

Erklärt das BVerfG die Erbschaftsteuer erneut für verfassungswidrig?

– Anmerkungen zu den Verfahren 1 BvR 804/22 und 1 BvF 1/23 –

Dr. Armin Pahlke

In der Steuerrechtsliteratur wird seit langem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (im Folgenden nur Erbschaftsteuer) ein flacher Steuertarif unter Verzicht auf spezielle Steuersubventionen gefordert. Diesen Weg hat der Gesetzgeber jedoch nicht eingeschlagen, sondern insbesondere mit §§ 13a - 13c, 28a ErbStG eine hochkomplexe – weder von den Begünstigten noch in allen Einzelheiten von den Finanzbehörden verstandene – Regelung getroffen¹. Dies führt zur Frage, ob die heutige Gesamtregelung des ErbStG überhaupt mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen in Einklang steht. Nach bereits drei Entscheidungen zur verfassungskonformen Ausgestaltung des ErbStG² ist fraglich, ob das Gesetz wieder – nunmehr zum vierten Mal – durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als verfassungswidrig angesehen könnte. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf zwei derzeit beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren: 1 BvR 804/22 und 1 BvL 1/23. Die Verfassungswidrigkeit der genannten Begünstigungsregelungen wird hier aus dem nachfolgend dargelegten Gründen verneint.

I. BVerfG-Verfahren 1 BvR 804/22

In dem Verfahren 1 BvR 804/22 wandte sich der Kläger und Beschwerdeführer als testamentarischer Alleinerbe nach seiner im April 2018 verstorbenen Tante gegen die Festsetzung von Erbschaftsteuer. Seine Klage richtete sich gegen die Festsetzung von Erbschaftsteuer für ein Wertpapierdepot, die Behandlung

-
- 1 R. Seer in: K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 15.6 und 118; T. Wachter in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, *ErbStG*, 8. Aufl. 2023, § 13a ErbStG Rz. 48; M. Jülicher in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P.R. Gottschalk, § 19 ErbStG Rn. 13; zur Entstehungsgeschichte des ErbStG 2016 eingehend G. Erkiš, FS Creszelius, 2018, 505 ff. und I. van Lishaut, FS Creszelius, 2018, S. 587 ff.
 - 2 BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

des Einkommensteuererstattungsanspruchs als steuerpflichtigem Erwerb und gegen die unterbliebene steuermindernde Berücksichtigung einer Darlehensschuld der Erblasserin. Im Rahmen des Klageverfahrens trug er vor, das Aktiendepot, das die Erblasserin im Privatvermögen gehalten hatte, sei nicht zu besteuern. Eine Besteuerung der Wertpapiere sei wegen Verstoßes der §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 2 i.V.m. Art. 77 GG verfassungswidrig. Das Finanzgericht Münster wies die Klage mit Urteil vom 6.5.2021 ab³. Zur Begründung führte es unter anderem aus, dass der Erwerb des Wertpapierdepots mangels Eingreifens eines Befreiungstatbestandes steuerpflichtig sei. Da es sich bei dem Wertpapierdepot um Privatvermögen der Erblasserin gehandelt habe, seien keine steuerlichen Vergünstigungen, Wertabschläge oder andere Privilegierungen nach den für Betriebsvermögen geltenden Regelungen der §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG zu gewähren. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften hätte keinen Einfluss auf die Besteuerung des Wertpapierdepots, da sich bei einer verfassungsrechtlich ungerechtfertigten Privilegierung des Betriebsvermögens nach dem ErbStG keine Anwendung dieser Vorschriften auf Vermögensgegenstände des Privatvermögens ergebe. Eine Entscheidung führe lediglich zu einer Nichtanwendung der verfassungswidrigen Vorschriften, die jedoch allesamt nur das Betriebsvermögen betreffen.

Mit Entscheidung vom 17.1.2022 wies der BFH die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurück⁴. Es sei kein Revisionszulassungsgrund im Sinne von § 115 FGO gegeben. Weder habe die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch sei die Zulassung zur Fortbildung des Rechts erforderlich. Zudem liege auch kein Verfahrensfehler vor. Hiergegen richtet sich die Verfassungsbeschwerde.

Die Erfolgsaussichten werden teils bejaht⁵, teils werden sie eher verneint⁶.

