

Felix Welti

## Sozialstaatsgebot und Erbschaftsbesteuerung<sup>1</sup>

### I. Einführung

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 17.12.2014<sup>2</sup> die Verschonung von Erben vor der Erbschaftsteuer für übermäßig und damit für einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG gehalten. In einem abweichenden Votum haben Richterinnen *Baer* und die Richter *Geier* und *Masing* ausdrücklich auch das Sozialstaatsgebot zur Begründung herangezogen. Mittlerweile liegt ein Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Neuregelung vor.<sup>3</sup>

Die Diskussion um die Erbschaftsteuer ist nicht nur eine steuerrechtliche Fachdiskussion,<sup>4</sup> die in diesem Beitrag nicht vertieft werden soll. Sie bewegt auch die Öffentlichkeit und hat verfassungsrechtliche, wirtschafts- und sozialpolitische Dimensionen.<sup>5</sup> Immer sind Generationenwechsel und Vermögenskonzentration gesellschaftliche und politische Themen gewesen, die Legitimität von ererbtem Reichtum ist so umstritten wie die des staatlichen Zugriffs im Erbfall. Auch die demografische Entwicklung und die wirtschaftlichen Ergebnisse einer langen Friedens- und Wachstumszeit lenken die Aufmerksamkeit auf das Thema: Große Vermögen treffen in kleinen Familien auf wenige Erben, die selbst schon recht alt sind. Bei Kinderlosigkeit der Erblasser erben oft Menschen, deren Bezug zum Erblasser und seinem Erbe nicht groß ist. *Piketty* hat zuletzt eine breitere Öffentlichkeit auf die wachsende Vermögenskonzentration im Kapitalismus hingewiesen: „Die Vorstellung der freie Wettbewerb könne der Erbesgesellschaft ein Ende setzen und den Weg in eine immer meritokratischere Welt eröffnen, ist eine gefährliche Illusion“. Im vierten Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung<sup>7</sup> wird ausgeführt, dass Personen häufiger und höhere Beträge erben, die bereits über ein höheres Einkommen und Vermögen verfügen. 2011 waren 16,9 Mrd Euro Erbschaften und 8,3 Mrd Euro Schenkungen steuerpflichtig, überwiegend Geld- und Grundvermögen, 12% Betriebsvermö-

1 Überarbeitete und aktualisierte Fassung eines am 11.6.2015 beim Institut für Wirtschaftsrecht der Universität Kassel gehaltenen Vortrags. Für die Anregung danke ich Prof. Dr. Robert Kuhn.

2 BVerfG, UrT. v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 - BGBl. 2015 I, 4 = BStBl. II 2015, 50.

3 BT-Drs. 18/5923 vom 7.9.2015, GesE der BReg, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.

4 Zu ihr vgl. Lars Zipfel/Stefan Lahme, BVerfG zum Dritten: Zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer, DStZ 2015, 63-74; Holger Kahle/Matthias Hiller/Meik Eichholz, Anmerkungen zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, DStR 2015, 183-189.

5 Zur parlamentarischen Diskussion: 125. Sitzung der 18. WP, 25.9.2015, Prot. 12159-12171. Vgl. z.B. weiter Sebastian Leitner, Vermögensungleichheit und die Bedeutung von Erbschaften und Schenkungen, Wiso direkt, Juni 2015.

6 Thomas Piketty, Das Kapital im 21. Jahrhundert, München 2014, 565.

7 BT-Drs. 17/12650, 235 f.

gen. Darauf wurden 4,2 Mrd Euro Steuern gezahlt. Ein Drittel des Gesamtvolumens entfällt auf die oberen 2% der Hinterlassenschaften. *Groh-Samberg* hat ausgeführt, dass in Deutschland der Anstieg der sozialen Ungleichheit besonders stark und pointiert ausgefallen ist, zugleich die deutsche Sozialstruktur besonders undurchlässig und träge ist, so dass zunehmende Marktungleichheit mit quasi-ständischer Schließung einhergeht.<sup>8</sup>

In die scheinbar trockene und technische Materie der Erbschaftsteuer finden solche Überlegungen Eingang durch das Verfassungsrecht. Wird das einfache Recht am Maßstab des Gleichheitssatzes geprüft – wie in der Entscheidung vom 17.12.2014 zur Erbschaftsteuer –. muss das Gericht zwischen erlaubten und verbotenen Zielen und Ungleichbehandlungen durch den Gesetzgeber unterscheiden und dabei mehr oder weniger strikte Maßstäbe anlegen.

Das Verständnis der Richterinnen und Richter und am Ende des Gerichts vom Sozialstaat ist dabei bedeutsam, sei es implizit oder – wie im abweichenden Votum bevorzugt – explizit. In jedem Fall bietet die verfassungsrechtliche Bewertung der Erbschaftsteuer einen guten Anlass zu überdenken, was Generationenwechsel und Vermögenskonzentration für den sozialen Rechtsstaat bedeuten und wie er sich zu ihnen verhalten kann und verhalten soll.

## II. Das Sozialstaatsgebot in der Rechtsordnung

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Rechts- und Bundesstaat (Art. 20 Abs. 1, Art. 28 Abs. 1 GG). Was daraus folgt, ist seit 1949 in Politik, Wissenschaft und Rechtsprechung strittig.<sup>9</sup> Seit der Kontroverse zwischen *Ernst Forsthoff* und *Wolfgang Abendroth* auf der Staatsrechtslehrertagung 1954<sup>10</sup> sehen konservative Interpreten im Sozialen eher einen nicht justiziablen Programmsatz, während progressivere Stimmen Option und Auftrag des Staates zur sozialen Gestaltung mit den Mitteln des Rechts betonen. Sehen die einen im Sozialstaat eher den eingreifenden Gegensatz zum Freiheit und Eigentum schützenden Rechtsstaat, betonen die anderen Komplexen-

8 Olaf Groh-Samberg, Wachsende nationale soziale Ungleichheiten im internationalen Vergleich in: Peter Masuch/Wolfgang Spellbrink/Ulrich Becker/Stephan Leibfried, Grundlagen und Herausforderungen des Sozialstaats – Denkschrift 60 Jahre Bundessozialgericht, Berlin 2014, 683-707.

9 Zur neueren Diskussion: Eberhard Eichenhofer, Grundfragen des Sozialrechts – Grundfragen des Sozialen!, SDRV 65 (2015), 153-170; Hans Michael Heinig, Grundgesetzliche Vorgaben für das Sozialrecht und ihre verfassungstheoretische Reflexion, in: Masuch et. al. (Fn. 8), 333-350; Ulrich Mückenberger, Eine europäische Sozialverfassung?, EuR 2014, 369-399; John Philipp Thurn, Welcher Sozialstaat?, Tübingen 2013; Heinz-Dietrich Steinmeyer, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und Grenzen für Reformen der Sozialsysteme im Zeitalter der Globalisierung, NZS 2012, 721-727; Felix Welti, Teilhabe im sozialen Rechtsstaat, Betrifft Justiz 2011, 81-89; Ulrike Davy, Soziale Gleichheit – ein Anliegen für Verfassungen?, ZSR 2010, 295-318; Sonja Buckel, Genealogie sozialer Ungleichheit im Recht, ZSR 2010, 323-328; Peter Derleder, Rechtsstaat – Sozialstaat – Kulturstaat, KJ 2007, 110-123; Hans F. Zacher, Das soziale Staatsziel, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 2, 3. Aufl. 2004, § 28; Karl-Jürgen Bieback, Sicherheit im Sozialstaat, KJ 1998, 162-178.

