

Bochumer Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Roman Seer

27

Thomas Blum

Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen

Gleichmäßigkeit der Besteuerung
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bochumer Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Roman Seer

Band 27



PETER LANG

Frankfurt am Main · Berlin · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Wien

Thomas Blum

Bewertungsgleichmaß und Verschonungsregelungen

Gleichmäßigkeit der Besteuerung
im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht



PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 2012

Umschlaggestaltung:

© Olaf Gloeckler, Atelier Platen, Friedberg

Abbildung auf dem Umschlag:

Siegel der Universität Bochum.

Abdruck mit freundlicher Genehmigung
der Universität Bochum.

D 294

ISSN 1613-933X

ISBN 978-3-631-63703-6 (Print)

ISBN 978-3-653-01994-0 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-01994-0

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2012

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des

Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für

Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Danksagung

Mit der Fertigstellung der Dissertationsschrift ist es an der Zeit, den Personen meinen Dank auszusprechen, die mich während der Zeit meiner rechtswissenschaftlichen Ausbildung begleitet, unterstützt und gefördert haben.

Besonderer Dank gilt dabei zunächst Herrn Prof. Dr. Roman Seer, der mir nicht nur die Anregung zu dem Dissertationsthema gegeben hat, sondern der durch seine wissenschaftliche Betreuung und die damit einhergehenden kritischen wie inspirierenden Fachdiskussionen die Entwicklung meiner Dissertationsschrift maßgeblich gefördert hat.

Meiner Freundin Melanie Deckert danke ich für die mir während meines Studiums und meiner Promotion entgegengebrachte Geduld, ihre Unterstützung in schwierigen Zeiten, ihr Verständnis und ihre Liebe.

Ganz besonderer Dank gilt meinem Vater und meiner bereits verstorbenen Mutter. Beide haben meine schulische, kaufmännische und universitäre Ausbildung nicht nur finanziell, sondern auch durch Rat und Tat sowie durch ihre moralische Unterstützung maßgeblich gefördert. Meinem Vater danke ich daneben besonders für die fachlichen Diskussionen im Rahmen meines Dissertationsprojektes. Meinen Eltern sei die vorliegende Arbeit von ganzem Herzen gewidmet.

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	13
B. Verfassungsrechtliche Grundlagen	17
I. Der allgemeine Gleichheitssatz im (Erbschaft-) Steuerrecht	17
1. Überblick	17
2. Allgemeinheit der Besteuerung als Statusgleichheit	19
3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Belastungs- bzw. Gestaltungsgleichheit	21
a) Überblick	21
b) Konkretisierung durch die Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz	23
(1) Willkürverbot und Differenzierungsgrund	23
(2) Unterschiedliche Prüfungsanforderungen	25
(a) Sachverhalts- bzw. verhaltensbezogene Ungleichbehandlungen	26
(b) Personenbezogene Ungleichbehandlungen	26
(c) spezielle Fallgruppen	28
(3) Gebot der Folgerichtigkeit	30
c) Konkretisierung durch das (Fundamental-) Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als steuerspezifischem Vergleichsmaßstab	31
(1) Inhalt	32
(2) Fundamentalprinzip und spezifischer Vergleichsmaßstab	34
(3) (Fehlende) Kodifizierung des Leistungsfähigkeitsprinzips	36
(4) Eingeschränkter Geltungsbereich	38
II. Familienbezogene Regelungen im Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Gebotenheit und Grenzen	40
1. Der besondere Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 I GG im Steuerrecht – Benachteiligungsverbot und Förderungsgebot	40
a) Überblick	40
b) Der (enge) Familienbegriff	41
c) Das Benachteiligungsverbot im Steuerrecht	43
d) Schutzabstandgebot?	46
e) Das Förderungsgebot im Steuerrecht	47

2.	Abgrenzung familienbezogener Fiskal- und Sozialzwecknormen und Bedeutung des sog. Familienprinzips	49
3.	Einordnung der familienbezogenen Regelungen im Erbschaftsteuerrecht	50
III.	Verfassungsrechtliche Zulässigkeit und Grenzen (erbschaft-) steuerlicher Sozialzwecknormen	51
1.	Einordnung von Sozialzwecknormen in das steuerliche Normensystem und Begriffsklarstellung	51
2.	Gezielte Abweichungen vom Leistungsfähigkeitsprinzip durch Steuervergünstigungen oder Steuersonderbelastungen	53
a)	Lenkungsnormen	54
(1)	Steuersonderbelastungen	54
(2)	Steuervergünstigungen	55
b)	Steuervergünstigende Umverteilungsnormen	56
c)	Einordnung und Besonderheiten der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen	56
(1)	Die Verschonungssubventionen	56
(2)	Die familienbezogenen Verschonungsregelungen	57
3.	Grundsätzliche Zulässigkeit von Verschonungsregelungen bei Beachtung des Willkürverbotes	58
4.	Rechtfertigung von (erbschaftsteuerlichen) Verschonungsregelungen	60
a)	Unzulässigkeit einer Rechtfertigung als Fiskalzwecknorm	60
b)	Rechtfertigende Prinzipien	62
(1)	Gemeinwohlprinzip	62
(2)	Bedürfnisprinzip	64
(3)	Verdienstprinzip	67
(4)	Familienprinzip	69
c)	Feststellung der Prüfungsanforderungen für steuerliche Verschonungsregelungen	69
d)	Übermaßverbot bzw. Verhältnismäßigkeit	72
(1)	Geeignetheit	72
(2)	Erforderlichkeit	73
(3)	Angemessenheit	74
(a)	Gleichmäßige Umsetzung des Gemeinwohlprinzips	74
(b)	Rechtfertigung des Ausmaßes der Begünstigung	78
e)	Prüfungsschema	79
IV.	Verfahrensfragen bei der Geltendmachung einer Verletzung von Art. 3 I GG durch eine Steuervergünstigung	80
1.	Folgen einer Verletzung des Gleichheitssatzes	80

2. Entscheidungserheblichkeit bzw. Beschwerdebefugnis	83
C. Reflektion der jüngeren Entwicklung der Erbschaftsteuer	93
I. Überblick	93
II. Die Einheitswertbeschlüsse (1995)	94
1. Überblick	94
2. Verfassungswidrigkeit wegen Verstoßes gegen Art. 3 I GG	95
3. Aussagen zu verfassungsrechtlich gebotenen Verschonungsregelungen	99
a) Überblick	99
b) Begünstigung von „mittelständischem“ Betriebsvermögen	101
c) Steuerfreistellung eines „durchschnittlichen“ Einfamilienhauses (Familienprinzip)	106
III. Neuregelungen durch das JStG 1997	108
1. Überblick	108
2. Neuerungen auf der Bewertungsebene	109
3. Neuerungen auf der Verschonungsebene	111
4. Fazit zur „Reform“	115
IV. Vorlagebeschluss des BFH vom 22.05.2002	116
1. Das Verfahren im Überblick	116
2. Begründung der Vorlage	120
3. Reaktionen auf den Vorlagebeschluss	125
V. Der Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006	127
1. Zulässigkeit der Vorlage	128
2. Leitsätze	130
3. Vorgaben des Art. 3 I GG für das Erbschaftsteuerrecht	131
a) Allgemeine Vorgaben	131
b) Gemeiner Wert als Bewertungsziel	132
c) Zulässigkeit von Verschonungsregelungen	135
4. Verfassungsverstöße bei den einzelnen Vermögensarten	141
a) Betriebsvermögen	141
b) Anteile an Kapitalgesellschaften	144
c) Grundvermögen	146
d) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen	153
5. Unvereinbarkeitserklärung	155
D. Darstellung der Neuregelungen durch das Erbschaftsteuerreform- und Wachstumsbeschleunigungsgesetz und verfassungsrechtliche Würdigung	161
I. Überblick	161

II.	Herstellung eines Bewertungsgleichmaßes?	163
1.	Bewertungsziel gemeiner Wert	163
2.	Die Bewertungsverfahren der einzelnen Vermögensarten	166
a)	Unternehmensvermögen	166
(1)	Bewertung mit gemeinem Wert und Rechtsformneutralität	166
(2)	Vergleichswertverfahren	167
(3)	Bewertung nach anderer anerkannter Methode	169
(4)	Vereinfachtes Ertragswertverfahren	173
(5)	Fazit	179
b)	Grundbesitz	180
(1)	unbebaute Grundstücke	182
(2)	bebaute Grundstücke	186
(3)	Sonderfälle (insb. Erbbaurechtsfälle)	191
c)	land- und forstwirtschaftliches Vermögen	193
d)	sonstige Vermögensgegenstände	198
e)	ausländisches Vermögen	200
3.	Fazit	201
III.	Die neuen Verschonungssubventionen	202
1.	Die Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b ErbStG n.F.	202
a)	Inhalt, Ziele und Ungereimtheiten der Regelung	203
(1)	Verschonungsabschlag i.H.v. 85 %	203
(2)	Begünstigtes Vermögen	205
(a)	Definition des Schonvermögens in § 13b I ErbStG n.F.	205
(b)	Schädliches Verwaltungsvermögen	209
(c)	Regelung bei Weitergabe des begünstigten Vermögens	220
(3)	Abzugsbetrag bis max. 150.000 €	222
(4)	Verlangtes Wohlverhalten	223
(a)	Lohnsummenmodell	224
(b)	Behaltensregelung und Reinvestitionsklausel	228
(5)	Das „Optionsmodell 100“	235
b)	Verfassungsrechtliche Würdigung	237
(1)	Feststellung des Normentyps und des umzusetzenden Prinzips	238
(2)	Ermittlung der Prüfungsanforderungen	238
(3)	Überwachung des Willkürverbots	241
(4)	Verhältnismäßigkeit	244
(a)	Geeignetheit	244
(b)	Erforderlichkeit	245
(c)	Angemessenheit	247
(aa)	Gleichmäßige Umsetzung des Verdienstprinzips	247

	(aaa) Außengerechtigkeit	248
	(bbb) Binnengerechtigkeit	253
	(ccc) Verhaltenslenkung	258
	(bb) Rechtfertigung des Ausmaßes der Begünstigung	260
2.	Die Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG n.F.	263
	a) Inhalt und Ungereimtheiten der Regelung	263
	b) Verfassungsrechtliche Würdigung	267
3.	Die Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG n.F.	269
	a) Inhalt, Ziele und Ungereimtheiten der Regelung	269
	b) Verfassungsrechtliche Würdigung	271
	(1) Feststellung des Normentyps und des umzusetzenden Prinzips	271
	(2) Ermittlung der Prüfungsanforderungen	272
	(3) Überwachung des Willkürverbots	273
	(4) Verhältnismäßigkeit	273
IV.	Die neuen ehe- und familienbezogenen Verschonungsregelungen und die neue Tarifstruktur	276
1.	Die Steuerfreistellung des Familienheims nach § 13 I Nr. 4a)-c) ErbStG n.F.	276
	a) Inhalt, Ziel und Ungereimtheiten der Regelung	276
	b) Verfassungsrechtliche Würdigung	279
	(1) Feststellung des Normentyps und des umzusetzenden Prinzips	279
	(2) Ermittlung der Prüfungsanforderungen	280
	(3) Überwachung des Willkürverbots	281
	(4) Zielgenauigkeit	282
	(5) Normenklarheit	287
2.	Ausweitung der Begünstigung der „Kernfamilie“ durch Neuregelung der persönlichen Freibeträge und der Tarifstruktur	288
	a) Inhalt und Ziel der Regelungen	288
	b) Verfassungsrechtliche Würdigung	291
	(1) Die persönlichen Freibeträge nach §§ 16, 17 ErbStG n.F.	292
	(2) Die Tarifstruktur nach § 19 ErbStG n.F.	295
V.	Milderung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer durch § 35b EStG n.F.	297
1.	Verschärfung der Doppelbelastungsproblematik	297
	a) Veräußerungs-/Aufgabe-/Entnahmefälle	298
	b) Anwendungsfälle des Zuflussprinzips	300
	c) Fälle der Gewinnthesaurierung	302