3 FG Münster v. 6.5.2021 - 3 K 3532/19 Erb, BeckRS 2021, 49139.

4 BFH v. 17.1.2022 - II B 49/21, BFH/NV 2022, 420.

5 so *Bundesrechtsanwaltskammer*, Stellungnahme Nr. 18/2023 (März 2023), abrufbar unter https://www.brak.de/fileadmin/05_zur_rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2023/stellungnahme-der-brak-2023-18.pdf; *Netzwerk Steuergerechtigkeit u.a.*, Amicus Curae – Stellungnahme (Mai 2023), abrufbar unter: <https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/wp-content/uploads/2023/06/Stellungnahme-BVerfG-finale-Version-2.pdf>; *D. Arconada Valbuena/T. Rennar*, Divergierende Erbschaftsteuerbegünstigung von Privat- und Betriebsvermögen auf verfassungsrechtlichem Prüfstand, DStR 2023, 2825.

1. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG oder andere Grundrechte

Nach Auffassung des Beschwerdeführers⁶ fehlte es im Streitfall an einer Vorbefassung mit der Frage, ob das Verschonungsregime der §§ 13a bis 13c 19 und § 28a ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG oder andere Grundrechte verstößt. Ein solcher Verstoß liegt jedoch im Ergebnis nicht vor.

In der Sache geht es um die Frage, ob die in der Entscheidung des BVerfG gesetzte Übergangsfrist⁷ ein Auslaufen der Erbschaftsteuer nach dem 30.6.2016 (Erbschaftsteuerpause) zur Folge hat oder die Erbschaftsteuer auch nach dem 30.6.2016 unbefristet weiter läuft oder jedenfalls die Regelungen über den Erwerb von Privatvermögen und den Steuersatz über den 30.6.2016 hinaus weiter anwendbar sind. In dieser lebhaft umstrittenen Rechtsfrage⁸ hat sich der BFH für eine unbefristete Fortgeltungsanordnung jedenfalls für den Erwerb von Privatvermögen und für den Steuersatz entschieden⁹. Dies soll sich aus Ziff. 2 Satz 1 des Tenors der Entscheidung eindeutig ergeben; der Text der Ziff. 2 Satz 2 beziehe sich lediglich auf die Frist des Gesetzgebers zur Neuregelung und lasse die Weitergeltungsanordnung des Ziff. 2 Satz 1 unberührt. Die Vorschriften der §§ 1, 2, 3, 9 ff, 13, 16 und § 19 ErbStG blieben durch das ErbStG unverändert und seien auch nicht Gegenstand einer rückwirkenden Neuregelung. Wegen der darin liegenden Fortgeltung auch des § 19 ErbStG bestehe kein Anlass, insoweit eine – auch tatsächlich nicht erfolgte – Neuregelung dieser Vorschrift anzunehmen.

6 s. auch T. Wachter in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, 8. Aufl. 2023, § 13a ErbStG Rz.69a; R. Halaczinky, Erbschaftsbesteuerung des Privatvermögens - Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip und das Beihilfenrecht der Union?, jurisPR-SteuerR 24/2022 Anm. 2. *nonum*

7 BVerfG v. 14.12.2014 - 1 BvL 21/12, Tenor „2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen.“

8 zB G. Crezelius, ErbStG nach dem 30.6.2016 – Steuerpause?, ZEV 2016, 367; K.-D. Drüen, Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.6.2016?, DStR 2016, 643; R. Seer, Tritt das Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz zum 1.7.2016 wegen Untätigkeit des Gesetzgebers außer Vollzug?, GmbHR 2016, 643; T. Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR 2017, 1/10 f.

9 BFH v.6.5.2021 - II R 1/19, BStBl. II 2022, 77; vgl. auch FG München v. 8.2.2023 - 4 K 2771/21, EFG 2023, 718, Rev. BFH: II R 7/23; ebenso M. Grootens in: C. v. Oertzen/M. Loose/J. Stalleiken, 3. Aufl. 2024 § 37 ErbStG Rz. 19; a.A. FG Berlin-Brandenburg v.19.5.2021 - 14 K 14008/19, EFG 2021, 1486.

Ob das BVerfG bei einer neuen Entscheidung eine schärfere Fassung der Tenorierung wählen würde¹⁰, könne offen bleiben.

Der BFH hat insoweit ausdrücklich offengelassen, ob das auch für die Verschonung des Betriebsvermögens gilt¹¹. Diese Frage stellte sich jedoch im vorliegenden Fall (Erwerb von Privatvermögen und Anwendung des Steuersatzes) nicht. Die Beurteilung des BFH erscheint – trotz mancher Bedenken gegen die Einordnung – im Ergebnis richtig und schließt jedenfalls für den Erwerb von Privatvermögen eine Erbschaftsteuerpause für den Zeitraum nach dem 30.6.2016 aus. Insoweit fehlt es nicht an einer Auseinandersetzung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“¹². Die Blockierung der Erhebung von Erbschaftsteuer auch für den Übergang von Privatvermögen¹³ ist durch die Fortgeltungsanordnung eingeschränkt¹⁴; den Anforderungen des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist genügt.

