

Andreas Bernert

Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer

Abkehr von einer verfassungsrechtlichen Sonderdogmatik
im Erbschaftsteuerrecht?



Nomos



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Dr. Schumacher & Partner,
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 16

Andreas Bernert

Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer

Abkehr von einer verfassungsrechtlichen Sonderdogmatik
im Erbschaftsteuerrecht?



Nomos



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

Zugl.: Regensburg, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4539-5 (Print)

ISBN 978-3-8452-8792-8 (ePDF)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Für Margret Becker

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Regensburg als Dissertation angenommen.

Ich danke meinem Doktorvater Prof. Dr. *Rolf Eckhoff* für die sehr gute Betreuung des Promotionsvorhabens und für die Erstellung des Erstgutachtens. Der fachliche Austausch hat das Vorhaben immer wieder gefördert. Ebenfalls bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. *Alexander Graser* für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und die wertvollen Hinweise zur Abrundung des Themas.

Die Arbeit entstand zu großen Teilen während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. Dr. *Rolf Eckhoff*. Sie berücksichtigt Literatur bis zum März 2018.

Ich möchte allen studentischen und wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern danken, die mich in dieser Zeit begleitet und unterstützt haben. Besonderer Dank gilt in diesem Zusammenhang Frau *Martina Brunner*, deren gute Laune häufig ansteckend und immer motivierend war.

Mein Dank gilt weiterhin Herrn Dr. *Sandro Urban*, der mich gerade in der intensiven Recherchephase zu Beginn der Promotion stark unterstützt hat.

Ohne die Vorbildfunktion meiner Eltern wäre diese Arbeit nicht entstanden. Daher danke ich auch ihnen sehr für die fortwährende Unterstützung.

Wissenschaftliche Arbeiten entstehen in liebevollem Umfeld leichter. Der letzte aber wichtigste Dank gilt daher meiner Freundin Dr. *Miriam Roth*.

Die Arbeit ist meiner Großtante *Margret Becker* gewidmet. Sie hat das Lesen in unserer Familie immer gefördert und die Entstehung dieser Arbeit bis zuletzt verfolgt.

Regensburg, im Frühling 2018

Andreas Bernert

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
Einleitung	21
Forschungsfrage, Thesen und Ziel der Arbeit	24
Gang der Untersuchung	27
A. Die Gesetzgebungskompetenz zum Erlass eines Erbschaftsteuergesetzes	29
I. Abweichende Auslegung der Erforderlichkeitsklausel für die Steuergesetzgebungskompetenz?	30
II. Die Anforderungen an die Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung	35
III. Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse	36
1. Die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse	37
2. Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Tarifregelung zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse	38
3. Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung über das Steuerobjekt zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse	41
4. Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung über das Steuersubjekt zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse	42
5. Zwischenergebnis	42
IV. Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse	42
1. Anforderungen an die Wahrung der Rechtseinheit	43
2. Anforderungen an die Wahrung der Wirtschaftseinheit	44
3. Überschneidungen von Rechts- und Wirtschaftseinheit	45
4. Das Erfordernis des gesamtstaatlichen Interesses	45

5.	Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung über den Steuertarif zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit	47
6.	Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung über das Steuerobjekt zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit	50
a)	Die Regelung der Bemessungsgrundlage	50
b)	Verschonungs- und Lenkungsstatbestände; Sozialzwecknormen	52
7.	Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit hinsichtlich des Steuersubjekts	55
8.	Zwischenergebnis	56
9.	Bundeskompetenz nach Art. 125a Abs. 2 GG	57
10.	Die Prüfung der Kompetenz durch das Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17.12.2014	57
11.	Kritik an der Zuständigkeitsprüfung des Bundesverfassungsgerichts	59
V.	Ergebnis zu A	60
B.	Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen	62
I.	Allgemeine Anforderungen an die Besteuerung aus Art. 3 Abs. 1 GG	62
1.	Grundsatz: Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit	63
2.	Das Gebot der Folgerichtigkeit	69
a)	Das Folgerichtigkeitsgebot in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	69
b)	Verfassungsrechtliche Herleitung des Folgerichtigkeitsgebots	71
c)	Unterschiedlich weites Verständnis	73
d)	Vermittelnde Ansicht und Zwischenergebnis	77
3.	Durchbrechung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung 1: Typisierung und Pauschalierung	79
4.	Durchbrechung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung 2: Sozialzwecknormen	82
a)	Legitimer Zweck von Sozialzwecknormen: Das Gemeinwohlprinzip	83
b)	Zur Ermittlung des legitimen Zwecks	85

c)	Geeignetheit	87
d)	Erforderlichkeit	89
e)	Angemessenheit	90
II.	Konkretisierung für die Besteuerung von Erbschaften durch die Entscheidungen von 1995 und von 2006	91
1.	Die Entscheidungen von 1995	91
a)	Verfassungswidrigkeit der Bewertung nach Einheits- und Verkehrswerten	92
(1)	Zusammenfassung des für die Untersuchung relevanten Entscheidungsinhalts	92
(2)	Andere Inhalte der Vermögensteuerentscheidung	94
b)	Berücksichtigung namentlich mittelständischer Betriebe	95
c)	Zwischenergebnis	97
2.	Die Entscheidung von 2006	98
a)	Historische Entwicklung nach Unvereinbarkeitsklärung im Beschluss von 1995	98
b)	Kritik des Bundesfinanzhofs im Vorlagebeschluss vom 22.05.2002	99
c)	Wesentlicher Entscheidungsinhalt	100
d)	Besonderheiten der Entscheidung im Übrigen	102
e)	Kritik an der Entscheidung	102
f)	Eigene Stellungnahme	103
3.	Zwischenergebnis	104
III.	Konkretisierung durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 2014	104
1.	Das bis zum 30.06.2016 geltende Recht	105
a)	Die systematische Grundentscheidung für eine Erbanfallsteuer	105
b)	Der Steuertarif	106
c)	Die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Steuertarifs	107
d)	Steuervergünstigungen für den Erwerb von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Anteilen an Kapitalgesellschaften	108
(1)	Regelverschonung, § 13a Abs. 1 S. 1, Abs. 2 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG	110
aa)	Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag	110
bb)	Das Verwaltungsvermögen	112

cc) Behaltefrist	114
dd) Lohnsummen	116
(2) Vollverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG	118
2. Der zugrundeliegende Sachverhalt und der Verfahrensgang	118
a) Die erstinstanzliche Entscheidung des FG Düsseldorf	120
b) Die Bearbeitung der Revision durch den Bundesfinanzhof	123
3. Exkurs: Rechtsschutz gegen Privilegierungen Dritter (Klammernorm)	124
a) § 19 ErbStG als »Klammernorm«: Überprüfung von gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlüssen im Erbschaftsteuerrecht	125
b) Die Begründung der Entscheidungserheblichkeit durch das Bundesverfassungsgericht im Urteil vom 17.12.2014	126
c) Eigene Stellungnahme	128
4. Der Entscheidungsinhalt	131
a) Die Leitsätze	131
b) Die allgemeine Prüfung der Verschonungsregelungen	132
(1) Legitimer Zweck: Rechtfertigung der Durchbrechung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch einen tragenden Gemeinwohlgrund	133
aa) Der Gemeinwohlgrund in der Gesetzesbegründung	133
bb) Kritik des Bundesfinanzhofs	135
cc) Kritik am tragenden Gemeinwohlgrund außerhalb des Bundesfinanzhofs	136
dd) Zuordnung dieser Kritik zum klassischen Aufbau der Verhältnismäßigkeitsprüfung	137
ee) Bestätigung des Arbeitsplatzarguments und des Strukturhaltungsarguments durch das Bundesverfassungsgericht	138
ff) Eigene Bewertung	139
gg) Zwischenergebnis	141
(2) Geeignetheit der Verschonungsregelungen im Allgemeinen	141
(3) Erforderlichkeit der Verschonungsregelungen	141
aa) Das Erfordernis einer generellen Bedürfnisprüfung	142