10 Ernst Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVdStRL 12 (1954), 8-33; Wolfgang Abendroth, VVdStRL 12 (1954), 85-98; zur Wirkungsgeschichte: John Philipp Thurn, Abendroth in der öffentlich-rechtlichen Sozialstaatsdebatte der 1950er Jahre, in: Andreas Fischer-Lescano/Joachim Perels/Thilo Scholle (Hrsg.), Der Staat der Klassengesellschaft, 2012, 121-136; Joachim Perels, Der soziale Rechtsstaat im Widerstreit, KJ 2006, 295-302.

tarität und Gleichwertigkeit von Rechtsstaat und Sozialstaat beim Schutz individueller Freiheits- und Teilhaberechte.

Auch wenn das Grundgesetz kaum explizite soziale Grundrechte enthält, hat sich doch eine sozialstaatliche Interpretation von Freiheits- und Gleichheitsrechten auch beim Bundesverfassungsgericht entwickelt. Sie erkennt an, dass sozialstaatliches Handeln erforderlich ist, um individuelle Freiheitsrechte zu sichern, sei es im Arbeits-,<sup>11</sup> Miet-<sup>12</sup> und Verbraucherschutzrecht,<sup>13</sup> sei es durch die Sicherung des Existenzminimums,<sup>14</sup> im Alter,<sup>15</sup> bei Erwerbsminderung<sup>16</sup> oder Krankheit<sup>17</sup> oder durch die Sicherung von Bildungschancen im Schul- und Hochschulwesen.<sup>18</sup>

Ein Konsens lässt sich heute so zusammenfassen: Der Gesetzgeber hat einen großen Spielraum, wie er das Gebot sozialer Staatlichkeit erfüllt. Einen Kernbestand sozialer Staatsaufgaben darf er nicht vernachlässigen. Das Bundesverfassungsgericht hat dazu die wichtigsten Bereiche des Sozialrechts, das öffentliche Bildungswesen und den Schutz schwächerer Vertragspartner gezählt. Besonders umstritten ist dagegen, ob und inwieweit das Sozialstaatsgebot und die Sozialbindung des Eigentums<sup>19</sup> auch das ökonomische Handeln von Personen und Unternehmen binden können und binden müssen, ob das Soziale in einem angespannten Ergänzungsverhältnis zur Ordnung der Wirtschaft steht oder ob es diese durchdringt.<sup>20</sup> Ob die Sozialstaatlichkeit Umverteilung von Einkommen und Vermögen legitimieren kann, war und ist umstritten. *Forsthoff* sah darin, den polemischen Teil des Sozialstaatsgebots, dem er normative Wirkung absprach.<sup>21</sup> Das abweichende Votum zur Erbschaftsteuer-Entscheidung gibt dieser Diskussion neues Material.

11 BVerfG v. 7.2.1990 - 1 BvR 26/84 - BVerfGE 81, 242 (Handelsvertreter).

12 BVerfG v. 9.2.1994 - 1 BvR 1687/92 - BVerfGE 90, 27 (Parabolantenne).

13 BVerfG v. 19.10.1993 - 1 BvR 567/89, 1 BvR 1044/89 - BVerfGE 89, 214 (Bürgerschaft).

14 BVerfG v. 9.2.2010 - 1 BvL 1/09 u.a. - BVerfGE 125, 175 (SGB II).

15 BVerfG v. 26.7.2007 - 1 BvR 824/03, 1 BvR 1247/07 - BVerfGE 11, 465 (Rentenanpassung).

16 BVerfG v. 11.1.2011 - 1 BvR 3588/08, 1 BvR 555/09 - BVerfGE 128, 138 (Abschläge).

17 BVerfG v. 6.12.2005 - 1 BvR 347/98 - BVerfGE 115, 25 (lebensbedrohliche Krankheit).

18 BVerfG v. 18.7.1972 - 1 BvL 32/70, 1 BvL 25/71 - BVerfGE 33, 303 (Numerus Clausus).

19 So meint Udo Di Fabio, Grenzfälle des Eigentums, in: Wolfgang Durner/Franz-Joseph Peine/Foroud Shirvani (Hrsg.), Freiheit und Sicherheit in Deutschland und Europa – Festschrift für Hans-Jürgen Papier zum 70. Geburtstag, 2013, 503 (504), die Sozialbindung des Eigentums sei eine politische Konzession, die man bei der Auslegung und Anwendung nicht überschätzen dürfe. Vgl. aber Helmut Rittstieg, Eigentum als Verfassungsproblem, 1976, 343 ff.; Hans Peter Bull, Erworbenes, Ererbtes und Verdientes – Zum Eigentumsbegriff in Staatstheorie und Verfassungsrecht, in: Markus Krajewski/Matthias Reuß/Tarik Tabbara (Hrsg.), Gesellschaftliche Herausforderungen des Rechts – Gedächtnisschrift für Helmut Rittstieg, Baden-Baden 2015, 35–68.

20 Vgl. etwa einerseits Hans Michael Heinig, Die (nicht bestehende) wechselseitige Abhängigkeit von Wirtschafts- und Sozialordnung aus juristischer Sicht, SDSRV 64 (2014), 9–23; andererseits Eberhard Eichenhofer, Sozialrechtliche Perspektiven europäischer Integration angesichts der Globalisierung, in: Masuch et. al. (Fn. 8), 517–538.

21 Forsthoff (Fn. 10), 8, 25.

### III. Erbschaftsteuer und Verfassungsrecht

#### 1. Besteuerung und Verfassungsrecht

Seit den Anfängen des bürgerlichen Rechtsstaates ist betont worden, dass die Legitimität von Steuern als eines Eingriffs in Freiheit und Eigentum von deren recht- und gleichmäßiger Erhebung auf der Grundlage von Gesetzen abhängt, die, jedenfalls in der Demokratie, die Entscheidung über die Steuer auf die grundsätzliche Zustimmung der Besteueren stützen.

Das Grundgesetz baut auf dem Prinzip des im Regelfall aus Steuern finanzierten Staates und den vorgefundenen Formen der Besteuerung von Verbrauch und Umsatz, Einkommen, Vermögen und Erbschaften auf, die im Grundgesetz vor allem im Kontext der Gesetzgebungskompetenz und der Verteilung auf Bund, Länder und Gemeinden erwähnt werden. Es expliziert keine definitive Grenze der Besteuerung. Die verfassungsrechtliche Diskussion sieht Steuern als Eingriffe in Berufs- und Handlungsfreiheit sowie Eigentum. Schranken bestehen, wo Besteuerung Freiheitsausübung unverhältnismäßig erschwert oder sich als verdeckte Enteignung darstellt. Mit dem schon vorgefundenen Prinzip der progressiven Einkommensbesteuerung wird darauf Rücksicht genommen, dass die Belastbarkeit der Bürgerinnen und Bürger durch Steuern je nach ihren Einkommensverhältnissen unterschiedlich sind.

In den 1980er und 1990er Jahren hat das Bundesverfassungsgericht sich verstärkt bemüht, eine Dogmatik der verfassungsrechtlichen Schranken von Besteuerung zu entwickeln,<sup>22</sup> die zumindest auf den ersten Blick am oberen und am unteren Ende der Einkommens- und Vermögensverteilung ansetzt.

Erheblichen Einfluss auf das Steuerrecht und das Sozialrecht hat die These gehabt, dass das Existenzminimum der Besteuerung entzogen sein soll.<sup>23</sup> Sie leuchtet zunächst unmittelbar ein: Der Staat soll nicht durch Steuern nehmen, was er als Sozialleistung wiedergeben müsste, um das Existenzminimum zu sichern. Umgesetzt wurde dies durch die Grundfreibeträge und Kinderfreibeträge so, dass ein dem Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen entsprechender Betrag von jedem Einkommen steuerfrei zu stellen ist,<sup>24</sup> auch wenn dieses Einkommen weit oberhalb des Existenzminimums liegt. Dadurch entlastet bei progressiver Besteuerung die Steuerfreiheit des Existenzminimums Personen umso mehr, je mehr sie zu versteuern haben.