Die weitere Frage, ob die Besteuerung betrieblichen Vermögens dem Verfassungsrecht genügt, war in dem Streitfall nicht erheblich. Vor allem konnte deshalb offen bleiben, ob die Neuregelung durch das Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016 (ErbStG 2016)¹⁵ den Anforderungen des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014¹⁶ genügt oder ob insoweit die Bestimmungen des §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG – vor allem hinsichtlich der Bewertung, der Konzeption der Bedürfnisprüfung, der hier eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten, der Lohnsummenprüfung, der Übergang von privatnützigen Vermögen und der Bedürfnisprüfung – verfassungswidrig sein könnten. Diese Frage kann nur in einem das Betriebsvermögen betreffenden Verfahren hinsichtlich der §§ 13a bis 13c, 28 und 28a ErbStG geklärt werden¹⁷.

10 etwa wie folgt: „Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Dezember zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiter anwendbar“, so *D. Piltz*, Die Erbschaftsteuer und das Bundesverfassungsgericht, DStR-Beihefter 20/2024, 24.

11 BFH v. 6.5.2021 - II R 1/19, BStBl. II 2022, 77 Rz. 34.

12 BGBl. I 2016, 2464.

13 BVerfG v.17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfG 138, 136 Rz. 284.

14 BVerfG v.17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfG 138, 136 Rz. 288 ff.

15 BGBl. I 2016, 2426.

16 BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

17 dazu etwa *R. Seer*, StuW 2021, III m.w.N.

2. Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG)

Die Erbschaftsteuer erfährt eine besondere Färbung durch die Begrenzung aufgrund des Familienprinzips und durch die Besonderheiten beim Übergang betrieblichen Vermögens. Zudem kann sie in Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips dem Abbau generationenübergreifender sozialer Unterschiede dienen¹⁸. Damit hat das Minderheitsvotum der Richter Gaier und Masing und der Richterin Baer zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014¹⁹ einen zusätzlichen Aspekt in die Diskussion eingebracht, dem auch angesichts des gegenwärtigen Zustands unseres Staatswesens wachsende Bedeutung zukommt.

Das Sozialstaatsprinzip ist jedoch eine Staatszielbestimmung, die sich als verfassungsrechtlicher Auftrag kaum zu definitiven Einzelkonsequenzen verdichten kann²⁰. Sie ist keine – auch nicht im Zusammenhang mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Gebot der Lastengleichheit – taugliche Grundlage, eine eigenständige Verfassungspflicht des Gesetzgebers zu einer gerechten Vermögensverteilung zu postulieren. Ein Ausgleich der Ungleichheiten im Bereich der Erbschaftsteuer liegt in der Verantwortung der Politik²¹. Es besteht kein Grund, dass der Gesetzgeber aufgrund des Sozialstaatsprinzips gerade bei der Erbschaftsteuer besonderen Bindungen unterliegen soll. Eine Steuer ist keine Gegenleistung für eine besondere Leistung (§ 3 Abs. 1 AO), sodass sie nicht davon abhängig gemacht werden muss, ob sie den Abbau der Vermögensverteilung ändert. Der Gesetzgeber könnte – statt bei der Erbschaftsteuer – auch oder nur bei anderen Steuern (etwa bei der Einkommensteuer) entsprechende Maßnahmen zur Umverteilung ergreifen. Aber auch Aktivitäten außerhalb des Steuerrechts (etwa durch eine verbesserte Kita-Versorgung oder verbesserte Qualifizierungsmöglichkeiten für Ange-

18 H. D. Jarass in: H.D. Jarass/B. Pieroth, 18. Aufl. 2024 Art. 14 GG Rz. 109; H. Weber-Grellet, Kritische Anmerkung zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB 2015, 1367; H.-U. Viskorf, Erbschaftsteuer im Fokus des Verfassungsrechts und der Gestaltungspraxis, ZEV 2018, 563 (568); für die alleinige Geltung des Art. 3 GG: K. Muscheler, 10 Jahre Erbrecht - Rückblick und Ausblick, ErbR 2015, 650 (670).

19 BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

20 M. Sachs in: M. Sachs, 9. Aufl. 2021, Art. 20 GG Rz. 47; K.-P. Sommermann in: P.M. Huber/A. Voßkuhle, 3. Aufl. 2024, Art. 20 GG Rz. 103.

