
Studie

„Reform der Erbschaftsteuer“

von

Prof. Dr. Christian Flämig

Marburg / Rottach-Egern

anlässlich des

DWS-Symposiums 2006

des

**Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e. V.**

Berlin, 11. Dezember 2006

- Übersicht -

I. Einleitung

II. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer

1. Legitimierung der Erbschaftsteuer im Steuersystem
2. Tendenz einer Reduktion der Erbschaftsteuerbelastung
3. Trügerische Hoffnung auf eine Abschaffung der Erbschaftsteuer

III. Anlässe und Impulse für eine Erbschaftsteuerreform

1. Kritik an der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 1996
2. Gemeinschaftsrechtliche Ingerenz auf das Erbschaftsteuergesetz 1996
3. Einfluss von Entwicklungen im Familien- und Erbrecht auf die Reform der Erbschaftsteuer

IV. Reformanfällige Friktionen im geltenden Erbschaftsteuerrecht (unter Berücksichtigung des Regierungsentwurfes eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge)

1. Vorbemerkung
2. Steuerobjekt
 - a) Erbengemeinschaft/Erbfallauseinandersetzung
 - b) Vor- und Nacherbschaft
 - c) Vermächtnis
 - d) Pflichtteil
 - e) Übergang des Gesellschaftsanteils
 - f) Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts
 - g) Gemischte Schenkung
 - h) Mittelbare Schenkung
 - i) Zwischenergebnis
3. Subjektive Steuerpflicht
 - a) Steuersubjekte
 - b) Steuersubjektivität von Gesellschaften
 - c) Unbeschränkte Steuerpflicht

4. Steuerbefreiungen
 - a) Persönliche Freibeträge
 - b) Zugewinnausgleichsfreibetrag
 - c) Besonderer Versorgungsfreibetrag
 - d) Freibetrag und Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen
 - e) Ehebedingte Zuwendung unter Ehegatten

5. Steuerbemessungsgrundlage
 - a) Wert der Bereicherung des Erwerbers
 - b) Nachlassverbindlichkeiten
 - c) Nießbrauchs- und Rentenvermächtnis

6. Steuertarif
 - a) Gleichstellung der Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit Ehegatten
 - b) Stufentarif
 - c) Tarifbegrenzung

7. Steuerfestsetzungs- und Erhebungsverfahren
 - a) Vorbemerkung
 - b) Stundung der Erbschaftsteuer nach geltendem Recht
 - c) Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ (2005)
 - d) Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ (2006)
 - e) Würdigung

V. Zusammenfassung

I. Einleitung

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer *) in der Fassung des Erbschaftsteuergesetzes 1996 ist seit langem verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. Deshalb ist es verständlich, dass die längst überfällige Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes allseits mit Ungeduld erwartet wird. Indes sind es nicht allein verfassungsrechtliche Gründe, die eine Reform der Erbschaftsteuer nahe legen. Auch das europäische Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) bieten Anlass, das Erbschaftsteuergesetz einer Reform zu unterziehen. Weiterhin lassen es Entwicklungen im bürgerlichen Recht, insbesondere im Familien- und Erbrecht angezeigt erscheinen, in eine Reform der Erbschaftsteuer einzutreten. Nicht zuletzt die Vielzahl der im Laufe der Zeit insbesondere vom Bundesfinanzhof (BFH) aufgezeigten Friktionen in einzelnen Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes zwingen zu einer Reformdiskussion über die Zukunft der Erbschaftsteuer.

- vgl. das Expertengespräch „Reform der Erbschaftsteuer“ des Beirats für Finanzen, Steuern, Geld und Kredit der Gesellschaft zum Studium strukturpolitischer Fragen e. V. vom 15. Juni 2005 (s. Bericht in: Stbg 2005, S. 384)

Auf diesen Hintergrund ist es allerdings nicht sinnvoll, die Reform der Erbschaftsteuer allein an dem im Jahre 2005 präsentierten parteiübergreifenden Plan von SPD und CDU/CSU, Unternehmen bei dem Betriebsübergang von der Erbschaftsteuer zu befreien,

- vgl. den Entwurf eines Gesetzes zu Sicherung der Unternehmensnachfolge vom 6. Mai 2005 (BR-Drs. 322/05); zu dem Inhalt des Entwurfs s. Bäuml, DStZ 2005, S. 411

auszurichten. Der nach dem Job-Gipfel im März 2005 vorgelegte Gesetzentwurf war von Anfang an nicht nur einer systemischen Kritik zu unterziehen.

- vgl. das von R. Seer/H. Jansen für ein Mitglied des Deutschen Bundestages erstellte (nicht veröffentlichte) „Gutachten zu Fragen zur Erbschaftsteuer bei Betriebsfortführungen“ vom 25. Juli 2005, über das auch in der Tagespresse berichtet wurde; s. A. Hoffmann, Kritik an Plänen zur Erbschaftsteuer, in: SZ vom 8. August 2005; s. demgegenüber die Stellungnahme zu dem Gutachten von K. Faltlhauser nach dem Bericht „Mit Unternehmen sprechen“, in: SZ vom 11. Mai 2005; s. auch den Beitrag von J. Tartler/B. Marschall, Wirtschaft rügt Erbschaftsteuerreform, in: Financial Times Deutschland vom 21./23. April 2006.

Angesichts der ohnehin schon nach geltendem Erbschaftsteuerrecht gegebenen Vorzugsbehandlung des Betriebsvermögens hätte sich nämlich mit der unkritischen Übernahme des o. a. Gesetzentwurfs durch die gesetzgebenden Organe, die vom BFH diagnostizierte verfassungsrechtlich erhebliche Ungleichbehandlung der Vermögensarten durchaus noch weiter verschärfen können. Insoweit ist es zu begrüßen, dass die Bundesregierung am 25. Oktober 2006 einen Gesetzentwurf zur Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, der zumindest tendenziell über die Thematik einer „Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ hinausgeht, vorgelegt hat.

*) Im Folgenden nur noch als „Erbschaftsteuer“ gekennzeichnet!

- vgl. Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006, BR-Drs. 778/06

In der Tat ist es mehr denn je geboten, eine Erbschaftsteuerreform in Gänze voranzutreiben.

II. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer

1. Legitimierung der Erbschaftsteuer im Steuersystem

Ausgangspunkt für die Diskussion einer Reform der Erbschaftsteuer ist deren (innere) Rechtfertigung im Steuersystem. Immerhin wird nicht nur in der Unternehmenswirtschaft, sondern auch im Schrifttum die Meinung vertreten, der Erbschaftsteuer fehle es an einer Legitimierung und müsse daher abgeschafft werden (s. Abschnitt II. 3.).

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist die Erbschaftsteuer eine Steuer auf das Einkommen i. S. d. reinen Vermögenszugangstheorie.

- vgl. von Schanz, FA 13 (1986), S. 1

Sie knüpft als Bereicherungsteuer an eine Vermögensmehrung bei dem bereicherten Empfänger an. Nicht das vom Erblasser hinterlassene Vermögen wird besteuert, sondern die Bereicherung, die der Erwerb des Nachlasses bei dem Erben bewirkt.

- vgl. BFH-Beschluss – II R 61/99 – vom 22. Mai 2006, BStBl. II 2002, S. 598, Rdnr. 125

Ob mit diesem Argument die Erbschaftsteuer hinreichend legitimiert werden kann, wird allerdings in jüngster Zeit im Schrifttum bestritten, denn das erworbene Vermögen werde durch den Erbfall bzw. die Schenkung nicht größer oder wertvoller.

- vgl. Ritter, BB 1994, S. 2285; Kruse, BB 1996, S. 717; Zitzelsberger, in: Festschrift für W. Ritter, Köln 1991, S. 661

Der Konzeption einer Erbanfallsteuer, die dem geltenden Erbschaftsteuergesetz zugrunde liegt, steht die der Nachlasssteuer („Tote-Hand-Steuer“) gegenüber, bei der allein der Nachlass als solcher, nicht hingegen die Bereicherung bei den Erben besteuert wird.

- Eine Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer existiert z. Zt. in Großbritannien und in den USA.

Die deutsche Erbschaftsteuer ist daher im Unterschied zu der Nachlasssteuer keine Objektsteuer (auch nicht die letzte Vermögensteuer des Erblassers), vielmehr eine Subjektsteuer, die bei dem bereicherten Empfänger Einkommen i. w. S. erfasst (und insoweit auch dem Einkommensteuergesetz inkorporiert werden könnte).

- vgl. D. Schneider, StuW 1979, S. 38; Timm, FA 42 (1984), S. 553; s. auch Meincke, Erbschaftsteuergesetz, 14. Auflage (2004), Einf. Rz. 2. Zu der Qualifikation einer Erbschaft als Betriebseinnahme s. BFH-Urteil vom 14. März 2006, DB 2006, S. 1590

Als Einkommensteuer i. w. S. sollte die Erbschaftsteuer in Vermeidung von Überschneidungen oder sogar von Kumulierungen wenn nicht in das Einkommensteuergesetz integriert, so doch mit diesem Gesetz abgestimmt werden; insoweit sah § 35 EStG a. F. zu Recht eine Ermäßigung der Einkommensteuer um die Erbschaftsteuer vor. Bedauerlicherweise wurde diese Harmonisierungsvorschrift von dem Gesetzgeber mit dem sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 402) kassiert.

Von der Einkommensteuer unterscheidet sich die Erbschaftsteuer jedoch dadurch, dass sie an einen Vermögenstransfer anknüpft. Insoweit qualifiziert die BFH-Rechtsprechung die Erbschaftsteuer auch als Verkehrsteuer.

- vgl. BFH, BStBl. II 1983, S. 179; a. A.; BFH, BStBl. II 1973, S. 329; BFH, BStBl. II 1984, S. 27

Mit dieser Charakterisierung wird jedoch nicht der materielle Gehalt der Erbschaftsteuer ausreichend gekennzeichnet. Vielmehr erfasst die Erbschaftsteuer das Vermögen und schöpft damit den Vermögensbestand ab; die Erbschaftsteuer ist daher – aus dem Blickwinkel des übertragenen Vermögens – eine Substanzsteuer.

- a. A. Zitzelsberger in: Festschrift W. Ritter, aaO., S. 661, der die Erbschaftsteuer als Soll-Ertragsteuer begreift; s. demgegenüber Rose, Die Substanzsteuern, 10. Auflage (1997), S. 19, der aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Erbschaftsteuer als Substanzsteuer ansieht

Diese Einordnung der Erbschaftsteuer bzw. deren Charakterisierung hat weitreichende Folgen. Der Substanzsteuereffekt tritt bei der Erbschaftsteuer nämlich nicht planwidrig ungewollt, sondern plangemäß indentiert ein. Insoweit dient die Erbschaftsteuer der Umverteilung.

- Der BFH betont in seinem Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 155, ausdrücklich die „Umverteilungswirkung des Erbschaftsteuergesetzes“; s. auch Seer, StuW 1997, S. 283; Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Auflage (2005), § 8 Rz. 41; § 13 Rz. 14, 104.

2. Tendenz einer Reduktion der Erbschaftsteuerbelastung

Unbeschadet einer Legitimierung der Erbschaftsteuer im Steuersystem sieht sich der deutsche Steuergesetzgeber mit dem Trend im Ausland konfrontiert, dass in vielen Staaten die erbschaftsteuerliche Belastung abgebaut wird. Im „Wettbewerb der Steuersysteme“ ist dies insoweit von erheblicher Bedeutung, weil die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen eines Ländervergleichs bei der Erbschaftsteuer keineswegs „schlecht“ abgeschnitten hat. In der vom Bundesminister der Finanzen in Auftrag gegebenen Studie „Erbschaftsteuerbelastung in

Deutschland, den Staaten der EU und anderen wichtigen Staaten bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht“ vom 27. Februar 2004 wird die erbschaftsteuerliche Belastung in Deutschland wie folgt beschrieben:

„Im Ländervergleich ist die Situation in Deutschland einerseits durch günstige Bewertungsvorschriften (insbesondere bei Unternehmensvermögen sowie beim Grundvermögen), vorteilhafte sachliche Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen und hohe persönliche Freibeträge für Ehegatten und Kinder gekennzeichnet. Andererseits fällt der tarifliche Steuersatz vergleichsweise hoch aus.

Im Hinblick auf geringe Vermögen weist Deutschland im internationalen Vergleich bei der Übertragung sowohl an den Ehegatten als auch an ein Kind eine geringe Steuerbelastung auf. Dabei stellt sich die Situation bei der Übertragung eines privaten Vermögensportfolio günstiger dar als bei der Übertragung von Unternehmensvermögen.

Bei der Übertragung großer Vermögen verschlechtert sich die Position Deutschlands im internationalen Vergleich. Bei der Übertragung von Unternehmensvermögen nimmt Deutschland eine Mittelposition ein. Bei der Übertragung eines privaten Vermögensportfolio an den Ehegatten rangiert Deutschland im letzten Drittel, bei der Übertragung an ein Kind bewegt sich Deutschland dagegen im oberen Mittelfeld.“

- vgl. Scheffler/Spengel, Erbschaftsteuerbelastung in Deutschland, den Staaten der EU und anderen wichtigen Staaten bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen) vom 27. April 2004 (Kurzfassung, S. 32)

Ob die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der erbschaftsteuerlichen Belastung derzeit noch im „Mittelfeld“ liegt, dürfte allerdings fraglich sein. Immerhin verzichten Staaten wie Italien, Portugal, Schweden sowie die meisten der neuen EU-Mitgliedstaaten gänzlich auf die Erhebung einer Erbschaftsteuer.

- vgl. Scheffler/Wigger, Im engsten Familienkreise, in: FAZ vom 29. April 2006;
Scheffler/Wigger, Zur geplanten Reform der Erbschaftsteuer, in: BB 2006, Heft 6

Auch in der Schweiz – allerdings abhängig vom jeweiligen Kanton – gilt (weitgehend) eine Befreiung von der Erbschaftsteuer; zumindest sind Ehepartner und Verwandte in gerader Linie nicht mit Erbschaftsteuer belastet.

Insgesamt verstärkt sich die Tendenz in vielen Staaten, nahe Familienangehörige mit einer geringen Erbschaftsteuer zu begünstigen. Besonders attraktiv ist insoweit die Rechtslage in Österreich. So wird der Erbfall eines großen Vermögens an die Kinder maximal mit 15 v. H. Steuer belastet (in Deutschland sind es demgegenüber 30 v. H.). Von besonderem Interesse ist in dem Zusammenhang die in Österreich eingeführte Abgeltungssteuer; mit einer Steuerbelastung von einem Drittel ist nämlich für die meisten Kapitalerträge sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaftsteuer abgegolten.

Nur auf dem ersten Blick können die USA und Großbritannien im Gestaltungsbereich der Erbschaftsteuer als Hochsteuerland gekennzeichnet werden. In beiden Ländern wird zwar eine Nachlasssteuer auf das ungeteilte Vermögen erhoben. Sie beträgt für Kinder in den USA bis zu 47 v. H. und liegt in Großbritannien linear bei 40 v. H. Allerdings sind in den USA Eheleute von der Erbschaftsteuer befreit, wenn beide die US-Staatsangehörigkeit besitzen. In Großbritannien sind Eheleute steuerbefreit, wenn beide dort ansässig sind.

Von besonderem Interesse ist die Tatsache, dass in den USA ab 2010 die Nachlasssteuer entfallen soll, sodass nur noch die in den einzelnen Bundesstaaten erhobene Erbschaftsteuer anfallen würde. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer in den USA hat Präsident Bush mit dem Gesetz vom 7. Juni 2001 („Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act“) verfügt. Es handelt sich um ein Gesetz mit Verfallsdatum. Die sog. sunset-Klausel bestimmt, dass die alten Bestimmungen ab 2011 wieder entfallen werden, wenn der US-Kongress das o. a. Gesetz nicht verlängern sollte.

- vgl. Shearman & Sterling, Sonnenuntergang für die Erbschaftsteuer in den USA, 2004, S. 1 ff.; zu der politischen Debatte über die Abschaffung der Erbschaftsteuer in den USA s. den Beitrag von S. Oldag, Ein Gesetz für die Superreichen, in: SZ vom 9. Juni 2006

3. Trügerische Hoffnung auf eine Abschaffung der Erbschaftsteuer

Der sich im Ausland abzeichnende Trend, die Erbschaftsteuer abzuschaffen, nährt zwar auch in Deutschland bei manchen die Hoffnung, sich bald von dieser Steuer befreit zu sehen. Insbesondere von den Familienunternehmen, deren Zahl auf etwa 12.000 bis 13.000 geschätzt werden kann, wird unter Berufung auf die geplante Abschaffung der Erbschaftsteuer in den USA auch deren Wegfall in Deutschland eingefordert.

- vgl. den Bericht „Die Erbschaftsteuer ist ein gigantisches Problem“, in: FAZ vom 30. März 2006

Indes bleibt die Forderung, wie sie von der gesamten Unternehmenswirtschaft – so erst jüngst wieder von dem DIHK-Präsidenten Ludwig Braun – aber auch in der Wissenschaft – so u. a. von Prof. Dr. J. M. Mössner (Universität Osnabrück) –

- zitiert nach A. Schrunner, Erbschaftsteuer in der Kritik, in: Handelsblatt vom 13. Juni 2006

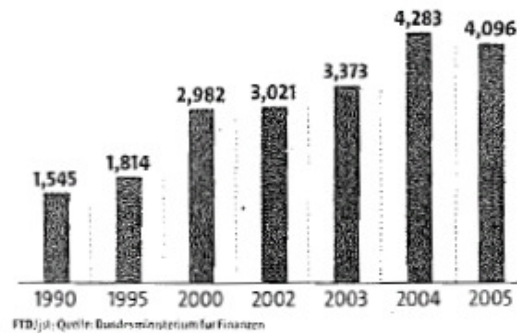
erhoben wird, eine Illusion.

Für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer könnte auch ins Feld geführt werden, dass die Steuer durchaus als Bagatelsteuer qualifiziert werden kann. Wie die nachfolgende Übersicht zeigt,

Erben lohnt sich für den Fiskus

Steuern In den vergangenen zwei Jahren hat die so genannte Erbengeneration dem Staat mehr als 8 Mrd. € an zusätzlichem Steueraufkommen beschert. Das deutsche Institut für Altersvorsorge hat aber herausgefunden, dass die Hälfte aller Erben nur bescheiden bedacht wird, sechs Prozent erben allein auf dem Papier – oftmals sind es Schulden.