Hinzu kommt, dass dieses steuerrechtliche Existenzminimum<sup>25</sup> gerade für Kinder weit oberhalb des sozialrechtlichen Existenzminimums<sup>26</sup> angesetzt ist, wie es für die Kinder von Grundsicherungsbedürftigen ausgezahlt wird. Die Steuerfreiheit des Existenzminimums erweist sich somit als wirksame dogmatische Schranke der Besteuerung von Gutverdienenden und bedingt ein zumindest im Segment von Kinderfreibetrag und Kindergeld eher an Besitzstand als an Chancengleichheit orientiertes System der Familienpoli-

22 Vgl. Olaf Köppe, Neoliberale Steuerrechtslehre und Bundesverfassungsgericht, KJ 1999, 15-31.

23 BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5/91 u.a. - BVerfGE 87, 153.

24 §§ 32, 32a EStG.

25 § 32 Abs. 6 EStG: 7.152 € jährlich für Kinder (2015).

26 § 23 Nr. 1 SGB II mit Anpassung: 3204 € jährlich für Kinder bis 13 Jahren, 3.624 € für Kinder bis 17 Jahren; vgl. grundsätzlich LSG Hessen, Vorlagebeschluss vom 29.10.2008 - L 6 AS 336/07 - ZfSH/SGB 2009, 100; Anne Lenze, Kinderrecht und Sozialrecht, Die Verfassungsmäßigkeit der Regelleistung für Kinder, SDSRV 58 (2009), 29-49.

tik. Wer seinen Kindern gute Startchancen bieten kann, wird vom Steuerrecht dabei unterstützt. Wertet man die Steuerverschonung politisch als Familienförderung, bleibt weniger, um durch Sozialleistungen und Infrastruktur die Kinder derjenigen zu fördern, die aus eigener Kraft weniger für Bildung und Teilhabe tun können. Ein solches konservatives System der Familienförderung kann man für legitim halten, dass es das verfassungsrechtlich einzig mögliche sein soll, überzeugt nicht.<sup>27</sup>

In den Auseinandersetzungen um die legitime Höhe der Einkommens- und Vermögensbesteuerung sehr gut verdienender Personen wurde in den 1990er Jahren weiterhin der Halbteilungsgrundsatz stark gemacht. Ihm liegt die Idee zu Grunde, vom Einkommen und den Vermögenserträgen dürfe höchstens die Hälfte dem Staat zustehen, die das Bundesverfassungsgericht zur Begründung seines Vermögensteuer-Beschlusses vom 22. Juni 1995 herangezogen hat.<sup>28</sup> Verfassungsrechtlich soll sich das aus der Formulierung in Art. 14 Abs. 2 GG ergeben, wonach Eigentum zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen soll. Auch hier gilt, dass eine solche Überlegung steuer- und sozialpolitisch im Spektrum des Möglichen liegt. Eine verfassungsrechtlich zwingende Schranke für den Spitzensteuersatz und die Besteuerung großer Vermögen lässt sich daraus aber nicht aufstellen, wie Ernst-Wolfgang Böckenförde in seinem abweichenden Votum zum Vermögensteuer-Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts 1995 feststellte.

Zu Recht hat sich der Halbteilungsgrundsatz in der weiteren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht verfestigt und ist explizit aufgegeben worden.<sup>29</sup> Er ist in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion auf Kritik gestoßen,<sup>30</sup> da er umverteilende Elemente bei der Besteuerung hoher Einkommen und großer Vermögen zu stark zurückdrängt. Er berücksichtigt zu wenig, dass gerade diese hohen Einkommen und großen Vermögen nicht mehr zwingend für einen unmittelbaren persönlichen Freiheitsraum benötigt werden und ihre Entstehung in besonderem Maße den gesellschaftlichen Rahmenbedingungen verdanken, zu deren Reproduktion und Stabilisierung der Staat auf Steuereinnahmen angewiesen ist. Übersieht man, dass der Halbteilungsgrundsatz nicht gilt, so kann man zu dem Ergebnis kommen, eine umverteilende Wirkung sei von der Erbschaftsteuer nicht zu erwarten.<sup>31</sup>

## 2. Erbrecht als Schutzgut der Verfassung

Das Erbrecht wird in Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zusammen mit dem Eigentum gewährleistet. Aus diesem systematischen Standort kann geschlossen werden, dass es in erster Linie das Recht zu Vererben schützt, also dem Eigentum über den Tod hinaus einen persönlichen Zweck zu geben, sei es durch freies Testieren, sei es durch die Nutzung der Verwandtenerbfolge. Das Recht zu Erben ist gewährleistet, aber es ist ein Reflex des Rechts

27 Vgl. Felix Welti, *Rechtliche Aspekte von Generationengerechtigkeit*, KJ 2004, 255-277.

28 BVerfG, B. v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 - BVerfGE 93, 121 (Leitsatz 3, 138) = BStBl. II 1995, 655.

29 BVerfG, U. v. 18.1.2006 - 2 BvR 2194/99 - BVerfGE 115, 97.

30 Ute Sacksofsky, *Halbteilungsgrundsatz ade – Scheiden tut nicht weh*, NVwZ 2006, 661-665; Hans Peter Bull, *Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg*, NJW 1996, 281-284.

31 So Rolf Eckhoff, *Generationengerechtigkeit im Steuerrecht*, in: Jürgen Damrau/Karlheinz Muscheler (Hrsg.), *Erbrecht und Vermögensnachfolge – Festschrift für Manfred Bengel und Wolfgang Reimann*, 2012, 65 (77).

zu vererben, es ist bereits mit dem verfassungsrechtlichen Vorbehalt belastet, dass Inhalt und Schranken durch die Gesetze bestimmt werden.<sup>32</sup> Diese müssen das Erbrecht als Institut unangetastet lassen, dürfen aber – auch durch Steuern – das Erben begrenzen.

Aus der Institutsgarantie von Ehe und Familie folgt die Privilegierung der Ehepartner- und Verwandtenerbfolge, nicht jedoch deren unbeschränkter Schutz und insbesondere nicht das Erbrecht entfernter Verwandter, das nach verbreiteter Ansicht auch durch ein erweitertes Erbrecht des Fiskus ersetzt werden könnte.

Das Erbrecht ist zwar nicht unmittelbar in die in Art. 14 Abs. 2 GG ausgesprochene Sozialbindung des Eigentums einbezogen. Da es jedoch vor wie nach dem Erbfall um Eigentum geht, wäre es nicht nachvollziehbar, wenn das Eigentum im Moment seines Übergangs von Todes wegen weniger sozial gebunden wäre als vorher oder nachher.

Das wäre nur dann schlüssig, wenn das Erbe, wie in vormoderer Zeit, von vornherein als ein selbstständiges besonderes Vermögen der Familie angesehen würde, das vom höchstpersönlichen Eigen zu differenzieren wäre und dessen Hauptzweck die Weitergabe in der Generationenfolge wäre. Das im Kontext der Erbschaftsbesteuerung verhandelte Problem des Betriebsvermögens zeigt jedoch, dass es sich hierbei in der modernen, vom individuellen, frei verfügbaren Eigentum geprägten Gesellschaft gerade um eine regelungsbedürftige Ausnahme handelt, nicht wie in einer ständischen Gesellschaft um den Normalfall.<sup>33</sup> Das hatte das Bundesverfassungsgericht auch schon in einer Entscheidung zum Höferecht anerkannt, in der der ungeteilte Erhalt des Hofes nicht als Selbstzweck, sondern als „Interesse des verständigen Erblassers“ behandelt wurde.<sup>34</sup> Das Erbrecht ist also sozial gebunden und kann in diesem Rahmen steuerlich belastet werden, die Ausnahme von den Steuergegenständen wäre im Sozialstaat kaum zu begründen.<sup>35</sup> Dass es des Umwegs über die Steuer gar nicht unbedingt bedarf, zeigte zumindest die Absicht in Art. 154 Satz 2 WRV, wonach sich der Anteil des Staates am Erbgut nach den Gesetzen bestimmen sollte.