21 BVerfG v. 17.12.2014, Minderheitsvotum z. R 4; BVerfG v. 18.7.1967 - 2 BvF 3/62, BVerfGE 20, 180, 204; K.-P. Sommermann in: P.M. Huber/A. Voßkuhle, 3. Aufl. 2024, Art. 20 Rz. 120 ff.; A. Bernert, Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer, 2018, S. 211.

stelle) könnten langfristig die Vermögensverteilung verändern.²² Dem Staat verbleibt insofern ein weiterer Handlungskern, er ist jedoch – ggf. auch durch das Steuerrecht – zum Abbau generationenübergreifender sozialer Ungleichheiten verpflichtet.

3. Bestimmtheit und Klarheit einer Norm

Einen Verstoß gegen die das rechtsstaatliche Gebot der Bestimmtheit und Klarheit der Norm²³ hat der BFH²⁴ ebenfalls zutreffend verneint. Insbesondere liegt eine von den Klägern behauptete Verfassungswidrigkeit wegen einer „Hyperkomplexität“ des Gesetzes nicht vor.²⁵

Dieses Ergebnis entspricht den von der Rechtsprechung des BVerfG²⁶ entwickelten Grundsätzen: Die bloße Auslegungsbedürftigkeit einer Vorschrift beseitigt nicht die Bestimmtheit. Es reicht aus, wenn die Zweifelsfragen durch die Rechtsanwender mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können.

Diese Grenze ist für den hier aufgeworfenen Fragenkreis keinesfalls überschritten. Bloß stilistische Mängel²⁷ beseitigen nicht die hinreichende Bestimmtheit der Norm, zumal sich diese Fragen bei der Auslegung des Übergangs von hier allein betroffenem Privatvermögen ohnehin nicht stellen.

Die gegen die Entscheidung des BFH erhobene Verfassungsbeschwerde dürfte daher keine Erfolgsaussichten haben.

22 anders *D. Piltz*, DStR-Beihefter 20/2024, 25.

23 Vgl. Rz. 1.

24 BFH v. 17.1.2022 - II B 49/21, BFH/NV 2022, 420 Rz. 12, unter Hinweis auf BFH v. 6.5.2021 - II R 1/1, BStBl. II 2022, 77 Rz. 34.

25 a.A. S. *Thonenann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, DB 2016, 2312; *M. Söffing*, Das ErbStG 2016, ErbStg 2016, 339; *R. Seer/K. Michalowski*, Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht - unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbHR 2017, 609; *R. Seer*, Erbschaftsteuerliche des Unternehmens (-anteils) erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW 2021, 111 ff.; *M. Loose*, Keine Erbschaftsteuerpause, jurisPR-SteuerR 3/2022 Anm. 4.

26 BVerfG v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, BVerfGE 134, 141 Rz. 127; zuletzt BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155.

27 dazu BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 Rz. 62; *U. Koenig* in: *U. Koenig*, Abgabenordnung, 5. Aufl. 2024, § 3 AO Rz. 89 ff.

II. Normenkontrollantrag Bayern (BVerfG 1 BvF 1/23)

In dem Normenkontrollverfahren (§ 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) möchte die Bayerische Staatsregierung die Feststellung erreichen, dass §§ 12 Abs. 3, 16 Abs. 1 und 19 Abs. 1 ErbStG in der Fassung vom 27.2.1997, das zuletzt durch Art. 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 geändert worden ist, mit dem Grundgesetz unvereinbar sind. Bestritten wird die Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 106 Abs. 2 Nr. 2 und 72 Abs. 2 GG) und die materielle Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs. 1 und des § 19 Abs. 1 ErbStG im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG.

1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG i.V.m. § 72 Abs. 2 GG)

Die Steuergesetzgebungskompetenz des Bundes für die Erbschaftsteuer ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 (2. Fall) i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG. Seit der Grundgesetzänderung v. 27.10.1994 (BGBl. I 1994, 3146) setzt Art. 72 Abs. 2 GG voraus, dass die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.

Eine bundesgesetzliche Regelung zur Wahrung der Rechtseinheit ist nach der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich, wenn und soweit die mit ihr erzielbare Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen Voraussetzung für die Vermeidung einer Rechtszersplitterung ist. Dies dient der Abwehr problematischer Folgen, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden können²⁸. Zur Wahrung der Wirtschaftseinheit ist eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich, wenn und soweit sie Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik ist, wenn also unterschiedliche Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich brächten²⁹.

Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, hat das BVerfG zu überprüfen. Insoweit gibt es keinen von verfassungsgerichtlicher Kontrolle befreiten

28 BVerfG v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04, 2189/04, BFH/NV 2010, 793.

29 BVerfG v. 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62.

Beurteilungsspielraum³⁰. Im Rahmen der danach eröffneten verfassungsgerichtlichen Kontrolle steht dem Gesetzgeber im Hinblick auf die allein zulässigen Zwecke einer bundesgesetzlichen Regelung und deren Erforderlichkeit im gesamtstaatlichen Interesse i.S.v. Art. 72 Abs. 2 GG jedoch eine Einschätzungsprärogative zu³¹. Aufgrund der verschärften Anforderungen des geänderten Art. 72 Abs. 2 GG wird die Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer, die zunächst unbestritten war, von vereinzelt Stimmen im Schrifttum zwar verneint³²; diese Frage ist jedoch zu bejahen.

Ohne eine bundeseinheitliche Regelung drohte eine nicht hinnehmbare Rechtszersplitterung mit nicht unerheblichen Nachteilen und Erschwerissen für Erblasser und Erwerber betrieblichen Vermögens wie auch für die Finanzverwaltung. Es wäre mit nicht unerheblichem Aufwand verbunden, wenn es den Ländern überlassen bliebe, ob, in welchem Umfang und in welcher Ausgestaltung im Einzelnen sie Regeln für die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsübergangs schaffen wollen³³.

Gerade bei dem unentgeltlichen Übergang von betrieblichem Vermögen könnte es bei unterschiedlichen Landesregelungen je nach Wohnsitz von Erblasser oder Schenker und möglicherweise mehreren Erben oder Beschenkten und je nach Betriebssitz oder Belegenheit der Sache zu konkurrierenden Steueransprüchen mehrerer Länder kommen. Dies erforderte Vereinbarungen zwischen den einzelnen Ländern, um eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Der damit verbundene Koordinierungs- und Verwaltungsaufwand wäre erheblich.

Unterschiedliche landesrechtliche Regelungen zur Befreiung von betrieblichem Vermögen hätten zur Folge, dass die Beantwortung der für die

30 vgl. im Anschluss an BVerfG v. 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (135).

31 BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 141 (174 f.); BVerfG v. 27.6.2004 - 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (255)
BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 141 (174 f.); BVerfG v. 27.6.2004 - 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (255); BVerfG v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 (154); BVerfG v. 24.11.2010 - 1 BvF 2/05, BVerfGE 128, 1 (34); BVerfGE 135, 255 Rn. 115.

32 R. Wernsmann/V. Spornath, Erbschaftsteuerreform: keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, FR 2007, 829; differenzierend A. Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 128 ff., 153; T. Wachter, Erste Verfassungsbeschwerden gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz, BB 2010, 667.

33 vgl. BT-Drs. 16/7918, S. 25 zum Entwurf eines ErbStRG sowie zu späteren Novellen mit vergleichbarer Begründung BT-Drs. 17/2249, S. 36 und 17/13082, S. 9 sowie BR-Drs. 253/11, S. 49; ferner R. Seer/K.-D. Drüen in: W. Kluth, Föderalismusgesetz, 2007, Art. 105 GG, S. 259/264; J. Hey in P. Kirchhof/O. Lamsdorf/A. Pinkwart, Perspektiven eines modernen Steuerrechts, 2005, S. 36 ff.

Planung der Unternehmensnachfolge wichtigen Frage, mit welcher Steuerbelastung ein Betriebsübergang verbunden ist, vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt des Erben oder Beschenkten beziehungsweise vom Sitz der betrieblichen Einheit abhängig wäre. Wäre Gegenstand des Erwerbs ein Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten im ganzen Bundesgebiet oder mehreren selbständigen betrieblichen Einheiten in verschiedenen Ländern oder wären auf Erwerberseite mehrere Personen mit über das Bundesgebiet verteilten Wohnorten beteiligt, würden sich schwierige Abgrenzungsfragen ergeben, welche die bereits bestehende Komplexität der erbschaftsteuerlichen Förderung unternehmerischen Vermögens noch weiter steigern und damit die rechtliche Planungssicherheit erheblich einschränken würden.

Beispiel:³⁴

Ein vermögender Mann, der seinen Wohnsitz in Hessen hatte, ist nach längerem Aufenthalt in einem Hamburger Klinikum verstorben. Erben sind seine 2 Kinder, ein in Bayern wohnhafter Sohn und eine Tochter in Baden-Württemberg. Zum Vermögen gehören neben dem Wohnhaus in Hessen und Kapitalvermögen bei einer Frankfurter Bank Grundstücke in Niedersachsen und in Mecklenburg-Vorpommern sowie die Beteiligung an einer GmbH in Nordrhein-Westfalen.