Aufkommen an Erbschaft- und Schenkungsteuer
in Mrd. €



ist das Erbschaftsteueraufkommen erstaunlich gering, was sicherlich auch der Kapital- und Steuerflucht zuzurechnen ist.

- Zu der Zunahme der Kapitalflucht in die Schweiz s. den aufschlussreichen Beitrag „Auch die deutsche Mittelschicht bringt ihr Geld in die Schweiz“, in: FAZ vom 30. März 2006.

So blieb das Erbschaftsteueraufkommen in den 90er Jahren noch weit unter 2 Mrd. EUR p. a. Erst in den Jahren ab 2000 überschritt das Aufkommen pro Jahr die Grenze von 3 Mrd. EUR. Im Jahre 2004 erreichte das Erbschaftsteueraufkommen erstmals die 4 Mrd.-EUR-Grenze.

Insbesondere bei einem der Koalitionspartner der derzeit amtierenden Bundesregierung fände allerdings ein in den Deutschen Bundestag eingebrachter Vorschlag, die Erbschaftsteuer ersatzlos zu streichen, sicherlich keine Mehrheit. Immerhin haben die Delegierten auf dem SPD-Sonderparteitag vom 14. Mai 2006 in einem Leitantrag eine „stärkere Einbeziehung der Bürger in die Finanzierung öffentlicher Aufgaben“ eingefordert. Auch die Erkenntnisse aus dem 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung vom 19. April 2005

- „Lebenslagen in Deutschland“, 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, in: www.kritiknetz.de/lebenslagen.pdf

geben Anlass darüber nachzudenken, ob eine Abschaffung der Erbschaftsteuer angezeigt ist. So hat sich in den letzten Jahren die Schere zwischen „arm“ und „reich“ noch weiter geöffnet. Das „Armutrisiko“ hat von 1998 bis 2003 von 12,1 v. H. auf 13,5 v. H. zugenommen (aaO., S. XXII).

Inzwischen ist auf breiter Front eine Diskussion über die „Neue Armut“ in Deutschland ausgebrochen. Die aus der jüngst präsentierten Studie „Gesellschaft im Reformprozess“ der Friedrich-Ebert-Stiftung gezogenen Erkenntnisse sind in der Tat alarmierend.

- Friedrich-Ebert-Stiftung, Gesellschaft im Reformprozess, (Studie der TNS Infratest) 2006 (nicht veröffentlicht)

Denn die Armut ist nicht mehr allein ein Problem der sog. Unterschicht in Gestalt des „Abgehängten Prekariats“; die Angst in „Sachen Armut“ erfasst nunmehr auch die „Mittelschicht“.

- vgl. Klinger/König, Einfach abgehängt – Ein wahrer Bericht über die Armut in Deutschland, Berlin 2006, passim; die Autoren treten nachhaltig für eine „intelligente Armuts politik“ ein

Angesichts dessen versuchen nunmehr die Parteien, in den derzeit laufenden Programmdebatten über den „Vorsorgenden Sozialstaat“ (so die SPD) oder über die „Solidarische Leistungsgesellschaft“ (so die CDU) den Königsweg auszuloten: Auf der einen Seite die Leistungsbereitschaft des Einzelnen stärker in Anspruch zu nehmen; auf der anderen Seite ein verlässliches Netz für diejenigen, die in die „Armut“ geraten, zur Verfügung zu stellen. Aus diesen Überlegungen heraus wird die Forderung abgeleitet, dem Staat zur Erfüllung der zentralen Aufgabe der „Armutsbekämpfung“ eine ausreichende Finanzausstattung zuzuweisen.

Es versteht sich daher nahezu von selbst, dass insoweit auch die Erbschaftsteuer in die Diskussion einbezogen wird. Immerhin sind nach Schätzungen der Unternehmensberatung BBE im Jahre 2005 rund 180 Mrd. EUR vererbt worden; bis 2015 soll sich dieser Betrag sogar nahezu verdoppeln, nämlich auf 337 Mrd. EUR.

- vgl. Deutsche Bank (Hrsg.), markt+trends, Heft 2/2006, S. 6

Die hiernach dringend anstehende Reform des Sozial- und Steuerstaates muss daher von den Bürgern, denen als Opfer der „Exklusion“ die Mittel des bislang sehr freigiebigen Sozialstaates entzogen wurden, auch als „gerecht“ empfunden werden.

- vgl. das Plädoyer „Ich will neue Sicherheit“ J. Rüttgers, in: Cicero 10/2006, S. 108

Anderenfalls würde sich die Spaltung der Gesellschaft noch weiter vertiefen, auch wenn mit Paul Nolte anzunehmen ist, dass es trotz zunehmender „Armut“ vorerst nicht zu einem Kampf der Generationen mit der Folge einer Aufkündigung des Generationenvertrages kommen wird.

- Nolte, Riskante Moderne, München 2006, S. 145 ff.

Vor dem eben beleuchteten Hintergrund bleibt daher wenig Hoffnung, dass es in der Bundesrepublik Deutschland auf absehbare Zeit zu einer Abschaffung der Erbschaftsteuer kommen wird. Umso mehr ist es angezeigt, dass diese Steuer so reformiert wird, damit sie in Zukunft ohne allzu große Friktionen erhoben werden kann.

III. Anlässe und Impulse für eine Erbschaftsteuerreform

1. Kritik an der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 1996

Selbst wenn zumindest für die nähere Zukunft eine Abschaffung der Erbschaftsteuer illusorisch erscheinen mag, bleibt zumindest die Forderung nach der Verfassungskonformität des Erbschaftsteuergesetzes 1996 ein Desideratum. Denn schon das Erbschaftsteuergesetz 1974 war verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt; das BVerfG übte sich freilich in seiner Rechtsprechung für lange Zeit in diskreter Zurückhaltung.

- s. BVerfGE 74, S. 182; BVerfGE 89, S. 329

Mit dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 hat das BVerfG der verfassungsrechtlichen Kritik an dem Erbschaftsteuergesetz 1974 zumindest teilweise Rechnung getragen und die Gesetzgebung unter Festsetzung einer Frist bis zum 31. Dezember 1996 zu einer Reform der Erbschaftsteuer gezwungen.

- s. BVerfGE 93, S. 165; zu dieser Entscheidung s. aus verfassungsrechtlicher Sicht Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, passim; ders., in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, Heidelberg 1989, § 150 Rz. 25 ff.

Mit dem rückwirkend zum 1. Januar 1996 in Kraft getretenen Erbschaftsteuergesetz 1996 blieb allerdings die dringendste und zugleich wesentlichste Forderung des BVerfG an den Gesetzgeber, die Gleichbehandlung i. S. d. Art. 3 I GG in der Bemessungsgrundlage durch eine realitätsgerechte Wertrelation der unterschiedlichen Vermögen zueinander herzustellen, materiell nicht einmal im Ansatz erfüllt.

- vgl. Seer, StuW 1997, S. 283

Deshalb muss sich das BVerfG aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) erneut mit der Fundamentalfrage nach der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes 1996 auseinandersetzen.

- zu dem Vorlagebeschluss des BFH s. Birk, ZEV 2002, S. 165; Meincke, ZEV 2002, S. 493; Offerhaus, BB 2003, Beilage 2/Heft 6; Seer DStJG 22 (1999), S. 191; s. neuerdings auch Nachreiner, ZEV 2005, S. 1

Bei der Entscheidung des BVerfG wird auch im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Fragestellung wohl mit Überraschungen gerechnet werden müssen. So hat das Gericht bislang ausgeführt, dass Art. 14 I GG nicht das Vermögen als Ganzes schütze; Geldleistungspflichten seien daher grundsätzlich „nur“ an Art. 2 I GG, nicht aber an Art. 14 I GG zu messen.

- ständige Rechtsprechung: grundlegend BVerfGE 4, S. 7 (17); zuletzt BVerfGE 105, S. 17 (32)

Nach dem sog. Halbteilungsbeschluss des BVerfG vom 18. Januar 2006 erfährt die bisherige Rechtsprechung insoweit eine Aufweichung, indem das Gericht nicht den „Erwerb“ von Eigentum, aber den „Bestand des Hinzuerworbenen“ dem Schutz des Art. 14 I GG unterwirft und sich im Übrigen auch hier wieder auf die verfassungsrechtliche Prüfung nach Maßgabe des Übermaßverbotes zurückzieht.

- BVerfG-Beschluss – 2 BvR 2194/99 – vom 18. Januar 2006, NJW 2006, S. 1191, Rdnr. 37 ff.; s. dazu Wernsmann, NJW 2006, S. 1169

Das Erbschaftsteuergesetz 1996 weist darüber hinaus weitere verfassungsrechtliche Friktionen auf. Zum einen stellt sich die Frage, ob das vom BVerfG in dem Vermögensteuerbeschluss vom 25. Juni 1995 aus Art. 14 I, 6 I GG entwickelte Familienprinzip, nämlich dem Steuerpflichtigen und seiner Familie einen „Freiheitsraum für die eigenverantwortliche Gestaltung der persönlichen Lebensumstände“ zu sichern,

- BVerfGE 93, S. 121 (140); s. dazu Vogel, JZ 1996, S. 43; Weber-Grellert, BB 1996, S. 1415; Tipke, in: Festschrift für W. Ritter, aaO., S. 58

vom Gesetzgeber durch steuerliche Schonung des familiären Gebrauchsvermögens und durch maßvolle Besteuerung der Familie angemessen umgesetzt worden ist. Immerhin sieht sich der Steuergesetzgeber bei der wertmäßigen Festlegung einer Schonung von Vermögen stets vor dem Problem gestellt, dass Freigrenzen und -beträge im Laufe der Zeit allmählich doch wieder in das verfassungsrechtliche „Abseits“ geraten.

Zum anderen hat der Gesetzgeber unter Berufung auf den Erbschaftsteuerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 165 (175 f.)) mit Hilfe der §§ 13 a, 19 a ErbStG das Betriebsvermögen in einem solchen Ausmaß geschont, sodass hiergegen sogar der Vorwurf, der Gesetzgeber habe Sozialzwecknormen für Unternehmen geschaffen, erhoben worden ist.

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 225, § 13 Rz. 101, 152

Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der mit der Begünstigung des Betriebsvermögens einhergehenden Ungleichbehandlung des nicht privilegierten Vermögens (insbesondere des Kapitalvermögens) wird vielfach bezweifelt.

- vgl. Seer, StuW 1997, S. 283; ders., DStJG 22 (1999), S. 191 (210); s. neuerdings auch Krumm, ZEV 2005, S. 46

Auch der BFH hat sich in seinem Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) diesen Bedenken im Wesentlichen mit folgenden Argumenten angeschlossen: Die Prämisse, die Erbschaftsteuer gefährde generell die Existenz mittelständischer Unternehmer, sei ebenso wenig zu verifizieren wie die Annahme, dass im Privatvermögen des Erwerbers generell keine ausreichenden Mittel vorhanden seien, um die auf das erworbene Betriebsvermögen entfallende Erbschaftsteuer zu entrichten. Zudem seien die Begünstigungen für das Betriebsvermögen in ihrer Gesamtwirkung zu weitgehend, um „noch vom

verfassungsrechtlich zulässigen Differenzgrundsatz Schutz des Betriebes gedeckt zu sein“ (aaO., Rdnr. 147).

Schließlich hat der Gesetzgeber mit dem Erbschaftsteuergesetz 1996 die dem Erbschaftsteuergesetz 1974 zugrundeliegende Konzeption (s. Abschnitt II. 1.) beibehalten, sodass nicht wenige verfassungsrechtlich relevante Fragen - so z.B. bei der Ehegattenbesteuerung -

- zu der verfassungsrechtlichen Problematik schenkungsteuerfreier Zuwendungen unter Ehegatten s. Schlünder/Geißler, ZEV 2005, S. 505; s. auch Meincke, DStR 1996, S. 1305; Moench DStR 1996, S. 725

einer Lösung harren.

2. Gemeinschaftliche Ingerenz auf das Erbschaftsteuergesetz 1996

Die Erbschaftsbesteuerung gehört nicht zu den Maßnahmen, auf die sich die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG-Vertrages ausdrücklich erstrecken. Bislang existieren auch keine Harmonisierungsrichtlinien der EU für die Erbschaftsteuer.

- Ein entsprechendes Harmonisierungsdefizit gilt für das Erbrecht; s. aber das Grünbuch der EU-Kommission „Erb- und Testamentsrecht“, über das Dörner ZEV 2005, S. 137 berichtet.

Allerdings ist nicht zweifelhaft, dass auch mittels der Erbschaftsteuer die vom Gemeinschaftsrecht gewährleisteten Grundfreiheiten (Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit, Freizügigkeit, Aufenthaltsrecht, Dienstleistungsfreiheit, Warenverkehrsfreiheit) eingeschränkt werden können. Insbesondere kann die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EG) durch eine Steuer, die an Vermögensbewegungen anknüpft und eine daraus resultierende Vermögensmehrung erfasst (s. Abschnitt II. 1.) beeinträchtigt sein. Im Schrifttum besteht daher weitgehend Einigkeit, dass die Mitgliedstaaten der EU auch bei der Gesetzgebung über die Erhebung einer Erbschaftsteuer ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und willkürliche Diskriminierungen vermeiden müssen.

- vgl. Suhrbier-Hahn, ErbStB 2004, S. 124; Thonemann, ErbStB 2005, S. 220; Wachter, DStR 2004, S. 540; Willms/Maier, UVR 2004, S. 327 (Teil I) und S. 362 (Teil II)

Inwieweit eine Diskriminierung oder unzulässige Beschränkung durch die Erbschaftsteuer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten anzunehmen ist und ob das Gemeinschaftsrecht einer unterschiedlichen Behandlung von Steuerinländern und Steuerausländern oder von Inlands- und Auslandsvermögen entgegensteht, ist indes von der Rechtsprechung des EuGH noch nicht abschließend geklärt. Seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtsache Barbier

- EuGH-Urteil - C 304/01 (Erben H. Barbier) -, vom 11. Dezember 2003, EuGHE 2003, S. 513; DStRE 2004, S. 93, ZEV 2004, S. 74

ist jedoch davon auszugehen, dass die Normen des nationalen Erbschaftsteuerrechts, die zwischen Inländern und dem EU-Bereich angehörenden Nicht-Inländern unterscheiden und die bestimmte Regelungen für Gegenstände des Gesamtvermögens, andere dagegen nur für Gegenstände des Inlandsvermögens gelten lassen, kritisch zu überprüfen sind. Denn der EuGH hat in dieser Entscheidung betont, dass der Erwerb von Immobilienanlagen von Todes wegen durch das europäische „Grundrecht“ der Kapitalverkehrsfreiheit der EU bzw. der Richtlinie 88/301/EWG des Rates vom 24. Juni 1998 geschützt wird und somit eine unzulässige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen kann, wenn das nationale Erbschaftsteuerrecht so ausgestaltet wird, dass seine Regelungen zu ungünstigeren Ergebnissen für der EU angehörende Nicht-Inländer als für Inländer führen. Für den EuGH scheint daher die Inländer-/Nichtinländer-Eigenschaft nicht mehr ein ausreichendes Differenzierungskriterium darzustellen.

Im deutschen Erbschaftsteuerrecht gibt es zahlreiche Vorschriften, die Ausländer und Auslandsvermögen höher belasten als Inländer bzw. Inlandsvermögen. So werden nach deutschem Verständnis bei beschränkt Steuerpflichtigen nur solche Schulden von seinem erbschaftsteuerlichen Erwerb abgesetzt, die mit dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht jedoch solche, die den Erben allgemein belasten, z. B. Vermächtnisschulden. Außerdem beschränkt das deutsche Erbschaftsteuerrecht zahlreiche Steuervergünstigungen und -ermäßigungen auf Inlandsvermögen bzw. bewertet In- und Auslandsvermögen unterschiedlich.

- Einen Überblick über gesetzliche Regelungen mit diskriminierender Wirkung bieten Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. Kommentar, 12. Auflage (2002 ff.), § 2 Rz. 1; s. auch Kessler/Sprengel, DB Beilage 6/2004 zu Heft 43.

Selbst wenn die EU-Mitgliedstaaten die EuGH-Rechtsprechung zunehmend als „Zwangsjacke“ und als Souveränitätsverlust empfinden:

- vgl. Faltlhauser, in: Festschrift für Solms, 2005, S. 153; s. auch Everett, DStZ 2006, S. 357 m. w. Nachw.

Man wird sich auch in Deutschland im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform ausführlich mit den Konsequenzen der neuen EuGH-Rechtsprechung auseinandersetzen müssen, zumal auch die Finanzgerichte und der BFH die Übereinstimmung des Erbschaftsteuergesetzes 1996 mit den durch den EG-Vertrag gewährten Freiheiten zunehmend für klärungsbedürftig halten.

- vgl. BFH/NV 2004, S. 1279; ZEV 2004, S. 382 (zu § 13 a I und II sowie § 21 I 2 ErbStG); BFH, BStBl. II 2005, S. 370 (zu § 12 VI ErbStG); BFH, DStR 2005, S. 2041; ZEV 2006, S. 123 (zu § 16 II ErbStG); BFH, DStR 2006, S. 1079; ZEV 2006, S. 464 (zu § 12 III und VI ErbStG)

Insoweit ist es nicht ausgeschlossen, dass es zu einschneidenden Änderungen der einschlägigen Bestimmungen insbesondere über die subjektive und objektive Erbschaftsteuerpflicht des deutschen Erbschaftsteuerrechts kommen wird.

- vgl. Müller-Etienne, Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, 2003; Nekola, Der Einfluss des Europarechts auf die Erbschaftsteuer 2000; s. auch Schnitger, FR 2004, S. 185; Schießl, NJW 2006, S. 849 (854)

Ohnehin werden die EG-Beschränkungsrechte es Deutschland und den anderen EU-Staaten immer schwerer machen, Erbschaften und Schenkungen im gesamten Geltungsbereich der Europäischen Union steuerlich zu erfassen.

3. Einfluss von Entwicklungen im Familien- und Erbrecht auf die Reform der Erbschaftsteuer

Die Ausgestaltung des im Wesentlichen im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelten Familienrechts hat erhebliche Bedeutung für die Struktur des Erbschaftsteuerrechts. Allerdings sind weder Ehe noch Familie im BGB gesetzlich definiert. In Anknüpfung an die christlich-abendländische Tradition ist unter Ehe nur die rechtlich verbindliche Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau zu verstehen. Die Familie ist demgemäß durch die Gesamtheit der durch Ehe und Verwandtschaft verbundenen Personen gekennzeichnet.

- vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch. Kommentar, 65. Auflage (2006), Einf. v. § 1297 Rn. 1 und 2 m. w. Nachw.

Dieses Bild von Ehe und Familie lag der Vorstellung des Verfassungsgebers zugrunde, als mit dem Grundrecht aus Art. 6 I GG Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates gestellt wurden. Das Bundesverfassungsgericht hat mit Hilfe des Art. 6 I GG, dem das Gericht zum einen als Benachteilungsverbot und zum anderen als Förderungsgebot begreift, dem Steuergesetzgeber zum Teil sehr deutliche Grenzen aufgezeigt – so insbesondere in dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 165) und in dem Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 174).

- Zur Wirkkraft des Art. 6 I GG im Steuerrecht; s. Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 240 ff. m. w. Nachw.

Inzwischen sind Ehe und Familie einem zum Teil dramatischen Wandel ausgesetzt.

- zur Familie im gesellschaftlichen Wandel s. Müller-Terpitz, JZ 2006, S. 991

Von manchen wird der Befund, dass derzeit etwa ein Drittel der Ehen geschieden werden, als Beleg dafür angesehen, dass Ehe und Familie ein „Auslaufmodell“ seien.

- a. M. Hohmann-Dennhardt, ZRP 2005, S. 173

Indes ist auch für den Gesetzgeber allmählich evident, dass sich in der Lebensrealität das Bild von Ehe und Familie in Richtung der sog. Patchwork-Familie verschoben hat. Auch in der Programmdiskussion der CDU findet immer mehr Beachtung, dass es neben dem

überlieferten Bild von Ehe und Familie auch andere „Verantwortungsgemeinschaften“ - so CDU-Generalsekretär (R. Pofalla) - gibt, die rechtlicher Umhegung bedürfen.

- vgl. C. Kahlweit, Familien im Teufelskreis, in: SZ vom 21. August 2006

Auf diesem Hintergrund stand lange Zeit die praktizierte nichteheliche bzw. eheähnliche Lebensgemeinschaft - quasi die „Ehe light“ - außerhalb des Regelungsbereichs des Familienrechts des BGB, aber auch des Erbschaftsteuerrechts. Mit dem Lebenspartnerschaftsgesetz – d. h. dem Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften vom 16. Februar 2001 (BGBl. I 2001, S. 266), zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Ehe- und Lebenspartnerschaftsnamensrechts vom 6. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 203) – ist nunmehr ein Regelungsbereich entstanden, der diese Form der nichtehelichen Lebensgemeinschaft in vielen Bereichen der Ehe gleichstellt.

- Nunmehr ist die eingetragene Lebenspartnerschaft von der nichtehelichen Lebensgemeinschaft rechtlich abzugrenzen, s. Fuhrmann, in: KÖSDI 7/2006, S. 1517.

Eine Gleichstellung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft sowie der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe ist im Erbschaftsteuergesetz 1996 nicht gegeben. Aus verfassungsrechtlicher Sicht hält es das Bundesverfassungsgericht nicht für geboten, die Partner der nichtehelichen Lebensgemeinschaft den Ehegatten gleichzustellen.

- vgl. BVerfG NJW, 1990, S. 1593; BVerfG, FamRZ 1999, S. 285; s. auch BVerfGE 105, S. 313 (zur eingetragenen Lebenspartnerschaft)

Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform doch noch eine Angleichung der steuerlichen Belastungsstruktur von Ehe und Lebenspartnerschaft vornehmen wird.

Im Übrigen lässt sich auch ein Einfluss von Entwicklungen im Erbschaftsteuerrecht auf das Familienrecht registrieren. Dem vom Bundesverfassungsgericht in dem Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 174) entwickelten Familienprinzip, demzufolge das familiäre Gebrauchsvermögen steuerlich zu schonen ist, folgt nunmehr auch der Bundesgerichtshof in seiner Rechtsprechung zum Elternunterhalt. In einer bemerkenswerten Entscheidung hat der XII. Senat des BGH die Unterhaltspflicht von Kindern für ihre mittellosen Eltern erheblich eingeschränkt. Nach dem Urteil vom 30. August 2006 müssen erwachsene Kinder für die Heimkosten ihrer pflegebedürftigen Eltern kein Vermögen einsetzen, das „für die eigene allgemeine Lebensführung benötigt wird“. Entsprechendes gilt für Vermögen, das der angemessenen eigenen Altersvorsorge dient. Damit ist auch den staatlichen Institutionen der Sozialhilfe ein Zugriff auf das „Schonvermögen“ unterhaltspflichtiger Kinder verwehrt.

- vgl. BGH-Beschluss – XII ZR 98/04 – vom 30. August 2006, NJW 2006, S. 3344

Auch das im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelte Erbrecht hat weitgehende Auswirkungen auf die Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts. Insoweit müssen die verfassungsrecht-

lichen Garantien für das Erbrecht auch im Erbschaftsteuerrecht Beachtung finden. Von besonderer Bedeutung auch für das Erbschaftsteuerrecht ist die nach Art. 14 I GG gewährleistete Erbrechtsgarantie. Sie geht über die Eigentumsgarantie des Art. 14 I GG hinaus und weist eine eigenständige Bedeutung auf.

- s. BVerfG, NJW 2005, S. 1561

Die Erbrechtsgarantie umfasst aber nicht das unbedingte Recht, den gegebenen Eigentumsbestand von Todes wegen ungeschmälert auf Dritte zu übertragen.

- vgl. BVerfGE 97, S. 1; s. auch BVerfGE 93, S. 165

Insoweit ist von vornherein der Gesetzgeber zur Besteuerung des Erbschaftserwerbs legitimiert. Die Möglichkeit des Gesetzgebers zur Einschränkung der Erbrechtsgarantie ist nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts noch weitgehender als die zur Einschränkung der Eigentumsgarantie.

- s. BVerfG, NJW 1995, S. 2624; BVerfGE 93, S. 165

In diesem Zusammenhang stellt sich für den Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes auch die Frage, ob die Erbrechtsgarantie sich allein auf die gewillkürte Erbfolge beschränkt oder auch auf die Regelungen der gesetzlichen Erbfolge – orientiert am Interesse des Erblassers – ausgerichtet sein muss, wobei der Gesetzgeber auf das Interesse eines verständlichen Erblassers aus objektiver Sicht abzustellen hat. Inwieweit der Gesetzgeber dabei zwingend auf das Familien- und Verwandtenerbrecht verwiesen ist, ist verfassungsrechtlich zumindest im Grundsatz geklärt.

- vgl. BVerfG, NJW 2001, S. 141; s. auch BVerfG, NJW 2005, S. 1561

Die herrschende Meinung sieht es über Art. 14 I GG als garantiert an, dass bei fehlender letztwilliger Verfügung die engere Familie Erbe kraft Gesetzes wird; zweifelhaft ist allerdings, wie weit diese Garantie reicht.

- vgl. Leipold, in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Auflage (2002), Einf. § 1922 Rz. 17; s. auch Pieroth NJW 1993, S. 173; zurückhaltend Kuchinke, Erbrecht, 5. Auflage (2001), S. 27

Die Frage gewinnt vor allem für die grundsätzliche Berechtigung des Pflichtteilsrechts Bedeutung. Angesichts der durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 19. April 2005 (NJW 2005, S. 1561) ausgelösten Diskussion über eine Reform des Pflichtteilsrechts

- In einem Interview mit der Süddeutschen Zeitung hat die Bundesjustizministerin Zypries eine Reform des Pflichtteilsrechts angekündigt; s. das in der SZ vom 18. Dezember 2005 publizierte Interview mit H. Prantl und R. Rossmann.

können sich daher auch Auswirkungen auf das Erbschaftsteuerrecht geben.

IV. Reformanfällige Friktionen im geltenden Erbschaftsteuerrecht (unter Berücksichtigung des Regierungsentwurfes eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge)

1. Vorbemerkung

Im Jahre 1906 ist das erste deutsche Reichserbschaftsteuergesetz (ErbStG 1906) in Kraft getreten.

- vgl. hierzu den Beitrag „100 Jahre einheitliches deutsches Erbschaftsteuerrecht“ von J. P. Meincke, in: ZEV 2006, S. 285

Etwa einhundert Jahre später wird erneut über eine Reform der Erbschaftsteuer nachgedacht.

- zur Diskussion im Schrifttum s. Breithaupt, ErbStB 2005, S. 194; Christoffel, ErbStB 2005, S. 90; Fiedler, DStR 2001, S. 1648; Geck/Meisner, ZEV 2006, S. 88; Halaczinsky, BB 2002, S. 1597; Moench, DStR 1996, S. 726; Ziegler, BB 1996, S. 454

Mit dem Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 589) erfuhr die rechtspolitische Diskussion eine neue Dimension. Von nicht wenigen Experten wurde die Befürchtung (mitunter auch die Hoffnung) geäußert, dass die erbschaftsteuerliche Privilegierung insbesondere des unternehmerischen Vermögens vor dem Bundesverfassungsgericht keinen Bestand haben dürfte.

- vgl. Birk, ZEV 2002, S. 165; Fischer, DB 2003, S. 9; Offerhaus, DB 2003, Beilage 2/Heft 6; Seer, GmbHR 2002, S. 873

Vor dem Hintergrund des Risikos, mit einem verfassungsgerichtlichen Verdikt des geltenden Erbschaftsteuergesetzes konfrontiert zu werden, sah sich auch die Bundesregierung gezwungen, sich mit einer Neuordnung der Erbschaftsteuer zu beschäftigen. Zudem sah sich die Bundesregierung immer mehr der wirtschaftspolitischen Forderung ausgesetzt, den Übergang mittelständischer Familienunternehmen in die nächste Generation erbschaftsteuerlich zu erleichtern. Deshalb präsentierte die Bundesregierung im Jahre 2005 einen Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuergesetzes mit dem Ziel, die erbschaftsteuerliche Belastung bei der Übertragung des unternehmerischen Vermögens auf eine neue Grundlage zu stellen.

- Der Gesetzentwurf wurde von der Bundesregierung als BR-Drs. 322/05 in das parlamentarische Verfahren eingebracht.

Auch der Freistaat Bayern bzw. die Fraktion der CDU/CSU legte einen entsprechenden Gesetzentwurf vor.

- s. BR-Drs. 341/05 bzw. BT-Drs. 15/5448

Mit Rücksicht auf die vorzeitige Auflösung des Deutschen Bundestages konnte das Gesetzgebungsverfahren über beide Entwürfe nicht zum Abschluss gebracht werden.

Ohnehin zeigte sich in der rechtspolitischen Diskussion über die Gesetzentwürfe ein nicht unerheblicher Bedarf, die Vorschläge der Bundesregierung sowie des Freistaats Bayern bzw. der Fraktion der CDU/CSU nachzubessern. Zum einen wurde – wie im Abschnitt I. schon erwähnt – von wissenschaftlicher Seite fundamentale Kritik geäußert.

- s. das von R. Seer (Bochum) und H. Jansen (Bochum) erstellte „Gutachten zu Fragen der Erbschaftsteuer bei Betriebsfortführungen“ vom 25. Juli 2005

Weiterhin legte das Zentrum für Unternehmensnachfolge an der Universität Mannheim (zenthma), das Institut für Unternehmensrecht der Universität Mannheim (IURM) sowie die Sozietät Shearman & Sterling LLP (Mannheim) eine Studie vor, die – ausgehend von der Untersuchung sämtlicher Erbschaftsteuerfälle im Jahre 2002 – den Schluss nahelegte, dass die akute Reformdiskussion über die Begünstigung der Unternehmensnachfolge in den Rechtstatsachen keine überzeugende Grundlage finden dürfte.

- Institut für Unternehmensrecht der Universität Mannheim/Shearman & Sterling LLP/Zentrum für Unternehmensnachfolge an der Universität Mannheim, Studie zur „Zusammensetzung und Diskrepanz der Erbschaft - und Schenkungsteuer 2002“ vom 7. Juli 2006 (WiStA 2006, Heft 9); s. dazu der die Erkenntnisse der Studie zusammenfassende Beitrag von Lehmann/Treptow, in: Stbg 2006, S. 413; auch die Tagespresse hat über die Studie berichtet, vgl. den Beitrag „Nicht einmal jeder zehnte Nachlass wird besteuert“, in: FAZ vom 3. Juli 2006.

Schließlich hat sich auch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young mit einer Studie „Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer?“ zu Wort gemeldet und die Reformvorschläge der Bundesregierung sowie des Freistaats Bayern und der CDU/CSU-Fraktion kritisch untersucht und in Gestalt einer Abgeltungssteuer ein Alternativkonzept vorgelegt.

- Ernst & Young AG, Studie „Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer?“, 2006 (nicht veröffentlicht)

Nicht zuletzt die sachkundige Kritik an den im Jahre 2005 eingebrachten Entwürfen eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ hat im Bundesministerium der Finanzen in 2006 zu der Einsicht geführt, die Reform der Erbschaftsteuer auf eine etwas breitere Basis zu stellen.

- s. im Einzelnen den Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006, BR-Drs. 778/06

Eine Analyse des geltenden Erbschaftsteuergesetzes offenbart – wie nachfolgend aufgezeigt wird – allerdings Friktionen, die zum Teil so offenkundig sind, dass sie unbedingt bei den

anstehenden parlamentarischen Beratungen über den o. a. Gesetzentwurf berücksichtigt werden sollten.

- Einen ganzzeitlichen Ansatz verfolgt auch das von P. Kirchhof geführte „Institut zur Erneuerung des Steuerrechts e. V.“ (Heidelberg), das für das Jahr 2007 die Vorlage eines „Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzbuches“ (ErbStGB) angekündigt hat.

2. Steuerobjekt

a) Erbengemeinschaft/Erbfallauseinandersetzung

Der Erbschaftsteuer unterliegt gemäß § 1 I Nr. 1 ErbStG der Erwerb von Todes wegen, dessen Tatbestände in § 3 ErbStG abschließend aufgezählt werden. Der Erwerb durch Erbanfall (§ 3 I Nr. 1 und 3 ErbStG) verwirklicht sich unmittelbar mit dem Erbfall (§§ 1922 I, 1942 I BGB) mit der Folge, dass der Nachlass gemeinschaftliches Vermögen der Miterben wird, falls der Erblasser mehrere Erben hinterlässt (Erbengemeinschaft).

Allerdings wird das Vermögen erbschaftsteuerlich nicht der Erbengemeinschaft, sondern den einzelnen Erben als Steuersubjekt nach Maßgabe der Erbquoten anteilig zugerechnet (§ 39 II Nr. 2 AO). Die zeitlich nachfolgende Erbauseinandersetzung unter den Miterben berührt die Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht mehr. Die Erben werden mit dem besteuert, was sie beim „Erbanfall“ erhalten, nicht aber mit dem, was als Ergebnis der Erbauseinandersetzung in ihr Vermögen letztendlich übergeht.

- vgl. Meincke, aaO., § 3 Anm. 20 f.; Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz. Kommentar, München, § 3 Tz. 114; Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz. Kommentar, 2. Auflage (2004), § 3 Rdnr. 72

In Konsequenz dessen ändert auch eine testamentarische Teilungsanordnung (§ 2049 BGB) an der Besteuerung des Erbteils nichts.

- vgl. BFH, BStBl. II 1983, S. 329; BFH, BStBl. II 1992, S. 669; BFH/NV 1993, S. 100; s. auch R 5 I 1 ErbStR

Dieser Nachteil lässt sich in der Praxis nur beheben, wenn der Erblasser testamentarisch die Teilungsanordnung mit einer Erbquotenbesteuerung verbindet.

- vgl. Meincke, aaO., § 3 Anm. 25

Sachgerechter wäre es allerdings, wenn der Gesetzgeber die Teilungsanordnung als Einflussfaktor für die Besteuerung des steuerpflichtigen Erwerbs anerkennen würde, wie dies vom BFH in dessen Urteil vom 16. März 1977 zunächst einmal vorgesehen war.

- vgl. BFH, BStBl. II 1977, S. 640; der BFH nahm mit Urteil vom 10. November 1982 von dieser Rechtsprechung wieder Abstand (BFH, BStBl. II 1983, S. 329)

Im Schrifttum findet ein solcher Vorschlag allerdings nicht nur Beifall.

- vgl. Meincke, aaO., § 3 Anm. 23 f.

b) Vor- und Nacherbschaft

Auch der Erwerb durch den Vorerben (s. § 2100 ff. BGB) ist ein Erwerb durch Erbanfall im Sinne des § 3 I Nr. 1 ErbStG (s. § 6 I ErbStG). Der Vorerbe wird als Vollerbe behandelt, obwohl er in seinen Verfügungsrechten über den Nachlass wie ein Nießbraucher bzw. ein Treuhänder beschränkt ist (s. § 2112 ff. BGB).

- zur Abgrenzung zwischen Vorerbschaft und Nießbrauch, s. RFH, RStBl. 1931, S. 241

Selbst die Belastung mit dem Recht des Nacherben kann der Vorerbe nicht als Wertminderung abziehen. Der Vorerbe ist auch Steuerschuldner und haftet somit mit seinem Vermögen für die Erbschaftsteuer.

- RFH, RStBl. 1935, S. 1509

Allerdings kann der Vorerbe die Erbschaftsteuer auf den Nacherben dadurch überwälzen, dass er sie aus den Mitteln der Vorerbschaft entrichtet (§ 20 IV ErbStG; § 2126 BGB).

Vor Eintritt des Nacherbfalls (s. § 2105 BGB) unterliegt der Nacherbe noch keiner Steuerpflicht. Stirbt der Vorerbe, so bewertet § 6 II 1 ErbStG den Nacherbfall in Abweichung vom Zivilrecht als Erwerb vom Vorerben stammend und nicht vom Erblasser. Allerdings gibt § 6 II 2 ErbStG dem Nacherben das Wahlrecht, für die Versteuerung die Verhältnisse zum Erblasser zugrunde zu legen. Tritt der Nacherbfall bereits zu Lebzeiten des Vorerben ein, so gilt er als aufschiebend bedingter Erwerb des Nacherben vom Erblasser (§ 6 III 2 ErbStG).

Bei einer Ausgestaltung der Erbfolge mittels Vor- und Nacherbschaft kommt es somit zu einem doppelten erbschaftsteuerlichen Zugriff auf das Erblasservermögen. Dies ist umso bedauerlicher, weil damit die vom BGB angebotene generationenübergreifende Erbfolge steuerlich erschwert wird.

- vgl. Crezelius, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, S. 102 ff; Gerken, ZErB 2003, S. 72; Seifert, BB 1965, S. 200; s. auch Kapp/Ebeling, aaO., § 6 Rz. 58 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BFH zu dieser Problematik

Insoweit wäre es angezeigt, wenn sich der Gesetzgeber entschließen würde, den Vorerben als Nutzungsberechtigten erbschaftsteuerlich zu entlasten. Damit würde der Rechtszustand wieder begründet, wie er nach dem Reichserbschaftsteuergesetz 1906 (RGBl. 1906, S. 654) bestanden hat.

- vgl. Meincke, ZEV 2006, S. 285

c) Vermächtnis

Der Erwerb durch Erbanfall vermittelt dem Erben die dingliche Teilhabe am Nachlass des Verstorbenen, dessen Gesamtrechtsnachfolger dieser wird (§§ 1922 I, 1967 BGB). Die Vorschrift des § 3 I Nr. 1 ErbStG stellt der dinglichen Erbenstellung auch die durch den Erbanfall ausgelösten schuldrechtlichen Ansprüche gleich. Der Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses (§§ 1939, 2147 ff. BGB: Geld-, Verschaffungs- und Sachvermächtnis) gilt hiermit als Erwerb von Todes wegen, auch wenn der Vermächtnisnehmer zivilrechtlich erst vom Erben bei Erfüllung des Vermächtnisanspruches erwirbt.

Die mit der Gleichstellung des Erwerbs aufgrund eines Vermächtnisses mit dem Erwerb durch Erbanfall gegebene „Steuerneutralität des Erbrechts“ ist durch die jüngste BFH-Rechtsprechung ins Wanken geraten. Der BFH hat angedeutet, er werde voraussichtlich seine Rechtsprechung steuerverschärfend dahingehend ändern, dass er Sachvermächtnisse mit dem Verkehrswert und nicht mit dem Steuerwert bewertet wissen will.

- sog. obiter dictum in: BFH, BStBl. II 2004, S. 1039

Diese Entscheidung hat durchgängig Kritik ausgelöst.

- vgl. Crezelius, ZEV 2004, S. 476; Spiegelberger, Stbg 2005, S. 545; Elsner/Geck, Stbg 2005, S. 204; Wachter, DNotZ 2005, S. 99; Daragan, ZErB 2005, S. 40; s. auch Kapp/Ebeling, aaO., § 3 Rz. 170; zu Gestaltungsüberlegungen bei Grundstücksvermächtnissen unter Berücksichtigung des obiter dictum des BFH s. Geck, ZEV 2006, S. 201; Engler, NJW 2006, S. 649

Die angekündigte Änderung der Rechtsprechung ist umso mehr zu bedauern, da hierdurch das steuerliche, aber auch das erbrechtliche Lenkungspotenzial von Vermächtnissen erheblich eingeschränkt wird. Denn im Gegensatz zu der Bestimmung von Erben und Erbquoten (s. hierzu § 2065 II BGB) kann sowohl die Bestimmung des Vermächtnisnehmers als auch der Ansatz des Vermächtnisgegenstandes von einem Dritten nicht wirksam vorgenommen werden (s. § 2151 I, 2153 BGB).

- vgl. Piltz, ZEV 2005, S. 469 zur „steuerlichen Flexibilität“ nach dem Tode durch offene Vermächtnisse

Nach Meinung von Viskorf (FR 2004, S. 1337) kommt die Entscheidung allerdings nicht überraschend, da der BFH bereits mit seinem Urteil vom 6. Juni 2001 (BStBl. II 2001, S. 605) zum Kaufrechtsvermächtnis entschieden habe, dass auf dem zivilrechtlichen Gehalt abzustellen sei, was bedeute, dass nicht der Steuerwert des Grundstücks, sondern der gemeine Wert des Vermächtnisanspruchs maßgeblich sei.

- In der Besprechung des BFH-Urteils vom 6. Juni 2001 begründet Viskorf (FR 2001, S. 996 und S. 1119) die neue Tendenz der Rechtsprechung damit, dass der Ansatz der Grundbesitzwerte „wertmäßig völlig“ unzureichend sei.

Ein entsprechendes Problem zeigt sich bei der Übertragung treuhändisch gehaltener Vermögensgegenstände. Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen vertritt in dem Erlass vom 14. Juni 2006 die Meinung, Gegenstand der Zuwendung sei der Anspruch des Treugebers aus § 677 BGB gegen den Treuhänder, wenn der Treugeber das „Treugut“ unentgeltlich auf dessen Rechtsnachfolger übertrage. Dieser Anspruch sei nicht mit dem Steuerwert, sondern mit dem gemeinen Wert zu besteuern.

- Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 14. Juni 2006, DStR 2006, 1231; dazu Plewka/Klumpen/Neusel, NJW 2005, S. 3620

Die Änderung der Rechtsprechung leuchtet nicht ein, da sich aus der Systematik des Gesetzes in § 3 I Nr. 1 ErbStG ergibt, dass der Erbanteil und das Vermächtnis gleichgestellt sind, sodass die zivilrechtliche Differenzierung zwischen schuldrechtlichen und dinglichen Rechten keine erbschaftsteuerliche Differenzierung rechtfertigt.

- vgl. Crezelius, ZEV 2004, S. 476 (477); s. Hübner, in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 3 Rz. 23, der den Erwerb durch Vermächtnis als dinglichen Erwerb des vermachten Gegenstandes begreift

Insoweit ist der Gesetzgeber aufgerufen, im Rahmen der Erbschaftsteuerreform (wieder) eine erbschaftsteuerliche Gleichstellung zwischen Erbanfall und Vermächtnis zu dekretieren.

d) Pflichtteil

Auch Pflichtteilsansprüche (s. §§ 2303 ff. BGB) führen zu einem Erwerb von Todes wegen (§ 3 I Nr. 1 ErbStG). Allerdings entsteht eine Steuerpflicht erst dann, wenn die Pflichtteilsansprüche geltend gemacht werden (§ 9 I Nr. 1 b ErbStG). Damit respektiert der Gesetzgeber die Gründe, die den Gläubiger des Anspruchs im Interesse der Erben oder aus Pietät gegenüber dem Erblasserwillen unter Umständen bewegen könnten, von der Einforderung des Anspruchs doch noch abzusehen. Es soll somit nicht noch Erbschaftsteuer anfallen, wenn der Pflichtteilsberechtigte doch noch auf die Durchsetzung seines Anspruchs verzichtet.

- vgl. Meincke, aaO., § 9 Anm. 30

Indessen lässt die „Rücksichtnahme“ der Finanzverwaltung in der Praxis oft zu wünschen übrig, denn nach deren Auffassung ist der Anspruch bereits dann „geltend gemacht“, wenn der Gläubiger sich an den/die Erben wendet und zu erkennen gibt, dass er seinen Anspruch verfolgt.

- vgl. Schuck, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 9 Rz. 30

Dies kann fatale Konsequenzen auslösen; denn der spätere Verzicht auf das Einfordern des Anspruchs kann aus dem Blickwinkel der freigebigen Zuwendung eine weitere Steuerpflicht begründen.

- vgl. Meincke, aaO., § 9 Anm. 33

Deshalb sollte im § 9 I Nr. 1 b ErbStG vom Gesetzgeber eine Klarstellung dahingehend vorgenommen werden, dass die Geltendmachung des Anspruchs erst bei dessen Nachweis oder zumindest mittels Glaubhaftmachung des Anspruchs gegeben ist. Insoweit ist die Zurückhaltung der Bundesregierung in dem Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006 im Hinblick auf eine lediglich redaktionelle Änderung des § 9 I Nr. 1 b ErbStG (Wegfall des Erbersatzanspruchs) zu bedauern.

e) Übergang des Gesellschaftsanteils

Als Schenkung auf den Todesfall wird gemäß § 3 I Nr. 2 S. 2 und 3 ErbStG auch der auf einem Ausscheiden des Gesellschafters beruhende Übergang des Gesellschaftsanteils bei dessen Tod auf einen anderen Gesellschafter (bei Personengesellschaften) oder auf die Gesellschaft (bei Kapitalgesellschaften) fingiert, soweit der Steuerwert des Gesellschaftsanteils Abfindungsansprüche Dritter übersteigt (vgl. § 7 VII ErbStG). Damit soll vor allem der Fall der Fortsetzungsklausel bei Personengesellschaften (§ 736 BGB) von der Erbschaftsteuer erfasst werden.

- vgl. Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 3 Rz. 150 ff., der die Regelung insgesamt für überprüfungsbedürftig hält

Die Vorschrift des § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG soll selbst dann Anwendung finden, wenn ein Gesellschafter durch Tod aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft ausscheidet und sein Gesellschaftsanteil dem verbleibenden Gesellschafter zuwächst.

- vgl. BFH, BStBl. II 1992, S. 925

Zu Recht wird diese den Steuertatbestand ausweitende Rechtsprechung als unvereinbar mit dem steuerverschärfenden Analogieverbot angesehen.

- vgl. Meincke, aaO., § 7 Anm. 143 (zu der Parallelvorschrift des § 7 VII ErbStG); das Bundesverfassungsgericht hält § 3 I Nr. 2 S. 2 und § 7 VII ErbStG für verfassungsrechtlich unbedenklich (BVerfG vom 9. Juli 1993, in: Steuer-Eildienst 1993, S. 510)

Selbst wenn der Gesetzgeber sich nicht zur ersatzlosen Streichung des § 3 I Nr. 2 S. 2 und des § 7 VII ErbStG durchringen sollte, bleibt er aufgerufen, den Fall der Anwachsung des Anteils eines verstorbenen Gesellschafters in § 3 I Nr. 2 S. 2 ErbStG zumindest textlich klarzustellen.

f) Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts

Über den Übergang von Vermögen auf eine wegen einer Anordnung des Erblassers im Todesfall errichteten Stiftung hinaus hat das sog. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999, S. 402) durch Ergänzung des § 3 II Nr. 1 ErbStG in Satz 2

vorgesehen, dass auch die vom Erblasser angeordnete Bildung oder Ausstattung einer Vermögensmasse ausländischen Rechts (insbesondere eines sog. Trust) als ein Erwerb von Todes wegen anzusehen ist. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber unter Einschluss von § 7 I Nr. 8 S. 2 und Nr. 9 S. 2 ErbStG in einer Hypertrophie ohnegleichen „Steuerschlußlöcher“ zu schließen beabsichtigt und durch fiktive Zwischenerwerbe systemfremde Mehrbelastungen ausgelöst.

- vgl. die umfassende Kritik von Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 2 Tz. 122 ff.; s. auch Carlé, ErbStB 2003, S. 203; Habammer, DStR 2002, S. 425; Klein, IStR 1999, S. 377; Jülicher, IStR 1999, S. 109 und S. 202; Schindhelm/Stein, FR 1990, S. 880; dies. StuW 1999, S. 31; Söffing/Kirsten, DB 1999, S. 1626

Besonders problematisch ist die aus § 7 I Nr. 9 S. 2 ErbStG resultierende Rechtsfolge, dass sämtliche Empfänger aus der Vermögensmasse ausländischen Rechts (z. B. Ausschüttung von Vermögen; erwirtschaftete Erträge) der Erbschaftsteuer unterworfen werden.

- vgl. Kapp/Ebeling, aaO., § 7 Rz. 150; Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 7 Tz. 346

Der Gesetzgeber bleibt daher aufgerufen, im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform diese Vorschrift ersatzlos aufzuheben, zumal ein ins Gewicht fallender praktischer Anwendungsbereich für § 3 II Nr. 1 S. 2 ErbStG nicht zu erkennen ist.

- vgl. Meincke, aaO., § 7 Anm. 114

g) Gemischte Schenkung

Bei einem gegenseitigen Vertrag, bei dem Leistung und Gegenleistung in einem evidenten Missverhältnis stehen, handelt es sich regelmäßig um eine gemischte Schenkung, die sich aus einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen Rechtsgeschäft zusammensetzt. Von dieser zivilrechtlichen Ausgangslage ausgehend zerlegte die BFH-Rechtsprechung die gemischte Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, sodass nach § 7 I Nr. 1 ErbStG („soweit“) nur der unentgeltliche Teil der Besteuerung unterliegt (sog. Trennungstheorie). Für die Berechnung der Erbschaftsteuer ist folglich der Steuerwert der Bereicherung nach §§ 10 ff. ErbStG quotal anzusetzen; ein zusätzlicher Abzug des Werts der Gegenleistung unterbleibt.

- BFH, BStBl. II 1982, S. 83; BFH, BStBl. II 1982, S. 714; BFH, BStBl. II 2003, S. 162

Allerdings bahnt sich offensichtlich eine Änderung der Rechtsprechung an. Mit BFH-Urteil – IX R 54/02 – vom 27. Juli 2004 (DStRE 2005, S. 1379) hat der IX. Senat aus ertragsteuerlicher Sicht entschieden, dass bei einer Übertragung mehrerer Wirtschaftsgüter die von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter grundsätzlich – auch in den Fällen einer gemischten Schenkung – der Besteuerung zugrunde zu legen seien.

- Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen, s. OFD Münster, Kurzinformation ESt Nr. 04/2006 vom 13. Januar 2006, in: ZEV 2006, S. 208.

Mittels der vom BFH praktizierten Verhältnisrechnung wird bei einer gemischten Schenkung zunächst der unentgeltliche Vermögenszuwachs in Höhe der Differenz zwischen den Verkehrswerten von Leistung und Gegenleistung ermittelt, dann der unentgeltliche Teil (Saldo) in einem Prozentsatz ausgedrückt, der schließlich auf den Steuerwert des übertragenen Vermögens angewendet wird.

- Zur Verhältnisrechnung s. im Einzelnen Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 7 Tz. 206 ff.; vgl. auch BFH-Urteil – II R 38/04 – vom 8. Februar 2006, ZEV 2006, S. 277, mit Anm. Seifried, das den Ansatz des Verkehrswertes (anstelle des Kapitalwertes) der Rentenverpflichtung gestattet.

Mit der Verhältnisrechnung will der BFH verhindern, dass sich bei einer gemischten Schenkung durch den Abzug der Gegenleistung von einem niedrigeren Steuerwert eine negative Bemessungsgrundlage ergibt, obwohl der Erwerber in Wirklichkeit bereichert ist. Der BFH übt hiernach eine ergebnisorientierte Rechtsprechung im Hinblick auf die offenkundigen Bewertungsdifferenzen. Da aber das normative Maß der Gleichbehandlung bei der Bewertung von Vermögen von vornherein verletzt ist (Abschnitt IV. 5. a)), kann eine noch so gute Verhältnisrechnung gleichbehandlungswidrige Friktionen und Systembrüche nicht vermeiden.

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 124; s. auch Meincke, aaO., § 7 Anm. 32; Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 7 Tz. 207; Schuck, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 7 Rdnr. 41, äußert gewisses Verständnis für den „Systembruch“

Auf diesem auch verfassungsrechtlich problematischen Hintergrund ist es geboten, dass der Gesetzgeber einen einheitlichen Ansatzpunkt für die Behandlung der sog. gemischten Schenkung dekretiert. So könnte es sich empfehlen, auf den Rechtszustand des Reichserbschaftsteuergesetzes 1906 (RGBl. 1906, S. 604) zurückzugreifen und die gemischte Schenkung in der Weise wieder zu behandeln, dass im Sinne der Saldotheorie die Leistung in vollem Umfang (abzüglich des Werts der Gegenleistung) als steuerpflichtig behandelt wird.

- vgl. Meincke, ZEV 2006, S. 285

h) Mittelbare Schenkung

Für die Erbschaftsteuer maßgebend ist für den Fall der Schenkung (§ 7 I Nr. 1 ErbStG) die tatsächliche Bereicherung; diese richtet sich danach, was der Bedachte endgültig erhält.

- BFH, BStBl. II 1991, S. 32; BFH, BStBl. II 2005, S. 189

Schenkt somit jemand einem anderen einen Geldbetrag zum Erwerb eines Grundstückes, so ist nach der BFH-Rechtsprechung zu prüfen, ob unmittelbar der Geldbetrag oder mittelbar letztlich das Grundstück zugewendet worden ist. Die Abgrenzung richtet sich danach, ob in

der Schenkungsabrede ein bestimmtes Objekt als Gegenstand der Zuwendung festgehalten ist.

- BFH, BStBl. II 1986, S. 460

Hiernach liegt ein Fall einer mittelbaren Grundstückschenkung vor, wenn der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker über das Geld nicht frei verfügen kann, sondern es nur zum Kauf eines konkret bezeichneten Grundstücks verwenden darf.

- BFH, BStBl. II 1979, S. 533; BFH, BStBl. II 1985, S. 159; BFH, BStBl. II 1986, S. 460; BFH/NV 2001, S. 307; BFH, ZEV 2005, S. 209; s. auch R 16 ErbStR

Zwischenzeitlich wird die Rechtsprechung des BFH zu der Frage, wann eine „mittelbare Schenkung“ vorliegt, immer differenzierter und damit unübersichtlicher.

- vgl. im Einzelnen die Übersicht bei Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 7 Tz. 90 ff.

Das kaum mehr hinnehmbare Ausmaß an Differenzierung zeigt exemplarisch der folgende Leitsatz des BFH-Urteils vom 10. November 2004: „Sagt der Schenker dem Bedachten dem für den Kauf eines bestimmten Grundstückes vorgesehenen Geldbetrag vor dem Erwerb des Grundstückes zu und stellt er ihm diesen Betrag bis zur Tilgung der Kaufpreisschuldsumme zur Verfügung, liegt eine mittelbare Grundstücksschenkung auch dann vor, wenn der Bedachte bereits vor der Übertragung des Geldes Eigentümer des Grundstückes geworden war“.

- BFH, NJW 2005, S. 927 (Änderung der Rechtsprechung!)

Auch diese Rechtsprechung ist ergebnisorientiert; sie ist vor allem von dem Bemühen getragen, durch Bewertungsschieflagen provozierte Zufälligkeiten – entweder Geld- oder Grundstückschenkung – zu vermeiden. Dieser gut gemeinte Versuch ist schon deshalb zum Scheitern verurteilt, weil – unbeschadet der vom BFH vorgegebenen Reihenfolge (zunächst Zuwendung der finanziellen Mittel, dann Erwerb des geplanten Grundstücks) – die im Einzelfall nicht leicht zu beantwortende Frage, wann eine mittelbare Schenkung vorliegt, zu „Dummensteuereffekten“ führen muss.

- so zu Recht Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 126

Es ist wohl nicht ganz abwegig zu vermuten, dass die Problematik der „mittelbaren Schenkung“ einen hohen Anteil daran hat, dass z. Zt. jeder fünfte Erbschaftsteuerfall bei Gericht landet.