Das Erbrecht schützt das Vererben und das Erben. Es ist aber kein Recht, um Vermögen als solches vor staatlichem Zugriff zu schützen. Auch das Eigentumsrecht schützt Personen in und wegen ihrer Freiheitsentfaltung, nicht Vermögensmassen in ihrer Kontinuität und Vergrößerung, es schützt Kapitalisten, aber nicht den Kapitalismus als solchen vor Regulierung. Sollen Vermögensmassen, etwa als Teil oder Eigentum juristischer Personen, besonderen grundrechtlichen Schutz bekommen, geschieht dies mit Blick auf die dahinter stehenden Grundrechtsträger und bedarf eigener gesetzlicher Regelung.

32 Vgl. BVerfGE 93, 165 (174); Wendt, in: Sachs, GG, 6. Aufl., Art. 14 Rz 193, 197; Axer, in: Epping/Hillgruber, GG, Art. 14 Rz 153.

33 Vgl. zu den Konflikten hierum: Dieter Reuter, Wiederbelebung der Fideikommission im Rechtskleid der privatnützigen Stiftung?, in: Andreas Hoyer/Hans Hattenhauer/Rudolf Meyer-Pritzl/Werner Schubert (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Jörn Eckert, 2008, 677-693; Jörn Eckert, Der Kampf um die Familienfideikommission in Deutschland, 1992; Wolfgang Däubler, Zur aktuellen Bedeutung des Fideikommissverbots, JZ 1969, 499-502; Zur Ersatz-Erbschaftsteuer für Familienstiftungen: BVerfG, U. v. 8.3.1983 - 2 BvL 27/81 - BVerfGE 63, 312.

34 BVerfG, B. v. 14.12.1994 - 1 BvR 720/90 - BVerfGE 91, 346 (LS 3); Zweifel an der Übertragbarkeit auf größere Betriebe bei Jarass in Jarass/Pieroth, GG, 13. Aufl., Art. 14 Rz 108.

35 Vgl. Brun-Otto Bryde, Steuerverweigerung und Sozialstaat, in: Manfred Aschke/Friedhelm Hase/Raimund Schmidt-De Caluwe (Hrsg.), Selbstbestimmung und Gemeinwohl, Festschrift für Friedrich von Zezschwitz, 2005, 321 (331 f.).

### 3. Der verfassungsrechtliche Standort der Erbschaftsbesteuerung

Das Verfassungsrecht setzt die Erbschaftsteuer voraus.<sup>36</sup> Es ordnet sie nicht ein. Aus Sicht des grundrechtlich geschützten Erblassers ist sie, da sein Vermögen betreffend, näher bei der Vermögensteuer. Aus Sicht des steuerpflichtigen Erben ist sie Steuer auf ein zusätzliches Einkommen, das seinem Vermögen zufließt. Dieser Standort der Erbschaft zwischen Vermögen und Einkommen rechtfertigt auch, dass weder die substanzschützenden Grundsätze der Vermögensteuer – soweit man sie akzeptiert – noch die allein auf den Zufluss zielenden Grundsätze der Einkommensteuer unmittelbar übertragen werden müssen.

Ob und inwieweit der Substanzschutz auch des Vermögens gegen Besteuerung überhaupt aus dem Schutz des Eigentums zu schließen ist, war Kern der Kontroverse zwischen Böckenförde und der Senatsmehrheit in der Entscheidung des Zweiten Senats vom 22.6.1995. Böckenförde hatte seinerzeit bereits ausgeführt, dass die Beschränkung der Vermögensbesteuerung auf eine Sollertragssteuer nicht aus dem Grundgesetz gefolgert werden könne. Dem Gesetzgeber müsse es freistehen, auch das Vermögen als solches zu besteuern, um soziale Korrekturmöglichkeiten gegen die Selbstläufigkeit gesellschaftlicher Entwicklungen zu bewahren. Im Anschluss an *Lorenz von Stein* führte Böckenförde aus:

*„Im Eigentum gerinnt die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie und wird Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten. Stellt man dieses unter Sicherung von dessen ungezügelter Akkumulation sakrosankt, besteht die Gefahr, dass sich die Ungleichheit ungezügelt potenzieren kann und sich darüber die freiheitliche Rechtsordnung selbst aufhebt.“*

Es lag nahe, dass dieser Gedanke bei der verfassungsrechtlichen Bewertung der Erbschaftsteuer wieder aufgegriffen wird. In den knapp 20 Jahren zwischen der Vermögensteuerentscheidung von 1995 und dem letzten Urteil zur Erbschaftsteuer von 2014 erlebten Deutschland und die Welt zwei Finanzkrisen und eine anhaltende Diskussion um die soziale Gerechtigkeit und ökonomische Funktionalität ungleicher Vermögensverteilung. Diese Diskussion hätte kurz nach dem Ende der Sowjetunion und DDR manchen überrascht, der am vorgeblichen Ende der Geschichte auch das Verhältnis von Kapitalismus, Rechtsstaat und Demokratie als abschließend geklärt ansah.

### IV. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014

#### 1. Grundlinien der Entscheidung

Das Urteil vom 17.12.2014 war bereits die zweite grundlegende Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsbesteuerung. War es bei der Entscheidung vom 7.11.2006<sup>37</sup> um die Bewertung verschiedener Vermögensbestandteile gegangen, die vor dem Gleichheitssatz keinen Bestand hatte, so war nun die Privilegierung des Betriebsvermögens Gegenstand der Entscheidung. Verfassungsrechtlicher Ansatz-

<sup>36</sup> Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG.

<sup>37</sup> BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 - BVerfGE 117, 1.



punkt war dabei in beiden Entscheidungen fast ausschließlich der allgemeine Gleichheitssatz.

Die Grundlinien der Entscheidung lassen sich wie folgt zusammenfassen: Der Gesetzgeber darf Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer begünstigen, auch in erheblichem Maße. Die Ungleichbehandlung der Erben von anderem vererbten Vermögen erfordert aber, dass diese Begünstigung durch einen legitimen Zweck gerechtfertigt wird. Der Erhalt von Arbeitsplätzen in den zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsbetrieben kann die Ungleichbehandlung rechtfertigen. Die Anforderungen an die Rechtfertigung steigen, je größer das Vermögen ist und je schlechter belegt wird, dass der Zweck der Arbeitsplatzerhaltung auch erreicht wird. Betriebsvermögen dürfte nicht als solches stark privilegiert werden, wenn es keine Bedingungen dafür gäbe.

Ein Kernsatz der Entscheidung lautet:

*„Je umfangreicher die Steuerverschonung und je größer deshalb andererseits das Maß der Ungleichbehandlung gegenüber den Erwerbern nicht begünstigten Vermögens ist, desto anspruchsvoller ist die Rechtfertigungslast dafür.“*

Aus dem Kontext der Entscheidung wird deutlich, dass sich dieser Satz auf den Umfang der Steuerverschonung sowohl in prozentualer wie auch in absoluter Hinsicht bezieht. Eine Verschonung, die, wie es die Entscheidung formuliert, *„auch Betriebe mit Unternehmenswerte von mehreren Hundertmillionen oder auch mehreren Milliarden Euro“* betrifft, müsse mit Rücksicht auf den Grundsatz der Lastengleichheit durch besondere Vorkehrungen zur Erreichung der mit der Befreiung verbundenen Ziele gerechtfertigt werden.

Die Entscheidung hält, auch in Bezug auf Anteile an Kapitalgesellschaften, eine Differenzierung zwischen produktivem unternehmerischem und nichtproduktivem Vermögen als bloßer Geldanlage für möglich und legitim, verlangt aber vom Gesetzgeber, sie auch folgerichtig umzusetzen. Dies wurde vom Gericht bei der Regelung der Erbschaftsteuer für Verwaltungsvermögen verneint, das im Zusammenhang mit begünstigtem Betriebsvermögen in erheblichem Umfang von der Besteuerung befreit wurde. Ebenso wurde die Begünstigung vermögensverwaltender Gesellschaften verworfen.