Gäbe es Ländergesetze zur Erbschaftsteuer, wäre nach den Gesetzen von 7 Ländern und möglichen Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen, welche Steuer diese Länder erheben können. Wäre wie nach geltendem Recht die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz des Erblassers *oder* der Erben geknüpft, könnten die Länder Hessen, Bayern und Baden-Württemberg Anspruch auf die Besteuerung des Nachlasses erheben, sofern sich nicht aus dem Klinikaufenthalt ein Anspruch Hamburgs ergäbe. Gäbe es in Niedersachsen und Mecklenburg-Vorpommern eine beschränkte Steuerpflicht für dort belegene Grundstücke, hätten auch diese Länder ein Besteuerungsrecht.

Eine Gesetzgebungskompetenz der Länder, beispielsweise für die Steuersätze³⁵ käme nur in Betracht, wenn und soweit der Bund in seinem Gesetz hierfür keine Regelung getroffen hätte. Da der Bund auch insoweit eine umfassende Regelung getroffen hat, bleibt für landesgesetzliche Ergänzungen kein Raum³⁶. Für die Regelungen des §§ 12 Abs.3, 16 und 19 Abs.1 ErbStG, die die Regelung der Freibeträge und des Steuersatzes in die Hand der Länder legten, fehlt jede Rechtsgrundlage. Für die Schaffung von Staatsverträgen zwischen den Ländern, die Installierung eines Dop-

34 N. Weinmann in D. Moench/N. Weinmann, Einführung ErbStG Rz. 29.

35 dafür A. Korte, Konkurrierende Steuergesetzgebung (FN 32), S. 128 ff.

36 so auch G. Jochum in: H. Wilms/G. Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, Einführung zum ErbStG, Rz. 59.

pelbesteuerungs- oder Koordinationsgesetzes des Bundes oder für die Anwendung des Gebots des Bundestreue und des Rechtsstaatsgebots ist angesichts der vom Bundesgesetzgeber geschaffenen umfassenden Regelung kein Raum³⁷. Die Frage nach der Anwendbarkeit des Art. 125a Abs.2 Satz 1 GG stellt sich daher nicht.

2. § 16 Abs. 1 ErbStG

Verfassungsrechtlich soll durch die Regelungen in § 13 Abs.1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG dem sog. Familienprinzip³⁸ Rechnung getragen werden. Danach ist der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen i.S.d. Steuerklasse I (§ 15 Abs.1 ErbStG) derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugute kommt³⁹.

Ob allerdings diese Befreiung speziell für Immobilienvermögen überhaupt durch § 13 Abs.1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG gedeckt ist, erscheint zweifelhaft. Es spricht einiges dafür, dass diese Befreiung für das Familienprinzip allein durch die Befreiung des § 16 ErbStG erfolgt⁴⁰, der dies in typisierender Weise durch die Freibeträge für Ehegatten und Kinder erreicht. Bei einem darüberhinausgehenden Vermögenszuwachs ist der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass von der Erbschaft für den Ehegatten noch das Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft verbleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Berechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht. Diese Begrenzung folgt auch aus Art. 14 Abs. 1 und Abs. 3 GG, wonach die Anwendung des ErbStG den allgemeinen Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit genügen muss.⁴¹ Für ihre Bemessung stellt der Wert durchschnittlicher Einfamilienhäuser einen tauglichen Anhaltspunkt dar. § 16 ErbStG genügt dieser Anforderung, weil das familiengerechte Einfamilienhaus – wenn auch mit erheblichen

37 A.A. S. Kempny/E. Reimer, Verhandlungen des Deutschen Juristentages, 2014, Teil D 1/78 f.

38 BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 156; BVerfG v. 21.7.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07; BVerfGE 126, 400.

39 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 95, 165.

40

41 Vgl. näher J. Hey in K. Tipke/J. Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.189 ff.; P.R. Gottschalk In M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, ErbStG Einführung Rz. 190 ff.

regionalen Unterschieden – noch in etwa begünstigt ist (500.000 € für Ehegatten und Lebenspartner, 400.000 € für Kinder⁴²).

