. Das Bundesverfassungsgericht betont zunächst, dass die Erbrechtsgarantie einer Besteuerung des Erbes nicht entgegensteht. Sie gewährleiste aber das Institut der Privaterbfolge und habe die Funktion, das Privateigentum als Grundlage der Lebensgestaltung mit dem Tode des Eigentümers nicht untergehen zu lassen, sondern seinen Fortbestand im Wege der Rechtsnachfolge zu sichern. Dem Recht des Erblassers zu vererben, entspreche das Recht des Erben kraft Erbfolge zu erwerben. Er genieße gleichermaßen den Grundrechtsschutz der Erbrechtsgarantie. Die Erbrechtsgarantie gewähre aber nicht den ungeschmäleren Übergang des Vermögens. Weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfe, sei die Erbrechtsgarantie weitergehend einschränkbarer als das Ei-

⁸ Vgl. BFH, BStBl. II 2002, 598, Az. beim BVerfG: 1 BvL 10/02

⁹ Neben der bereits erwähnten Vorlage steht auch noch die Begünstigung von politischen Parteien gegenüber Wählervereinigungen auf dem Prüfstand des BVerfG, Vgl. Hess FG, vom 6.12.2004, EFG 2005, 797 ff. Az.: beim BVerfG: 2 BvL 4/05

¹⁰ Vgl. etwa BVerfG, BStBl. II 1983, 779 ff.; BVerfG, BStBl. 1984, 172; BVerfG, HFR 1984, 436; BVerfG, BStBl. II 1984, 608; BVerfG, BStBl. II 1991, 654 ff; BVerfG, BStBl. II 1995, 671

gentum. Daneben führt das Gericht noch die Garantie von Ehe und Familie als verfassungsrechtliche Schranke der Besteuerung an.¹¹

Aus diesen Maßstäben leitet das Gericht drei konkrete Feststellungen ab:

1. Das Familienvermögen habe überwiegend und bei kleineren Vermögen ganz steuerfrei zu bleiben.
2. Das darüber hinaus gehende Vermögen darf nur insoweit besteuert werden, dass Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht.
3. dass die Existenz von Betrieben durch die Erbschaftsteuer nicht gefährdet wird. Diese Feststellung ist oben bereits ausführlich dargestellt.¹²

Leider bleibt in diesem Zusammenhang unklar, welche Rolle Art. 6 GG und Art. 14 Abs. 1 GG für diese Folgerungen spielen. Es lässt sich allerdings eines feststellen: Die Erbrechtsgarantie hat konkrete Auswirkungen auf die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer. Dieser Feststellung hat sich auch der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts angeschlossen.¹³ Allerdings lässt der Senat in dieser Entscheidung völlig offen, welche Begrenzungen sich konkret aus der Erbrechtsgarantie ergeben.

C. Die Umsetzung der Entscheidung durch den Gesetzgeber

Der Gesetzgeber hat sich bemüht, die Vorgaben des BVerfG mit den Art. 1 bis 3 des Jahressteuergesetzes 1997 umzusetzen. Die Umsetzung erfolgte durch eine:

- Neuordnung der Steuerklassen in § 15 ErbStG
- Neugestaltung des Erbschaftsteuertarifs in § 19 ErbStG (Minderung des Spitzensteuersatzes, Verringerung der Wertstufenzahlen, teilweise Erhöhung des Eingangssteuersatzes)

¹¹ Vgl. BVerfGE 93, 165, 172.

¹² Vgl. BVerfGE 93, 165, 174.

¹³ Vgl. BVerfGE 97, 1, 7.

- Erhöhung der Freibeträge in § 16 ErbStG
- Änderung der Bewertung von Grundbesitz nach den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens §§ 138-150 BewG, wobei der Ertragswert etwa 50-60% des Ertragswertes entspricht
- Erweiterung der Freibetragsregelung bei Betriebsvermögen in § 19 a ErbStG, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und bestimmten Kapitalgesellschaftsanteilen
-

I. Die Erbschaftsteuerklassen

Steuerklasse I

Bislang fielen in die Steuerklasse I nur Eltern und Kinder. In die Steuerklasse I fallen nunmehr auch der Ehegatte und Enkel sowie die Verwandten des Erblassers in gerader Linie, also Kinder, Stiefkinder, Eltern.

Steuerklasse II

In die Steuerklasse II fallen Eltern und Voreltern im Rahmen von Schenkungen, Geschwister, Enkel, Nichten und Neffen, Schwiegerkinder und Schwiegereltern, Stiefeltern und der geschiedene Ehegatte.

Alle übrigen Erwerber gehören in die Steuerklasse III. Dazu gehört der Partner einer nichtehelichen Gemeinschaft, Pflegekinder, Tanten und Onkel beim Erwerb von Nichten oder Neffen, Cousins und Cousins im Verhältnis zueinander, Verschwägerter im Verhältnis zueinander.

II. Die Erbschaftsteuersätze

Die Steuersätze bilden - der Zahl der Steuerklassen entsprechend - drei verschiedene Tarife. Der Steuertarif ist ein Progressionstarif in Form eines Stufentarifs. Danach steigen die Steuersätze innerhalb der einzelnen Steuerklassen mit dem Wert des Erwerbs. Wie in der bisherigen Regelung ist der Steuertarif als Stufentarif ausgestaltet. Maßgeblich für den Steuersatz ist die

erreichte Wertstufe und nicht lediglich der Teil der die vorangehende Wertstufe übersteigt.

Die bisher nach zwei Tarifen getrennt besteuerten Erwerber I und II unterliegen nunmehr dem gleichen Tarif. Die Höchstgrenze der Besteuerung liegt derzeit bei 50 %.

III. Die Freibeträge

Mit dem Wegfall der steuerlichen Begünstigungen von Immobilienvermögen hat der Gesetzgeber zum Ausgleich die persönlichen Freibeträge erheblich erhöht. Als Wertansatz der Freibeträge soll typisierend ein Einfamilienhaus gelten: Die Bundesregierung führt dazu im Einzelnen aus:

„Entsprechend der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts orientiert sich die Freistellung des Familien-Gebrauchsvermögens am Wert durchschnittlicher Einfamilienhäuser. Nicht ausreichend für die geforderte Freistellung wäre eine sachliche Befreiung des Familienwohnheims. Grundeigentümer und Inhaber anderer Vermögenswerte sind in einem gleichen Individualbedarf steuerlich freizustellen. Wegen der geforderten gleichen Freistellung von Inhabern anderer Vermögenswerte ist eine Regionalisierung dieses Freibetrages, um dem unterschiedlichen Immobilienpreisniveau Rechnung zu tragen nicht möglich. Die Gesamtentlastung ist für den Ehegatten und die Kinder jedoch so bemessen, dass auf jeden Erwerber ein übliches Einfamilienhaus auch in teureren Ballungsgebieten unbelastet übergehen kann.“¹⁴

1. Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG

Die Freibeträge nach § 16 Abs. 1 und 2 ErbStG sind echte Abzugsbeträge. Die Erbschaftsteuer bemisst sich nur nach dem gekürzten Wert (das entspricht dem steuerpflichtigen Erwerb) nach § 10 Abs. 1 ErbStG. Die derzeitigen Freibeträge belaufen für Ehegatten 600.000 DM (früher 250.000 DM), für Kinder, die anstelle eines bereits verstorbenen Elternteils Vermögen von den Großeltern erwerben 400.000 DM (früher 90.000 DM). Alle übrigen Erwerber der Steuerklasse I erhalten dagegen einen Freibetrag von 100.000

¹⁴ Vgl. BR-Drs.390/96, S. 71 f.

DM (früher 50.000 DM). Bei den Erwerbern der Steuerklasse II wurde lediglich der Freibetrag von 10.000 DM auf 20.000 DM erhöht. Bei den Erwerbern der Steuerklasse III wurde der Freibetrag von 3.000 DM auf lediglich 10.000 DM erhöht.

Auffällig ist, dass der Gesetzgeber bei der Gestaltung der persönlichen Freibeträge lediglich Kinder und Ehegatten erheblich privilegiert. Wird ein Einfamilienhaus zum Beispiel vom Großvater auf den Enkel übertragen, ohne dass es bereits zum Ableben eines der Kinder des Großvaters gekommen ist kann der Enkel erbschaftsteuerlich keinen in Rede stehenden Freibetrag geltend machen. Ein Einfamilienhaus mit einem zu bewertenden Vermögen von 600.000 DM wäre in Höhe von 500.000 DM erbschaftsteuerpflichtig, da der Freibetrag lediglich 100.000 DM beträgt.

2. Freibeträge nach § 17 ErbStG

Neben dem persönlichen Freibetrag nach § 16 ErbStG erhalten Ehegatten und Kinder des Erblassers einen besonderen Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG. Die Regelung hat zum Ziel, die unterschiedliche erbsteuerliche Behandlung von gesetzlicher Rente oder Arbeits- und Dienstvertragsversorgung zu nivellieren. Die unterschiedliche erbschaftsteuerliche Behandlung ergibt sich daraus, dass die auf Gesetz beruhende Versorgung wegen unmittelbarem eigenem Rechtsanspruch des Hinterbliebenen nicht als vom Erblasser stammend behandelt werden. Dagegen werden Bezüge aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages des Erblassers als vom Erblasser stammend behandelt. Sie sind daher, wie jeder andere Vermögensvorteil nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erbschaftsteuerpflichtig. Einschränkungen ergeben sich aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes lediglich für die Fälle, wo der Versorgungsbezug auf einem Arbeits- oder Dienstvertrag des Erblassers beruht und die Tätigkeit, für welche die Hinterbliebenenbezüge gezahlt werden, aus einer abhängigen Beschäftigung des Erblassers resultiert¹⁵. Das Bundesverfassungsgericht hält die Differenzierung zwischen steuerpflichti-

¹⁵ Vgl. BFH Urteil vom 13.12.1989, II. R 23-85, Bundessteuerblatt BFtPI 1990 II. S. 322, BFH, Urteil vom 13.12.1989 II. R 31/89, Bundessteuerblatt 1990 II. S. 325.

ger Eigenvorsorge und steuerfreier verdienster Versorgung nicht für unzulässig¹⁶

IV. Steuerliche Entlastung

Trotz der Beteuerungen der Bundesregierung hat der neue Steuertarif insbesondere für Ehegatten und Kinder zu einer stärkeren Steuerbelastung als zuvor geführt. Bei genauer Betrachtung wurden die Steuersätze im unteren Tarifbereich teilweise mehr als verdoppelt. So betrug z.B. der Steuersatz von Ehegatten und Kindern früher bei einem steuerpflichtigen Vermögen von 100.000 DM 4 % heute sind es 7 %; bei 500.000 früher 7,5 % heute 11 %, bei 1 Mio. früher 10 % heute 15 %.¹⁷ Eine Kompensation ist nur teilweise im unteren Bereich durch höhere Freibeträge eingetreten.

Erst bei Erwerben über 50 Mio. ist die Belastung gleich geblieben, bei Erwerben über 100 Mio. durch die Absenkung des Spitzensteuersatzes günstiger. Profitiert von der Steuerreform haben Enkel und weitere Abkömmlinge, sowie Erben der Steuerklasse III, worunter auch Partner nichtehelicher Lebensgemeinschaften fallen.

D. Die Rolle der Erbrechtsgarantie als offene Frage

Diese Reformergebnisse¹⁸ haben sicher auch ihre Ursache darin, dass die Aussagen des Gerichts durchaus vage waren und für die Entscheidung auch keine Rolle spielten. Insofern konnte der Gesetzgeber sich auf die vom Gericht eingeforderten Korrekturen beschränken. Es bleibt somit die Frage nach wie vor ungelöst, welche Bedeutung die Erbrechtsgarantie, die das BVerfG in seiner Einheitswertentscheidung erstmals ins Zentrum der Begründung rückt, für Erbschaftsbesteuerung hat.

¹⁶ Vgl. BVerfG Beschluss vom 05.05.1994, 2 BvR 397/90, Bundessteuerblatt 1994 II S. 547.

¹⁷ Vgl. die Übersicht bei Weinmann in: Christoffel, Geckle, Pahlke, Kommentar zum ErbStG, § 19 Rn.7.

¹⁸ Vgl. zu der Bewertung der Reform Meincke, DStR 1996, 1305 ff.

In der Literatur ist die Frage der Bedeutung der Erbrechtsgarantie für die Erbschaftsteuer bisher kaum erörtert worden. Jüngst hat Nachreiner in einem Beitrag die Erbrechtsgarantie herangezogen, um die Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes zu begründen.¹⁹ Allerdings wird auch in diesem Beitrag der Erbrechtsgarantie keine eigene Bedeutung zugemessen, sondern ein Gleichlauf von Erbrechtsgarantie und Eigentumsgarantie festgestellt.²⁰ In einem nunmehr vor 25 Jahren veröffentlichten Beitrag hat sich noch Nohl intensiver mit der Erbrechtsgarantie für die Erbschaftsteuer befasst. Allerdings kommt er zu dem vor dem Hintergrund der damaligen Rechtsprechung nachvollziehbaren Ergebnis, dass die Erbrechtsgarantie der Erbschaftsbesteuerung keine Grenzen setzt.²¹ Dieser Beitrag gibt im Wesentlichen auch die Thesen seiner Dissertation wieder.²²

Neben diesen Aufsätzen ist die Heidelberger Dissertation von Reinisch²³ zu nennen. In ihr wird versucht die Erbrechtsgarantie als verfassungsrechtliche Grenze fruchtbar zu machen.²⁴ Allerdings geht diese Arbeit vom herkömmlichen Verständnis der Erbrechtsgarantie als Ergänzung zum Grundrecht auf Eigentum aus und kommt so zu keinem konkreten Ergebnis, was die spezifische Bedeutung der Erbrechtsgarantie sei. Es wird lediglich festgestellt, dass sich die Erbrechtsgarantie gegen Gesetze wende, die im Interesse globaler Fiskal- und Umverteilungsziele ausgehöhlt würden und daher eine große Bedeutung hätten.²⁵

Der Hintergrund für diesen doch sehr erstaunlichen Befund liegt in der herrschenden Meinung und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, die dem Grundrecht der Erbrechtsgarantie keine eigenständige Bedeutung beimessen. Die Erbrechtsgarantie ergänzt demnach nur die Eigentumsgarantie.²⁶ Die Erbrechtsgarantie wird daher auch immer im Zusammenhang mit

¹⁹ Vgl. Nachreiner, ZEV 2005, 1, 5 f.

²⁰ Vgl. Nachreiner, ZEV 2005, 1, 5.

²¹ Nohl, DVR 1981, 98 ff.

²² Vgl. Nohl, Vermögensredistribution durch die Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsgarantie in Art 14 des Grundgesetzes, Diss. Marburg 1979.

²³ Reinisch, Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht, Diss. Heidelberg 1999.

²⁴ Vgl. Reinisch, Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht, Diss. Heidelberg 1999, S. 13-20.

²⁵ Vgl. Reinisch, Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht, Diss. Heidelberg 1999, S. 20 unter Hinweis auf Kimminich, in: BK, Art. 14 Rn. 127.

²⁶ Vgl. BVerfGE 91,346, 358; 93, 165, 173 f.; Depenheuer, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 14 Rn. 509; Weiland, in Dreier, GG I., Art. 14, Rn. 59.

der Eigentumsgarantie gesehen. Es liegt aber Nahe, die Erbrechtsgarantie eher im Zusammenhang mit dem Schutz von Ehe und Familie zu sehen.

Die untergeordnete Rolle, die die verfassungsrechtliche Erbrechtsgarantie spielt ist verwunderlich. Das Erbrecht taucht immerhin in Art. 14 GG als eigenständig geschütztes Rechtsgut auf. Zwar liegt der Grund für die Aufnahme in Art. 14 GG darin, dass das Recht zu erben und zu vererben eng mit dem Recht auf Eigentum verknüpft ist. Folglich hat sich der Verfassungsgeber dafür entschieden, die Garantie des Erbrechts in die verfassungsrechtlichen Bestimmungen über das Eigentum aufzunehmen. Denkbar wäre es aber auch gewesen das Erbrecht in Art. 6 GG zu regeln. Denn das Erbrecht ist gleichfalls mit dem Rechtsinstitut der Familie eng verbunden, da im Regelfall die Familie des Erblassers erbt. Nach den Bestimmungen des BGB zur gesetzlichen Erbfolge die einschlägig sind, wenn der Verstorbene keine Regelung über sein Vermögen im Todesfall getroffen hat erben grundsätzlich neben der Ehefrau die Abkömmlinge des Erblassers. In der heutigen Steuerrechtsdiskussion ist nahezu in Vergessenheit geraten, dass der Verfassungsgeber das Erbrecht deshalb ausdrücklich mit in die Verfassung aufnahm, weil er den vermögensrechtlichen Aspekt des Familienrechtsschutzes, nicht hingegen den Eigentumsschutz in Form des Erbrechts bekräftigen wollte.

So sagte v. Mangoldt im Ausschuss für Grundsatzfragen: “Wir waren auf das Erbrecht nur gekommen, weil wir sagten, eigentlich gehört das Erbrecht als ein Institut zu dem Schutz der Familie, es ist eigentlich ein Institut, welches zusammen mit der Familie gewährleistet werden müsse. Da wir aber über die Familien nichts sagen und auf der anderen Seite das Erbrecht in gewissem Sinn mit dem Eigentum zusammenhängt, sind wir zu der Formulierung gekommen: Eigentum zugleich mit dem Erbrecht.”²⁷

Das Erbrecht wurde also von den Verfassungsvätern nicht nur als Ergänzung zur Eigentumsgarantie im Sinne einer Sicherung der Privaterbfolge gesehen.²⁸ Das Erbrecht war in den Augen der Verfassungsväter mehr eine

²⁷ Vgl. Protokoll des Parlamentarischen Rates, Der Parlamentarische Rat Band 5 II, S. 725.

²⁸ So das heutige Verständnis: Vgl. Depenheuer, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 14 Rn. 510.

vermögensrechtliche Gewährleistung der Familie. Insofern greift es kurz, als bestimmendes Element der Erbrechtsgarantie nur die Testierfreiheit zu sehen.²⁹ Die Erbrechtsgarantie steht von seiner Entstehung dem Schutz der Familie und dem Schutz des Eigentums gleichermaßen nahe.

Vor dem Hintergrund dieses historischen Verständnisses des Erbrechts und seines grundrechtlichen Schutzes wird deutlich, dass die Erbrechtsgarantie eine besondere Rolle bei der Besteuerung des Erbes spielt. Das Ziel der vorliegenden Abhandlung besteht deshalb darin, den verfassungsrechtlichen Zusammenhang zwischen dem Erbrecht und der Institutsgarantie von Ehe und Familie herauszuarbeiten und daraus konkrete Folgerungen für die Grenzen der Besteuerung des Erbes, insbesondere im Hinblick auf das Verwandtenerbrecht zu ziehen. Darüber hinaus sollen die sich aus Art. 14 GG und Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden verfassungsrechtlichen Grenzen aufgezeigt werden.

Die Arbeit gliedert sich im Wesentlichen in zwei Teile. Der erste Teil der Arbeit ermittelt den verfassungsrechtlichen Rahmen der Erbschaftsbesteuerung unter Einbeziehung der neueren Rechtsprechung des BVerfG. Dabei soll der verfassungsrechtliche Zusammenhang zwischen Erbrechtsgarantie einerseits und Familienschutz andererseits herausgearbeitet werden. In einem zweiten Teil werden dann die Folgen für das Erbschaftsteuerrecht erschlossen.

²⁹ Vgl. BVerfG 67, 329, 341.

Teil 1: Die Verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Erbschaftsteuer

§ 1 Die Erbschaftsteuer im Grundgesetz

Bevor die verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaftsbesteuerung allgemein erörtert werden können, muss zunächst die Erbschaftsteuer in ihrer verfassungsrechtlichen Stellung analysiert werden. Davon ausgehend können dann die allgemeinen verfassungsrechtlichen Grenzen erörtert werden.

A. Verfassungsrechtliche Verankerung in Art. 106 GG

I. Bedeutung der Regelung in Art. 106 GG

Die Erbschaftsteuer wird im Text des Grundgesetzes nur in Art. 106 Abs. 2 GG erwähnt. Art. 106 regelt dabei die Ertragshoheit für die Steuern und weist den Ertrag der Erbschaftsteuer den Ländern zu.³⁰ Hieraus schließt das BVerfG, dass die Erbschaftsteuer verfassungsrechtlich zugelassen ist und daher grundsätzlich geeignet ist, die verfassungsrechtliche Garantie des Erbrechts zu beschränken.³¹ Die Erwähnung der Steuer in den Vorschriften über die Ertragshoheit bedeutet damit zunächst nur, dass die Erhebung der Erbschaftsteuer in ihrer traditionellen Form als Erbanfallsteuer nicht gegen die Verfassung verstoßen kann.³² Sie bestimmt aber umgekehrt nicht, dass die Erhebung der Erbschaftsteuer zwingend notwendig ist. Eine Institutsgarantie der Erbschaftsteuer ist der Vorschrift nicht zu entnehmen.³³ Allerdings enthält die Ertragshoheit insofern eine Garantie, als eine wesentliche Umgestaltung der Steuer nicht zulässig ist.³⁴ Dies bedeutet, dass die Erbschaftsteuer in ihren Grundsätzen verfassungsrechtlich festgeschrieben ist.

³⁰ Vgl. nur: Wendt, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, HbStR IV, § 104, Rn. 51 f.

³¹ Vgl. BVerfGE 97, 1, 6 f.; 93, 165, 172.

³² Vgl. BVerfGE 93, 165, 172.

³³ Vgl. ausf. Koriath, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, S. 428 f.; Vogel, Grundzüge der Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, HbStR IV § 87, Rn. 31; Heintzen, in: von Münch/Kunig, GG III., Art. 106, Rn. 10 m.w.N.

³⁴ Vgl. Tipke/Lang; SteuerR, § 3 Rn. 5; Jachmann in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III., Art. 105, Rn. 33 m.w.N.

II. Die verfassungsrechtlich festgeschriebenen Grundlagen der Erbschaftsteuer

Geht man vom Begriff der Erbschaftsteuer aus, so verweist der Begriff Erbschaft auf das bürgerliche Recht. Damit ist der unentgeltliche Erwerb von Vermögen in Folge eines Todesfalls beschrieben. Im Hinblick auf den unentgeltlichen Erwerb erfasst der Begriff der Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG notwendigerweise auch die Schenkung als unentgeltlichen Erwerb unter Lebenden. Durch diese Definitionen kann der Ertrag der Erbschaftsteuer von der allgemeinen Einkommensteuer abgegrenzt werden. Da insofern die Funktion der Nennung in Art. 106 GG erfüllt ist, lassen sich darüber hinaus keine verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer entnehmen. So bleibt es dem Gesetzgeber überlassen, ob er, wie derzeit, den Erbanfall besteuert oder die Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer ausgestaltet.³⁵ Der verfassungsrechtlich gesicherte Steuerkern umfasst lediglich die Besteuerung von zivilrechtlich zu definierenden Erbschaften und Schenkungen, die allerdings auch ihrerseits gesetzgeberisch gestaltet werden können.³⁶ Insofern lassen sich aus Art. 106 GG keine konkreten Grenzen der Gestaltung der Erbschaftsteuer entnehmen. Verfassungsrechtlich garantiert ist lediglich die Möglichkeit, Erbschaften und Schenkungen als unentgeltliche Vermögenszuwächse einer Steuer zu unterwerfen. Eine Rechtfertigung für die derzeitige Ausgestaltung der Erbschaftsteuer enthält Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG insofern nicht.

B. Die Erbschaftsteuer in der Systematik des GG

Die Einordnung in Art. 106 GG ist allerdings insofern bedeutsam, als die Erbschaftsteuer von den anderen Steuerarten in Art. 106 GG abzugrenzen ist. Dieses hat auch Auswirkungen auf die Konzeption der Steuer durch den Gesetzgeber.

³⁵ a.A. Leisner, Verfassungsrechtliche die Grenzen der Erbschaftsteuer, 1970, S. 17 f.

³⁶ Vgl. zum Ganzen Hidién, in: BK Art 106, Rdnr 1439.

I. Einordnung der Erbschaftsteuer in das Steuersystem

Die Einordnung der Erbschaftsteuer in das Steuersystem ist nicht unumstritten. So wird die Erbschaftsteuer teilweise als Verkehrsteuer angesehen.³⁷ Verkehrsteuern knüpfen dabei an einen Akt des Rechtsverkehrs an. Landläufig werden hierunter Grunderwerbsteuer sowie die Versicherungsteuer subsumiert.³⁸ Die Erbschaftsteuer wird deswegen als Verkehrsteuer verstanden, weil sie formal an einen durch Rechtsakte (Erbgang oder Schenkung) begründeten Vermögenstransfer anknüpft.³⁹

Demgegenüber vertritt die sog. Reinvermögenstheorie⁴⁰ die These, dass es sich bei Erbschaften und Schenkungen um Einkommen handele. Dies wird damit begründet, dass die Steuer nach § 10 ErbStG auf die Bereicherung des Erben, Beschenkten oder in anderer Weise unentgeltlich Bedachten abstellt. Insofern wird die Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer definiert.⁴¹

Auch diese systematische Einordnung erfasst das Wesen der Erbschaftsteuer allerdings nicht vollständig. Die Erbschaftsteuer enthält nämlich auch Elemente einer Vermögensteuer. In der derzeitigen Konzeption des Gesetzgebers ist die Steuer so angelegt, dass die Steuerschuld aus der Substanz des angefallenen Vermögens zu bezahlen ist.⁴²

Erbschaftsteuer ist insofern von der Steuersystematik nicht eindeutig zu charakterisieren. Am treffendsten ist immer noch die Einordnung der Steuer als Mischsteuer mit Elementen der Einkommen- und Vermögensteuer.⁴³ Dies ist allerdings eine Einordnung der Steuerlehre. Für die hier infrage stehende verfassungsrechtliche Einordnung hilft dies nicht weiter. Dies ergibt sich daraus, dass in Art. 106 Abs. 3 GG die Einkommensteuer und in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG die Vermögensteuer ausdrücklich genannt sind. Aus der bereits dargestellten Abgrenzungsgarantie des Art. 106 GG folgt aber,

³⁷ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, § 20 I m.w.N.

³⁸ Vgl. nur Birk, Steuerrecht, Rn. 94.

³⁹ Vgl. BFH BStBl. II 1983, 179, 180.

⁴⁰ Diese Theorie geht auf v. Schanz zurück. Vgl. v. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinanzArch. Bd. 17 (1900), 1, 172.

⁴¹ H.M.: Vgl. nur Moench, in: ders. ErbStG, Einführung, Rn. 2; Bühler, Steuerrecht, 3. Aufl. 1958; Bd.II, S. 159; Mellinghoff: in Birk: Steuern auf Vermögen und Erbschaft, S. 137.

⁴² Vgl. BVerfG, BStBl. II 1994, 136; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 39; Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungssteuern in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II; S. 487 f.

⁴³ Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Rn. 41.

dass die Steuern in ihrem Charakter und ihrer Ausgestaltung klar voneinander abzugrenzen sind. Vor diesem Hintergrund ist die Charakterisierung der Steuer als Verkehrsteuer zutreffend. Die Einkommensteuer erfasst das Erwerbseinkommen natürlicher Personen⁴⁴, die Vermögensteuer den Vermögensbestand.⁴⁵ Die Erbschaftsteuer muss also von diesen Steuern klar abgegrenzt werden. Die Erbschaft- und Schenkungssteuer knüpft an den zivilrechtlichen Rechtsvorgang der Erbschaft oder Schenkung an. Da das Grundgesetz Einkommensteuer und Vermögensteuer als selbstständige Steuern in Art. 106 GG aufführt, ist die Erbschaftsteuer sauber von diesen beiden Steuer nur abzugrenzen, wenn man auf den formalen Akt der Vermögensübertragung als Anknüpfungspunkt der Steuer abstellt. In der verfassungsrechtlichen Systematik hat demnach die Erbschaftsteuer den Charakter einer Steuer auf Rechtsakte, die einen unentgeltlichen Vermögenszuwachs bewirken.

II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Steuerzugriffs

Wenn die Finanzverfassung die Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG erwähnt, bedeutet dies, dass der Grundgesetzgeber die Existenz der Erbschaftsteuer verfassungsrechtlich legitimiert hat.⁴⁶ Dies allein genügt allerdings nicht, um den staatlichen Zugriff auf das Erbe zu rechtfertigen. Dies hängt damit zusammen, dass Art. 106 GG lediglich die Ertragshoheit, d.h. die Aufteilung des Steueraufkommens auf die verschiedenen staatlichen Ebenen regelt. Die Begrenzungsfunktion des Art. 106 GG liegt darin, dass der Bundesgesetzgeber keine Steuer erfinden darf, die nicht unter eine der in Art. 106 GG aufgezählten Steuern oder Steuerarten subsumiert werden

⁴⁴ Vgl. nur Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 35.

⁴⁵ Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf die Vermögensteuer die Substanz des Vermögens nicht vermindern. Sie ist daher als Sollertragssteuer auszugestalten (vgl. BVerfGE 93, 121, (137, 139); Vgl. dazu: Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III., Art. 106, Rn. 52.

⁴⁶ Vgl. BVerfGE 93, 165, 172.

kann.⁴⁷ Eine materielle Rechtfertigung der einzelnen Steuer in ihrer konkreten Ausgestaltung kann Art. 106 GG nicht entnommen werden.⁴⁸

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, dass es eine besondere Rechtfertigung der Erbschaftsteuer nicht gibt. Sie lässt sich nicht als Äquivalent der staatlichen Sicherung des Erbrechts oder staatlichen Miterbrechts rechtfertigen.⁴⁹ Der Gesetzgeber knüpft im Wesentlichen an die durch den Erbanfall bestehende Leistungsfähigkeit des Erben an.⁵⁰ Der Gesetzgeber bewertet daher die unentgeltlich zugefallene Erbschaft wie Einkommen des Erben.⁵¹ Vor diesem Hintergrund sind die bestehenden Versuche zu werten, die Erbschaftsteuer zu rechtfertigen.

1. Rechtfertigungslehren

Die überwiegende Ansicht sieht die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer in dem beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer das Ziel, den durch den Erbfall anfallenden Vermögenszuwachs zu belasten. Die Erbschaftsteuer mindert für den Steuerpflichtigen den Wert seines Erbes.⁵²

Steuerrechtsdogmatisch wird dabei die Auffassung vertreten, dass eine Besteuerung des Erbes aus Gleichheitsgründen geboten erscheint. In Anlehnung an v. Schanz wird die Auffassung vertreten, dass bei einer Besteuerung des selbst erwirtschafteten Erwerbs, man vernünftigerweise den zufälligen nicht freilassen dürfe.⁵³

Auch historisch stand die fiskalische Erwägung bei der Erbschaftsteuer im Vordergrund. Hinzu kommt bei der Erbschaftsteuer das Rechtfertigungsar-

⁴⁷ Vgl. Heintzen, in: von Münch/Kunig, GG III., Art. 106, Rn. 8.

⁴⁸ Vgl. Tipke, BB 1994, 437, 439 f.; Jachmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III., Art. 105, Rn. 32; a.A. Vogel, FS Tipke, 93, 101.

⁴⁹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, § 14 1.

⁵⁰ „der Steuergesetzgeber eine Erbschaftsteuer vorsieht, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet; Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer das Ziel, den durch den Erbfall anfallenden Vermögenszuwachs zu belasten, BVerfGE 93, 165, 172.

⁵¹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, § 14 2.

⁵² Vgl. BVerfGE 93, 165 (172).

gument, dass die Erbschaftsteuer den bisherigen Eigentümer offensichtlich nicht mehr belastet und die Bereicherung des Erben sich als unvorhergesehenes Geschenk darstellt.⁵⁴ Im 19. Jhd. diente die Erbschaftsteuer vornehmlich sozialer Umverteilungsbestrebungen.⁵⁵ Die Argumentation ging bis hin zur Abschaffung des Erbrechts, da das Erbrecht die Ungleichheit der Besitzverteilung perpetuiere. Der tatsächliche Umverteilungseffekt der Erbschaftsteuer wird heute als gering eingeschätzt.⁵⁶ Das sozialpolitische Ziel der Umverteilung kann sich lediglich in der Höhe der Steuersätze ausdrücken.

Dementsprechend wird der mit der Erbschaftsteuer automatisch verbundene Umverteilungscharakter heute nicht mehr zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer im eigentlichen Sinn herangezogen. Der Umverteilungscharakter der Erbschaftsteuer ist jedenfalls kein Primärzweck der Erbschaftsteuer mehr.

2. Das Problem der Doppelbelastung

Einer der wesentlichsten und nunmehr auch vom BVerfG aufgegriffenen Argumente gegen die Erbschaftsteuer ist der Einwand, dass die Erbschaftsteuer bereits versteuertes Vermögen erfasse. Durch die Besteuerung werde das Vermögen ein weiteres Mal besteuert.⁵⁷

Meincke hat dagegen eingewandt, dass eine solche Sichtweise nur dann vorläge, wenn man bei der Betrachtung auf die Person des Erblassers abstelle⁵⁸. Da die Erbschaftsteuer aber die Bereicherung beim Erben abschöpfen wolle, sei bei der Frage der Doppelbesteuerung auf den Erben abzustellen. Daher trifft die Erbschaftsteuer gerade nicht den Erblasser, sondern den Erben. Auch gebe es keinen Grundsatz, der besagt, dass ein Vermögen, wel-

⁵³ Vgl. Meincke in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 39 (40); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 461.

⁵⁴ Vgl. Leisner mit Hinweis auf Klein, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuer, S. 27.

⁵⁵ Vgl. Stillich, Die Lösung der sozialen Frage durch die Reform des Erbrechts, 1924; v. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinArch., Bd. 17 (1900), S. 1 ff.; 139 ff.; insbesondere die Literaturhinweise bei Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, § 86.

⁵⁶ Vgl. Tipke, a.a.O., Bd. II, § 14 1 m.w.N.

⁵⁷ Vgl. Datzenberg/Heyeres, StuW 1992, S. 302.

ches von der Vorgeneration einmal erarbeitet wurde und versteuert wurde auch für alle nachfolgenden Generationen steuerfrei zur Verfügung stehen müsse. Es ließe sich auch argumentieren, dass derjenige der sein Vermögen gerade nicht erarbeitet hat, sondern im Wege der Erbfolge übernommen hat, in gleicher Weise zum Steueraufkommen herangezogen werden müsse.⁵⁹

3. *Stellungnahme*

Die Erbschaftsteuer kann nicht damit in Frage gestellt werden, dass sie bereits versteuertes Vermögen erfasse. Die Erbschaftsteuer ist keine Sollertragsteuer.⁶⁰ Dies lässt sich aus der Rechtsprechung des BVerfG nicht herleiten. Das BVerfG hat sich in dem Einheitswertbeschluss zur Vermögensteuer zunächst nicht ausdrücklich dafür ausgesprochen, dass eine Steuer auf das bereits versteuerte Vermögen unzulässig ist. Es hat lediglich bemerkt, dass unter den Bedingungen des gegenwärtigen Steuerrechts das Vermögen bereits durch die Ertragsteuern sowie die indirekten Steuern vorbelastet sei. Für eine ergänzende Besteuerung im Wege der Vermögensteuer bestehe daher von Verfassungswegen nur noch ein enger Spielraum. Die Vermögensteuer dürfe nur so bemessen werden, dass sie im Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens unberührt lasse und aus den üblicherweise zu erwartenden Erträgen bezahlt werden könne.⁶¹ Diese Ausführungen beziehen sich allerdings nur auf die Vermögensteuer, die im Gegensatz zur Erbschaftsteuer von ihrer tradierten Konzeption her eine Substanzsteuer ist, die auf die Bereicherung beim Erben abstellt. Steuerschuldner ist der Erbe und nicht der Erblasser, so dass beim Erben eine Doppelbelastung grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Außerdem betont auch das BVerfG, dass die Begleichung der Steuerschuld bei der Erbschaftsteuer aus der übergegangenen Substanz erfolgt.⁶² Die Erbschaftsteuer ist gerade nicht als Nachlass-, sondern als Erbanfallsteuer ausgestaltet

⁵⁸ Vgl. Meincke in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 39, 41f.

⁵⁹ Vgl. Meincke in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 38 (41).

⁶⁰ So etwa Zitzelberger „Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht“ in: FS für Ritter, S. 661 (665); differenzierend Leisner, DB 1996, 595 (599), ders. Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 36 ff.; S. 89 ff.; Nachreiner, ZEV 2005, 1, 5.

⁶¹ Vgl. BVerfGE 93, 121 (139).

⁶² Vgl. BVerfGE 93, 165 (174); 41, 269, (282); 67, 70 (86).

ist. Gegen die Begleichung der Erbschaftsteuerschuld aus der zugeflossenen Vermögenssubstanz bestehen deshalb richtigerweise keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist zudem anerkannt, dass der Gesetzgeber einen bestimmten Steuergegenstand planmäßig mehrfach belasten kann.⁶³ Die Erbschaftsteuer findet demnach ihre Berechtigung in der Leistungsfähigkeit des Erben, der ohne eigene Arbeit durch das Erbe bereichert ist. Der Steuerpflichtige ist der Erbe als Erwerber. Er erwirbt leistungsloses Einkommen, so dass die Besteuerung bei ihm gerechtfertigt ist.⁶⁴

C. Zusammenfassung zu § 1

Die Erbschaftsteuer ist in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG ausdrücklich erwähnt. Diese Bestimmung regelt die Ertragshoheit bezüglich der Erbschaftsteuer und rechtfertigt damit die Existenz einer Besteuerung des Erbes. Aus der Bestimmung folgt auch eine Garantie der Erbschaftsteuer als Besteuerung von Rechtsakten, die einen unentgeltlichen Vermögenszuwachs bewirken. Dies ergibt sich aus der Abgrenzungsfunktion, die die Ertragshoheit bezüglich der Steuerquellen besitzt. Im Hinblick auf die Einkommensteuer, die den entgeltlichen Vermögenszuwachs besteuert und der Vermögensteuer, die den Sollertrag der Vermögenssubstanz erfasst, ist die Erbschaftsteuer als Steuer zu charakterisieren, die an den unentgeltlichen Erwerb von Vermögen aufgrund eines Rechtsaktes anknüpft. Die Erbschaftsteuer ist damit verfassungsrechtlich als Verkehrssteuer aufzufassen.

In materieller Hinsicht ergibt sich die Rechtfertigung für den Zugriff des Staates auf das Erbe aus dem leistungslosen Erwerb von Vermögen und damit einem Zuwachs von Leistungsfähigkeit beim Erben. Demgegenüber tritt in den Hintergrund, dass das Vermögen beim Erblasser bereits durch Steuern belastet war. Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass

⁶³ Vgl. ausführlich zur Frage der Steuerkonkurrenz zwischen Erbschafts- Einkommens- u. Körperschaftssteuer, Mellinshoff in Birk: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 127 (134 f.).