## 2. Das unterstützende abweichende Votum

Die abweichende Meinung der Richterin *Susanne Baer* und der Richter *Reinhard Gaier* und *Johannes Masing* ist schon insofern bemerkenswert, als sie weder die Entscheidung noch deren vom Senat getragene Begründung ablehnt, sondern ein zusätzliches Begründungselement einfordert, das die Entscheidung weiter absichern und ihre Gerechtigkeitsdimension voll sichtbar machen soll.

Die unterstützende abweichende Meinung beginnt mit der Aussage:

*„Die Erbschaftsteuer ist ein Beitrag zur Herstellung sozialer Chancengleichheit, die sich in einer freien Ordnung nicht von selbst herstellt.“*

Diese Aussage wird sodann explizit auf das Sondervotum *Böckenfördes* zur Vermögensteuer-Entscheidung von 1995 und ihre grundsätzlichen Ausführungen zu Freiheit und Eigentum, Gleichheit und Ungleichheit bezogen.



Die Erbschaftsteuer wird sodann pointiert in diesen Kontext gestellt:

*„Die Erbschaftsteuer dient (...) nicht nur der Erzielung von Steuereinnahmen, sondern ist zugleich ein Instrument des Sozialstaats, um zu verhindern, dass Reichtum in der Folge von Generationen in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst.“*

Nach einem Überblick zur immer ungleicheren Vermögensverteilung wird dies weiter zugespitzt:

*„Die Erbschaftsteuer bestimmt und beschränkt (...) den Inhalt des Art. 14 Abs. 1 GG garantierten Erbrechts. Sie wirkt damit der Gefahr entgegen, dass durch eine zunehmende Ungleichverteilung von Mitteln die Chancen auf gesellschaftliche wie politische Teilhabe auseinanderdriften und sich so letztlich Einfluss und Macht zunehmend unabhängig von individueller Leistung verfestigen und an Herkunft gebunden sind. Mit diesem Zweck ist die Erbschaftsteuer ein Instrument, mit dem der Staat ungleichen Lebenschancen entgegenwirkt. Der mit ihr ins Werk gesetzte Ausgleich trägt dazu bei, dass persönliche Freiheitswahrnehmung und Fähigkeiten nicht nur abstrakt, sondern real die Grundlage unserer Ordnung bleiben und sich so Freiheit und Gleichheit auch in der Lebenswirklichkeit verbinden.“*

*Die Schaffung eines Ausgleichs sich sonst verfestigender Ungleichheiten liegt in der Verantwortung der Politik – nicht aber in ihrem Belieben. Mit dem Sozialstaatsprinzip (...) nimmt das Grundgesetz den Gesetzgeber in die Pflicht, für einen Ausgleich der sozialen Gegensätze und damit für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen (...). Ungeachtet der hier nicht zu entscheidenden Frage, ob beziehungsweise unter welchen Umständen der Gesetzgeber auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer verzichten könnte, trägt er dieser Pflicht mit der Erbschaftsteuer jedenfalls im Rahmen des geltenden Steuer- und Sozialsystems Rechnung. Dies wirkt sich auch auf die Anforderungen an deren Ausgestaltung aus. Begründet er durch Befreiungen (...) Ungleichbehandlungen, unterliegen diese einer umso größeren Rechtfertigungslast, je mehr sie geeignet sind, soziale Ungleichheiten zu verfestigen.“*

Schließlich werden diese Aussagen auf die konkrete Entscheidung rückbezogen:

*„(...) Der Gesetzgeber ist insoweit aber auch (...) nicht nur berechtigt, Ererbtes und Schenkungen steuerlich zu belasten, sondern auch besonderen Rechtfertigungsanforderungen unterworfen, je mehr von dieser Belastung jene ausgenommen werden, die unter marktwirtschaftlichen Bedingungen leistungsfähiger sind als andere. Die vom Senat entwickelten Rechtfertigungsanforderungen (...) für die privilegierende Befreiung von unternehmerischen Vermögen von der Erbschaftsteuer erhalten hierdurch eine weitere verfassungsrechtliche Grundierung. So hat es auch eine sozialstaatliche Dimension, wenn (...) Verschonungsregeln so gestaltet sein müssen, dass (...) nicht zugleich auch im großen Umfang nicht unternehmerisches Privatvermögen der Erbschaftsteuer entzogen werden kann oder durch Gestaltungsmöglichkeiten die gemeinnützigen wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Ziele der Befreiungen umgangen werden können. Eine solche sozialstaatliche Dimension hat vor allem aber auch der vom Senat anerkannte zunehmende Rechtfertigungsbedarf in Abhängigkeit von dem Maß der Ungleichbehandlung und damit dem Umfang des verschonten Vermögens. Werden gerade diejenigen verschont, die (...) über die größten Vermögen und damit auch über erheblichen*

*Einfluss auf das Gemeinwesen verfügen, und wird gerade ihnen ermöglicht, dieses Vermögen unter Befreiung der sonst nach Leistungsfähigkeit auferlegten Lasten an Dritte, insbesondere an Familienmitglieder, weiterzureichen, ohne dass diese hierfür eigene Leistung oder Fähigkeiten eingebracht hätten, verfestigt und verstärkt dies die ökonomische Ungleichheit. Die in der Entscheidung entwickelten Maßgaben tragen demgegenüber dazu bei, dass Verschonungsregelungen nicht zur Anhäufung und Konzentration größter Vermögen in den Händen Weniger führen.“*

### 3. Schlussfolgerungen

Die unterstützende abweichende Meinung ist auf Interesse gestoßen. Abweichende Meinungen, zumal wenn drei von acht sie tragen und es sich dabei um die handelt, die noch weniger lange im Amt sind, können die Entwicklung der zukünftigen Dogmatik aufzeigen. Das ist umso mehr der Fall, wenn – wie in diesem Fall – kein Graben zwischen Mehrheit und Minderheit ist, sondern die Minderheit die Begründung der Mehrheit ergänzt, vielleicht auch nur expliziert.

Einige Linien sollen hier angedeutet werden:

#### a. Erbrecht als individuelles Recht

Minderheit wie Mehrheit behandeln das Vererben und Erben als individuelles Recht und nicht als eine Institutsgarantie der gesellschaftlichen Verhältnisse. Sie betrachten den Fall primär von den Grundrechten der Betroffenen her, nicht als Exempel zum Schutz des privatnützigen Eigentums vor dem staatlichen Zugriff, wie es noch der Vermögensteuer-Entscheidung des Zweiten Senats hatte vorgeworfen werden können.

Die Minderheit geht noch einen Schritt weiter, indem sie eine Beschränkung des Vermögenserwerbs durch Erbschaft als sozialstaatlich wünschenswerte Inhalts- und Schrankenbestimmung des Erbrechts ansieht.

#### b. Erbe als Einkommen

Dem entspricht die Linie der gesamten Entscheidung, in der Erbschaft steuerbares Einkommen und nicht im Gesamtbestand geschütztes Vermögen zu sehen. Die Entscheidung nimmt das Regel-Ausnahme-Verhältnis des Gesetzes ernst: Die Besteuerung der Erbschaft ist der Regelfall, die Verschonung ist die Ausnahme, auch wenn die Verschonungsregeln den Eindruck einer faktischen Umkehr von Regel und Ausnahme diskutieren lassen.