Etwas Abweichendes gilt auch nicht in Fällen des § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG. Erwerber der Steuerklasse II wie etwa Geschwister können nicht von Verfassungswegen beanspruchen, erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten oder Lebenspartner behandelt zu werden, und zwar unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen. Die existierende Anknüpfung an rein formale Gesichtspunkte dient der klaren Abgrenzung der Steuerklassen und ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt⁴³. Sie bewegt sich im Rahmen der dem Gesetzgeber zukommenden weitgehenden Gestaltungsfreiheit. Ein Abstellen auf die tatsächlichen Umstände (Bestehen einer Lebensgemeinschaft) ist von § 15 Abs. 1 ErbStG nicht geboten⁴⁴.

Es ist auch nicht verfassungswidrig, dass die Steuerklasseneinteilung in § 15 Abs. 1 ErbStG nicht an tatsächliche Umstände wie etwa das Bestehen einer Lebensgemeinschaft, sondern an die bürgerlich-rechtlichen Vorgegebenheiten von Ehe, (eingetragener) Lebenspartnerschaft, Verwandtschaft und Schwägerschaft anknüpft. Die Anknüpfung an rein formale Gesichtspunkte dient der klaren, eindeutigen Abgrenzung der Steuerklassen, vermeidet die Abgrenzungsschwierigkeiten, die mit einer Ausrichtung der Steuerklassen an tatsächlichen Verhältnissen notwendigerweise in großem Umfang verbunden wären. Sie erübrigt eine sonst unter Umständen mit hohem Aufwand verbundene Sachverhaltsermittlung im privaten Bereich⁴⁵.

Im Einzelfall können sich bei Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG schwerwiegende persönliche Konsequenzen für den Betroffenen ergeben. Eine Aufhebung oder Abschwächung des § 15 Abs. 1 ErbStG zur Auflösung solcher Sonderfälle ist aber nicht verfassungsgeboten.

Die Freibeträge von 20.000 € für Erwerbe in der Steuerklasse § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG erscheinen zwar sehr gering und ihre Erhöhung zur Verringerung der Diskrepanz gegenüber Erwerben nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG erscheint naheliegend⁴⁶; eine Erhöhung der Freibeträge ist aber nicht verfassungsrechtlich geboten.

42 § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG.

43 BFH v. 24.4.2013 - II R 65/11, BStBl. II 2013, 633; P. R. Gottschalk in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, Einführung Rz. 240; H. Längle in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, 8. Aufl. 2023, § 16 ErbStG Rz. 14.

44 BFH v. 27.10.1982 - II B 77/81, BStBl. II 1983, 114; P. R. Gottschalk in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, § 3 ErbStG Rz. 102.

45 BFH v. 27.9.2012 - II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 m. w. N.

46 M. Jülicher in M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, § 16 ErbStG Rz. 12.

3. Art. 19 Abs. 1 ErbStG

Die Prozentsätze des § 19 Abs. 1 ErbStG führen nicht wegen der fortschreitenden Inflation sukzessive in die Verfassungswidrigkeit hinein. Die Frage der ungleichen Besteuerung von Zinseinkünften⁴⁷ oder der ungleichen Besteuerung von Veranlagungszinsen im jeweiligen Jahr⁴⁸ stellt sich hier nicht.

Der Gesetzgeber kann zwar – verfassungsrechtlich unbedenklich – die Geldwertabhängigkeit und damit die gesteigerte Inflationsanfälligkeit der Einkunftsart “Kapitalvermögen” bei der Besteuerung berücksichtigen⁴⁹; für die Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG kann nichts anderes gelten. Eine entsprechende Verfassungspflicht besteht jedoch nicht.

Die materielle Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG ist gegeben, wenn die Belastungswirkung des Gesetzes die grundgesetzlichen Grenzen nicht überschreitet. Dies gilt auch, wenn die Belastungsentscheidungen im Laufe der Zeit zunehmen und diese Belastungswirkungen dem Gesetzgeber bei der Verabschiedung nicht bekannt waren⁵⁰. Eine Überschreitung der verfassungsrechtlichen Grenzen bei Nichtausgleich der Freibeträge des § 19 Abs. 1 ErbStG ist – auch wenn ein höherer Freibetrag wünschenswert wäre – nicht ersichtlich. Insbesondere kann von einem unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit unerträglichem Ergebnis keine Rede sein⁵¹. Das steuerliche Existenzminimum⁵² ist hier nicht berührt. Ein Verstoß der Tarifgestaltung des § 19 Abs. 1 ErbStG gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), gegen Art. 14 Abs. 1 i.V.m. 19 Abs. 2 GG (jedenfalls unter den derzeitigen Verhältnissen) oder gegen das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 3, § 28 Abs. 1 GG) liegt unter Berücksichtigung der gewährten Freibeträge nicht vor.⁵³

47 BVerfG v. 19.3.1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

48 BVerfG v. 8.7.2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282.

49 BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.).

50 L. Lammers in: G. Kirchhof/E. Kulosa/E. Ratschow, BeckOK EStG, 2020, § 32a EStG Rz. 47.

51 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, Rz. 129.