⁶⁴ Vgl. Moench, ErbStG, Einführung, Rn. 4; Tipke, Die Steuerechtsordnung II, S. 747.

das Vermögen im Laufe der Zeit durch verschiedene Steuerarten mehrfach belastet werden kann.

§ 2 Die Bedeutung des Gleichheitssatzes für die Erbschaftsteuer

Wie einleitend erwähnt, hat das BVerfG in seinen Entscheidungen der Erbschaftsteuer vor allem den Gleichheitssatz in Verbindung mit Art. 14 oder Art. 6 GG als grundrechtliche Schranken des Steuerzugriffs herangezogen.⁶⁵ Der Gleichheitssatz spielt somit eine zentrale Rolle hinsichtlich der grundrechtlichen Grenzen der Erbschaftsbesteuerung. Im Hinblick auf die allgemeinen Grenzen der Besteuerung ist somit zunächst zu überprüfen, welche Begrenzungen sich für die Erbschaftsteuer aus dem grundrechtlichen Gleichheitssatz ergeben.

Das Grundgesetz kennt keine Grundrechtsbestimmung, die den Einzelnen ausdrücklich vor einem Steuerzugriff schützt.⁶⁶ Nichtsdestotrotz ist der Einzelne nicht einer Steuerwillkür auszusetzen. Auch das Steuerrecht folgt rechtstaatlichen Prinzipien, zu deren elementaren Grundsätzen das Erfordernis einer gleichmäßigen Besteuerung gehört. Es handelt sich um ein im Laufe der Geschichte zu einem allgemeinen Grundsatz verdichtetes Prinzip, welches bereits vor Inkrafttreten des Grundgesetzes unbestritten galt und seinen eigenen steuerspezifischen Inhalt erhalten hat.⁶⁷ Da das Grundgesetz keinen dem Art. 134 WRV entsprechenden steuerrechtsspezifischen Gleichheitssatz kennt, ist die Steuergleichheit aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG herzuleiten.⁶⁸

A. Der allgemeine Gleichheitssatz

Der allgemeine Gleichheitssatz unterscheidet sich strukturell von den Freiheitsgrundrechten. Während es bei Letzteren in erster Linie um die Abwehr von staatlichen Eingriffen zum Nachteil des geschützten Personenkreises geht, bezieht sich der Allgemeine Gleichheitssatz auf die unterschiedliche Behandlung von Personen oder Sachen durch das Recht. In Art. 3 Abs. 1

⁶⁵ Vgl. etwa BVerfG, BStBl. II 1983, 779 ff.; BVerfG, BStBl. 1984, 172; BVerfG, HFR 1984, 436; BVerfG, BStBl. II 1984, 608; BVerfG, BStBl. II 1991, 654 ff.; BVerfG, BStBl. II 1995, 671.

⁶⁶ Vgl. dazu Oechsle, Die steuerlichen Grundrechte in der jüngeren deutschen Verfassungsgeschichte, S. 186 ff.

⁶⁷ Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 42.

GG selbst findet sich zunächst nur die lapidare Formulierung: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG bedeutet dieser Satz, dass bei steter Orientierung am Gerechtigkeitsgedanken gleiches gleich und ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln ist.⁶⁹ Das Grundrecht ist verletzt, wenn eine gesetzliche Differenzierung oder eine Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte nicht durch einen vernünftigen, sich aus der Natur der Sache ergebenden oder sonst wie sachlich einleuchtenden Grund gerechtfertigt ist, d.h. als willkürlich bezeichnet werden muss.⁷⁰ Das BVerfG deutet demnach den Gleichheitssatz als Willkürverbot.⁷¹

Diese abstrakte Formulierung des Regelungsgehalts ist in der praktischen Handhabung nur bedingt brauchbar. Zunächst ist festzuhalten, dass die Tätigkeit des Gesetzgebers, die in der Schaffung abstrakt-genereller Vorschriften besteht, zwingend dazu führt, dass verschiedene, aber unter einem bestimmten vom Gesetzgeber festgelegten Aspekt vergleichbare Sachverhalte bzw. Personengruppen sowohl gleich als auch ungleich behandelt werden. Was in Anwendung des Gleichheitssatzes sachlich vertretbar oder sachfremd und deshalb willkürlich ist, lässt sich daher nicht allgemein oder abstrakt feststellen, sondern nur in Bezug auf den konkreten Sachverhalt, der geregelt werden soll. Der Gleichheitssatz verlangt, dass eine vom Gesetz vorgenommene unterschiedliche Behandlung sich sachbereichsbezogen auf einen vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grund zurückführen lässt.⁷² Dabei entscheidet sich die Frage ob ein ausreichender Grund gegeben ist auch nach dem Grad der Ungleichheit der Sachverhalte. Das Grundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG ist demnach dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt wird als eine vergleichbare, obwohl

⁶⁸ Vgl. Kirchhof, StuW 1984, 297, 303.

⁶⁹ Vgl., BVerfGE 1, 14, 52; BVerfGE 3, 58, 135; BVerfGE 9, 237, 244; BVerfGE 18, 38, 46; BVerfGE 37, 104, 114; BVerfGE 38, 241, 257; BVerfGE 42, 64, 72.

⁷⁰ Vgl BVerfGE 1, 14, 52; BVerfGE 12, 341, 348; BVerfGE 14, 142, 150; BVerfGE 18, 38, 46; vom 20.4.1966, BVerfGE 20, 31, 33; vom 14.12.1966, BVerfGE 21, 6, 9; vom 9.2.1977, BVerfGE 44, 70, 90; BVerfGE 49, 189, 209; BVerfGE 51, 1, 23; BVerfGE 51, 43, 76; BVerfGE 78, 249, 278 ständige Rechtsprechung; vgl. auch: Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 3, Rn. 21 m. w. N.

⁷¹ Vgl. zum Ganzen auch Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 89 ff.

⁷² Vgl. BVerfG vom 8.4.1987, BVerfGE 75, 108, 157.

zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.⁷³ Dies beinhaltet eine zusätzliche Verhältnismäßigkeitsprüfung. Dabei ist allerdings darauf hinzuweisen, dass das BVerfG diese zusätzliche Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht immer streng anwendet. Insofern kann auch diese nähere Charakterisierung des Gleichheitssatzes keinen Gerechtigkeitsmaßstab formulieren.⁷⁴ Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierung unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber ergeben, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an das Verhältnismäßigkeitserfordernis reichen.⁷⁵

B Der allgemeine Gleichheitssatz und das Steuerrecht

Aus der Relativität des Gleichheitssatzes folgt, dass er seine schützende Kraft nur unter der Berücksichtigung des Lebensbereiches entfalten kann, der geregelt werden soll. Dem Gleichheitssatz lassen sich für das Steuerrecht zwei Regeln entnehmen. Dies sind zum einen der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

I. Allgemeinheit der Besteuerung

Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG formuliert, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind. Damit wird deutlich, dass der Gleichheitssatz nicht Identität fordert, sondern Verschiedenheit voraussetzt. Die Gleichheit bezeichnet eine Relation zwischen Personen oder Sachen, welche in einem Gleichheitsurteil festgestellt wird. Aus diesem Grunde kann das Gleichheitsurteil nur eine Aussage im Hinblick auf bestimmte gemeinsame Merkmale, ein *tertium comparationis*, treffen.⁷⁶ Es geht also nicht darum, dass alle Menschen gleich sind, verlangt wird nur Gleichheit bezüglich der per-

⁷³ Vgl. die sog. neue Formel des Ersten Senats des BVerfG: BVerfG vom 7.10.1980, BVerfGE 55, 72, 88; vom 16.03.82, BVerfGE 60, 123, 133 f.; vom 30.5.1990, BVerfGE 82, 126, 166, (ständige Rechtsprechung); vgl. dazu Rüfner in: BK, Art. 3, Rn. 25 ff.

⁷⁴ Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3 Rn. 1 f., 6.

⁷⁵ Vgl. Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 3, Rn. 64.

⁷⁶ Vgl. nur: Heun in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 16 m. w. N.

sönlichen Rechtsstellung.⁷⁷ Das Gesetz soll allen Menschen den gleichen Wert zumessen und nicht zwischen besseren Menschen und schlechteren Menschen unterscheiden. Gleichheit bedeutet damit, dass das Gesetz alle Menschen unabhängig von ihren persönlichen Eigenschaften gleich behandeln muss. Damit ist der grundlegende Status des Menschen, seine Würde, sein Anspruch auf Freiheit, seine Teilhabe am Rechtsleben und Geschäftsverkehr etc. angesprochen. In diesen Fällen sind Ungleichbehandlungen nur als Ausnahme zuzulassen. In seinem Status als Mensch ist jedermann gleich zu behandeln.⁷⁸

Im Steuerrecht ist dieses Prinzip mit der Allgemeinheit der Besteuerung bezeichnet. Alle der deutschen Steuerhoheit unterworfenen Menschen sind grundsätzlich steuerpflichtig. Diese Gleichheit besteht in dem Sinne, dass grundsätzlich jeder unabhängig von persönlichen Eigenschaften zu einer Steuer herangezogen wird. Macht das Gesetz hiervon eine Ausnahme, so bedarf diese einer Rechtfertigung. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ist damit die Anwendung des Gleichheitssatzes auf die persönliche Steuerpflicht. Vergleichsmaßstab ist in diesem Fall der Mensch. Gleichheit im Erbschaftsteuerrecht im Sinne der Allgemeinheit der Besteuerung ist somit gegeben, wenn alle Erwerber unabhängig von ihrer Person steuerpflichtig sind. Abweichungen davon sind zu rechtfertigen, wobei umso strengere Anforderungen gelten, je mehr an individuelle von der Umgebung abgrenzbare Eigenschaften angeknüpft wird und je weniger andere mit betroffen sind.⁷⁹

II. Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Der Mensch kann allerdings nur dann Vergleichsmaßstab sein, wenn es um seine persönlichen, gewissermaßen in ihm ruhenden Eigenschaften, um seinen Wert als Mensch geht. Das eigentliche Problem ist der Vergleichsmaßstab, wenn es um die Beziehungen des Menschen zu seiner Umwelt, d.h. um die Frage geht, wann die Gleichheit von Sachverhalten gegeben ist. Hier

⁷⁷ Vgl. Rüfner in: BK, Art. 3, Rn. 5.

⁷⁸ Vgl. dazu Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 196 ff.

⁷⁹ Vgl. Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 197. Vgl. zum Ganzen auch Jochum, Die Steuervergünstigung, S.102 f.

stellt sich die zentrale Frage nach dem Vergleichsmaßstab.⁸⁰ Insofern liegen auch in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Belastungsgleichheit die eigentlichen Probleme. Der Gleichheitssatz fordert, dass gleichartig steuerlich relevante Lebenssachverhalte, z.B. Einkommen, Unterhaltspflichten, gesellschaftliche und wirtschaftliche Funktionen auch gleich zu belasten oder zu begünstigen sind.⁸¹ Dies kann nur im Vergleich und damit mit einem Maßstab ermittelt werden. Ein solcher Maßstab ist aber anders als bei der Allgemeinheit der Besteuerung nicht ohne weiteres dem GG zu entnehmen. Denn während bei der Allgemeinheit der Besteuerung auf den Menschen abgestellt werden kann, der vom Steuergesetz tatbestandlich gleich zu belasten ist, ist ein Vergleichsmaßstab beim Steuergegenstand nicht ohne weiteres ersichtlich.

1. Die Rechtsprechung des BVerfG zur Gleichmäßigkeit der Erbschaftsteuer

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es zunächst Aufgabe des Gesetzgebers zu entscheiden, welche Elemente des Lebensbereiches den er regeln will, er für maßgeblich hält, um sie gleich oder ungleich zu behandeln.⁸² Der an den Gleichheitssatz gebundene Gesetzgeber kann grundsätzlich selbst diejenigen Sachverhalte auswählen, an die er dieselbe Rechtsfolge knüpft, die er als im Rechtssinne gleich ansehen will.⁸³ Dies bedeutet, dass der Steuergesetzgeber bei der Frage, ob er eine Steuerquelle⁸⁴ wählt, ggf. ⁸⁵ weitgehend frei ist.

Nach der Regelung dieses Ausgangstatbestandes hat der Gesetzgeber aber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Dies geschieht in der Regel dadurch, dass der Steuergegenstand in der Bemessungsgrundlage so verdeutlicht und zählbar gemacht wird, dass sich die Steuerschuld durch Anwendung des Steuersatzes berechnen lässt. Gelingt diese Umsetzung des Belastungsgrun-

⁸⁰ Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 103.

⁸¹ Vgl. zu der Terminologie Gubelt in: von Münch/Kunig, GG, Art. 3 Rn. 51.

⁸² Vgl. BVerfGE 6, 273, 280; BVerfGE 9, 3, 10; BVerfGE 10, 59, 73; BVerfGE 50, 57, 77; BVerfGE 74, 182, 200; BVerfGE 81, 108, 117; BVerfGE 84, 348, 359.

⁸³ Vgl. BVerfGE 21, 12, 27; BVerfGE 26, 1, 8; BVerfGE 50, 57, 77.

⁸⁴ Vgl. BVerfGE 49, 343, 360; BVerfGE 65, 325, 354; BVerfGE 81, 108, 117; BVerfGE 84, 239, 271.

des in Zahlen nicht, muss der Gesetzgeber die Gleichheit im Belastungserfolg in anderer Weise - insbesondere durch differenzierende Bemessung der Steuersätze - gewährleisten.⁸⁶ Nach dieser Rechtsprechung ist die Frage, ob eine Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung im Steuerrecht vorliegt nach der grundlegenden Systementscheidung des Gesetzgebers zu beantworten. Dies wird auch im Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG von 1995 deutlich. In diesem Beschluss hatte das BVerfG § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar gehalten, weil diese Vorschrift auf die Regeln des Bewertungsgesetzes verweise, die Kapitalvermögen zu Gegenwartswerten ansetzten, Grundbesitz hingegen nach Vergangenheitswerten des zum 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswertes erfassen. Das Zurückbleiben des Einheitswertes hinter den zeitnahen Werten mindert die Erbschaftsteuerbelastung des Grundbesitzes im Widerspruch zur Konzeption des Erbschaftsteuergesetzes.⁸⁷ Diese Ungleichbehandlung von Grundvermögen und Kapitalvermögen bewirkte einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG weil sich hierfür keine sachlichen Gründe finden ließen. Dementsprechend weist das BVerfG auch in dem Beschluss darauf hin, dass der Gesetzgeber bei der Anpassung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer eine weitreichende Gestaltungsbefugnis habe, die ihn insbesondere berechtige, sich bei seinen Regelungen auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Erwägungen leiten zu lassen. Seine Gestaltungsfreiheit ende erst dort, wo ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung nicht zu finden sei.⁸⁸

Es kann also festgestellt werden, dass die Belastungsgleichheit bei der Erbschaftsteuer vor allem eine konsequente Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung fordert. Damit stellt sich die Frage, welche Belastungsentscheidung der Erbschaftsteuer zugrunde liegt.

2. Die Erbschaftbesteuerung als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

⁸⁵ Vgl. BVerfG, BVerfGE 85, 238, 244, BVerfGE 84, 239, 271.

⁸⁶ Vgl. BVerfG, BVerfGE 93, 126, 136.

⁸⁷ Vgl. BVerfG, BStBl II 1995, 671, 674.

⁸⁸ Vgl. BVerfG, BStBl II 1995, 671, 675.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird in der herrschenden Literatur als Fundamentalprinzip der Besteuerung angesehen.⁸⁹ Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wurde in Art. 134 WRV niedergelegt, aber vom Grundgesetz nicht aufgenommen.

a) Die Rechtsprechung des BVerfG

Das BVerfG hat diesen Grundsatz gleichwohl aus Art. 3 Abs. 1 GG entnommen und als Gebot der Steuergerechtigkeit charakterisiert. In zahlreichen Entscheidungen findet sich die Formel, dass die Steuergerechtigkeit fordere, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden müssten.⁹⁰ Was konkret aus diesem Prinzip zu folgern ist, ließ das Gericht zumindest in früheren Entscheidungen weitgehend offen. Da das Prinzip sehr vieldeutig sei, könne die Frage, ob der Gesetzgeber das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirkliche durch das BVerfG nicht in allen Einzelheiten überprüft werden.⁹¹ Der Gesetzgeber habe es auch nicht rein zu verwirklichen.⁹²

Diese anfängliche Zurückhaltung gab das Gericht allerdings später auf. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit wurde jetzt nicht mehr als vieldeutig bezeichnet, vielmehr wurden dem Gesetzgeber konkrete Grenzen gezogen.⁹³ So wurde der Gesetzgeber verpflichtet, auch solche Ausgaben einkommenserrechtlich zu berücksichtigen, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind.⁹⁴ Dabei verlangte das Gericht allerdings nicht, dass diese Forderung des Leistungsfähigkeitsprinzips in die grundlegende Belastungsentscheidung der Einkommensteuer eingebaut werden müsse.⁹⁵ Das Verfassungsgericht lässt dem Gesetzgeber weitgehende Freiheit, wie er die Leistungsfähigkeit berücksichtigt.⁹⁶

⁸⁹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.

⁹⁰ Vgl. BVerfGE 47, 1, 29 vgl. Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 96 mw.N.

⁹¹ Vgl. BVerfGE 47, 1, 29 f.

⁹² Vgl. BVerfGE 27, 58, 68.

⁹³ Vgl. zu dieser Entwicklung Vogel/Waldhoff in: BK, Vorbem. zu Art. 104a-115, Rn. 509.

⁹⁴ Vgl. BVerfGE 61, 319, 344.

⁹⁵ Vgl. BVerfGE 61, 319, 354.

⁹⁶ Vgl. zum Ganzen Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 96 f.

Auch im Hinblick auf die Erbschaftsteuer hat das Gericht sich nur sehr allgemein zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips geäußert. Sowohl in der Einheitswertentscheidung als auch in einer nachfolgenden Entscheidung des ersten Senats wird lediglich angemerkt, dass der Steuergesetzgeber die durch die Erbschaft vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit besteuern dürfe.⁹⁷ Das Gericht betont zudem, dass steuerrechtliche Regelungen die Steuerpflichtigen - ungeachtet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gleichmäßig belasten und der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Rechnung tragen müssten.⁹⁸ Damit wird lediglich allgemein ausgesagt, dass unterschiedliche finanzielle Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen ist.

b) Der Streit in der Literatur

In der Literatur wird die Rolle des Leistungsfähigkeitsprinzips unterschiedlich gesehen, wobei sich alle Seiten auf das BVerfG berufen.⁹⁹ Insgesamt lassen sich aber zwei Grundlinien erkennen, die sich vor allem an der Bewertung des Leistungsfähigkeitsprinzips unterscheiden.¹⁰⁰

aa) Die Leistungsfähigkeit als Fundamentalprinzip

Auf der einen Seite wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragender Vergleichsmaßstab zur Bestimmung der Belastungsgleichheit, jedenfalls für die direkten Steuern auch für die Erbschaftsteuer betrachtet.¹⁰¹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei ein grundlegendes Prinzip, das verfassungsrechtlich vorgeformt sei und den Gesetzgeber in seinen grundlegenden Entscheidungen binde. Ausgangspunkt dieser Auffassung ist die Prämisse dass die Feststellung von Gemeinsamkeiten oder Unterschieden, d.h. von Gleichem oder Ungleichem von der Bildung eines Vergleichsmaßstabs abhängig ist. Eine allgemeine Antwort auf die Frage nach dem richtigen Vergleichsmaß-

⁹⁷ Vgl. BVerfGE 93, 165 172; BVerfGE 97, 1, 7.

⁹⁸ Vgl. BVerfGE 93, 165 172 ff.

⁹⁹ So Arndt, NVwZ 1988, 787, 790.

¹⁰⁰ Vgl. zum folgenden Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 99 ff.

¹⁰¹ Vertreter dieser Linie sind Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 81 ff.; Birk, StuW 1989, 212, 213; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 499; Lang, StuW 1983, 103, 105 ff.; ders., Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 122 ff.; Kirchhof StuW 1985, 319, 321; Friauf, DStJG 12 (1989), 3, 28 f.; unkritisch Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 42 f.

stab sei nicht möglich, sondern könne nur auf Grundlage der Prinzipien des einzelnen Rechtsgebietes gegeben werden. Da ohne Prinzip der Vergleich nicht möglich sei, fehle zur Anwendung des Gleichheitssatzes der Maßstab und damit die Grundlage. Ob der Gleichheitssatz beachtet oder verletzt worden sei, könne nur aufgrund des einschlägigen relevanten Prinzips beurteilt werden. Dieses Fundamentalprinzip sei das Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁰² Die fundamentale Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips würde vor allem historisch begründet, was zu einer weltweiten Überzeugung der Sachgerechtigkeit dieses Prinzip geführt habe und sich auch in zahlreichen Verfassungen niederschlage.¹⁰³ Der Zusammenhang zwischen Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeitsprinzip wird dabei wie folgt beschrieben:¹⁰⁴

“Das Prinzip der Steuergleichheit findet seine Ausprägung in Art. 3 Abs. 1 GG. Diese Vorschrift regelt entgegen ihrem Wortlaut nicht nur die Rechtsanwendungsgleichheit (Gleichheit vor dem Gesetz), sondern fordert vom Gesetzgeber auch Rechtsetzungsgleichheit. Rechtsetzungsgleichheit aber bedarf eines Maßstabs, wonach der Steuergesetzgeber die steuerlichen Lasten gleichmäßig zu verteilen hat. Dabei entspricht es alten, vom Verfassungsgeber übernommenen Gerechtigkeitsvorstellungen, dass der Maßstab die persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen sein soll. Das gleiche Maß der steuerlichen Belastung ist nur gewahrt, wenn die Steuertatbestände nach der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit differenzieren. Gleiche Besteuerung heißt unterschiedliche Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.“¹⁰⁵

Nach dieser Ansicht ist demnach Gleichheit in Steuerrecht dann gegeben, wenn das steuerliche oder die steuerlichen Fundamentalprinzipien konsequent und folgerichtig durchgeführt worden sind. Abweichungen davon bedürfen der Rechtfertigung.¹⁰⁶

¹⁰² Vgl. Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 199, vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 316 ff.

¹⁰³ Vgl., Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 479 ff.

¹⁰⁴ Vgl. z.B. Birk, StuW 1989, 212, 213; ähnliche Ausführungen bei Wendt, DÖV 1988, 712, 713.

¹⁰⁵ Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 99 f.

¹⁰⁶ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 329.

bb) Leistungsfähigkeit als Differenzierungskriterium

Die Gegenauffassung sieht im Leistungsfähigkeitsprinzip ein Differenzierungskriterium unter anderen.¹⁰⁷ Kritisiert wird zum einen die Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ergebe sich unmittelbar aus der Gerechtigkeitsidee. Da die Steuergerechtigkeit eine spezielle Ausprägung der Gerechtigkeit sei, setze auch sie den Gleichheitssatz voraus und könne sich daher auch nicht aus dem Gleichheitssatz ableiten.¹⁰⁸ Zum anderen taue die Leistungsfähigkeit nicht als Fundamentalprinzip der Besteuerung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip habe nur die Funktion, den Gleichheitssatz zu konkretisieren, d.h. anwendbar zu machen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip könne zu einer Antwort verhelfen, was in concreto gleich oder was ungleich sei oder worin in concreto die Ungleichbehandlung oder Gleichbehandlung bestehe. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei infolge dessen nur einer der Gründe, die eine Gleich- und Ungleichbehandlung rechtfertigen. Er könne dem Gesetzgeber ein Maßstab dafür sein, was dieser als gleich bzw. ungleich ansehen solle, müsse es aber nicht.¹⁰⁹

Schließlich wird angemerkt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Fundamentalprinzip der Besteuerung schon deswegen nicht geeignet sei, weil es inhaltlich unbestimmt sei. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sage nichts darüber aus, worin sich diese Leistungsfähigkeit äußere.¹¹⁰ Die finanzielle Leistungsfähigkeit „an sich“ könne z.B. keine Besteuerungsgrundlage sein, weil sie nicht messbar sei.¹¹¹ Der Inhalt dieses Prinzips reduziere sich darauf, dass demjenigen Bürger mehr genommen

¹⁰⁷ Vertreter dieser Linie sind: Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 51; Arndt, Festschr. Mühl, 17, (29, 33); ders. NVwZ 1988, 787, 791; Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung formeller Gesetzesbegriff, S. 102; Bodenheimer, der Staat 17 (1978), 481, 502 ff.; Blaurock, JA 1980, 142, 146; Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 161 f.; Crezelius, steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 355 ff.; Herzog, DStZ 1988, 287, 290; in diesem Zusammenhang ist auch Leisner, StuW 1989, 97 ff. zu nennen, der das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtsprinzip generell ablehnt. Krit. auch RUFNER in: BK, Art. 3, Rn. 199; Jüngst auch Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 108.

¹⁰⁸ Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 50; Arndt, NVwZ 1988, 787, 791.

¹⁰⁹ Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 50 f.

¹¹⁰ Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 52.

¹¹¹ Vgl. Uelner, in: Raupach/Tipke/Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, S. 175, (179).

werden soll der mehr geben kann. Damit werde das Leistungsfähigkeitsprinzip zu einer ideologisch beliebig ausfüllbaren Generalklausel.¹¹²

cc) Stellungnahme

Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Erbschaftsteuer ist demnach in Rechtsprechung und Literatur umstritten. Während das BVerfG lediglich von einer finanziellen Leistungsfähigkeit spricht, die sich in der Erbschaft manifestiert, wird in der Literatur die Frage diskutiert, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip der Besteuerung taugt. Dabei ist die Aussage des Bundesverfassungsgerichts, die Erbschaft vermittele eine finanzielle Leistungsfähigkeit, lediglich eine Rechtfertigung für die Besteuerung überhaupt, d.h. eine Rechtfertigung für den Eingriff in das Recht des Erben.

Die wohl herrschende Meinung in der Literatur sieht hingegen in der Leistungsfähigkeit ein leitendes Prinzip, aus dem sich konkrete Folgerungen für die Ausgestaltung der Steuer ableiten lassen. Insofern ist im Rahmen dieser Stellungnahme nur festzustellen, ob die Prämisse des Leistungsfähigkeitsprinzips als leitendes Prinzip tragfähig ist.¹¹³

Das BVerfG hat bisher von einem Fundamentalprinzip nicht gesprochen. Diese Zurückhaltung des Gerichts hat seinen Grund. Im Verfassungstext wird dieses Prinzip im Gegensatz zu Art. 134 WRV an keiner Stelle erwähnt.¹¹⁴ Bereits Art. 134 WRV wurde als zu unbestimmt angesehen, als dass man ihm eine Festlegung des Steuersystems entnehmen könne.¹¹⁵ Der Verfassungsgeber hat offenbar an ein Fundamentalprinzip der Besteuerung nicht gedacht. Vor dem Hintergrund dieses Schweigens des Grundgesetzes ist besondere Vorsicht geboten, wenn man ein Prinzip zu einem grundle-

¹¹² Vgl. zu dieser Kritik insbesondere: Arndt, Festschr. Mühl, S. 17, (36); besonders pointiert sind die Ausführungen von Leisner, StuW 1983, 97, 98..

¹¹³ Vgl. zum folgenden die überzeugenden Ausführungen von Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 104 ff., der weitgehend gefolgt wird.

¹¹⁴ Die Vorschrift des Art. 106 Abs. 3 Nr. 2 GG, wonach eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden werden soll, bedeutet keine Normierung des Leistungsfähigkeitsprinzips sondern ein Verbot von Steuererhöhungen, deren Notwendigkeit allein daraus resultiert, dass den verantwortlichen Staatsorganen die politische Kraft fehlt eine bedarfsgerechte Steuerverteilung durchzusetzen. (Vgl. Fischer-Menshausen in: von Münch/Kunig, GG (3. Auflage), Bd. 3, Art. 106, Rn. 26d.

¹¹⁵ Vgl. Bühler in: Nipperdey, Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung II, Art. 134, Anm. 2.

genden Grundsatz erheben möchte. Denn der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit darf nicht dazu missbraucht werden, die Grenze zwischen Gesetzesauslegung und ergänzender Rechtsfortbildung überwinden zu wollen.¹¹⁶

Auch der Hinweis auf ausländische Verfassungen kann die Geltung des Fundamentalprinzips im Grundgesetz nicht begründen. Auch die weiteren angeführten Begründungen vermögen nicht zu überzeugen. So wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als „ethisches Axiom“, als Rechtswertungsquelle angesehen. Wenn man nach den Grundsatzwertungen der Rechtsordnung frage, so finde man mit dem Prinzip der Freiheit, der Gleichheit, der Existenzsicherung der Wahrung des inneren und äußeren Friedens Maxime, die der gesamten Rechtsordnung zugrunde lägen. Sie könnten daher als elementare Wertungen unseres Rechts gelten. Diese Wertungen verdichteten sich in der Anwendung auf das Steuerrecht im Leistungsfähigkeitsprinzip.¹¹⁷ Eine solche Herleitung eines Prinzips aus philosophischen Prämissen begründet vielleicht, warum das Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht ist, seine verfassungsrechtliche Geltung kann damit nicht hergeleitet werden, will man sich nicht dem Vorwurf der Beliebigkeit aussetzen, zumal das Grundgesetz ansonsten Fundamentalprinzipien wie in Art. 20 und 1 GG klar benennt und im Fall der Leistungsfähigkeit – das Beispiel des Art. 134 WRV vor Augen – auch hätte klar benennen können.

Hinzu kommt die inhaltliche Unbestimmtheit des Prinzips.¹¹⁸ Die Konkretisierung des Prinzips überlassen auch die Befürworter dem Gesetzgeber, unterstützt von der Wissenschaft.¹¹⁹ Die Wissenschaft ist dabei der Meinung, dass wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Summe bestimmter Wertvorgaben verstanden werden müsse, die den Spielraum des Gesetzgebers begrenze.¹²⁰ So soll wirtschaftliche Leistungsfähigkeit die Fähigkeit beschreiben, Geldzahlungen erbringen zu können. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit soll erst dort beginnen können, wo die Fähigkeit des Individuums, mit dem Vorhandenen zu wirtschaften anfängt. Sie soll nur solange vorliegen, wie effek-

¹¹⁶ Vgl. Kruse, in: Festschr. Friauf, 793, 806.

¹¹⁷ Vgl. Kirchhof, StW 1985, 319, 322 f.

¹¹⁸ Dies wird auch von den Befürworter anerkannt: Vgl. nur Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rn. 83.

¹¹⁹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 493.

tive wirtschaftliche Entfaltungsmöglichkeiten verbleiben.¹²¹ Alle diese Konkretisierungen sagen aber nichts darüber aus, worin die Leistungsfähigkeit sich äußert, mit welchen Maßstäben sie gemessen wird und welche Folgerungen aus der nachgewiesenen Leistungsfähigkeit gezogen werden müssen.¹²² Der Begriff der Leistungsfähigkeit gibt damit keine Antworten auf Fragen, die nicht zuvor in die Definition hineingestellt worden sind.¹²³

Angesichts der inhaltlichen Unbestimmtheit und der vagen, aus allgemeinen philosophischen Wertungen hergeleiteten Begründung, vermag die These von einem Fundamentalprinzip der Besteuerung nicht zu überzeugen. Diejenigen, die dies vertreten erkennen zwar die Schwächen der Begründung, verweisen allerdings auf die Notwendigkeit, das Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemein gültigen alleinigen Vergleichsmaßstab zur Bestimmung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verwenden.¹²⁴ Ansonsten drohe Willkür oder politische Opportunität. Das Steuergesetz könne nicht mit jedem beliebigen Inhalt und in beliebiger Unordnung hingenommen werden.¹²⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als rechtlicher Fortschritt im Vergleich zu beliebigen Einfällen von Elefantenrunden, Koalitionsrunden oder Vermittlungsausschüssen gefeiert. Es sei ein Mittel gegen Einzelinteressen, die in einem steuerlichen Kuhhandel durchgesetzt würden¹²⁶, kurz gesagt gegen die Unzulänglichkeiten des parlamentarischen Systems. Nun gehören Koalitionsrunden und Vermittlungsausschuss, die Vertretung und Durchsetzung von besonderen Interessen zur Realität des parlamentarischen Systems nicht nur der letzten Jahre.¹²⁷ Im politischen Prozess eines parlamentarischen Regierungssystems mag daher selten eine im Sinne der Steuerwissenschaft optimale Lösung gefunden werden.¹²⁸ Ebenso unbestritten ist aber, dass der Gesetzgeber an die Grundrechte und die Grundprinzipien der Verfassung

¹²⁰ Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 166.

¹²¹ Vgl. zu diesen Konkretisierungen: Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 167 f.

¹²² Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 52.

¹²³ Vgl. Bareis, StuW 2000, 81, 85.

¹²⁴ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 324 m. w. N.

¹²⁵ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 487.

¹²⁶ Besonders eindrucksvoll ist die Beschreibung bei: Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 487.

¹²⁷ Vgl. zu den Gefahren einer idealistischen Überhöhung des Parlaments Kriele, Einführung in die Staatslehre, S. 246 f.

¹²⁸ Dies gesteht auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 493 zu.

gebunden ist. Diese Bindung ist durch das BVerfG in vollem Umfang überprüfbar. Es stellt sich daher die Frage, ob tatsächlich ohne das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Überprüfung steuerrechtlicher Normen an Art. 3 Abs. 1 GG nicht möglich ist.¹²⁹

Der Überbetonung der Notwendigkeit eines Vergleichsmaßstabes liegt eine Dogmatik des Art. 3 Abs. 1 GG zugrunde, die von einem Schutzbereich und einer Schranke ausgeht und somit den Gleichheitssatz wie ein Freiheitsrecht versteht.¹³⁰ Geprüft wird, ob eine maßstabsgerechte Ungleichbehandlung vorliegt. Hierfür benötigt man einen bereichsspezifischen Vergleichsmaßstab, der im Steuerrecht eben das Leistungsfähigkeitsprinzip sein muss, weil ein anderes sachgerechteres nicht in Sicht ist.¹³¹ Durch diesen Maßstab wird der Schutzbereich des Art. 3 GG konstituiert.¹³² Behandelt eine steuerliche Regelung demnach einen Steuerpflichtigen nach dem Maßstab der Leistungsfähigkeit, so liegt eine Gleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG vor. Eine weitere Überprüfung anhand des Art. 3 GG scheidet aus, weil in den Schutzbereich nicht eingegriffen worden ist. Abweichungen von dieser maßstabsgerechten Gleichheit werden dementsprechend als Eingriffe gewertet, die verhältnismäßig sein müssen.¹³³

Diese dogmatische Konstruktion ist rechtlich zweifelhaft und im Übrigen auch nicht notwendig, um Art. 3 Abs. 1 GG als Prüfungsmaßstab praktikabel zu machen. Die rechtlichen Probleme bestehen darin, dass die Gerechtigkeitsmaßstäbe häufig selbst Ausdruck externer Ziele und im Übrigen auch einer Konkretisierung bedürftig sind.¹³⁴

Zur Bestimmung dessen, was gleich und ungleich ist, braucht man leitende Gesichtspunkte. Diese ergeben sich allerdings selten unmittelbar aus der Verfassung, sie ergeben sich aus den in der Gesellschaft herrschenden Ge-

¹²⁹ Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 105 f.

¹³⁰ Vgl. zusammenfassend zu diesem Ansatz: Heun, in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 26; zur dogmatischen Grundlage Huster, JZ 1994, 541 ff.

¹³¹ Vgl. in diesem Sinne, wenn auch nicht in dieser dogmatischen Konstruktion Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 325.

¹³² Vgl. die dogmatische Konstruktion von: Huster, JZ 1994, 541, 547 ausführlich derselbe, Rechte und Ziele, S. 225 f.

¹³³ Dem entspricht es, wenn Tipke fordert, die das Prinzip der Besteuerung durchbrechende Norm müsse zu dem mit ihr verfolgten Zweck erforderlich und geeignet sein. Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 332.

¹³⁴ Vgl. zu den rechtlichen Problemen: Heun, in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 27.

rechtheits- und Wertvorstellungen. In der freiheitlichen Demokratie ist das Parlament als Gesetzgeber am besten legitimiert, die leitenden Gesichtspunkte zu formulieren.¹³⁵ Jochum¹³⁶ bringt dies treffend zum Ausdruck:

Es ist „kein Makel, wenn sich Parteien im parlamentarischen Verfahren der Zustimmung ihrer Wähler versichern und Interessengruppen versuchen, ihre Interessen in den Parteien zur Geltung zu bringen. Gerade diese Rückkopplung des Parlaments gewährleistet am ehesten, dass die Wertvorstellungen der Gesellschaft Eingang in das Gesetz finden. Die Alternative wäre, dass acht Verfassungsrichter und ihre Wertvorstellungen an dessen Stelle treten. Diese platonische Idee des Philosophenstaats ist allerdings aus guten Gründen nicht die des Grundgesetzes. Das BVerfG bringt dies damit zum Ausdruck, dass es betont, dass der an den Gleichheitssatz gebundene Gesetzgeber frei ist, welche der zu ordnenden Lebensverhältnisse er für maßgeblich hält und welche er gleich und ungleich behandelt.“¹³⁷

Die Entscheidung des Gesetzgebers muss die Bindungen aus der Verfassung beachten. Dies folgt aus Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 GG. Das Grundgesetz enthält im Grundrechtsteil und auch im staatsorganisationsrechtlichen Teil zahlreiche Regelungen, die im Wege der Interpretation miteinander und mit dem Gleichheitssatz in Beziehung gesetzt werden müssen. Diese Entscheidungen sind auch für den Richter nachvollziehbar. Er kann sie aus dem Gesetz selbst, z.B. aus einzelnen Normen, allgemein aus dem Sinn des Gesetzes, aus Motiven des Gesetzgebers oder den Vorstellungen des Gesetzgebers entnehmen.¹³⁸ Eine verfassungsgerichtliche Normenkontrolle am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ist deshalb nicht auf die Gerechtigkeit und auf Gerechtigkeitsvorstellungen angewiesen, sondern bewegt sich im Rahmen des Grundgesetzes. Das Grundgesetz enthält im breiten Umfang unmittelbar oder mittelbar zum Ausdruck gebrachte Differenzierungsverbote, Differenzierungsgebote und Differenzierungserlaubnisse, die zugleich Maßstäbe für Gattungsbildungen und daran anknüpfende Regelungen enthalten. Diese Differenzierungsverbote, -gebote und -erlaubnisse wirken in

¹³⁵ Vgl. zu diesem Ansatz Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3, Rn. 14 m. w. N.

¹³⁶ Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 107.

¹³⁷ Vgl. BVerfGE 26, 1, 8; BVerfGE 50, 57, 77.

¹³⁸ Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 18; BVerfGE 9, 291, 294.

die Prüfung des Gleichheitssatzes hinein, indem sie darüber Aufschluss geben, ob für eine vom Gesetzgeber vorgenommene Ungleichbehandlung verschiedener Gruppen ein sachlicher Grund besteht.¹³⁹ Auch die vom Gesetzgeber vorgenommene grundlegende Belastungsentscheidung muss sich an den in der Verfassung zum Ausdruck kommenden Prinzipien und Wertungen messen lassen.¹⁴⁰ Diese Prinzipien sind vielfältig. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist daher als ein solches Differenzierungsprinzip neben anderen aufzufassen.