Das ist im Übrigen nicht nur in einem Blick auf das ganze Steuerrecht nachvollziehbar, sondern auch mit Blick auf das Sozialrecht am anderen Ende der Einkommensverteilung: Erben Empfängerinnen und Empfänger von Grundsicherung und Sozialhilfe, mindert das ihre Ansprüche für den Lebensunterhalt und die Teilhabe, ihre Disposition über das Erbe ist beschränkt.<sup>38</sup> Rechtswissenschaft und Praxis kennen den erheblichen Aufwand,

<sup>38</sup> Vgl. BSG v. 12.12.2013 - B 14 AS 76/12 R; BSG v. 25.1.2012 - B 14 AS 101/11 R - SozR 4-4200 § 11 Nr. 47.

der erforderlich ist, damit beim Erbfall zu Gunsten wesentlich behinderter Kinder nicht allein das Sozialamt profitiert.<sup>39</sup>

Die abweichende Meinung lässt erkennen, dass sie nicht nur die Entscheidung des Gesetzgebers von 2008 respektiert, sondern auch eine Entscheidung gegen die Besteuerung von Erbschaften problematisch gefunden hätte. Allerdings postuliert auch die abweichende Meinung keine Pflicht des Gesetzgebers, sondern nur eine Pflicht zu sozialstaatlich motivierten Maßnahmen gegen Vermögenskonzentration.

### c. Sozialstaat und Steuerrecht

Bemerkenswert am abweichenden Votum ist, dass es das Sozialstaatsgebot und die Korrektur von Einkommens- und Vermögensverteilung als Grund für die Besteuerung von Erbschaften stark macht. Generell ist das Sozialstaatsgebot bisher eher ein seltener Gast in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Steuerrecht.<sup>40</sup> Hinter dem Schleier des Non-Affektations-Prinzips, der zweckungebundenen Steuererhebung, erscheint Besteuerung verfassungsrechtlich als eine Angelegenheit allein zwischen dem Staat und dem Steuerpflichtigen. Dass die Entlastung des Einen die Belastung des Anderen bedeutet, wird nur bei gleichen Steuergegenständen thematisiert, aber nicht im Vergleich zwischen der Besteuerung von Verbrauch, Einkommen, Erbschaft und Vermögen, deren Gewichtung der Politik überlassen bleibt.<sup>41</sup> Das abweichende Votum deutet an, dass eine Steuerpolitik, die Vermögenskonzentration fördert statt ausgleicht, vor dem Sozialstaatsgebot keinen Bestand haben könnte. Die Tendenz des sozialen Rechtsstaates zur Gewährleistung gleicher Freiheiten für alle wäre dann nicht nur eine Aufgabe des gebenden Sozialstaats, dessen Leistungstatbestände nur geringer Kontrolle unterliegen, sondern auch des nehmenden Sozialstaats bei der Steuer- und Abgabenerhebung.

Bisher wurde allenfalls versucht, ungerechte Effekte des geltenden Steuer- und Abgabensystems mit Hilfe des Schutzes von Ehe und Familie verfassungsrechtlich einzuhegen. Die entsprechende Linie der Literatur und Rechtsprechung von *Jürgen Borchert* bis *Paul Kirchhof* hatte allerdings aus verteilungspolitischer Sicht den Nachteil, dass sie – wie aufgezeigt – auch und gerade die reichen Familien durch Steuer- und Abgabenverschonung begünstigte, ihnen Freibeträge für Auslandsjahr<sup>42</sup> und – ohnehin gebührenfreies – Studium der Kinder beließ, die sich so auf die Übernahme des Betriebsvermögens vorbereiten können, und Pflegeversicherungsleistungen bei günstigem Pflegeversicherungsbeitrag schuf, um das Erbe schon vor seiner Weitergabe zu schonen. Das abweichende Votum setzt insofern einen Kontrapunkt, als es erstmals die ungleichen Startchancen der Erben-gesellschaft als Anlass sozialstaatlichen Handelns thematisiert.

39 Björn Winkler, Erbrecht/Behindertentestament, in: Olaf Deinert/Felix Welti (Hrsg.), Stichwort-kommentar Behindertenrecht, Baden-Baden 2014, 298 ff.

40 Zum Beispiel bei der Berücksichtigung des Beitrags zur privaten Krankenversicherung als Sonderausgabe: BVerfG v. 13.2.2008 - 2 BvL 1/06 - BVerfGE 120, 125.

41 Zum Verhältnis von Einkommensteuer und Umsatzsteuer unter sozialen Gesichtspunkten: BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 6.12.2007 - 1 BvR 2129/07 - BVerfGK 13, 31.

42 BFH, Urt. v. 15.3.2012 - III R 58/08 - BFHE 237, 64.

#### d. Sozialstaat, Eigentum und Leistungsgerechtigkeit

Auf Erstaunen ist bei kritischen Kommentaren – etwa des ansonsten renommierten Staatsrechtlers *Michael Sachs* in der *Neuen Juristischen Wochenschrift*<sup>43</sup> – gestoßen, dass das abweichende Votum Sozialstaat und Leistungsprinzip in Beziehung setzt und das leistungslose Einkommen durch Erbschaft und Schenkung kritisch betrachtet. Mit einem ähnlichen Argument hatte *Helmut Rittstiegl* dafür plädiert, bei der abgabenrechtlichen Inhaltsbestimmung des Eigentums dessen menschenrechtliche Funktion als Argument dafür zu verstehen, dass das Übermaß an vermögensrechtlicher Freiheit des Einen steuerrechtlich in Anspruch genommen wird, um Anderen ein Mindestmaß an vermögensrechtlicher Freiheit zu gewähren.<sup>44</sup> Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung kann so, ökonomisch gesprochen, ein Beitrag zur optimalen Allokation von Freiheitsbedingungen werden.

Das rührt nicht nur an die Dogmatik des Eigentumsrechts, das unabhängig von seiner Entstehung – sei es durch Arbeit, sei es durch Zinsen, sei es durch Erbschaft – verfassungsrechtlich geschützt ist. Es rührt auch an ein in Politik und Wissenschaft verbreitetes verkürztes Bild vom Sozialstaat, der diesen allein mit der Fürsorge für Schwächere und weniger Leistungsfähige assoziiert, um ihn dann dem die Entfaltung von Freiheit und Leistung fördernden Rechtsstaat gegenüberzustellen.

Wer die ideengeschichtlichen, politischen und materiellen Wurzeln des Sozialstaats bei *Lorenz von Stein*, bei der Einbindung der christlichen und sozialistischen Arbeiterbewegung in den bürgerlichen Staat verortet, weiß, dass die Leistungsgerechtigkeit ein zentrales Ziel des Sozialstaates ist. Dies materialisiert sich etwa im Äquivalenzprinzip der Sozialversicherung, aber auch in den Bemühungen, durch tarifliches und staatliches Arbeitsrecht leistungsgerechte Entlohnung zu ermöglichen oder durch Bildung und Rehabilitation Leistungsfähigkeit zu schaffen und zu erhalten. Der Sozialstaat ist, so gesehen, eben nicht das Gegenbild zur Leistungsgesellschaft, sondern ermöglicht sie erst, indem er den Einfluss des Zufalls von Herkunftsfamilie, gesundheitlicher Wechselfälle und von Marktschwankungen auf die Realisierung des Leistungsvermögens abmildert.

Wer sich ernsthaft mit der aktuellen Krise der Gesellschaft befasst, weiß, dass gerade der Verlust von Vertrauen in die Leistungsgerechtigkeit die Ursache für den Verlust von Motivation der Arbeitenden und von gesellschaftlicher Desintegration ist.<sup>45</sup> Gerade in dieser Situation ist es hilfreich, dass das abweichende Votum den Zusammenhang von Sozialstaat und Leistungsgerechtigkeit benennt, und fahrlässig, wenn seine Kritiker an der Verniedlichung des Sozialstaats als Charity-Veranstaltung festhalten.