bb) Eigene Ansicht	142
cc) Die Stundungsregelung des § 28 Abs. 1 S. 1 ErbStG	143
(4) Angemessenheit der Verschonungsregelungen	144
aa) Grundsatz: Verschonungsregelung ange- messen	145
bb) Kritik an dieser Angemessenheitsprüfung	146
cc) Keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Vollverschonung	148
dd) Ausnahme: Keine Angemessenheit der Verschonungsregeln in Fällen großer Unternehmensvermögen	149
ee) Eigene Ansicht und Zwischenergebnis	151
c) Prüfung der Einzelheiten der Verschonungsregeln	151
(1) Verfassungsmäßigkeit der Auswahl des verschonten Vermögens	152
aa) Zum Umfang der Prüfungsintensität	153
bb) Die Nichtberücksichtigung der Erwerber- seite	154
cc) Weitere Kritik an der Regelung zur Min- destbeteiligung	156
dd) Zwischenergebnis	157
(2) Verfassungswidrigkeit der Freistellung von der Lohnsummenpflicht bei weniger als 21 Ar- beitnehmern, § 13a Abs. 1 S. 4 Alt. 2 ErbStG	158
aa) Verhältnismäßigkeit der Lohnsummen- regel, § 13a Abs. 1 S. 2, 3 ErbStG	160
bb) Verhältnismäßigkeit der Ausnahmeregel- ung, § 13a Abs. 1 S. 4 Alt. 2 ErbStG	160
cc) Eigene Ansicht zu diesem Prüfungs- abschnitt	163
(3) Verfassungsmäßigkeit der Behaltefristen, § 13a Abs. 5 ErbStG	163
(4) Verfassungswidrigkeit der Regelungen zum Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 2 ErbStG	165
aa) Kritik am Verwaltungsvermögen	166
bb) Prüfungsmaßstab des Bundesverfassungs- gerichts	167
cc) Legitimer Zweck der Verwaltungsvermögensregelung	168
dd) Geeignetheit und Erforderlichkeit der Verwaltungsvermögensregeln	169

ee)	Angemessenheit von § 13b Abs. 2 ErbStG	170
ff)	Besonderheiten dieses Prüfungsabschnitts und Stellungnahme	171
(5)	Hohe Gestaltungsanfälligkeit der Regelungen der §§ 13a, 13b ErbStG	173
aa)	Gestaltungen zur Umgehung der Lohnsummenklausel	174
bb)	Gestaltungen zur Umgehung der Verwaltungsvermögensregelung	174
cc)	Bezug der Gestaltungsanfälligkeit zur Verfassungsmäßigkeit des Verschonungs- systems	175
d)	Zusammenfassung der an der Entscheidung geüb- ten Kritik	177
5.	Erkenntnisse aus der Untersuchung für das steuerverfas- sungsrechtliche Verständnis von Art. 3 Abs. 1 GG	179
C.	Die Erbschaftsteuer und das Sozialstaatsprinzip – das Sondervotum zur Entscheidung von 2014	181
I.	Die Argumentation des Sondervotums	181
II.	Gang der Untersuchung zu diesem Abschnitt	183
III.	Prämisse 1: Erbschaftsteuer und Umverteilung	184
1.	Der Umverteilungszweck der Erbschaftsteuer	184
2.	Die Umverteilungswirkung der Erbschaftsteuer	186
a)	Geringes Aufkommen	187
b)	Das Prinzip der Non-Affektation	189
c)	Konzeption als Umverteilungsteuer fehlerhaft	189
d)	Zwischenergebnis	191
IV.	Prämisse 2: Das verfassungsrechtliche Gebot zur Umver- teilung aus Art. 20 Abs. 1 GG	192
1.	Umverteilung und Sozialstaatsprinzip	192
a)	Das Sozialstaatsprinzip im Gefüge des Grund- gesetzes	192
b)	Umverteilung als Mittel zur Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips	193
2.	Die justiziable Verpflichtung des Gesetzgebers zur Umverteilung aus dem Sozialstaatsprinzip	194
V.	Folgerung 1: Der Zusammenhang zwischen Sozialstaats- prinzip und Erbschaftsteuerrecht	196

1. Argumentation des Sondervotums zum Zusammenhang zwischen Erbschaftsteuer und Sozialstaatsprinzip	196
2. Abstraktion, Systematisierung und Vergleich dieser Argumentation	197
3. Kritik an Folgerung 1	199
a) Das Verhältnis zwischen Verfassungsrecht und Gesetzgeber	199
b) Keine verfassungsrechtliche Einengung der Erbschaftsteuer durch das Sozialstaatsprinzip	200
c) Sonstige Kritik	202
d) Zwischenergebnis und Ausblick	202
VI. Folgerung 2: Der Zusammenhang zwischen dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem Sozialstaatsprinzip	203
1. Die Methodik des Zusammenwirkens zweier Verfassungsaussagen	204
2. Materielle Erkenntnisse für die Besteuerung von Erbschaften	205
VII. Ergebnis zum Zusammenhang zwischen Sozialstaatsprinzip und Erbschaftsteuer	209
Zusammenfassung der Ergebnisse	210
Schlussüberlegung	212
Anhang	213
A. Das Gesetzgebungsverfahren nach Erlass der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014	214
B. Überblick über die Erbschaftsteuerreform 2016	218
I. Die Ermittlung des begünstigten Vermögens	220
II. Der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG	222
III. Kleine Unternehmen: Die Regel- und Vollverschonung nach § 13a Abs. 1, 10 ErbStG	224
IV. Große Unternehmen: Die Verschonungsbedarfsprüfung nach § 28a ErbStG	225
V. Mittlere Unternehmen: Abschmelzmodell oder Verschonungsbedarfsprüfung	226

Inhaltsverzeichnis

C. Umsetzung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts	228
I. Lohnsummenregelung	228
II. Neuregelungen zum Verwaltungsvermögen	230
III. Verschonungsbedarfsprüfung und Abschmelzlösung, §§ 13c, 28a ErbStG	234
IV. Der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 9 ErbStG	236
V. Fazit	239
 Literaturverzeichnis	 241

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AmtHilfERLUmsG	Amtshilferichtliche-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Drucksachen des Deutschen Bundesrates
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	amtliche Sammlung der Entscheidungen des BVerfG
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	und der/die folgende
ff.	und die folgenden
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht

Abkürzungsverzeichnis

FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
Hdb.	Handbuch
Hg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinn
i.H.	in Höhe
i.H.v.	in Höhe von
insb.	insbesondere
i.S.	im Sinne
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
Kap.	Kapitel
lit.	litera
Lfg.	Lieferung
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NWB-EV	Neue Wirtschaftsbriefe Erben + Vermögen
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
Rdnr.	Randnummer

Rspr.	Rechtsprechung
S.	Seite
s.	siehe
s.a.	siehe auch
SGb	Die Sozialgerichtsbarkeit
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt(e)
st.	ständige
StuW	Steuer und Wirtschaft
SV	Sondervotum
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
v.	vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Einleitung

Am 17.12.2014 entschied das Bundesverfassungsgericht¹ auf Vorlage des Bundesfinanzhofs² bereits zum dritten Mal³ nach 1995⁴ und 2006⁵ über die Verfassungsmäßigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Kern der Vorlage waren die Privilegien bei der Vererbung von Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG.

Das Bundesverfassungsgericht entschied, dass die Verschonung bestimmter Vermögentypen im Erbschaftsteuerrecht⁶ grundsätzlich verfassungsgemäß sei, forderte den Gesetzgeber aber bis zum 30.06.2016 zur Nachbesserung bei der Übertragung großer Vermögen sowie zur Korrektur einiger Detailregelungen auf. Das Urteil wurde nicht nur in der Fach- sondern auch in der Tagespresse mit Spannung erwartet. So lauteten die Überschriften in einigen Tageszeitungen vor dem Erscheinen des Urteils in 2014:

»Vor dem Erbschaftsteuerurteil wächst der Druck«⁷, »Unternehmer fürchten Urteil aus Karlsruhe«⁸, »Karlsruhe muss es richten«⁹, »Erbschaftsteuer hat Luft nach oben«¹⁰.

Im Nachgang der Entscheidung wurde in der Öffentlichkeit nicht nur über die konkrete Neugestaltung des Erbschaftsteuerrechts, sondern auch etwas grundsätzlicher über das Erben und die Erbschaftsbesteuerung diskutiert,

1 BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 ff.

2 BFH, 27.09.2012 – II R 9/11, BFHE 238, 241 ff.

3 Bereits in der Entscheidung vom 10.02.1976 – 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269 ff., beschäftigte sich das Bundesverfassungsgericht zwar mit der Erbschaftsteuer als Ganzem, gelangte damals allerdings nicht zum Ergebnis der Verfassungswidrigkeit und lieferte keinen Beitrag zur Entwicklung einer Sonderdogmatik. Daher bleibt die Entscheidung in dieser Aufzählung unberücksichtigt.

4 BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff.

5 BVerfG, 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 ff.

6 Wenn in dieser Arbeit von »Erbschaftsteuer« gesprochen wird, ist immer »Erbschaft- und Schenkungsteuer« gemeint. Die Kurzform dient der besseren Lesbarkeit.

7 FAZ, 15.12.2014, S. 17.

8 Handelsblatt, 16.12.2014, S. 9.

9 Handelsblatt, 17.12.2014, S. 14.

10 FAZ, 15.12.2014, S. 20.

welche als Aspekte der gesellschaftlichen Debatte um die Vermögensverteilung in Deutschland betrachtet werden. Die Frankfurter Allgemeine Zeitung führte in diesem Zusammenhang auch eine Sonderrubrik mit dem klingenden Titel »Arm und Reich« ein.¹¹ Über kaum eine Steuer wird so emotional gestritten wie über die Erbschaftsteuer.¹² Dies zeigen exemplarisch einige Artikelüberschriften aus dem Zeitraum vom 17.12.2014 bis zur Jahreswende 2015/2016:

»Eine Steuer nur für Dumme«¹³, »Hört auf zu jammern!«¹⁴, »Steuerliche Erb-sünde«¹⁵, »Erbschaftsteuer Tricksen und austricksen«¹⁶.

Nachdem sich der direkt im Anschluss an die Entscheidung geäußerte Wunsch: »Koalition will Erbschaftsteuer zügig reformieren«¹⁷ nicht erfüllt hatte, stand die Reform der Erbschaftsteuer im ersten Quartal 2016 wieder verstärkt auf der Agenda der politischen Parteien, da die Zeit bis zum 30.06.2016 verronn. Was passiert wäre, falls es dem Gesetzgeber nicht gelingungen wäre, rechtzeitig zum 01.07.2016 ein neues Erbschaftsteuerrecht zu schaffen, ist stark umstritten.¹⁸

Was von Seiten der Steuerberatung sowie der politischen Parteien – bei aller Diskussion der Gesetzesentwürfe¹⁹ um Investitionsklauseln oder um Details des Abschmelzmodells²⁰ – naturgemäß jedoch kaum beachtet wird, sind die dogmatischen Entwicklungen, die daraus folgen, dass sich das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil wieder mit Steuerrecht befasst, also die Regelungen des Grundgesetzes einmal mehr auf geltendes Steuerrecht angewendet hat.

11 Aufrufbar unter www.faz.net/aktuell/wirtschaft/arm-und-reich/ (zuletzt aufgerufen am 26.03.2018).

12 Dies ist allerdings kein neues Phänomen, wie sich aus der entsprechenden Feststellung von *Birk*, *StuW* 2005, 346 (346) ergibt.

13 *FAZ*, 18.12.2014, S. 1.

14 *ZEIT*, 18.06.2015, S. 21.

15 *FAZ*, 06.01.2016, S. 15.

16 *Handelsblatt*, 15.12.2015, S. 15.

17 *Börsenzeitung*, 18.12.2014, S. 5.

18 Vgl. *Drüen*, *DStR* 2016, 643 ff.; für ein Auslaufen der Erbschaftsteuer *Seer*, *GmbHR* 2015, 113 (116); ebenso *Zipfel/Lahme*, *DStZ* 2015, 64 (65); eindeutig für eine Weitergeltung auch nach dem 30.06.2016 *Eichberger* im Rahmen der 54. Berliner Steuergespräche am 09.02.2015, vgl. Tagungsbericht von *Richter/Welling*, *FR* 2015, 497 (499); für die vergleichbare Situation im Jahr 2008, vgl. *Feick/Henn*, *DStR* 2008, 1905 ff.

19 Entwurf des Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, *BT-Drs.* 18/5923.

20 *Bäumel/Hiedewohl*, *BB* 2016, 535 (541); *Reich*, *DStR* 2015, 2750 ff.

Der Rechtsanwendung des Grundgesetzes auf das Steuerrecht durch das Bundesverfassungsgericht wohnt eine Entwicklung inne, die von Steuerverfassungsjuristen genau verfolgt wird. Denn aus den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts soll letztlich der Gesetzgeber entnehmen können, in welchem Rahmen er sich bei der Fassung von Gesetzen bewegen kann. Zudem kann die genaue Beobachtung des Steuerverfassungsrechts, das einerseits von einer dynamischen Interpretation des Grundgesetzes und andererseits von sich ständig wandelndem Steuerrecht geprägt ist, eine Prognose der nächsten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht ermöglichen. Letztlich ist auch die große Forderung nach Steuergerechtigkeit von der Interpretation der betroffenen Verfassungsnormen abhängig.

Forschungsfrage, Thesen und Ziel der Arbeit

Die zentrale Forschungsfrage, zu der diese Arbeit einen Beitrag leistet, lautet:

Wie wird der Gesetzgeber durch das Grundgesetz bei der Setzung von Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht begrenzt?

Diese Frage stellt sich angesichts der Entwicklung der Verfassungsdogmatik durch das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil zur Erbschaftsteuer vom 17.12.2014. In dieser Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht jedoch nicht nur die Sonderdogmatik zur Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Erbschaftsteuerrecht augenscheinlich weitgehend aufgegeben, sondern auch neue Fragen zur Zuständigkeit des Bundes für die Regelung der Erbschaftsteuer sowie – im Sondervotum zur Entscheidung – zur Bedeutung des Sozialstaatsprinzips aufgeworfen.

Die Thesen, anhand derer die obige Forschungsfrage beantwortet oder zumindest weiterentwickelt werden soll, lauten:

1. Der erste Senat des Bundesverfassungsgerichts hat die in den Entscheidungen von 1995 und 2006 entwickelte Sonderdogmatik zur Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Erbschaftsteuerrecht aufgeben. Anstelle einer engen Determinierung des Erbschaftsteuergesetzgebers durch die Prinzipien der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit tritt nun der Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers in den Vordergrund. Dies geschieht nicht nur bei Systementscheidungen, sondern darüber hinaus auch bei Abweichungen wie etwa Lenkungsnormen. Das Gericht weicht somit nicht nur von einer Prüfung anhand des Folgerichtigkeitsgebotes zugunsten des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsprinzips ab, sondern aktiviert zusätzlich bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung in starkem Maße die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die sich wie ein roter Faden durch die Entscheidung vom 17.12.2014 zieht.

2. Der Bund ist zuständig zur Regelung der Erbschaftsteuer. Lediglich hinsichtlich des Steuertarifs könnten die Länder durch den Bund zu einer Regelung ermächtigt werden. Eine derartige Kompetenzübertragung ist jedoch derzeit nicht in Sicht.

3. Aus dem Sozialstaatsprinzip folgt keine justiziable Verpflichtung des Gesetzgebers, die Erbschaftsteuer so auszugestalten, dass diese in bestimmtem Maße umverteilend wirkt. Ein solch konkretes Gebot zur Umverteilung

durch Erbschaftsteuer wäre nur bei gänzlich anderem Verständnis des Sozialstaatsprinzips aus Art. 20 Abs. 1 GG ableitbar.

Ziel dieser Arbeit ist die Belegung dieser Thesen. Dafür soll jedoch nicht nur die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 untersucht werden. Vielmehr sollen die drei Thesen dieser Arbeit in den jeweiligen Kontext eingebettet, dann mit den Erkenntnissen aus der Entscheidung vom 17.12.2014 verglichen und letztlich belegt werden.

Hinsichtlich der Entwicklung der Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes wird zunächst untersucht, welche Sonderdogmatik das Bundesverfassungsgericht in den Entscheidungen von 1995 und 2006 entwickelt hat, so dass dann verglichen werden kann, inwieweit sich durch die Entscheidung von 2014 Neuerungen ergeben. Die Überprüfung der ersten These bildet den Schwerpunkt der Untersuchung und spielt auch für kommende Entscheidungen die größte Rolle. Im Rahmen dieser Untersuchung werden auch Fragen des Rechtsschutzes gegen gleichheitswidrige Begünstigungen Dritter, die sich im Steuerrecht allgemein häufig stellen, mitbehandelt.

Für die Frage der Zuständigkeit des Bundes wird zunächst untersucht, welche Anforderungen sich aus der Verfassung für die Zuständigkeit ergeben und ob die Besteuerung von Erbschaften diese Anforderungen erfüllt. Dabei werden die neuen Erkenntnisse aus der Entscheidung von 2014 mit untersucht und bewertet.

Das Postulat einer Bedeutung des Sozialstaatsprinzips für das Erbschaftsteuerrecht stellt ein Novum dar und wird daher in erster Linie – unter Einbettung in Erkenntnisse aus Rechtsprechung und Literatur – anhand des Sondervotums zur Entscheidung von 2014 überprüft.

Diese Arbeit setzt somit abseits von einfachgesetzlichen Fragen einen verfassungsrechtlichen Schwerpunkt und untersucht dabei, wie sich das geltende Verfassungsrecht in der Auslegung durch das Bundesverfassungsgericht durch die Entscheidung weiterentwickelt hat. Ziel dieser Arbeit ist jedoch nicht nur eine ausführliche Besprechung der Entscheidung von 2014. Vielmehr werden die drei genannten Thesen auch unabhängig vom konkreten Zusammenhang der Entscheidung erfasst und besprochen. So wird etwa ein Vorschlag zur Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots unterbreitet, ebenso wie ein Hinweis zum Verständnis des Sozialstaatsgebots im Erbschaftsteuerrecht. Auch die Zuständigkeitsprüfung endet mit einem Vorschlag, den der Gesetzgeber unabhängig von den in der Entscheidung gefundenen Ergebnissen umsetzen kann. Die Arbeit nimmt daher das Urteil des Bundesverfassungsgerichts nur zum Anlass, die Bedeutung der drei

Forschungsfrage, Thesen und Ziel der Arbeit

Komplexe »Bundeszuständigkeit«, »allgemeiner Gleichheitssatz« und »Sozialstaatsprinzip« für das Erbschaftsteuerrecht zu untersuchen.