Dies bedeutet für die Erbschaftsteuer, dass erst zu ermitteln ist, ob der Gesetzgeber eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zum Maßstab der Besteuerung, also zu seiner grundlegenden Belastungsentscheidung gemacht hat oder nicht. Diese Entscheidung trifft er durch die Auswahl des Steuergegenstandes und des Steuertarifs. An Hand dieser Entscheidung kann dann die Gleichbehandlung festgelegt werden.

c) Die Belastungsentscheidung bei der Erbschaftsteuer

Die Steuerpflicht der Erbschaftsteuer folgt aus der finanziellen Leistungsfähigkeit, die der unentgeltliche Erwerb vermittelt.¹⁴¹ Steuerpflichtiger ist gem. § 2 in Verbindung mit § 20 ErbStG grundsätzlich der Erwerber¹⁴², der unter die deutsche Steuerhoheit fällt. Die grundlegende Belastungsentscheidung kommt in § 1 ErbStG zum Ausdruck. Demnach ist die Gleichheit gegeben, wenn grundsätzlich alle Vorgänge die in § 1 Abs. 1 ErbStG bestimmt sind der Steuer unterliegen.¹⁴³ Belastungsgrund für die Erbschaftsteuer ist damit allein der Umstand, dass unentgeltlich Leistungsfähigkeit erworben wurde. Dies entspricht auch der oben in § 1 herausgearbeiteten Rechtfertigung der Erbschaftsteuer.

¹³⁹ Vgl. BVerfGE 93, 121, 134; vgl. zum Ganzen ausführlich: Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3, Rn. 16 f.

¹⁴⁰ Vgl. Müller, VVDStRL 47 (1989), 37, 45.

¹⁴¹ Vgl. BVerfGE 93, 165, 172; BVerfGE 97, 1, 7.

¹⁴² Vgl. Jochum, in: Wilms, ErbStG, § 20, Rn. 28.

¹⁴³ Vgl. Jochum; Die Steuervergünstigung, S. 115.

C. Möglichkeiten der Differenzierung

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt demnach eine konsequente Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung durch den Gesetzgeber. Der Steuerpflichtige muss durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden.¹⁴⁴ Der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer ist allein der unentgeltliche Erwerb von Leistungsfähigkeit.

Das geltende Recht differenziert allerdings an vielen Stellen. Derartige Differenzierungen sind rechtfertigungsbedürftig. Es ist also zunächst die Frage zu stellen, welche Art von Differenzierungen möglich oder vielleicht sogar geboten ist, bevor beurteilt werden kann, welche Folgen sich aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung tatsächlich für die Erbschaftsteuer ergeben.

I. Differenzierung als begründungspflichtige Ausnahme

Der Blick in die Steuergesetze zeigt, dass eine konsequente Durchführung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung eher die Ausnahme als die Regel ist.¹⁴⁵ Der Gesetzgeber weicht in zahlreichen Fällen von der einmal getroffenen grundlegenden Belastungsentscheidung ab. Diese Abweichungen sind grundsätzlich Ausdruck eines Werturteils.¹⁴⁶ Sie erfolgen, um ein bestimmtes Ziel durch eine unterschiedliche Behandlung zu erreichen.¹⁴⁷ Diese Ziele können Ausdruck von verfassungsrechtlichen Wertungen sein, die als Differenzierungsgebote oder -verbote der Verfassung in den Gleichheitssatz hineinwirken¹⁴⁸ und so die Entscheidung des Gesetzgebers legitimieren. Der Gesetzgeber behandelt im Hinblick auf ein bestimmtes Differenzierungsziel einen bestimmten Sachverhalt ungleich.¹⁴⁹ So weit die Verfassung selbst Wertentscheidungen oder Wertungen trifft, z.B. in Grund-

¹⁴⁴ Vgl. BVerfGE 84, 239, (268).

¹⁴⁵ Vgl. zum Folgenden: Jochum, die Steuervergünstigung, S. 123 ff.

¹⁴⁶ Vgl. Hesse, AöR 77, (1951/52), 174, 198, Dürig, in: Maunz/Dürig, Art. 3, Rn. 1,2; Rübner, in: BK, Art. 3, Rn. 14; Heun, in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 22; Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 17.

¹⁴⁷ Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 18; Müller, VVDStRL 47 (1989), 37, 49.

¹⁴⁸ Vgl. BVerfGE 93, 121, 133 f.; Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3 Abs. 1, Rn. 16 f. m.w.N.

¹⁴⁹ Vgl. zu diesem Vorgang Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 18.

rechtsnormen, schränkt sie die Freiheit des Gesetzgebers ein, selbst zu bestimmen was gleich oder ungleich sein soll.¹⁵⁰

Übertragen auf das Erbschaftsteuerrecht bedeutet dies, dass der Gesetzgeber zunächst durch die Bestimmung der grundlegenden Belastungsentscheidung den Gleichheitsmaßstab festgelegt hat. Diese Festlegung ist wie oben in § 1 dargelegt mit der Verfassung vereinbar. Es ist somit nur zu fragen, welche Differenzierungen der Gesetzgeber zulässigerweise vornehmen kann.

II. Sachlicher Grund als Minimalanforderung

Eine Abweichung von der Belastungsgleichheit, d.h. eine Ungleichbehandlung ist nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG jedenfalls dann mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, wenn sich für sie keine vernünftigen Erwägungen finden lassen, die sich aus der Natur der Sache ergeben oder anders einleuchtend sind.¹⁵¹ Die Differenzierung verstößt demnach gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltene Willkürverbot, wenn die Unsachlichkeit der Differenzierung evident ist.¹⁵² Der Gleichheitssatz verlangt, dass eine Maßnahme, die eine Ungleichbehandlung darstellt, im Verhältnis zu der Situation, der sie Herr werden will tatsächlich und eindeutig angemessen ist.¹⁵³ Es kommt darauf an, ob die Differenzierung im Hinblick auf die festgestellten Unterschiede sachlich begründet bzw. sachlich vertretbar ist.¹⁵⁴ Hieraus folgt zunächst ganz allgemein, dass eine Abweichung von der Belastungsgleichheit ebenso wie die grundlegende Entscheidung, die die Belastungsgleichheit definiert, sachlich begründbar sein muss. Das Willkürverbot stellt ein Begründungsgebot dar.¹⁵⁵ Hieraus folgt zweierlei: Zum einen ist der Gesetzgeber grundsätzlich zu Systemgerechtigkeit oder -konsequenz verpflichtet. Eine Abweichung von der vom Gesetzgeber selbst statuierten Sachgesetz-

¹⁵⁰ Vgl. BVerfGE 36, 321, 330.

¹⁵¹ Vgl. BVerfGE 10, 234, 246; BVerfGE 90, 145, 196.

¹⁵² Vgl. BVerfGE 55, 72, 90; BVerfGE 88, 87, 96 f.

¹⁵³ Vgl. BVerfGE 80, 48, 51; BVerfGE 83, 82, 86.

¹⁵⁴ Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 11.

¹⁵⁵ Vgl. Podlech, Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes, S. 87; Luhmann, Grundrechte als Institution, S. 169; Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 32.

lichkeit kann einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz indizieren.¹⁵⁶ Ein solcher Verstoß ist gegeben, wenn das Gesetz die von ihm selbst statuierte Sachgesetzlichkeit aufgibt, ohne von überzeugenden Gründen getragen zu sein.¹⁵⁷ Zum anderen muss sich der Gesetzgeber über die Ziele klar sein, die er mit einer Differenzierung erreichen will. Diese Ziele müssen einer rationalen Kontrolle standhalten. Dabei kommt es nicht darauf an, dass der Gesetzgeber die gerechteste oder zweckmäßigste Lösung gefunden hat. Vielmehr genügt es zunächst, dass sich überhaupt eine rationale Zwecksetzung finden lässt.¹⁵⁸

III. Weitergehende Anforderungen

Das Vorliegen eines sachlichen Grundes allein, d.h. irgendeiner Begründung für die Abweichung genügt noch nicht. Die Forderung nach einem sachlichen Grund ist nur der Minimalstandard.¹⁵⁹ Ansonsten liefe die Prüfung des Gleichheitssatzes darauf hinaus, dass das BVerfG gelegentlich darüber zu entscheiden hätte, ob die Erwägungen des Gesetzgebers ihm hinreichend plausibel erscheinen oder nicht. Eine solche Entscheidung wäre in der Tat nicht vorhersehbar.¹⁶⁰ Ansatzpunkt einer verfassungsrechtlichen Überprüfung ist vielmehr die Frage, ob der Grund ein sachlicher, d.h. ein mit den Bewertungsmaßstäben der Verfassung in Einklang stehender Grund ist.¹⁶¹ Dabei bietet es sich an, die Überprüfung in drei Stufen vorzunehmen.¹⁶²

¹⁵⁶ St. Rechtsprechung: Vgl. BVerfGE 9, 20, 28; BVerfGE 13, 331, 340; aus jüngerer Zeit: BVerfGE 75, 382, 395 f.; BVerfGE 85, 238, 247; vgl. auch Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3 Abs. 1, Rn. 44.

¹⁵⁷ Vgl. BVerfGE 13, 331, 340.

¹⁵⁸ Vgl. Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 124 f.

¹⁵⁹ Vgl. Heun, in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 29.

¹⁶⁰ Vgl. die insofern berechtigte Kritik bei: Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 306.

¹⁶¹ Vgl. Heun, in: Dreier, GG I., Art. 3, Rn. 29; Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, S. 163; Müller, VVDStRL 47 (1989), 37, 45 f.; Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 93; Hesse, AöR 77 (1951/52), 219.

¹⁶² Diese Prüfungsabfolge folgt im Wesentlichen der jüngsten Rechtsprechung des BVerfG. Vgl. BVerfGE 100, 59, 92 ff.; vgl. zu diesem Vorgehen auch: Stein/Götz, StaatsR, § 48II (S. 388); Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 19. So weit auch anderer Einteilungen denkbar und möglich sind, wird auf eine Darstellung dieser Möglichkeiten verzichtet weil sie nicht den eigentlichen Gegenstand dieser Untersuchung bilden.

1. Verfassungsgemäßes Differenzierungsziel

Zum einen ist zu überprüfen, ob das Differenzierungsziel als solches verfassungsgemäß ist, d.h. ob die vom Gesetzgeber getroffenen Wertungen mit der Verfassung in Einklang stehen.¹⁶³ Hierzu ist zunächst zu ermitteln, welches Differenzierungsziel der Gesetzgeber mit seiner Regelung verfolgt. Dieses Differenzierungsziel muss mit den Wertentscheidungen der Verfassung, wie sie in den Staatsgrundlagenbestimmungen wie dem Sozialstaatsprinzip, den Grundrechten oder organisationsrechtlichen Bestimmungen, wie sie z.B. in finanzpolitischen Angleichungsgeboten zum Ausdruck kommen im Einklang stehen.¹⁶⁴

2. Verfassungsgemäßes Differenzierungskriterium

Ist das Differenzierungsziel als verfassungsgemäß erkannt worden, ist weiter zu überprüfen, ob die vom Gesetzgeber vorgenommene Unterscheidung, d.h. das Kriterium anhand dessen eine Ungleichbehandlung vorgenommen wird mit der Verfassung in Einklang steht. Hier ist die Einhaltung der Differenzierungsverbote, Differenzierungsgebote und Differenzierungserlaubnisse der Verfassung zu überprüfen.¹⁶⁵ Während das Differenzierungsziel das Verhalten oder den Zustand, d.h. die Rechtsfolge beschreibt, welche mit der Regelung erreicht werden soll, ist das Differenzierungskriterium das Mittel welches der Gesetzgeber zur Erreichung des Ziels gewählt hat. Im Hinblick auf die Differenzierungsverbote, Differenzierungsgebote und Differenzierungserlaubnisse ist dabei festzustellen, dass diese sowohl das Differenzierungsziel betreffen können als auch das Differenzierungskriterium. Dies gilt insbesondere für die besonderen Gleichheitsgarantien die z.B. in Art. 3 Abs. 2, Abs. 3 GG niedergelegt sind.¹⁶⁶ So verbietet das in Art. 3 Abs. 2 GG nie-

¹⁶³ Vgl. Podlech, Gehalt und Funktionen des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes, S. 113; Gentz, NJW 1968, 1600, 1602; Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 33.

¹⁶⁴ Vgl. zu den Beispielen: Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 33.

¹⁶⁵ Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 20.

¹⁶⁶ Diese speziellen Gleichheitsgarantien haben Vorrang vor dem allgemeinen Gleichheitssatz in der Weise, dass es eines Rückgriffs auf den allgemeinen Gleichheitssatz nicht bedarf wenn eine Differenzierung in diesen Wirkungsbereich fällt. Vgl. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3 Abs. 1, Rn. 13 m. w. N. Dieses Verhältnis ergibt sich aus

dergelegte Gebot der Geschlechtergleichberechtigung sowohl die direkte Anknüpfung an das Geschlecht in Form eines Differenzierungskriteriums als auch eine gesetzgeberische Zielsetzung, die auf eine Differenzierung der Geschlechter abzielt die nicht in der biologischen Verschiedenheit von Mann und Frau begründet ist.¹⁶⁷ Differenzierungsverbote, Differenzierungsgebote bzw. Differenzierungserlaubnisse lassen sich auch aus der ganzen Verfassung herleiten. Allerdings kann festgestellt werden, dass das Grundgesetz in Hinblick auf die Auswahl von Differenzierungszielen dem Gesetzgeber größere Freiräume belässt, als im Hinblick auf Differenzierungskriterien.¹⁶⁸ So ist es dem Gesetzgeber verwehrt, zur Durchsetzung eines legitimen Zieles (z.B. Verringerung der Arbeitslosigkeit), eine Ungleichbehandlung wegen des Geschlechts vorzusehen.

3. Verhältnis Differenzierungsziel und Differenzierungskriterium

Differenzierungsziel und Differenzierungskriterium stehen in einem Verhältnis zueinander. Auch dieses Verhältnis muss den Anforderungen der Verfassung genügen. Dieses Erfordernis kommt in der sogenannten¹⁶⁹ „neuen Formel“ des BVerfG¹⁷⁰ zum Ausdruck. Das BVerfG fordert in diesem Zusammenhang zunächst, dass die Regelung, d.h. das Differenzierungskriterium, geeignet ist, das Differenzierungsziel zu erreichen.¹⁷¹ Darüber hinaus fordert das BVerfG, dass je nach Regelungsbereich und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber eingehalten werden müssen, die von einem bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.¹⁷² Die Abstufung der

der Funktion dieser besonderen Gleichheitsgarantien als Spezialisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Vgl. Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 86.

¹⁶⁷ Vgl. dazu nur: Osterloh, in: Sachs, GG, Art. 3, Rn. 272 ff.

¹⁶⁸ Vgl. Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124, Rn. 33.

¹⁶⁹ Der Begriff wird vor allem in der Literatur verwendet. Dabei ist umstritten, inwieweit es sich wirklich um eine „neue“ Formel handelt. Vgl. zu diesem Streit nur: einerseits Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. 1, Art. 3, Rn. 14; andererseits: Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3 Abs. 1, Rn. 11 jeweils m. w. N.

¹⁷⁰ Grundlegend war eine Entscheidung des ersten Senats aus dem Jahr 1980. Vgl. BVerfG vom 7.10.1980, BVerfGE 55, 72, 88. Seit 1986 folgt auch der Zweite Senat - auch wenn in anderen Formulierungen - dieser Formel. Vgl. BVerfG vom 8.4.1987, BVerfGE 75, 108, 157.

¹⁷¹ Vgl. BVerfGE 100, 59, 92 ff.

¹⁷² Vgl. BVerfGE 88, 87, 96; BVerfGE 93, 99, 111; BVerfGE 97, 271, 290.

Anforderungen folgt dabei nach dem BVerfG aus dem Wortlaut und Sinn des Art. 3 Abs. 1 GG sowie aus seinem Zusammenhang mit anderen Verfassungsnormen.¹⁷³

Nach dieser Formel ist es erforderlich, dass in einem weiteren Schritt überprüft wird, ob die Abweichung von der Gleichheit, d.h. für das Steuerrecht von der grundlegenden Belastungsentscheidung im Hinblick auf das mit dieser Abweichung verfolgte Ziel angemessen ist. Die Ungleichbehandlung entspricht insofern dem Differenzierungskriterium. Im Hinblick auf die Abwägungskriterien fordert das BVerfG zunächst, dass der Gesetzgeber bei einer Ungleichbehandlung von Personengruppen regelmäßig einer strengeren Bindung als bei einer Ungleichbehandlung von Sachverhalten unterliegt. Außerdem sind dem Gesetzgeber desto engere Grenzen gesetzt, je stärker sich die Ungleichbehandlung von Personen und Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann.¹⁷⁴

Außerhalb des so umschriebenen Bereichs lässt der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber weitgehende Freiheit, Lebenssachverhalte je nach dem Regelungszusammenhang verschieden zu behandeln. Insofern bildet allein das Willkürverbot die Grenze.¹⁷⁵ Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist der verfassungsrechtliche Kontext für die Frage maßgeblich, inwieweit der gesetzgeberische Abwägungsprozess einer gerichtlichen Kontrolle unterliegt.¹⁷⁶ Es kommt auf die spezielle Regelung an. Dabei ist zu überprüfen, inwieweit sie an persönlichkeitsbezogene Merkmale anknüpft und inwieweit grundrechtliche Freiheitsräume betroffen sind. Davon hängt es ab, ob die Regelung im Hinblick auf das Differenzierungsziel angemessen ist. Im Hinblick auf das Verhältnis von Differenzierungsziel zu Differenzierungskriterium ist es erforderlich, dass das gewählte Differenzierungskriterium, d.h. die Regelung, geeignet ist, das Differenzierungsziel zu erreichen. Des Weiteren ist es erforderlich, dass die Regelung im Hinblick auf das Differenzierungsziel und die mit der Ungleichbehandlung verbundenen Auswirkungen auf grundrechtlich geschützte Bereiche in einem angemessenen Verhältnis stehen. Je stärker grundrechtlich geschützte Bereiche durch die Ungleichbe-

¹⁷³ Vgl. BVerfGE 88, 87, 96.

¹⁷⁴ Vgl. BVerfGE 99, 367, 388; BVerfGE 88, 87, 96.

¹⁷⁵ Vgl. BVerfGE 97, 271, 291.

handlung tangiert sind, desto gewichtiger müssen die Gründe sein die für diese Differenzierung sprechen.¹⁷⁷

D. Zusammenfassung zu § 2

Der Gleichheitssatz bestimmt somit für die Erbschaftsteuer zunächst den Rahmen innerhalb dessen der Gesetzgeber Gestaltungen vornehmen kann. Neben der Forderung, dass hinsichtlich der persönlichen Steuerpflicht alle Personen die den Steuertatbestand erfüllen, auch zur Steuer heranzuziehen sind (Allgemeinheit der Steuer), bindet der Gleichheitssatz den Gesetzgeber dahingehend, dass er die einmal getroffene Belastungsentscheidung konsequent umzusetzen hat. Der Gesetzgeber ist bei der Auswahl dieser Belastungsentscheidung nicht gebunden. Ein Fundamentalkriterium gibt es nicht. Vielmehr ist der Gesetzgeber frei, die grundlegenden Belastungsentscheidungen zu treffen. Die einmal getroffene Entscheidung ist aber im Sinne des Gleichheitssatzes konsequent umzusetzen. Außerdem sind die verfassungsrechtlichen Differenzierungsverbote und -gebote zu beachten. Diese können sich auch aus den Grundrechten herleiten.

Mit dem BVerfG ist der Belastungsgrund für die Erbschaftsteuer die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben vermittelt durch den unentgeltlichen Erwerb. Der Gesetzgeber hat dies dadurch konsequent umgesetzt, dass er alle unentgeltlichen Erwerbe der Besteuerung unterworfen hat und den Erwerber zur Steuer heranzieht. Die Grundrechte des Art. 14 GG und des Art. 6 GG können also als Differenzierungsgebote und -verbote für den Gesetzgeber bindende Vorgaben für die Gestaltung des Erbschaftsteuerrechts machen. Im Folgenden soll nun herausgearbeitet werden, welche Rolle in diesem Zusammenhang die Erbrechtsgarantie spielt.

¹⁷⁶ Vgl. Starck, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 3 Abs. 1, Rn. 11.

¹⁷⁷ Jochum, Steuervergünstigung, S. 125-128.

§ 3 Die Erbrechtsgarantie in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG

Um die Bedeutung der Erbrechtsgarantie für die Erbschaftsteuer zu ermitteln, muss zunächst die Erbrechtsgarantie in ihrem rechtlichen Gehalt bestimmt werden und von andere Grundrechten insbesondere von Art. 6 und Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG der allgemeinen Eigentumsgarantie abgegrenzt werden.

A. Die Erbrechtsgarantie als Grundrecht

Art. 14 Abs. 1 GG garantiert nach allgemeiner Ansicht sowohl das Grundrecht der Erbrechtsgarantie welches den Erben schützt, als auch die Freiheit des Erblassers zu vererben (Testierfreiheit).¹⁷⁸ Begrifflich ist die Testierfreiheit von doppelter Natur. Sie schützt sowohl die Freiheit des Erblassers grundsätzlich seinen Erben selbst zu bestimmen, bestimmte Personen von der Erbfolge auszuschließen, wobei die Testierfreiheit durch das Pflichtteilsrecht beschränkt ist.¹⁷⁹ Andererseits schützt die Testierfreiheit den Testamentsbedachten, unabhängig von sonstiger Anfallsberechtigung allein kraft Testament. Der Erblasser muss daher den Verwandten nichts hinterlassen, er kann sein Vermögen einer Stiftung oder Freunden hinterlassen.

Die Erbrechtsgarantie der Verfassung kann jedoch nicht ohne weiteres mit den erbrechtlichen Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches gleichgesetzt werden. Der konkrete Bestand der gesetzlichen Ausgestaltung ist nicht geschützt.¹⁸⁰ Die Erbrechtsgarantie ist selbständiger Verfassungsinhalt. Wie weit die Erbrechtsgarantie im Einzelnen reicht, ist in der bisherigen wissenschaftlichen Diskussion nur lückenhaft beantwortet.

¹⁷⁸ Vgl. Wendt in Sachs GG, Art. 14 GG, Rn. 195; Leisner HStR VI, § 150 Rn. 6.

¹⁷⁹ Vgl. BVerfGE 58, 377 (398); Wendt in Sachs GG, Art. 14 Rn. 197.

¹⁸⁰ Vgl. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 44.

I. Die Lehre vom Kernbereich

Eine Möglichkeit die Reichweite der Erbrechtsgarantie zu bestimmen, bietet die sog. Kernbereichslehre. Art. 19 Abs. 2 GG bestimmt, dass ein Grundrecht in keinem Fall in seinem Wesensgehalt angetastet werden darf.

Nach der Kernbereichslehre (absolute Theorie) soll Art. 19 Abs. 2 GG dabei den Kernbereich der Erbrechtsgarantie absolut garantieren.¹⁸¹

Nach der Rechtsprechung des BVerfG gehört die Testierfreiheit¹⁸² und nunmehr auch ausdrücklich die Verwandtenerbfolge¹⁸³ zum Kernbereich der Erbrechtsgarantie. Unter dem Grundsatz der Verwandtenerbfolge ist zu verstehen, dass den nächsten Verwandten des Erblassers das Erbgut zufallen muss, wenn nicht von der Testierfreiheit Gebrauch gemacht wird.¹⁸⁴ Zum Verwandtenerbrecht gehört ebenfalls der Grundsatz, dass ein gewisser Anteil am Erbgut, nämlich der Pflichtteil in der Regel bei den Verwandten verbleibt.

Leisner nennt neben der Testierfreiheit und dem Verwandtenerbrecht den Grundsatz der Universalzession als unantastbaren Kernbereich des Erbrechts.¹⁸⁵ Nach dem Grundsatz der Universalsukzession geht das Vermögen des Erblassers auf den Erben in seiner Gesamtheit über. Der Erbe tritt an die Stelle des Erblassers. Leisner führt aus, dass eine gesonderte Erbfolge z.B. für Grundbesitz, Mobilien, Geschäftsvermögen verfassungsrechtlich denklich sei. Würden einzelne Kategorien von Vermögensgütern praktisch unvererbbar, so breche dies von vornherein die Gesamtnachfolge, da das Erbgut den Erben anders strukturiert erreiche als es den Erblasser verlasse.¹⁸⁶

Gegen die Auffassung von Leisner bestehen allerdings Bedenken. Art. 14 GG unterscheidet sich rechtsdogmatisch erheblich von anderen Freiheitsrechten. Während die übrigen Freiheitsrechte zunächst einen vom Gesetzge-

¹⁸¹ Vgl. BVerfGE 7, 277 (411); aus neuester Rechtsprechung 80, 367 (373), zur Abgrenzung absolute/relative Theorie Krüger in: Sachs, Kommentar zum GG, Art. 19. Rn. 28 m.w.N.

¹⁸² Vgl. BVerfGE 58, 377 (398); 67, 329 (341); 91, 346 (358); 93, 165 (173).

¹⁸³ Vgl. BVerfGE 93, 165 (173).

¹⁸⁴ Vgl. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 49; Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck Art. 14, Rn. 524.

¹⁸⁵ Vgl. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung S. 51 f.

ber unbeschränkten Schutzbereich garantieren, enthält Art. 14 GG die abweichende Regelung, dass nämlich der Gesetzgeber von vornherein Inhalt und Schranken des Grundrechts selbst bestimmt. Da der Gesetzgeber zum Zwecke des Allgemeinwohls bestimmte Güter von vornherein aus dem Eigentumsbegriff ausklammern darf, muss er dies konsequenterweise auch beim Erbrecht, das sich als Fortsetzung der privaten Eigentumsordnung darstellen dürfen. Die Problematik der Ausklammerung einzelner z.B. nicht vererbbarer Vermögensrechte oder Güter wäre eine Frage des Gemeinwohlvorbehaltes, denn eine Inhalts- und Schrankenbestimmung muss nach der Rechtsprechung des BVerfG dem Allgemeinwohl dienen.¹⁸⁷ Die Schranken des Art. 14 GG gelten nach allgemeiner Ansicht sowohl für das Eigentum als auch für das Erbrecht.¹⁸⁸ Ein Verstoß gegen den Kernbereich der Erbrechtsgarantie wäre bei Ernennung bestimmter Güter als nicht vererbbar nicht ohne weiteres zu sehen.¹⁸⁹

Der offene Schutzbereich des Art. 14 GG führt dazu, dass der Kernbereich des Grundrechts sicherlich enger zu ziehen ist als bei anderen Grundrechten. So war nach bisheriger Rechtsprechung das Vermögen als Ganzes nicht Schutzobjekt des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG. Die Grenze ist lediglich dort erreicht, wo die Steuer zu einer konkreten Entwertung des Eigentums bzw. des Erbes führt und der Konfiskation gleichkommt.¹⁹⁰ Dies wird in der Praxis kaum der Fall sein. Die Kernbereichslehre kann daher nur dazu dienen äußerste Grenzen der Erbrechtsbesteuerung zu markieren. Die Höhe der steuerlichen Belastung im übrigen lässt sich aus der Eigentums- und Erbrechtsgarantie nicht ableiten.¹⁹¹

¹⁸⁶ Vgl. Leisner, a.a.O., S. 52.

¹⁸⁷ Vgl. BVerfGE 42, 283 (294); 50, 290 (340); 52, 1 (32).

¹⁸⁸ Vgl. BVerfGE 93, 165, 174; Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck Art. 14, Rn. 529.

¹⁸⁹ so im Ergebnis auch Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rn. 530; Wendt in Dachs, GG, Art. 14 Rn. 199; BVerfGE 19, 202 (206); 35, 278 (286 f.).

¹⁹⁰ Vgl. Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S.7 (20).

¹⁹¹ Vgl. Birk, Steuern und Erbschaft auf Vermögen, S.7 (21).

II. Die Institutsgarantie

Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet neben der Testierfreiheit als Kernbereich die Erbrechtsgarantie auch das Erbrecht als Rechtsinstitut. Damit begrenzt Art. 14 Abs. 1 GG den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in dem er ihn verpflichtet, die ihm zugewiesene Kompetenz zur Ausgestaltung des Erbrechts durch Inhalts- und Schrankenbestimmungen entsprechend so zu nutzen, dass das Erbrecht rechtlich effektiv ist. Die Institutsgarantie verpflichtet den einfachen Gesetzgeber daher dazu, ein Mindestmaß an Regelungen zu treffen, um sicherzustellen, dass der Kern dessen was das Erbrecht ausmacht rechtlich gewährleistet ist. Mit dieser Institutsgarantie ist die Frage verbunden, welchen Mindestbestand von Normen die Institutsgarantie konkret verlangt.

Art. 14 Abs. 1 GG garantiert im Kernbereich wie oben festgestellt sowohl das Recht des Erben kraft Erbfolge zu erben (Erbrechtsfreiheit)¹⁹² als auch das Recht des Erblassers zu vererben (Testierfreiheit)¹⁹³. Dabei ist die Testierfreiheit gegenüber der Erbrechtsfreiheit in gewissem Umfang vorrangig. Sie gewährleistet das Recht des Erblassers, seinen Erben oder seine Erben selbst zu bestimmen und damit bestimmte Personen von der Erbfolge auszuschließen.¹⁹⁴

Die Institutsgarantie erschöpft sich allerdings nicht in den erbrechtlichen Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches. Der konkrete Bestand des Erbrechts in BGB ist gar nicht geschützt.¹⁹⁵ Denn das Erbrecht bedarf wie das Eigentum einer Konkretisierung durch den Gesetzgeber, der Inhalt und Schranken, d.h. Schutzbereich und Einschränkungen bestimmen muss. Die Institutsgarantie in Art. 14 GG gewährleistet lediglich das Erbrecht als *Rechtsinstitut*. Der Gesetzgeber kann somit die Institutsgarantie nicht durch gesetzliche Bestimmungen entwerten, welche konkreten inhaltlichen Vorgaben sich hieraus ergeben ist aber unklar.

Mit dieser Aussage zeigt sich aber, dass die Institutsgarantie und die Lehre vom Kernbereich weitgehend identisch sind. Wenn der Gesetzgeber nur zu

¹⁹² Vgl. BVerfGE 93, 165 (174).

¹⁹³ Vgl. Wendt, in: Sachs GG, Art. 14, Rn. 195; Leisner HStR VI, § 150 Rn. 6.

¹⁹⁴ Vgl. BVerfGE 58, 377 (398); Wendt, in: Sachs, GG, Art. 14 Rn. 197.

¹⁹⁵ Vgl. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, S. 44.

einem Mindeststandard an Normen verpflichtet ist, so ist dieser Mindeststandard nichts anderes als der schon beschriebene Kernbereich. Nach der Rechtsprechung des BVerfG gehören die Testierfreiheit¹⁹⁶ und die Verwandtenerbfolge¹⁹⁷ zum grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie. Dies entspricht auch dem Gehalt der Institutsgarantie

III. Das Regel/Prinzipien Modell (relative Theorie)

Nach dem Regel/Prinzipien Modell schützt Art. 19 Abs. 2 GG das Grundrecht sowie die Institutsgarantie nur relativ. Diese Theorie geht vom Wortlaut des Art. 19 Abs. 2 GG weg und legt die Norm dergestalt aus, dass ein Grundrecht niemals unverhältnismäßig bzw. ohne vorherige Güterabwägung angetastet werden darf.¹⁹⁸

Nach der von Alexy entwickelten Lehre vom Optimierungsgebot sind die Grundrechte dergestalt in Ausgleich zu bringen, dass sie das größtmögliche Maß an Freiheit für zwei kollidierende Verfassungsbestimmungen bieten.¹⁹⁹

Nach dieser Lehre soll auch der Kernbereich eines Grundrechts angetastet werden dürfen wenn überragende Gründe des Gemeinwohls dies gebieten.²⁰⁰

Der klare Wortlaut des Art. 19 Abs. 2 GG spricht zwar für die Kernbereichslehre²⁰¹, äußerst schwierig ist jedoch in der Praxis die Frage was den Wesensgehalt eines Grundrechts ausmacht und anhand welcher Kriterien er zu ermitteln ist.

Da Art. 14 GG im Vergleich zu den anderen Grundrechten keinen fest garantierten Schutzbereich kennt - erst der Gesetzgeber bestimmt die Eigentums-definierenden Normen, wie noch ausgeführt wird - ist die relative Theorie aus dogmatischer Sicht eher auf Art. 14 GG zugeschnitten als eine absolute Theorie. Der Meinungsstreit braucht daher hier nicht entschieden zu werden.

¹⁹⁶ Vgl. BVerfGE 58, 377 (398); 67, 329 (341); 91, 346 (358); 93, 165 (173).

¹⁹⁷ Vgl. BVerfGE 93, 165 (173).

¹⁹⁸ Vg. Krüger in: Sachs, GG, Art. 19 Rn. 32 m.w. N.

¹⁹⁹ Vgl. Alexy, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 75 f.

²⁰⁰ Vgl. v. Hippel, Grenzen und Wesensgehalt der Grundrechte, 1965, S. 47 ff.; Maunz in: Maunz/Dürig, Art. 19 II Rn. 29; Alexy, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 272.

²⁰¹ Vgl. Krüger in Sachs, Art. 19 Rn. 32; Stern, Staatsrecht III/2, S. 868.

IV. Zusammenfassung zu A

Die Erbrechtsgarantie ist für sich genommen, wenig aussagekräftig. Dies rührt aus ihrem Charakter als Institutsgarantie her und der Tatsache, dass Schutzbereich und Schranken durch den einfachen Gesetzgeber zu bestimmen sind. Die Erbrechtsgarantie beinhaltet als Kernbereich lediglich die Garantie der Testierfreiheit und die Freiheit Erbe zu sein. Eine Garantie des gesamten Erbrechtsbestands im BGB ist der Vorschrift ebenso wenig zu entnehmen wie eine Garantie des ungeschmälernten Erbes. Als Grenze existiert allein die Konfiskation des Erbes. Weitere Aussagen lassen sich demnach nur im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Befugnis des Gesetzgebers zur Inhalts- und Schrankenbestimmung treffen, die für das Eigentum wie das Erbrecht gleichermaßen gelten.

B. Inhaltsbestimmung und Schranken von Art. 14 GG

I. Inhalts- und Schrankenbestimmung bei Eigentum und Erbrecht

Art. 14 Abs. 1 S. 2 enthält die Regelung, wonach „Inhalt und Schranken durch die Gesetze bestimmt werden“. Davon ist grundsätzlich die sog. Enteignung zu unterscheiden. Das BVerfG definiert im grundlegenden Naßauskiesungsbeschluss,²⁰² dass unter einer Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 GG die generelle und abstrakte Festlegung von Rechten und Pflichten durch den Gesetzgeber hinsichtlich solcher Rechtsgüter zu verstehen ist, die als Eigentum in Sinne der Verfassung zu verstehen sind.²⁰³

Danach schützt Art. 14 GG zwar die rechtliche Zuordnung eines vermögenswerten Gutes an einen Rechtsträger²⁰⁴, welche vermögenswerten Rechtspositionen aber überhaupt eigentumsfähig sind bestimmt allein der Gesetzgeber. Dies bedeutet, vereinfacht gesagt, dass das Grundgesetz zwar in dem Sinne Eigentum garantiert, dass es überhaupt Eigentum geben muss,

²⁰² Vgl. BVerfGE 58, 300 ff.

²⁰³ Vgl. BVerfGE 58, 300 (331 f.).

²⁰⁴ Vgl. Wendt in: Sachs, Art. 14 Rn. 21.

auf welche Gegenstände und Vermögensrechte sich das Eigentum jedoch erstreckt bestimmt der Gesetzgeber.

Der Gesetzgeber ist allerdings bei der Bestimmung der Eigentumsdefinierenden Normen nicht völlig frei. Das BVerfG hat insbesondere aus Art. 14 Abs. 2 GG den Grundsatz abgeleitet, dass der Gesetzgeber den Auftrag habe „eine Eigentumsordnung zu schaffen, die sowohl den privaten Interessen des Einzelnen als auch denen der Allgemeinheit gerecht wird.“²⁰⁵ Da der Gesetzgeber grundsätzlich wie beim Eigentum, Inhalt- und Schranken des Erbrechts bestimmen kann,²⁰⁶ folgt daraus, dass nicht alle vermögenswerten Rechte vererblich sein müssen.²⁰⁷

Im Hinblick auf diese Parallelität hat das BVerfG die Auffassung vertreten, dass der Schutz des Eigentums weit reichender sei als der Schutz des Erbes. So heißt es in Erbschaftsteuerbeschluss:

„Wenngleich die Gewährleistung von Eigentum und Erbrecht in einem Zusammenhang stehen, garantiert die Erbrechtsgarantie nicht das (unbedingte) Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen, die Möglichkeiten des Gesetzgebers sind – weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfen – weitergehender als die zur Einschränkung des Eigentums.“²⁰⁸

Die folgenden Ausführungen zu der verfassungsrechtlichen Struktur des Eigentums gelten daher a maiore ad minus ebenfalls für das Erbrecht. Insofern ist eine Darstellung des Schutzbereichs und der Schranken von Art. 14 GG, welche im Wesentlichen anhand des Eigentums entwickelt wurden, erforderlich.

Aufgabe der Inhaltsbestimmung ist die Normierung objektiv-rechtlicher Vorschriften, die den Inhalt des Eigentumsrechts vom Inkrafttreten des Gesetzes an für die Zukunft bestimmen. Dagegen stellt die Enteignung den staatlichen Zugriff auf die konkrete Eigentumsposition eines Einzelnen dar

²⁰⁵ S. BVerfGE 58, 300 (334 f.); Wendt in: Sachs, GG, Art. 14 Rn. 54 m.w.N.

²⁰⁶ Vgl. Deppenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 14 Rn. 529 m.w.N.

²⁰⁷ Vgl. BVerfGE 19, 202 (206), BVerwGE 35, 278 (286); Wendt in: Sachs, GG, Art. 14 Rn. 199.

²⁰⁸ Vgl. BVerfGE 93, 165 (176 f.).

und greift damit in eine Rechtsposition ein, die durch Art. 14 Abs.1 GG geschützt ist.²⁰⁹ Eine Inhalts- und Schrankenbestimmung hat daher abstrakt-generellen Charakter, eine Enteignung konkret-individuellen Charakter.²¹⁰

Die Inhalts- und Schrankenbestimmung begründet nach Auffassung des BVerfG erst die konkreten subjektiven Eigentumsrechte, die Gegenstand einer Enteignung sein können. Eine Enteignung ist daher nur möglich, wenn dem Betroffenen im Zeitpunkt des Zugriffs eine enteignungsfähige Rechtsposition zugestanden hat.²¹¹

II. Die Dogmatik der Eigentumsgarantie

1. Grundlegende Aussagen des BVerfG

Das BVerfG wendet sich im Naßauskiesungsbeschluss gegen die bisherige Auffassung des BGH, dass eine Enteignung schon dann vorliege, wenn das Recht des Eigentümers, mit seiner Sache gem. § 903 BGB nach Belieben zu verfahren, beeinträchtigt wird.²¹²

In der wissenschaftlichen Literatur wurde der Naßauskiesungsbeschluss als kopernikanische Wende²¹³ beurteilt, was bei genauer Betrachtung falsch ist. Wie Böhmer zu Recht ausführte,²¹⁴ brachte der Naßauskiesungsbeschluss von Randfragen abgesehen nichts Neues; er war „vorprogrammiert“. BGH wie Literatur hatten die Entstehungsgeschichte des Art. 14 GG im Vergleich zu Art. 153 WRV, sowie die Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 14 GG schlicht nicht zur Kenntnis genommen.

In der deutschen Rechtsentwicklung kam bisher der vermögensrechtlichen Seite des Eigentums die entscheidende Bedeutung zu. Im Rahmen der Kommentierung des Vorläufers zu Art. 14 GG, Art. 153 WRV, bedeutete Unverletzlichkeit des Eigentums, dass der Staat im Falle einer Enteignung

²⁰⁹ Vgl. BVerfGE 83, 201 (211); 79, 174 (191).

²¹⁰ Vgl. Rozek Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, S. 22 f.

²¹¹ Vgl. BVerfGE 58, 300 (332).

²¹² So bereits RGZ 116, 268 (272); BGHZ 6, 270 (276).

²¹³ Vgl. Rozek, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, S. 14; Böhmer, Grundlagen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in der Rechtsprechung des BVerfG, in: NJW 1998, S. 2561.

eine Entschädigung zu zahlen habe.²¹⁵ Insofern wurde Art. 153 WRV als Entschädigungsgarantie verstanden, die allerdings als eine relative verstanden wurde, da Art. 153 WRV bestimmte, dass eine Enteignung gegen Entschädigung erfolgt soweit nicht ein Reichsgesetz etwas anderes bestimmt.²¹⁶ Hinzu kam, dass die Eigentumsгарantie in Art. 153 WRV nicht als Grundrecht im eigentlichen Sinn verstanden werden konnte.

Die Grundrechte waren nicht wie in Art. 1 Abs. 3 GG vorangestellt, sondern bindeten Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung. Nach Auffassung der Weimarer Nationalversammlung sollten die Grundrechte die Staatsgewalt nicht beschränken. Die Verfassung war daher ein Gesetz wie jedes andere. Daraus folgt, dass die wissenschaftliche Literatur der Weimarer Zeit Art. 153 WRV als leer laufend bezeichnete. Es galt der Satz von Otto Mayer: „Da man gegen den Staat selbst nichts ausrichtet und der Fiskus nicht mehr tun kann als zahlen, läuft alle bürgerliche Freiheit ... auf den Satz hinaus: dulde und liquidiere“.²¹⁷

Mit dem Grundgesetz rückt der Schutz des Eigentums als persönliches Recht und nicht lediglich als vermögenswerte Rechtsposition in den Vordergrund. So heißt es bereits im Hamburger Deichfall: „Der Eigentumsгарantie des Grundgesetzes kommt eine andere und umfassendere Bedeutung zu als der Weimarer Reichsverfassung“.²¹⁸ Die Eigentumsгарantie ist nicht zunächst Sach- sondern Rechtsträgergarantie.²¹⁹

Das Eigentumsrecht ist in erster Linie eine Bestandsgarantie, nicht dagegen eine Entschädigungsgarantie. Dies bedeutet als Konsequenz, dass der frühere Grundsatz „dulde und liquidiere“ keine Geltung mehr hat.²²⁰ Soweit ein nicht gerechtfertigter Eingriff in Art. 14 GG vorliegt, ist der Eingriff zurückzudrängen.

²¹⁴ S. Böhmer, Grundfragen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in der Rechtsprechung des BVerfG, in: NJW 1988, S. 2561.

²¹⁵ Vgl. Anschütz, Die Verfassung des deutschen Reiches, Art. 153, S. 707 f.

²¹⁶ Vgl. abgedruckter Wortlaut in: Anschütz, Die Verfassung des deutschen Reiches, Art. 153, S. 703.

²¹⁷ zitiert nach Böhmer, Grundfragen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums in der Rechtsprechung des BVerfG, in: NJW 1988, S. 2561 (2562).

²¹⁸ BVerfGE 24, 367 (404).

²¹⁹ S. BVerfGE 24, 367 (404).

²²⁰ Vgl. Böhme, Grundfragen der verfassungsrechtlichen Gewährleistung des Eigentums, a.a.O. S. 2661, (2564).

a) Der erweiterte Eigentumsbegriff des BGB

§ 903 BGB beschreibt das Eigentum als absolute Sachherrschaft. Der Eigentümer einer Sache ist berechtigt mit der Sache nach Belieben zu verfahren, soweit das Gesetz oder Rechte Dritter nicht entgegenstehen. Gesetz und Rechte Dritter bezog sich nach dem Privatrechtsbegriff des BGB nur auf solche Gesetze, die im Interesse des privaten Rechtslebens, vornehmlich des Nachbarrechtes lagen.²²¹ Ausgeklammert waren die Bestimmungen des öffentlichen Rechts. Die Verfasser des BGB sahen die öffentlich-rechtlichen Beschränkungen nicht als eigentumsdefinierende Normen, sondern als Schranken des Eigentums an. Die Anwendung solcher öffentlich-rechtlichen Vorschriften sei ein „hoheitlicher Eingriff in die Privatrechtssphäre“. Das Eigentum wurde folglich vom Reichsgericht ausschließlich vom Privatrecht her definiert.²²²

b) Der Eigentumsbegriff des Grundgesetzes

Die wissenschaftliche Literatur ist sich uneins, ob der Parlamentarische Rat vom Eigentumsbegriff des § 903 BGB ausging.²²³

Die Frage kann letztlich dahinstehen, da der Wortlaut des Art. 14 GG gegen die Annahme spricht, dass der Eigentumsbegriff mit § 903 BGB identisch ist und auch systematische Erwägungen gegen eine solche Annahme sprechen. In Art. 14 GG heißt es ausdrücklich: Inhalt und Schranken des Eigentums bestimmt der Gesetzgeber. Anders als andere Grundrechte ist die Eigentumsgarantie auf eine einfachgesetzliche Ausgestaltung angelegt.²²⁴

In diesem Zusammenhang ist es folgerichtig, wenn das BVerfG im Nassaukiesungsbeschluss ausdrücklich feststellt, dass die Gesamtheit aller ver-

²²¹ Vgl. Böhme, a.a.O., S. 2562, (2569) m.w.N.

²²² Vgl. Böhme mit Hinweis auf Sohm, a.a.O., S. 2562, (2569).

²²³ bejahend Wendt, Eigentum und Gesetzgebung, S. 32 mit dem Argument: Hätten die Schöpfer des Grundgesetzes die in der Weimarer herrschende Handhabung der Eigentumsgarantie missbilligen und mit dem vorverfassungsrechtlichen Erkenntnisstand brechen wollen, hätten sie dies durch eine redaktionelle Neuschöpfung deutlich machen müssen; a.A. Böhme, a.a.O., S. 2562, (2569), der in der Verschiebung der Sozialklausel vor den Enteignungsbestimmungen eine bewusste Abweichung von Art. 153 Abs. 2 WRV sehen will.

²²⁴ Vgl. Ehlers, VVDStRL Heft 51 (1992), S. 213; Rozek, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, S. 27.

fassungsgemäßen, sowohl öffentlich-rechtlichen als auch privatrechtlichen Gesetze das Eigentum definieren.²²⁵

In Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG sind daher nur solche Rechtspositionen in ihrem Bestand geschützt, die der Gesetzgeber nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 geschaffen hat. Dieser Auslegung wurde teilweise vorgeworfen, es handele sich um einen Zirkelschluss. Denn danach sei die Verfassungsmäßigkeit eines einfachen Gesetzes wiederum am einfachen Gesetz zu messen.²²⁶ Damit werde der Eigentumsbegriff der Verfassung zur Disposition des einfachen Gesetzgebers gestellt und damit derjenigen Eingriffsgewalt preisgegeben, gegen die das Grundgesetz den einzelnen Grundrechtsträger gerade schützen wolle.²²⁷

Diese Argumentation überzeugt allerdings nicht. Art. 14 GG enthält genaue Kriterien, woran sich die Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Gesetzgebers zu orientieren haben. Bei der Ausgestaltung der Eigentumsordnung muss der Gesetzgeber neben den allgemeinen rechtsstaatlichen Anforderungen wie Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, des Rückwirkungsverbots und des Gleichheitssatzes das öffentliche Interesse in Zusammenhang mit einer Eigentumsbeschränkende Norm wahren.²²⁸

Das Grundgesetz hat mit der verfassungsrechtlichen Regelung der Schaffung von Inhalts- und Schrankenbestimmungen dem Gesetzgeber die Aufgabe überlassen, eine Eigentumsordnung zu gestalten, welche sowohl die Interessen des Einzelnen als auch die der Allgemeinheit in Ausgleich bringt.²²⁹ Es muss daher eine Regelung getroffen werden, die das Verhältnis der Bürger untereinander betreffen, sowie Regelungen, die das Verhältnis zwischen Bürger und Allgemeinheit regeln. Privatrecht und öffentliches Recht bilden daher zusammen den Inhalt und die Schranke des Eigentums. Sie stehen nach der Nassausgießungsentscheidung²³⁰ des BVerfG gleichwertig nebeneinander.

²²⁵ Vgl. BVerfGE 58, 300 (336).

²²⁶ Vgl. Papier, Eigentumsgarantie im Wandel, 1984, S. 18f.

²²⁷ Vgl. Baur, NJW 1982, S. 1735; Leisner, DVBl 1983, S. 63.

²²⁸ Vgl. dazu näher die Ausführungen zu 3. Grenzen der Inhaltsbestimmung.

²²⁹ Vgl. Bundesverfassungsgericht 21, 73 (83); 25, 112 (117); 37, 132,140; 50, 290 (340); 52.1 (20, 30 ff.).

²³⁰ Vgl. BVerfGE 58, 300 ff.

Nach dem oben gesagten bleibt festzuhalten, dass die Schrankenbestimmung des Art. 14 GG von der Systematik aller übrigen Grundrechte erheblich abweicht. Die Schrankenbestimmung ist zugleich eine Inhaltsbestimmung. Danach bleibt es dem Gesetzgeber vorbehalten inhaltlich zu definieren, was überhaupt in den Schutzbereich des Eigentums- und Erbrechts fällt. Er besitzt die Definitionsmacht, welche Güter überhaupt eigentumsfähig oder erbrechtsfähig sein sollen²³¹. Mit anderen Worten: Er kann damit von vorneherein bestimmen, welche Güter aus dem Schutzbereich des Artikels ausgeklammert werden. Die Grenze dieser Ausklammerung findet sich allerdings im Gemeinwohl. Die Ausklammerung bestimmter Güter muss nach herrschender Rechtsprechung bei nachkonstitutionellen Gesetzen dem Allgemeinwohl dienen.²³²

2. Eingriff in das Eigentum

Für die Frage, ob ein Eingriff in Art. 14 vorliegt ist zunächst zu prüfen, ob das betroffene Gut oder die betreffende Regelung in die Eigentums/Erbrechtsdefinition fällt oder vom Gesetzgeber bereits herausgenommen wurde. Im letzten Fall liegt kein Eingriff in Art. 14 GG vor, wie z.B. beim Bergrecht (Bergwerkeigentum): Dort war nie Eigentum im Sinne von § 903 BGB zu bejahen, so dass dieser Gegenstand nie vom Schutzbereich der Eigentumsfreiheit erfasst war.

Wenn der Gesetzgeber danach den Schutzbereich des Eigentums- und Erbrechts definiert, stellt sich die Frage, ob zwischen Gesetzen, die den Inhalt oder die Schranke bestimmen, überhaupt differenziert werden kann. Nach einer Ansicht ist eine Abgrenzung kaum möglich.²³³

Die Gegenauffassung differenziert weiterhin auch bei Art. 14 GG zwischen Inhaltsnormen und Schrankennormen. Danach sollen Inhaltsnormen die Eigentumsrechte und die mit ihnen verbundenen Befugnisse generell und

²³¹ Vgl. BVerfG 72, 66 (72); 58, 300 (330).

²³² Vgl. BVerfGE 42, 263 (294); 50, 290 (340); 52, 1 (32); 68, 361(368); 71, 230 (247); ausführlich dazu Rozek, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, 1998, S.31 ff.

²³³ Vgl. Papier in: Maunz-Dürig, Art. 14 Rn. 300, Wieland in Dreier I., Art. 14 Rn 68.

pflichtneutral festlegen, wogegen Schrankennormen sich auf die Ausübung und Innehabung des zuerkannten Eigentums ergeben sollen.²³⁴

Da für Inhalts- und Schrankenbestimmungen gleiche Voraussetzungen gelten, scheint eine Differenzierung nicht notwendig, da in der Regel jede Inhaltsbeschränkung zugleich Schranken-ziehende Wirkung entfaltet.²³⁵

a) Schutzgut des Eigentums

Art. 14 GG schützt sämtliche einzelne vermögenswerte Rechtspositionen. Das Vermögen einer Person als solches zählt grundsätzlich nicht zu den eigentumsverfestigten Rechtspositionen.²³⁶ So führte das BVerfG schon im Investitionshilfegesetz aus, dass Art. 14 GG nicht das Vermögen als Ganzes schütze und daher durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten nicht berührt werden könne.²³⁷ Die Eigentumsgarantie sichere zwar den Bestand der durch die Rechtsordnung anerkannten einzelnen Vermögenswerte, dagegen nicht das Vermögen als solches gegenüber Maßnahmen der öffentlichen Gewalt.²³⁸ Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass Art. 14 GG grundsätzlich keinen Schutz gegen staatliche Abgabengewalt bietet.²³⁹ Da Steuern und Abgaben lediglich abstrakte Geldschulden begründen, belasten sie lediglich das Gesamtvermögen als Ganzes, nicht dagegen konkrete Eigentumsrechte.²⁴⁰ Ein Eingriff in Art. 14 GG liegt nur dann vor, wenn die Steuer oder Gesamtsteuerlast in konkrete Eigentumspositionen eingreifen und diese nachhaltig entwerten.

Ein solcher Eingriff liegt z.B. nicht schon dann vor, wenn der Steuerschuldner zum Verkauf seines Betriebes gezwungen ist, da er die aufgelaufenen Steuerschulden nicht mehr zahlen kann. Abzustellen ist vielmehr darauf, ob

²³⁴ Vgl. Wend in Sachs, GG Rn. 55 ff.; Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 14 Rn.210; Ossenbühl, JuS 1993, S. 200 (202).

²³⁵ Vgl. BVerfGE 72, 66 (76); Rozek., a.a.O. S. 57f.

²³⁶ Vgl. Papier in: Maunz/Dürig, GG Art. 14 Rn. 160; ders., DVBl. 1980, S. 787 (790); Wendt in: Sachs, Art. 14, Rn. 38.

²³⁷ Vgl. BVerfGE 4, 7 (17); 6, 290, 298; 8, 274 (330); 10, 89, 116 seitdem st. Rechtsprechung

²³⁸ Vgl. BVerfGE 75, 108 (154) st. Rechtsprechung

²³⁹ a.A. Leisner HStR VI, S 149 Rn. 127.

²⁴⁰ Vgl. Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14 Rn. 164 f. m.w.N.; Friauf, DÖV 1980, S. 480 ff; Wieland in: Dreier GG I., Art. 14, Rn. 48.

ein wirtschaftlich vernünftig handelnder Eigentümer das Eigentum trotz Steuerlast hätte weiterhin nutzen können.²⁴¹

b) Vermögen als Schutzgut

Die grundsätzliche Ausklammerung des Vermögens aus dem Schutzbereich des Art. 14 GG wurde von der Literatur überwiegend als geboten angesehen.²⁴² So führt z.B. Isensee aus: Der steuerliche Zugriff auf das Vermögen des Bürgers ist die Bedingung der Möglichkeit einer privat autonom organisierten Wirtschaftsordnung, der Preis für die Gewährleistung sozialer Sicherheit und die Förderung sozialen Fortschritts durch den Staat.²⁴³

Aus Art. 14 GG sei weder historisch noch vom Wortlaut ein Schutz des Vermögens zu entnehmen.²⁴⁴

Heute ist in der wissenschaftlichen Literatur eine zunehmende Differenzierung zu beobachten, die nunmehr auch in der Rechtsprechung ihren Niederschlag gefunden hat, wie sich z.B. in der Idee des Halbteilungsgrundsatzes zeigt.

Wendt hat bereits früh die Auffassung vertreten, dass der Schutz des Art. 14 GG nicht lediglich auf die Beeinträchtigung bestimmter, konkreter vermögenswerter Rechte beschränkt sei, sondern auch den Inhaber einer Gesamtheit von vermögenswerten Rechten gegenüber staatlichen Zugriffen schütze.²⁴⁵ Dies sei aber nur mittelbar der Fall. Mit der durch den Steuerzugriff bewirkten Wertminderung erfolge dann zwangsläufig eine Verminderung des Bestandes an rechtssatzmäßig ausgeprägten Rechtspositionen.²⁴⁶

In diesem Zusammenhang verweist Wendt auf Entscheidungen des BVerfG, in welchen der Schutz von Art. 14 GG dahingehend modifiziert werde, dass ein Eingriff dann vorliege, wenn die Geldleistungspflichten den Pflichtigen

²⁴¹ Vgl. Papier, DVBl 1980, S. 787 (792).

²⁴² Vgl. Papier, Der Staat 11 (1972), S. 490; ders. DVBl 1980, 787 (790); Schenke in: FS für Armbruster, S. 186 ff.

²⁴³ Vgl. Isensee, in: FS für Ipsen, S. 414 f.

²⁴⁴ Vgl. die Nachweise bei Depenheuer in: v. Mangoldt v. Mangoldt/Starck/Klein, Art. 14, Rn. 169.

²⁴⁵ Vgl. Wendt, Eigentum und Gesetzgebung, S. 36 ff.

²⁴⁶ Vgl. Wendt, Eigentum und Gesetzgebung, S. 40.

übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt werden.²⁴⁷

Mit den jüngsten Entscheidungen des BVerfG zur Vermögenssteuer und Erbschaftsteuer scheint das Gericht seine ursprüngliche Auffassung, nämlich dass Art. 14 GG gerade nicht das Vermögen als solches schütze, aufgegeben zu haben. Denn wie sollte anders der Halbteilungsgrundsatz verstanden werden. Allerdings geht m. E. die Ansicht des BVerfG weit über den Ansatz von Wendt hinaus. Konkrete Vorgaben, wie die Steuerlast im Einzelnen sein muss, lässt sich nicht ohne Weiteres aus Art. 14 GG ableiten.

Die Schranken der Steuerlast zu bestimmen, wurde bewusst dem Gesetzgeber überlassen.²⁴⁸ Dabei muss auch berücksichtigt werden, dass Steuersätze erst in ihrem Zusammenwirken mit der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu Steuerschulden führen. Ob diese Steuerschuld insgesamt zu hoch ist, ist eine rechtspolitische Frage und hängt entscheidend von der Frage ab, wie viel staatliche Leistungen der Bürger für die gezahlten Steuern erhält. Wie viel der Staat allerdings an Aufgabenerfüllung leisten will, ist Sache des demokratisch legitimierten Parlaments, welches für die Haushaltsentscheidungen die Gesamtverantwortung trägt.

Die Auffassung des BVerfG, dass die Vermögenssteuer in ihrer Höhe nur so bemessen sein darf, dass sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens auf den Vermögensstamm unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden möglichen Erträgen (Sollerträgen) bezahlt werden kann, bedeutet letztlich die grundsätzliche Anerkennung des Schutzes des Vermögens durch Art. 14 GG.²⁴⁹

Das Gericht begründet seine Auffassung damit, dass es sich bei der Vermögenssteuer um eine Steuer auf das ruhende, in der Regel aus bereits versteuertem Einkommen gebildete Vermögen handelt. Zwar bejaht das Gericht nicht ausdrücklich einen Eingriff in Art. 14 GG für den Fall dass die Vermögenssteuer aus der Substanz und nicht aus dem Ertrag des Vermögens zu

²⁴⁷ Vgl. BVerfGE 14, 221 (241); 19, 119 (128 f.); 23, 288 (314); 30, 250 (271).

²⁴⁸ Vgl. Papier in: Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 167; Wieland, in: Dreier, GG I. Art. 14 Rn. 48; Birk in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (21); Depenheuer in: v. Mangoldt/Mangoldt/Klein/Starck, Art. 14, Rn. 167.

²⁴⁹ Vgl. BVerfGE 93, 121 (..).

zahlen wäre, es hält aber über Art. 2 I GG i.V.m Art. 14 GG einen Eingriff für möglich.²⁵⁰

Das BVerfG bejaht daher indirekt einen Eingriff in Art. 14 GG, wenn die Vermögens- oder Erbschaftsteuer dazu führt, dass der Steuerpflichtige die Steuer aus der Substanz seines Vermögens zahlen muss. Das Gericht führt in dem Zusammenhang weiter aus, dass andernfalls die Vermögensbesteuerung im Ergebnis zu einer schrittweisen Konfiskation führe, die den Steuerpflichtigen dadurch übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse beeinträchtigen würde.

Die Auffassung des BVerfG mag zwar rechtspolitisch zu begrüßen sein, sie lässt sich allerdings nicht aus Art. 14 GG ableiten. Zu Recht hat bereits Birk darauf hingewiesen, dass wenn Art. 14 GG wie bisher keinen Vermögensschutz gewährt, das Konzept der Sollertragssteuer auch nicht verfassungsrechtlich vorgegeben sein kann.²⁵¹

Der Zweite Senat des BVerfG hat sich allerdings nun dafür ausgesprochen, den Steuerzugriff generell an Art. 14 GG zu messen. Art. 14 GG schütze zwar nicht den Erwerb, wohl aber den Bestand des Hinzuerworbenen. Das sei etwa beim gewerblichen Gewinn der Zuwachs an bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern, die geschützte Rechtsgüter oder Rechte im Verfügungsbereich des Gewerbetreibenden seien. Bei Arbeitnehmern seien zivilrechtliche Lohnansprüche oder andere erhaltene Zuwendungen geschützte vermögenswerte Rechte. Auch in den übrigen Einkunftsarten würden die Zugänge an geldwerten Gegenständen und dinglichen oder obligatorischen Rechten steuerlich erfasst. Diese bildeten den Anknüpfungspunkt für die - im Einzelnen nach Bewertung und Berücksichtigung der Abzüge - zu ermittelnde Steuerpflicht. Der innerhalb einer Besteuerungsperiode erfolgte Hinzuerwerb von Eigentum im Sinne des Art. 14 GG sei tatbestandliche Voraussetzung für die belastende Rechtsfolgenanordnung sowohl des Einkommen- als auch des Gewerbesteuergesetzes. Der Steuerpflichtige müsse zahlen, weil und soweit seine Leistungsfähigkeit durch den Erwerb von Eigentum erhöht

²⁵⁰ Vgl. BVerfGE 93, 121 (..): „Sie (Vermögenssteuer) greift in die in der Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angelegte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in der en Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (Art. 14 GG)“.

sei. Dass die Zahlungspflicht für sich genommen dem Steuerpflichtigen die Wahl lässt, aus welchen Mitteln er den staatlichen Steueranspruch erfüllt, ändere nichts daran, dass das Hinzuverworbene tatbestandlicher Anknüpfungspunkt der belastenden Rechtsfolge sei. Zwar möge die Auferlegung von Geldleistungspflichten für sich genommen die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt lassen; Für die Anknüpfung von Geldleistungspflichten an den Erwerb vermögenswerter Rechtspositionen gelte dies nicht.²⁵²

Damit setzt sich der Senat in Widerspruch zu der Rechtsprechung des Ersten Senats, der Den Steuerzugriff allein an Art. 2 GG messen will. Allerdings ergeben sich aus diesen Unterschieden keine Konsequenzen. Im Gegenteil: das Gericht betont geradezu, dass die Ergebnisse am Ende dieselben seien. Die steuerlichen Schrankenbestimmungen des Eigentums unterlägen wie andere Schrankenziehungen den allgemeinen Eingriffsbegrenzungen. Bei der Eigentumsgarantie ist diese Abwägung neben dem Gewährleistungsgehalt des Art. 14 Abs. 1 GG wesentlich auch durch die Leitlinien des Art. 14 Abs. 2 GG geprägt. Danach sei zwar die grundsätzliche Privatnützigkeit der vermögenswerten Rechte (individuelle Belange) geschützt. Ebenso aber gilt: Eigentum verpflichtet, sein Gebrauch soll zugleich dem Wohl der Allgemeinheit dienen. - Für Steuereingriffe in vermögenswerte Rechtspositionen folge daraus, dass der Nutzen einer vermögenswerten Rechtsposition einerseits für die steuerliche Gemeinlast zugänglich ist. Andererseits müsse dem Berechtigten ein privater Nutzen bleiben. Dieser in Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG und Abs. 2 S. 2 GG zum Ausdruck kommenden Maßstab kennzeichne aber lediglich den Rahmen der Abwägung und enthalte keine Belastungsobergrenze.

Aufgabe des Gesetzgebers sei es, in Erfüllung seines Regelungsauftrags (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG) der Garantie des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG) und dem Gebot einer sozial gerechten Eigentumsordnung (Art. 14 Abs. 2 GG) in gleicher Weise Rechnung zu tragen und die schutzwürdigen Interessen aller Beteiligten in einen gerechten Ausgleich und ein ausgewogenes

²⁵¹ Vgl. Birk in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 7 (20).

²⁵² BVerfG, 2 BvR 2194/99 vom 18.1.2006, Rn. 37

http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20060118_2bvr219499.html

Verhältnis zu bringen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers werde auch bei der Schrankenbestimmung durch Auferlegung von Steuerlasten, die an vermögenswerte Rechtspositionen anknüpfen, durch die allgemeinen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit begrenzt.

Allerdings biete die Belastung mit Steuern den im Verhältnismäßigkeitsprinzip enthaltenen Geboten der Eignung und der Erforderlichkeit kaum greifbare Ansatzpunkte für eine Begrenzung. Jenseits "erdrosselnder", die Steuerquelle selbst vernichtender Belastung, die schon begrifflich kaum noch als Steuer qualifiziert werden könne, werden Steuern mit dem Zweck, Einnahmen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs zu erzielen, gemessen an diesem Zweck grundsätzlich immer geeignet und erforderlich sein. Allein aus der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung, könnten sich Obergrenzen für eine Steuerbelastung ergeben. Die verfassungsgerichtliche Kontrolle der Abwägungen des Gesetzgebers zum Verhältnis zwischen öffentlichen Interessen an der Steuererhebung und privaten Interessen laufe aber Gefahr, dem Gesetzgeber mittelbar eine verfassungsgerichtliche Ausgaben- und damit eine Aufgabenbeschränkung aufzuerlegen, die das Grundgesetz nicht ausdrücklich vorsehe.²⁵³

Diese Wendung der Rechtsprechung bleibt somit im Ergebnis ohne große Konsequenzen. Sie ist auch nicht wirklich überzeugend. Geldleistungspflichten greifen in die Handlungsfreiheit ein, auch wenn sie an einen Gegenstand anknüpfen der erworben wurde. Auch geht der Senat nicht so weit, das Vermögen als solches zum Schutzgut zu erklären, sondern nur die Vermögensgegenstände, die im Besteuerungszeitraum hinzugewonnen wurden. Für die hier zu betrachtende Frage nach dem Vermögen als Schutzgut des Eigentums, bleibt diese Rechtsprechung insofern ohne Auswirkung.

²⁵³ BVerfG, 2 BvR 2194/99 vom 18.1.2006, Rn. 37
http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20060118_2bvr219499.html.

3. Grenzen der Inhaltsbestimmung

a) Gemeinwohlvorbehalt

Auch wenn der Gesetzgeber anders als bei anderen Grundrechten im Hinblick auf die Definition des Schutzbereiches einen weiten Spielraum hat, muss die Inhalt-bestimmende Regelung stets durch das öffentliche Interesse gerechtfertigt sein. Eine Ausklammerung bestimmter eigentums- oder erbrechtsfähiger Güter aus dem Schutzbereich darf nur zum Interesse des Gemeinwohls und nicht übermäßig erfolgen. Bei der Suche nach einem Ausgleich zwischen dem grundrechtlich garantierten Eigentums/Erbrecht und der Sozialpflichtigkeit des Eigentums hat der Gesetzgeber einen relativ weiten Gestaltungsspielraum.²⁵⁴ Dem Gesetzgeber sind allerdings umso engere Grenzen gezogen, je mehr die mögliche Eigentumsnutzung innerhalb der Privatsphäre des Eigentümers verbleibt.²⁵⁵

Da der Besitz von Produktionsmitteln notwendigerweise Auswirkungen auf Dritte hat, kann dort das Allgemeinwohl eher betroffen sein.²⁵⁶ Auch der Umstand, dass Grund und Boden von vornherein in seinem Vorkommen begrenzt ist, führt zu einem größeren Allgemeinwohlbezug.²⁵⁷ Dem hat der Verfassungsgeber durch Art. 15 GG Rechnung getragen, wonach Grund und Boden, Naturschätze und Produktionsmittel zum Zwecke der Vergesellschaftung durch ein entschädigendes Gesetz in Gemeineigentum überführt werden können. Im Wege des Erst-Recht-Schlusses wäre daher auch eine Einschränkung des Erbrechts auf Grund und Boden, sowie Produktionsmittel verfassungsrechtlich zulässig. Allerdings setzt Art. 15 GG ein legitimes Gemeinwohlinteresse voraus, das sich ebenfalls am Verhältnismäßigkeitsprinzip orientieren muss.²⁵⁸ Der Umstand, dass Art. 15 GG in der Praxis keine Rolle gespielt hat, führt dagegen nicht dazu, dass die Bestimmung durch Nichtausübung Unwirksamkeit entfaltet.²⁵⁹

²⁵⁴ Vgl. BVerfGE 21, 73 (83); 42, 263 (294); 50, 290 (341); 53, 257 (293).

²⁵⁵ Vgl. Rozek, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, 1998, S. 33.

²⁵⁶ Vgl. Jarrass in: Jarass/Pieroth, Art. 14 Rn. 33.

²⁵⁷ Vgl. BVerfGE 21, 73 (82 f.); 52, 1 (32 f.); 87, 114 (146).

²⁵⁸ Vgl. Depenheuer in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 15, Rn. 39.

²⁵⁹ Vgl. Depenheuer, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 15, Rn. 3.

b) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gilt grundsätzlich auch für Art. 14 GG. Allerdings ist zu beachten, dass die Verhältnismäßigkeitsprüfung von besonderer Natur ist. Das BVerfG leitet bei Art. 14 Abs. 1 S. 2 aus dem Zusammenspiel von Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG und Art. 14 Abs. 2 GG ab, dass Regelungen des Gesetzgebers zur Bestimmung des Inhalts und der Schranken des Eigentums nicht zu einer übermäßigen Belastung führen und den Eigentümer im vermögensrechtlichen Bereich nicht unzumutbar treffen.²⁶⁰

Die Einschränkung des Eigentums/Erbrechts darf nicht weiter gehen, als der mit der Regelung intendierte Schutzzweck reicht.²⁶¹ Aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip sind im Hinblick auf Schranken der Besteuerung besondere Fallgruppen entwickelt worden, die allerdings erst später behandelt werden sollen.

c) Vertrauensschutzgesichtspunkte

Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen, weil es den Einzelnen in seiner Freiheit erheblich gefährden würde, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten oder an ihn betreffende Umstände im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens galten.²⁶² Der Vertrauensschutz ist somit ein grundlegendes Prinzip des Rechtsstaats und begrenzt die Ausgestaltung des Eigentums und Erbrechts vor allem in zeitlicher Hinsicht. Insbesondere für das Eigentum ist dieser Gesichtspunkt bedeutsam, wenn durch eine Regelung des Gesetzgebers in der Vergangenheit gemachte Dispositionen betroffen sind. Diese Probleme werden unter dem verfassungsrechtlichen Begriff der Rückwirkung diskutiert. Im Einzelnen wird hierauf noch eingegangen werden.²⁶³

²⁶⁰ Vgl. BVerfGE 58, 81 (114); 58, 137 (148); Papier in Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 254.

²⁶¹ Vgl. BVerfGE 21, 73 (82); 25, 112 (118); 50, 290 (341); 52, 1 (29).

²⁶² So die ständige Rechtsprechung des BVerfG: Vgl. BVerfG vom 3.12.1997, BVerfGE 97, 67, 78 m. w. N.

²⁶³ Vgl. zum Folgenden Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 335-338.

d) Halbteilungsgrundsatz ?

aa) Entwicklung des Grundsatzes

Das BVerfG hatte im Vermögenssteuerbeschluss aus Art. 14 Abs. 2 hergeleitet, dass bei der Besteuerung des Vermögens den Vermögensinhabern rund die Hälfte der Erträge zu belassen ist. So führt das Gericht aus:

„Die Vermögenssteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt ...“²⁶⁴

Dieser sog. Halbteilungsgrundsatz wurde von Teilen der Literatur²⁶⁵ aufgegriffen und als allgemeines Gebot formuliert, Steuerbelastungen durch entsprechende Regelungen auf eine annähernd hälftige Teilung zurückzuführen. Die Existenz eines solchen verfassungsrechtlichen Gebotes wird von einem Teil der Literatur abgelehnt.²⁶⁶ Demgegenüber hat der BFH in seinem Urteil vom 11.8.1999 entschieden²⁶⁷, dass der Halbteilungsgrundsatz für die Einkommens- und Gewerbeertragssteuer nicht gelte. Eine Belastung mit Einkommens- und Gewerbeertragssteuer von insgesamt rd. 60 % des zu versteuernden Einkommens sei nicht verfassungswidrig. Der BFH begründet seine Auffassung, dass eine Verletzung von Art. 14 GG nur dann erreicht sei, wenn die Gesamtsteuerbelastung erdrosselnde Wirkung habe, was bei einem Steuersatz von 60 % nicht der Fall sei. Auch gebe der Wortlaut der Verfassung keine Anhaltspunkte für eine hälftige Teilung. Auch lässt sich aus den Ausführungen des BVerfG zum Vermögenssteuerbeschluss keine Bindung nach § 31 BVerfGG für die Einkommenssteuer herleiten.²⁶⁸

Das BVerfG hat jüngst in einer Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz Stellung bezogen und seine Geltung als allgemeine Grenze der Besteuerung verneint. Das Gericht führt aus, dass aus dem Vermögensteuerbeschluss

²⁶⁴ S. BVerfGE 93, 121 (138).

²⁶⁵ Grundlegend: Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213, 271 f.; w.N. Bei Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 335.

²⁶⁶ Vgl. Wieland, in: Dreier, GG I., Art. 14, Rn. 46; Arndt, BB-Beil. 7/1996, 1, 3 ff.; Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4, Rn. 627; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 452 ff.; Dederer, StuW 2000, 91 ff.; Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 358.

²⁶⁷ Vgl. BFH in: DSfZ 2000, S. 46; BStBl. II 1999, S. 771.

keine Belastungsobergrenze entnehmen lasse, die unabhängig von der dort allein streitgegenständlichen Steuerart - der Vermögensteuer - Geltung beanspruchen könne und auf andere Steuerarten - wie die Einkommen- und Gewerbesteuer - übertragbar wäre. Der "Halbteilungsgrundsatz" beziehe sich nur auf solche Belastungen, die mitursächlich auf eine Vermögensteuerbelastung zurückzuführen seien, bei denen also die Vermögensteuer zu den übrigen Steuern "hinzutritt". Da der "Vermögensstamm" steuerlich grundsätzlich unangetastet bleiben solle, werde die Vermögensteuer als "Soll-Ertragsteuer" verstanden, die dadurch in Konkurrenz zu Ertragsteuern wie der Einkommen- oder Gewerbesteuer tritt. Allein auf dieses Zusammenreffen der Vermögensteuer mit den übrigen Steuern beziehe sich der "Halbteilungsgrundsatz" als Belastungsobergrenze. Die daraus entstehende Belastungswirkung sei nicht ohne weiteres mit der Belastungswirkung vergleichbar, die durch die Einkommen- und Gewerbesteuer oder allein durch die Einkommensteuer entstehe. Denn während eine hinzutretende Vermögensteuer gerade darauf angelegt sei, die vermögenswerten Rechtspositionen, die in ihrer Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden, jährlich wiederholend und unabhängig vom tatsächlichen Ertrag als Besteuerungsobjekt heranzuziehen, zielten Einkommen- und Gewerbe(ertrag)steuer gerade darauf ab, einen tatsächlichen Hinzuverdienst nur einmal - im Jahr seiner Entstehung - steuerlich zu erfassen.²⁶⁹

bb) Geltung für die Erbschaftbesteuerung

Überträgt man diese Rechtsprechung auf die Erbschaftsteuer, so ist eine einfache Antwort nicht möglich. Betrachtet man die Erbschaftsteuer aus der Sicht des Erwerbers, so wird nur der Zuwachs des Vermögens belastet. Aus der Sicht des Erblassers, wird das Vermögen zwischen Fiskus und Erben geteilt. Damit ist die Frage noch offen, ob der Halbteilungsgrundsatz auch auf die Erbschaftsteuer anzuwenden ist.

In diesem Sinn hat das BVerfG im Erbschaftsteuerbeschluss nicht von einer Belastungsobergrenze im Sinne des Halbteilungsgrundsatzes gesprochen. In

²⁶⁸ Vgl. dazu näher Rößler, Halbteilungsgrundsatz in: DStZ 2000, S. 307.

²⁶⁹ BVerfG, 2 BvR 2194/99 vom 18.1.2006, Rn. 27 f.

http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20060118_2bvr219499.html

Anlehnung an die ältere Rechtsprechung hat es zunächst in seiner Wortwahl an den Erdrosselungsgrundsatz angeknüpft.²⁷⁰ So hatte das Gericht in einer Entscheidung aus dem Jahre 1990 einen Erbschaftsteuersatz von 62 % nicht als erdrosselnd und daher für zulässig erachtet.²⁷¹

Im Erbschaftsteuerbeschluss führte das BVerfG allerdings zusätzlich aus, dass dem Familienerben je nach Vermögen der auf ihn überkommene Nachlass, je nach dessen Größe, zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder bei kleinerem Vermögen völlig steuerfrei zugute kommen muss.²⁷² Somit darf im Rahmen des Familienerbrechts die Erbschaftsteuer jedenfalls nicht mehr als die Hälfte des Nachlasses betragen. Der Erbschaftsteuerbeschluss geht sogar noch einen Schritt weiter und verlangt, dass kleinere Vermögen dem Erben ganz zufließen müssen und größere Vermögen zum deutlich überwiegenden Teil. Wegen dieser Formulierung wurde in der Literatur schon vom 2/3-Grundsatz gesprochen. Diese Begrenzung kann aber auch eine andere verfassungsrechtliche Rechtfertigung haben, zumal hier das Familienerbrecht betont wird und so ein Einfluss aus Art. 6 GG zu erkennen ist.

Im Hinblick auf die übrigen Erben wie z.B. Lebensgefährte, Stiftungen oder sonstige Angehörige, die nicht unter den Familienbegriff fallen gilt der Halbteilungsgrundsatz nicht ausdrücklich.

In der Literatur hat Arndt in einer ausführlichen Analyse der beiden Beschlüsse des BVerfG zu begründen versucht, dass der Halbteilungsgrundsatz ausnahmslos auch für die Erbschaftsteuer gilt.²⁷³

Arndt will keinen sachlichen Grund erkennen können, warum Vermögensbesteuerung und Erbschaftsbesteuerung anderen Grundsätzen folgen sollen. Es wird zwar durchaus gesehen, dass das BVerfG den Halbteilungsgrundsatz im Hinblick auf die Vermögenssteuer lediglich auf die Besteuerung des

²⁷⁰ Vgl. BVerfG 93, 161: “ Der Spielraum für den steuerlichen Zugriff auf den Erwerb von Todes wegen findet seine Grenze dort, wo die Steuerpflicht den Erwerber übermäßig belastet und die ihm zuwachsende Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt.“

²⁷¹ Vgl. BVerfG, BStBl. II, 1990, S. 103.

²⁷² S. BVerfGE 93, 161 ...“Der Erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen im Sinne der Steuerklasse I ist derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass - je nach dessen Größe - zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleinerem Vermögen, völlig steuerfrei zugute kommt.“

²⁷³ Vgl. Arndt, in: BB 1998, S. 1 (20).

Vermögensertrages bezogen hat, daraus folge aber nicht, dass der Schutz der hälftigen Teilung sich nicht ebenfalls auf die Vermögensverwendung und den Vermögenserwerb beziehe. Die Aussage ist zweifelsfrei richtig, begründet aber noch nicht, warum auch der Halbteilungsgrundsatz für den Erben oder Beschenkten gelten soll.

Arndt begründet seine Ansicht letztlich mit einem rechtspolitischen Argument. Nur wenn man auch die Vermögensverwendung dem Schutz der hälftigen Teilung unterwerfe, könne verhindert werden, dass der Gesetzgeber durch eine Umgestaltung des Steuersystems hin zu diesen Steuern bei gleich hoher Gesamtbelastung von Vermögenserwerb, Vermögensbestand und Vermögensverwendung die Belastungsobergrenze umgehe.²⁷⁴

Zur Begründung zieht Arndt ebenfalls die Ausführungen des Sondervotums von Böckenförde heran. Dieser hatte in seinem Sondervotum zu Recht kritisiert, dass die vom BVerfG aufgestellte These zwischen bereits vorhandenem, konsolidiertem, Vermögen und sonstigem Vermögen nicht aus Art. 14 GG ableitbar ist. Daher könne auch nicht eingesehen werden, dass einmal erworbenes und beim Erwerb der Besteuerung unterliegendes Vermögen nicht erneut dem Zugriff des Steuergesetzgebers ausgesetzt sein dürfe und der Staat nur die Erträge besteuern darf.²⁷⁵ Arndt bemüht nunmehr die Aussage Böckenfördes - dass nämlich im Rahmen von Art. 14 GG zwischen verschiedenen Vermögensarten nicht differenziert werden könne - dafür, dass der Halbteilungsgrundsatz für alle Vermögensarten dann auch gleichermaßen gelten muss.

Eine solche Argumentation ist tautologisch. Böckenförde wendet sich gerade gegen die Prämisse. Der Halbteilungsgrundsatz und damit eine Belastungsobergrenze sind nicht aus Art. 14 GG ableitbar. Aus Art. 14 GG lassen sich keine unterschiedlichen Schranken im Hinblick auf Vermögensarten wie z.B. Lohnforderungen, Erlösforderungen oder ruhendes Vermögen herleiten.

Nach der hier vertretenen Auffassung sind Geldleistungspflichten und damit die Höhe der steuerlichen Belastungen nicht an Art. 14 Abs. 1 GG zu mes-

²⁷⁴ Vgl. Arndt, in: BB 1998, S. 1 (20).

²⁷⁵ Vgl. Sondervotum Böckenförde BVerfGE, 93, 121 (...).

sen. Außerdem stehen dem Halbteilungsgrundsatz prinzipielle Bedenken entgegen. Zunächst gibt es keinen Beleg dafür, dass der historische Verfassungsgeber Art. 14 Abs. 2 GG eine steuerrechtliche Funktion zugedacht hat.²⁷⁶ Vielmehr drängt sich die Vorstellung auf, dass es vor allem um Eigentumsnutzungsbeschränkungen durch Natur- und Landschaftsschutz oder Bau- und Bodenrecht gegangen ist. Damit stellt sich aber die Frage, wie der Wert solcher Opfer zu beziffern wäre damit eine Nutzung des Eigentums in Höhe von 50% verbleibt. Es wäre jedenfalls ein Systembruch, wollte man diese Nutzungsbeschränkungen als von vornherein das Eigentum belastend ansehen, während die Steuer dies gerade nicht tun soll.²⁷⁷ Auch sprachlich liegt es näher, das Wort „zugleich“ zeitlich zu verstehen, als in ihm die Bedeutung zu gleichen Teilen zu sehen.²⁷⁸ Jedenfalls geht der allgemeine Sprachgebrauch von einer zeitlichen Bedeutung aus.²⁷⁹ Neben den Schwierigkeiten mit dem Wortlaut ergeben sich allerdings auch verfassungssystematische Bedenken. Das Grundgesetz weist mit dem staatlichen Haushaltsrecht die Ausgestaltung von Einnahmen und Ausgaben dem parlamentarischen Gesetzgeber zu. Das Grundgesetz hat in den Art. 110 bis 115 GG eine Balance demokratisch-parlamentarischer Art geschaffen und damit offensichtlich die Vorstellung verfolgt, ein hinreichendes Schutzinstrumentarium gegen staatliche Willkür zu schaffen. Es ist verfassungsrechtlich nicht zulässig, das System der Haushaltsverfassung einer parlamentarischen Demokratie mittels einer subjektivrechtlichen Einwirkungsmöglichkeit zu Gunsten Einzelner und einer Korrekturmacht der dritten Gewalt aus den Angeln zu heben.²⁸⁰ Die Befürworter des Halbteilungsgrundsatzes sehen den Steuerzugriff in einem Spannungsverhältnis zwischen den beiden Grundrechten der Art. 12 und 14 GG und dem Sozialstaatsprinzip, dessen Ausprägung der Gemeinwohlvorbehalt des Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG sei.²⁸¹ Des Weiteren wird

²⁷⁶ BVerfG, 2 BvR 2194/99 vom 18.1.2006, Rn. 41

http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20060118_2bvr219499.html.

²⁷⁷ Vgl. zum Ganzen: Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, S. 452.

²⁷⁸ Vgl. Wieland, in: Guggenberger/Württemberger: Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik, 173, 184.

²⁷⁹ Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet zugleich „in selben Augenblick“ oder „in gleicher Weise“ i. S. v. gleichzeitig. Vgl. Duden, Bedeutungswörterbuch, Stichwort „zugleich“.

²⁸⁰ Vgl. Papier, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 492.

²⁸¹ Vgl. Seer, FR 1999, 1280, 1284; Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 49.

das sog. Subsidiaritätsprinzip herangezogen, welches ein ungeschriebenes Strukturprinzip des Grundgesetzes²⁸² und Grundlage der Auslegung der Grundrechte sei. Es entspreche qualitativ dem Übermaßverbot und statuiere als Auslegungsprinzip ein Primat der individuellen Selbstverantwortung.²⁸³ Auf Basis dieser sehr allgemeinen Prinzipien wird teilweise sehr konkret versucht zu bestimmen, welche Belastungen durch welche Abgabepflichten einzubeziehen sind. So wird versucht den Grundsatz auf sämtliche finanziellen Belastungen auszudehnen²⁸⁴ und so neue verfassungsrechtliche Grenzen, etwa für den Schutz des Bürgers vor Überforderung in der Sozialversicherung²⁸⁵ oder für den Abschluss von Folgekostenverträgen nach § 11 Abs. 1 Nr. 3 BauGB²⁸⁶ zu entwickeln.²⁸⁷ Dies zeigt deutlich, dass der sog. Halbteilungsgrundsatz als Allzweckwaffe gegen übermäßige staatliche Eingriffe verstanden wird. Es stellt sich schon die Frage, wieso der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz allein nicht ausreichen soll, vor übermäßigen staatlichen Eingriffen zu schützen. Stattdessen werden aus allgemeinen, verfassungsrechtlich teilweise ungeschriebenen Prinzipien konkrete Rechtssätze hergeleitet, die den Gesetzgeber bis ins Detail festlegen und damit das Verfassungsgericht endgültig zum Gesetzgeber machen. Art. 14 GG gibt für ein steuertheoretisches und steuerpolitisches Konzept keine Grundlage. Die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen beruhen maßgebend auf Entscheidungen des Gesetzgebers, der hierzu demokratisch legitimiert ist. Für eine Verfassungsdogmatik, die den Gesetzgeber bis ins Detail festlegt, bietet das Grundgesetz keine Grundlage.²⁸⁸

Der Halbteilungsgrundsatz ist daher aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht geboten. Wenn er demnach nicht geboten ist, gilt er auch nicht für die Erbschaftsteuer. Eine ganz andere Frage ist die rechtspolitische Gebotenheit des Halbteilungsgrundsatzes.²⁸⁹

²⁸² Oppermann, JuS 1996, 569, 570.

²⁸³ Vgl. Jachmann, StuW 1996, 97, 103; Seer, FR 1999, 1280, 1285.

²⁸⁴ Vgl. Jachmann, StuW 1996, 97, 103 (Ausdehnung auf Umweltschutzpflichten).

²⁸⁵ Vgl. Gaßner/Dürschke/Zorzi, ZFSH/SGB 1998, 259, 267.

²⁸⁶ Vgl. etwa Diehr, BauR 2000, 1, 6 Gaßner, BayVBl. 1998, 577, 581; Huber; DÖV 1999, 173, 183; vgl. dazu eingehend: Papier, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 492.

²⁸⁷ Vgl. zum Ganzen: Papier, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 313.

²⁸⁸ So die Ausführungen von Jochum, Die Steuervergünstigung, S. 357 f.

²⁸⁹ Vgl. Diskussionsbeitrag Kirchhof, in: Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungssteuer; S. 61; Seer, StuW, 1997, S. 283 (296); Mellinghoff, Verhältnis der Erbschaftsteuer zur

4. Enteignung

Die Enteignung i.S.d. Art. 14 Abs. 3 GG ist der gezielte staatliche Zugriff auf das Eigentum in Gestalt einer vollständigen oder teilweisen Entziehung konkreter vermögenswerter Rechtspositionen zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben.²⁹⁰

Während eine Inhalts- und Schrankenbestimmung abstrakt generelle Regelungen enthält, bezieht sich die Enteignung auf einen konkreten Sachverhalt und ein konkretes Rechtsgut.

Die Inhalts- und Schrankenbestimmung betrifft jeden Grundrechtsträger, die Enteignung nur eine bestimmte Person oder Personenkreis. Ihr Regelungsgehalt ist wie beim Verwaltungsakt von konkret individueller Natur, während die Inhalts- und Schrankenbestimmung der Allgemeinverfügung nahe kommt.²⁹¹

Aus dem Nassauskiesungsbeschluss folgt, dass eine Enteignung nur dann begrifflich möglich ist, wenn überhaupt eine enteignungsfähige Rechtsposition vorliegt.²⁹² Vor der Frage, ob eine Enteignung vorliegt, ist daher zunächst zu prüfen, ob eine Rechtsposition entzogen werden soll, die bei Gesamtschau aller eigentumsdefinierenden Normen Gegenstand des Eigentums sind.²⁹³

Nach h.M kann eine Enteignung nur durch Rechtsakt (hoheitliches Handeln) erfolgen. Bloße Realakte führen nicht zu einer Enteignung im Rechtssinn.²⁹⁴

Einkommen- und Körperschaftssteuer, S. 127 (159); kritisch dazu Gosch, DStZ 1998, 330; H.J.Kanzler, StuW 1996, S. 223 f.; Voß, ZRP 1997, S.142 ff.

²⁹⁰ Definition nach Rozek, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, S. 142 unter Auswertung der Enteignungsrechtsprechung des BVerfG, vgl. dazu BVerfGE 20, 351 (359); 24, 367 (396); 38, 175 (180); 45, 297 (322, 338); 46, 268 (287); 52, 1 (27); 56, 249 (260); 58, 300 (330 f.); 63, 263 (299); 66, 248 (257); 70, 191 (199); 72, 66 (76); 74, 264 (280); 79, 174 (191).

²⁹¹ Vgl. Wilms, ErbStG, Art. 14, Rz. 71.

²⁹² Vgl. BVerfGE 58, 300 (336).

²⁹³ Vgl. Rozek, a.a.O, S. 143 m.w.N.

²⁹⁴ Vgl. Papier in: Mauz/Dürig/Herzog, GG, Art. 14 Rn. 584 ff.; Jarass/Piroth, Art. 14 GG, Rn. 52; Wunderlich, Die Rechtsprechung des BVerfG zur Eigentumsgarantie und ihre Auswirkungen auf die Staatshaftung für legislatives Unrecht, 1994, S. 28; Rozek, a.a.O, S. 144.; Lege, Zwangsvertrag und Güterdefinition, 1995, S. 84.

Voraussetzung für das Vorliegen einer Enteignung ist ferner, dass die Enteignung final und nicht lediglich bei Gelegenheit erfolgt.²⁹⁵

Bei der Enteignung wird herkömmlich zwischen Legal- und Administrativenteignung differenziert. Ersteres stellt eine Enteignung durch ein Gesetz dar. Bei der Administrativenteignung ist zwar die Enteignung durch ein Parlamentsgesetz legitimiert, die Durchführung der Enteignung wird allerdings durch die Verwaltung vorgenommen.

a) Verfassungsrechtliche Anforderungen

Der mit der Enteignung verfolgte Zweck muss zwingend dem Allgemeinwohl dienen.²⁹⁶ Eine Enteignung, die nicht der Realisierung eines bestimmten Gemeinwohlzwecks dient ist keine Enteignung, sondern eine verfassungswidrige Maßnahme.²⁹⁷ In dem Gesetz müssen die Gemeinwohlgründe festgelegt sein.²⁹⁸ Ein lediglich fiskalisches oder öffentliches Interesse reicht nicht aus.²⁹⁹ Dem Allgemeinwohl dienen nur solche öffentlichen Interessen, die bei objektiver Betrachtung die betroffenen privaten Rechte überwiegen.³⁰⁰

b) Entschädigungspflicht

Die Enteignung darf nur gegen Entschädigung erfolgen.

Das Gesetz, welches die Enteignung vornimmt oder zu einer Enteignung ermächtigt muss Art und Ausmaß der Entschädigung regeln (Junktimklausel, Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG). Ist die vorgenommene Enteignung rechtswidrig, hat sich der Betroffene gegen die Enteignung selbst zur Wehr zu setzen.

²⁹⁵ Vgl. BVerfGE 45, 297 (326); 58, 137 (144); 58, 300 (332); 74, 264 (281).

²⁹⁶ Vgl. BVerfGE 21, 73 (83); 25, 112 (117); 37, 132 (140); 52, 1 (29).

²⁹⁷ Vgl. BVerfGE 51, 193 (220); 53, 336 (349 ff.).

²⁹⁸ Vgl. BVerfGE 56, 249 (261); 74, 264 (285 ff.); Wendt in Sachs, Kommentar zum GG, Art. 14 Rn. 160 f.; Badura HdbVerfR, § 10 Rn. 62.

²⁹⁹ Vgl. Wendt in Sachs Art. 14 Rn. 163.

³⁰⁰ Vgl. Badura HdbVerfR, § 10 Rn. 62; Wendt in Sachs, Art. 14 Rn. 162.

ten. Die frühere Praxis der Gerichte, dem Grundrechtsträger auch in solchen Fällen eine Entschädigung zuzusprechen, ist rechtswidrig.³⁰¹

5. Enteignungsgleicher Eingriff

Der enteignungsgleiche Eingriff hat nach der Korrektur des BVerfG grundsätzlich an Bedeutung verloren. Rechtswidrige Eingriffe in Art. 14 GG sind nicht zu dulden, sondern müssen rückgängig gemacht werden. Die frühere gewohnheitsrechtliche Rechtspraxis sah auch bei rechtswidrigen Eingriffen eine Entschädigungspflicht unter Berufung auf §§ 74, 75 Einl. PrALR vor (Aufopferungsgedanke). Für eine Entschädigung bei Vorlage eines rechtswidrigen Eingriffs bleibt nur in den Fällen Raum, wo der rechtswidrige Eingriff nicht mehr rückgängig zu machen ist. In einem solchen Fall ist ein Rückgriff auf den allgemeinen Aufopferungsgedanken weiterhin geboten.³⁰²

C. Zusammenfassung zu § 3

Aufgrund der Sonderstellung des Art. 14 GG im System der Grundrechte bestimmt zunächst der Gesetzgeber Inhalt und Schranken des Eigentums und des Erbrechts. Der Gesetzgeber besitzt damit die Definitionsmacht. Er kann aus Allgemeinwohlerwägungen heraus bestimmte Güter aus der Erbrechtsgarantie herausnehmen. Nach der Kernbereichslehre schützt Art. 14 GG vor steuerlichen Eingriffen nur insoweit, als diese konkrete Eigentumsobjekte entwerten und damit der Eingriff konfiskatorischen Charakter hat. Da Art. 14 GG nicht das Vermögen als Ganzes schützt, lässt sich aus Art. 14 GG selbst nur wenig an Vermögenswertschutz ableiten. Dies bedeutet für den Steuergesetzgeber, dass ihm bei der Frage der Bemessung der Steuerlast ein weiter Spielraum eingeräumt wird. Die Freiheitsrechte insbesondere Art. 14 GG geben keinen Aufschluss darüber, wie hoch die zulässige steuerliche Gesamtbelastung sein darf. Die Frage einer übermäßigen Steuerbelastung hängt entscheidend mit der Frage zusammen, welche Aufgabenerfüllung der

³⁰¹ BVerfGE 58, 300 (319).

³⁰² Vgl. Wendt in Sachs, Art. 14 Rn. 173 m.w.N.

Staat gegenüber dem Bürger übernimmt. Ein Eingriff in Art. 14 GG kann nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen, nämlich dann, wenn die Steuer in konkrete Eigentumspositionen eingreift und dazu führt, dass z.B. ein Gewerbebetrieb ausschließlich wegen der Steuerbelastung geschlossen werden muss.

Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG trifft für sich genommen nur wenig Aussagen über die Grenzen oder die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer. Es stellt sich aber die Frage, ob die Erbrechtsgarantie nicht im Hinblick auf den Schutz von Ehe und Familie eine besondere Bedeutung erhalten kann.

§ 4 Der Schutz von Ehe und Familie

Art. 6 Abs. 1 GG stellt ausdrücklich Ehe und Familie unter den Schutz der staatlichen Ordnung. Art. 6 Abs.1 GG entfaltet eine dreifache Schutzfunktion gegen den ErbSt-Zugriff des Staates.

A. Institutsgarantie

Art. 6 GG als Institutsgarantie gewährleistet den Bestand der Rechtseinrichtung Ehe und Familie. Dabei besteht Einigkeit, dass die Verfassung nicht das gesamte Familienrecht schützt, sondern nur einen Kernbestand der das Familienrecht bildenden Vorschriften.³⁰³ Der Verfassungsgeber hat daher den Ordnungskern zu beachten, wenn er das Grundrecht ausgestaltet.³⁰⁴ Dabei ist zu beachten, dass die Familie nicht losgelöst von ihren geschichtlichen Bezügen geschützt wird, sondern einem Wandel unterliegt.

B. Art. 6 Abs. 1 GG als Grundsatznorm

Darüber hinaus stellt sich Art. 6 GG als objektivrechtliche Grundsatznorm dar.³⁰⁵ Dies bedeutet, dass der Staat nicht nur störende Eingriffe von Ehe und Familie abzuwehren hat, sondern eine Pflicht zum Schutze und zur Förderung von Ehe und Familie hat.³⁰⁶ Dabei ist dem Gesetzgeber allerdings ein breiter Gestaltungsspielraum bei der Wahrnehmung seiner Schutz- und Förderungsaufgabe zuzubilligen.³⁰⁷

Aus dem objektiven Förderungsgebot ist im Umkehrschluss, das Diskriminierungsverbot von Ehe und Familie abgeleitet worden.³⁰⁸ Aus dem Förderungsgebot folgt spiegelbildlich das Benachteiligungsverbot von Ehe und Familie im Verhältnis zu Nicht-Familien bzw. Nicht-Verheirateten. Danach

³⁰³ Vgl. BVerfGE 10, 59 (66); 31, 58 (69); 80, 81 (92).

³⁰⁴ Vgl. Schmitt-Kammler in: Sachs, Art. 6, Rn. 27.

³⁰⁵ Vgl. BVerfGE 6, 55 (72f.); 22, 98; Schmidt-Bleibtreu/Klein Art. 6, Rn. 3.

³⁰⁶ Vgl. BVerfGE 21, 1 (6); 82, 60 (81); 87 S. 1 (35).

³⁰⁷ Vgl. BVerfGE 21,1 (6); 82, 60 (81); 87,1 (35 f.).

³⁰⁸ Vgl. BVerfGE 18, 257 (269); 28, 324 (346 f.); 87, 234 (256).

darf der Gesetzgeber im Verhältnis zu Nicht-Verheirateten oder Nicht-Familien die Familie nicht schlechter stellen.³⁰⁹

Zunächst wurden z.B. die Einkünfte von Eheleuten zusammengerechnet und durch sog. Zusammenveranlagung der Einkommenssteuer unterworfen. Die Kumulierung der Einkünfte führte wegen des progressiven Tarifs dazu, dass Eheleute im Ergebnis höhere Steuern zahlen mussten als Alleinstehende mit ihrem Gesamteinkommen. Das BVerfG entschied daraufhin, dass § 26 in der Fassung des Gesetzes vom 17.01.1952 nicht mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar werden kann, da sie eine Schlechterstellung der ehelichen Gütergemeinschaft bedeutet. Der Gesetzgeber entschied sich künftig für die Einführung des Ehegattensplittings. In einer späteren Entscheidung des BVerfG führte das Gericht zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings Folgendes aus:

„Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, dass zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. (...) Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Parteien stattfindet. (...) Diese Ehegattenbesteuerung steht auch in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist. (...) Ferner ist durch die gegenseitige Verpflichtungsbefugnis und die Beschränkung der Verwaltungsbefugnis der Ehegatten auch während der Ehe dem Gedanken der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft familienrechtlich Rechnung getragen.“³¹⁰

³⁰⁹ Vgl. BVerfGE 18, 257 (269), 28, 324, 346, 87 Abs. 1 (38); 87, 234 (256).

³¹⁰ BVerfGE 61, 319 (345 ff.).

In der Literatur wurde gegen das Ehegattensplitting vor allem vorgebracht, das Ehegattensplitting begünstige die kinderlose Ehe und vernachlässige die Familie sowie die Halbfamilie.³¹¹

Dagegen ist einzuwenden, dass der Verfassungsgeber gerade auch die kinderlose Ehe unter den besonderen Schutz des Staates gestellt hat. Eine Begünstigung der Familie im Verhältnis zur kinderlosen Ehe sieht der Wortlaut nicht vor. Vielmehr ist davon auszugehen, dass beide Institutionen gleichberechtigt nebeneinander stehen.

Die Ehe führt durch die gesetzliche Ausgestaltung gegenseitiger Pflichten der Ehegatten insbesondere im Unterhaltsrecht dazu, dass der Sozialstaat erheblich entlastet wird. Dies gilt vor allem auch für Unterhaltsverpflichtungen der Ehegatten nach einer Scheidung. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Ehegattensplitting bestehen von daher nicht.

C. Art. 6 GG als subjektives Abwehrrecht

Neben der allgemeinen Förderungspflicht des Staates gegenüber Ehe und Familie verleiht Art. 6 Abs. 1 GG dem Einzelnen ein subjektives Abwehrrecht dahingehend, dass der Staat die ehelichen und familiären Bindungen nicht durch hoheitliche Eingriffe insbesondere nicht durch Steuern beeinträchtigen darf.³¹² Dem Steuerschuldner muss nach Erfüllung der Steuerpflicht soviel verbleiben, dass er sich und seine Familie ernähren kann. Der Unterhaltsaufwand für Kinder muss in Höhe des Existenzminimums steuerfrei bleiben.³¹³

Besonders schutzwürdig bleiben daher auch Vermögensrechte des Einzelnen, welche aus einer familiären Bindung erwachsen und sich fortsetzen. Die Nähe des Art. 6 GG³¹⁴ zum verfassungsrechtlich geschützten Erbrecht

³¹¹ Vgl. Scheffler in Bettermann-Niperdey „Die Grundrechte, Berlin 1960“, Band 1, S. 313-14, Zeitler, Ehe und Familie in Bender-Maihofer-Vogel „Handbuch des Verfassungsrechts der BR Deutschland, 1984 S. 555, 601 ff., Böckenförde, StuW. 1986, 335, 338 ff.

³¹² Vgl. BVerfGE 4, 52, (57); 24, 119 (138); 74, 102 (124), Robbers, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6, Rn. 8.

³¹³ Vgl. BVerfGE 89, 346 (354 f.).

³¹⁴ Vgl. v. Mangoldt in: Der Parlamentarische Rat, Band 5 II, Ausschuss für Grundsatzfragen, Nr. 33, S. 725.

zeigt sich insbesondere in den Diskussionen des Verfassungsgebers in Zusammenhang mit Art. 14 GG. Der Parlamentarische Rat ging davon aus, dass Erbrecht als Rechtsinstitut eigentlich zum Schutze der Familie gehöre und daher in Zusammenhang mit Art. 6 GG geregelt werden müsse. Der Entschluss, das Erbrecht nicht wie vorgesehen in Zusammenhang mit der Familie, sondern mit dem Eigentum zu regeln liegt daran, dass die Aufnahme einer Verfassungsnorm zum Schutz der Familie zu diesem Zeitpunkt noch nicht zur Diskussion stand.³¹⁵ Der Antrag der CDU auch den Schutz von Ehe und Familie in die Verfassung aufzunehmen wurde erst in der 29. Sitzung des Ausschusses für Grundsatzfragen im Dezember 1948 diskutiert und trotz großer Bedenken einzelner Ausschussmitglieder in Anlehnung an die Deklaration der Menschenrechte der Vereinten Nationen in die Verfassung aufgenommen.³¹⁶ Art. 6 GG war damit eines der letzten Verfassungsnormen, welche in den Grundrechtskatalog aufgenommen wurden, da die ursprüngliche Auffassung des Verfassungsgebers war, lediglich die Menschen- und Freiheitsrechte in die Verfassung aufzunehmen.

Bei der Frage der verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaftsteuer ist in diesem Zusammenhang das Augenmerk auf Art. 6 GG zu richten. Das Erbrecht ist in erster Linie Familienschutz.

D. Der Familienbegriff des Art. 6 GG

Unklar ist in der wissenschaftlichen Diskussion, welchen Familienbegriff das GG zugrunde legt. Eine Definition, was unter dem Begriff Ehe und Familie zu verstehen ist, gibt der Verfassungsgeber nicht.

³¹⁵ Im Zeitpunkt der Entstehung des Art. 14 (früher 17) sah die Reihenfolge der Grundrechte wie folgt aus:

Art. 1 Würde des Menschen	Art. 12 Freizügigkeit
Art. 2 Recht auf Leben	Art. 13 Wohnungsfreiheit
Art. 3 Freiheit der Person usw	Art. 14 Recht auf Eigentum
Art. 4 Gleichheit vor dem Gesetz	Art. 15 Sozialisierung
Art. 5 Freiheit des Glaubens	Art. 16 Willkür. Beraubung der Bundesangehörigkeit
Art. 6 Meinungsfreiheit	Art. 17 Auslieferung
Art. 7 Lehrfreiheit	Art. 18 Wahlfreiheit
Art. 8 Versammlungsfreiheit	Art. 19 Recht auf Amt
Art. 9 Vereinigungsfreiheit	Art. 20 Petitionsrecht
Art. 10 Postgeheimnis	Art. 21 Grundrechtsgarantie
Art. 11 Freizügigkeit	Stand November 1948

³¹⁶ Vgl. Der Parlamentarische Rat, Band 5 II, a.a.O. S. 806 ff.

Diese Unklarheit hat der Verfassungsgeber bewusst in Kauf genommen, da er der Dynamik des Begriffes nicht vorgreifen wollte, und dem Ehe- und Familienbegriff die Möglichkeit zur Weiterentwicklung oder Anpassung an sozialen Wandel geben wollte.³¹⁷ Der Verfassungsgeber ging bei der Schaffung der Institutsgarantie von der bürgerlichen Kleinfamilie als umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern aus. Dies bedeutet allerdings nicht, dass heute Kinder aus nichtehelichen Lebensgemeinschaften, Stieffamilien oder Kinder, die lediglich mit einem Elternteil aufwachsen, nicht unter den Schutz des Art. 6 GG fallen. Ebenso fällt die Ehe ohne Kinder natürlich in den Schutzbereich.

In den Protokollen des Parlamentarischen Rates wurde über den Familienbegriff im Einzelnen nicht weiter diskutiert. Der Schluss, dass der Verfassungsgeber lediglich vom Schutz der Hausfamilie (Mutter, Vater, Kind) ausging, kann daher nicht ohne weiteres gezogen werden.³¹⁸ Zwar ist einzuräumen, dass die traditionelle Großfamilie bei Entstehung des GG nicht mehr der Rechtswirklichkeit entsprach. Ein Blick auf die Vorschriften im Zeitpunkt der Entstehung des Grundrechts zeigt jedoch, dass der familienrechtliche Kernbestand weiter geht als heute vom BVerfG angenommen.³¹⁹

Die Anknüpfung an das bürgerliche Recht zeigt z.B., dass Unterhaltspflichten zwischen Verwandten bestehen, die in gerader Linie voneinander abstammen (§ 1589 BGB). Nach § 1589 BGB wird die Unterhaltspflicht auf die nächsten Verwandten beschränkt. Dazu gehören neben Eltern und Kindern auch die Großeltern und Enkel, sowie Voreltern und weitere Abkömmlinge.³²⁰ Zwar bestimmt § 91 BSHG nunmehr, dass Verwandte 2. und 3. Ordnung nicht zur Erstattung der Sozialhilfe im Wege der Überleitung eines bestehenden Unterhaltsanspruchs herangezogen werden dürfen. Die öffentlich-rechtliche Vorschrift berührt dagegen den unterhaltsrechtlichen Anspruch zwischen Großeltern und Enkeln nicht.

³¹⁷ Vgl. insbesondere die Beiträge von Dr. Heuss in: Der Parlamentarische Rat, Band 5 II, a.a.O., S. 808 ff.

³¹⁸ So im Ergebnis Maunz in Maunz/Dürig Art. 6 Rn. 16.

³¹⁹ Das BVerfG subsumiert unter den Begriff Familie die umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern, vgl. BVerfGE 10, 59, 66; 48, 327 (339); Robbers, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Art. 6 Rn. 77. m.w.N.

³²⁰ Vgl. Köhler in : Münchener Kommentar, § 1601 Rn. 3 f.

Dagegen gibt es Familienangehörige, für die keine Unterhaltspflicht besteht, da sie nicht zu den Verwandten gerader Linie zählen. Dazu gehören vor allem Geschwister, Schwiegereltern und –kinder, Stiefkinder sowie Stiefeltern.

Für den Familienbegriff in Art. 6 GG kann von daher geschlossen werden, dass der Familienbegriff jedenfalls nicht enger sein sollte, als die zum Familienkern zählenden Unterhaltsverpflichteten. Dies muss schon aus dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung gelten. Es ist schlechterdings nicht einzusehen, dass Enkel unterhaltsrechtlich für ihre Großeltern herangezogen werden können, ihnen aber der familienrechtliche Schutz der Verfassung versagt wird.

Zu berücksichtigen ist, dass gerade die soziale Struktur der Familie in den letzten Jahren einem erheblichen Wandel unterlegen hat und die Veränderungsprozesse bei weitem noch nicht abgeschlossen sind.

Derzeit leben in Deutschland von den rund 10 Mio. Familien mit Kindern, nach Schätzungen ca. 2.5 Mio. in Stieffamilien.³²¹ Als Stieffamilie gilt dabei jede Partnerschaft mit Kindern, bei der mindestens ein Elternteil nicht die leibliche Mutter oder der Vater ist. In den Vereinigten Staaten leben vergleichsweise 30 Mio. Kinder unter 13 Jahren mit nur einem leiblichen Elternteil und dessen Partner.

Im Hinblick auf die Änderung der Verfassungswirklichkeit muss daher vom traditionellen Familienbegriff Abstand genommen werden. Nach heutiger Verfassungswirklichkeit ist auch die Stieffamilie in den Schutzbereich des Art. 6 GG einzubeziehen.

E. Bedeutung des Art. 6 GG für das Erbrecht

Das Erbrecht gehört nach der Vorstellung des Verfassungsgebers in erster Linie zum Familienschutz.³²² Der Blickwinkel ist damit auf die Erben gerichtet, die auch nach dem Tod des Erblassers wirtschaftlich abgesichert

³²¹ Vgl. Studie, Stern Nr. 22, 2000.

³²² Vgl. Protokolle des Parlamentarischen Rates, Der Parlamentarische Rat, Band 5 II, S. 725.

sein müssen und ebenfalls weiterhin an dem Vermögen des Erblassers partizipieren sollen.

Das BVerfG hebt daher im Vermögenssteuerbeschluss zutreffend darauf ab, dass die Ehegatten die wirtschaftliche Grundlage für die individuelle Lebensgestaltung ihrer Familie in der Erwartung geschaffen haben, dass sie den individuellen Lebenszuschnitt der Familie auch noch im Alter prägt und nach dem Ableben eines von ihnen dem Überlebenden zugute kommt.³²³ Soweit sich daher Vermögenssteuerpflichtige innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame, erhöhte ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebiete es der Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG, dass der Vermögenssteuergesetzgeber die Kontinuität diese Ehe- und Familiengutes achte.³²⁴

³²³ Vgl. BVerfGE 93, 121 (142).

³²⁴ S. BVerfGE 93, 121 (142).

§ 5 Der Verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts

Die Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG ist für sich genommen wenig aussagekräftig. Aus Art. 14 GG lassen sich lediglich wenige Anhaltspunkte für eine Beschränkung der Erbschaftsteuer finden. Nach der Entstehungsgeschichte des Art. 14 GG ist die Ausfüllung des Schutzbereichs des Eigentums und des Erbrechts weitgehend dem Gesetzgeber überlassen. Anders als bei anderen Grundrechten wird der Schutzbereich erst durch den Gesetzgeber definiert. Grenzen einer Erbschaftsbesteuerung finden sich nur dort, wo die Erbschaftsteuer erdrosselnde Wirkung hat.

Eine weitergehende Bedeutung hat Art. 6 GG. Dabei stehen allerdings Erbrecht und Familienschutz in einem Zusammenhang. Während das Erbrecht die Testierfreiheit und als Folge daraus die Erbfreiheit schützt, enthält Art. 6 GG das Schutz- und Fördergebot für Ehe und Familie. Art. 6 GG erweitert die Erbrechtsgarantie zu einer Garantie des Familienerbrechts. Dies hebt das BVerfG im Erbschaftsteuerbeschluss eindeutig hervor, in dem es ausführt, dass das Familienprinzip eine weitere Grenze für das Maß der Steuerbelastung bilde.³²⁵

Aus diesem Grundsatz leitet das BVerfG ab, dass dem Familienerben der Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil bei kleinem Vermögen völlig steuerfrei zugute kommen muss. Dies stelle in erster Linie das sog. Gebrauchsvermögen dar.

Im Hinblick auf das darüber hinaus gehende Vermögen sei der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren gehe.

Den vom BVerfG aufgestellten Grundsätzen ist grundsätzlich zuzustimmen. Bei den aufgezeigten Grenzen der Erbschaftsbesteuerung handelt es sich um eine nähere Konkretisierung des in Art. 6 GG verankerten Familienschutzes.

Die Erbschaftsteuer darf nie so bemessen sein, dass die nach dem Tod zurückbleibende Familie des Erblassers in wirtschaftlicher Hinsicht schutzlos ist. Das Gebrauchsvermögen muss daher ohne jede Einbuße auf die nächsten Familienangehörigen übergehen.

Die konkreten Folgen für die Erbschaftsbesteuerung werden noch im zweiten Teil dargestellt. Es kann festgehalten werden, dass die Erbrechtsgarantie des Art. 14 GG zusammen mit dem Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 GG zu einer verfassungsrechtlichen Garantie des Familienerbrechts erstarkt. Diese Garantie ist als Institutsgarantie auf eine Ausgestaltung durch den Gesetzgeber angewiesen.

Die Bedeutung in der Erbschaftsteuer erhält die Garantie des Familienerbrechts als Grundlage eines verfassungsrechtlichen Differenzierungsgebotes im Rahmen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die grundlegende Entscheidung des Gesetzgebers, die Besteuerung eines unentgeltlichen Zuwachses der Leistungsfähigkeit zu besteuern, ist im Hinblick auf dieses Differenzierungsgebot auszugestalten. Dieses Differenzierungsgebot verlangt die Sicherstellung der Berücksichtigung familienspezifischer Leistungen, Belastungen, Strukturen und Bedürfnisse³²⁶ und begründet auch eine Pflicht zur ehe- und familiengerechten Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts.³²⁷ Das BVerfG hat im Erbschaftsteuerbeschluss dieses Differenzierungsgebot im Hinblick auf die Erbschaftsteuer konkretisiert.

So geht das BVerfG noch über den Halbteilungsgrundsatz, den das Gericht im Vermögenssteuerbeschluss aufgestellt hatte, hinaus und zieht eine verfassungsrechtliche Grenze dergestalt, dass dem Erben mehr als die Hälfte des Nachlasses („deutlich überwiegenden Teil“) und bei kleineren Vermögen der gesamte Nachlass zufließen müsse. Insofern spricht Seer von dem 2/3-Grundsatz.³²⁸ Allerdings scheint das BVerfG diese Aussage auf das sog. Gebrauchsvermögen beschränken zu wollen.³²⁹

³²⁵ Vgl. BVerfG, 93, 165 (175).

³²⁶ Vgl. Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, S. 311.

³²⁷ Ständige Rechtsprechung des BVerfG seit BVerfG vom 17.1.1957, BVerfG 6, 55, 76. Vgl. Robbers, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I., Art. 6, Rn. 104 m. w. N.

³²⁸ Vgl. Seer, in: StuW 1997, S. 283 (297).

³²⁹ Vgl. BVerfGE 93; 165 (175).

Im Hinblick auf weitergehendes Vermögen müsse allerdings der Erbschaftsteuerliche Zugriff dergestalt beschränkt werden, „dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht.“

Das BVerfG konkretisiert die sich aus dem Art. 14 und Art. 6 GG ergebenden Beschränkungen dahingehend, dass

1. dem Familienerbe die Erbschaft zum deutlich überwiegenden Teil zukommt, bei kleineren Vermögen vollständig zukommt (vollständige Übergabe des Gebrauchsvermögens)
2. die Erbschaftsteuer das Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft wahren muss
3. die Erbschaftsteuer die Mitberechtigung der Kinder am Familiengut gewährleisten muss.

Was dies im Einzelnen für die Erbschaftsteuer bedeutet, ist im nächsten Teil zu erörtern.

Teil 2: Die Folgen Für die Erbschaftsteuer

Die verfassungsrechtliche Garantie des Familienerbrechts entfaltet ihre Wirkung für den Steuergesetzgeber als Differenzierungsgebot im Rahmen der Gleichheit der Besteuerung. Die Konsequenzen, die sich hieraus für die Erbschaftsteuer ergeben werden zunächst im Hinblick auf das Grundvermögen erörtert.

§ 6 Vorgaben aus dem Familienerbrecht

A. Bewertung

Das BVerfG vertritt seit den Einheitswertbeschlüssen die Auffassung, dass der Gleichheitssatz es verbiete, dass ohne einen allgemeinen Maßstab der einen Gruppe von Erben nichts, der anderen wenig, wieder einer anderen dagegen viel von ihrem Erbe genommen werde.³³⁰

Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hänge mithin davon ab, dass für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht abbilden.³³¹

Fraglich ist, ob im Hinblick auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine realitätsgerechte Abbildung letztlich nur der Verkehrswert sein kann.³³² Eine Analyse des derzeitigen Bewertungsgesetzes ergibt zunächst, dass der Gesetzgeber weiterhin innerhalb der Erbschaftsteuer unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe zugrunde legt. Ob diese Differenzierung, wie teilweise behauptet, verfassungsrechtlich bedenklich ist, wird im Folgenden zu untersuchen sein.

³³⁰ Vgl. BVerfGE 93, 165, (173 f.); vgl. auch Tipke (Fn. 7); Bd. I. 1993, § 8, S. 337.

³³¹ Vgl. BVerfGE 93, 121, 172.

³³² so die nahezu einhellige Meinung in der Literatur; vgl. Seer, Die neue Erbschaftsteuer auf dem Prüfstand, in: StuW, S. 283, 286; Kirchhof, „Die Steuerwerte des Grundbesitzes, 1985, S. 69; Balke, Einheitswert oder verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuerrecht, 1984, S. 77 ff.; Friauf, Erbschaftsbesteuerung nach Einheits-

I. Bewertungsmaßstäbe bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer

§ 12 ErbStG verweist vornehmlich auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes (BewG). Das BewG unterscheidet für Erbschaftsteuerzwecke zwischen Land- und forstwirtschaftlichen Betriebsanteilen, welche mit dem Ertragswert zu bewerten sind (§ 142 BewG); gewerblichem oder freiberuflichem Betriebsvermögen, welches mit den Steuerbilanzwerten zu bewerten ist (§ 109 BewG). Wertpapiere werden nach dem Kurswert (§ 11 Abs.1 BewG), sonstiges Vermögen wie Geld, Kapitalforderungen zum Nennwert (§ 12 Abs.1 BewG) bewertet. Für sonstige Vermögenswerte gilt nach § 9 Abs. 2 BewG der Verkehrswert.

Es wird deutlich, dass das Steuerrecht von unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben ausgeht, die nicht ohne weiteres in der Natur der Sache liegen, d.h. nicht alle Bewertungsmaßstäbe orientieren sich am tatsächlichen Wert wie z.B. die Privilegierung forstwirtschaftlicher Betriebe zeigt. Letzteres stellt aber nicht ohne weiteres einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar. Nach der in der Literatur vorherrschenden Rechtsauffassung kommt es auf die Art der Steuer an. Nicht für jede Steuerart muss der Verkehrswert maßgebend sein. Für Steuern die als Soll-Ertragssteuern gedacht seien, wie die Grundsteuer oder Gewerbesteuer gelte das Ertragswertverfahren als richtiges Bewertungsverfahren.

Kirchhof führt dazu aus:

„Wenn es Aufgabe des Bewertungsmaßstabes ist, die Bemessungsgrundlage einer Steuer zu bestimmen, dann muss der Belastungsgrund der jeweiligen Steuer den Maßstab der Bewertung bestimmen.“³³³

Dagegen stellt die Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Substanzbesteuerung dar. Besteuert wird wie oben dargestellt die Bereicherung des Erben oder Beschenkten. Der Erbe hat keinen Anspruch darauf, dass das Erbe in

werten und Gleichheitssatz, StuW 1971, S. 369; Felix, Das Werden der neuen Erbschaftsteuer; ZEV 1996, S. 410.

³³³ Vgl. Kirchhof, DStR, S. 575, (577); ders. Die Steuerwerte des Grundbesitzes, 1985, S. 18 ff.

seiner Substanz ungeschmälert auf ihn übergeht. Die Erbrechtsgarantie gewährt nicht das Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungemindert auf Dritte zu übertragen. Die Möglichkeiten des Gesetzgebers sind, weil sie an einen Vermögensübergang anknüpfen weitergehend als die zur Einschränkung des Eigentums.³³⁴

1. Bewertung des Grundvermögens nach §§ 138 ff BewG

Nach § 146 BewG ist der Grundbesitzwert für bebaute Grundstücke wie folgt zu ermitteln: Die in den letzten drei Jahren vor dem Vermögensübergang durchschnittlich erzielte Jahres-Nettokaltmiete wird mit einem Vielfältiger von 12,5 multipliziert (§ 146 Abs.1 BewG). Davon abzuziehen ist eine Alterswertminderung von 0,5 % p.a. seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes, insgesamt aber nur max. 25 %. Für Ein- und Zweifamilienhäuser erhöht sich der Wert schließlich um 20 % (§ 146 Abs. 5 BewG). Der aus den Bodenrichtwerten ermittelte Wert des Grund und Bodens besitzt nur noch die Funktion eines Mindestwertes. Bei selbst genutzten oder an nahe stehende Personen unentgeltlich überlassenen Grundstücken tritt an die Stelle der tatsächlich erzielten die übliche Miete (§ 146 Abs.3 BewG).³³⁵

Unbebaute Grundstücke werden dagegen gem. § 145 Abs. 1 BewG durch einen mittelbaren Preisvergleich (Vergleichswertverfahren, § 13 Abs. 2 WertV) auf der Basis der Bodenrichtwerte (§ 196 BauGB) der Gemeinden bewertet. Der Bodenrichtwert ist der durchschnittliche Lagewert des Grund und Bodens pro Quadratmeter. Bewertungsunsicherheiten und andere wertmindernde Umstände werden durch einen Abschlag von 20 % Rechnung getragen. Die Bewertungsformel lautet gem. § 145 Abs. 3 BewG daher: Fläche x 80 % des Bodenrichtwertes/qm = Wert des Grund und Bodens.

Der Gesetzgeber hat sich z.B. bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht für den Verkehrswert als Bemessungsgrundlage entschieden. Dies wird insbesondere bei der Begünstigung des Betriebsvermögens nach § 13 a ErbStG deutlich. Danach sind weiterhin für die Bewertung des Betriebsvermögens die Steuerbilanzwerte maßgebend (§ 109 Abs. 1 BewG). Vom

³³⁴ BVerfGE 93, 165, 174 mit Hinweis auf Papier in Maunz/Dürig, Art. 14 Rn.291.

Steuerbilanzansatz ausgenommen bleiben dabei die Betriebsgrundstücke und die im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Die Steuerbilanzwerte orientieren sich nicht am aktuellen Verkehrswert, sondern vergangenheitsbezogen an den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der betrieblichen Wirtschaftsgüter. Neben den niedrigen Steuerbilanzwerten enthält § 13 a Abs. 1 und 2 ErbStG für Betriebsvermögen und wesentliche Anteile an Kapitalvermögen einen Freibetrag in Höhe von 500.000 DM, sowie einen Bewertungsabschlag von 40 %. Praktisch wird das Betriebsvermögen daher mit 60 % des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals bewertet.

2. Allgemeiner Bewertungsmaßstab

Nach der Konzeption der Vermögens- und Erbschaftsteuer ist davon auszugehen, dass eine Begünstigung von Grundvermögen durch die Zugrundelegung des einheitswertgebunden Vermögens in den Vergangenheitswerten von 1964 nicht von vornherein gesetzgeberisch vorgesehen war. Das BVerfG vertritt daher die Auffassung, dass der vom Gesetzgeber tatsächlich erreichte, aber anfangs nicht so beschlossene Belastungsunterschied keine legitimen Lenkungsziele erreichen kann.

Wenn es Aufgabe des Bewertungsmaßstabes ist, die Bemessungsgrundlage für eine Steuer zu bestimmen, dann bestimmt der Belastungsgrund der jeweiligen Steuer den Maßstab der Bewertung. Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so könne eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden.³³⁵ Die Bemessungsgrundlage müsse deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.³³⁷ Dennoch könne eine unterschiedliche Besteuerung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber durch das wirtschaftliche oder sonstige Verhalten des Steuer-

³³⁵ Vgl. zur Bewertung von Grundstücken Moench, ErbStG § 12 Rn.24ff

³³⁶ Vgl. BVerfGE 93, 165 (177).

pflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Das BVerfG hielt im Erbschaftsteuerbeschluss Art. 3 GG für verletzt, da die ursprüngliche Konzeption des Erbschaftsteuerrechts (§ 12 i.V.m dem Bewertungsgesetz) eine andere war, als vom Gesetzgeber im folgenden umgesetzt. Das Gesetz sah vor, dass die Werte des einheitswertgebundenen Vermögens regelmäßig Neubewertet werden und zwar in Zeitabständen von sechs Jahren. Tatsächlich passte der Gesetzgeber die Werte nicht an. Die letztmalige Feststellung der Werte des einheitswertgebundenen Vermögens erfolgte im Jahr 1964. Der Gesetzgeber hatte absichtlich keine Anpassung vorgenommen. Diese Vorgehensweise steht allerdings in Widerspruch zur ursprünglichen Gesetzeskonzeption und hätte von daher einer klaren Entscheidung des Gesetzgebers bedurft. Es bleibt festzustellen, dass lediglich das Unterlassen des Gesetzgebers eine Neuregelung im Hinblick auf die Bewertung von Grundvermögen herbeizuführen einen Verstoß gegen Art. 3 GG begründet hat, nicht dagegen die Frage, ob eine grundsätzliche Differenzierung gleichheitswidrig wäre.

Es kann daher festgehalten werden, dass nach der ursprünglichen Konzeption des Gesetzes die Bewertung der Gegenstände nach dem Verkehrswert zu erfolgen hat. Diesem sollte auch das Einheitswertverfahren nahe kommen.

II. Der Schutz des Familienerbrechts als Differenzierungsgebot

Nach dem oben Gesagten gebietet Art. 3 GG nicht, dass der Gesetzgeber bei der Bewertung des Nachlasses die einzelnen Nachlassgüter gleich bewerten muss. Es sind vielmehr Differenzierungen aus sachlichen Gründen oder zur Umsetzung verfassungsrechtlicher Differenzierungsgebote möglich. Hinsichtlich der Bewertung von Vermögen wird zur Begründung unzulässiger Differenzierungen wieder herangezogen worden, dass der Gesetzgeber nicht einer Gruppe von Erben nichts, einer anderen Gruppe von Erben wenig und einer anderen Gruppe von Erben dagegen viel nehmen dürfe.³³⁷ Dies sei nicht nur eine Ungleichbehandlung, sondern stelle zudem auch einen Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung dar.

³³⁷ S. BVerfGE 93, 165 (172) mit Hinweis auf BVerfGE 23, 242 (257); 25, 216 (226); 30, 129 (143 f.); 41, 269 (280, 282 f.).

³³⁸ so Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd.I § 8, S. 337.

Bei dieser Betrachtung wird allerdings auf den Erben und nicht auf das übergegangene Erbschaftsgut abgestellt. Der verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts ermöglicht es aber von vornherein, bestimmte Vermögensgüter aus der Erbrechts- bzw. Eigentumsgarantie auszuklammern. Je nach Art des Nachlasses kommt es zwangsläufig zu einer unterschiedlichen Behandlung der Erben, da der eine Erbe über Vermögen verfügt welches in seiner Gesamtheit übergangsfähig ist und der andere Erbe nur eingeschränkt erbt. Da Art. 14 diese Ausklammerung bestimmter Vermögenswerte von vornherein ermöglicht, kann eine unzulässige Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Erben nicht gesehen werden. Es stellt sich allein die Frage, welche Gegenstände des Nachlasses unter dem besonderen Schutz des Familienerbrechts stehen und welche nicht

1. Grundvermögen

Indem der Gesetzgeber gerade bei der Bewertung von Betriebsvermögen sowie bei der Bewertung von Grundstücken nicht auf den Verkehrswert abstellt, sondern auf eine unter dem Verkehrswert liegende Wertermittlung, bringt er zum Ausdruck, dass er gerade die Vererbung von Immobilien und Betriebsvermögen privilegieren will. Diese Privilegierung ist auch sachgerecht, da z.B. der Erhalt von Betriebsvermögen für die Sicherung von Arbeitsplätzen, Förderung der Wirtschaft etc. vernünftig ist.

Die Privilegierung des Grundeigentums im Falle der Erbschaft findet seine Begründung im Familienerbrecht. Zwar gebietet Art. 14 GG nicht die Verhinderung eines Zwangsverkaufs eines Hauses zum Zwecke der Erbschaftsteuerfinanzierung. Der Gesetzgeber kann aber als politisches Ziel verfolgen, den Erwerb und Erhalt von Grundeigentum insbesondere zum Zwecke der Eigennutzung besonders zu fördern.

Ebenfalls kann der Gesetzgeber als Ziel formulieren, dass ein Verkaufszwang von Grundvermögen durch Anfall der Erbschaftsteuer vermieden werden soll. Eine solche Zielsetzung wäre auf keinen Fall willkürlich. Sie ist aber auch nicht verfassungsrechtlich geboten. Verfassungsrechtlich geboten ist es aber den Bezug des Einzelnen zu dem Vermögensgegenstand zu berücksichtigen. Denn der Bezug des einzelnen zum Grundvermögen, ins-

besondere wenn dieses den Familienwohnsitz darstellt, ist um ein vielfaches höher als zu einem Aktiendepot. Eine Familie, die z.B. seit mehreren Generationen ein Schloss unterhält, ist durch die Erbschaftsteuer tatsächlich persönlich mehr belastet, wenn sie das Anwesen wegen des Anfalls der Erbschaftsteuer veräußern muss, als wenn sie Wertpapierdepots oder Sparbücher auflösen muss. Je unpersönlicher die Vermögensgegenstände sind, desto unterschiedlicher darf der Gesetzgeber darauf reagieren.

Dagegen kann auch nicht eingewandt werden, derjenige der ein Aktiendepot erbe, sei gegenüber demjenigen, der ein Haus erbe, benachteiligt. Die Vergleichsgruppe kann nicht der Erbe schlechthin sein, sondern nur die Gruppe der Erben von Grundvermögen, usw.

Im Hinblick auf die erbschaftliche Besteuerung von Familienvermögen ist grundsätzlich zwischen eigengenutztem Grundvermögen und sonstigem Vermögen zu unterscheiden.

Das BVerfG hat in einem ersten Schritt darauf abgestellt, dass das Einfamilienwohnheim das durchschnittliche Gebrauchsvermögen einer Familie darstellt. Der ungeschmälerte Übergang des Einfamilienhauses auf die Erben sollte durch die Erhöhung der Freibeträge erreicht werden. An dieser Stelle stellt sich die Frage, ob eine typisierende Betrachtung im Hinblick auf den Übergang des Gebrauchsvermögens zu sachgerechten Ergebnissen führt. Ziel des Familienschutzes muss sein, dass der Ehegatte oder verbleibende Kinder nicht gezwungen sind aus Gründen der Erbschaftsteuer das eigengenutzte Wohnhaus zu veräußern. Folgt man allerdings der Überlegung des BVerfG, dann muss sich eine differenzierte Bewertung bei Grundvermögen nahezu aufdrängen. Als wesentliche Differenzierungsgründe bei der Bewertung von Grundvermögen im Verhältnis zum Kapitalvermögen kommen in Betracht:

- Kapital und Grundvermögen sind grundsätzlich wesensverschieden, da Kapital abstrakt, Grundvermögen konkret ist und daher ein hinzukommender ideeller Wert berücksichtigt werden muss,
- die Realisierung des Verkehrswertes bei Grundvermögen ist deutlich schwieriger als z.B. bei einem Aktiendepot; Marktschwankungen sind zudem erheblich,

- das Grundvermögen unterliegt einer ständigen Abnutzung insbesondere bei bebauten Grundstücken,
- das Grundvermögen unterliegt einer stärkeren Sozialbindung, die z.B. durch mietrechtliche Beschränkungen zum Ausdruck kommt,
- dem eigengenutzten Grundvermögen kommt der verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts zu.

Es kann daher keinen Unterschied machen, ob das von der Familie des Erblassers genutzte Wohnheim einen Wert von 4 Mio. € 1 Mio € oder 600.000 € hat. Zwar tritt neben den Freibetrag die derzeit noch günstige Bewertung für bebautes Grundvermögen hinzu. Entsprechende Gesetzesentwürfe, die eine Anpassung der Bewertung an den Verkehrswert vorsehen liegen jedoch bereits vor.

Im Rahmen der Diskussion um das Jahressteuergesetz 1997 tauchte die Frage auf, ob der vom BVerfG ins Spiel gebrachte Freibetrag des Gebrauchsvermögens erblasser- oder erbenbezogen zu definieren sei. Ein erblasserbezogener Freibetrag hätte fiskalisch den Vorteil, dass ein solcher Freibetrag auf die Zahl der Erben in der Steuerklasse I aufzuteilen wäre. So schwebte der Bund-Länder-Arbeitsgruppe denn auch tatsächlich vor, den Freibetrag erblasserbezogen auszugestalten.³³⁹

Die Interpretation der Bund-Länder-Arbeitsgruppe geht jedoch an dem vom BVerfG beabsichtigten Ziel, nämlich Schutz der Sicherung der Lebensgrundlagen der Familienangehörigen vorbei. Das BVerfG will ersichtlich einen Schutz der Familienangehörigen durch die Steuerfreiheit des Übergangs des Gebrauchsvermögens herbeiführen. Der Erblasser muss dagegen nicht geschützt werden. Für eine erwerbsbezogene Auslegung bei der Gestaltung des Freibetrages des Gebrauchsvermögens spricht auch der Wortlaut der Entscheidung. Danach heißt es, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass bei kleineren Vermögen völlig steu-

³³⁹ „Ausdrücklich hat das BVerfG nicht gesagt, ob das bei Familienangehörigen der Steuerklasse I freizustellende Gebrauchsvermögen erwerber- oder erblasserbezogen zu definieren ist. Sinnvoll erscheint jedoch nur der Bezug auf den Erblasser zu sein, s. BLA, Tz3, 19.

erfrei zugute komme. Damit stellt das Gericht eindeutig auf den steuerpflichtigen Erwerber ab.³⁴⁰

Der Gesetzgeber ist dieser richtigen Auffassung gefolgt und hat den Freibetrag für das Gebrauchsvermögen jedem einzelnen Erben der Steuerklasse I gewährt.³⁴¹

Allerdings erscheint fraglich, ob bei der Abstimmung auf die derzeitigen Freibeträge (§ 16 ErbStG) von 307.000 € für Ehegatten und 205.000 € für Kinder das Gebrauchsvermögen des Erblassers, welches sich an dem Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses orientieren soll, ausreichend ist, damit ein erbschaftsteuerfreier Übergang des Gebrauchsvermögens gewährleistet ist.

Da die Haus und Grundstückspreise in Deutschland stark differieren, ist bei Zugrundelegung eines Freibetrages von 307.000 € nicht gewährleistet, dass ein Einfamilienhaus tatsächlich erbschaftsteuerfrei übergehen kann. Bei der Analyse des Grundstücksmarktes konnten Schwankungen zwischen 100.000 € und 439.000 € festgestellt werden.

Hinzu kommt für die Finanzverwaltung die Problematik der Bewertung. Zu Recht ist daher von der Finanzverwaltung die Lösung favorisiert worden, dass das eigen genutzte Familienwohnheim grundsätzlich von der Erbschaftsteuer befreit wird. Diese Lösung hätte jedoch zu höheren Steuereinnahmeverlusten geführt als die Freibetragsregelung, so dass sich dieser Ansatz nicht durchsetzen konnte. Die mangelnde Freistellung des Familienwohnsitzes von der Erbschaftsteuer wird jedoch dem vom BVerfG geforderten Familienschutz durch Steuerfreiheit des Gebrauchsvermögens nicht gerecht. Indem das BVerfG ausdrücklich auf den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienwohnheims abstellt kommt zum Ausdruck, dass Vererbung von Grund- und Kapitalvermögen nicht vollständig gleichzustellen ist.

Schon die geltende Regelung ist nicht grundsätzlich geeignet zu verhindern, dass die Familienangehörigen zum Verkauf des Wohnheims gezwungen sind. Die erbschaftsteuerliche Regelung darf daher nicht auf durchschnittli-

³⁴⁰ zu diesem Ergebnis kommt auch Arndt, a.a.O, BB, 1996, S. 1 (23).

³⁴¹ Vgl § 16 ErbStG.

che Grundstückswerte abstellen, sie muss grundsätzlich bestimmen, dass das Familienwohnheim nicht der Erbschaftsteuer unterliegt.

Der Schutz des Familienerbrechts gebietet nicht nur die Absicherung der Familie in vermögensrechtlicher Hinsicht. Vielmehr ist es unbestreitbar, dass dem Familienwohnsitz, anders als Kapitalvermögen, ein besonderer ideeller Wert zukommt dem das Gesetz Rechnung tragen muss.

Auch ist festzuhalten, dass erfahrungsgemäß Grundeigentum schwerer auf dem Markt gegen Geld einzutauschen ist als andere Vermögensgüter. Dies zeigt insbesondere die Zwangsvollstreckungspraxis. Der Gesetzgeber ist aber aufgrund des verfassungsrechtlichen Gebotes des Familienerbrechts gehalten, das von Generation zu Generation weitergegebene Grundvermögen einer Familie, zumindest was den Familienwohnsitz anbelangt ungeschmälert auf die Erben übergehen zu lassen. Der Wohnsitz als Kern des Familienerbgutes soll nach dem Tod des Erblassers über weitere Generationen hinweg noch im Familienverbleiben verbleiben ohne dass ein Verkauf des Objekts aus Gründen der Erbschaftsteuer zwingend ist. Dieses gesetzgeberische Differenzierungsgebot kann in verschiedener Weise umgesetzt werden. So hat der Gesetzgeber die Freibetragsgrenzen ausdrücklich an dem durchschnittlichen Wert eines Einfamilienhauses bemessen.

Die zwischen nahen Verwandten bestehenden erbschaftsteuerlichen Freibeträge reichen jedoch nicht immer dazu aus, dass ein Einfamilienhaus bei ausschließlicher Bewertung nach dem Verkehrswert unbelastet von der Erbschaftsteuer auf die Erben übergehen kann.³⁴²

Zwar stellte sich der Gesetzgeber bei der Schaffung der Freibeträge vor, dass der Freibetragswert einem durchschnittlichen Einfamilienhaus entsprechen soll. Allerdings liegen die meisten Einfamilienhäuser deutlich über der Wertgrenze von 307.000 € wenn z.B. ein Einfamilienhaus von Eltern auf ein Kind übertragen wird.

Erst die Kombination zwischen Freibetrag und Ertragswertverfahren ermöglicht es, dass durchschnittliches Grundvermögen i.d.R. ohne Anfall von Erbschaftsteuer übergehen kann. In diesem Zusammenhang wäre die Wieder-

³⁴² Vgl. die Analyse bei Graf/Medloff, Besteuerung des Grundvermögens, insbes. Familienwohnheim, bei Erbschaft und Schenkung in BB 1997, S. 1765 ff.

einführung eines Einheitswertes für ein bestimmtes Grundvermögen weiterhin verfassungsrechtlich möglich, wenn der Gesetzgeber die Bevorzugung von eigen genutztem Grundvermögen erbschaftsteuerlich begünstigt.

2. Betriebsvermögen

Während insbesondere der Familienwohnsitz unter den verfassungsrechtlichen Schutz des Familienerbrechts fällt und insofern einer verfassungsrechtlichen Differenzierung bedarf, stellt sich die Frage, ob dies auch für den Familienbetrieb gilt.

Das BVerfG hat gerade im Hinblick auf die Bewertung von Betriebsvermögen eine Differenzierung bei der Bewertung gefordert. So heißt es im Erbschaftsteuerbeschluss:

“Zudem hat der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen, dass die Existenz von bestimmten Betrieben, namentlich von mittelständischen Unternehmen, 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 wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheit organisiert sind, sind in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet: Sie unterliegen als Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung. Sie hat zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den 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 fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen. (...) Die Erbschaftsteuer muss hier so bemessen werden, dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet wird.“³⁴³

³⁴³ Vgl. BVerfGE 93, 165 (175).

Die Überlegungen des Verfassungsgerichts sind politisch und ökonomisch vernünftig. Ob allerdings von Verfassungswegen eine Begünstigung von Betriebsvermögen zwingend gegeben ist erscheint zweifelhaft. Der Erbe, welcher einen Betrieb durch Erbschaft erlangt, ist aus der Sicht der Erbschaftsteuer nicht vermindert leistungsfähig. Er ist es lediglich dann, wenn der Betrieb fortgesetzt wird. Eine verfassungsrechtliche Garantie der Fortführung eines Betriebes im Falle der Erbschaft kann allerdings aus Art. 14 GG nicht ohne weiteres abgeleitet werden. Der Gesetzgeber könnte unter den Voraussetzungen des Gemeinwohlerfordernisses grundsätzlich den Übergang von Betrieben aus der Erbschaftsgarantie ausklammern. Nach überwiegender Ansicht sind die Möglichkeiten des Gesetzgebers zur Einschränkung des Erbrechts, das sie an einen Vermögensübergang anknüpfen, weitergehender als die zur Einschränkung des Eigentums.³⁴⁴

Hinzu kommt, dass Betriebsvermögen oder landwirtschaftliches Vermögen darüber hinaus eine nicht zu leugnende Gemeinwohlbezogenheit aufweisen. Auch dem kann der Gesetzgeber Rechnung tragen. Der Familienbetrieb gehört auch nicht in dem Maße zum Kernbestand des Familienvermögens wie das Familienheim. Die erfolgreiche Fortführung des Betriebes ist nicht notwendig an die Fortführung durch ein Familienmitglied gebunden. Dies gilt vor allem für solche Betriebe, die als Aktiengesellschaften geführt werden und an denen die Familie nicht mehr einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung hat. Eine Differenzierung ist nur dort geboten, wo die Familie den Betrieb in der Geschäftsführung aktiv als Familienunternehmen fortführt. Hierfür hat der Gesetzgeber geeignete Vorkehrungen zu treffen, um zu verhindern, dass die Erbschaftsteuer den Betriebsübergang unmöglich macht. Insofern ist es zulässig, die erbschaftsteuerliche Privilegierung an die längere Fortsetzung des Betriebes durch Familienmitglieder zu knüpfen.

³⁴⁴ Vgl. Papier, in Maunz/Dürig, Art. 14 Rn. 291.

3. Ergebnis

Eine unterschiedliche Bewertung von Vermögen bei der Erbschaftsteuer ist, wie auch im neuen Erbschafts- und Steuergesetz deutlich wird zulässig. Der Gesetzgeber muss allerdings, wenn er bestimmte Vermögensarten bei der Bewertung privilegieren will, dieses im Gesetz klar zum Ausdruck bringen. Es reicht nicht aus, dass der Gesetzgeber bei ursprünglich angedachter gleicher Bemessung untätig bleibt und sich die Auseinanderentwicklung der Bewertung von Grundvermögen und sonstigem Vermögen zu nutze macht. Eine stillschweigende subventive Instrumentalisierung der Bemessungsgrundlage zur Förderung des Grundeigentums ist wie Lerke-Osterloh zu recht ausführt³⁴⁵ unzulässig. Dies insbesondere deshalb, weil der gesetzgeberische Wille nicht offen zutage tritt.

Der Gesetzgeber ist darüber hinaus an verfassungsrechtliche Differenzierungsgebote gebunden. Dies ist insbesondere der verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts, der eine Freistellung des Familienwohnsitzes und des fortgeführten Familienbetriebes in der Weise gebietet, dass die Erbschaftsteuerbelastung nicht zur Veräußerung dieser Gegenstände zwingt, sondern die erbschaftsteuerliche Belastung so ist, dass sie aus dem übrigen Vermögen getragen werden kann.

B. Belastungsgrenzen

Das Erbrecht gehört nach der Vorstellung des Verfassungsgebers in erster Linie zum Familienschutz.³⁴⁶ Der Blickwinkel ist damit auf die Erben gerichtet, die auch nach dem Tod des Erblassers wirtschaftlich abgesichert sein müssen und ebenfalls weiterhin an dem Vermögen des Erblassers partizipieren sollen.

Das BVerfG hebt daher im Vermögenssteuerbeschluss zutreffend darauf ab, dass die Ehegatten die wirtschaftliche Grundlage für die individuelle Lebensgestaltung ihrer Familie in der Erwartung geschaffen haben, dass sie den individuellen Lebenszuschnitt der Familie auch noch im Alter prägt und

³⁴⁵ Vgl. Lerke Osterloh, Unterschiedliche Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen, S. 177 (181).

³⁴⁶ Vgl. Protokolle des Parlamentarischen Rates, Der Parlamentarische Rat, Band 5 II, S. 725.

nach dem Ableben eines von ihnen dem Überlebenden zugute kommt.³⁴⁷ Soweit daher Vermögenssteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame, erhöhte ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften gebiete es der Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG, dass der Vermögenssteuergesetzgeber die Kontinuität diese Ehe- und Familiengutes achte.³⁴⁸

Im Erbschaftsteuerbeschluss nimmt das BVerfG ebenfalls ausdrücklich auf Art. 6 GG Bezug und führt ausdrücklich aus, dass das Familienprinzip eine weitere Grenze für das Maß der Steuerbelastung bilde.³⁴⁹

Aus diesem Grundsatz leitet das BVerfG daraus ab, **dass dem Familienerben der Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, bei kleinem Vermögen völlig steuerfrei zugute kommt.** Dies stelle in erster Linie das sog. Gebrauchsvermögen dar.

Im Hinblick auf das darüber hinaus gehende Vermögen sei der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren gehe.

Das BVerfG konkretisiert damit den verfassungsrechtlichen Schutz des Familienerbrechts im Hinblick auf den Gesamtbestand des Vermögens. Die Erbschaftsteuer darf nie so bemessen sein, dass die nach dem Tod zurückbleibende Familie des Erblassers in wirtschaftlicher Hinsicht schutzlos ist. Das Gebrauchsvermögen muss daher ohne jede Einbuße auf die nächsten Familienangehörigen übergehen.

Das BVerfG geht vorliegend noch über den Halbteilungsgrundsatz, den das Gericht im Vermögenssteuerbeschluss aufgestellt hatte hinaus und zieht eine verfassungsrechtliche Grenze dergestalt, dass dem Erben mehr als die Hälfte des Nachlasses („deutlich überwiegender Teil“) und bei kleineren Vermögen der gesamte Nachlass zufließen müsse. Insofern spricht Seer von

³⁴⁷ Vgl. BVerfGE 93, 121 (142).

³⁴⁸ S. BVerfGE 93, 121 (142).

³⁴⁹ Vgl. BVerfGE, 93, 165 (175).

dem 2/3-Grundsatz.³⁵⁰ Allerdings scheint das BVerfG diese Aussage auf das sog. Gebrauchsvermögen beschränken zu wollen.³⁵¹

Im Hinblick auf weitergehendes Vermögen müsse allerdings der erbschaftsteuerliche Zugriff dergestalt beschränkt werden, „dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht.“

Das BVerfG konkretisiert die sich aus dem verfassungsrechtlichen Schutz des Familienerbrechts ergebenden Beschränkungen dahingehend, dass

1. dem Familienerbe die Erbschaft zum deutlich überwiegenden Teil zukommt, bei kleineren Vermögen vollständig zukommt (vollständige Übergabe des Gebrauchsvermögens)
2. die Erbschaftsteuer das Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft wahren muss,
3. die Erbschaftsteuer die Mitberechtigung der Kinder am Familiengut gewährleisten muss.

C. Zusammenfassung zu § 6

Der verfassungsrechtliche Schutz des Familienerbrechts aus Art. 6 Abs. 1 GG i.V.m Art. 14 Abs. 1 GG begründet drei konkrete Differenzierungsgebote die eine Abweichung von der Belastungsgleichheit im ErbStG vorgeben. Zunächst gilt eine wertmäßige Begrenzung des Besteuerungszugriffs, dass die Erbschaft dem Familienerbe zum deutlich überwiegenden Teil zu gute kommen muss. Damit ist insbesondere die vollständige und ungeschmälerete Übergabe des Gebrauchsvermögens gemeint. Darüber hinaus ist der Familienwohnsitz unabhängig vom Wert so zu besteuern, dass die Besteuerung nicht zu einer Veräußerung des Wohnsitzes zwingt. Gleiches gilt für den vom Erben dauerhaft fortgeführten Familienbetrieb.

³⁵⁰ Vgl. Seer, Die neue Erbschaftsteuer auf dem Prüfstand, in: StuW 1997, S. 283 (297)

³⁵¹ Vgl. BVerfGE 93; 165 (175).

§ 7 Die Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben im geltenden ErbStG

Es ist bereits festgestellt worden, dass der Gesetzgeber die Vorgaben im Hinblick auf die Belastung des Grundvermögens und des Betriebsvermögens in dem Verfassungsrechtlich gebotenen Maß umgesetzt hat. Es bleibt demnach noch zu fragen, ob die Belastungsgrenzen des Familienvermögens hinreichend eingehalten wurden.

Zu diesem Zweck wird die Erbschaftsbesteuerung der ehelichen Gütergemeinschaft sowie die Frage der Steuerklassen und der Freibeträge von Familienangehörigen untersucht.

Das Zivilrecht differenziert zwischen drei familienrechtlichen Güterständen:

- die Gütergemeinschaft
- die Gütertrennung
- der gesetzliche Ausgangsfall, die Zugewinnngemeinschaft.

An diese Vorgaben knüpft auch das Erbschaftsteuerrecht an.

A. Erbschaftsteuer und Gütergemeinschaft

Die Gütergemeinschaft spielt in der Praxis nur noch eine untergeordnete Rolle. Die Vorschrift des § 4 ErbStG kommt daher ebenfalls heute nur selten zur Anwendung. Die Mehrzahl aller in Deutschland geschlossenen Ehen wird auf der Grundlage des gesetzlichen Güterstandes, der Zugewinnngemeinschaft, die in Wahrheit eine Gütertrennung mit späterem Zugewinnausgleich ist geschlossen.

I. Die Gütergemeinschaft unter Lebenden (§§ 1415 ff. BGB)

Bei der Wahl der Gütergemeinschaft wird das Vermögen der Ehegatten zum Gemeinschaftsvermögen (Gesamthandvermögen).

Das Gesamthandvermögen erstreckt sich dabei sowohl auf das Vermögen beider Ehegatten, vor sowie während der Ehe. Gemäß § 1416 BGB entsteht das Gesamtgut kraft Gesetz und bedarf keiner rechtsgeschäftlichen Übertragung seitens der Ehegatten. Das Wesen der Gesamthand bedeutet, anders als bei der Bruchteilsgemeinschaft, dass beide Ehegatten nur gemeinschaftlich über das Gesamtgut verfügen können. Treffen die Parteien keine Regelung, kommt ebenfalls nur eine gemeinschaftliche Verwaltung in Frage. Entsprechend § 1418 BGB ist es möglich, dass ein Ehegatte bestimmte Vermögensgegenstände zur eigenen Verwaltung und Nutzung erhält. Es handelt sich insofern um Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB). Das Gesetz kennt neben dem Vorbehaltsgut noch das Sondergut (§ 1417 BGB). § 1417 BGB trägt dem Umstand Rechnung, dass nichtübertragbare Gegenstände oder Rechte wie z.B. der Nießbrauch oder persönliche Dienstbarkeiten nach § 1092 BGB weiterhin einem Ehegatten zugeordnet bleiben.

Die Gütergemeinschaft endet in der Regel durch Tod eines der Ehegatten (§ 1482 BGB), Eheauflösung (§ 1564 BGB) oder durch Änderung des Ehevertrages (§ 1408 BGB).

II. Die fortgesetzte Gütergemeinschaft im Falle des Todes eines Ehegatten

Der Tod eines Ehegatten führt allerdings nicht unbedingt dazu, dass die Gütergemeinschaft aufgelöst wird. Die Ehegatten können vereinbaren, dass über den Tod eines Ehegatten hinaus die Gütergemeinschaft bestehen soll (vgl. §§ 1483 ff. BGB). An die Stelle des Erblassers treten die Abkömmlinge. Damit fällt der Anteil des Gesamtgutes nicht wie sonst im Falle des Todes eines Ehegatten in den Nachlass. Da das Gesamtgut nicht Teil des Nachlasses wird liegt auch kein Erbfall vor. Stattdessen handelt es sich um einen gesetzlichen Übergangstatbestand auf die Abkömmlinge des Erblassers.

Der überlebende Ehegatte kann dennoch jederzeit die fortgesetzte Gütergemeinschaft aufheben. Letzteres hat vor dem Nachlassgericht in öffentlich beglaubigter Form zu erfolgen. Die fortgesetzte Gütergemeinschaft endet endgültig, wenn beide Ehegatten verstorben sind. Sie endet auch dann, wenn der überlebende Ehegatte erneut heiratet (vgl. §§ 1493 Abs. 2, 1497 ff.

BGB). Die fortgesetzte Gütergemeinschaft hat den Vorteil, den Erhalt des Gesamtfamilienvermögens zu sichern.

Da bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut gem. § 1483 Abs. 1 BGB nicht zum Nachlass gehört, ist dieser güterrechtliche Vorgang kraft Gesetzes zunächst erbschaftsteuerlich nicht relevant. Der Gesetzgeber hat diese Lücke allerdings in § 4 ErbStG ausdrücklich geregelt.

III. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der Gütergemeinschaft

1. Vorverlagerung der Besteuerung

Um eine Besteuerung dieses Vorganges zu erreichen sieht § 4 ErbStG vor, dass im Falle der Fortsetzung der ehelichen Gütergemeinschaft der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut so behandelt wird wie wenn er ausschließlich den anteilsberechtigten Abkömmlingen angefallen wäre. Obwohl zivilrechtlich damit der Anteil am Gesamtgut des verstorbenen Ehegatten nicht in den Nachlass fällt, behandelt § 4 Abs. 1 ErbStG das Aufücken der Abkömmlinge in die Stellung des Erblassers zum Zwecke der Fortsetzung der Gemeinschaft als Erwerb von Todes wegen. Für die Frage der Besteuerung wird ein güterrechtlicher Erwerbsvorgang dem Erwerb von Todes wegen gleichgestellt. Die Abkömmlinge, die in den Anteil eintreten, haben ihn daher als Erwerb durch Erbanfall gem. § 3 Abs. 1 Nr.1 ErbStG zu versteuern.

§ 4 Abs. 1 ErbStG findet nur Anwendung auf inländische Gütergemeinschaften. Für ausländische Güterrechtsgemeinschaften gilt § 4 ErbStG nicht.³⁵²

Bei der Besteuerung des Anteils, welcher auf den jeweiligen Abkömmling übergeht, ist als erstes der Steuerwert des Gesamtgutes im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu ermitteln. Das Gesamtgut ist das Vermögen der Ehegatten, das nach Abzug der Gesamtgutverbindlichkeiten verbleibt (§

³⁵² RFH v. 21.3.35, RStBl 885, sowie Kapp/Ebeling, ErbStG, § 4 Rz. 27.

1475 BGB). Zu den Gesamtverbindlichkeiten gehören sowohl die Verbindlichkeiten des verstorbenen Ehegatten als auch die des überlebenden Ehegatten (§ 1488 BGB). Bei Berechnung der Bereicherung ist nur das Gesamtgut von Interesse, nicht das sog. Vorbehalts- oder Sondergut.

Die Verfügungsbeschränkung aufgrund des dem überlebenden Ehegatten zustehenden Alleinverwaltungsrechts (§§ 1487, 1422 BGB) bleibt bei der Wertermittlung unberücksichtigt (§ 9 Abs. 2 BewG). Ebenfalls bleiben Vorausempfänge, welche die Abkömmlinge bereits vom Erblasser erhalten haben, unberücksichtigt. Nach allgemeiner Ansicht wären diese bereits im Zeitpunkt des Eintrittes der Abkömmlinge in die Gütergemeinschaft steuerlich zu berücksichtigen,³⁵³ und nicht entgegen der zivilrechtlichen Regelung im Zeitpunkt der Auseinandersetzung des Gesamtgutes. Dies wird damit begründet, dass der Erwerb im Zuge der Auseinandersetzung des Gesamtgutes selbst nicht steuerpflichtig ist.

Gem. § 1483 BGB können den Gesamtgutanteil nur gemeinschaftliche Abkömmlinge übernehmen. Für die Stellung der nichtgemeinschaftlichen Abkömmlinge gilt jedoch, dass diese so zu behandeln sind als wäre keine fortgesetzte Gütergemeinschaft eingetreten. Sie erhalten damit einen Ausgleichsanspruch gegen die gemeinschaftlichen Abkömmlinge, welcher sie im Ergebnis wirtschaftlich so stellen soll als wäre der Anteil auch ihnen zugefallen.

Die Beteiligungsrechte der nichtgemeinschaftlichen Abkömmlinge sind bei der Berechnung des Anteilswertes der gemeinschaftlichen Abkömmlinge zu berücksichtigen.³⁵⁴

Die Besteuerung des Ausgleichsanspruchs der nichtgemeinschaftlichen Abkömmlinge soll sich nach Meincke nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen für die Behandlung ausgeschlossener Erben bei qualifizierter Nachfolgeklausel im Falle Gesellschafternachfolge richten.³⁵⁵

³⁵³ RFH, RStBl 1932, 855; Meincke, ErbStG, § 4 Rz. 5; Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 4 Rz. 6.

³⁵⁴ Meincke, ErbStG, § 4 Rz. 7.

³⁵⁵ Meincke, ErbStG, § 4 Rz. 7 mit Hinweis auf BFH, v. 24.11.1982, in BStBl. II 1983, 331.

2. Steuerliche Benachteiligung der Ehegatten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft

Die Regelung des § 4 ErbStG stellt neben der grundsätzlichen Vorverlagerung der Besteuerung ausschließlich auf die Abkömmlinge des Erblassers ab. Obwohl die fortgesetzte Gütergemeinschaft den Zweck verfolgt, das Gesamtgut der Ehegatten auch nach dem Tod eines Ehegatten zu sichern, wird unlogischerweise bei der Besteuerung nicht auf den Ehegatten sondern auf die Abkömmlinge abgestellt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Freibeträge des Ehegatten, die wesentlich günstiger sind als die eines Kindes nicht ausgenutzt werden können.

Der persönliche Freibetrag eines Ehegatten beträgt nach § 16 ErbStG derzeit 600.000 DM im Gegensatz zum Freibetrag eines Kindes in Höhe von 400.000 DM. Hinzu kommt der besondere Versorgungsfreibetrag des Ehegatten nach § 17 ErbStG. § 17 ErbStG gewährt dem Ehegatten zusätzlich einen besonderen Freibetrag in Höhe von 500.000 DM. Der Versorgungsfreibetrag eines Kindes liegt nur bei 100.000 DM.

Bei letzterem handelt sich dabei zunächst um einen ganz normalen Freibetrag, der Erwerbe jeder Art von der Steuer freistellt, unabhängig davon, ob der Erwerb Versorgungswerte umfasst oder nicht.³⁵⁶ § 17 ErbStG dient dem Zweck, die steuerliche Position des hinterbliebenen Ehepartners zu verbessern.³⁵⁷

Die Besonderheit des Freibetrages liegt in der Anrechnungsanordnung des § 17 I ErbStG. Danach wird der Freibetrag um den nach § 14 des Bewertungsgesetzes zu ermittelnden Kapitalwert dieser Versorgungsbezüge gekürzt. Der Kapitalwert ist auf der Grundlage der jährlichen Bruttobezüge zu ermitteln, die dem überlebenden Ehegatten nach dem Tode des Erblassers gezahlt werden.³⁵⁸

Dabei ist zu berücksichtigen, dass gesetzlichen Versorgungsbezüge nach den Beamtenetzen von Bund und Ländern, der RVO, nach dem AVG den berufsständigen Pflichtversicherungen usw. grundsätzlich nicht der Erb-

³⁵⁶ Vgl. Meincke, ErbStG, § 17 Rn. 2.

³⁵⁷ Vgl. Meincke, ErbStG, § 17 Rn. 4.

³⁵⁸ Vgl. ErbStrR 74 III 1.

schaftsteuer unterliegen. Dagegen unterliegen Versorgungs- oder Rentenleistungen, die auf Vertrag beruhen der Erbschaftsteuer (§ 3 Abs.1 Nr.4 ErbStG).

Die Anrechnungsanordnung in § 17 dient vor allem dem Zweck, die Diskrepanz zwischen steuerfrei erworbenen Renten und steuerpflichtigen vertraglich begründeten Versorgungsrenten anzugleichen. Die gesetzlichen Renten werden somit weiterhin steuerfrei erworben, kürzen aber den Freibetrag nach § 17 I, welches auf eine indirekte Besteuerung hinausläuft.³⁵⁹

Im Ergebnis führt das Zusammenwirken von §§ 16 und 17 ErbStG dazu, dass dem Ehegatten zusammengerechnet ein Freibetrag von 563.000 € DM zusteht. Dabei wirkt sich der Freibetrag des § 17 ErbStG umso mehr aus je weniger die Anrechnungsklausel zum Zuge kommt. Dies ist der Fall, wenn der hinterbliebene Ehegatte keine Witwenrente erhält, sondern z.B. wegen eigener Erwerbstätigkeit eigene Rentenansprüche in Anspruch nimmt.

Indem die fortgesetzte Gütergemeinschaft bereits auf die Abkömmlinge abstellt, werden die Freibeträge des Ehegatten empfindlich verkürzt.

3. Zusammenfassung zu A

Im Hinblick auf die fortgesetzte Gütergemeinschaft genügt die Ausgestaltung des § 4 ErbStG wohl kaum den aufgestellten Kriterien des BVerfG in Bezug auf die erbschaftlichen Besteuerung von Familienmitgliedern.

§ 4 ErbStG ist schon deshalb verfehlt, weil die Besteuerung sich ausschließlich nach den Kindern, nicht dagegen nach dem Ehegatten richtet. Dies bedeutet im Ergebnis eine erhebliche Schlechterstellung des Ehegatten bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft. Denn der Ehegatte kommt bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft nicht in den Genuss der ihm zustehenden Freibeträge. Dies stellt ebenfalls eine Benachteiligung der Gütergemeinschaft im Verhältnis zur Zugewinnngemeinschaft dar.

Das BVerfG fordert, dass die Erbschaftsteuer so zu bemessen ist, dass die Erbschaft noch Ergebnis der ehelichen Erwerbngemeinschaft bleibt. Dies

³⁵⁹ Vgl. Meincke, ErbStG, § 17 Rn. 2.

bedeutet, dass die Erbschaftsteuer neben den Kindern auch den Ehegatten im Auge haben muss. Durch die Entscheidung des Gesetzgebers in § 4 ErbStG die Besteuerung nach den Abkömmlingen und nicht nach dem Ehegatten vorzunehmen, wird die Bedeutung des Art. 6 GG verkannt.

Es ist daher zu fordern, dass sich die Höhe der Freibeträge bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft ausschließlich nach der Ehefrau richten und nicht nach den aufrückenden Abkömmlingen. Insbesondere ist bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft der Versorgungsfreibetrag nach § 17 ErbStG zu berücksichtigen.

B. Erbschaftsteuer und Zugewinnngemeinschaft

I. Die Zugewinnngemeinschaft im Todesfall eines Ehegatten

Mit dem Gleichberechtigungsgesetz im Jahre 1957 mit Wirkung zum 01.07.1958 wurde die Zugewinnngemeinschaft als gesetzlicher Güterstand eingeführt. Der Güterstand tritt demnach immer dann ein, wenn die Ehegatten keine Regelung treffen. Letzteres stellt den Regelfall dar.

Der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft ist in Wahrheit ein Güterstand der Gütertrennung. Insofern ist der Begriff Zugewinnngemeinschaft irreführend.

Bei Aufhebung des Güterstandes bleibt jeder Ehegatte Eigentümer des ihm bei der Eheschließung gehörenden oder später z. B. durch Erbfall zufallenden Vermögens. Lediglich der Zugewinn beider Ehegatten wird bei Aufhebung der Gemeinschaft ausgeglichen.

Der Ausgleich erfolgt dergestalt, dass jeder der Ehegatten die Hälfte am Mehrvermögen des anderen erlangt. Der Güterstand des Zugewinns wird daher richtigerweise auch als Gütertrennung mit Zugewinnausgleich bezeichnet. Rechtspolitisch beruht der Zugewinnausgleichsanspruch auf der Überlegung, dass beide Ehegatten durch ihre gemeinsame Arbeit, sei es in der Familie oder im Beruf zum Vermögenszuwachs beigetragen haben. Eine Ehefrau, die z.B. während der Erziehung gemeinsamer Kinder auf eine eigene Erwerbstätigkeit verzichtet, hat durch ihre Tätigkeit das Vermögen mit gefördert. Insofern entspricht es der Billigkeit, wenn sie im Falle der Auseinandersetzung der Gemeinschaft einen Anteil am Zugewinn erhält wie der andere Ehegatte. Ob der Anteil der Ehefrau tatsächlich einem hälftigen Anspruch gleichkommt ist fraglich. Der Gesetzgeber geht scheinbar davon aus, dass Hausfrauendasein und Kindererziehung mit einem ganztägigen Erwerbsleben gleichwertig nebeneinander stehen. Dies erscheint bedenklich. Insbesondere wird im Rahmen von Unterhaltsansprüchen ein Erwerbstätigkeitsbonus gegenüber dem nicht am Erwerbsleben teilnehmenden Ehegatten zugebilligt.

Hinter der gesetzlichen Regelung des Zugewinnausgleichs steht daher auch die Überlegung einer Solidargemeinschaft, deren Schutz in Art. 6 GG verfassungsrechtlich verankert ist.

Der Gesetzgeber differenziert bei der Frage des Zugewinnausgleiches ebenfalls nicht, ob die Ehe kinderlos war oder nicht.

Der Anspruch auf Zugewinnausgleich entsteht erst mit der Aufhebung des gesetzlichen Güterstandes. Dieses kann auf verschiedene Weise entweder zu Lebzeiten durch Scheidung, Nichtigkeitserklärung der Ehe, Aufhebung der Ehe, vertragliche Vereinbarung eines anderen Güterstandes oder aber durch den Tod eines Ehegatten beendet werden.

Im Falle des Todes eines Ehegatten ist der andere Ehegatte nicht automatisch auf die sog. erbrechtliche Lösung angewiesen. Er besitzt ein Wahlrecht, ob er den Zugewinnausgleich nach der sog. erbrechtlichen oder nach der güterrechtlichen Lösung begehrt.

Bei der erbrechtlichen Regelung (§ 1371 Abs. 1 BGB) geht der Gesetzgeber zum Ausgleich des Zugewinns von einer pauschalierten Berechnung aus. Im Falle der gesetzlichen Erbfolge erhält der Ehegatte als gesetzlicher Erbe nach § 1931 neben Verwandten der ersten Ordnung ein Viertel. Gem. § 1371 Abs. 1 BGB wird dieser gesetzliche Erbteil um ein Viertel erhöht. Diese Erhöhung findet unabhängig davon, ob die Ehegatten einen Zugewinn erzielt haben oder nicht statt (§ 1371 Abs. 1 BGB).

Die pauschale Erhöhung des gesetzlichen Erbteils bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft nach erbrechtlicher Lösung hat den Vorteil, dass die eigentliche Zugewinnberechnung, welche im Einzelfall schwierig sein kann, unterbleibt. Erben z.B. die Ehefrau und zwei Kinder, so erhält die Frau im Falle des gesetzlichen Güterstandes nach der erbrechtlichen Lösung gem. § 1931 BGB ein Viertel und gem. § 1371 BGB ein weiteres Viertel (Zugewinnausgleich). Sie ist daher Erbin zur Hälfte. § 1371 BGB wirkt sich dabei nicht aus, wenn keine Abkömmlinge vorhanden sind. Dann ist die Ehefrau schon nach § 1931 Abs. 2 Alleinerbin.

II. Güterrechtliche Lösung

Schlägt der Ehegatte im Falle des Todes des anderen die Erbenstellung aus, so kann er nach der güterrechtlichen Lösung die Zugewinnausgleichsforderung gem. § 1378 BGB sowie den Pflichtteilsanspruch gem. § 2303 BGB geltend machen.

Wählt der überlebende Ehegatte die güterrechtliche Lösung, ist der Zugewinnanspruch genau zu berechnen. Nach § 1373 BGB lautet die gesetzliche Definition: Zugewinn ist der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten dessen Anfangsvermögen übersteigt.

Zur Berechnung des Zugewinns ist daher für jeden Ehegatten getrennt zunächst das jeweilige Anfangsvermögen und Endvermögen zu ermitteln. Anfangsvermögen ist das Vermögen bis zum Eintritt in den gesetzlichen Güterstand (Tag der Eheschließung).

Die güterrechtliche Lösung kann für den Fall, dass das Vermögen des Erblassers im Wesentlichen während der Ehezeit erworben wurde Vorteile haben. Je geringer nämlich das Anfangs- und je höher das Endvermögen ist, desto höher ist der eigentliche Zugewinnanspruch. Auch hat die güterrechtliche Lösung den Vorteil, dass der ausschlagende Ehegatte in die Stellung eines Nachlassgläubigers rücken kann und einen schuldrechtlichen Anspruch gegen die Erbengemeinschaft erhält. Wie die Praxis zeigt, kann die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft unter Umständen längere Zeit beanspruchen.

III. Die erbschaftsrechtliche Besteuerung des Zugewinns

Nach § 5 Abs. 5 ErbStG ist die fiktiv zu ermittelnde Zugewinnausgleichsforderung der Ehegatten steuerfrei. Dabei ist ausschließlich auf die tatsächlich entstandenen Zugewinne während der tatsächlichen Dauer der Zugewinnsgemeinschaft abzustellen.

Hintergrund ist der, dass der Zugewinnausgleichsanspruch, welchen der Ehegatte mit höherem Zugewinn an den Ehegatten mit niedrigerem Zugewinn zu leisten hat, keine Schenkung im Sinne des § 516 BGB darstellt. Aufgrund der Ehe besitzen beide Ehegatten Teilhaberechte an der Vermö-

gensmehrung, welche während der Ehe von beiden Ehegatten erwirtschaftet wurde.

§ 5 EStG, früher § 6 EStG hat durch verschiedene Neuregelungen, einmal im Jahre 1974 und wiederum im Jahre 1993 erhebliche Änderungen erhalten. Nach der vor 1974 geltenden Regelung wurde dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung entsprochen. Das Steuerrecht knüpfte dabei an die vorgefundenen erbrechtlichen Regelungen an. So unterlag z.B. der pauschalierte Zugewinnausgleich nach der erbrechtlichen Lösung (sog. Nachlassviertel) entsprechend der zivilrechtlichen Vorschrift grundsätzlich nicht der Steuerpflicht.

1. Abschaffung des pauschalierten Zugewinnausgleichs

Zwar gilt nach § 5 ErbStG n. F. weiterhin der Grundsatz, dass der Zugewinnausgleich nicht steuerpflichtig ist. Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Neueinführung in 1974 eine fiktiv vorzunehmende Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung eingeführt.

Wenn der Zugewinnausgleich nach der zivilrechtlichen erbrechtlichen Lösung nicht ausgerechnet werden braucht, gilt dies für die steuerliche Berechnung nicht mehr. Für die Ermittlung der Erbschaftsteuer muss der Zugewinnausgleich grundsätzlich wegen § 5 Abs. 1 ErbStG ermittelt werden.

Danach gilt höchstens der Betrag als nicht zu versteuernder Erwerb, der bei effektivem Zugewinnausgleich nach §§ 1373 ff. BGB als Ausgleichsforderung hätte geltend gemacht werden können. Der Zugewinnausgleichsanspruch, den der überlebende Ehegatte geltend machen kann gilt auch nach der Neufassung des Gesetzes nicht als Erwerb im Sinne des § 3 EStG. Damit bleibt der Zugewinn grundsätzlich steuerfrei.

Allerdings muss nunmehr der Zugewinnausgleichsanspruch tatsächlich ermittelt werden, da höchstens der Betrag als nicht zu versteuernder Erwerb gilt, der bei effektivem Zugewinnausgleich nach § 1373 ff. BGB als Ausgleichsforderung hätte geltend gemacht werden können.

a) Anfangsvermögen (§ 1374 Abs. 1 BGB)

Das Anfangsvermögen stellt das Vermögen des Ehegatten zum Zeitpunkt des Eintrittes des Güterstandes dar. Der dabei zugrunde gelegte Vermögensbegriff stellt nicht den Inbegriff von aktiven und passiven Vermögenswerten einer Person zu einem bestimmten Zeitpunkt dar, sondern ist der in Geldeinheiten umgerechnete, wertmäßige Überhang des Aktiv- über das Passivvermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt³⁶⁰.

Als Tag des Eintritts des Güterstandes gilt nach § 11 Abs. 3 S. 2 ErbStR

- für Ehen, die nach dem 1.7.1958 geschlossen wurden der Tag der Eheschließung,
- für die vor dem 1.7.1958 geschlossenen Ehen der 1.7.1958 (Art. 8 Abschn. I Nr. 3 u. 4 Gleichberechtigungsgesetz),
- für Ehen, die später erst durch Ehevertrag zur Zugewinnngemeinschaft wechseln der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (§ 5 Abs. 1 Satz 4),
- für Ehen, für die nach § 13 Familiengesetzbuch der DDR die Er rungenschaftsgemeinschaft galt und die Überleitung in den Güter stand der Zugewinnngemeinschaft nicht durch einen Ehegatten aus drücklich ausgeschlossen wurde der 3.10 1999.

b) Nichtberücksichtigung der Inflationsrate

Anfangs- und Endvermögen unterliegen Währungs- und Kaufkraftschwankungen. Dies hat wegen der zeitlich unterschiedlichen Wertungsstichtage zur Folge, dass Anfangs- und Endvermögen mit unterschiedlichen Maßstäben fixiert werden. Auch könnten im Endvermögen Wertsteigerungen enthalten sein, die keine echte Wertsteigerungsschöpfung darstellen, sondern nur infolge der Währungs- und Kaufkraftschwankung aufgetreten sind.

³⁶⁰ Gernhuber, in: Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 6; OLG Düsseldorf, FamRZ 1989, 1181 ff. (S. 1182).

Der BGH trägt diesem Zustand dadurch Rechnung, dass bei der Berechnung des Zugewinnausgleichs das Anfangsvermögen auf die Kaufkraftverhältnisse umgerechnet wird, die bei Beendigung des Güterstandes vorliegen.³⁶¹

Die rein nominale Wertsteigerung des Anfangsvermögens, welche lediglich auf dem Geldwertschwund beruht stellt daher nach gefestigter Rechtsprechung des BGH keinen Zugewinn i. S. d. § 1373 BGB dar.³⁶²

aa) Abschaffung des Wahlrechts

Die Finanzverwaltung billigte dem überlebenden Ehegatten früher das Wahlrecht zu, die Zugewinnausgleichsforderung mit oder ohne Inflationsausgleich zu berechnen, vorausgesetzt der Zugewinn beider Ehegatten wurde nach dem gleichen Verfahren berechnet. Dieses Sparpotential im Rahmen der ErbSt gewährt die Finanzverwaltung nunmehr nicht mehr.

Nach ErbStR 11 III 3 stellt die nur nominelle Wertsteigerung des Anfangsvermögens eines Ehegatten während der Ehe keinen Zugewinn dar.

bb) Auswirkungen

Zu Recht weist Meincke darauf hin, dass der Freibetrag bei einer lang dauernden Ehe damit erheblich vermindert wird und sich die Frage des Gesetzesvorbehaltes stellt, da der Wegfall des früher gewährten Wahlrechts ausschließlich durch Verwaltungsentscheidung erfolgte.³⁶³ Die nunmehr geänderte Rechtspraxis der Verwaltung stellt einen Eingriff jedenfalls in Art. 2 Abs. 1 GG dar. Eine Ermächtigungsgrundlage ist nicht ersichtlich. Hinzu kommt, dass nach der Lehre vom sog. Parlamentsvorbehalt der Gesetzgeber wesentliche Entscheidung selbst treffen muss. Er darf diese nicht auf die Verwaltung delegieren. Die Streichung des Wahlrechts führt zu einer Schrumpfung der Freibeträge beim Zugewinnausgleich je nach Dauer der Ehe um die Hälfte.

Rechnerisch ist nunmehr das Anfangsvermögen mit dem Lebenshaltungskostenindex im Zeitpunkt der Beendigung des Güterstandes zu multiplizie-

³⁶¹ BGH, FamRZ 74, S. 83 ff.

³⁶² BGHZ 61, 385 (393); 101, 65 (67).

³⁶³ Meincke, ErbStG, § 5 Rz. 14.

ren und durch die für den Zeitpunkt des Beginns des Güterstandes geltende Indexzahl zu teilen.

Hat der Ehegatte dagegen während der Ehe Alleineigentum an Grundstücken oder sonstige Vermögen für sich erworben, so soll das nach der Ehe erworbene Vermögen nicht in den Inflationsausgleich fallen da kein Anfangsvermögen vorliegt.³⁶⁴

Die unterschiedliche Behandlung beider Tatbestände vermag dogmatisch nicht zu überzeugen.

Sind wiederum dem Anfangsvermögen Vermögensgegenstände gem. § 1374 Abs. 2 BGB (privilegierter Erwerb) hinzuzurechnen ist nach der Ansicht des BGH bei der Berechnung des Vermögens der Kaufkraftschwund des Geldes im Zeitpunkt des Erwerbes des Vermögens zu berücksichtigen und entsprechend zu indexieren.³⁶⁵

cc) privilegierter Erwerb

Gem. § 1374 Abs. 2 BGB sollen bestimmte Tatbestände nicht im Zugewinnausgleichsverfahren mit einbezogen werden. Es handelt sich dabei um Vermögenserwerb nach Eintritt des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft, der sich von Todes wegen, mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht durch Schenkung oder durch Ausstattung vollzieht, soweit er nicht den Umständen nach zu den Einkünften zu rechnen ist. Erbt danach ein Ehegatte nach Begründung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft, gehört dieses Erbe nicht zum späteren Zugewinn, sondern wird wie Anfangsvermögen bewertet. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers geschieht ein solcher Vermögenszuwachs außerhalb der Ordnungsprinzipien der Zugewinngemeinschaft, der Vermögenszuwachs wurde nämlich nicht gemeinschaftlich erwirtschaftet.

Allerdings ist die Vorschrift des § 1374 Abs. 2 BGB eng auszulegen. Die im Gesetz genannte Aufzählung ist abschließend. Eine entsprechende Anwendung der Vorschrift wird von der Rechtsprechung abgelehnt. So sind z.B.

³⁶⁴ a.a.O.

³⁶⁵ BGH, NJW 1987, 2814.

Ansprüche auf Schmerzensgeld, Leistungen nach dem BVersG oder Lotteriegewinne weiterhin ausgleichspflichtig.³⁶⁶

Ebenfalls nicht privilegiert, mangels gesetzlicher Aufzählung, ist der Erwerb unter Lebenden auf den Todesfall, insbes. durch Vertrag zugunsten Dritter. Stellt sich dagegen der Erwerb als Vollzug einer Schenkung dar, tritt die Privilegierung aufgrund der Schenkung ein.

Der Tatbestand des „Erwerbes mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht“ ist ebenfalls weit auszulegen. Zum Anfangsvermögen ist alles hinzuzurechnen, welches in vorweggenommener Erbfolge anfällt (vorzeitige Übernahme eines Handwerksbetriebes oder Unternehmens etc). Etwaige Gegenleistungen schließen den privilegierten Erwerb nicht aus. Letzteres gilt gerade für gemischte Schenkungen unter Verwandten.³⁶⁷ Die Gegenleistung ist allerdings vom Erwerb abzuziehen.³⁶⁸

Soweit das übernommene Vermögen mit Dienstbarkeiten belastet ist, ist der volle Substanzwert dennoch im Anfangsvermögen zu berücksichtigen. Etwas anderes soll nur dann gelten, wenn der erwerbende Ehegatte dabei vermögenswerte Leistungen erbringt.

Das Ausgrenzen von Vermögenswerten im Sinn des § 1374 Abs. 2 BGB vollzieht sich dadurch, dass solche Erwerbe nach Abzug der Verbindlichkeiten dem Anfangsvermögen hinzugerechnet werden. Dabei wird der Wert hinzugerechnet, den das Vermögen im Zeitpunkt des Erwerbes hatte.³⁶⁹ Privilegiert ist allerdings nur der Wert bei Eintritt in das Vermögen des Erwerbers. Spätere Gewinne aus dem privilegierten Vermögen oder reale Wertsteigerungen gehören zum Zugewinn. Andersherum mindern spätere Verluste das Endvermögen des Erwerbers.

dd) Berechnungsfragen

Strittig ist, ob bei Zusammentreffen von privilegierten Erwerb und anfänglichem Negativvermögen bei Beginn des Güterstandes oder im Zeitpunkt des Erwerbes der Vermögenserwerb zunächst mit den Passivposten zu verrechnen

³⁶⁶ Gernhuber in Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 14.

³⁶⁷ BGH, FamRZ 1990, 1083.

³⁶⁸ Gernhuber in Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 20 m.w.N.

³⁶⁹ Schröder, Bewertungen im Zugewinnausgleich, 2. Auflage 1988, Rz. 19.

nen ist oder ob das Anfangsvermögen beitragsmäßig von Null auf den Wert des Zuerwerbs erhöht wird.³⁷⁰ Die h. M. verrechnet den privilegierten Erwerb zunächst auf das Defizit. Dies wird damit begründet, dass die Privilegierung ansonsten zum Schaden des anderen Ehegatten reichen könnte.³⁷¹ Dem wird man im Ergebnis zustimmen müssen.

Der BGH schließt ebenfalls eine Verrechnung der Schulden mit späterem privilegiertem Erwerb grundsätzlich aus.³⁷² Dies wird damit begründet, dass der Zugewinnausgleich nur den am maßgeblichen Stichtag vorhandenen Überschuss ausgleichen will, nicht aber die Entschuldung eines anfänglichen Passivvermögens. Würde der privilegierte Erwerb zur Entschuldung verwendet, würde dies zu einer Beteiligung der Ehegatten an einem solchen Erwerb führen, dies sei vom Gesetzgeber nicht gewollt. Ebenfalls dürfe negativer Hinzuerwerb im Sinne des § 1374 Abs. 2 BGB nicht mit positivem Anfangsvermögen verrechnet werden. Nach BGH-Auffassung wäre es widersprüchlich, ein originäres negatives Anfangsvermögen mit positivem Hinzuerwerb zu verrechnen.

c) Endvermögen

Die für die Bestimmung des Zugewinns erforderliche weitere Rechnungsgröße ist das Endvermögen. Nach § 1375 Abs. 1 BGB ist das Endvermögen das Vermögen, welches einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten bei Beendigung des Güterstandes gehört.

Stichtag für die zum Endvermögen gehörenden Aktiva und Passiva ist nicht immer die tatsächliche Beendigung des Güterstandes. Bei Beendigung des Güterstandes durch richterlichen Akt (z.B. Scheidung) tritt gem. §§ 1384, 1387 BGB an die Stelle des rechtskräftigen Urteils der Zeitpunkt der Rechtshängigkeit der Klage oder des Antrages.

³⁷⁰ Gernhuber in Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 15; Palandt-Diedrichsen, BGB, § 1374 Rz. 26.

³⁷¹ Gernhuber in Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 16; Soergel-Lange, BGB, § 1374 Rz. 10; Erman-Heckelmann, BGB, § 1374 Rz. 8; Palandt-Diedrichsen, BGB, § 1374 Rz. 8; a.A.: Staudinger-Thiele, BGB, § 1374 Rz. 32; OIG Bamberg FamRZ 1988, 506.

³⁷² BGHZ FamRZ 1995, 990 ff.; Gernhuber in Münchener Kommentar, § 1374 Rz. 16.

Das tatsächliche Endvermögen wird unter den Voraussetzungen des § 1375 Abs. 2 BGB um bestimmte Größen erhöht. Nach § 1375 Abs. 2 BGB brauchen

1. unentgeltliche Zuwendungen, durch die nicht einer ersichtlichen Pflicht entsprochen wird, Vermögensverschwendungen sowie in Benachteiligungsabsicht vorgenommene Vermögensdispositionen, die sich auf das eigene Vermögen mindernd ausgewirkt haben vom anderen Ehepartner nicht hingenommen werden.

2. Erwirbt ein Ehegatte vom anderen Ehegatten Vermögen, ohne dass er dafür eine Gegenleistung erbringt, stellt dies nicht den Tatbestand des § 1374 Abs. 2 BGB (Zuordnung zum Anfangsvermögen) dar. § 1374 Abs. 2 BGB gilt nur beim Erwerb von Dritten.

§ 1380 BGB lautet daher:

(1) Auf die Ausgleichsforderung eines Ehegatten wird angerechnet, was ihm von dem anderen Ehegatten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden mit der Bestimmung zugewendet ist, dass es auf die Ausgleichsforderung angerechnet werden soll, wenn ihr Wert den Wert von Gelegenheitsgeschenken übersteigt die nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sind.

(2) Der Wert der Zuwendung wird bei der Berechnung der Ausgleichsforderung dem Zugewinn des Ehegatten hinzugerechnet, der die Zuwendung gemacht hat. Der Wert bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Zuwendung.

Die Rechtsfolge des § 1380 Abs. 1 BGB knüpft an drei Tatbestandsvoraussetzungen an:³⁷³

- Zuwendung von einem Ehegatten auf den anderen Ehegatten
- bestehende Zugewinnausgleichspflicht
- Bestimmung des Ehegatten, die Zuwendung auf den Zugewinnausgleich anzurechnen (gem. § 1380 Abs. 1 S. 2 BGB ist im Zweifel davon auszugehen, dass die Zuwendung anzurechnen ist).

³⁷³ BGHZ 82, 227 (234); 101, 65 (70).

Nach der Rechtsprechung des BGH³⁷⁴ wird danach für die Berechnung des Ausgleichsanspruchs so getan, als sei das Vermögen noch beim Schenker vorhanden und zugleich auf die um den Betrag der Schenkung erhöhte Ausgleichspflicht angerechnet.

d) Besteuerung des Endvermögens

Für die Besteuerung ergibt sich daraus, dass die Zuwendung in die Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs einbezogen werden muss. Dabei sieht § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG die nachträgliche Freistellung der nach § 1380 BGB angerechneten Schenkung nur für den Fall des güterrechtlichen Zugewinnausgleichs, nicht für den erbrechtlichen Zugewinnausgleich vor. Dies ist nicht widerspruchsfrei.

Zu Recht wurde allerdings in der Finanzverwaltung eine entsprechende Anwendung der Vorschrift bei § 5 Abs. 1 ErbStG anerkannt.³⁷⁵ Eine unterschiedliche Behandlung für den Fall des erbrechtlichen Zugewinnausgleichs leuchtet nicht ein.

Die frühere noch zu § 6 Abs. 1 ErbStG a. F. ergangene BFH Rechtsprechung,³⁷⁶ die den Wert von Vorausesmpfängen nicht dem Endvermögen des Erblassers hinzurechnete gilt nicht mehr. Der Freibetrag ergab sich anders als heute aus der Erbschaft und nicht aus der Zugewinnausgleichsforderung, so dass keine dogmatische Vergleichbarkeit zur heutigen Rechtslage besteht.

Anrechenbare Schenkungen sind bei der Ermittlung der Ausgleichsforderung dem Zugewinn des zuwendenden Ehegatten mit dem Verkehrswert zur Zeit der Zuwendung hinzuzurechnen (§ 1380 BGB Abs. 2 BGB). Sie sind im Zugewinn des anderen Ehegatten nicht zu erfassen. Vom Ausgleichsbetrag sind die anrechenbaren Schenkungen mit diesem Verkehrswert abzuziehen (§ 1380 BGB Abs. 1 BGB).

³⁷⁴ Vgl. BGHZ 82, 227 (234); 101, 65 (70).

³⁷⁵ Vgl. ErbStR 11 VI 2; Meincke, ErbStG, § 5 Rz. 18 m.w.N.

³⁷⁶ BFHE 120, 64.

2. Verschärfung der Besteuerung durch das Missbrauchs- und Steuerbereinigungsgesetz

a) Abschaffung der gesetzlichen Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB

Durch das sog. Missbrauchs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) vom 31.12.1993 wurde die gesetzliche Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB für das Steuerrecht eliminiert.

Nach § 1377 Abs. 3 BGB wird vermutet, dass das Endvermögen eines Ehegatten seinen Zugewinn darstellt, wenn kein Verzeichnis über den Bestand und den Wert des einem Ehegatten zustehenden Anfangsvermögens einschließlich der diesem Vermögen hinzuzurechnenden Gegenstände erstellt worden ist.

Da aus steuerlicher Sicht ein gesteigertes Interesse besteht, den Zugewinnausgleichsanspruch des überlebenden Ehegatten so hoch wie möglich anzusetzen, da dieser gem. § 5 Abs. 1 ErbStG nicht zu versteuern ist, kam der gesetzlichen Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB erhebliche Bedeutung zu. Ohne Vermögensverzeichnis über das Anfangsvermögen eines Ehegatten galt im Zweifel das Endvermögen des Ehegatten als Zugewinn. Entsprechend dieser zivilrechtlichen Vermutungsregel orientierte sich auch die Finanzverwaltung daran.³⁷⁷

Die Neufassung des Gesetzes bestimmt nunmehr ausdrücklich, dass die Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB keine Anwendung findet (§ 5 Abs. 1 S. 3 ErbStG). Die Regelung erhöht damit die Darlegungslast des Steuerpflichtigen in erheblicher Weise. Der Steuerpflichtige ist gezwungen einen negativen Beweis, nämlich dass er im Zeitpunkt der Eheschließung kein Anfangsvermögen hatte, zu erbringen.

b) Abschaffung der gesetzlichen Vermutung der §§ 1373 ff. BGB

Ebenfalls wurde mit dem StMBG die Regelung eingeführt, dass güterrechtliche Vereinbarungen der Ehegatten, welche von den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB abweichen unberücksichtigt bleiben (§ 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG).

³⁷⁷ ErbSt-Erl. v. 20.12.1974/10.3.1976, BStBl I, 145 Tz. 21.

Hintergrund der Regelung war der, dass gem. § 1408 BGB die Ehegatten die Berechnungsmodalitäten der späteren Zugewinnausgleichsforderung selbst gestalten können. So können die Ehegatten bestimmen, dass ein Anfangs- oder Endvermögen abweichend von dem tatsächlichen gilt, ein bestimmtes Regelwerk für die Berechnung des Zugewinns gilt, bestimmte Vermögenswerte vom Zugewinnausgleich ausgenommen werden etc.

Durch ehevertragliche Vereinbarungen konnten daher erbschaftsteuerliche Vorteile erzielt werden. So weist Moench nach, dass z.B. durch eine ehevertragliche Regelung, welche bestimmt, das Anfangsvermögen des erstversterbenden Ehegatten auf einen Betrag anzusetzen, welcher unter dem tatsächlichen Anfangsvermögen liegt, dazu führt, dass die fiktive Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten sich um die Hälfte des Unterschiedsbetrages erhöht.³⁷⁸

c) Abschaffung von zulässigen ehevertraglichen Vereinbarungen

Die Vorschriften der §§ 1373 ff. BGB sind nicht zwingendes Recht. Die Art und Weise der Berechnung des Zugewinns fällt in die Dispositionsfreiheit der Ehegatten. Eine Erhöhung des Zugewinnanspruchs des überlebenden Ehegatten wirkt sich wegen § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG steuerlich zu Gunsten des Erbschaftsteuerpflichtigen aus.

§ 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG lässt mit der Änderung im Rahmen des StMBG keinen Gestaltungsspielraum mehr zu. Die Vorschrift bestimmt, dass Abweichungen von der gesetzlichen Berechnungsmethode des Zugewinnausgleichs für das Steuerrecht unberücksichtigt bleiben.

Ebenfalls hat die rückwirkende Vereinbarung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft keine steuerbegünstigende Auswirkung mehr. § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG stellt dies eindeutig klar.

Für den Fall, dass der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nicht mit der Eheschließung eintritt, sondern erst während der Ehe vereinbart wird gilt als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes der Vertragsabschluss. Die Recht-

³⁷⁸ Moench, ErbStG, § 5 Rz. 38.

sprechung war zuvor mit einem Fall konfrontiert worden, bei dem die Ehegatten bei Beginn der Ehe Gütertrennung vereinbart hatten und später zur Zugewinnngemeinschaft wechselten. Dabei vereinbarten die Ehegatten, dass die Zugewinnngemeinschaft rückwirkend gelten soll. Da der zuerst verstorbene Ehegatte einen erheblich größeren Zugewinn erzielt hatte, führte dies zu Steuervorteilen der überlebenden Ehefrau. Der BFH billigte die rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft auch in erbschaftsteuerlicher Hinsicht.³⁷⁹ Die Finanzverwaltung lehnte die Anwendung der vom BFH entwickelten Grundsätze ab.³⁸⁰

Mit § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG wurden die familienrechtlichen Vorschriften zu Gunsten des Steuerrechts geändert.

IV. Kritik

Neben den grundsätzlich dogmatischen Bedenken, die mit der völligen Außerkraftsetzung der zivilrechtlichen Vorschriften bei der Frage der Erbschaftsbesteuerung verbunden sind, birgt die Verschärfung des § 5 ErbStG neben praktischen auch verfassungsrechtliche Probleme in sich.

Zunächst stößt die Berechnung der Ausgleichsforderung in der Praxis auf Schwierigkeiten. Die von den Finanzbehörden der Länder herausgegebenen Erlasse bestimmen für die Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung, dass für jeden Ehegatten zunächst das Anfangs- und Endvermögen nach Verkehrswerten zu ermitteln sei.

Der Wert des Endvermögens des verstorbenen Ehegatten sei dabei nach steuerlichen Bewertungsgrundsätzen zu ermitteln. Dabei seien alle bei der Ermittlung des Endvermögens zu berücksichtigenden Vermögensgegenstände zu bewerten, auch wenn sie nicht zum steuerpflichtigen Erwerb gehörten. Sei der sich danach ergebene Steuerwert des Endvermögens niedriger als der Verkehrswert, so sei für die Berechnungen des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrages von diesem niedrigeren Betrag auszugehen. Maßgebend sei danach der Teilbetrag der Ausgleichsforderung, der dem

³⁷⁹ BFH v. 28.6.1989, BStBl II 1989, 897, sowie BFH v. 12.5.1993, BStBl II 1993, 739.

³⁸⁰ Vgl. Nichtanwendungserlass v. 10.11.1989, BStBl 1990, 429.

Verhältnis des Steuerwertes zum Verkehrswert des Endvermögens entsprechen.³⁸¹

Die Berechnung des Anfangsvermögens wird in der Regel dadurch erschwert, dass die wenigsten Ehegatten ein Verzeichnis im Sinne des § 1377 Abs. 1 BGB errichtet haben. Gem. § 1377 Abs. 3 BGB gilt die im Zivilrecht bestehende Vermutung, dass für den Fall, dass kein Verzeichnis besteht, kein Anfangsvermögen bestanden hat und daher das Endvermögen den Zugewinn darstellt, nicht mehr für das Erbschaftsteuerrecht.

Mit der Streichung soll verhindert werden, dass durch die Anwendung der Vorschrift die Ausgleichsforderung erhöht und damit ein steuerlich günstigeres Ergebnis erreicht wird.

V. Die Berechnung der Ausgleichsforderung bei Hinterbliebenenbezügen

Bei Versorgungsansprüchen ist zwischen Versorgungsansprüchen kraft Gesetzes und solchen, die auf Vertrag beruhen zu unterscheiden.

1. Hinterbliebenenbezüge kraft Gesetzes

Entstehen mit dem Tod eines Ehegatten Versorgungsansprüche kraft Gesetzes, unterliegt der Erwerb der Ansprüche nicht der ErbSt, da der Vermögenserwerb nicht durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfolgt).

2. Hinterbliebenenbezüge kraft Vertrages

Anders kann es sich verhalten, wenn es sich um Hinterbliebenenbezüge handelt, die auf Vertrag beruhen.

Der BFH hat zunächst den Grundsatz aufgestellt, dass es für die Besteuerung von Hinterbliebenenbezügen nicht darauf ankommen könne, ob die Bezüge auf Gesetz, Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung, betrieblicher Übung

³⁸¹ S. Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.12.1974-10.3.1976 BStBL I 1976, S. 145; BStBl I 1975, S. 42.

oder Individualvertrag beruhen.³⁸² Abweichend vom Wortlaut des § 3 Abs. 4 ErbStG unterliege auch der auf einem Dienstvertrag des Erblassers mit dem Arbeitgeber beruhende Erwerb einer Witwenrente nicht der ErbSt.³⁸³

War dagegen der Erblasser Geschäftsführer-Gesellschafter einer GmbH und beruht die Hinterbliebenenversorgung auf dem zugrunde liegenden Anstellungsvertrag ist zu differenzieren:

War der Geschäftsführer gleichzeitig beherrschender Gesellschafter, unterliegen die Hinterbliebenenbezüge der Erbschaftsteuer. Dies wird damit begründet, dass im Falle des beherrschenden Geschäftsführers die Versorgungszusage nicht mehr aufgrund des Anstellungsverhältnisses erfolge. Der BFH zieht hier insoweit eine Parallele zur Sozialversicherungspflichtigkeit. Eine beherrschende Stellung eines Geschäftsführer-Gesellschafters liegt bereits vor, wenn nicht die Kapitalbeteiligung beherrschend ist, sondern eine faktisch beherrschende Stellung. Entsprechend gehen die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder davon aus, dass die Erbschaftsteuerpflicht von der beherrschenden Stellung des Geschäftsführer-Gesellschafters abhängt.³⁸⁴

Hatte der Geschäftsführer-Gesellschafter dagegen keine beherrschende Stellung, unterliegen die Hinterbliebenenbezüge nicht der ErbSt.

Sind die Hinterbliebenenbezüge im Einzelfall steuerpflichtig, ist allerdings strittig, ob die Hinterbliebenenbezüge bei der Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung berücksichtigt werden oder nicht.

Nach der Auffassung des BFH sowie der Finanzverwaltung ist der Kapitalwert steuerpflichtiger Hinterbliebenenbezüge dem Endvermögen des überlebenden Ehegatten hinzuzurechnen.³⁸⁵ Dies wird damit begründet, dass das Rentenstammrecht aus dem Vermögen des verstorbenen Ehegatten stamme und daher Teil seines Endvermögens ist. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass sich die fiktive steuerfreie Ausgleichsforderung um die Hälfte des Kapitalwertes der Rente bzw. Versicherungssumme erhöht.

³⁸² BFH v. 27.11.1974, BStBl. II 1975, 539; BFH v. 20.05.1981, BStBl. II 1981, 715.

³⁸³ BFH v. 20.5.1981, BStBl. II 1981, 715.

³⁸⁴ S. Ländererlasse, BStBl. I 1991, 141.

³⁸⁵ BFH BStBl. II, 82, 27; FinVerw DB 78, 816; 93, 2362.

Nach der im Schrifttum vorherrschenden Meinung sind steuerpflichtige Hinterbliebenenbezüge nicht bei der Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs zu berücksichtigen. Der Berücksichtigung stehe entgegen, dass diese zivilrechtlich aufgrund Vertrages zugunsten Dritter bereits vor dem Tod des Ehegatten auf den überlebenden Ehegatten übergeben und daher nicht zum Nachlass gehören. Auch könne es für die Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung keinen Unterschied machen, ob die Hinterbliebenenbezüge steuerpflichtig seien oder nicht. Die unterschiedliche Handhabung könne durch die mit dem Vorteil der Steuerfreiheit verbundenen Nachteile dazu führen, dass steuerpflichtige Versorgungsbezüge bis 250.000 € geringer besteuert werden als steuerfreie.³⁸⁶

Letzteres hängt mit dem Umstand zusammen, dass die Freistellung von Versorgungsbezügen nicht nur steuerliche Vorteile bringt, sondern auch nachteilige Auswirkungen hat. Denn der Kapitalwert der nicht zu versteuernden Hinterbliebenenrente wird nicht dem Endvermögen des Erblassers hinzugerechnet. Auch wird im Fall des Erwerbes nichtsteuerpflichtiger Versorgungsbezüge der Versorgungsfreibetrag um den Kapitalwert dieser Bezüge gekürzt (§ 17 Abs. 1 S. 2 ErbStG). Die Kumulation beider Belastungsfaktoren hat zur Folge, dass Hinterbliebenenbezüge bei Steuerfreiheit im Ergebnis ungünstiger besteuert werden, als steuerpflichtige.

Die Auflösung des Wertungswiderspruches könne nur dadurch erfolgen, dass auch steuerfreie Versorgungsbezüge im Rahmen des § 5 Abs. 1 ErbStG beim Zugewinnausgleich dem Erblasser hinzugerechnet werden.³⁸⁷

Abzustellen ist bei der Beurteilung der Steuerpflichtigkeit auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Versorgungszusage. Der Kapitalwert der Versorgungsbezüge richtet sich nach der Höhe der jährlichen Bruttobezüge, nicht Nettobezüge, einschließlich der Lohnsteuer.³⁸⁸

³⁸⁶ Troll/ Gebel/Jülicher, ErbStG, § 5 Rz. 51 f.

³⁸⁷ A.A Meincke, der auf dogmatische Bedenken hinweist, da gesetzliche Versorgungsrechte nicht dem Endvermögen des Verstorbenen hinzugerechnet werden könnten.

³⁸⁸ Vgl. ErbStErl, BStBl. 1976 I, 145.

VI. Zusammenfassung zu § 7

Für das Erbschaftsteuerrecht gelten folgende Einschränkungen der zivilrechtlichen Ausgangsregelungen:

- die Fiktion des Nachlassviertels nach der erbrechtlichen Lösung fällt weg, der Zugewinnausgleichsanpruch ist tatsächlich zu bestimmen,
- Güterrechtliche Vereinbarungen, die den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB widersprechen bleiben unberücksichtigt (§ 5 Abs. 1 S. 2),
- Die Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB findet keine Anwendung (§ 5 Abs. S. 3),
- Für den Zeitpunkt der Begründung der Zugewinnngemeinschaft ist auf den tatsächlichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzustellen (§ 5 Abs. 1 S. 3).

C. Grenzen der Steuerfreiheit der fiktiven Zugewinnausgleichsforde- rung (§ 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG)

Um den Abweichungen, die bei der Ermittlung der Verkehrswerte sowie der Steuerwerte auftreten, Rechnung zu tragen bestimmt § 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG, dass für den Ansatz der steuerfreien Ausgleichsforderung höchstens der dem Steuerwert des Nachlasses entsprechende Betrag nicht als Erwerb i. S. d. § 3 ErbStG gilt.

Wie die Berechnung im Einzelnen zu erfolgen hat ist strittig. Der BFH sowie die Finanzverwaltung setzen für die Berechnung der Ausgleichsforderung die Rechengrößen Anfangs- und Endvermögen mit dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensgegenstände an. Dabei werden Steuerwert und Verkehrswert des Nachlasses zueinander ins Verhältnis gesetzt und die erbschaftsteuerfrei bleibende Ausgleichsforderung nach diesem Verhältnis bestimmt. Ausländisches Vermögen ist dabei unabhängig etwaiger Steuerbefreiungen zu berücksichtigen.³⁸⁹ Ist danach der Steuerwert des Endvermögens niedriger als der Verkehrswert, ist die nach zivilrechtlichen Grundsätzen ermittelte Zugewinnausgleichsforderung entsprechend dem Verhältnis von Steuerwert und Verkehrswert des dem Erblasser zuzurechnenden Endvermögens auf den steuerfreien Betrag zu begrenzen.³⁹⁰ Die Ausgleichsforderung wird daher mit dem Steuerwert des Nachlasses multipliziert und dann durch den Verkehrswert dividiert. Das Ergebnis stellt den steuerlich abzugsfähigen Betrag der fiktiven Ausgleichsforderung dar.

Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass § 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG die abzugsfähige Ausgleichsforderung lediglich auf den Steuerwert des Nachlasses begrenzt. Übersteigt der Steuerwert des Nachlasses den Wert der fiktiven Ausgleichsforderung, kann diese voll in Abzug gebracht werden.

³⁸⁹ BFH v. 10.3.1993, BStBl II 1993, 510 (511ff) = DStR 1993, 987; BMF v. 20.12.1974/ 10.3.1976, BStBl. 1975, 42; 1976, 145.

³⁹⁰ Vgl. ausführlich Moench, ErbStG, § 5 Rz. 45 ff.

D. Die Steuerpflicht nach der güterrechtlichen Lösung (§ 5 Abs. 2 ErbStG)

Wählt der überlebende Ehegatte die güterrechtliche Lösung oder ist der Ehegatte nicht Erbe des verstorbenen Ehegatten, stellt § 5 Abs. 2 ErbStG klar, dass die Zugewinnausgleichsforderung nicht unter den Erwerb i. S. d §§ 3 und 7 ErbStG fällt und damit nicht der Besteuerung unterliegt.

Für die Ermittlung der Ausgleichsforderung nach der güterrechtlichen Lösung ergeben sich zunächst keine Besonderheiten. Es ist die tatsächliche Ausgleichsforderung zu ermitteln.

Die Ausgleichsforderung ist allerdings anders als im Fall des § 5 Abs. 1 ErbStG nicht nach dem Verhältnis des Steuerwerts zum Verkehrswert des Endvermögens begrenzt. § 5 Abs. 2 ErbStG enthält keine Verweisung auf § 5 Abs. 1 S. 5.

Für den Fall, dass Verkehrswert und Steuerwert des Nachlasses stark differieren kann in der Wahl der güterrechtlichen Lösung ein Steuervorteil zur erbrechtlichen Lösung liegen. Denn die Ausgleichsforderung ist dann mit ihrem vollen Verkehrswert freigestellt und nicht nur mit dem Betrag, der dem anteiligen Steuerwert nach § 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG entspricht.

Vor der Annahme der Erbschaft ist daher sorgfältig zu prüfen, ob der güterrechtlichen oder der erbrechtlichen Lösung der Vorrang gebietet.

Schlägt der Ehegatte die Erbschaft aus und verlangt den Zugewinn nach der güterrechtlichen Lösung gilt die Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB uneingeschränkt, d.h. ist kein Vermögensverzeichnis über das Anfangsvermögen vorhanden, wird vermutet, dass das Endvermögen des Ehegatten sein Zugewinn ist.

I. Ehevertragliche Vereinbarungen abweichend der §§ 1373 bis 1383 BGB

§ 5 Abs. 2 enthält keine dem Abs. 1 entsprechende Regelung, dass güterrechtliche Vereinbarungen, die von den Vorgaben der §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB abweichen für das Erbschaftsteuerrecht irrelevant sind.

Damit ist es auch nach der Änderung des § 5 Abs. 1 möglich, den Umfang der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichsanspruchs zu gestalten, nämlich über den Umweg des § 5 Abs. 2.³⁹¹

So kann z.B. eine rückwirkende Begründung der Zugewinnngemeinschaft empfehlenswert sein, wenn wegen der Erbausschlagung des überlebenden Ehegatten die Kinder begünstigt sind. Damit wirkt auch eine rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft erbschaftsteuerlich zurück.

II. Gütertrennung

Bei Gütertrennung erhält der überlebende Ehegatte keinen Zugewinnausgleich. Haben die Ehegatten kein Testament errichtet, stehen dem Ehegatten nach § 1931 BGB folgende Erbquoten zu:

1. Im Falle der Erbschaft neben Verwandten der ersten Ordnung ein Viertel
2. Neben Verwandten der zweiten Ordnung die Hälfte.

Allerdings enthält § 1931 Abs. 4 BGB die Sonderregel, dass der überlebende Ehegatte für den Fall, dass neben dem Ehegatten ein oder zwei Kinder des Erblassers als gesetzliche Erben berufen sind mindestens soviel erbt wie jeweils die Kinder des Erblassers.

Bei der Gütertrennung ist jeder Ehegatte in der Verwaltung und Verfügung seines Vermögens frei. Verbindlichkeiten belasten nur den Ehegatten, in dessen Person sie entstanden sind. Dies gilt allerdings als weit verbreiteter Irrtum auch bei der Zugewinnngemeinschaft.

Zwischen den Ehegatten kann wegen Fehlens jeglicher güterrechtlicher Beziehung eine Innengesellschaft entstehen, die beide Ehegatten am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Ein solches Gesellschaftsverhältnis soll angenommen werden, wenn ein solches in der betreffenden Situation von Fremden üblicherweise eingegangen worden wäre.³⁹²

³⁹¹ So die einhellige Meinung, vgl. Moench, ErbStG, § 5 Rz. 45; Meincke, ErbStG, § 5 Rz. 41; Piltz, ZEV 1995, 330.

³⁹² Vgl. Kanzleiter in Münchner-Kommentar, Vor § 1414 Rz.13 m.w.N aus der Rechtspr.

Die Begründung der Gütertrennung löst keine Erbschaft- oder Schenkungssteuer aus, es sei denn anlässlich der Begründung des Güterstandes werden Vermögenswerte von einem Ehegatten auf den anderen übertragen. Im Falle des Todes eines Ehegatten ist der Anteil des verstorbenen Ehegatten entsprechend der erbrechtlichen Quote voll zu versteuern. § 5 ErbStG findet keine Anwendung. Die Freibeträge der §§ 16, 17 ErbStG finden allerdings auch bei der Gütertrennung Anwendung.

Die Vorschrift behandelt die Besteuerung im Falle der Vor- und Nacherbschaft. § 6 Abs. 2 bestimmt, dass der Vorerbe Erbe ist und daher den Nachlass durch Erbanfall erwirbt. Die Aussage hat lediglich deklaratorischen Charakter, da der Vorerbe ein beschränkter Vollerbe des Erblassers ist. Allerdings bleibt erbschaftsteuerlich der Umstand unberücksichtigt, dass die Vorerbschaft unter der auflösenden Bedingung des Nacherbfalls steht, also mit dem Nacherbfall wegfällt und der Vorerbe i. d. R. in seiner Verfügungsmacht über den Nachlass aufgrund der erbrechtlichen Vorschriften erheblich beschränkt ist.

ERGEBNISSE DER ARBEIT IN THESEN

1. Der Verfassung ist eine verfassungsrechtliche Garantie des Familienerbrechts zu entnehmen. Sie ergibt sich aus Art. 14 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG. Der Schutz des Erbrechts in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG und der Familienschutz aus Art. 6 Abs. 1 GG stehen in einem Zusammenhang. Während das Erbrecht die Testierfreiheit und als Folge daraus die Erbfreiheit schützt, enthält Art. 6 GG das Schutz- und Fördergebot für Ehe und Familie. Art. 6 GG erweitert somit die Erbrechtsgarantie zu einer Garantie des Familienerbrechts.

2. Die Bedeutung in der Erbschaftsteuer erhält die Garantie des Familienerbrechts als Grundlage eines verfassungsrechtlichen Differenzierungsgebotes im Rahmen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die grundlegende Entscheidung des Gesetzgebers, die Besteuerung eines unentgeltlichen Zuwachses der Leistungsfähigkeit zu besteuern ist im Hinblick auf dieses Differenzierungsgebot auszugestalten. Dieses Differenzierungsgebot verlangt die Sicherstellung der Berücksichtigung familienspezifischer Leistungen, Belastungen, Strukturen und Bedürfnisse und begründet eine Pflicht zur ehe- und familiengerechten Ausgestaltung auch des Erbschaftsteuerrechts.

3. Aus diesem Grundsatz ergibt sich, dass dem Familienerben der Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, bei kleinem Vermögen völlig steuerfrei zugute kommt. Dies stelle in erster Linie das sog. Gebrauchsvermögen dar. Im Hinblick auf das darüber hinaus gehende Vermögen ist der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass die Erbschaft für den Ehegatten noch Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft bleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Mitberechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht.

4. Neben dieser Gesamtgrenze der Besteuerung folgt eine Begrenzung des Besteuerungszugriffs auch im Hinblick auf einzelne Vermögensgegenstände. So ist der Familienwohnsitz so steuerlich zu belasten, dass er unabhängig von seinem Wert nicht zu Deckung der Erbschaftsteuer veräußert wer-

den muss und damit in der Familie verbleibt. Gleiches gilt für den dauerhaft fortgeführten Familienbetrieb.

LITERATURVERZEICHNIS

- Arndt, Hans-Wolfgang, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Festschr. für Otto Mühl, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1981, S. 17ff.
- Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 787 ff.
 - Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des BVerfG vom 22.6.1995 zur Vermögens- und Erbschaftsteuer, BB Beilage 1996, S. 1 ff.
- Badura, Peter, in: Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Joachim (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Teil 1, 2. Aufl., Berlin, New York 1995, § 10 Eigentum, S. 327 ff.
- Balke, Michael, Grundsteuer unter Verfassungsdruck, ZSteu 2005, S. 322 f.
- Birk, Dieter, Steuerrecht, 7 Aufl., Heidelberg 2004
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983
 - Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1989, S. 213
 - Die Begünstigungstatbestände des Erbschaftsteuergesetzes auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, ZEV 2002, S. 165 ff.
 - Die Erbschaftsteuer als Mittel der Gesellschaftspolitik, Köln 2005
 - Vorlagebeschluss des BFH zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit durch das BVerfG wegen möglicher Verfassungswidrigkeit wesentlicher Teile des Erbschaftsteuergesetzes in der ab 1.1.1996 geltenden Fassung, FR 2002, S. 1071 ff.
- Blaurock, Uwe, Steuerrecht und Grundgesetz, JA 1980, S. 143 ff.
- Böckenförde, Ernst Wolfgang, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986, S. 335 ff.
- Bodenheim, Dieter G., Zur verfassungsdogmatischen Rehformulierung des Steuergerechtigkeitsproblems, Der Staat 17 (1978), S. 481 ff.
- Bolz, Norbert, Ist ErbStG verfassungswidrig?, AktStR 2002, S. 645
- Brinkmann, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln 1982
- Busch, Michaela, Deutsches Erbschaftsteuerrecht im Lichte der europäischen Grundfreiheiten, IStR 2002, S. 448 u. 475 ff.
- Bühler, Ottmar, Steuerrecht, Bd. II, 3. Aufl., 1958
- Burgstaller, Eva/Haslinger, Katharina, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht –

Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, S. 108 ff.

Crezelius, Georg, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Herne, Berlin 1983

- Verfahrensfragen aufgrund der möglichen Verfassungswidrigkeit des ErbStG, JbFfSt 2003/2004, S. 558 ff.
- /Viskorf, Hermann U./von Elsner, Dietrich, Erbschaft- und Schenkungsteuer vor dem BVerfG?, JbFfSt 2002/2003, S. 580 ff.
- Überlegungen zu einer Reform des Erbschaftsteuerrechts, in: Perspektiven eines modernen Steuerrechts, FS für Hermann Otto Solms, S. 213 ff.
- Verhältnis Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen 1999, DStJG 23 (1998), S. 73 ff.

Daragan, Hanspeter, Neues zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStR 2004, S. 170 ff.

- Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer, BB 2002, S. 649 ff.

Dautzenberg, Norbert, Die Bedeutung des EG-Vertrages für die Erbschaftsteuer, EWS 1998, S. 86 ff.

- /Heyeres, Ralf, Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vor und nach Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit, StuW 1992, S. 302 ff.

Deininger, Rainer/Picot, Caroline, Aktuelle Reformbestrebungen im Bereich der Erbschaftsteuer, Freiburg i.B. 2005

Dötsch, Franz, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die geltenden Erbschaftsbesteuerung, ZfIR 2002, S. 748 f.

Dolzer, Rudolf/Vogel, Klaus (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblatt, Heidelberg (zit.: Bearbeiter in: BK)

Dreier, Horst (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Bd. 1 (Art. 1 bis 19), Tübingen 1996 (zit.: Bearbeiter, in: Dreier, GG I.)

Eicker, Klaus, Die Europarechtskonformität des deutschen Erbschaftsteuerrechts, DSWR 2005, 235 ff.

Eisele, Dirk, Neuer Vorstoß zur Reform der Erbschaftsteuer, NWB Aktuelles 2004, S. 1053 u. 1149 ff.

- Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer erneut auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, Information StW 2002, S. 577 ff.
- Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer nach dem JStG 1997 auf dem Prüfstand, NWB Meinungen-Stellungnahmen 2002, S. 7 ff.

Ettlinger, Jochen/Nakhai, Katja, Die Bestimmung des deutschen Steuerrechts durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, RIW 2006, S. 94 ff.

Fischer, Michael, Zur Reformbedürftigkeit des Erbschaftsteuerrechts, DB 2003, S. 9 ff.

- Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, DStJG 12 (1989), S. 3 ff.
- Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480 ff.
- Gassner, Bruno/Andrews, Alf, Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, NWB Blickpunkt Steuern 10/2002, S. 1 ff.
- Gehweiler, Wolfgang, Erbschaftsteuer verfassungsmäßig!?, BWNotZ 2002, S. 57 f.
- Gosch, Dietmar, Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, DStZ 1998, S. 327 ff.
- Halaczinski, Raymond, Doppelbelastung mit GrESt und Erbschaft-/Schenkungssteuer, ErbStB 2005, S. 100 u. 129
- Hank, Rainer, Zufall der Geburt: Über Erbrecht und Erbschaftsteuer, in: Perspektiven eines modernen Steuerrechts, FS für Otto Solms, S. 203 ff.
- Hartmann, Winfried, Das ErbStG vor dem BVerfG, EStB 2002, S. 407 ff.
- Heidemann, Frank/Ostertun, Dietrich, ErbStG in der ab 1.1.1996 geltenden Fassung verfassungsgemäß? Vorlage des BFH an das BVerfG, ZEV 2002, S. 386 ff.
- Herzog, Roman, Der Weg zum BVerfG, DStZ 1988, S. 287 ff.
- Hofmann, Ruth, Erbschaft- und Schenkungssteuer, 5. Aufl., Stuttgart u. a. 1999
- Hönninger, Matthias, Die Bedeutung der Barbier-Entscheidung des EuGH für das deutsche Erbschaftsteuerrecht, Information StW 2004, S. 335 ff.
- Hübschmann, Walter, Hepp, Spitaler, (Begr.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl. Köln 1995, Loseblatt (zit.: Bearbeiter in: Hübschmann/Hepp/Spitaler)
- Hübner, Heinrich, Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuergesetzes?, DStR 2001, S. 2193 ff.
- Huster, Stefan, Rechte und Ziele, Berlin 1993
- Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, S. 541 ff.
- Fumi, Horst-Dieter, Zur Abgrenzung Grunderwerbsteuer-Schenkungssteuer, EFG 2001, S. 1067 f.
- Gaier, Reinhard, Die Bedeutung der Grundrechte für das Erbrecht, ZEV 2006, S. 2 ff.
- Gehweiler, Wolfgang, Erbschaftsteuer – verfassungsmäßig (!?), BWNotZ 2004, 129 f.
- Jachmann, Monika, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit – Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, S. 97 ff.
- Jochum, Georg, Verfassungsrechtliche Vorgaben steuerlicher Privilegierungen, UVR 2002, S. 348 ff.

- Die Steuervergünstigung, Münster 2006
- Kacsoh, Gabor, Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht im Lichte der Grundfreiheiten, in: Die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote in der Praxis 2003, S. 285 ff.
- Kanzler, Hans-Joachim, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber StuW 1996, S. 215 ff.
- Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, Köln 2005
- Kilches, Karl Rainer, Einfluss der Grundfreiheiten auf das nationale Erbschaftsteuerrecht, BFH-PR 2004, S. 331 f.
- Kirchhof, Paul, Verfassung und steuerliche Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 ff.
 - Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee, Josef; ders., (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band 5, Heidelberg 1992, § 124 (zit.: Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, HbStR V, § 124)
- Korezkij, Leonid, Neue Hinweise zu den Erbschaftsteuerrichtlinien, ZERB 2006, 73 ff.
- Korioth, Stefan, Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern, Tübingen 1997
- Kriele, Martin, Einführung in die Staatslehre, 6. Auflage, Stuttgart, 2003
- Kruse, Heinrich Wilhelm, Lehrbuch des Steuerrechts, Band 1 Allgemeiner Teil, München 1991 (zit.: Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I)
 - Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, in: Staat, Wirtschaft, Steuern, Festschr. für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, Heidelberg 1996, S. 793 ff. (Zit.: Kruse, Festschr. Friauf)
- Kulosa, Egmont, Erbschaftsteuerlicher Betriebsvermögensfreibetrag und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, HFR 2005, S. 557
- Lang, Michael, Familienbesteuerung, StuW 1983, S. 103 ff.
 - Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988
 - Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften, in: Steuern auf Erbschaft und Vermögen 1999, DStJG 23 (1998), S. 255 ff.
- Lehner, Moris, Einkommenssteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993
- Leibholz, Gerhard, Rinck, Hans-Justus, Hesselberger, Dieter, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar anhand der Rechtsprechung des BVerfG, 7. Aufl., Loseblatt 37. Lfg., Köln 2000 (zit.: Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG)
- Leisner, Walter, Verfassungsrechtliche die Grenzen der Erbschaftsteuer, Berlin 1970
 - Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung, StuW 1983, S. 97 ff.

- Leisner, Walter, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 6 Freiheitsrechte, Heidelberg 1989, § 149, S. 1023 ff.
- Die Erhöhung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 – verfassungswidrig?, NJW 2004, S. 1129 ff.
- Löhle, Annette, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und –grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, Diss. Tübingen 2001
- v. Mangoldt, Hermann/Klein, Friedrich/Starck, Christian (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz,
- Bd. 1 (Präambel, Art. 1 bis 19), 5. Aufl. München 2005, (zit.: Bearbeiter, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG I.)
 - Bd. 3 (Art. 79 bis 146) 5. Aufl. München 2005, (zit.: Bearbeiter, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III.)
- Meincke, Jens Peter, Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22, Köln 1999, S. 39
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., München 2004
 - Ist das deutsche Erbschaftsteuerrecht EU-konform?, ZEV 2004, S. 353
 - Die Bedeutung des Beschlusses des BFH vom 14.7.2004, I R 94/02 für die Erbschaftsteuer, ZEV 2005, S. 174
 - Der II. Senat des BFH im Spiegel seines Vorlagebeschlusses vom 22.05.2002, II R 61/99, ZEV 2002, S. 493 ff.
- Mellinghoff, Rudolf, Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastung, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen, DStJG 22, Köln 1999, S. 127
- Meyer, Bernd/Hartmann, Bernd, Vermögensübertragungen im Spannungsfeld von Einkommen- und Schenkungsteuer, Information StW 2006, S. 107 u. 146 ff.
- Moench, Dietmar, Erbschaft und Schenkungsteuer Kommentar, Loseblatt, München (zit.: Bearbeiter, in: Moench, ErbStG)
- /Albrecht, Gerd, Erbschaftsteuerrecht, München 2006
 - Erbschaftsteuer in der Schwebe – zur aktuellen Situation der Erbschaftsteuer, ZERB 2003, S. 98 ff.
- Mössner, Manfred, „Die Bundesgesetze werden vom Bundestage beschlossen“ (Art. 77 Abs. 1 GG), DB 2004, Heft 12, I
- Müller, Georg, Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47 (1989), S. 37 ff.
- Müller, Thorsten/Zens, Michael, Die geplante Erbschaftsteuerreform und ihre Folgen, ErbStB 2006, S. 25 ff.
- von Münch, Ingo/Kunig, Philip (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar,

- Bd. 1 (Präambel des Art. 19) 5. Aufl. München 2005, (zit. Bearbeiter in: von Münch/Kunig, GG, I)
 - Bd. 3 (Art. 70 bis Art. 146), 5. Aufl. München 2005, (zit.: Bearbeiter, in: von Münch/Kunig, GG III.)
- Nachreiner, Andreas, Verfassungswidrigkeit des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes wegen Verstoßes gegen Art. 14 GG, ZEV 2005, S. 1 ff.
- Niemeyer, Gisela, Die Verfassungsgarantie des Erbrechts in der Rechtsprechung des BVerfG, FuR 1998, S. 12 f.
- Nohl, Gerd, Vermögensredistribution durch die Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsgarantie in Art. 14 des Grundgesetzes, Diss. Marburg 1979
- Vermögensredistribution durch die Besteuerung von Erbschaften und die Erbrechts- und Eigentumsgarantie in Art. 14 des Grundgesetzes, DVR 1981, S. 98 ff.
- Oberhauser, Alois, Erbschafts- und Schenkungssteuern in: Andel, Norbert/Haller, Heinz, Neumark, Fritz (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerrechtliche öffentlichen Einnahmen, 3. Aufl. Tübingen 1980, S. 487 ff.
- Offerhaus, Klaus, Was geschieht mit der Erbschaftsteuer?, DB 2002, S. 2064 f.
- Ossenbühl, Fritz, Inhaltsbestimmung des Eigentums und Enteignung – BVerfGE 83, 201, JuS 1993, S.200 ff.
- Papier, Hans-Jürgen, Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), S. 483 ff.
- Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, S. 787 ff.
- Pechstein, Matthias, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994
- Paus, Bernhard, Verfassungsfragen der Erbschaftsteuer, DStZ 2003, S. 33 ff.
- Quebe, Jutta, Die Erbrechtsgarantie, Inhalt und Schranken, Diss. Bielefeld 1993
- Rebmann, Kurt/Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland (Hrsg.), Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 8, 4. Aufl. München 2002 (zit.: Bearbeiter, in: MüKoBGB)
- Reinisch, Mark Johannes Erhard, Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht, Diss. Heidelberg 1999
- Rohde, Andreas, Freier Kapitalverkehr und deutsche Steuern, StuB 2005, S. 222 ff.
- Zur Kapitalverkehrsfreiheit, EWiR 2004, S. 803 f.
- Rose, Gerd, Erbschaftsteuer, 11. Aufl., Bielefeld 2002

- Rozek, Jochen, Die Unterscheidung von Eigentumsbindung und Enteignung, 1998
- Seer, Roman, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, S. 283 ff.
- Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, S. 1280
- v. Schanz, Georg, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinanzArch. Bd. 17, Tübingen (1900), S.1
- Scheffler, Wolfram/Spengel, Christoph, Erbschaftsteuerbelastung im internationalen Vergleich, BB 2004, S. 967 ff.
- Schemmel, Lothar (Bearb.), Erbschaftsteuer und Grundgesetz, Stellungnahme für das BVerfG, Wiesbaden 2005
- Schenke, Wolf-Rüdiger, Besteuerung und Eigentumsgarantie in: Rechtsfragen im Spektrum des öffentlichen Rechts, Mainzer Festschrift für Hubert Armbruster, Berlin 1976, S. 177 - 210
- Schnitger, Arne, Geltung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht, FR 2004, S. 185 ff.
- Schult, Henning, Verlängerte Maßgeblichkeit und einmalige Substanzbesteuerung: Der Einfluß der Erbschaftsteuer aus Steuerbilanzpolitik und vorteilhafte Einbringungsform, DStR 1994, S. 405
- Schulz, Burkhard, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, 8. Aufl., Achim 2004
- Schulze zur Wiesche, Dieter, Lehrbuch der Erbschaftsteuer, 4. Aufl., Herne, Berlin 1997
- Spiegelberger, Sebastian, Verfassungswidrige Erbschaftsteuer?, Stbg 2003, S. 106 ff.
- Stillich, Oskar, Die Lösung der sozialen Frage durch die Reform des Erbrechts, 1924
- Stöckel, Reinhard, Denkbare Eckpunkte einer verfassungskonformen Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, NWB Meinungen-Stellungnahmen 2002, S. 4087 ff.
- Stöcker, Hans A., Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Unternehmensvererbung – Eingriff in die Erbrechtsgarantie, WM 1981, S. 570 ff.
- Das Grundrecht zu erben, WM 1979, S. 214 ff.
- Streck, Michael, Unzeitgemäße Gedanken zur Reform der Erbschaftsteuerreform, NJW 2001, S. 2059
- Suhrbier-Hahn, Ute, Die Erbschaftsteuer im Lichte des EG-Vertrages, ErbStB 2004, S. 124 ff.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, (zit.: Tipke, Die Steuerrechtsordnung I)
- Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993 (zit.: Tipke, Die Steuerrechtsordnung II)

- Vom Konglomerat herkömmlicher Steuern zum System gerechter Steuern, BB 1994, S. 437 ff.
 - /Lang Joachim, Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002
- Tumpel, Michael, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungsteuer, SWI 2000, S. 27 ff.
- Uelner, Adalbert, Die Problematik der Einheitsbewertung, in: DStJG VII (1984), S. 275 ff.
- Über Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts aus der Sicht der Gesetzgebungspraxis, in Raupach/Tipke/Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts ?, Köln 1985, S. 175 ff. (Zit.: Uelner, in: Raupach/Tipke/Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?)
- Urtz, Christoph, Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht durch eine beschränkte Anrechnung ausländischer ErbSt, SWI 2002, S. 596
- Viskorf, Hermann-Ulrich/Glier, Josef/Hübner, Heinrich/Knobel, Wolfgang/Schuck, Stefan, Erbschaftsteuer- und Schenkungsgesetz, Bewertungsgesetz (Auszug), Kommentar, 2. Aufl., Herne, Berlin 2004
- Viskorf, Hermann-Ulrich, Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung des ErbStG 1997 auf Erwerbsvorgänge ab. 1.1.1996, FR 2005, S. 450 f.
- Vogel, Klaus, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, Heidelberg 1990, § 87 (zit.: Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, HbStR IV § 87)
- Zur Auslegung des Art. 106 Grundgesetz, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS für Klaus Tipke, Köln 1995, S. 93
- Vogt, Hans, Zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer, ZEV 2001, S. 508
- Voß, Reimer, Der Traum von der großen Steuerreform, ZRP 1997, S.142 ff.
- Vyas, Sandra, Der Schutzbereich der Erbrechtsgarantie, ZEV 2002, S. 1 ff.
- Walz, Rainer, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Heidelberg, Hamburg 1980
- Welling, Berthold/Richter, Andreas, Die Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, BB 2002, S. 2305 ff.
- Wendt, Rudolf, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, Heidelberg 1990, § 104 (zit.: Wendt, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, HbStR IV, § 104)
- Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, S. 710 ff.

- Wenhardt, Christoph, Erbschaftsteuer: Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens, LSW Gruppe 10, S. 17 ff.
- Wilms, Heinrich, Kommentar zum ErbStG, Losebl., Stand 03/2006.
- Zeitler, Christoph Ehe und Familie in Bender-Maihofer-Vogel „Handbuch des Verfassungsrechts der BR Deutschland, 1984 S. 555
- Zimmermann, Thomas, Verfassungsmäßigkeit der Bedarfsbewertung, EFG 2006, S. 18
- Zitzelsberger, Heribert, Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht, in: Kley, Max Dietrich/Sünner, Eckart/Willemsen, Arnold (Hrsg.), FS für Wolfgang Ritter, Köln 1997, S. 661