#### e. Vermögenskonzentration als Gefahr für den sozialen Rechtsstaat

Das abweichende Votum beschreibt Vermögenskonzentration als Gefahr für den sozialen Rechtsstaat. Es knüpft damit an das Votum von *Böckenförde* zur Vermögensteuer an und beschreibt Vermögenskonzentration als einer freiheitlichen und auf Privateigentum gegründeten Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung immanente Gefahr für die Demokratie, für die Freiheitsentfaltung und Leistungsgerechtigkeit der Masse der Bevölkerung

43 Michael Sachs, Konzentration privater Vermögen im Sozialstaat, NJW 2015, 601.

44 Helmut Rittstiegl, Eigentum als Verfassungsproblem, 1976, 408 f.

45 Vgl. Bernhard Müller, Erosion der gesellschaftlichen Mitte – Mythen über die Mittelschicht, Zerküftung der Lohnarbeit, Prekarisierung & Armut, Abstiegsängste, 2013.

und am Ende auch für die ökonomische Effizienz. Dieses Problem hat von *Karl Marx* bis zum Ordoliberalismus jede ernsthafte politische Ökonomie beschäftigt. Im Recht spiegelt es sich mindestens im öffentlichen und privaten Wettbewerbsrecht, das die Selbstaufhebung der Marktwirtschaft verhindern soll.

Wer nicht die Aufhebung von Eigentum und Wettbewerb in einem revolutionären Akt erwartet, wird die Eigentums-, Wirtschafts- und Sozialordnung so ausgestalten müssen, dass die Konzentration von Eigentum, wirtschaftlicher und politischer Macht beschränkt wird. Ob die Erbschaftsteuer dazu das am besten geeignete Instrument ist, hatte das Bundesverfassungsgericht nicht zu entscheiden.

Die Erwartung, dass die Erbschaftsteuer ein geeignetes Instrument sein könnte, hat das Grundgesetz jedenfalls in seine Entstehungsgeschichte mittelbar aufgenommen. Eines der am Parlamentarischen Rat beteiligten Länder schreibt in seiner Verfassung vom 2.12.1946:

*„Die Erbschaftsteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern.“<sup>46</sup>*

Diese Regelung ist noch immer in Art. 123 Abs. 3 der Verfassung des Freistaats Bayern zu finden. Sie drückt den Nachkriegskonsens christlicher und sozialer Demokraten aus, die auch in einer sozial polarisierten Gesellschaft und Ökonomie eine Wurzel des vorangegangenen Unheils erkannten. Einer der Väter der bayerischen Verfassung, *Hans Nawiasky*, und sein in diesem Jahr gestorbener Schüler *Hans F. Zacher*<sup>47</sup> haben etwas von diesem Geist in die Rechtswissenschaft der Bundesrepublik getragen.

#### f. Mittelstand und mittlere Unternehmensgröße als Ziele des Gesetzgebers

Ein zentrales Thema der Entscheidung vom 17.12.2014 war die Differenzierung zwischen den Regelungen für das Betriebsvermögen kleiner und mittlerer Unternehmen und denen für große Unternehmen. Für den Gesetzgeber und die öffentliche Diskussion um die Erbschaftsteuer bestimmend ist das Bild des kleineren Unternehmens, das, zum Teil seit vielen Generationen, im Eigentum der Angehörigen einer Familie ist und in der oft auch das Leitungspersonal aus dieser Familie rekrutiert wird.<sup>48</sup> Es wäre Aufgabe der empirischen Forschung zu überprüfen, in wie vielen Fällen dieses Bild vom Familienunternehmen eigentlich zutrifft<sup>49</sup> und welchen Einfluss dieses Bild und seine Realität auf das politisch-ökonomische Ziel einer stabilen, langfristig orientierten, regional verwurzelten und vielfältigen Unternehmensstruktur haben.

Man kennt erfolgreiche Beispiele, spätestens seit den *Buddenbrooks* dürfte aber auch die Vergänglichkeit des Familienunternehmens deutsches Allgemeingut sein: Ihre Familie und ihr Unternehmen sind nicht an der Erbschaftsteuer zu Grunde gegangen, sondern das mehr als 100 Jahre alte Buch zeigt den Konflikt zwischen Tradition und Moderne, zwischen Familienbetrieb und Marktwirtschaft, der sich seitdem nicht beruhigt hat. Ob

46 Im Deutschen Bundestag zitiert von Lisa Paus, MdB, Bündnis 90/Die Grünen, 18. WP, 125. S., 12164, 12165.

47 Vgl. Eberhard Eichenhofer, Nachruf auf Hans F. Zacher, VSSR 2015, 111-117.

48 BT-Drs. 18/5923, 1, 21.

49 Schon Hans Peter Bull, NJW 1996, 281 (283), fragte, ob bei der im Vermögensteuer-Beschluss herausgehobenen, Steuerverchonung rechtfertigenden Gemeinwohlgebundenheit der bestehenden Unternehmen Norm und Realität verwechselt wurden.

und wann also die Übergabe von Unternehmen durch Erbschaft oder Schenkung wirklich einer marktwirtschaftlichen Weitergabe überlegen ist, wäre noch zu erforschen.

Für den Gesetzgeber und das Bundesverfassungsgericht war die Annahme jedoch hinreichend plausibel, so dass im Urteil festgehalten wurde:

*„Mit dem Ziel, die vorhandene Struktur kleiner und mittelständischer Familienunternehmen und damit auch deren Arbeitsplätze zu erhalten und zu stärken, verfolgt der Gesetzgeber danach ein Gemeinwohlziel, dem er einen hohen Stellenwert zuordnen durfte.“*

Mit europarechtlichem Denken könnte man ob dieser Aussage auf die Idee kommen, das deutsche Erbschaftsteuerrecht begünstige durch diese Privilegierung der vorhandenen Struktur den Verbleib von Kapital im Lande und schaffe damit ein mittelbares Hindernis für die Kapitalverkehrsfreiheit und den Erwerb kleiner und mittelgroßer Familienunternehmen durch Investoren und begünstige inländische Unternehmen im Vergleich zu solchen aus anderen EU-Staaten.<sup>50</sup> Der EuGH hat die Begünstigung von Gebietsansässigen in der spanischen Erbschaftsteuer 2014 für unzulässig erklärt<sup>51</sup> und sieht territorial gebundene Anknüpfungspunkte im Steuerrecht generell kritisch.<sup>52</sup> Allerdings ist das begünstigte Vermögen nach dem Entwurf der Bundesregierung nicht auf Deutschland beschränkt,<sup>53</sup> und die begünstigten Erben können dessen Früchte auch anderswo verzehren.

Problematisch war dieses Ziel für das Gericht erst, wenn die zu seiner Erreichung gewählten steuerrechtlichen Mittel auch Betriebe mit sehr großen Vermögenswerten ohne einen Nachweis der positiven Wirkung für Arbeitsplätze begünstigten.

Interessant ist, dass die Wortwahl des Gerichts beständig zwischen „mittelständischen“ und „mittleren“ Unternehmen wechselt. Möchte man dies nicht als bloße sprachliche Schlamperei einstufen, so scheint es, dass auch das Gericht keine Klarheit hatte, ob hier das soziologische Synonym zur Mittelschicht<sup>54</sup> gemeint ist, dem ein bestimmtes geschichtetes Gesellschaftsbild zu Grunde liegt, ob es um eine Bezeichnung für inhabergeführte Familienunternehmen geht oder ob schlicht die Empfehlung der Europäischen Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen<sup>55</sup> mit Obergrenzen von 250 Beschäftigten und einem Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro in Bezug genommen wird, wie es das Gericht nachzulegen scheint, nachdem es „präzise und handhabbare Kriterien“ verlangt hat.

In der Diskussion um die Neuregelung wird nun eine besondere Kultur der Familienunternehmen angeführt, mit der sich Deutschland wesentlich von „kapitalmarktfinanzierten Ländern wie den Vereinigten Staaten und Großbritannien“ unterscheidet.<sup>56</sup> Ob es die Annahme dieser Kultur nun rechtfertigt, Familienunternehmen gleich als gemeinwohlgebunden und deshalb privilegierungsbedürftig anzusehen, während z.B. der Eigen-

50 Vgl. Swen Bäumel/Nina Vogel, Die erbschaftsteuerliche Bedürfnisprüfung im Kontext des Verfassungsrechts und des EU-Beihilferechts, BB 2015, 736-743.