Wenn daher die mittelbare (Grundstücks) Schenkung als „Steuersparmodell“ bekämpft werden soll, ist es vor allem Aufgabe des Gesetzgebers, die Wertdifferenzen zwischen den Vermögensarten, insbesondere zwischen den Grundbesitzwerten und dem Nennwert von Geld „zu neutralisieren“. Zumindest ist der Gesetzgeber aufgerufen, die allgemeinen Grundsätze einer „mittelbaren Schenkung“ im § 7 ErbStG verbindlich festzulegen.

i) Zwischenergebnis

Die Vielzahl der eben aufgeführten Empfehlungen an den Gesetzgeber hinterlässt auf dem ersten Blick den Eindruck eines erheblichen Reformbedarfs im Gestaltungsbereich des Steuerobjekts. Dieser Eindruck trägt. Denn nicht wenige der aufgezeigten Desiderata beruhen allein darauf, dass der BFH sich an einer am steuerlichen Ergebnis orientierten Auslegung der §§ 3 und 7 ErbStG ausrichtet, um die offensichtlichen Bewertungsdifferenzen auszugleichen. Auch wenn man dem II. Senat des BFH in dessen Rechtsprechung aus dogmatischer Sicht nicht zu folgen vermag, wird man gleichwohl einsehen, dass es für einen BFH-Richter auf die Dauer eine Zumutung ist, das Ausmaß an Ungleichbehandlung im Erbschaftsteuerrecht einfach hinzunehmen. Wenn es in der Folge der Entscheidung des BVerfG entsprechend dem Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) doch noch zu einer maßstabsgerechten Bewertung im Erbschaftsteuerrecht kommen sollte, hätte die ergebnisorientierte Rechtsprechung des BFH ihre Berechtigung verloren. Dann entfielen freilich auch nicht wenige der o. a. Forderungen an den Gesetzgeber, den Regelungsbereich des Steuerobjekts neu zu ordnen.

3. Subjektive Steuerpflicht

a) Steuersubjekte

An die insbesondere in §§ 3 und 7 ErbStG aufgeführten Erwerbsvorgänge anknüpfend führt § 20 I ErbStG die Steuersubjekte als Steuerschuldner auf. Die Steuerschuldnerschaft der Erwerber des zugewendeten Vermögens entspricht dem Bereicherungsprinzip (s. Abschnitt II. 1.) und ist insoweit systemkonform.

Allerdings fehlt es an dieser Rechtfertigung, wenn bei einer Schenkung unter Lebenden (§ 1 I Nr. 2 ErbStG) auch der „entreicherte“ Schenker – unbeschadet des § 10 II ErbStG – zum Schuldner bestimmt wird. Die im Interesse einer rasterlosen Erfassung dekretierte Gesamtschuldnerschaft von Schenker und Beschenktem ist allein fiskalisch motiviert und stellt im Übrigen eine „Verkehrsteuer-Reminiszenz“ dar.

- vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage (2003), S. 753; kritisch auch Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 20 Tz. 26

Entsprechendes gilt für die Zweckzuwendung (§ 1 I Nr. 3 ErbStG), bei der der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte als Steuerschuldner bestimmt wird. Ohnehin lässt sich der Tatbestand einer „Zweckzuwendung“ mangels einer bereicherten Person nicht rechtfertigen.

- Zu dem Einfluss der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf die Besteuerung der Zweckzuwendung s. Meincke, ZEV 2006, S. 185.

Entgegen der Zielsetzung des Gesetzgebers, der mittels der Erhebung einer Erbersatzsteuer nicht die Stiftung/den Verein selbst, sondern die dahinter stehenden Familienmitglieder treffen will, erklärt § 20 I ErbStG die Stiftung/den Verein und nicht die dessen

Destinatäre/Mitglieder zum Steuerschuldner. Entsprechendes gilt für die Besteuerung ausländischer Vermögensmassen, für die nicht die sog. beneficiaries, sondern der Trust und bei dessen Ausstattung auch noch der sog. settlor gesamtschuldnerisch zur Erbschaftsteuer herangezogen werden.

- kritisch hierzu Kapp/Ebeling, aaO., § 20 Rz. 1; Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 20 Tz. 6, 43

In den eben genannten Fällen sollte der Gesetzgeber i. S. eines „Mehr“ an Steuerkultur auf die Dekretierung einer Steuerschuldnerschaft verzichten; den fiskalischen Bedürfnissen könnte der Gesetzgeber mit der Einführung von Haftungstatbeständen Rechnung tragen.

b) Steuersubjektivität von Gesellschaften

In Abkehr von einer jahrzehntelangen Rechtsprechung hatte der BFH mit Urteil vom 7. Dezember 1988 auch Personengesellschaften zu Steuerschuldnern erklärt (BFH, BStBl. II 1989, S. 237). Hiervon hat sich der BFH wieder distanziert und ist mit Urteil vom 14. September 1994 zu seiner früheren Rechtsprechung zurückgekehrt (BFH, BStBl. II 1995, S. 81), sodass der auf der Ebene der Personengesellschaften eingetretene Erwerb wirtschaftlich den Gesellschaftern mittels sog. Erwerbssplittings zugerechnet wird.

- zu der hierdurch ausgelösten Kontroverse s. Kapp/Ebeling, aaO., § 20 Rz. 1.1 ff.

Angesichts der Entwicklung im Zivil- und Gesellschaftsrecht, in der nunmehr auch eine rechtliche Selbstständigkeit sogar der BGB-Gesellschaft herausgestellt wird,

- vgl. BGHZ 146, S. 341; s. auch § 14 BGB; kritisch zu der Entwicklung der BGH-Rechtsprechung Beuthien, NJW 2005, S. 855

sollte auch die Sinnhaftigkeit der BFH-Rechtsprechung überdacht werden. Freilich sollten in Anwendung des Rechtsgedankens aus §§ 5 bis 7 GrEStG und aus § 3 Nr. 6 GrEStG Steuersätze und Freibeträge nach der Verwandtschaftsnähe der einzelnen Gesellschafter zum Schenker bzw. Erblasser festgelegt werden, auch wenn Schuldner des so ermittelten Gesamtbetrages letztlich die Personengesellschaft bliebe.

- vgl. Hollatz, DStR 1995, S. 589

Deshalb wäre im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform eine (klarstellende) Regelung durch den Gesetzgeber geboten. Damit könnte – wenn die Personengesellschaft selbst Erwerber von Todes wegen ist – die Steuerschuld von der Gesellschaft und nicht von den Gesellschaftern, entrichtet werden.

- vgl. Meincke, aaO., § 20 Anm. 4

c) Unbeschränkte Steuerpflicht

Auch Steuerschuldner, die weder Wohnsitz (Sitz) noch gewöhnlichen Aufenthalt (Geschäftsleitung) im Inland haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn nur eine der in § 2 I Nr. 1 S. 1 ErbStG genannten Personen (= Erblasser/Schenker oder Erwerber) Steuerinländer ist.

Die doppelte Anknüpfung in § 2 I Nr. 1 S. 1 ErbStG widerspricht dem Charakter der Erbschaftsteuer in ihrer Ausgestaltung als Bereicherungs- und Erbanfallsteuer (s. Abschnitt I. 1.). Allein der Erwerber wird bereichert; dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird durch die Schenkung bzw. im Erbfall erhöht. Deshalb ist es nicht gerechtfertigt, für die Erbschaftsteuer zusätzlich an die territorialen Verhältnisse der Erblassers bzw. Schenkers anzuknüpfen und letzteren auch noch zum Steuerschuldner zu erklären.

- vgl. Schindhelm, ZEV 1997, S. 8; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage (1988), S. 325; Klein, IWB Fach 3 Gruppe 9, S. 145; zweifelnd auch Meincke, aaO., § 2 Anm. 5 a

Über die ohnehin dem Gesetzgeber im umfassenden Sinne aufgegebenen EU-Harmonisierung des Erbschaftsteuergesetzes 1996 hinaus (s. Abschnitt III. 3.) sollte daher der Gesetzgeber auf die doppelte Anknüpfung in § 2 I Nr. 1 S. 1 ErbStG verzichten.

4. Steuerbefreiungen

a) Persönliche Freibeträge

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 174 f.) ist der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Kindern und Ehegatten in dem Maße zu ermäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn übertragene Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, bei Kindern das Vermögen sogar völlig steuerfrei, zugute kommen soll (sog. Familienprinzip). Als Maßstab für das hiernach steuerfrei zu stellende sog. Gebrauchsvermögen hält das Bundesverfassungsgericht in dem sog. Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 121 (141)) den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses für geeignet. Dieser Wert bezieht sich nicht auf ein konkretes Wirtschaftsgut, sondern auf einen Freibetrag, der somit auch Nichtgrundstückseigentümern zugutekommen soll.

- vgl. Jachmann, StuW 1996, S. 97; Seer, StuW 1997, S. 283

Diesen Vorgaben glaubte der Gesetzgeber mit dem Erbschaftsteuergesetz 1996 in typisierender Weise durch die in § 16 I Nr. 1 – 5 ErbStG festgesetzten persönlichen Freibeträge nachgekommen zu sein. Der hiernach für „Kinder und Kinder verstorbener Kinder“ festgesetzte Freibetrag von 205 TEUR dürfte zumindest derzeit nicht mehr ausreichen, damit auf jeden Erwerber ein übliches Einfamilienhaus übergehen kann. Auch wenn dem Gesetzgeber bei der Typisierung eine gewisse Unschärfe zugebilligt werden kann, dürfte der Freibetrag von 205 TEUR für die verfassungsgerichtlich dekretierte Freistellung des sog. Gebrauchsvermögens nicht mehr genügen.

Diese Forderung gilt auch für den Ehegatten-Freibetrag von 307 TEUR. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 175) sollte die Erbschaft für den Ehegatten nach Art. 6 I GG als Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft erhalten bleiben. Insoweit wären bereits zu Lebzeiten getätigte sog. ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen unter Ehegatten zumindest insoweit von der Erbschaftsteuer freizustellen, als sie den Umfang einer hälftigen Teilung des ehelichen Zugewinns unterschreiten (s. auch Abschnitt IV. 4. e)).

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 147

Der Gesetzgeber ist daher zumindest aus Anlass einer Erbschaftsteuerreform aufgerufen, die in dem Erbschaftsteuergesetz 1996 festgesetzten persönlichen Freibeträge anzupassen und wenigstens entsprechend der eingetretenen Geldentwertung zu erhöhen. Zu Recht wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass die durch das Erbschaftsteuergesetz 1996 erfolgte Erhöhung der Freibeträge nur eine Anpassung an die seit 1974 eingetretene Geldentwertung gewesen sei.

- vgl. Kapp/Ebeling, aaO., § 16 Rz. 1; demgegenüber zweifelt Moench, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 16 Rz. 3, an der grundsätzlichen Berechtigung, Freibeträge zu gewähren

In dem Zusammenhang verdient – auch gegenüber dem Vorschlag, die Erbschaftsteuer gänzlich abzuschaffen (s. Abschnitt II. 3.) – die Empfehlung einer Prüfung, die Erbschaftsbesteuerung auf entfernt verwandte und nichtverwandte Erwerber zu konzentrieren.

vgl. Scheffler/Wigger, „Im engsten Familienkreise“, in: FAZ vom 29. April 2006; Scheffler/Wigger, Zur geplanten Reform der Erbschaftsteuer, in: BB 2006, Heft 6

Damit würde man dem Beispiel vieler Staaten (Großbritannien, Irland, Norwegen und Südafrika) folgen, die den Ehegattenerwerb steuerlich völlig freistellen (s. auch Abschnitt II. 2).

- vgl. Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 15 Tz. 3

Insoweit könnte man auf einen Rechtszustand des Erbschaftsteuergesetzes 1906 anknüpfen, auf dessen Grundlage der Ehepartner, die ehelichen Kinder und Enkel sowie die nicht-ehelichen Kinder (bei Erwerb von der Mutter) von der Erbschaftsteuer ganz befreit waren.

- vgl. Meincke, ZEV 2006, S. 285

b) Zugewinnausgleichsfreibetrag

Bei Auflösung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB) durch Scheidung oder Tod ist der Zugewinnausgleich nach geltenden Recht nicht steuerbar. Die Erfüllung des Zugewinnausgleichs ist nämlich keine freigebige Zuwendung (s. § 5 ErbStG).

- Die Vorschrift des § 5 I ErbStG betrifft die Steuerbefreiung des Zugewinnausgleichs nur im Todesfall; die Regelung des § 5 II ErbStG findet auf die anderen Fälle Anwendung; vgl. BFH-Urteil -II R 64/04 – vom 18. Januar 2006, DStRE 2006, S. 54.

Der Ehegatte mit den geringeren Zuwendungen hat vielmehr einen ehebedingten (familienrechtlichen) Teilhabeanspruch auf die Hälfte der Zugewinndifferenz.

- vgl. BFH-Urteil – II R 29/02 – vom 12. Juli 2005, BStBl. II, 2005, S. 843; ZEV 2005, S. 490; NJW 2005, S. 3663; mit dieser Entscheidung hat der BFH die Zugewinnausgleichsforderung selbst für den Fall, dass nach Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft dieser Güterstand kurzfristig erneut begründet wird (sog. unterbrochene Zugewinnsgemeinschaft) für schenkungsteuerfrei erklärt; s. dazu Geck, ZEV 2006, S. 62; Moench, ZEV, 2005, S. 491. Das Urteil des BFH wurde sogar Gegenstand von Empfehlungen in der Tagespresse, s. U. Wirtz, „Umverteilt und gespart“, in: Welt am Sonntag vom 13. November 2005; In dem Fall des sog. fliegenden Zugewinnausgleichs nimmt der BFH hingegen eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung an, s. BFH-Urteil – II R 28/02 – vom 24. August 2005, ZEV 2006, S. 41

Demgemäß ist auch im Todesfall der Erwerb des überlebenden Ehegatten, der den ehelichen Zugewinn abgilt, von der Erbschaftsteuer freizustellen. Im Erbschaftsteuerrecht folgt man jedoch nicht der pauschalierenden erbrechtlichen Regelung des § 1371 I BGB (1/4 der Erbschaft = fiktiver Zugewinnausgleich). Vielmehr wird der sog. Zugewinnausgleichsfreibetrag des § 5 I ErbStG nur dann gewährt, wenn unter Anknüpfung an die güterrechtliche Lösung des § 1371 II BGB für steuerliche Zwecke eine Berechnung des effektiven Zugewinnausgleichs erfolgt.

- vgl. zur rechnerischen Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Zugewinnausgleichsforderung, Ebeling, ZEV 2006, S. 19; s. auch Troll/Gebe/Jülicher, aaO., § 5 Tz. 26

Die höchst aufwendige Lösung des § 5 I ErbStG bemüht sich zwar um Präzision, die aber aufgrund praktischer Schwierigkeiten in der Realität nicht geleistet werden kann. So sehen die Erbschaftsteuerrichtlinien vor, dass bei der Berechnung des steuerfreien Zugewinns nominale Wertsteigerungen, die auf den Kaufkraftschwund beruhen, zu Lasten des Steuerpflichtigen außer Ansatz gelassen werden sollen (R 11 3 ErbStR). Solange das Steuerrecht aber am Nominalwertprinzip festhält und nicht dem Realwertprinzip folgt, ist diese Ausnahme vom Nominalwertprinzip nur als profiskalisch und inkonsequent zu bewerten.

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 148; s. auch Meincke, aaO., § 5 Anm. 14

Der Gesetzgeber wäre daher gut beraten, im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform die pauschale Regelung des § 1371 I BGB trotz mancher Bedenken gegen diese Regelung für die Zugewinnausgleichsforderung in das Erbschaftsteuergesetz zu übernehmen; damit würde die Regelung wieder auf die Vorschrift des § 6 ErbStG 1959 zurückgeführt werden.

- vgl. Meincke, aaO., § 5 Anm. 3; s. auch Kapp/Ebeling, aaO., § 5 Rz. 58

c) Besonderer Versorgungsfreibetrag

Dem überlebenden Ehegatten steht über den persönlichen Freibetrag hinaus noch ein besonderer Versorgungsfreibetrag von 256 TEUR zu. Kinder erhalten einen nach ihrem Alter gestaffelten besonderen Freibetrag von 10.300-250.000 EUR (§ 17 II 1 ErbStG). Für den Fall, dass der Ehegatte und/oder die Kinder aus Anlass des Todes des Erblassers Anspruch auf nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge haben, ist der Freibetrag um den Kapitalwert (§§ 13, 14 BewG) der Versorgungsbezüge zu kürzen (§ 17 I 2, II 2 ErbStG). Hierdurch soll gegenüber denjenigen Hinterbliebenen, denen aus Anlass des Todes keine oder nur geringe Versorgungsbezüge zustehen, ein angemessener Ausgleich geschaffen werden.

Eine Gleichbehandlung der steuerfreien Versorgungsbezüge (z. B. aus einer Beamtenversorgung) mit den steuerpflichtigen Versorgungsbezügen einerseits (§ 3 I Nr. 4 ErbStG) und den übrigen steuerpflichtigen Vermögenswerten andererseits wird wegen der auf 256 TEUR begrenzten Anrechnung allerdings nicht erreicht.

- vgl. Kapp/Ebeling, aaO., § 17 Rz. 3, 15 ff.; s. auch Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 150

Deshalb muss die Verfassungsmäßigkeit des § 17 ErbStG mit Art. 3 I GG unbeschadet der Zurückhaltung des BFH in seinem Urteil vom 14. Februar 1985 (BStBl. II 1983, S. 19) „ernsthaft angezweifelt“ werden.

- vgl. Meincke, aaO., § 17 Anm. 13 f.; s. auch Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 17 Tz. 3

Insoweit ist der Gesetzgeber schon längst zur Korrektur aufgerufen. Eine dem Bereicherungsprinzip (s. Abschnitt II. 1.) entsprechende systemkonforme Lösung bestünde darin, alle Versorgungsbezüge in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen und den Versorgungsfreibetrag ungekürzt zu gewähren.

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 150

d) Freibetrag und Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 175) ist eine besonders schonende Behandlung des Unternehmensvermögens im Erbfall geboten. Insbesondere „mittelständische Betriebe“ seien – so das Bundesverfassungsgericht – als „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“ in besonderer Weise „gemeinwohlgebunden und – verpflichtet“. Die vordem schon durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 (BGBl. I 1993, S. 1569) eingeführte sachliche Steuerbefreiung in § 13 a ErbStG ist auf der Grundlage des o. a. Erbschaftsteuerbeschlusses vom Gesetzgeber erheblich ausgeweitet worden. Diese rechtstechnisch kompliziert ausgestaltete Vorschrift enthält nunmehr für den Übergang von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Anteilen an Kapitalgesellschaften, die eine Beteiligungsquote von 25 v. H. übersteigen,

- einen sachlichen Freibetrag von 225 TEUR (§ 13 a I ErbStG) und
- einen quotalen Bewertungsabschlag von 35 v. H. (§13 a II ErbStG).

Das inländische Betriebsvermögen wird hiernach in vielen Fällen nicht und im Übrigen mit etwa 65 v. H. des in der Steuerbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals herangezogen.

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 48 ff; 151

Die über die niedrigen Steuerbilanzwerte weit hinausgehende Begünstigung des Betriebsvermögens wird im Schrifttum nahezu einhellig als Verletzung des vom Bundesverfassungsgericht selbst herausgestellten Gebots einer realitätsgerechten Wertrelation kritisiert

- vgl. Bareis, DB 1996, S. 1153; Felix, ZEV 1996, S. 410; Meincke, DStR 1996, S. 1305; Seer, StuW 1997, S. 293; Thiel DB 1997, S. 64; s. auch Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 13 a Rdn. 2 ff.; Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 152; a. M. Kapp/Ebeling, aaO., § 13 a Rz. 4

und steht nunmehr mit Rücksicht auf dem Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) zur Prüfung durch das Bundesverfassungsgericht erneut an (s. Abschnitt III. 1.). Der BFH stellt in dem Beschluss zu Recht als bedenklich heraus, dass die Begünstigungen gemäß § 13 a IV Nr. 3 ErbStG vom Umfang der Beteiligung des Erblassers bzw. Schenkers abhängig gemacht werden (aaO., Rdnr. 154). In den Fällen allerdings, in denen die Vorschrift des § 13 a ErbStG keine Anwendung findet, so z. B. in dem Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters mit seinem Tod aus der Personengesellschaft gegen Abfindung, kann es demgegenüber zu einer „enteignungsgleichen“ Besteuerung kommen.

- s. Piltz, ZEV 2006, S. 205

Angesichts der allseits erwarteten Dekretierung der Verfassungswidrigkeit des § 13 a ErbStG durch das BVerfG wird der Gesetzgeber nicht umhinkönnen, diese Vorschrift verfassungskonform auszugestalten. Dies ist auch deshalb geboten, weil die Vorschrift des § 13 a ErbStG lediglich Steuerinländer begünstigt und insoweit gemeinschaftswidrig sein dürfte.

- vgl. Piltz, IStR 1998, S. 47; Schnitger, FR 2004, S. 185; Wachter, FR 2004, S. 1256; s. auch Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 13 a Rdnr. 2 f.; a. M. Kapp/Ebeling, aaO., § 13 a Rz. 1

Die in dem Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006 (BR-Drs. 778/06) vorgesehene Streichung des § 13 a ErbStG (s. Abschnitt IV. 7. d)) ist wohl auch darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber von der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift selbst wohl nicht mehr ganz überzeugt ist.

e) Ehebedingte Zuwendung unter Ehegatten

Ehebedingte Zuwendungen, die um der Ehe willen erbracht werden und zur Verwirklichung bzw. Schonung der ehelichen Lebensgemeinschaft beitragen, sind lediglich nach Maßgabe des § 13 I Nr. 4 a ErbStG sachlich steuerbefreit. Hiernach bleiben Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Ehegatte dem anderem Eigentum oder Miteigentum an einem Familienwohnheim verschafft, von der Erbschaftsteuer befreit.

- zum Hintergrund dieser Regelung s. Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 13 Tz. 555 ff.

Diese Vorschrift greift allerdings zu kurz, weil sie sich nur auf das Familienwohnheim bezieht, andere Vermögensgegenstände, durch deren Erwerb ein Ehegatte aber ebenso an den Früchten der „ehelichen Lebens- und Erwerbsgemeinschaft“ (BVerfGE 93, S. 175) beteiligt wird, gleichheitswidrig unberücksichtigt lässt.

- vgl. Meincke, aaO., § 13 Anm. 18; Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 13 Rdnr. 41; s. auch Sasse, BB 1995, S. 613; Seer, StuW 1997, S. 283

Insoweit sollte vom Gesetzgeber diese Ungleichbehandlung durch eine Erweiterung des Tatbestandes des § 13 I Nr. 4 a ErbStG beseitigt werden.

5. Steuerbemessungsgrundlage

a) Wert der Bereicherung des Erwerbers

Die Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ist gemäß § 10 I 1 ErbStG grundsätzlich der Wert der Bereicherung des Erwerbers (Bereicherungsprinzip; s. Abschnitt II. 1.). Der Wert der Bereicherung bestimmt sich nach § 12 ErbStG i. V. m. den Vorschriften des Bewertungsgesetzes.

Insgesamt handelt es sich um ein Konglomerat von Bewertungsmaßstäben, das dem Gebot der realitätsgerechten Wertrelation Hohn spricht und daher vom BFH mit seinem Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) dem BVerfG zu Recht für eine verfassungsrechtliche Prüfung nach Maßgabe des Art. 3 I GG überantwortet worden ist (s. Abschnitt III. 1.). Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Bewertungsmaßstabes für die Erbschaftsteuer stellt sich für die verschiedenen Vermögensarten zwar unterschiedlich dar, insgesamt ist die Bewertung aber verfassungsrechtlich zweifelsohne nicht haltbar.

- vgl. Seer, StuW 1997, S. 283 (289 ff.). Deshalb wird nach wie vor von Seiten der Berater geworben, noch vor dem Verdikt des BVerfG Immobilien zu günstigen Bedingungen zu schenken; s. dazu den Bericht von R. Kracht, Steuerbegünstigt mit Stein und Beton, in: Financial Times Deutschland vom 6. April 2006, sowie den Beitrag R. Hammerschmidt, Höhere Erbschaftsteuer, in: Berliner Zeitung vom 7./8. Oktober 2006.

Dies gilt insbesondere für die gesonderte Bedarfsbewertung der Grundstücke für Zwecke der Erbschaftsteuer (§ 12 III ErbStG i. V. m. §§ 138, 150 BewG).

- vgl. Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 28 ff. Auf der Grundlage des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 2007 soll die Bedarfsbewertung von Grundstücken für Steuerfälle nach 2006 geändert werden. So sollen der Grundbesitzbewertung gemäß § 138 BewG die jeweils aktuellen Wertverhältnisse zugrunde gelegt werden; s. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 vom 23. August 2006, in: BT-Drs. 16/2712 = BR-Drs. 622/06

Demgegenüber kommt der Grundstückswert für unbebaute Grundstücke (§ 145 BewG) noch am ehesten dem Grundgedanken eines typisierten Verkehrswertes nahe.

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 157 - 159

Hingegen handelt es sich bei der Typisierung der Grundstückswerte für vermietungsfähige bebaute Grundstücke (§ 146 BewG) mit einer Streubreite der festgestellten Bedarfswerte von unter 40 bis 100 v. H. der Verkehrswerte um einen „gleichheitswidrigen Akt legislativer Willkür“ (R. Seer).

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 75 – 81; zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 146 BewG; s. BFH, ZEV 2006, S. 276

Ebenso führt die Bewertung von nicht-vermietungsfähigen bebauten Grundstücken (§ 147 BewG) zu „willkürlichen, gleichheitswidrigen Zufallswerten“ (R. Seer).

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 160 ff., 166

Auch die Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 140 bis 144 BewG) entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben einer realitätsnahen Bewertung und Besteuerung. So bewegen sich die Grundstückswerte nach Kaufpreisuntersuchungen auf durchschnittlich 10 v. H. des Verkehrswertes für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke.

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2005, aaO., Rdnr. 88-104; 167-171; s. auch Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 40, unter Berufung auf die vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzte Sachverständigenkommission „Vermögensbesteuerung“ in deren Gutachten vom 29. Mai 2000

Bei der Bewertung des Betriebsvermögens (§§ 95 – 109 BewG) sind die Wirtschaftsgüter gemäß § 12 V 2 ErbStG, § 109 I BewG grundsätzlich mit dem Steuerbilanzwert anzusetzen.

- Das Ausmaß der Unterschiede zwischen dem gemeinen Wert bzw. dem Teilwert des Betriebsvermögens und den Steuerbilanzwerten sowie den hierfür anzusetzenden Freibeträgen und Bewertungsabschlägen beschreibt anschaulich der BFH in dem Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 25 bis 58.

Die Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte soll der Steuervereinfachung dienen. Allein dieses Praktikabilitätsargument genügt den Anforderungen eines Gebots einer realitätsgerechten Wertrelation nicht.

- vgl. BVerfGE 93, S. 165 (172); Tipke/Lang aaO., § 13 Rz. 48 f.; Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 12 Rdnr. 30 ff.

Schließlich wird auch die Bewertung des sonstigen Vermögens, insbesondere bei der Bewertung von Anteilen an nicht notierten Kapitalgesellschaften (§ 12 II a ErbStG), dem verfassungsrechtlich gebotenen Bewertungsgleichmaß nicht gerecht.

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 62 – 72; s. auch Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 53

Vor dem aufgezeigten Hintergrund ist es für den Gesetzgeber unabdingbar, bei der Erbschaftsteuerreform vor allem ein dem Gebot der realitätsnahen Bewertung entsprechendes Bewertungssystem zu entwickeln. Mit Rücksicht auf die Ermittlung der Bereicherung der Erben bzw. Beschenkten kann hiernach nur der **Verkehrswert** des Nachlasses bzw. der Schenkung herangezogen werden - eine Erkenntnis, die schon dem Erbschaftsteuergesetz 1906 zugrunde lag.

- vgl. Meincke, ZEV 2006, S. 285

Die insoweit zu überwindenden Schwierigkeiten sind evident. Gegenüber dem häufig anzutreffenden Argument, dass eine an dem Verkehrswert ausgerichtete Bewertung nicht sachgemäß, weil nicht praktikabel sei, muss sich der Gesetzgeber die Öffnungsklausel der §§ 145 III 3, 146 VII BewG entgegen halten lassen, auf deren Grundlage der Steuerpflichtige zur Vermeidung einer Überbewertung den (niedrigeren) gemeinen Wert beanspruchen darf.

- vgl. Eisele, DStZ 2005, S. 338, MünchKommB/StZ 2006, S. 725

Deshalb kann sich der Gesetzgeber dieser Aufgabe nicht entziehen. Denn die Entscheidung über ein Verfahren für eine realitätsgerechte Bewertung des „Werts der Bereicherung“ nach Maßgabe des gemeinen Werts (§ 12 I ErbStG i. V. m. § 9 I BewG) entscheidet letztlich über die Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes.

- BVerfGE 93, S. 165 (167); s. auch BFH-Beschluss vom 22. Februar 2002, aaO., Rdnr. 126, 165, 167; s. auch Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., vor § 12 Rdnr. 1

Auch aus europarechtlichem Blickwinkel gerät der Gesetzgeber unter Handlungsdruck. So hat der BFH Zweifel daran, ob es der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 73 b I EG-V = Art. 56 I EG) entspricht, wenn in Deutschland ausländisches Betriebsvermögen mit dem Verkehrswert und ohne jegliche Steuervergünstigung bewertet wird, während vergleichbares inländisches Vermögen mit signifikant unter dem Verkehrswert liegenden Werten bewertet und zudem noch die Steuervergünstigung des § 13 a ErbStG gewährt wird.

- s. BFH-Vorlagebeschluss – II R 35/05 – vom 11. April 2006, DStR 2006, S. 1079

b) Nachlassverbindlichkeiten

Auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer gilt das objektive Nettoprinzip. Deshalb sind beim Erwerb von Todes wegen vom Wert des Vermögens die Nachlassverbindlichkeiten (§§ 1967 ff. BGB) mit ihren ebenfalls nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abzuziehen (s. § 10 I – II, III – IX ErbStG).

- s. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2005, aaO., Rdnr. 16; zu der verfassungsrechtlichen Problematik der zum Nennwert anzusetzenden Schulden gemäß § 10 V, VI ErbStG s. Rdnr. 107-121; 190-197; s. auch Viskorf, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., vor § 12 Rdnr. 4

Allerdings wird als Erblässerschuld i. S. d. § 10 V Nr. 1 ErbStG bzw. als Erbfallschuld i. S. d. § 10 V Nr. 2 ErbStG nicht die mit dem übergegangenen Vermögen zusammenhängende latente Einkommensteuer-Belastung anerkannt, die zwar aus der Sphäre des Erblässers stammt, aber erst vom Erben realisiert wird.

- vgl. BFH/NV, BStBl. II 1961, S. 162; BFH, BStBl. II 1979, S. 23; BFH-NV 1990, S. 643; BFH, BStBl. II 1998, S. 705

Zu Recht wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass die mangelnde Berücksichtigung dem Bereicherungsprinzip (s. Abschnitt II. 1.) widerspricht.

- vgl. Kapp/Ebeling, aaO., § 3 Rz. 210, § 10 Rz. 10

Da der Rechtsgrund für diese Art von Erblässerschulden schon zu Lebzeiten des Erblässers gelegt wird, sollte der Gesetzgeber auch die latente Einkommensteuerbelastung als Erbfallschuld anerkennen.

- vgl. Meincke, aaO., § 10 Anm. 32; Mellinghof, DStJG 22 (1999, S. 127 (152)); s. auch den Hinweis des BFH in dem Beschluss vom 22. Mai 2002, aaO., Rdnr. 141

c) Nießbrauchs- und Rentenvermächtnis

Die Vorschrift des § 25 I 1 ErbStG statuiert ein Abzugsverbot für Nießbrauchs- und Rentenvermächtnisse (= Erbfallschulden des/der Erben), die dem überlebenden Ehegatten des Erblässers zustehen. Damit verstößt diese Vorschrift gegen das objektive Nettoprinzip.

- vgl. Gebel, ZEV 2004, S. 98; s. auch Kapp/Ebeling, aaO.; § 25 Rz. 1; Meincke aaO., § 25 Anm. 2; Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 25 Tz. 7; a. M. BVerfG, BStBl. II 1982, S. 608

Nach § 25 I 2 ErbStG ist die gemäß § 9 I Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers entstandene Erbschaftsteuer bis zum Wegfall der Nießbrauchs- oder Rentenbelastung zwar wenigstens insoweit zinslos zu stunden, als die Steuer auf den Kapitalwert der Belastung entfällt.

Demgegenüber bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber bei einer Erbschaftsteuerreform in Zusammenhang mit einer realitätsgerechten Bewertung das nicht mit dem Bereicherungsprinzip (s. Abschnitt II. 1.) im Einklang stehende Abzugsverbot beseitigt.

- vgl. Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer. Kommentar, 2003, § 25 Rz. 4; s. in diesem Kontext auch Viskorf, FR 2004, S. 1337

Damit würde ein Rechtszustand begründet, wie er zu der Zeit der Geltung des Reichserbschaftsteuergesetzes 1906 bestand. Seinerzeit stand dem Steuerpflichtigen im Übrigen auch das Recht zu, die Besteuerung bis zum Erlöschen des Nutzungsrechts aussetzen zu lassen.

- vgl. Schuck, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck aaO., § 25 Rdn. 1

6. Steuertarif

a) Gleichstellung der Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit Ehegatten

Die Höhe der Steuerbelastung hängt vor allem von der verwandtschaftlichen Beziehung zwischen Erwerber und Erblasser/Schenker ab. Darin sieht das Bundesverfassungsgericht in dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 eine Ausprägung des in Art. 6 I GG wurzelnden Familienprinzips (BVerfGE 93, S. 174). Dem folgte das Erbschaftsteuergesetz mit der Maßgabe, die steuerliche Belastung durch unterschiedliche Steuerklassen, persönliche Freibeträge und Steuersätze dem Familienprinzip entsprechend abzustufen.

Allerdings hat die Rechtsprechung bislang es verneint, den Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft einem Ehegatten steuerlich gleichzustellen.

- BFH, BStBl. II 1983, S. 114; BFH/NV 2004, S. 1103; BFH, ZEV 2006, S. 87; BVerfG, BStBl. II 1984, S. 172; BVerfG, BStBl. II 1990, S. 103; BVerfG, BStBl. II 1990, S. 764; BVerfGE 103, S. 313; s. auch BVerwG-Urteil – C 43/04 – vom 26. Januar 2006, NJW 2006, S. 1828, das eine besoldungsrechtliche Gleichstellung (Familienzuschlag) verneint; s. auch Troll/Gebel/Jülicher, aaO., § 15 Tz. 30

Dies gilt selbst für gleichgeschlechtliche Partner einer sog. eingetragenen Lebenspartnerschaft, die damit erbschaftssteuerlich der Steuerklasse III unterworfen wird.

- BFH-Beschluss – II B 132/04, NV – vom 6. Oktober 2005, S. 87; s. auch (zur Einkommensteuer) BFH-Urteil - III R 51/05 - vom 26. Januar 2006, NJW 2006, S. 1837

Zwar hat der Gesetzgeber nunmehr ein Lebenspartnerschaftsgesetz verabschiedet (s. Abschnitt III. 3.); gleichwohl bleibt die Ungleichbehandlung weiterhin bestehen.

- Allenfalls eine Angleichung sieht der Erlass des Finanzministerium Baden-Württemberg vom 15. September 2005, DStR 2005, S. 1646, im Gestaltungsbereich der Erbschaftsteuer vor.

Der dadurch verbliebene Rechtszustand erscheint angesichts der unterhalts- und vermögensrechtlichen gegenseitigen Pflichten im Sinne einer „Verantwortungsgemeinschaft“, die das Lebenspartnerschaftsgesetz in Anknüpfung an die bürgerliche Ehe normiert hat, inkonsequent und sollte deshalb vom Gesetzgeber – wie beispielsweise in den Niederlanden und in Schweden – bereinigt werden (s. Abschnitt III. 3.).

