

Thomas Blum

## Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen

Gleichmäßigkeit der Besteuerung  
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Thomas Blum

## Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen

Gleichmäßigkeit der Besteuerung  
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht



LESEPROBE



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# A. Einführung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer<sup>1</sup> ist wie vielleicht keine andere Steuerart geprägt von Diskussionen um ihre Verfassungsmäßigkeit. Hierbei steht besonders die Vereinbarkeit bestimmter erbschaftsteuerlicher Regelungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG im Mittelpunkt. Seit Mitte der 1990er Jahre hat das BVerfG bereits zweimal für tiefgreifende Erschütterungen<sup>2</sup> des Erbschaftsteuerrechts gesorgt, indem es jeweils die Unvereinbarkeit des erbschaftsteuerlichen Bewertungsrechts mit Art. 3 I GG festgestellt und diesbezüglich das „Gebot der realitätsgerechten Wertrelation“ konstituiert, also ein Bewertungsgleichmaß angeordnet hat.<sup>3</sup> Der 1995 zuständige Zweite Senat des BVerfG stellte aber neben der Anordnung des Bewertungsgleichmaßes im sog. Einheitswertbeschluss<sup>4</sup> [vgl. dazu unten C.II.] auch klar, dass der Gesetzgeber Verschonungsregelungen schaffen dürfe, ja solche Verschonungen in Teilbereichen des Erbschaftsteuerrechts sogar verfassungsrechtlich geboten seien. So ist die für (nahe) Angehörige günstige Besteuerung wohl in erster Linie auf die Aussage der Karlsruher Verfassungshüter, dass ein „durchschnittliches Einfamilienhaus“ steuerfrei zu stellen sei, zurückzuführen (sog. Familienprinzip).<sup>5</sup> Die wirtschaftslenkenden Steuervergünstigungen<sup>6</sup>, die sog. Verschonungssubventionen (vgl. §§ 13a – 13c, 19a ErbStG n.F.), gehen dagegen auf die vom Zweiten Senat 1995 getroffene Aussage zurück, dass es unter Umständen verfassungsrechtlich geboten sei, „mittelständisches“ Betriebsvermögen steuerlich zu begünstigen. Obwohl der BFH in seinem Vorlagebeschluss<sup>7</sup> [vgl. dazu unten C.IV.], welcher der Entscheidung des BVerfG vom 07.11.2006<sup>8</sup> [vgl. dazu unten C.V.] zugrunde lag, seine Überzeugung von der Ver-

1 Künftig kurz: Erbschaftsteuer. Zu Geschichte und Entwicklung des Erbschaftsteuerrechts vgl. GEBEL, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Einf. Rz. 60 ff; CREZE-LIUS, FR 2007, 613.

2 SEER, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 3.

3 BVerfG – 2 BvL 37/91 vom 22.06.1995 = BVerfGE 93, 165 ff. = BStBl. II 1995, 671 ff. (sog. „Einheitswertbeschluss“) und BVerfG – 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006 = BVerfGE 117, 1 ff. = DStR 2007, 235 ff. = [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20061107\\_1bvl001002.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20061107_1bvl001002.html)

4 BVerfG – 2 BvL 37/91 vom 22.06.1995 = BVerfGE 93, 165 ff. = BStBl. II 1995, 671 ff.

5 Zur Bedeutung der sog. „Pflichtteils-Entscheidung“ vgl. unten B.II.1.b).

6 Zum Begriff der „Steuervergünstigung“ vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 7 Rz. 36 ff. sowie HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19, jeweils m.w.N.

7 BFH, Beschluss vom 22.05.2002–II R 61/99, BStBl. I 2002, 598 ff. = DStR 2002, 1438 ff. = GmbHR 2002, 917 ff.

8 BVerfG – 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006 = BVerfGE 117, 1 ff. = DStR 2007, 235 ff. = [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20061107\\_1bvl001002.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20061107_1bvl001002.html)