51 EuGH, Urt. v. 3.9.2014 - C-127/12 (Kommission ./ Spanien).

52 EuGH, Urt. v. 24.2.2015 - C-559/13 (Grünwald); EuGH, Urt. v. 31.3.2011 - C-450/09 (Schröder).

53 So der Entwurf, BT-Drs. 18/5923, 11.

54 Vgl. Michael Haus, Mittelschicht und Wohlfahrtsstaat – drei Deutungsmuster und ihre Relevanz für die Zukunft eines wohlfahrtsstaatlichen Grundkonsenses, ZSR 2015, 147-170.

55 Vom 6.5.2003, ABl. L 124/36 v. 20.5.2003.

56 Parl. Staatssekretär Michael Meister (CDU/CSU), Deutscher Bundestag, 18. WP, 125., 12159.



tümerwechsel von Aktien nach dem Erbfall unproblematisch wäre,<sup>57</sup> bedürfte einer kritischen Reflexion.

g. Die Unterscheidung zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen

Als weiteres legitimes Differenzierungskriterium im Erbschaftsteuergesetz erkannte das Gericht die Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen und Verwaltungsvermögen. Es zitiert den Regierungsentwurf aus der 16. Wahlperiode, der ersten CDU/CSU/SPD-Koalition, mit der Aussage, dass Vermögen, das in erster Linie der weitgehend risikolosen Renditeerzielung dient und in der Regel weder die Schaffung von Arbeitsplätzen noch zusätzliche volkswirtschaftliche Leistungen bewirkt, nicht begünstigt werden soll. Diese Aussage vom Januar 2008 fiel bereits in die globale Finanz- und Bankenkrise, in der entsprechende Differenzierungen im Hauptstrom von Politik und Gesellschaft angekommen waren, die in den Jahren zuvor nicht mehrheitsfähig gewesen wären. In der Entscheidung des Gerichts wird dann im Weiteren bündig zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen differenziert und nur das Erstere als arbeitsplatzerhaltend und förderungswürdig definiert. Es ist deutlich, dass das Gericht auch in dieser Differenzierung einen legitimen Zweck erkennt und am Gesetz nur dessen inkonsequente Ausführung kritisiert.

Aus der Entscheidung sowie der nachgehenden Diskussion in der Gesetzgebung wird auch klar, dass diese Differenzierung keineswegs einfach umzusetzen ist.<sup>58</sup> Ökonomische und politische Theorie könnten kritisieren, dass in einer kapitalistischen Ökonomie zwar die Entfernung des Kapitals von der Produktion unterschiedlich sein kann, es jedoch Rendite nach liberaler Lehre nicht ohne Risiko und vom sozialistischen Standpunkt nicht ohne Arbeit geben kann, seien auch noch so viel Spekulation und andere Schleier dazwischengeschaltet. Ideologiekritik könnte sich gar an die Differenzierung zwischen schaffendem und raffendem Kapital erinnern fühlen, für die bestimmte Teile des Mittelstands schon einmal besonders anfällig waren.

So ist es durchaus diskussionswürdig, ob und wie weit der Lenkungszweck der differenzierten Erbschaftsbesteuerung überhaupt erreicht werden kann.

Es gäbe andere Argumente für die besondere Behandlung von Betriebsvermögen, das von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht, die auch von Verfassungen wegen näher lägen: Unternehmens- und Betriebsvermögen unterliegt einer anderen Sozialbindung, weil am Betrieb nicht nur der Eigentümer Teil hat, sondern auch die in der Unternehmens- und Betriebsverfassung legitim beteiligten Gruppen, namentlich die Beschäftigten mit ihrem eigenen Anteil an der Schaffung des Betriebsvermögens.<sup>59</sup> Diese besondere Stellung spiegelt die Mitbestimmung, aber auch die arbeitsrechtliche Regelung des Be-

57 Vgl. Gregor Kirchhoff, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsteuerreform und eine auf die Leistungsfähigkeit ausgerichtete „Bedürfnisprüfung“, DStR 2015, 1473 (1477).

58 Kritisch z.B. Kahle/Hiller/Eichholz, DStR 2015, 183 (187).

59 Darauf weist auch MdB Lothar Binding (SPD) hin, Deutscher Bundestag, 18. WP, 125., 12163. Vgl. Rittstieg, Eigentum als Verfassungsproblem, 1976, 354 ff.; BVerfG v. 1.3.1979 - 1 BvR 532/77 u.a. - BVerfGE 50, 290 (Mitbestimmung); dazu: Uwe Berlit/Horst Dreier/Heinz Uthmann, Mitbestimmung unter Vorbehalt?, KJ 1979, 173-181; Manfred Weiss, Zur aktuellen Bedeutung des Mitbestimmungsurteils (BVerfGE 50, 290 ff.), KritV 2000, 405-418.

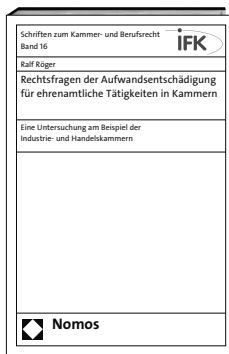


etriebsübergangs, der Arbeitsverhältnisse, unberührt von einem Eigentümerwechsel, auch durch Erbgang, lassen soll.<sup>60</sup> Sie in das Steuerrecht zu verlängern, ist nicht fernliegend.

Eine solche Begründung aus der Berufsfreiheit der Beschäftigten und der Sozialbindung des Eigentums und Erbrechts<sup>61</sup> hätte die Entscheidung oder ihr unterstützendes abweichendes Votum noch klarer gemacht als das Etikettieren von Vermögensmassen als mehr oder weniger produktiv.

## V. Schluss

Die Entscheidung und ihr abweichendes Votum haben eine notwendige grundsätzliche Diskussion eröffnet, die von Verfassungsrecht und politischer Ökonomie zusammen geführt werden sollte. Das neue Erbschaftsteuerrecht wird diese Diskussion kaum beenden.



### Rechtsfragen der Aufwandsentschädigung für ehrenamtliche Tätigkeiten in Kammern

Eine Untersuchung am Beispiel der Industrie- und Handelskammern

Von Prof. Dr. Ralf Röger

2015, 114 S., brosch., 29,- €

ISBN 978-3-8487-2195-5

eISBN 978-3-8452-6511-7

(Schriften zum Kammer- und Berufsrecht, Bd. 16)

[www.nomos-shop.de/25108](http://www.nomos-shop.de/25108)

Die zum Teil großzügige Gewährung von Aufwandsentschädigungen an herausgehobene Funktionsträger funktionaler Selbstverwaltungskammern hat in den letzten Jahren öffentliche Aufmerksamkeit erregt. Das Werk erläutert am Beispiel der Industrie- und Handelskammern die normativen Grundlagen des kammer-spezifischen Ehrenamtes und seiner Entschädigung sowie die einzuhaltenden formalen und sachlich-inhaltlichen Grenzen.



Unser Wissenschaftsprogramm ist auch online verfügbar unter: [www.nomos-elibrary.de](http://www.nomos-elibrary.de)

Portofreie Buch-Bestellungen unter  
[www.nomos-shop.de](http://www.nomos-shop.de)

Alle Preise inkl. Mehrwertsteuer



**Nomos**

60 Dieser tragfähigere Begründungszusammenhang für die Privilegierung von Betriebsvermögen wird angedeutet bei Depenheuer, in: Starck, GG, Art. 14 Rz 524.

61 Die auch die Frage begründet, ob Rechte mit sozialem Bezug überhaupt (frei) vererblich sein müssen, vgl. Bull (Fn. 19), 35 (64).