2. Gebot der Folgerichtigkeit und Übermaßverbot als verfassungsrechtliche Vorgaben	304
3. Steuerermäßigung nach § 35b EStG n.F. als Mittel zur Abschwächung der Doppelbelastung	305
a) Technik des § 35b EStG n.F.	305
b) eingeschränkter Anwendungsbereich	307
4. Lösungsvorschlag	312
E. Gedanken zur Zukunft des Erbschaftsteuerrechts	317
I. Große Wahrscheinlichkeit weiterer Reformen	317
II. Blick über die Grenze	318
III. Generelle (Un-)Vereinbarkeit der bewertungsgesetzabhängigen Steuerarten mit Art. 3 I GG?	326
IV. Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer?	327
V. Alternative Reformmodelle	332
1. Anforderungen an eine „moderne“ Erbschaftsteuer	332
2. Das Abzinsungsmodell	333
3. Schedulare Ausgestaltung der Erbschaftsteuer	333
4. Erbschaft- und Schenkungsteuer als Ertragsteuer	335
5. Liquiditätsbezogene Ausgestaltung der Erbschaftsteuer	337
6. Integration in die Einkommensteuer	338
7. Erbschaft- und Schenkungsteuer als „Flat-Tax“	339
F. Thesenartige Zusammenfassung	345
Literaturverzeichnis	353

A. Einführung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer¹ 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 Erschütterungen² 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.³ Der 1995 zuständige Zweite Senat des BVerfG stellte aber neben der Anordnung des Bewertungsgleichmaßes im sog. Einheitswertbeschluss⁴ [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).⁵ Die wirtschaftslenkenden Steuervergünstigungen⁶, 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 Vorlagebeschluss⁷ [vgl. dazu unten C.IV.], welcher der Entscheidung des BVerfG vom 07.11.2006⁸ [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

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

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 22.12.2009⁹, 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“¹⁰, 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“¹¹ der Erbschaftsteuer ausgegangen, andere Stimmen melden grundsätzliche Zweifel an der Reformierbarkeit der Steuerart an¹², wieder andere sehen dagegen den Bedarf nach einer grundlegenden Reform.¹³ 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.“¹⁴ Damit enthält Art. 3 I GG ein Grundrecht des Einzelnen, also ein subjektives Recht¹⁵, gleichzeitig bildet er aber auch einen in allen Bereichen geltenden Verfassungsgrundsatz¹⁶, 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.¹⁷ Art. 3 I GG soll die Gleichbehandlung von Personen bei rechtlichen oder tatsächlichen Maßnahmen in vergleichbaren (nicht: identischen¹⁸) Sachverhalten sicherstellen.¹⁹ Gleichzeitig verbietet der allgemeine Gleichheitssatz nach ständiger Rechtsprechung²⁰ grundsätzlich auch die Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem.²¹ Über den missverständlichen²² Wortlaut von Art. 3 I GG hinaus ist keineswegs nur die sog. Rechtsanwendungsgleichheit²³ – also die Gleichheit vor dem Gesetz –, sondern überdies auch die sog. Rechtsetzungsgleichheit²⁴ erfasst, da die Grundrechte Legislative, Exekutive und Judikative als unmittelbar geltendes Recht binden, vgl. Art. 1 III, 20 III GG.²⁵ Der allgemeine Gleichheitssatz bindet somit zum einen den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der (Steuer-) Gesetze (Rechtsetzungsgleichheit²⁶) und zum anderen die (Finanz-) Verwaltung und die Gerichte bei der Anwendung der (Steuer-) Gesetze (Rechtsanwendungsgleichheit).²⁷

Für das Steuerrecht²⁸ gewährleistet Art. 3 I GG zwei rechtsgebietspezifische 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.

tuglichkeit 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.²⁹ 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.³⁰

Das BVerfG legt den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG in ständiger Rechtsprechung³¹ 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 Sonderabgabe³² (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.

rafiskalische Abgabe), welche nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG wegen der Begrenzungs- und Schutzfunktion³³ der Finanzverfassung nur als „seltene Ausnahme“³⁴ unter engen Voraussetzungen³⁵ zulässig ist, gerechtfertigt werden muss. Zwar wird § 3 AO in Kommentierungen üblicherweise als Anknüpfungspunkt für Ausführungen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung herangezogen.³⁶ Richtigerweise folgt aus dem Wortlaut dieses Tatbestandsmerkmals wohl jedoch (nur) die Allgemeinheit der Besteuerung im Sinne einer Statusgleichheit.³⁷

Ausdrückliche Regelungen, welche die steuerrechtliche Statusgleichheit verletzen, indem sie bestimmte Personen – etwa den Bundeskanzler, Bundesminister oder den Bundespräsidenten – von der Steuerpflicht ausnehmen, sind dem rechtsstaatlichen Steuerrecht seit vielen Jahren fremd. So enthält z.B. auch der die persönliche Steuerpflicht regelnde § 2 ErbStG keinerlei an einen bestimmten Status anknüpfende Differenzierungen. Insoweit ist deshalb davon auszugehen, dass die Allgemeinheit der Besteuerung als Statusgleichheit im heutigen (Erb-schaft-) Steuerrecht gewährleistet ist.

Beachtet werden muss aber weiter, dass eine Verletzung der steuerrechtlichen Statusgleichheit nicht nur durch ausdrückliche Regelungen, die bestimmte Personen von vorneherein von der Besteuerung ausnehmen, denkbar ist. Nimmt eine Regelung z.B. nicht ausdrücklich „den Bundeskanzler“ oder „die Bundesminister“ oder „die Abgeordneten des Deutschen Bundestages“ von der persönlichen Steuerpflicht aus, sondern werden – etwa durch Verschonungsregelungen – solche an sich steuerpflichtigen Vorgänge, die ausschließlich einzelne Personen oder Personengruppen verwirklichen (können), z.B. die Erzielung von Einnahmen aus den Diäten der Abgeordneten, (vollständig) steuerbefreit, so stellt diese Regelung in Wirklichkeit eine statusbezogene Ungleichbehandlung dar. Der Gesetzgeber darf die Statusgleichheit also auch nicht durch solche Regelungen verletzen, die als nicht-statusbezogene Ungleichbehandlungen getarnt sind. Im Steuerrecht sind deshalb zumindest solche Ungleichbehandlungen, die zu einer vollständi-

33 Hierzu grundl. BVerfGE 67, 256, 288 f. und BVerfGE 113, 128, 146.

34 Vgl. BVerfGE 55, 274, 308; 91, 186, 203 f.; 92, 91, 113; 98, 83, 100; 101, 141, 147; 108, 186, 217.

35 Es muss sich um eine homogene Gruppe der Abgabepflichtigen handeln, der Gruppe muss eine besondere Gruppenverantwortung zukommen, und das Abgabenaufkommen muss gruppennützig verwendet werden. Vgl. hierzu grundl. BVerfGE 55, 274, 298 ff.; 67, 256, 274 ff.; 91, 186 ff.; 92, 91 ff.; 108, 186 ff.

36 Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 41 ff.; PAHLKE, in: Pahlke/Koenig, AO, § 3 Rz. 60 ff.; WERNSMANN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rz. 200 ff.; GERSCH, in: Klein, AO, § 3 Rz. 12; SCHWARZ, in: Schwarz, AO, § 3 Rz. 5 f.

37 Vgl. auch DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 41, der an das Tatbestandsmerkmal „allen auferlegt wird“ des § 3 AO zwar Ausführungen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung anknüpft, dann aber unter Bezug auf die historische Entwicklung der Vorschrift klarstellt, dass durch dieses Tatbestandsmerkmal „standesbedingte Steuerprivilegien“ ausgeschlossen werden sollen.

gen (100 %) Steuerbefreiung führen, immer auch darauf zu untersuchen, ob sie möglicherweise eine versteckte Verletzung der Statusgleichheit darstellen. Zu berücksichtigen ist hierbei aber, dass der Status, an welchen die Ungleichbehandlung anknüpft, bereits vor bzw. unabhängig von dem steuerbaren Vorgang bestehen muss; der Status kann nicht erst durch den steuerbaren Vorgang entstehen bzw. definiert werden, denn dann handelt es sich zwar um eine personenbezogene Ungleichbehandlung, nicht aber um eine Verletzung der Statusgleichheit.³⁸ Die erbschaftsteuerlichen Verschonungssubventionen der §§ 13a, 13b ErbStG n.F., die in einer Variante zu einer vollständigen Verschonung des Erwerbs von Betriebsvermögen führen, und die Steuerfreistellung eines selbst genutzten Einfamilienhauses nach § 13 I Nr. 4 a) – c) ErbStG n.F. sind deshalb im Hinblick auf die Allgemeinheit der Besteuerung als unbedenklich anzusehen. Es wird hier zwar jeweils eine abgrenzbare Gruppe von Steuerpflichtigen vollständig von der Besteuerung ausgenommen; der „Status“ als „Erwerber von Betriebsvermögen“ oder – so häufig die Tagespresse – „Firmenerben“ bzw. als „Erwerber eines Familienheimes“ entsteht aber erst durch den steuerbaren Vorgang selbst. Damit müssen diese Regelungen zwar als personenbezogene Ungleichbehandlungen im Hinblick auf die von Art. 3 I GG gewährleistete Gestaltungs- bzw. Belastungsgleichheit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gerechtfertigt werden (dazu im Folgenden), verletzen aber nicht die Statusgleichheit.³⁹

3. Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Belastungs- bzw. Gestaltungsgleichheit

a) Überblick

Neben der Allgemeinheit der Besteuerung im Sinne einer Statusgleichheit gewährleistet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer Belastungs- bzw. Gestaltungsgleichheit.⁴⁰ Während Verletzungen der Statusgleichheit im rechtsstaatlichen Steuerrecht wohl kaum zu rechtfertigen sein dürften, wird bezüglich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in der Fachliteratur meist (nur) von einem „Grundsatz“ gesprochen.⁴¹

38 Ungenau daher TIPKE, StRO I, 316.

39 A.A. PILTZ, DStR 2010, 1913, 1917 unter Hinweis darauf, dass eine Erbschaftsteuer, die nur ca. 5 % der grundsätzlich für steuerwürdig gehaltenen Erwerbsfälle belastet, nicht dem Gebot der Allgemeinheit der Besteuerung genüge. Richtigerweise ist dieser Einwand aber keine Frage der Allgemeinheit der Besteuerung, sondern der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

40 Vgl. hierzu LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 70 ff. m.w.N.

41 Vgl. TIPKE, StRO I, 316; DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 41.

Diese Begrifflichkeit impliziert, dass Abweichungen von einer gleichmäßigen Besteuerung möglich, aber im Hinblick auf Art. 3 I GG stets rechtfertigungsbedürftig sind. Solche Abweichungen vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind durch personen- oder sachverhalts- bzw. verhaltensbezogene Ungleichbehandlungen möglich [vgl. dazu unten B.I.3.b).(2)].

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist ausdrücklich weder verfassungsrechtlich noch einfachgesetzlich kodifiziert. Insbesondere gewährleistet § 3 AO durch das Tatbestandsmerkmal „... allen auferlegt ...“ – auch wenn es in Kommentierungen teilweise als Anknüpfungspunkt für Ausführungen zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung herangezogen wird – seinem Wortlaut nach (nur) die Allgemeinheit der Besteuerung [vgl. oben B.I.2.]. Die Anforderung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird (ebenso wie die Anforderung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung⁴²) wegen dieser fehlenden Kodifizierung aus dem rechtsstaatlichen Gebot der Steuergerechtigkeit abgeleitet. Allerdings fehlt im deutschen Recht auch eine solche Regelung, welche ausdrücklich eine „gerechte“ Besteuerung anordnet. Deswegen dient als Anknüpfungspunkt für die Steuergerechtigkeit in der geschriebenen Rechtsordnung der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 I GG. In der verfassungstheoretischen Diskussion um die Herleitung ist das Verhältnis zwischen der Steuergerechtigkeit und dem allgemeinen Gleichheitssatz umstritten. Teilweise wird davon ausgegangen, dass die Steuergerechtigkeit aus Art. 3 I GG abzuleiten sei⁴³; andere sehen umgekehrt den Gedanken der Steuergerechtigkeit als dem Gleichheitssatz voraus stehend an.⁴⁴ Richtig dürfte letztere Auffassung sein, da der Gedanke der Gerechtigkeit über der gesamten rechtsstaatlichen Ordnung schwebt, zugleich Motiv und oberster Maßstab für die Ausgestaltung der Rechtsordnung – auch des Verfassungsrechts – ist. Dann ist aber auch davon auszugehen, dass der Gedanke der Steuergerechtigkeit jeglichen für das Steuerrecht relevanten Normen vorausgeht. Tipke beschreibt den Konkretisierungsvorgang wohl zutreffend folgendermaßen: Gerechtigkeit – Gerechtigkeit durch Gleichbehandlung – gleichmäßige Besteuerung

42 Vgl. hierzu LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 150 f.; PAHLKE, in: Pahlke/Koenig, AO, § 3 Rz. 50 ff. Zum Zusammenhang zwischen Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung vgl. BIRK, StuW 1989, 212.

43 So die ständige Rspr. des BVerfG, vgl. BVerfGE 6, 55, 70; 13, 331, 338; 26, 302, 310; 43, 108, 118 f.; 61, 319, 343; 66, 214, 223; 67, 290, 297; 68, 143, 152; 68, 287, 310; 74, 182, 199 f. Ebenso: LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 70; RÜFNER, in: Bonner Kommentar, Art. 3 I GG, Rn. 2 ff.; HUSTER, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, S. 29 ff.; SCHUPPERT, FS Zeidler, Bd. 1, 691, 712 („Gleichheitssatz – Gebot der Steuergerechtigkeit – Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“).

44 Vgl. TIPKE, StRO I, 284, 306; KRUSE, StuW 1990, 322, 327; DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 42.

nach einem sachangemessenen Maßstab.⁴⁵ Da der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aber nach allen Auffassungen auf die Steuergerechtigkeit bzw. auf Art. 3 I GG zurückzuführen ist, kann dieser eher rechtsphilosophische Streit um das Verhältnis zwischen (Steuer-) Gerechtigkeit und Gleichheitssatz an dieser Stelle unentschieden bleiben.

Der auf Art. 3 I GG zurückgehende und die Belastungs- bzw. Gestaltungs-gleichheit gewährleistende Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung muss möglichst effizient umgesetzt werden. Zur Greifbarmachung dieses abstrakten Grundsatzes – insbesondere um zu erkennen, wann die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als verletzt anzusehen ist – sind deshalb Konkretisierungen notwendig. Hier liefert die Rechtsprechung des BVerfG wichtige Hilfe. Im Folgenden sollen deshalb zunächst die Leitlinien der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 I GG aufgezeigt werden. Darauf aufbauend wird anschließend die spezifisch steuerrechtliche Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes, das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dargestellt.

b) Konkretisierung durch die Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz

(1) Willkürverbot und Differenzierungsgrund

Das BVerfG versteht den allgemeinen Gleichheitssatz als Willkürverbot.⁴⁶ Demnach liegt dann eine Verletzung von Art. 3 I GG vor, wenn Gleiches willkürlich ungleich oder Ungleiches willkürlich gleich behandelt wird.⁴⁷ Am Begriff der „Willkürlichkeit“ wird deutlich, dass nicht jede Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte (oder Gleichbehandlung verschiedenartiger Sachverhalte) automatisch Art. 3 I GG verletzt, die Ungleichbehandlung an sich soll nicht einmal ein Indiz für die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes sein.⁴⁸ Jede Un-

45 Zusätzlich fordert TIPKE, StRO I, 284 die Beachtung der „sozialen Gerechtigkeit“ und gelangt für das Steuerrecht auf der letzten Stufe des Konkretisierungsvorganges deshalb zu der Anforderung einer „gleichmäßigen, sozial gerechten Besteuerung nach einem sachangemessenen Maßstab“.

46 Überdies entnimmt das BVerfG Art. 3 I GG ein allgemeines Willkürverbot, welches sogar dann eingreift, wenn es nicht um Ungleichbehandlungen geht, vgl. BVerfGE 23, 98, 106 f.; 78, 232, 248; JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 1. Die Rechtsprechung des BVerfG ist an dieser Stelle wesentlich beeinflusst vom Gleichheitssatzverständnis von LEIBHOLZ, Die Gleichheit vor dem Gesetz; vgl. hierzu TIPKE, StRO I, 310 ff.

47 Grundlegend BVerfGE 3, 135. Vgl. auch BVerfGE 9, 244; 18, 46; 37, 114; 38, 257; 42, 72; 49, 283; 54, 26.

48 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 14 m.w.N.

gleichbehandlung kann demnach durch einen „hinreichend gewichtigen“⁴⁹ – also nicht willkürlichen – Grund gerechtfertigt werden. Als Differenzierungsgrund kommt dabei grundsätzlich jede vernünftige Erwägung in Betracht.⁵⁰ Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG ist es „grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft“ solange die Auswahl „sachlich vertretbar“ und nicht „sachfremd“ (also nicht willkürlich) ist.⁵¹ Insbesondere verlangt Art. 3 I GG nicht, dass der Gesetzgeber immer die zweckmäßigste oder vernünftigste Lösung wählt.⁵² Jedoch muss ein „innerer Zusammenhang zwischen den vorgefundenen Unterschieden und der differenzierenden Regelung bestehen“.⁵³ Der Differenzierungsgrund für die Ungleichbehandlung kann grundsätzlich auch in finanziellen Gesichtspunkten⁵⁴, in der Praktikabilität der Regelung⁵⁵ oder in der Rechtssicherheit⁵⁶ liegen. Diese Feststellungen werden in vielen Entscheidungen formelartig – insbesondere ohne Rücksicht auf die unterschiedlichen Anforderungen an den Differenzierungsgrund [vgl. dazu unten B.I.3.b).(2)] – zusammengefasst mit der Aussage, der Gesetzgeber habe bei der Ausgestaltung der (Steuer-) Gesetze eine „weitgehende Gestaltungsfreiheit“⁵⁷, sein Spielraum ende erst, wenn ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung fehle⁵⁸, wenn es sich also um Regelungen handle, die unter keinem sachlich vertretbaren Gesichtspunkt gerechtfertigt erscheinen⁵⁹, sodass die Unsachlichkeit der getroffenen Regelung evident⁶⁰ sei. Durch diese großzügigen und insbesondere sich ständig wiederholenden Formulierungen kommt der materielle Gehalt dieser Feststellungen und damit die Effektivierung des allgemeinen Gleichheitssatzes oftmals zu kurz.

Bereits vor rund 35 Jahren wurde in der steuerrechtlichen Literatur in diesem Zusammenhang das auffällige Missverhältnis zwischen der Zahl der auf Art. 3 I GG gestützten steuerrechtlichen Klagen und der Zahl der Prozesserfolge gerügt.⁶¹

49 Vgl. BVerfGE 100, 138, 174.

50 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 15.

51 BVerfGE 90, 145, 196; 75, 108, 157; 94, 241, 260; 103, 242, 258.

52 BVerfGE 4, 144, 155; 83, 395, 401; 84, 348, 359; vgl. auch BGHZ 112, 163, 173.

53 BVerfGE 42, 374, 388; 71, 39, 58; vgl. auch BVerwGE 88, 354, 361.

54 BVerfGE 3, 4, 11; 75, 40, 72; 87, 1, 45.

55 BVerfGE 17, 337, 354; 41, 126, 288; 103, 225, 235; vgl. auch BSGE 79, 14, 17.

56 BVerfGE 15, 313, 319 f.; 48, 1, 22; 72, 302, 327 f.

57 Vgl. hierzu ausführlich BREINERSDORFER, StuW 2009, 211. Kritisch bereits TIPKE, BB 1973, 157.

58 BVerfGE 3, 135 f.; 9, 337; 10, 246; 11, 253; 14, 238; 15, 201; 18, 124; 19, 367; 21, 234; 23, 24 f., 28; 25, 293; 26, 310; 27, 386 f.; 32, 167; 36, 117; 44, 287; 47, 99; 48, 234 f.; 49, 207; 53, 178 f.; 54, 26; 55, 90, 128; 57, 115; 58, 79; 64, 168 f.; 71, 53, 271; 77, 338; 80, 118; 81, 206.

59 BVerfGE 11, 253; 13, 362; 14, 238; 17, 130; 19, 8; 25, 292 f.; 32, 167; 49, 396; 71, 58, 221 f.

60 BVerfGE 12, 333; 18, 124; 23, 60, 143; 52, 281; 71, 58.

61 Vgl. TIPKE, BB 1973, 157 („recht krasses Missverhältnis“); noch zurückhaltender bei der Behauptung eines Verstoßes gegen Art. 3 I GG als das BVerfG war insoweit der BFH, bei dem im

Auch um die Jahrtausendwende wurde die geringe Zahl⁶² der erfolgreichen auf Art. 3 I GG gestützten verfassungsgerichtlichen Verfahren kritisiert, und festgestellt, dass die steuerrechtliche Realität weit hinter dem Ideal einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne des Art. 3 I GG zurückbleibe, da nach wie vor eine zu großzügige und vor allem unberechenbare Auslegung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch das BVerfG erfolge.⁶³ In der neueren Rechtsprechung des BVerfG zeichnet sich jedoch möglicherweise eine leichte Trendwende ab. So lassen z.B. der unten [C.V.] reflektierte Erbschaftsteuerbeschluss vom 07.11.2006 wie auch die wegen ihrer Breitenwirkung auf ein starkes Interesse der Öffentlichkeit getroffene Entscheidung vom 09.12.2008 zur Verfassungswidrigkeit der sog. Pendlerpauschale erkennen, dass nunmehr durchaus erfolgreiche steuerrechtliche Prozesse, die sich auf eine Verletzung von Art. 3 I GG stützen, möglich sind.⁶⁴

Jedenfalls lässt sich auf der Grundlage der Aussagen des BVerfG festhalten, dass eine gleichmäßige Besteuerung frei von jeder Willkür sein muss; liegen Ungleichbehandlungen vor, so bedürfen diese eines sachgerechten Differenzierungsgrundes.

(2) Unterschiedliche Prüfungsanforderungen

Die Anforderungen an den jeweils in Betracht kommenden Differenzierungsgrund, die das BVerfG aus Art. 3 I GG ableitet, fallen höchst unterschiedlich aus. Sie schwanken in Abhängigkeit von Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen „vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse“.⁶⁵ Korrespondierend zu diesen unterschiedlichen materiellen Vorgaben ist auch die Kontrolldichte äußerst variabel⁶⁶, sodass sich insgesamt ein Kontinuum von einer sehr großzügigen Prüfung bis zu einer sehr strengen Prüfung ergibt.⁶⁷

Jahre 1973 10 positiven Entscheidungen 147 negative gegenüberstanden. Eine Darstellung und Würdigung der noch früheren steuerrechtlichen Rechtsprechung zu Art. 3 I GG findet sich bei LAULE, Der Gleichheitssatz in der Rechtsprechung der Steuergerichte.

62 Vgl. die Zusammenstellung der mit Erfolg geführten Beschwerden bei RUF-NER, Bonner Kommentar, Art. 3 GG, Rn. 213.

63 TIPKE, StRO I, 306 stellt diesbezüglich fest: „Ist darüber zu entscheiden, ob der Gleichheitssatz verletzt ist, so lässt sich auch nicht annähernd voraussehen, wie das Bundesverfassungsgericht im Einzelfall befindet, dass sie [Willkür] vorliege. Willkür, so lässt sich jedenfalls für das Steuerrecht sagen, ist dann gegeben, wenn das Bundesverfassungsgericht im Einzelfall befindet, dass sie vorliege.“

64 Vgl. PAPIER, DStR 2007, 973.

65 BVerfGE 99, 367, 388; 95, 267, 316; 103, 172, 193; vgl. auch BSGE 82, 83, 90.

66 BVerfGE 88, 87, 96 f.; 89, 15, 23; 99, 367, 389.

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

Für die Entscheidung, ob in einem konkreten Fall eine eher großzügige oder eine eher strenge Prüfung durchzuführen ist, haben sich in der Rechtsprechung des BVerfG verschiedene Zuordnungskriterien herausgebildet⁶⁸:

(a) Sachverhalts- bzw. verhaltensbezogene Ungleichbehandlungen

Eine großzügige Prüfung, welche sich im Wesentlichen darauf beschränkt, die Einhaltung des Willkürverbots zu überwachen, ist nach der Rechtsprechung des BVerfG dann ausreichend, wenn lediglich Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.⁶⁹ Insbesondere soll die Prüfung dann nicht zu streng sein, wenn die Betroffenen die Möglichkeit haben, sich auf die Regelung einzustellen und einer Benachteiligung durch eigenes Verhalten begegnen können.⁷⁰ Nur in solchen Fällen, in denen eine an sich sachverhaltsbezogene Differenzierung mittelbar Personengruppen betrifft, kann eine strengere Prüfung geboten sein.⁷¹

Liegt ein Fall vor, in dem eine großzügige Prüfung als ausreichend anzusehen ist, so hat eine bloße Willkürprüfung stattzufinden, die den weiten Gestaltungsspielraum⁷² des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der (Steuer-)Gesetze berücksichtigt. Hierbei ist im Rahmen einer objektiven Beurteilung⁷³ (nur) zu untersuchen, ob die Differenzierung „evident unsachlich“⁷⁴ ist. Eine solche evidente Unsachlichkeit ist laut BVerfG nur dann anzunehmen, „wenn sich für eine gesetzliche Regelung kein sachlicher Grund finden lässt und sie deshalb als willkürlich zu bezeichnen ist“⁷⁵. Überprüft werden also nur die „äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit“⁷⁶; auch auf Erwägungen des Gesetzgebers kommt es somit nicht entscheidend an.⁷⁷

(b) Personenbezogene Ungleichbehandlungen

Werden dagegen verschiedene Personengruppen – und nicht nur verschiedene Sachverhalte – ungleich behandelt, so ist eine strengere Prüfung durchzuführen.⁷⁸ Eine solche personenbezogene Ungleichbehandlung liegt nach der Recht-

68 Vgl. hierzu JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 18 ff. Vgl. hierzu auch BIRNBAUM, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, S. 135 ff.

69 Vgl. BVerfGE 55, 72, 89; 60, 329, 346; 83, 1, 23; 93, 99, 111.

70 BVerfGE 90, 22, 26.

71 BVerfGE 89, 15, 22; 92, 53, 69; 95, 267, 316; 99, 367, 388.

72 Vgl. BVerfGE 90, 109, 118. Kritisch hierzu TIPKE, StRO I, 326.

73 BVerfGE 51, 1, 26 f.; 80, 48, 51; 86, 59, 63.

74 BVerfGE 88, 87, 97; 89, 132, 142; 99, 367, 389; vgl. auch BSGE 64, 296, 301.

75 BVerfGE 91, 118, 123; 83, 1, 23.

76 BVerfGE 18, 121, 124; 50, 57, 77; 74, 182, 200.

77 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 26.

78 BVerfGE 75, 348, 357; 78, 232, 247; 88, 87, 96 f.; 100, 195, 205; vgl. auch BSGE 76, 84, 89 f.

sprechung des BVerfG⁷⁹ insbesondere dann vor, wenn die durch die Regelung Benachteiligten den begünstigten Sachverhalt in ihrer Person nicht oder nur schwer erfüllen können bzw. wenn sie nicht dazu in der Lage sind, „durch ihr Verhalten die Verwirklichung der Merkmale (...), nach denen unterschieden wird“⁸⁰ zu beeinflussen. Die Prüfung muss umso strenger ausfallen, wenn personengebundene Merkmale zur Differenzierung herangezogen werden.⁸¹ Je näher sich diese personengebundenen Differenzierungskriterien dabei den sog. absoluten Differenzierungsverboten des Art. 3 III GG annähern, umso unwahrscheinlicher wird die Möglichkeit der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.⁸² Der Anwendungsbereich der strengen Prüfung wegen einer personenbezogenen Ungleichbehandlung ist weiter, „als man das auf den ersten Blick vielleicht vermuten“⁸³ könnte.

Ist ein Fall dieser Gruppe der personenbezogenen Ungleichbehandlungen zuzuordnen, so wird eine bloße Willkürprüfung nicht als ausreichend angesehen, und es muss eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchgeführt werden. Die Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung hängt wiederum davon ab, wie gewichtig die Umstände sind, die für eine strenge Prüfung sprechen.⁸⁴ Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist zu untersuchen, ob der Differenzierungsgrund „in einem angemessenen Verhältnis zu dem Grad der Ungleichbehandlung“⁸⁵ steht. Die vorgenommene Differenzierung muss somit zunächst geeignet sein, das mit ihr verfolgte Ziel zu erreichen.⁸⁶ Weiter darf keine für die Benachteiligten weniger belastende Differenzierung zur Verfügung stehen, die Regelung muss also erforderlich sein.⁸⁷ Ferner muss die Ungleichbehandlung angemessen (verhältnismäßig i.e.S.) sein, was bedeutet, dass „Ungleichbehandlung und rechtfertigender Grund in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen“⁸⁸ müssen, die Differenzierungsgründe also „von solcher Art und solchem Gewicht“ sein müssen, „dass sie die ungleichen Rechtsfolgen rechtfertigen können“⁸⁹. Auch muss der verfolgte Zweck die Ungleichbehandlung in ihrem ganzen Ausmaß legitimieren⁹⁰, die durch die Ungleichbehandlung bewirkte Benachteiligung „darf nicht weiter greifen, als der die Verschiedenbehandlung legitimierende Zweck es recht-

79 BVerfGE 55, 72, 89; 60, 329, 346; 73, 301, 321; 88, 5, 12; 90, 46, 56 f.; 91, 389, 401.

80 BVerfGE 88, 87, 96; 97, 169, 181; 99, 367, 388.

81 BVerfGE 89, 365, 376; 91, 346, 363.

82 Vgl. BVerfGE 92, 26, 51 f.; 97, 169, 180 f.; 99, 367, 388; 103, 310, 319; vgl. auch BVerwGE 100, 287, 295.

83 JARASS, in: Jarass/Pierothe, GG, Art. 3 Rz. 19.

84 JARASS, in: Jarass/Pierothe, GG, Art. 3 Rz. 27.

85 BVerfGE 102, 68, 87.

86 JARASS, in: Jarass/Pierothe, GG, Art. 3 Rz. 27.

87 BVerfGE 91, 389, 403 f.

88 BVerfGE 82, 126, 146; vgl. auch BVerfGE 85, 238, 245.

89 BVerfGE 91, 389, 401; 95, 267, 317; 102, 41, 54; 103, 225, 235; vgl. auch BAGE 64, 315, 320.

90 BVerfGE 51, 1, 28.

fertigt⁹¹. Die Zusammenfassung dieser Kriterien wird als die „Neue Formel“ des BVerfG bezeichnet. Hiernach liegt dann ein nicht zu rechtfertigender Eingriff in den Schutzbereich von Art. 3 I GG vor, wenn zwischen zwei Gruppen von Normadressaten keine Unterschiede solcher Art oder von solchem Gewicht bestehen, als dass diese eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.⁹² Diese sog. Neue Formel bringt damit zum Ausdruck, dass wegen der Relativität einer Ungleichbehandlung⁹³ bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer staatlichen Maßnahme auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 I GG immer ein Bedürfnis nach Vergleichsgruppen und einem Vergleichsmaßstab (*tertium comparationis*⁹⁴) besteht.⁹⁵ Vom jeweils herangezogenen Vergleichsmaßstab hängt die Relevanz der Unterschiede zwischen den Vergleichsgruppen ab. Der Vergleichsmaßstab muss eine anerkannte Gerechtigkeitswertung sein, die aber ihrerseits nicht ausdrücklich im GG kodifiziert sein muss, um verfassungsrechtliche Geltung beanspruchen zu können. Solche anerkannten Gerechtigkeitswertungen sind in erster Linie die systemtragenden Prinzipien des jeweiligen Rechtsgebietes. Für das Steuerrecht spielt hier das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁹⁶ als steuerrechtliches „Fundamentalprinzip“⁹⁷ die herausragende Rolle [vgl. dazu unten B.I.3.c)].

(c) spezielle Fallgruppen

Unabhängig vom Vorliegen einer personen- oder sachbezogenen Ungleichbehandlung lassen sich aus der Rechtsprechung des BVerfG Fallgruppen bilden, bei denen die Prüfungsanforderungen jeweils in verschiedener Weise zu modifizieren sind⁹⁸:

Eine dieser Fallgruppen bilden solche Ungleichbehandlungen, bei denen die Prüfungsanforderungen durch andere Verfassungsvorschriften beeinflusst werden.⁹⁹ So kann etwa das Sozialstaatsprinzip den Gesetzgeber zu einer materiellen Gleichbehandlung bestimmter Sachverhalte verpflichten.¹⁰⁰ In diesen Fällen der verfassungsrechtlich angeordneten Gleichbehandlung ist eine strengere Prü-

91 BVerfGE 85, 238, 245.

92 Vgl. BVerfGE 55, 88; 60, 134; 62, 274; 65, 112 f.; 65, 384; 66, 242; 67, 263; 68, 301; 70, 239 f.; 72, 89 f.; 73, 321; 74, 24; 75, 105; 75, 300; 78, 247; 81, 236; 82, 146; 83, 401; 84, 157; 84, 199; 84, 359; 88, 87, 96 f.; 89, 15, 22 f.

93 Vgl. TIPKE, StRO I, 312 ff.

94 Vgl. TIPKE, BB 1973, 157, 158.

95 Vgl. TIPKE, StRO I, 318 ff.; DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 48.

96 Kurz: Leistungsfähigkeitsprinzip.

97 Vgl. KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390, 392 f. m.w.N.

98 Vgl. hierzu auch JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 21 ff.

99 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 22 f.

100 Vgl. BVerfGE 39, 316, 327; 44, 283, 289 f.; 45, 376, 387.

fung vorzunehmen.¹⁰¹ Demgegenüber sind gewisse Differenzierungen bereits im Grundgesetz angelegt, z.B. die Unterscheidung zwischen Beamten und anderen Angehörigen des öffentlichen Dienstes in Art. 33 V GG¹⁰² oder die Angleichung bzw. Besserbehandlung sozial Schwacher auf Grund des Sozialstaatsprinzips¹⁰³. Auch das in Art. 6 I GG enthaltene Förderungsgebot zugunsten von Eheleuten und Familien [vgl. dazu unten B.II.1.e)] kann eine verfassungsrechtliche Grundlage für bestimmte Differenzierungen sein. Wählt der Gesetzgeber eine solche im Grundgesetz angelegte Differenzierung, so ist auch im Fall von personenbezogenen Ungleichbehandlungen eine großzügige Prüfung in der Regel ausreichend.¹⁰⁴

Eine tendenziell strenge Prüfung muss unabhängig vom Vorliegen einer sach- oder einer personenbezogenen Ungleichbehandlung in solchen Fällen durchgeführt werden, in denen die zu untersuchende staatliche Maßnahme (gleichzeitig) in den Schutzbereich eines anderen Grundrechts eingreift¹⁰⁵, z.B. in den des Art. 6 GG¹⁰⁶, in den des allgemeinen Persönlichkeitsrechts¹⁰⁷ oder in den der Berufsfreiheit des Art. 12 GG¹⁰⁸. Auch hier hat die Prüfung umso strenger auszufallen, je intensiver in den Schutzbereich des anderen Grundrechts eingegriffen wird.¹⁰⁹ Handelt es sich in diesen Fällen des doppelten Grundrechtseingriffs aber um Maßnahmen im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit, z.B. im Rahmen der Subventionsgewährung¹¹⁰ oder von an die Bedürftigkeit anknüpfenden Sozialleistungen¹¹¹ oder von bevorzugenden Typisierungen¹¹², so wird – immer abhängig vom Einzelfall – eine großzügigere Prüfung als ausreichend erachtet.¹¹³

Eine ebenfalls großzügige Prüfung sieht das BVerfG in solchen Fällen als ausreichend an, bei denen „komplexe Zusammenhänge“¹¹⁴ bestehen. Insbesondere dann, wenn ein unübersichtlicher Sachbereich¹¹⁵ geregelt werden soll oder noch Erfahrungen gesammelt werden müssen¹¹⁶, kann eine Willkürprüfung unabhän-

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

102 Hierzu BVerfGE 52, 303, 346.

103 Hierzu BVerfGE 56, 134, 143; 99, 367, 395.

104 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 23.

105 BVerfGE 74, 9, 24; 88, 87, 96; 89, 69, 89; 91, 346, 363.

106 BVerfGE 69, 188, 205; 78, 128, 130; 103, 242, 258.

107 BVerfGE 60, 123 134; 88, 87, 97.

108 BVerfGE 62, 256, 274; 79, 212, 218.

109 BVerfGE 88, 87, 96; 99, 367, 388; 103, 172, 193; 105, 73, 110.

110 BVerfGE 17, 210, 216.

111 BVerfGE 100, 197, 205.

112 BVerfGE 17, 1, 23 f.; 65, 325, 356; vgl. auch BAGE 64, 315, 323 f.

113 Vgl. BVerfGE 49, 280, 283; 51, 295, 300 ff.; 78, 104, 121; vgl. auch BVerwGE 101, 86, 95 und BSGE 70, 62, 67.

114 JARASS, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 3 Rz. 24.

115 BVerfGE 16, 147, 186; 37, 104, 118; vgl. auch BGHZ 135, 1, 13.

116 BVerfGE 33, 171, 189 f.; 70, 1, 34; 78, 249, 288; einschränkend aber BVerfGE 68, 155, 174; 71, 364, 393.

gig vom Vorliegen einer sach- oder personenbezogenen Ungleichbehandlung ausreichend sein. Dies kann unter Umständen auch für wirtschaftslenkende oder wirtschaftsordnende Maßnahmen¹¹⁷ und sogar für Maßnahmen zur Sanierung des Staatshaushalts¹¹⁸ gelten.

(3) Gebot der Folgerichtigkeit

In den neueren steuerrechtlichen Entscheidungen zu Art. 3 I GG ist die zu beobachtende Tendenz zur Effektivierung des allgemeinen Gleichheitssatzes wohl vor allem darauf zurückzuführen, dass das BVerfG im Rahmen der Prüfung einer Ungleichbehandlung auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 I GG zusätzlich zur Prüfung der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch einen sachgerechten, unwillkürlichen Differenzierungsgrund das sog. Gebot der Folgerichtigkeit¹¹⁹ im Sinne einer Pflicht zur Einhaltung der in einem Normenkomplex angelegten Sachgesetzlichkeit und Systemkonformität statuiert hat.¹²⁰

Die gleichheitsrechtliche Anforderung, ein Gesetz (auch) an der Befolgung der in diesem selbst angelegten Sachgesetzlichkeit zu messen, ist aber keineswegs neu. Bereits in früheren Entscheidungen¹²¹ sahen es die Karlsruher Verfassungsrichter als ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß an, wenn die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit ohne zureichenden Grund verlassen wird, ohne hierbei ausdrücklich vom „Gebot der Folgerichtigkeit“ zu sprechen. Ebenso sei die Systemwidrigkeit einer Regelung als ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß zu werten.¹²² Zwar könne diese Indizwirkung durch zureichende Gründe¹²³ entkräftet werden, jedoch müssen „die Gründe für eine Durchbrechung des einmal gewählten Ordnungsprinzips in ihrem Gewicht der Intensität der Abweichung von der zugrunde gelegten Ordnung entsprechen“¹²⁴. Auch wenn die sich aus dem Gebot der Folgerichtigkeit ergebenden Anforderungen an die Ausgestaltung eines (Steuer-)Gesetzes also kaum als neuartig oder gar bahnbrechend bezeichnet werden können und zudem teilweise deckungsgleich mit den sich aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip [vgl. dazu unten B.III.4.d)] ohnehin ergebenden Anfor-

117 BVerfGE 18, 315, 331; 50, 290, 338.

118 BVerfGE 60, 16, 42 f.; einschränkend aber BVerfGE 61, 43, 63; 64, 158, 169.

119 Vgl. hierzu LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 75 ff.; TIPKE, StRO I, 327 ff.; BIRK, DStR 2009, 877, 881 f.; KIRCHHOF, StuW 1984, 297, 301 f.; TIPKE, BB 1973, 157, 158.

120 Vgl. BVerfGE 105, 73, 125 (unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten); 107, 27, 47 (doppelte Haushaltsführung); 110, 412, 433 (Teilkindergeldregelung); 116, 167, 180 (Tarifbegrenzung nach § 32c EStG); 117, 1 (Erbchaftsteuerbeschluss, dazu ausführlich unten C.V.); 120, 1, 29 (Gewerbsteuerbeschluss).

121 Vgl. BVerfGE 34, 103, 115; 66, 214, 224; 67, 70, 84 f.

122 BVerfGE 81, 156, 207; 104, 74, 87.

123 Vgl. BVerfGE 85, 238, 247.

124 BVerfGE 18, 366, 372 f.; 61, 138, 148; 67, 70, 84 f.

derungen sind, so ist die Betonung dieses Gebotes durch die Verfassungsrichter im Hinblick auf eine Effektivierung des Gleichheitssatzes dennoch zu begrüßen.

Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt im Hinblick auf die Einhaltung von Sachgesetzlichkeit und Systemkonformität für das Steuerrecht, dass die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt wird.¹²⁵ Die Belastungsentscheidung einer als Erbanfallsteuer ausgestalteten Erbschaftsteuer ist die Besteuerung der durch einen unentgeltlichen Erwerb erhöhten steuerlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Wie sowohl die Einheitswertbeschlüsse als auch der Erbschaftsteuerbeschluss vom 07.11.2006 gezeigt haben, gilt bei der folgerichtigen Umsetzung dieser erbschaftsteuerlichen Belastungsentscheidung – auch damit Verschonungsregelungen gleichmäßig und unverzerrt wirken können – besonderes Augenmerk der folgerichtigen, gleichheitssatzkonformen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage durch Beachtung des Gebotes der realitätsgerechten Wertrelation [vgl. unten C.II.2. und C.V.3.b)].

Über die in sich folgerichtige Ausgestaltung der einzelnen Steuerarten hinaus verlangt das Gebot der Folgerichtigkeit aber auch eine Einbettung der Steuer in die Gesamtrechtsordnung und eine Abstimmung der verschiedenen Steuerarten aufeinander. Für die Erbschaftsteuer ist auch nach der Neuregelung zum 01.01.2009 vor allem bezüglich der Abstimmung mit der Einkommensteuer das Gebot der Folgerichtigkeit teilweise verletzt [vgl. unten D.V.].

c) Konkretisierung durch das (Fundamental-) Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als steuerspezifischem Vergleichsmaßstab

Wie die sog. Neue Formel des BVerfG verdeutlicht, besteht bei der Prüfung der Vereinbarkeit einer staatlichen Maßnahme mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG ein Bedürfnis nach einem Vergleichsmaßstab (*tertium comparationis*). Dieser Vergleichsmaßstab ergibt sich für die jeweiligen Rechtsgebiete aus den fundamentalen Prinzipien, welche den Rechtsgebieten zugrunde liegen.¹²⁶ Für das Steuerrecht ist das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit insoweit als das Fundamentalprinzip dieses Rechtsgebietes anzusehen.¹²⁷

125 Im Hinblick auf steuerliche Verschonungsregelungen bedeutet dies im Umkehrschluss, dass hierbei die Entlastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt werden muss, vgl. unten B.III.4.d). (3).(a).

126 Vgl. TIPKE, BB 1973, 157, 158.

127 Vgl. hierzu LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 81 ff.; TIPKE, StRO I, 479 ff.; LANG, FS Kruse, 313; KIRCHHOF, StuW 1985, 319; SCHMIDT, JbFStR 1995/96, 31. A.A. DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 50a unter Hinweis auf den (vermeintlich) eingeschränkten Anwendungsbereich; KRUSE, DStJG 5 (1982), 71, 77 ff. Vgl. speziell zum Leistungsfähigkeitsprinzip im

(1) Inhalt

Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird häufig definiert, als „die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können“.¹²⁸ Diese kurze Definition birgt aber – wie Tipke zu Recht kritisiert¹²⁹ – die Gefahr in sich, dass der Eindruck entstehen könnte, ein steuerlicher Zugriff sei solange zulässig, wie beim Steuerpflichtigen „noch etwas zu holen“ ist; diese Definition ist also zu weit. Steuerliche Leistungsfähigkeit ist deshalb richtig zu definieren als die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem als Eigentum gespeicherten Einkommen entsprechend der Höhe des disponiblen Einkommens zahlen zu können.¹³⁰

Ausgangspunkt für die Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die sich im gesamten Einkommen ausdrückt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit stellt im Vergleich zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aber ein Weniger dar. Jeder Steuerpflichtige muss nämlich – bevor Mittel für eine Steuerzahlung zur Verfügung stehen – einen Teil seines Einkommens zur Existenzsicherung aufwenden. Erst das, was nach den für die Existenzsicherung notwendigen Ausgaben übrig bleibt, stellt das für die Steuerzahlung disponible Einkommen dar, macht also die steuerliche Leistungsfähigkeit aus.¹³¹ Deshalb muss in der Definition klargestellt werden, dass sich die Bemessung der Leistungsfähigkeit nur nach dem disponiblen Einkommen richten darf.¹³²

Zur Steuerzahlung steht das „gespeicherte Einkommen“ zur Verfügung. Dieser Formulierung liegt die Überlegung zugrunde, dass alle Mittel (das Markteinkommen wie auch das übrige Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie), die dem Steuerpflichtigen zufließen, im Zeitpunkt des Zuflusses bei ihm gespeichert werden. Mit der Speicherung wird das Einkommen zum Eigentum des Steuerpflichtigen, sodass also genauer gesagt das „als Eigentum gespeicherte Einkommen“ zur Steuerzahlung zur Verfügung steht.¹³³

Erbschaftsteuerrecht BIRNBAUM, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Lichte des Gemeinschaftsrechts vgl. BEISER, *StuW* 2005, 295; GOSCH, *DStR* 2007, 1553.

128 TIPKE, *StRO* I, 480.

129 TIPKE, *StRO* I, 480.

130 TIPKE, *StRO* I, 481.

131 TIPKE, *StRO* I, 496.

132 Auch das disponible Einkommen darf aber nicht vollständig durch den Steuerzugriff abgeschöpft werden, was allerdings nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern vielmehr durch die Freiheitsgrundrechte vorgegeben ist. Eine Grenze dürfte sich hier vor allem aus dem Eigentumsschutz des Art. 14 I GG ergeben. Der diesbezüglich vom BVerfG im Rahmen der Einheitswertbeschlüsse entwickelte sog. Halbteilungsgrundsatz wurde allerdings inzwischen ausdrücklich verworfen.

133 TIPKE, *StRO* I, 500. A.A. wohl KIRCHHOF, *StuW* 1984, 297, 299, der behauptet, dass „die steuerliche Belastung grundsätzlich auf das Eigentum in Bewegung, nicht auf das beim Eigentümer ruhende Eigentum“ ziele.

Diese Ergänzung ist deshalb sinnvoll, weil hierdurch eindeutig auch das Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie erfasst wird. So knüpft eine als sog. Erbanfallsteuer – im Gegensatz zur sog. Nachlasssteuer¹³⁴ – ausgestaltete Erbschaftsteuer als „Einkommensteuer i.w.S.“ an die durch den unentgeltlichen Erwerb einer Vermögenssubstanz vermittelte steuerliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers an.¹³⁵ Die Erhöhung der Leistungsfähigkeit wird hierbei gemessen an der Bereicherung des Erwerbers, diese Bereicherung stellt den steuerpflichtigen Erwerb dar, § 10 I 1 ErbStG. Zu diesem steuerpflichtigen Erwerb sind sämtliche wirtschaftlichen Einheiten zu zählen, die im Rahmen eines der in § 1 I ErbStG aufgezählten steuerpflichtigen Vorgänge unentgeltlich auf den Erwerber übergehen, es wird also an das Einkommen i.S.d. sog. Reinvermögenszugangstheorie angeknüpft. Eine unmittelbare Erhöhung der Liquidität ist damit jedenfalls für die an den Erwerb „ruhenden Vermögens“ anknüpfende Erbschaftsteuer gerade nicht erforderlich.¹³⁶ Im allgemeinen Sprachgebrauch würde aber wohl niemand bei einer Erbschaft oder Schenkung von „Einkommen“ reden. Dass aber (auch) der unentgeltliche Erwerb einer Vermögenssubstanz einen Eigentumszuwachs, mithin eine Bereicherung nach sich zieht, welche steuerliche Leistungsfähigkeit vermittelt, kann nicht überzeugend bestritten werden.¹³⁷ An dieser Stelle liegt allerdings die Erklärung für den großen Steuerwiderstand bei der Erbschaftsteuer. Viele Steuerpflichtige sehen sich durch eine Erbschaft zwar als bereichert an, vernachlässigen aber – indem sie das Argument vorbringen, der Erblasser habe das von ihnen erworbene Vermögen bereits (einkommen-) versteuert –, dass sie ein selbständiges Steuersubjekt sind und als solches von dem Erblasser als anderes Steuersubjekt auseinander gehalten werden müssen.¹³⁸ Es handelt sich gerade nicht um eine „Sippenbesteuerung“. Denn die Erbschaftsteuer besteuert nicht

134 Eine Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer findet sich aktuell vor allem im anglo-amerikanischen Raum, z.B. in Großbritannien und den USA, vgl. hierzu ALBRECHT, Die Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, S. 192 ff.; WASSERMEYER, Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, Rz. 2, 148 ff. In Deutschland gab es eine Nachlasssteuer nur zwischen 1919 und 1922. Zur Rechtsentwicklung vgl. TIMM, FinArch. Bd. 42 (1984), 552. Zum Problem der Anrechenbarkeit einer als Nachlasssteuer ausgestalteten Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer vgl. SEER, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 144 m.w.N.

135 Vgl. hierzu SEER, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 102 m.w.N.

136 Vgl. hierzu SEER, ZEV 2007, 101, 102; SEER, GmbHR 2007, 281, 282; HEY, JZ 2007, 564; PILTZ, DStR 2010, 1913, 1916. A.A. wohl JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9, 12, 65 („Leistungsfähigkeit meint Zahlungsfähigkeit“).

137 Ähnlich auch BACH, StuW 1991, 116, 120 ff., der den Zuwachs steuerlicher Leistungsfähigkeit bei einer als Erbanfallsteuer ausgestalteten Erbschaftsteuer mit dem „Verfügunngsmachtkonzept“ begründet. Im Fall der Ausgestaltung als Nachlasssteuer wäre hiernach eine Begründung des Zuwachses steuerlicher Leistungsfähigkeit mit dem „Nutzenkonzept“ möglich.

138 Vgl. MEINCKE, DStJG 22 (1999), 39, 43 f.; SEER, StuW 1997, 283, 285; BIRK, StuW 2005, 346 f.; BIRNBAUM, Leistungsfähigkeit und Erbschaftsteuer, S. 31 ff., 81.

das vom Erblasser hinterlassene Vermögen, sondern die Bereicherung, welche der Erbe durch die Erbschaft erfährt.¹³⁹ Diese Bereicherung ist aber gerade nicht nur in den zukünftigen Erträgen des erworbenen Vermögens zu sehen, sondern gerade in der Vermögenssubstanz.¹⁴⁰

Durch das Wort „entsprechend“ (der Höhe des disponiblen Einkommens) in der obigen Definition der steuerlichen Leistungsfähigkeit kommt zum Ausdruck, dass dem Leistungsfähigkeitsprinzip in erster Linie die Funktion des Vergleichsmaßstabes für die Anwendung des Gleichheitssatzes zukommt. Tipke drückt es plakativ so aus: „Jeder nach seinen Fähigkeiten!“¹⁴¹ Bezogen auf den Gleichheitssatz bedeutet dies, dass Steuerpflichtige mit gleich hohem disponiblen Einkommen eine gleich hohe Steuerlast tragen müssen (horizontale Leistungsfähigkeits-Steuerungerechtigkeit) und Steuerpflichtige mit unterschiedlich hohen disponiblen Einkommen entsprechend unterschiedlich mit Steuern belastet werden müssen (vertikale bzw. soziale Leistungsfähigkeits-Steuerungerechtigkeit).¹⁴²

(2) Fundamentalprinzip und spezifischer Vergleichsmaßstab

Das Leistungsfähigkeitsprinzip mit dem soeben beschriebenen Inhalt hat sich praktisch weltweit als das Fundamentalprinzip des Steuerrechts gegen das Äquivalenzprinzip¹⁴³ und das Kopfsteuerprinzip¹⁴⁴ durchgesetzt, die beide vor allem im Hinblick auf den Gleichheitssatz nicht zu einer verfassungsmäßigen Besteuerung führen können.¹⁴⁵ Als steuerrechtliche Konkretisierung¹⁴⁶ von Art. 3 I GG und spezifischem Vergleichsmaßstab kommt dem Leistungsfähigkeitsprinzip für

139 Vgl. SEER, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 102. A.A. JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9, 15, die der Ansicht ist, dass „sich Einkommen- und Erbschaftsteuer gegenseitig systematisch ausschließen“, die „Frage der erbschaftsteuerlichen Bereicherung“ sei „unter Berücksichtigung der einkommensteuerlichen Vorgaben zu beantworten“.

140 So auch HEY, JURA 2007, 859, 861 m.w.N.

141 TIPKE, StRO I, 479.

142 TIPKE, StRO I, 324 f., 481. Vgl. auch WERNSMANN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 Rz. 205; VOGEL, DStZ/A 1975, 409, 411 ff.; BIRK, StuW 2000, 328, 329.

143 Nach dem Äquivalenzprinzip wird die Steuer als Preis (Gegenleistung) für die vom Staat oder der Gemeinde erbrachten Leistungen aufgefasst. Insbesondere im Bereich der Personensteuern kann dieses Prinzip nicht überzeugen, da gerade Einkommensschwache in besonderem Maße auf öffentliche Leistungen angewiesen sind, die Steuerlast also umgekehrt proportional zur Einkommenshöhe bemessen werden müsste. Vgl. hierzu TIPKE, StRO I, 476 ff.

144 Nach dem Kopfsteuerprinzip zahlt jeder Bürger vollkommen unabhängig von seinem Einkommen gleich viel Steuern, die wirtschaftliche (steuerliche) Leistungsfähigkeit bleibt also gänzlich unberücksichtigt. Vgl. hierzu TIPKE, StRO I, 473 ff.

145 Vgl. hierzu WALZER, StuW 1986, 201. Der von TIPKE, StRO I, 321 ff. gesehene „Wertungsspielraum“ des Gesetzgebers bei der Auswahl des sachgerechten Fundamentalprinzips für das Steuerrecht dürfte daher zumindest stark eingeschränkt sein.

146 Vgl. bereits VOGEL, DStZ/A 1975, 409, 410 f.

das Steuerrecht eine überragend wichtige, fundamentale Bedeutung zu¹⁴⁷, vergleichbar mit der Bedeutung der Privatautonomie für das Zivilrecht.¹⁴⁸ So fordert auch die ständige Rechtsprechung des BVerfG¹⁴⁹ im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG, dass „die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der Leistungsfähigkeit verteilt werden“. Dies gelte im besonderen Maße für die Einkommensteuer.¹⁵⁰ Im Bereich der Erbschaftsteuer als (aperiodische) Einkommensteuer im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie darf das Prinzip aber zweifelsohne eine vergleichbare Geltung beanspruchen.¹⁵¹

Die überragende Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als oberstem Rechtsgrundsatz¹⁵² für eine rechtsstaatliche Besteuerung lässt sich auch daran erkennen, dass das Prinzip historisch über Jahrhunderte gewachsen ist.¹⁵³ Die Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips seit Thomas von Aquin¹⁵⁴ wurde bereits 1776 von Adam Smith in seiner ersten „Steuermaxime der Steuergleichheit“¹⁵⁵ festgehalten. Vom endgültigen (verfassungsrechtlichen) Durchbruch des Leistungsfähigkeitsprinzips dürfte mit der Aufnahme des Prinzips in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 03.11.1789 auszugehen sein: „Für die Unterhaltung der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung ist ein gemeinschaftlicher Beitrag unerlässlich; dieser soll unter alle Bürger des Staates im Verhältnis zu ihren Vermögensverhältnissen auf gleiche Weise verteilt werden.“¹⁵⁶

147 In der Literatur wird das Leistungsfähigkeitsprinzip allerdings teilweise lediglich als sachlicher Differenzierungsgrund, welcher eine Entscheidung des Gesetzgebers neben anderen Gründen als sachgerecht legitimieren kann, eingeordnet, vgl. ARNDT, NVwZ 1988, 787 ff.; CREZELIUS, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, S. 350 f.; KRUSE, DStJG 5 (1982), 71, 77 ff.; KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390, 393.

148 Vgl. LANG, FS Kruse, 313, 317.

149 Vgl. insb. BVerfGE 6, 55, 67 (Haushaltsbesteuerung); 8, 51, 68 f. (Parteispenden); 9, 237, 243; 13, 290, 297; 14, 34, 41; 27, 58, 64; 32, 333, 339; 36, 66, 72; 43, 108, 118 ff. (Kinderfreibetrag); 47, 1, 29; 55, 274, 302; 61, 319, 343 ff. (Ehegattensplitting); 66, 214, 223 (Unterhaltsaufwendungen); 68, 143, 152 f.; 82, 60, 86 f. (Familienexistenzminimum).

150 Vgl. BVerfGE 61, 319, 343 f.; 82, 60, 86.

151 So eindeutig auch BVerfGE 117, 1, 30 f.

152 LANG, FS Kruse, 313, 318.

153 Der Maßstab gerechter steuerlicher Lastenverteilung lässt sich schon in der Bibel nachweisen, vgl. MARKUS 12, 41-44 oder LUKAS 21, 1; ausführlich hierzu PAUSCH, Steuern in der Bibel.

154 Vgl. hierzu HAHN, StuW 2004, 167.

155 SMITH, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, § 1 Rz. 44, Fn. 70, 703: „Die Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten zahlen, und zwar besonders im Verhältnis zum Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen.“ Vgl. hierzu auch LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 82 und § 8 Rz. 2.

156 Vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 82.

(3) (Fehlende) Kodifizierung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Dem Vorbild des Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrecht vom 03.11.1789 folgend wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip weltweit in viele Verfassungen aufgenommen.¹⁵⁷ Im europäischen Raum ist das Leistungsfähigkeitsprinzip heute ausdrücklich in den Verfassungen von Frankreich¹⁵⁸, Griechenland¹⁵⁹, Italien¹⁶⁰, Spanien¹⁶¹, Kroatien¹⁶², Ungarn¹⁶³, Liechtenstein¹⁶⁴, der Schweiz¹⁶⁵ und der Türkei¹⁶⁶ zu finden. Außerhalb des europäischen Rechtskreises ist das Prinzip ausdrücklich u.a. in den Verfassungen von Brasilien¹⁶⁷, Russland¹⁶⁸ und einigen nordafrikanischen Staaten¹⁶⁹ festgehalten.

157 Hierzu TIPKE, StRo I, 488 ff.

158 Französische Charta von 1789: „1. Die Franzosen sind vor dem Gesetz gleich, wie immer ihre Titel und ihr Rang sonst sein mögen. 2. Sie tragen ohne Unterschied nach Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit zu den Lasten des Staates bei.“

159 Art. 4 V Verfassung Griechenlands von 1975: „Die griechischen Staatsbürger tragen ohne Unterschied entsprechend ihren Kräften die öffentlichen Lasten.“

160 Art. 53 I der Verfassung der Republik Italien von 1947: „Jedermann ist gehalten, nach Maßgabe seiner Steuerkraft zur Deckung der öffentlichen Ausgaben beizutragen.“

161 Art. 31 I der Verfassung des Königreichs Spanien von 1978: „Alle tragen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Bestreitung der öffentlichen Abgaben bei durch ein gerechtes Besteuerungssystem, welches an den Grundsätzen gleichmäßiger, progressiver Besteuerung ausgerichtet ist und in keinem Fall konfiskatorischen Charakter haben darf.“

162 Art. 51 I der Verfassung von Kroatien von 1990: „Jedermann ist verpflichtet, zur Begleichung öffentlicher Ausgaben entsprechend seinen wirtschaftlichen Möglichkeiten beizutragen. Das Steuersystem basiert auf den Grundsätzen der Gleichheit und Gerechtigkeit.“

163 § 70/i der Verfassung von Ungarn von 1990: „Jeder Staatsbürger der Ungarischen Republik hat seinen Beitrag zu den öffentlichen Lasten entsprechend seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen zu leisten.“

164 Art. 24 I der Verfassung von Liechtenstein von 1921: „Der Staat sorgt im Wege erlassender Gesetze für eine gerechte Besteuerung unter Freilassung eines Existenzminimums und mit stärkerer Heranziehung höherer Vermögen oder Einkommen.“

165 In die Schweizer Bundesverfassung ist 1999 folgender Art. 127 II eingefügt worden: „Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.“ Bemerkenswert an dieser Formulierung ist die Passage „soweit es die Art der Steuer zulässt“, da hierdurch sowohl Lenkungssteuern als auch Lenkungsnormen in Fiskalzwecksteuergesetzen eindeutig mit Art. 127 II vereinbar sind.

166 Art. 73 I der Verfassung der Türkei von 1982: „Alle sind verpflichtet, zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben nach ihrer Leistungsfähigkeit Steuern zu zahlen.“

167 Art. 145 § 1 der Verfassung von Brasilien von 1988: „Wenn immer möglich, haben die Steuern individuellen Charakter und werden abgestuft nach der wirtschaftlichen Kapazität des Steuerpflichtigen, und die Steuerverwaltung darf, insbesondere um diese Ziele zu realisieren, das Vermögen, das Einkommen und die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen erfassen, unter Beachtung der Freiheitsrechte und der Gesetzesvorschriften.“

168 Art. 3 I 2, 3 der Verfassung der Russischen Föderation von 1999: „Die Steuer- und Abgabengesetzgebung basiert auf der Anerkennung der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung.“

Auch die Weimarer Reichsverfassung vom 11.08.1919 enthielt eine ausdrückliche Normierung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Art. 134 WRV lautete: „Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“¹⁷⁰ Das GG enthält dagegen keine dem Art. 134 WRV entsprechende Norm, die das Leistungsfähigkeitsprinzip ausdrücklich festschreibt, sodass es unmittelbar aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 I GG herzuleiten ist.

In der Literatur wurde und wird immer wieder diskutiert, ob eine Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips in das GG sinnvoll wäre.¹⁷¹ Neben dem durchaus schlagenden Argument, dass auch in den Ländern, in denen das Leistungsfähigkeitsprinzip in die Verfassung aufgenommen worden ist, das Steuerrecht keineswegs eine bessere Qualität hat¹⁷² und deswegen in Anbetracht der ohnehin anerkannten Geltung des Prinzips das GG nicht mit Spezialregelungen zu einzelnen Rechtsgebieten überfrachtet werden sollte, dürfte auch der Einwand zu berücksichtigen sein, dass zumindest bei einer verfassungsrechtlich uneingeschränkt angeordneten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit die Platzierung von Verschonungsregelungen, die immer eine Abweichung von der reinen Leistungsfähigkeitsbesteuerung darstellen [vgl. dazu unten B.III.2.], dann zumindest verfassungsrechtlich problematisch, wenn nicht gar ausgeschlossen wäre.¹⁷³ Da das Steuerrecht bis zu einem gewissen Maße aber als legitimes Lenkungsinstrument des Gesetzgebers anzuerkennen ist [vgl. unten B.III.3.], spricht viel dafür, von einer Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips in das GG abzusehen.¹⁷⁴

Sinnvoll wäre aber möglicherweise eine Aufnahme an systematisch passender Stelle in die Einzelsteuergesetze. Hierdurch wären zum einen die Fiskalzwecksteuern eindeutig von den reinen Lenkungssteuern abzugrenzen und zum anderen könnten die Fiskalzwecknormen, für die das Leistungsfähigkeitsprinzip uneingeschränkt gilt, von den Sozialzwecknormen abgegrenzt werden. Überdies wäre für den Rechtsanwender eine wichtige teleologische Auslegungshilfe unmittelbar im Gesetz zu finden und der Gesetzgeber würde bei etwaigen Gesetzes-

Bei der Festlegung von Steuern ist die tatsächliche Fähigkeit des Steuerzahlers, Steuern entrichten zu können, zu berücksichtigen.“

169 Z.B. Algerien, Marokko und Mauretanien.

170 Hierzu HENSEL, VJSchrStFR 1930, 441.

171 Bejahend TIPKE, StRO I, 492 m.w.N. Vgl. auch SCHNEIDER bzw. TIPKE, StuW 1994, 58; SCHEMMELE, StuW 1995, 39 m.w.N. Ablehnend KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390, 393.

172 TIPKE, StRO I, 532.

173 So TIPKE, StuW 1994, 58, 59. Vgl. hierzu auch SCHEMMELE, StuW 1995, 39, 43 ff.

174 Möglich wäre diesbezüglich aber eine Formulierung wie im Rahmen der Regelungen des Art. 127 II der Schweizerischen Bundesverfassung und des Art. 145 § 1 der Verfassung Brasiliens, da hier die Anordnung des Leistungsfähigkeitsprinzips den Zusatz „soweit es die Art der Steuer zulässt“ bzw. „wenn immer möglich“ enthält.

änderungen (z.B. der Schaffung von Verschonungsregelungen) immer wieder an den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit „erinnert“.¹⁷⁵

(4) Eingeschränkter Geltungsbereich

Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip wie gesehen für das Steuerrecht eine überragend wichtige Bedeutung hat, gilt es nach allgemeiner Auffassung dennoch nicht uneingeschränkt, Prinzipindurchbrechungen sind grundsätzlich zulässig.¹⁷⁶ Dies folgt letztlich schon aus der Tatsache, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Konkretisierung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist, welche ebenfalls (nur) einen Grundsatz darstellt, Abweichungen also durchaus erlaubt sind.

Während das Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der Fiskalzwecksteuern – wozu auch die Erbschaftsteuer zu zählen ist – grundsätzlich gilt, ist es bei reinen Lenkungssteuern – also solchen Steuern, bei denen die Einnahmeerzielung lediglich Nebenzweck ist, vgl. § 3 I Hs. 2 AO – zumindest stark eingeschränkt, wenn nicht gar ausgeschaltet.¹⁷⁷ Teilweise wird auch vertreten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip im Bereich der Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie der indirekten Steuern nicht gelte.¹⁷⁸ Dieser Auffassung kann indes nicht zugestimmt werden, da auch in einem bestimmten Konsumverhalten steuerliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt, und der Konsum als Einkommensverwendung neben dem Einkommenserwerb einen wichtigen Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellt, an den die Verbrauch- und Verkehrsteuern sowie indirekte Steuern anknüpfen.¹⁷⁹

Allerdings gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip auch dort, wo es als Fundamentalprinzip grundsätzliche Geltung beanspruchen kann, also im Rahmen sämtlicher Fiskalzwecksteuern, nicht innerhalb aller Normentypen in gleichem Maße. Unterschieden werden in der Steuerrechtswissenschaft die Normentypen der Fiskalzwecknormen, der Sozialzwecknormen und der Vereinfachungszwecknormen.¹⁸⁰

175 Zur Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips ins BewG und/oder ErbStG vgl. unten C.V.3.c).

176 Vgl. TIPKE, StRO I, 329 ff., 524 f.; LANG, FS Kruse, 313, 320 ff.

177 Vgl. TIPKE, StRO I, 494. LANG, FS Kruse, 313, 324 vertritt dagegen die Ansicht, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Lenkungssteuern auch dann nicht ausgeschaltet werden dürfe, wenn der Lenkungszweck keinen Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip hat.

178 Vgl. DRÜEN, in: Tipke/Kruse, AO, § 3 Rz. 50a.; KIRCHHOF, StuW 1985, 319, 324; SCHMIDT, JbFStR 1995/96, 31, 46 f.

179 So auch LANG, FS Kruse, 313, 336 f. Vgl. hierzu auch TIPKE, BB 1973, 157, 158 ff. (zur Schaumweinsteuer).

180 Vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 19 ff.; TIPKE, StRO I, 77 ff. Das BVerfG ist dieser klaren Unterscheidung bislang zwar nicht ausdrücklich gefolgt, aus der Erbschaftsteuer-Entscheidung vom 07.11.2006 mit der dort vertretenen strikten Trennung von Bewertungsnormen (Fiskalzwecknormen) und Verschonungsebene (Sozialzwecknormen) könnte diesbezüglich

Während im Bereich der Fiskalzwecknormen das Leistungsfähigkeitsprinzip uneingeschränkt gilt, wird es im Bereich der Sozialzwecknormen – zu welchem die Verschonungsregelungen zu zählen sind – und der Vereinfachungszwecknormen in bestimmtem Umfang von anderen Prinzipien – z.B. dem Gemeinwohl- bzw. dem Verdienst-, dem Bedürfnis- oder Familienprinzip – überlagert.



Sozialzwecknormen (und Vereinfachungszwecknormen) sind somit gezielte Abweichungen von einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.¹⁸¹ Somit stellen diese Normentypen stets einen Eingriff in Art. 3 I GG dar, der jeweils mit einem anderen sachgerechten Prinzip gerechtfertigt werden muss [vgl. dazu unten B.III.4.b)]

Bei den Verschonungsregelungen wird der Unterschied zwischen Fiskalzweck- und Sozialzwecknormen besonders deutlich. Während Fiskalzwecknormen der Erzielung von Einnahmen zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs dienen, verzichtet der Gesetzgeber durch die Gewährung von steuerentlastenden Sozialzwecknormen gerade auf diese Einnahmeerzielung. Der Zweck der Einnahmeerzielung und der mit der Verschonung verfolgte Begünstigungszweck stehen sich diametral im Sinne eines Zielkonfliktes gegenüber¹⁸², die Steuer wird „doppelt instrumentalisiert“¹⁸³

aber möglicherweise geschlossen werden, dass nunmehr auch das BVerfG dieser Unterscheidung folgen möchte [vgl. dazu unten C.V.3.].

181 Vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 124; TIPKE, StRO I, 496.

182 Vgl. POHMER, DStZ 1993, 577 („widerstreitende Ziele“).

183 Vgl. HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rz. 6; FRIAUF, DStJG 21 (1998), 85, 87. Die gesetzgeberische Realität zeigt aber, dass der Gesetzgeber – so auch im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008 – oftmals zwar einerseits für bestimmte Steuerpflichtige Entlastungen gewähren, andererseits aber keineswegs Einbußen beim Steueraufkommen hinnehmen möchte. Dies hat dann zur Folge, dass das „Einnahmeloch“, welches durch die Verschonungsregelungen gerissen wird, aufgefüllt werden muss. Dazu werden oftmals die nicht begünstigten Steuerpflichtigen noch zusätzlich belastet. Diese müssen dann möglicherweise sogar eine über ihrer eigentlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit liegende Steuerlast tragen, was wiederum den verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsdruck für die im Hinblick auf Art. 3 I GG rechtfertigungsbedürftige Steuerentlastung erhöht.

Festzuhalten ist bis hierhin also, dass Sozialzwecknormen (wie z.B. die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen) als gezielte Abweichungen von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden müssen. Deshalb ist im Folgenden zu untersuchen, inwieweit Verschonungsregelungen als Eingriffe in Art. 3 I GG zulässig oder gar geboten sind, und wo etwaige Grenzen für solche Normen liegen.

II. Familienbezogene Regelungen im Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Gebotenheit und Grenzen

1. Der besondere Schutz von Ehe und Familie nach Art. 6 I GG im Steuerrecht – Benachteiligungsverbot und Förderungsgebot

a) Überblick

Das (deutsche) Steuerrecht ist durchsetzt mit familienbezogenen Regelungen. Vor allem im Einkommensteuerrecht¹⁸⁴, aber auch in anderen Steuerarten finden sich zahlreiche Normen mit Bezug zu Art. 6 I GG. Für das Erbschaftsteuerrecht sind insoweit die die persönlichen Freibeträge regelnde § 16 ErbStG, die Steuerklasseneinteilung in § 15 ErbStG i.V.m. der die Steuersätze festlegenden Norm des § 19 I ErbStG sowie die Steuerbefreiung des Erwerbs eines Familienheims durch Ehegatten und Kinder nach § 13 I Nr. 4 a) – c) ErbStG n.F. hervorzuheben.

Viele dieser Regelungen gehen unmittelbar auf die Rechtsprechung des BVerfG zurück¹⁸⁵, welche den von Art. 6 I GG angeordneten „besonderen“ Schutz von Ehe und Familie für das Steuerrecht immer wieder konkretisiert und somit wesentlich zur Entwicklung und Festlegung des materiellen Gehalts des sog. Familienprinzips¹⁸⁶ beigetragen hat.¹⁸⁷ Im Folgenden soll aufgezeigt werden, inwieweit familienbezogene Regelungen im Steuerrecht zulässig oder sogar

184 Vor allem in den 1950er und 1960er Jahren hat sich der Schutz von Ehe und Familie im Ertragsteuerrecht prägend ausgewirkt, vgl. u.a. BVerfGE 6, 55, 71 f.; 10, 59, 72 ff.; 14, 34, 38 ff.; 18, 97 ff.; 23, 74 ff.; zur ehe- und familiengerechten Gestaltung der Einkommensteuer vgl. auch KIRCHHOF, NJW 2000, 2792 ff.

185 Vgl. hierzu TIPKE, StRO I, 366 ff.; PAPIER, NJW 2002, 2129 ff.

186 Vgl. hierzu LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 217, 224; SEER, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 100 f., 145, 178, 180; BIRNBAUM, Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG, S. 91 ff.

187 Die Auswertung der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung in quantitativer Hinsicht zeigt, dass Art. 6 I GG neben Art. 3 I GG für das Abgabenrecht ein besonders schlagkräftiges Grundrecht darstellt, vgl. KOBLENZER, SteuerStud 1999, 390.

verfassungsrechtlich geboten sind und wo etwaige Grenzen für solche Normen liegen.¹⁸⁸

Art. 6 I GG lautet: „Ehe und Familie stehen unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung.“ Der Wortlaut von Art. 6 I GG wirft damit vor allem zwei Fragen auf: Zum einen ist klären, was mit dem Begriff „Familie“ gemeint ist bzw. welche Personen unter diesem Begriff zusammenzufassen sind und zum anderen muss beantwortet werden, was unter dem „besonderen“ Schutz von Ehe und Familie zu verstehen ist.

b) Der (enge) Familienbegriff

Hinsichtlich der Definition des Familienbegriffes ließe der allgemeine Sprachgebrauch sowohl eine sehr enge als auch eine sehr weite Auslegung zu. Teilweise sind nur Eltern und Kinder gemeint, wenn von „Familie“ gesprochen wird, dann wird also von einem sehr engen Familienbegriff („Kernfamilie“) ausgegangen. Demgegenüber können vom Familienbegriff im allgemeinen Sprachgebrauch aber auch Großeltern bzw. Enkel, Neffen und Nichten, Cousins und Cousinen, Brüder, Schwestern, Onkel, Tanten etc. erfasst sein, ja sogar bei Freunden oder Freundinnen ist oft die Rede davon, dass sie „zur Familie gehören“, sodass auch eine weite Auslegung des Familienbegriffes vom allgemeinen Sprachgebrauch gedeckt wäre. Das BVerfG geht spätestens seit seiner Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit des Pflichtteilsrechts aus dem Jahre 2005¹⁸⁹ davon aus, dass der Begriff der „Familie“ i.S.d. Art. 6 I GG in der Regel eng auszulegen, d.h. auf die aus Eltern und Kindern bestehende „Kernfamilie“ konzentriert ist. In der genannten Entscheidung brachten die Karlsruher Verfassungsrichter – auch unter Rückgriff auf die historische Entwicklung des Erb- und Pflichtteilsrechts seit dem Römischen Recht – zum Ausdruck, dass im Verhältnis der Eltern zu ihren Kindern besondere Bindungen bestehen, die das von Art. 6 I geschützte Eltern-Kind-Verhältnis von den Beziehungen zu den übrigen Familienangehörigen und dieser untereinander unterscheiden.¹⁹⁰ Das Pflichtteilsrecht sei auf den durch Art. 6 I GG gewährleisteten Schutz des Verhältnisses des Erblassers zu seinen Kindern zurückzuführen.¹⁹¹ Die Verfassung verpflichte den Staat, „die aus Eltern und Kindern bestehende Familiengemeinschaft sowohl im immateriell-persönlichen wie auch im materiell-wirtschaftlichen Bereich als eigenstän-

188 Zur „Familiensteuergerechtigkeit“ vgl. LANG, in: GS Tettinger, 553 ff.

189 BVerfGE 112, 332 = NJW 2005, 1561; zur Kritik an der Entscheidung vgl. STÜBER, NJW 2005, 2122; KLEENSANG, ZEV 2005, 277; LANGE, ZErB 2005, 205.

190 Vgl. BVerfGE 112, 332, 348 ff.

191 Vgl. hierzu BVerfGE 57, 170, 178.

dig und selbstverantwortlich zu respektieren und zu fördern¹⁹². Zwischen Eltern und Kindern bestehe eine in der Regel durch Abstammung begründete und zu- meist durch familiäres Zusammenleben untermauerte „Familiensolidarität“¹⁹³, die eine Verpflichtung zur gegenseitigen umfassenden Sorge (Erziehung, finan- zielle Unterstützung, Mitarbeit, Konsumverhalten, Pflegeleistungen) zur Folge habe, welche sich u.a. auch in der gemeinsamen Nutzung des Familienvermögens äußere. Besonders betont wurde die familiäre Verantwortlichkeit von Eltern und Kindern füreinander, die von der wechselseitigen Pflicht von Eltern wie Kindern zu Beistand und Rücksichtnahme geprägt sei.¹⁹⁴ Eine Neuerung im Vergleich zur vorherigen Rechtsprechung des BVerfG war hierbei, dass im Hinblick auf die familiäre Verantwortung füreinander den einzelnen Familienmitgliedern (Eltern und Kindern) aus Art. 6 I GG ein Anspruch (status positivus) gegen den Staat eingeräumt wurde, für Beistand und Rücksichtnahme der jeweils anderen Seite zu sorgen.¹⁹⁵ Die Gewährung dieses wechselseitigen Anspruchs zwischen Eltern und Kindern geht über Respekt und Förderung der Familiengemeinschaft hinaus und wurde bis dato nur aus Art. 6 II GG abgeleitet.¹⁹⁶ Bezogen auf das Pflicht- teilsrecht rechtfertige diese Verpflichtung zur gegenseitigen umfassenden Sorge, dass dem Kind mit der Gewährung eines Pflichtteils auch über den Tod des Erb- lassers hinaus eine ökonomische Basis aus dem Vermögen des verstorbenen El- ternteils gesichert werde, da der Erwerb und die Erhaltung von Vermögenswerten in der Familiengemeinschaft typischerweise auf ideellen oder wirtschaftlichen Beiträgen sowohl des Erblassers als auch seiner Kinder beruhen.¹⁹⁷

Diese Erwägungen des BVerfG müssen konsequenterweise auch im Rahmen der Bemessung der – im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit der Erbrechts- garantie grundsätzlich als verfassungsrechtlich unbedenklich anzusehenden – Erb- schaftsteuer der Kinder berücksichtigt werden. Würde die Erbschaftsteuer der Kinder nämlich so hoch bemessen, dass von ihrem Erwerb nach der Steuer nur wenig oder gar nichts übrig bleibt, so würde auch das einen gerechtfertigten Ein- griff in die Testierfreiheit (als Teil der Erbrechtsgarantie des Art. 14 I 1 GG) des Erblassers darstellende Pflichtteilsrecht im Ergebnis leer laufen, die steuerrecht- liche Behandlung der Kinder würde der zivilrechtlichen Behandlung widerspre- chen, die Einheit der Rechtsordnung und mit ihr das Gebot der Folgerichtigkeit wären verletzt.¹⁹⁸ So ist es zu erklären, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Erb-

192 Vgl. auch BVerfGE 24, 119, 135; 33, 236, 238.

193 BVerfGE 112, 332, 352.

194 BVerfGE 112, 332, 352.

195 BVerfGE 112, 332, 352 f.

196 Vgl. STÜBER, NJW 2005, 2122, 2124.

197 BVerfGE 112, 332, 353.

198 Zum Pflichtteilsanspruch im System der erbschaftsteuerlichen Vermögensanfallbesteuerung vgl. SEER/KRUMM, ZEV 2010, 57.

schaftsteuerreform 2008 bei der Neuregelung der persönlichen Freibeträge und der Steuerklassen die „Kernfamilie“ besonders stark bzw. umfangreicher als zuvor verschont sowie den Erwerb des Familienheimes durch Mitglieder der „Kernfamilie“ unter bestimmten Voraussetzungen vollständig steuerfrei gestellt hat, die Steuerbelastung der entfernteren Verwandten und Fremden dagegen erhöht hat [vgl. dazu unten D.IV.]. Denn die besondere Hervorhebung der „Familiensolidarität“ zwischen Eltern und Kindern bedeutet im Umkehrschluss, dass diese Solidarität im Verhältnis zu anderen Verwandten – jedenfalls nach Auffassung der Verfassungsrichter – weniger ausgeprägt ist.

Dieser der Besteuerung von Erbschaften zugrunde gelegte (enge) Familienbegriff hat zugegebenermaßen den Vorteil, dass die Definition des persönlichen Schutzbereiches von Art. 6 I GG erleichtert wird.

Andererseits ist angesichts einer sich stets wandelnden gesellschaftlichen und familiären Realität fraglich, ob eine Konzentrierung des Schutzes von Art. 6 I GG auf die „Kernfamilie“ noch sachgerecht ist. In immer mehr Fällen ist die vom BVerfG gesehene „Familiensolidarität“ mit den aus ihr folgenden gegenseitigen Verpflichtungen und Ansprüchen nämlich Illusion, vielmehr bestehen sehr enge persönliche Bindungen nicht (nur) zwischen Eltern und Kindern, sondern (auch) zwischen anderen Angehörigen (z.B. zum neuen Lebenspartner eines Elternteils) oder sogar zwischen Personen, die eindeutig nicht der Familie zuzuordnen sind (Freunde, Nachbarn etc.), sodass es auch in diesen Fällen angebracht wäre, durch eine Mäßigung des steuerlichen Zugriffs über den Tod des Erblassers hinaus unabhängig vom konkreten Verwandtschaftsgrad für eine ökonomische Absicherung der in einem besonders engen Verhältnis zum Erblasser stehenden Personen zu sorgen.

c) Das Benachteiligungsverbot im Steuerrecht

Die zweite Frage, die der Wortlaut von Art. 6 I GG aufwirft ist, was unter dem „besonderen“ Schutz, der Ehe und Familie zuteil wird, zu verstehen ist.¹⁹⁹ Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG besteht der „besondere“ Schutz von Ehe und Familie zum einen in einem Benachteiligungsverbot und zum anderen in einem Förderungsgebot.²⁰⁰

Die deutlich überwiegende Zahl der steuerrechtlichen Entscheidungen des BVerfG mit Bezug zu Art. 6 I GG betrifft das Benachteiligungsverbot: Bereits im Jahre 1957 entschied das BVerfG, dass die sog. Haushaltsbesteuerung, welche die Einkünfte von Ehegatten kumuliert, verfassungswidrig ist.²⁰¹ Die Kumulierung

199 Di FABIO, NJW 2003, 993 bezeichnet den Schutz von Ehe und Familie durch Art. 6 I GG als „Verfassungsentscheidung für die vitale Gesellschaft“.

200 Grundlegend BVerfGE 6, 55, 76 (Haushaltsbesteuerung).

201 BVerfGE 6, 55, 67; vgl. auch BVerfGE 9, 20, 34 f. Vgl. hierzu TIPKE, StRO I, 367 ff.

der Ehegatteneinkünfte verletze den Grundsatz der Individualbesteuerung, welcher seinerseits eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips (und damit eine Konkretisierung von Art. 3 I GG) sei. Das 1958 eingeführte Ehegattensplitting²⁰² als verfassungsmäßige Alternative zur Haushaltsbesteuerung wurde vom BVerfG in dieser Entscheidung erwähnt.²⁰³ Im Jahre 1982 stellte das BVerfG klar, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten mit der Rechtsfolge der Anwendung des Splitting-Tarifes keine Steuervergünstigung sei, weil sie (lediglich) die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft einer „intakten Durchschnittsehe“²⁰⁴ berücksichtige.²⁰⁵ Zusammenveranlagung und Splittingtarif sind damit gerade keine gezielten Abweichungen von einer gleichmäßigen Besteuerung im Sinne des Art. 3 I GG, also keine Verschonungsregelungen, sondern stellen im Hinblick auf das Benachteiligungsverbot des Art. 6 I GG (i.V.m. Art. 3 I GG) gerade die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der Eheleute sicher.²⁰⁶

Ebenso wie für Ehegatten (Haushaltsbesteuerung) ist durch das Benachteiligungsverbot des Art. 6 I GG (i.V.m. Art. 3 I GG) wegen der nachteiligen Progressionswirkung auch eine Kumulation der Einkommen von Eltern und Kindern verfassungswidrig.²⁰⁷

Eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die das Benachteiligungsverbot des Art. 6 I GG berücksichtigt, erfordert die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen, die der Steuerpflichtige zu erbringen hat. Muss der Steuerpflichtige nicht nur sich selbst, sondern auch andere unterhalten bzw. für das Existenzminimum anderer sorgen, so vermindert sich dadurch seine steuerliche Leistungsfähigkeit.²⁰⁸ Dies hat zur Folge, dass diese an sich der Privatsphäre zuzuordnenden Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden müssen²⁰⁹ (sog.

202 Zur Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings vgl. LANG, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 241 ff. m.w.N. (insb. Fn. 50).

203 BVerfGE 6, 55, 80: „Will man aus dem Gesichtspunkt der Sozialstaatlichkeit und des Schutzes von Ehe und Familie der besonderen Lage des Ehemannes und Familienvaters, der für mehrere Personen aufzukommen hat, Rechnung tragen, so gibt es verschiedene in der Öffentlichkeit bereits erörterte Wege (Erhöhung der Freibeträge, Einführung des ‚splitting‘).“

204 Vgl. hierzu auch LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 627 ff.

205 BVerfGE 61, 319, 345 f. (Begründung des Ehegattensplittings mit Zugewinngemeinschaft und Versorgungsausgleich).

206 Hinsichtlich der Bemessung des an einen ehemaligen Ehegatten zu leistenden Unterhalts hat das BVerfG in BVerfGE 108, 351 ff. entschieden, dass die Zivilgerichte die steuerlichen Vorteile aus dem Splitting für die Zweitehe nicht durch eine Unterhaltsberechnung entziehen dürfen, die an das Nettoeinkommen anknüpft und damit zu einem höheren Unterhaltsanspruch des ehemaligen Ehegatten führt.

207 BVerfGE 18, 97, 106.

208 Vgl. TIPKE, StRO II, 807.

209 Auch im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung dürfen die zivilrechtlich zwangsläufigen Unterhaltsleistungen steuerlich nicht auf eine Ebene mit dem disponiblen Konsum gestellt werden, weil solche Geldleistungen, die der Unterhaltsverpflichtete wegen vom Zivilgesetz-