fassungswidrigkeit der damals bestehenden wirtschaftslenkenden Verschonungstatbestände (§§ 13a, 13b, 19a ErbStG a.F.) umfangreich dargestellt hatte, wurde eine verfassungsrechtliche Prüfung dieser Normen vom nunmehr zuständigen Ersten Senat gezielt umgangen. Dies hinderte die Karlsruher Verfassungshüter aber keineswegs daran, über die (erneute) Anordnung des Bewertungsmaßstabes hinaus klarzustellen, dass es dem Gesetzgeber unbenommen sei, auf der sich an die Bewertung anschließenden Stufe der Bemessungsgrundlagenermittlung im Rahmen eines „weiten Gestaltungsspielraumes“ durch „zielgenaue und normenklare“ Verschonungsregelungen (wirtschafts-) lenkend tätig zu werden. Wie wohl zu erwarten war, nahm der Gesetzgeber diese Vorlage bei der erforderlichen Neugestaltung des Erbschaftsteuerrechts zum 1. Januar 2009 im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008 auf und sorgte – neben der Neuregelung des erbschaftsteuerlichen Bewertungsrechts – durch umfangreiche Änderungen an den familienbezogenen und an den wirtschaftslenkenden Verschonungsregelungen auf der sich an die Bewertung anschließenden Ebene der Bemessungsgrundlagenermittlung für neue, verfassungsrechtlich bedenkliche Normenkomplexe [vgl. dazu unten D.III.-IV.]. Eine teilweise Modifizierung dieser Neuregelungen erfolgte nicht einmal ein Jahr nach Inkrafttreten des ErbStRG durch das sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WachstumsBG) vom 22.12.2009<sup>9</sup>, mit dem der Gesetzgeber auf die Folgen der weltweiten Wirtschaftskrise reagierte.

Nachdem der Gesetzgeber bereits bei den vorherigen Versuchen, die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuerrechts im Hinblick auf Art. 3 I GG herzustellen, „von einem Loch der Verfassungswidrigkeit in das andere stolperte“<sup>10</sup>, wird auch nach dieser erneuten Reform des Erbschaftsteuerrechts durch das ErbStRG bzw. durch das WachstumsBG die Erbschaftsteuer von Vielen nach wie vor für verfassungswidrig gehalten. Teilweise wird mittlerweile sogar von einem „verfassungsrechtlichen Scheitern“<sup>11</sup> der Erbschaftsteuer ausgegangen, andere Stimmen melden grundsätzliche Zweifel an der Reformierbarkeit der Steuerart an<sup>12</sup>, wieder andere sehen dagegen den Bedarf nach einer grundlegenden Reform.<sup>13</sup> Im Gegensatz zu der vorherigen Kritik, die sich auf das erbschaftsteuerliche Bewertungsrecht konzentrierte, stehen nun die familienbezogenen und die wirtschaftslenkenden Verschonungsregelungen im Mittelpunkt der Diskussion um die Verfassungswidrigkeit.

Die nachfolgende Untersuchung soll aufzeigen, inwieweit die verfassungsrechtlichen Zweifel an der Erbschaftsteuer – insbesondere im Hinblick auf die

---

9 BGBl. I 2009, 3950.

10 LANG, StW 2008, 189.

11 LANG, StW 2008, 189 ff.

12 SCHULTE, FR 2007, 309.

13 Vgl. BALLE/GRESS, BB 2007, 2660.

Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG – berechtigt sind. Hierfür werden sowohl das erbschaftsteuerliche Bewertungsrecht als auch die familienbezogenen und wirtschaftslenkenden Verschonungen einer verfassungsrechtlichen Prüfung zu unterziehen sein. Zu Beginn dieser Untersuchung werden hierzu in einem verfassungsrechtlichen Grundlagenteil zunächst die Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 I GG für das (Erb-schaft-) Steuerrecht herausgearbeitet und die verfassungsrechtliche Gebotenheit und die verfassungsrechtlichen Grenzen für familienbezogene Verschonungsnormen sowie die verfassungsrechtliche Zulässigkeit und Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuergesetze dargestellt. Ergebnis des Grundlagenteils wird ein allgemein gültiges Prüfungsschema für die verfassungsrechtliche Prüfung steuerlicher Verschonungsregelungen sein. Hierauf folgt eine kritische Reflektion der bereits erwähnten Entscheidungen des BVerfG zur Erbschaftsteuer aus den Jahren 1995 und 2006. Anschließend wird das neue Erbschaftsteuerrecht einschließlich einiger einfachgesetzlicher Probleme bzw. Ungereimtheiten dargestellt und auf Grundlage der bis dahin gewonnen Erkenntnisse einer intensiven verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen. Abgerundet wird die Untersuchung mit der Darstellung möglicher alternativer Ausgestaltungen der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen [vgl. dazu unten E.]. Nach einem Blick über die Grenze soll ausgehend von den verschiedenen Reformansätzen aufgezeigt werden, wie eine Besteuerung von Vermögenstransfers, welche die systemtragenden Grundsätze des Steuerrechts, insbesondere den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, beachtet, in Zukunft aussehen könnte. Hierbei wird auch auf die praktische bzw. politische Durchsetzbarkeit zu achten sein.



## B. Verfassungsrechtliche Grundlagen

Um die im Untertitel gestellte Frage, ob im Erbschaftsteuerrecht im Hinblick auf einerseits die erbschaftsteuerlichen Bewertungsregeln und andererseits die familienbezogenen und die wirtschaftslenkenden Verschonungstatbestände von einer gleichmäßigen, also dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG gerecht werdenden Besteuerung ausgegangen werden kann, müssen zunächst die verfassungsrechtlichen Anforderungen, denen eine gleichmäßige Besteuerung im Allgemeinen und – soweit Besonderheiten zu beachten sind – eine gleichmäßige Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen im Besonderen gerecht werden muss, herausgearbeitet werden.

Hierzu werden zunächst die Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes für das (Erbschaft-) Steuerrecht und die notwendigen Konkretisierungen des Art. 3 I GG, die erforderlich sind, um den Gleichheitssatz für das Steuerrecht anwendbar zu machen, dargestellt. Daran anschließend sollen die verfassungsrechtliche Gebotenheit bzw. Zulässigkeit und die Grenzen von familienbezogenen bzw. wirtschaftslenkenden Verschonungsregelungen als gezielte Abweichungen von einer ausschließlich an Art. 3 I GG orientierten Besteuerung aufgezeigt werden.

### I. Der allgemeine Gleichheitssatz im (Erbschaft-) Steuerrecht

#### 1. Überblick

Der sog. allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG lautet: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“<sup>14</sup> Damit enthält Art. 3 I GG ein Grundrecht des Einzelnen, also ein subjektives Recht<sup>15</sup>, gleichzeitig bildet er aber auch einen in allen Bereichen geltenden Verfassungsgrundsatz<sup>16</sup>, welchem über den An-

---

14 Der allgemeine Gleichheitssatz des GG geht damit auf Art. 109 I 1 WRV („Alle Deutschen sind vor dem Gesetze gleich.“) sowie auf § 137 III PKV („Die Deutschen sind vor dem Gesetze gleich.“) zurück.

15 Vgl. BVerwGE 55, 349, 351.

16 Vgl. BVerfGE 6, 84, 91; 38, 225, 228; 41, 1, 13.

wendungsbereich der subjektiv-rechtlichen Seite hinaus Bedeutung zukommt.<sup>17</sup> Art. 3 I GG soll die Gleichbehandlung von Personen bei rechtlichen oder tatsächlichen Maßnahmen in vergleichbaren (nicht: identischen<sup>18</sup>) Sachverhalten sicherstellen.<sup>19</sup> Gleichzeitig verbietet der allgemeine Gleichheitssatz nach ständiger Rechtsprechung<sup>20</sup> grundsätzlich auch die Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem.<sup>21</sup> Über den missverständlichen<sup>22</sup> Wortlaut von Art. 3 I GG hinaus ist keineswegs nur die sog. Rechtsanwendungsgleichheit<sup>23</sup> – also die Gleichheit vor dem Gesetz –, sondern überdies auch die sog. Rechtsetzungsgleichheit erfasst<sup>24</sup>, da die Grundrechte Legislative, Exekutive und Judikative als unmittelbar geltendes Recht binden, vgl. Art. 1 III, 20 III GG.<sup>25</sup> Der allgemeine Gleichheitssatz bindet somit zum einen den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der (Steuer-) Gesetze (Rechtsetzungsgleichheit<sup>26</sup>) und zum anderen die (Finanz-) Verwaltung und die Gerichte bei der Anwendung der (Steuer-) Gesetze (Rechtsanwendungsgleichheit).<sup>27</sup>

Für das Steuerrecht<sup>28</sup> gewährleistet Art. 3 I GG zwei rechtsgebietsspezifische Gleichheiten, zum einen die Allgemeinheit der Besteuerung im Sinne einer Sta-

17 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 1, 8.

18 Vgl. KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390; TIPKE, BB 1973, 157, 158.

19 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 1.

20 Vgl. BVerfGE 84, 133, 158; 98, 365, 385; BGHZ 112, 163, 173; BSGE 84, 235, 238.

21 Vgl. hierzu JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 5.

22 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 13a.

23 Diesbezüglich wird in der Literatur von „Gleichheitseffizienz“ gesprochen, vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 70 f. m.w.N.; KIRCHHOF, StuW 1984, 297. Vgl. hierzu insb. das sog. Zinssteuerurteil v. 27.06.1991, BVerfGE 84, 239 und das sog. Spekulationssteuerurteil v. 09.03.2004, BVerfGE 110, 94. Zur gleichmäßigen Durchführung der Steuergesetze vgl. auch TIPKE, StRO I, 359 ff.; DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 52a ff.; WERNSMANN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 Rz. 207 f.; RODI, NJW 1990, 3246 („Faktische Nichtbesteuerung und Gleichheitssatz“). Nicht zutreffend ist die Auffassung von KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390, 391, wonach im Steuerrecht ein Verstoß gegen Art. 3 I GG praktisch nur hinsichtlich der Rechtsetzungsgleichheit in Betracht kommt.

24 BVerfGE I, 14, 52; 13, 331, 355. Vgl. auch HUSTER, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 15 ff.; KIRCHHOF, StuW 1984, 297; KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390; DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 52; WERNSMANN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 Rz. 201.

25 Vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 70.

26 Da im Rahmen der Untersuchung mögliche Verstöße gegen den Grundsatz einer gleichmäßigen Besteuerung durch gesetzgeberisches Handeln aufgezeigt werden sollen, beziehen sich die folgenden Ausführungen – soweit nichts anderes gesagt wird – auf die Rechtsetzungsgleichheit.

27 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 13a.

28 Zur Bedeutung von Art. 3 I GG für das Steuer- und Abgabenrecht vgl. ausführlich JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 44-53. Zum Gleichheitssatz in der Geschichte des Steuerrechts vgl. TIPKE, StRO I, 285 ff. m.w.N.



tusgleichheit und zum anderen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer Belastungs- bzw. Gestaltungsgleichheit:

## 2. Allgemeinheit der Besteuerung als Statusgleichheit

Der Allgemeinheit der Besteuerung steht es insbesondere entgegen, wenn bestimmte Personen oder Personenkreise schon von vornherein gerade wegen eines besonderen Status von den Rechtsfolgen der Steuertatbestände ausgenommen werden. Für solche die Allgemeinheit der Besteuerung verletzende Regelungen sind die Steuerbefreiungen von Adel und Geistlichkeit als historische Beispiele zu nennen.<sup>29</sup> Daher ist die durch die Allgemeinheit der Besteuerung geschaffene steuerrechtliche Statusgleichheit vor allem so auszulegen ist, dass besonders mächtige Personen oder Personengruppen mit einer starken (politischen) Lobby nicht von der Besteuerung ausgeschlossen werden dürfen oder sich gar als Beteiligte des Gesetzgebungsverfahrens selbst von der Besteuerung ausschließen dürfen.<sup>30</sup>

Das BVerfG legt den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG in ständiger Rechtsprechung<sup>31</sup> vor dem Hintergrund des Wortlautes („alle Menschen“) und der Wertungsmethodik in Art. 3 II 1, III GG umso strikter aus, je mehr eine Regelung den Einzelnen als Person betrifft und sieht ihn dagegen umso offener für gesetzgeberische Gestaltungen an, je mehr allgemeine, für rechtliche Einwirkungen zugängliche Lebensverhältnisse bloß sachverhaltsbezogen oder verhaltensbezogen geregelt werden [vgl. dazu unten B.I.3.b).(2)]. Die Allgemeinheit der Besteuerung als Statusgleichheit unterliegt hiernach also einer besonders hohen Schutzintensität. Der den Steuerbegriff definierende § 3 AO stellt durch das Tatbestandsmerkmal „... allen auferlegt...“ einfachgesetzlich klar, dass nur eine solche Abgabe eine Steuer ist, die ohne Rücksicht auf die den steuerlich erheblichen Tatbestand verwirklichende Person die jeweilige Rechtsfolge, also die Entstehung der konkreten Steuer, eintreten lässt. Insoweit trägt § 3 AO der für eine personenbezogene Gleichheit zu fordernden hohen Schutzintensität dadurch Rechnung, dass eine solche Abgabe, welche die Statusgleichheit verletzt, schon nicht als Steuer definiert wird, mit der Konsequenz, dass diese dann als Sonderabgabe<sup>32</sup> (sog. pa-

29 Vgl. TIPKE, StRO I, 316; KRUSE, StuW 1990, 322, 323.

30 Nicht zutreffend daher JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9, 11, 14, die das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Allgemeinheit der Besteuerung bezeichnet. Richtigerweise ist das Leistungsfähigkeitsprinzip aber eine Konkretisierung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vgl. unten B.I.3.c).

31 Vgl. BVerfGE 96, 1, 6; 99, 88, 94; 101, 132, 138; 105, 73, 110 f.

32 Vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 24 ff.