- vgl. Rauch, DStR 2006, S. 1823 zu den Splittingverfahren für eingetragene Lebenspartnerschaften

b) Stufentarif

Das Erbschaftsteuergesetz 1996 hat die bisherigen vier Steuertarife durch drei Steuerklassen ersetzt. Aufgrund der eigentumschonenden Vorgaben durch das Bundesverfassungsgericht in dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 165 (172)) und in dem Vermögensteuerbeschluss vom 22. Juni 1996 (BVerfGE 93, S. 121) sieht der Steuertarif nunmehr als Belastungsobergrenze entsprechend dem sog. Halbteilungsgrundsatz

- Der BFH hält den „Halbteilungsgrundsatz“ auf das Erbschaftsteuergesetz nicht für anwendbar, s. BFH-Beschluss - II B16/05 - vom 27. März 2006, ZEV 2006, S. 323; a. M. Arndt, BB Beilage 7/1996; Seer StuW 1997, S. 283; ders., FR 1999, S. 1280. Zur Neujustierung des sog. Halbteilungsgrundsatzes, s. den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 18. Januar 2006, NJW 2006, S. 1169.

einen Steuersatz von 50 v. H. vor. Unter Berücksichtigung des ebenfalls vom Bundesverfassungsgericht in den o. a. Beschlüssen herausgearbeiteten Familienprinzips (Art. 6 I GG) begrenzt § 19 I ErbStG 1996 die Belastungsobergrenze im Familienverbund sogar auf 30 v. H. (Steuerklasse I).

Der Stufentarif des § 19 I ErbStG entspricht nicht dem linearprogressiven Einkommensteuertarif des § 32 a I EStG. Während der Einkommensteuertarif das zu versteuernde Einkommen in Teilerwerbe zerlegt, für die jeweils unterschiedliche Steuersätze gelten (Teilmengentarif), gehen die Erbschaftsteuertarife jeweils von einem einheitlichen Steuersatz für den gesamten Erwerb aus (sog. Vollmengenstaffeltarif).

- vgl. Meincke, aaO., § 19 Anm. 4; Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. S. 174

Aus diesem „Treppentarif“ sich ergebenden Tarifsprünge werden durch einen Härteausgleich nach § 19 III ErbStG abgemildert.

Angesichts der umfangreichen Steuerbefreiungen (s. Abschnitt IV. 4.) hat zur Sicherung des Steueraufkommens (allein schon wegen der seinerzeit weggefallenen Vermögensteuer) der

Gesetzgeber bei der Konzeption des Erbschaftsteuergesetzes 1996 den Steuertarif gegenüber dem Erbschaftsteuergesetz 1974 im unteren Bereich der Steuerklasse I, in der sich die Masse der Erwerber bewegen, deutlich erhöht. Entgegen den o. a. Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Schonung eines sog. existenzsichernden Gebrauchsvermögens und des Betriebsvermögens sind hiernach Freibeträge und Bewertungsabschläge auf Kosten der nichtbegünstigten Erwerber festgesetzt worden.

- vgl. die für einen Kommentar außergewöhnlich kritischen Ausführungen von Meincke, aaO., § 19 Anm. S. 11 f.; s. auch Bareis, DStR 1997, S. 562; Meincke, ZEV 1997, S. 52 (55); Seer, StuW 1997, S. 283 (295)

Je mehr die Bemessungsgrundlage durch Freibeträge und Bewertungsabschläge ausgehöhlt wird, umso stärker müssen die Steuersätze in der für Familien vorgesehenen Steuerklasse I angezogen werden, um ein fiskalisch „angemessenes“ Steueraufkommen zu erreichen. Damit wird das vom Bundesverfassungsgericht propagierte Familienprinzip geradezu „auf den Kopf“ gestellt. Denn die gleichmäßige Belastungsstruktur erfordert eine breite Bemessungsgrundlage, die realitätsgerechte Wertrelationen herstellt. Erst auf dieser Basis ist dem Besteuerungsübermaß durch niedrige Steuersätze entgegenzutreten.

- so zu Recht Tipke/Lang, aaO., § 13 Rz. 175

Das im Erbschaftsteuergesetz 1996 nicht realisierte Postulat sollte daher vom Gesetzgeber bei einer Erbschaftsteuerreform beachtet werden.

c) Tarifbegrenzung

Zur Sicherung einer generationenübergreifenden Fortführung von Unternehmen durch familienfremde Dritte (sog. Nachfolgebücke) hat das Bundesverfassungsgericht in dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Mai 1995 (BVerfG 93, S. 165 (176)) das Postulat aufgestellt, die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Betrieben unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erblasser und Erben zu bemessen. Diesem Erfordernis folgt die Vorschrift des § 19 a ErbStG, die im Falle des Erwerbs von gemäß § 13 a ErbStG begünstigtem Betriebsvermögen eine Tarifbegrenzung vorsieht und damit eine Metamorphose der Erbanfallsteuer in eine Nachlasssteuer bei steuerbegünstigtem Erwerb einleitet.

- vgl. Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 19 Rdnr. 3

Mittels des § 19 a III, IV ErbStG soll bewirkt werden, dass der Erwerb von begünstigtem Betriebsvermögen immer nur dem Tarif der Steuerklasse I unterliegt. Allerdings beschränkt § 19 a I ErbStG ohne ersichtlichen Grund („Über den Sinn der gesetzlichen Restriktion kann man nur rätseln“) die Tarifbegrenzung im Unterschied zu § 13 a ErbStG auf natürliche Personen als Erwerber; erwirbt somit eine juristische Person, bleibt es bei der ungünstigen Steuerklasse III.

Dieser Ungleichbehandlung sollte der Gesetzgeber durch eine Gesetzesänderung entgegen-treten. Wenn nämlich der Grund der Begünstigung in der erhöhten Sozialbindung des

Erwerbs liegt, ist nicht ersichtlich, warum die Begünstigung den juristischen Personen verweigert werden soll.

- vgl. Hübner, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, aaO., § 19 a Rdnr. 6

7. Steuerfestsetzungs- und Erhebungsverfahren

a) Vorbemerkung

Das Feststellungs- und Erhebungsverfahren gab im Gestaltungsbereich der Erbschaftsteuer bislang wenig Anlass zur Kritik und damit auch nicht zu einer Reform. Umso erstaunlicher ist, dass die jüngsten Initiativen für eine Erbschaftsteuerreform eine Verlagerung der Reformimpulse von dem materiellen Recht in das Verfahrensrecht anzeigt. Wenn sich eine Erbschaftsteuerreform auf der Grundlage des Regierungsentwurfes eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006 (BR-Drs. 778/06) durchsetzen sollte, hätte dies eine dogmatische Metamorphose zufolge: Das materielle Erbschaftsteuerrecht wäre – wie bisher – an der Konzeption der Erbanfallsteuer (s. Abschnitt II. 1.) ausgerichtet. Demgegenüber würde das formelle Erbschaftsteuerrecht mit dem sog. Stundungsmodell für den speziellen Nachlass „Betrieb“ bzw. „produktives Vermögen“ an der Konzeption einer Nachlasssteuer (s. Abschnitt II. 1.) orientiert. Über die Folgen eines solchen „compositum mixtum“ kann man derzeit nur erst spekulieren.

b) Stundung der Erbschaftsteuer nach geltendem Recht

Eine eigenständige Bestimmung für die Stundung weist schon das geltende Erbschaftsteuerrecht auf. Der Gesetzgeber hatte sehr frühzeitig – unbeschadet der allgemeinen Regelung über die Stundung in der Abgabenordnung – eine spezielle Stundungsregelung in das Erbschaftsteuergesetz aufgenommen (s. § 63 ErbStG 1906; § 40 ErbStG 1922; § 37 ErbStG 1925). In der bislang geltenden Fassung des § 28 ErbStG 1996 ist für den Fall, dass zum steuerpflichtigen Erwerb Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen gehört, dem Erwerber die darauf entfallende Erbschaftsteuer auf Antrag bis zu 10 Jahren zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig ist.

- Zur Kritik an diesem Sonderrecht im Bereich der Erbschaftsteuer s. Meincke, aaO., § 28 Anm. 1 m. w. Nachw.

In dieser Vorschrift manifestiert sich die Forderung der (mittelständischen) Wirtschaft nach einer Verbesserung der erbschaftsteuerlichen Belastungen für den Fall einer Betriebsfortführung durch die Unternehmer – Erben. Diesem Wunsch der Wirtschaft hat sich selbst das BVerfG nicht entzogen und in dem sog. Erbschaftsteuerbeschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, S. 165 (175 f.)) eine besonders schonende Behandlung des Unternehmensvermögens im Erbfall gefordert.

Deshalb kam es mit dem Erbschaftsteuergesetz 1996 zu einer Ausweitung der Stundungsfrist des § 28 I 1 ErbStG von 7 auf 10 Jahre. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber der Forderung des BVerfG aber in erster Linie durch die sachliche Steuerbefreiung gemäß

§ 13 a ErbStG und die Tarifbegrenzung gemäß § 19 a ErbStG Rechnung zu tragen versucht (s. Abschnitt IV. 4. d) und 6. c)).

c) Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ (2005)

Auch wenn die mittelständische Wirtschaft hiernach auf der Grundlage des geltenden Erbschaftsteuergesetzes 1996 bei einer Unternehmensnachfolge sich nicht mit einer dramatisch hohen Erbschaftsteuerlast konfrontiert sehen konnte, kam es im Rahmen des sog. Job-Gipfels 2005 zwischen SPD einerseits und CDU/CSU andererseits erneut zu der Erkenntnis, familiengeführte Unternehmen von den Unwägbarkeiten eines Mittelentzuges durch die Erbschaftsteuer zu befreien. Die Wortführer der deutschen Unternehmenswirtschaft – so insbesondere der DIHK – konnten darauf verweisen, dass immerhin in den nächsten fünf Jahren jährlich rund 71.000 Unternehmen mit rund 680.000 Beschäftigten auf neue Eigentümer übertragen würden; insgesamt seien in den nächsten Jahren davon rund 3,4 Mio. Arbeitsplätze betroffen. Darüber hinaus wurde herausgestellt, dass nahezu in allen anderen Staaten günstigere Regelungen für den Betriebsübergang im Gestaltungsbereich der Erbschaftsteuer gelten würden.

Der auf der geistigen Urheberschaft des Freistaates Bayern beruhende Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ fand am 4. Mai 2005 die Billigung der Bundesregierung und ging hiernach als Gesetzentwurf in das parlamentarische Verfahren.

- s. BR-Drs. 322/05 vom 6. Mai 2005

Dem einer Referenzvorschrift in Großbritannien entsprechenden Grundgedanken dieses Gesetzesentwurfes folgend sollte die Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber künftig dadurch begünstigt werden, dass die zunächst von Gesetzes wegen unverzinslich zu stundende Erbschaftsteuer vollständig erlöscht, wenn das Unternehmen 10 Jahre fortgeführt wird. Bei einer kürzeren Fortführung sollte die Steuer jeweils in Höhe eines Zehntels pro Jahr erlöschen (sog. Stundungs- und Abschmelzungsmodell). Die Begünstigung sollte – wie im geltenden Recht – bei Veräußerung, Aufgabe oder wesentlichem Vermögensentzug – ggf. anteilig – entfallen; entsprechendes sollte gelten, soweit der Betrieb überwiegend vermögensverwaltende Zwecke verfolgen sollte.

Um eine nicht gebotene Entlastung von Unternehmen mit hoher wirtschaftlicher Potenz zu vermeiden, sollte die Steuerentlastung auf einen Wert des begünstigten Vermögens bis zu 100 Mio. EUR begrenzt werden. Soweit der Wert des übergehenden begünstigten Vermögens den Betrag von 100 Mio. EUR übersteigen sollte, käme weiterhin die bisherige Regelung der §§ 13 a und 19 a ErbStG zur Anwendung. Betriebsvermögen im Wert zwischen 100 Mio. EUR und rund 160 Mio. EUR sollte einem Härteausgleich nach dem Modell des bislang geltenden § 19 III ErbStG unterliegen.

In erster Linie sollte Vermögen, das der Produktion von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen bzw. deren Verteilung dient, entlastet werden. Die vorübergehende Hingabe von Vermögenswerten wie Kapital, bewegliche und unbewegliche Sachen und Rechte gegen Entgelt, die auch einkommensteuerlich im Normalfall (!) nicht als Einkünfte aus Gewerbe-

betrieb (oder aus freiberuflicher Tätigkeit), sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung angesehen werden, sollte hingegen nicht begünstigt werden.

Der Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ hat nicht nur im politischen Raum kontroverse Stellungnahmen ausgelöst. Er war auch wissenschaftlicher Kritik ausgesetzt. In dem schon in Abschnitt IV. 1. angesprochenen „Gutachten zu Fragen zur Erbschaftsteuer bei Betriebsfortführung“ vom 25. Juli 2005 unterziehen R. Seer und H. Jansen den Gesetzentwurf einer zum Teil vernichtenden Kritik und diagnostizieren deren Verfassungswidrigkeit wie folgt:

„Auf der Basis des BFH-Beschlusses vom 22. Mai 2002 – II R 61/99 – sind beide Gesetzentwürfe wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz) als verfassungswidrig zu qualifizieren. Unseres Erachtens gilt dies allerdings nicht für die ertragsteuerliche Maßgeblichkeit. Sie vermeidet eine Doppelbelastung des Erwerbers sowohl mit Einkommen als auch mit Erbschaft- und Schenkungsteuer. Demgemäß stellt sie keine willkürliche Bewertung, sondern eine folgerichtige Konsequenz der einkommensteuerlichen Verknüpfung dar. Sie wird durch das Prinzip einer eigentumsschonenden Besteuerung (Art. 14 GG) und der Steuervereinfachung gerechtfertigt. Zwar sind auch alternative Lösungen denkbar. Sie alle leiden aber unter der Bewertungsunsicherheit und der geringen Praktikabilität einer eigenständigen Unternehmensbewertung.“

Für einen Steuererlass nach alter Regelung des § 28 a ErbStG-E besteht jedoch kein ökonomisch begründbares Bedürfnis. Die Regelung führt zu fragwürdigen Steuerplanungsanreizen und zu willkürlichen Verteilungsfolgen. Ihre ökonomische Legitimation steht im groben Missverhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung. Um die unternehmerische Generationenachfolge zu ermöglichen, ist es nicht erforderlich, von dem zurückhaltenden Ausgangswert das sog. produktive Betriebsvermögen vollständig von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freizustellen. Denn die Gefahr der erbschaftsteuerlichen Existenzbedrohung wird bereits durch den Steuerbilanzwertansatz, den de lege lata verankerten Stundungsanspruch nach § 28 Abs. 1 ErbStG und die Tarifbegrenzung des § 19 Abs. 1 ErbStG gebannt. Einer weiteren Vergrößerung der Ungleichbehandlung bedarf es nicht, um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Deshalb wandelt sich die eigentumsschonende Besteuerung unternehmerischen Vermögens in § 28 a ErbStG zum gleichheitswidrigen Privileg.“

- s. R. Seer/H. Jansen, Gutachten zu Fragen zur Erbschaftsteuer bei Betriebsfortführung, vom 25. Juli 2005 (nicht veröffentlicht). Das Gutachten fand auch in der Tagespresse Beachtung, s. A. Hoffmann, Kritik an Plänen zur Erbschaftsteuer, in: FAZ vom 8. August 2005; s. auch den Bericht „Steuerexperten gegen Erbschaftsteuerreform“, in: Handelsblatt vom 9. August 2005.

Eine bemerkenswerte empirische Analyse zu der geltenden Erbschaftsteuer bot – wie schon in Abschnitt IV. 1. erwähnt – die am 7. Juli 2006 veröffentlichte Studie „Zusammensetzung und Diskrepanz der Erbschaft- und Schenkungsteuer 2002“. Deren Erkenntnisse sind auch für den Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“ von Relevanz. Denn das Aufkommen aus verschenktem und vererbtem Betriebsvermögen betrug im Jahre 2002 weniger als 300 Mio. EUR und entspricht damit in etwa der Größenordnung der

Feuerschutzsteuer. Nicht einmal jeder zehnte Erbfall wurde überhaupt besteuert. Die ungewöhnliche Auswertung sämtlicher Erbschaftsteuerakten des Jahrgangs 2002 ergab überdies: Der Höchstarif von 50 v. H. wurde kein einziges Mal angewandt. Insgesamt stehen die obersten Steuersätze praktisch nur auf dem Papier.

- s. Institut für Unternehmenswirtschaft der Universität Mannheim (IURUM), Shearman & Sterling LLP/Zentrum für Unternehmensnachfolge an der Universität Mannheim (ZentUma), Studie zur „Zusammensetzung und Diskrepanz der Schenkung- und Erbschaftsteuer 2002“ vom 7. Juli 2006 (Kurzfassung); s. dazu Lehmann/Treptow, StBG 2006, S. 413; J. Jahn, Steuerfreiheit für Betriebserben, in: FAZ vom 20. Juli 2006

Schließlich haben Ernst & Young AG in der zweiten Hälfte des Jahres 2006 eine Studie „Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer?“ der interessierten Öffentlichkeit präsentiert. Diese Untersuchung führt zu dem folgenden überraschenden Ergebnis:

„Betrachtet man einzelne Unternehmen, so ergibt sich ein differenziertes Bild. Für 19 Unternehmen führt die Einführung des Abschmelzungsmodells zu einer Entlastung, wohingegen sich für 12 Unternehmen eine höhere Steuerbelastung gegenüber der derzeitigen Erbschaftsteuerbelastung ergibt. Für 2 Unternehmen gibt es weder Verbesserungen noch Verschlechterungen.“

Dieses Ergebnis überrascht vor dem Hintergrund, dass es sich bei allen teilnehmenden Unternehmen um produktiv tätige Unternehmen handelt. Dennoch müssen einige Unternehmen mit Mehrbelastungen rechnen. Der Gesetzgeber hat somit die Zielgruppe nicht vollständig erreicht. Dies zeigt sich auch daran, dass gerade von den teilnehmenden Unternehmen, die in den vergangenen Jahren am meisten Arbeitsplätze aufgebaut haben, einige durch das Abschmelzungsmodell nicht entlastet werden.“

- s. Ernst & Young AG, Studie zu „Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuer?“ 2006, S. 50 (nicht veröffentlicht); s. dazu den Bericht „Bedenken in der SPD-Fraktion gegen Erbschaftsteuerentwurf“, in: FAZ vom 12. Oktober 2006; s. auch C. Wolber, Erben leicht gemacht?, in: Die Welt vom 17. Oktober 2006

Der Gesetzentwurf hat aber auch im politischen Raum kontroverse Stellungnahmen ausgelöst. Die zunächst von den Parteien allseits begrüßte Initiative wich allmählich einer kritischen Betrachtung. Denn die SPD knüpfte ihre Zustimmung zu der Verabschiedung des Regierungsentwurfes mit der Begründung einer „sozialen Pflichtenorientierung der Unternehmer“ an den Einbau einer sog. Arbeitsplatzklausel. Selbst der Bundesminister der Finanzen machte den Erhalt der Arbeitsplätze zum „essenziellen Kriterium“ für seine Zustimmung zu dem Gesetzentwurf. Nach einer über Monate andauernden Kontroverse kam es erst im Juni 2006 zu einer Einigung zwischen CDU/CSU und SPD auf der Basis der nachfolgend wiedergegebenen „atmenden Arbeitsplatzklausel“: Danach sollte ein Durchschnittswert der vergangenen Jahre zugrunde gelegt werden. Wie lange vom Datum des Unternehmensüberganges zurückgerechnet werden sollte, stand aber noch nicht fest. Auf jeden Fall sollte jedes Jahr – immer wenn ein weiterer Erlass der Erbschaftsteuer ansteht – geprüft

werden, ob die Beschäftigungshöhe gehalten worden ist. Wenn die Arbeitsplätze weniger geworden wären, sollte im Ausmaß ihres Abbaus die Steuer fällig werden. Dies sollte aber später wieder korrigiert werden können. Falls anschließend die Zahl der Arbeitsplätze wieder ansteigen sollte, würde bei dem nächsten Erbschaftsteuertermin ein höherer Steueranteil entfallen.

- s. Beitrag „Koalition einig über Konzept für Erbschaftsteuer“, in: FAZ vom 6. Juni 2006

d) Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ (2006)

In der zweiten Hälfte des Jahres 2006 konnte die Diskussion im vorparlamentarischen Raum über den Gesetzentwurf des Jahres 2005 kanalisiert werden. Deshalb präsentierte der Bundesminister der Finanzen am 4. Oktober 2006 der interessierten Öffentlichkeit einen Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“, der im Vergleich zu dem Gesetzentwurf 2005 einen etwas breiteren reformatorischen Ansatz bietet, wengleich die Problematik einer Erleichterung der Unternehmensnachfolge weiterhin im Mittelpunkt des Entwurfes steht. Mit nur wenigen Änderungen verabschiedete das Kabinett den Entwurf des Bundesministers der Finanzen als Regierungsentwurf.

- s. Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006, BR-Drs. 778/06

Im Kern sind die Grundgedanken des Gesetzentwurfes von 2005 auch in dem nunmehr vorgelegten Regierungsentwurf von 2006 erhalten geblieben. Auch weiterhin soll der Erwerber bei Fortführung des Unternehmens dadurch begünstigt werden, dass die zinslos gestundete Erbschaftsteuer vollständig erlischt, wenn das Unternehmen 10 Jahre fortgeführt wird. Für den Fall einer kürzeren Fortführung soll die Steuer jeweils nur in Höhe eines Teilbetrages von einem Zehntel pro Jahr erhoben werden. Dieses Stundungs- und Abschmelzungsmodell setzt allerdings gemäß § 28 II 1 ErbStG-E voraus, dass das Unternehmen – dem Vorbild des § 12 III 2 UmwStG folgend – „in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang fortgeführt“ wird. Hierfür sieht Satz 2 als Voraussetzung vor, dass „der Betrieb insbesondere nach dem Umsatz, dem Auftragsvolumen, dem Betriebsvermögen und der Anzahl der Arbeitnehmer vergleichbar ist“. Weiterhin soll die Begünstigung bei Veräußerung sowie bei Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes sowie bei vergleichbaren Tatbeständen entfallen (s. im Einzelnen § 28 Abs. 3 ErbStG-E).

Auch weiterhin soll nur die Übertragung von sog. produktivem Vermögen von der Neuregelung profitieren. In Abgrenzung des „nicht begünstigten Vermögens“ wird in der Begründung zu § 28 ErbStG-E darauf hingewiesen, dass „zunächst die Positionen des aktiven Betriebsvermögens zu bestimmen (sein), die ihrer Natur nach in typischer Weise nicht der Herstellung oder dem Vertrieb von Waren und Dienstleistungen dienen“.

Das Stundungs- und Abschmelzungsmodell der §§ 28, 28 a ErbStG-E soll für „Bagatellfälle“ durch eine Steuerbefreiungsregelung gemäß § 13 Nr. 19 ErbStG-E flankiert werden. Mit einer Freigrenze von 100.000 EUR soll der Übergang von „Kleinunternehmen“ im Erbfall

begünstigt werden, wobei auf eine Unterscheidung zwischen produktivem und unproduktivem Vermögen verzichtet wird.

- Einen Überblick über den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge bieten Melchior DStR 2006, S. VI; Piltz, ZEV 2006, S. VI.

Es ist nicht anzunehmen, dass der Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ ohne gravierende Änderungen vom Gesetzgeber verabschiedet wird. Selbst ein Scheitern des Gesetzentwurfes ist nicht auszuschließen. Insbesondere in der SPD-Fraktion gibt es erhebliche Widerstände, Unternehmer – Erben erbschaftsteuerlich zu begünstigen.

- vgl. B. Marschall/J. Tartler, SPD trickst bei der Erbschaftsteuer, in: FTD vom 24. Oktober 2006

Zumindest bleibt ein erheblicher Nachbesserungsbedarf im Hinblick auf die im Frühjahr 2007 zu erwarteten Entscheidung des BVerfG über die erbschaftsteuerliche Bewertungsproblematik. Die Erwartungshaltung ist insoweit sehr hoch, glaubt man doch mittels einer dann möglichen hohen Immobilienbewertung das Problem der Gegenfinanzierung für die prognostizierten Einnahmehausfälle von etwa 500 Mio. EUR p. a. lösen zu können.

e) Würdigung

Wenn man mit dem BVerfG eine prinzipielle erbschaftsteuerliche Begünstigung für den Fall der Fortführung eines Unternehmens bejahen sollte (s. Abschnitt III. 1.), dann ist das in dem Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ enthaltende Stundungs- und Abschmelzungsmodell durchaus akzeptabel. Gleichwohl sind einige Desiderata im Hinblick auf die Ausgestaltung des Modells in den §§ 28, 28 a ErbStG-E noch aufzuzeigen.

- vgl. Hannes, DStR 2006, S. 2058; s. auch Stellungnahme von C. Schäfer/S. Scherer, „Was folgt aus der neuen Studie zum Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer?“, Mannheim 2006

Das primäre Monitum richtet sich gegen die sog. Arbeitsplatzklausel. Zunächst ist zu begrüßen, dass die ursprünglich in einem BMF-Arbeitsentwurf enthaltene Arbeitsplatzklausel

„Hiernach sollte die Steuer jährlich um ein Zehntel erlöschen, wenn die Zahl der dem Betrieb der jeweiligen der Gesellschaft zuzurechnenden Beschäftigungsverhältnisse, für die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung erbracht werden und die keine geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ... darstellen (Ist-Beschäftigungszahl) geringer ist als die durchschnittliche Gesamtzahl dieser Beschäftigungsverhältnisse am 31. Dezember der beiden letzten zwei Kalenderjahre vor dem Zeitpunkt der Steuererhöhungen (Ausgangsbeschäftigungszahl.)“

- s. Bericht „Zwei Varianten für die Reform der Erbschaftsteuer“, in: FAZ vom 11. September 2006

nicht Eingang in den Regierungsentwurf gefunden hat. Aber auch die moderate Arbeitsplatzklausel dürfte bei allem Verständnis für die Befürchtung „zweckentfremdeter Steuergelder“ in der Praxis zu kontraproduktiven Ergebnissen, zumindest zu unkalkulierbaren Risiken führen. Aus diesen Gründen hält W. Wiegard (Mitglied des Sachverständigenrates) den Regierungsentwurf für eine „Missgeburt“.

- zitiert nach A. Schrunner, Erbschaftsteuer in der Kritik, in: Handelsblatt vom 13. Juni 2006

Zum einen wird die Klausel geradezu den Arbeitsplatzabbau **vor** dem Erbfall provozieren.

- s. J. Jahn, „Steuerfreiheit für Betriebserben“, in: FAZ vom 20. Juli 2006

Zum anderen dürfte die Klausel in einer wirtschaftlich schwierigen Phase (mit Arbeitsplatzabbau!) zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führen, wenn wegen eines Arbeitsplatzabbaus die Begünstigung des § 28 a I und II ErbStG-E entfällt. Immerhin soll gerade durch einen teilweisen Abbau von Arbeitsplätzen (z. B. in einer Umstrukturierungsphase) das „Ganze“ erhalten werden.

- s. T. Hanke, „Angst vor der Courage“, in: Handelsblatt vom 7. Juni 2006

Schließlich stellt sich ein besonders apartes (auch gemeinschaftsrechtliches) Problem im Zusammenhang mit der Arbeitsplatzklausel, wenn ein Unternehmen Arbeitsplätze nicht abbaut, sondern sie in andere EU-Staaten verlegen sollte. Vor allem dürften Ausweichüberlegungen angestellt werden; so ist zu befürchten, dass sich Unternehmer vermehrt sog. Zeitarbeitsfirmen bedienen werden. Gerade dieses Beispiel zeigt, wie schwierig es sein dürfte, die „Zahl der Arbeitsplätze“ zu messen.

Das zweite Monitum richtet sich gegen die Reduktion der Begünstigung auf das sog. produktive Vermögen. Diese Restriktion ist schon vom Ansatz her unsinnig. Denn damit wird verkannt, dass auch „unproduktives Vermögen“ (z. B. eine Investitionsrücklage in bar) die vom Gesetz geradezu gewünschte Beschäftigungswirkung („keinen Abbau von Arbeitsplätzen!“) erreichen kann. Im Übrigen kann – wenn diese Abgrenzung Gesetz werden sollte – prinzipiell nicht ausgeschlossen werden, dass sich die Erbschaftsteuerlast der Unternehmer im Vergleich zum geltenden Recht erhöhen wird. Das ist umso wahrscheinlicher, je geringer das Eigenkapital ist und je weniger „produktives Vermögen“ das Unternehmen hat.

- vgl. Bericht „Erbschaftsteuer – Erleichterung kann umschlagen“, in: FAZ vom 28. Juli 2006

Vor allem dürfte diese Unterscheidung in der Praxis zu kaum lösbaren Problemen, zumindest zu einem hohen Verwaltungs- und Vollzugsaufwand führen. Selbst wenn man aber die Unterscheidung zwischen produktivem und nichtproduktivem Vermögen für die Begünsti-

gung aufrechterhalten sollte, ist die Grenzziehung von 25 v. H. bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur als unsinnig zu begreifen. Angesichts der Tatsache, dass sich immer mehr Familienunternehmen schon in den Händen der Erben der dritten und vierten Generationen befinden, sollte die Mindestbeteiligung – entsprechend dem § 17 EStG – nicht höher als 1 v. H. liegen.

Im Übrigen sollte der Gesetzgeber bedenken, dass Mittelständler aufgrund der derzeitigen (gewiss nicht ganz verfassungsmäßigen) Gesetzeslage mit Rücksicht auf

- den Freibetrag von 205.000,00 EUR;
- den Bewertungsabschlag von 35 v. H.;
- den Freibetrag für Kinder von jeweils 205.000,00 EUR;

so gut wie keine Erbschaftsteuer zahlen. Allein deshalb befürchten nicht wenige Mittelständler, dass sie auf der Grundlage eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ in Zukunft Erbschaftsteuer zahlen müssen.

- vgl. J. Tartler, Steuerlast der Firmen steigt deutlich, in: FTD vom 25. September 2006

Selbst wenn das „Gesetz zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ in einer „gereinigten Fassung“ in Kraft treten sollte, stellt sich die Frage, ob die erbschaftsteuerliche Begünstigung des sog. produktiven Vermögens als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen werden kann. Über die von R. Seer und H. Jansen in den o. a. Gutachten vom 25. Juli 2005 geäußerten Bedenken hinaus wird die Verfassungsmäßigkeit der geplanten Regelung von nicht wenigen Stimmen im Schrifttum in Zweifel gezogen.

- vgl. Birk/Pöllath, ZRP 2006, S. 209; Crezelius, DB 2006, S. 2252; s. auch Bach/Broekelsehen/Maiterth, DStR 2006, S. 1961

Wenn man an dem Entwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ die vom BFH in dem Vorlagebeschluss vom 22. Mai 2002 (BStBl. II 2002, S. 598) an die derzeitige Begünstigung des Betriebsvermögens (s. Abschnitt IV. 4.) gesetzte Messlatte des Art. 3 I GG in entsprechender Weise anlegt, kann man nicht umhin festzustellen, dass auch die geplante Regelung gegen Art. 3 I GG verstoßen dürfte (aaO., Rdnr. 132-154). Ob allerdings das BVerfG ein Verdikt aussprechen wird, dürfte auf dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Gerichts nicht ohne weiteres feststehen. Denn mit dem Urteil vom 21. Juni 2006 (NJW 2006, S. 2757) hat das BVerfG die gemäß § 32 c EStG gegebene Begünstigung der gewerblichen Einkünfte mit der Begründung als verfassungsgemäß angesehen, dass „die anzuerkennenden und von der gesetzgeberischen Entscheidung umfassten wirtschaftspolitischen Förderungs- und Lenkungsziele ... den Typisierungsspielraum des Gesetzgebers (erweitern) und ... die Rechtfertigungsbasis für eine Begünstigung der gewerblichen Einkünfte gegenüber den übrigen Einkünften vor Art. 3 Abs. 1 GG (verstärken würden)“ (aaO., Rdnr. 104). Auch wenn das BVerfG eine Parallelwertung mit der Erbschaftsteuer ablehnt (aaO., Rdnr. 96), ist das Urteil vom 21. Juni 2006 ein deutlicher Beleg dafür, dass das BVerfG durchaus geneigt sein könnte, eine Schedulesbesteuerung auch im Gestaltungsbereich des Erbschaftsteuergesetzes zu akzeptieren, wenn hierfür

wirtschaftspolitische Ziele ins Feld geführt werden können. Auch insoweit darf man auf die anstehende Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des ErbStG 1996 gespannt sein.

V. Zusammenfassung

Die Erbschaftsteuer gehört auf dem Hintergrund des Fundamentalprinzips der Steuergerechtigkeit zweifelsohne zu den sensiblen Steuern. Diese Feststellung wird nicht zuletzt daran deutlich, dass alle Steuerreformdiskussionen, in denen das Phänomen der Neidsteuer populistisch instrumentalisiert wird, stets auch auf die Erbschaftsteuer zielen.

- vgl. C. Amery (Hrsg.), Briefe an den Reichtum, 2005, München, passim

Angesichts der der Erbschaftsteuer immanenten Verteilungsfunktion steht daher diese Steuer auch wieder im Brennpunkt der derzeitigen Steuerreformdiskussionen.

- vgl. H. Prantl, Merkel, Kamel und Nadelöhr, in: SZ vom 27. April 2006

Auf dem Hintergrund der Debatte über die Verteilungsgerechtigkeit, die derzeit mit Rücksicht auf die drohende Spaltung der Gesellschaft unter dem Label „Neue Armut“ geführt wird, wäre es illusorisch, an eine Abschaffung der Erbschaftsteuer zu denken. Allenfalls ließe sich eine Freizeichnung der Ehegatten und Kinder von der Erbschaftsteuer rechtfertigen.

- vgl. insoweit den Beitrag von Scheffler/Wigger, Im engsten Familienkreise, in: FAZ vom 25. April 2006; Scheffler/Wigger, Zur geplanten Reform der Erbschaftsteuer, in: BB 2006, Heft 6

Ungeachtet dessen zwingt zu einer Reform des Erbschaftsteuergesetzes 1996 der Befund, dass die der Erbschaftsteuer unterworfenen einzelnen Vermögensarten höchst unterschiedlich bewertet werden. Das Gebot einer realitätsgerechten Bewertung wird gerade bei der Erbschaftsteuer verletzt, sodass kaum zu erwarten ist, dass das Bundesverfassungsgericht dem derzeit praktizierten Bewertungssystem weiterhin die Verfassungsmäßigkeit attestieren wird. Die hiernach in Gang zu setzende Erbschaftsteuerreform sollte sich allerdings nicht nur der Frage nach einem realitätsgerechten Bewertungsmaßstab widmen.

Auf dem Hintergrund einer realitätsgerechten Bewertung im Erbschaftsteuerrecht besteht durchaus Anlass, darüber nachzudenken, wie das Betriebsvermögen in dem Fall der Unternehmensnachfolge erbschaftsteuerlich zu belasten ist. Insoweit könnte das in dem Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ vom 25. Oktober 2006 angebotene Stundungs- und Abschmelzungsmodell den Weg in die richtige Richtung weisen. Allerdings ist dessen Realisierung nur dann angezeigt, wenn dem Gesetzgeber der „große Wurf“ gelingen sollte, ein Bewertungsgleichmaß im Erbschaftsteuerrecht herzustellen. Andernfalls bliebe auch das Stundungs- und Abschmelzungsmodell ein steuerliches „Stückwerk“.

Im Übrigen weist das Erbschaftsteuergesetz 1996 über die problematische Bewertung der Vermögen hinaus auch weitere verfassungsrechtliche Friktionen auf. Vor allem aber muss im Rahmen einer Erbschaftsteuerreform das Erbschaftsteuergesetz 1996 gemäß dem europäischen Gemeinschaftsrecht konzipiert werden; insoweit sind vor allem die Judikate des EuGH in das Erbschaftsteuergesetz zu transformieren.

Schließlich muss noch beachtet werden, dass auch aus dem Geltungsbereich des Bürgerlichen Gesetzbuches Anstöße für eine Reform der Erbschaftsteuer vorliegen. Das gilt nicht nur für den Gestaltungsbereich der nichtehelichen Lebensgemeinschaft. Auch die Überlegungen, die im Bundesjustizministerium im Hinblick auf eine Novellierung des Erbrechts angestellt werden, erheischen für die Erbschaftsteuerreform Beachtung.

Abschließend sollte vor allem die Empfehlung an den Gesetzgeber gerichtet werden, das Erbschaftsteuergesetz von allen „illoyalen“ Vorschriften zu befreien. Neue Untersuchungen von Vertretern der ökonomischen Theorie der Kriminalität haben im Hinblick auf die Steuerhinterziehung festgestellt, dass deren Ausmaß vom Staat selbst abhängt. Je besser das Angebot an den öffentlichen Gütern – gemessen am Ausmaß der Besteuerung – sei, je besser die Politik und je zurückhaltender die Finanzbehörden seien, desto loyaler verhalte sich der Steuerbürger zu seinem Staat.

- vgl. Sandmo, The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, in: National Tax Journal 58 (2005), p 643

Auch dies sollte gerade der Gesetzgeber bei einer Reform der Erbschaftsteuer beachten.