52 C. Waldhoff, Steuerrecht in der Inflation - der verfassungsrechtliche Rahmen für den Ausgleich der kalten Progression, FR 2023, 485 (488).

53 O. Depenheuer/J. Froese in P. M. Huber/A. Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 14 GG Rz. 160 ff; BFH v. 27.7.1967 - IV 300/64 BStBl. III 1967, 690 zu § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG; umfassend etwa C. Waldhoff, FR 2023, 485.

III. Zusammenfassung

Nach meiner Auffassung können die beiden Verfahren vor dem BVerfG keinen Erfolg haben. Gleichwohl bleibt der Gesetzgeber aufgefordert, die Erbschaftsteuer neu zu organisieren. Allein für die Vergünstigung für Erwerber von Betrieben und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Erb- oder Schenkungsfall gem. § 13a ErbStG sind Steuermindereinnahmen von 4,5 Mrd. € entstanden⁵⁴. Ein Reformmodell könnte sich aus einer generellen Abschaffung des Versorgungsabschlags bei gleichzeitiger Absenkung der Steuersätze ergeben⁵⁵. Möglich wäre eine Absenkung der Steuersätze, wobei eine gewisse Kopplung des Erwerbs an die Höhe des Erbes naheliegt⁵⁶. Eine durchgängige Höhe des Steuersatzes von 10% erscheint aber, vor allem wegen der Höherbelastung kleiner und mittlerer Betriebsvermögen⁵⁷, nicht gerechtfertigt⁵⁸. Vorzugswürdig erscheint eine gewisse Spreizung (etwa bis 25 %).

Unter den gegenwärtigen Bedingungen gilt jedenfalls das Postulat der bayerischen Verfassung: „Die Erbschaftssteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu staffeln.“⁵⁹ Diese Norm der bayerischen Verfassung hat zwar – wegen der alleinigen Gesetzgebungskompetenz des Bundes – zurzeit keine Bedeutung. Gleichwohl erscheint die Umsetzung ihres Gedankens sehr wichtig. Das ist vor allem zur Herstellung gleicher Lebensbedingungen in ganz Deutschland (vor allem im Osten Deutschlands) und zur Wahrung der Zielvorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG (Wahrung der Rechtseinheit) dringend geboten.

54 29. Subventionsbericht des Bundes v. 6.9.2023, abrufbar unter: https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=7.

55 W. Schulte/M. Birnbaum, Erbschaftsteuerrecht, 3. Aufl. 2022, Rz. 48.

56 Zum flax-tax-Modell etwa A. Pahlke, Reform der Erbschaftsteuer durch Abbau von Verschonungsregelungen?, ZEV 2015, 377.

57 M. Beznoska/T. Hentze/B. Kauder, Anpassung der Freibeträge und Wertgrenzen bei Erbschaften und Schenkungen, DB 2024, 213 (216).

58 P. Kirchhof, Steuervereinfachung - Schritt für Schritt, DStR 2021, 2761 (2767); M. Benoska/T. Hentze/B. Kauder, DB 2024, 213.

59 Art. 123 Abs. 3 Verfassung des Freistaats Bayern.



VFS HANNOVER



Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung unter: www.vfs-hannover.de

DONNERSTAG

10. 12. 2015
18.00 UHR

DER SOLIDARITÄTS- ZUSCHLAG

EINE ÜBERGANGSLÖSUNG OHNE ENDE?

BEGRÜSSUNG

RiFG Dr. **Thomas Keß**, Niedersächsisches Finanzgericht, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRAG

„Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags“

Prof. Dr. **Johanna Hey**, Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln

PODIUMSDISKUSSION

- » RiFG Dr. **Michael Balke**, Berichterstatter im Vorlageverfahren des Niedersächsischen Finanzgerichts zum Solidaritätszuschlag
- » Prof. Dr. **Stefan Homburg**, Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen an der Leibniz Universität Hannover
- » MD **Michael Sell**, Steuerabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin
- » Prof. Dr. **Joachim Wieland**, Rektor der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer und Inhaber des dortigen Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
- » Leitung: **Donata Riedel**, finanzpolitische Korrespondentin im Parlamentsbüro des Handelsblatts in Berlin

VFS – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover