

Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

---

Band 174

# Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG

Von

**Mathias Birnbaum**



**Duncker & Humblot · Berlin**

MATHIAS BIRNBAUM

Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG

# Münsterische Beiträge zur Rechtswissenschaft

Herausgegeben im Auftrag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster durch die Professoren  
Dr. Heinrich Dörner    Dr. Dirk Ehlers    Dr. Ursula Nelles

Band 174

# Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG

Von

Mathias Birnbaum



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster hat diese Arbeit  
im Jahre 2006 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

D 6

Alle Rechte vorbehalten  
© 2007 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin  
Printed in Germany

ISSN 0935-5383  
ISBN 978-3-428-12476-3

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☉

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit lag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster im Wintersemester 2005/2006 als Dissertation vor. Sie befasst sich grundlegend mit dem System der Erbschaftsbesteuerung als solchem und den im geltenden Recht angelegten Problemen der Besteuerungsgerechtigkeit und -gleichheit. Dieses Manuskript wurde im März 2006 abgeschlossen. Die Drucklegung erfolgte im Februar 2007, so dass es kurzfristig noch möglich war, die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 zu berücksichtigen. Nicht mehr möglich war aber, die Konsequenzen dieser Entscheidung in der Gesetzgebung abzuwarten. Unabhängig von konkret geltenden Regelungen bleiben jedoch die Grundfragen der Besteuerungsgleichheit im Erbschaftsteuerrecht identisch, so dass die Ausführungen dieser Arbeit im Grundsatz nichts von ihrer Bedeutung verlieren.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Dieter Birk. Er hat nicht nur die Anregung zu diesem Thema gegeben, sondern meine wissenschaftliche Entwicklung über die Jahre – beginnend mit meiner Tätigkeit als studentische Hilfskraft am Institut für Steuerrecht – erheblich beeinflusst und vielfältig gefördert.

Für die Erstellung des Zweitgutachtens und viele spannende Diskussionen und Anregungen zu diesem Thema bedanke ich mich aufs herzlichste bei Herrn Prof. Dr. Wilfried Schulte.

Herrn Prof. Dr. Dirk Ehlers danke ich stellvertretend für die übrigen Herausgeber für die Aufnahme in diese Schriftenreihe. Für die Durchsicht des Manuskripts danke ich vielmals Herrn Daniel Eckert sowie meinem Vater, Herrn Werner Birnbaum.

Allgemein gilt mein größter Dank meinen Eltern, die nicht nur mein Studium und damit auch diese Dissertation erst ermöglicht haben, sondern mich während der gesamten Zeit stets liebevoll begleitet haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Münster, im Februar 2007

*Mathias Birnbaum*



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	13
-------------------------	----

## *Erster Teil*

### **Die Erbschaftsteuer, ihre Besonderheiten und die Steuergerechtigkeit**

<b>A. Rechtfertigung und Belastungsgrund</b> .....	15
I. Maßstab für die Rechtfertigung von Steuernormen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	15
II. Gruppen steuerlicher Normen .....	20
III. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer als Lenkungssteuer .....	23
IV. Rechtfertigung als Fiskalzwecksteuer .....	24
V. Exkurs: Aufkommen und ökonomische Bedeutung der Erbschaftsteuer .....	25
<b>B. Die Bemessungsgrundlage</b> .....	31
I. Steuersystematische Einordnung des Erbanfalls .....	31
1. Grundsätzlich: Erbanfallsteuer und Nachlasssteuer .....	32
2. Der „Wert der Bereicherung“ .....	34
3. Reinvermögenszugang oder Markteinkommen .....	35
4. Problemfälle: Steuerpflicht ohne Reinvermögenszugang .....	39
a) Zweckzuwendungen .....	39
b) Ersatzerbschaftsteuer .....	40
II. Abstimmung der Bemessungsgrundlagen von Erbschaft- und Einkommensteuer .....	42
1. Überschneidungstatbestände .....	44
a) §§ 17 Abs. 1 S. 4, 23 EStG, § 21 Abs. 1 UmwStG .....	46
b) §§ 20 Abs. 2a, 24 Nr. 2 EStG .....	48
c) Renten und andere wiederkehrende Bezüge .....	49
2. Lösungsansätze .....	50
a) § 35 EStG a.F. .....	50
b) Sonderausgabenabzug der Erbschaftsteuer auf Rentenbezüge .....	51
c) Erbschaft und Schenkung als fiktiver Realisationstatbestand .....	51
d) Abzug der latenten Einkommensteuerschuld bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	52

III. Vererblichkeit von Verlusten .....	54
1. Rechtsgrundlage .....	55
a) § 45 Abs. 1 S. 1 AO direkt/analog .....	57
b) Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit, § 24 Nr. 2 2. HS. EStG ....	59
c) § 6 Abs. 3 S. 3 EStG (früher: § 7 Abs. 1 EStDV) .....	60
d) Gewohnheitsrecht .....	61
e) § 1922 BGB .....	62
f) Ergebnis .....	65
2. Verlustübergang als Gebot des Leistungsfähigkeitsprinzips? .....	65
a) Verfassungskonforme Besteuerung des Erblassers .....	66
aa) Totalitätsprinzip und objektives Nettoprinzip .....	66
bb) Das Periodizitätsprinzip .....	67
cc) Verlustausgleich beim Erben ungeeignetes Mittel .....	69
dd) „Entsteuerung“ des Erblassers überhaupt geboten? .....	71
b) Verfassungskonforme Besteuerung des Erben .....	73
c) Ergebnis .....	75
IV. Freibeträge .....	75
V. Sachliche Steuerbefreiungen .....	77
<b>C. Das Steuersubjekt der Erbschaftsteuer .....</b>	<b>78</b>
I. Gesamtbetrachtung des „Familienvermögens“ in der historischen Entwicklung .....	78
II. Familiengutberechtigung der Kinder und eheliche Erwerbsgemeinschaft .....	80
III. Erblasser und Erbe als „eine Person“ .....	81
IV. „Familienvermögen“ und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	81
V. Problemfälle: Steuerpflicht nach Merkmalen des Erblassers/ Schenkens .....	82
1. Steuerpflicht des Schenkens, § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG .....	83
2. Unbeschränkte Steuerpflicht bei Inländern als Erblasser .....	84
3. Der Betriebsvermögensfreibetrag .....	84
VI. Exkurs: Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Erben? .....	85
1. Anknüpfung an die Höhe des Erbenvermögens .....	85
2. Anknüpfung an das (sonstige) Einkommen .....	87
<b>D. Der Steuertarif .....</b>	<b>89</b>
I. Progression nach dem Verwandtschaftsgrad – Die Steuerklassen .....	89
II. Steuerklassen als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips? .....	89
III. Das Familienprinzip als Rechtfertigung .....	91
IV. Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit verschiedenem Grenzsteuersatz .....	94

1. Progression als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips? .....	95
a) Opfertheorie.....	95
b) Ausgleich (regressiver) indirekter Steuern .....	96
c) Ergebnis.....	97
2. Sozialstaatsprinzip.....	97
3. Ergebnis für den Bemessungsgrundlagenabzug.....	99

*Zweiter Teil*

**Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten**

<b>A. Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen.....</b>	<b>101</b>
I. Bewertungsmethode und Zweck der Steuer.....	101
II. Der „juristische“ und der „ökonomische“ Ertragswertbegriff.....	104
III. Unvereinbarkeit des engen Ertragswertbegriffs mit dem Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit .....	105
IV. Substanzschutz als Rechtfertigung der Ertragsbewertung?.....	106
<b>B. Das Grundvermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....</b>	<b>108</b>
I. Entwicklung der erbschaftsteuerlichen Grundbesitz-Bewertung zur aktuellen Rechtslage .....	108
1. 1906 bis 1949.....	108
2. In der Bundesrepublik Deutschland.....	111
a) Bis einschließlich 1995.....	111
b) Seit dem 1.1.1996.....	112
aa) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen .....	113
bb) Übriges Grundvermögen .....	115
(1) Unbebaute Grundstücke.....	116
(2) Bebaute Grundstücke („Vereinfachtes“ Ertragswertverfahren).....	118
(3) Erbbaurechtsfälle, Gebäude auf fremdem Grund und Boden.....	122
c) „Milderungsstrategien“ des BFH.....	122
II. Gestaltungsschwerpunkte bei Immobilienübertragungen.....	123
1. Grundstücksschenkung/-vererbung statt Geldvererbung und -schenkung.....	124
2. Nutzung der Bewertungsmethoden.....	124
a) Mindestbewertung .....	124
b) Erbbaurechte.....	125
3. Schulden und Lasten.....	125
a) Schenkung eines belasteten Grundstücks/eines Anteils an einem geschlossenen Immobilienfond statt Geldschenkung .....	125

b) Vererbung eines belasteten Grundstücks/Immobilienfonds-anteils .....	126
III. Die erbschaftsteuerliche Bewertung in der Rechtsprechung des BVerfG .....	128
IV. Gleichheitsrechtliche Prüfung .....	131
1. Grundbesitzbewertung als „echte“ Steuervergünstigung .....	131
2. Prüfungsmaßstab: Bindungsintensität des Gleichheitssatzes im konkreten Fall .....	135
a) Art. 3 Abs. 1 GG als bloßes Willkürverbot .....	136
b) Die sog. „neue Formel“: Bindung an Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte .....	138
c) „Strenge“ Bindung an den Gleichheitssatz .....	141
3. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung .....	142
a) Legitimer Zweck der Differenzierung .....	144
aa) Förderung der Bau- und Wohnungswirtschaft/Baukonjunktur .....	144
bb) Sicherstellung der Grundversorgung der Bevölkerung .....	145
cc) Sicherung der Fortführung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe .....	145
b) Eignung der Differenzierungskriterien für die Erreichung des Differenzierungsziels .....	146
aa) Das Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke .....	147
bb) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen .....	148
c) Erforderlichkeit/Notwendigkeit .....	149
d) Angemessenheit .....	151
V. Ergebnis .....	153
<b>C. Das Betriebsvermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer .....</b>	<b>153</b>
I. Der Verkehrswert eines Unternehmens .....	154
1. Funktionsweise des Ertragswertverfahrens .....	155
2. Ermittlung des Zukunftsertrags .....	156
3. Kapitalisierung der Zukunftserträge .....	157
4. Gesonderte Bewertung von nicht betriebsnotwendigem Vermögen .....	158
5. Wertuntergrenze: Der Liquidationswert .....	159
II. Der erbschaftsteuerliche Wertansatz von Unternehmen .....	159
1. Rechtslage bis zum 31.12.1992 .....	159
2. Entwicklung zur heutigen Rechtslage .....	160
a) Personenunternehmen .....	160
b) Kapitalgesellschaftsanteile .....	163
aa) Börsennotierte Wertpapiere und Schuldbuchforderungen .....	164

bb)	Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften .....	164
III.	Rechtfertigung der Erfassung von zugewandtem Betriebsvermögen .....	165
IV.	Die Begünstigungsregelungen im Einzelnen .....	166
1.	Freibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG .....	166
2.	Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG .....	168
3.	Stundung nach § 28 ErbStG .....	168
4.	Ansatz mit Steuerbilanzwerten .....	169
a)	Die Bewertung nach Steuerbilanzwerten .....	169
b)	Auswirkungen des Steuerbilanzwertansatzes .....	171
c)	Kompensation latenter Einkommensteuerlasten? .....	172
V.	Gleichheitsrechtliche Prüfung .....	174
1.	Ungleichbehandlung: „Echte“ oder nur „technische“ Vergünstigung? .....	174
a)	Geringere Fungibilität des Betriebsvermögens .....	174
b)	Gesteigerte rechtliche Bindung .....	175
c)	Ergebnis .....	177
2.	Prüfungsmaßstab .....	177
3.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung .....	177
a)	Legitimes Ziel .....	178
aa)	Erhalt von Arbeitsplätzen .....	178
bb)	Erhaltung besonderer Ertragskraft von Familienunternehmen .....	180
cc)	Unternehmenskontinuität und Vermeidung von Unternehmenskonzentrationen .....	182
dd)	Sicherung der Existenzgrundlage der Familie .....	183
ee)	Vermeidung einer Demotivation der Unternehmer .....	184
ff)	Zwischenergebnis .....	185
b)	Geeignetheit .....	185
aa)	Die an die Fortführung durch den Erben/Beschenkten anknüpfenden Regelungen: §§ 13a und 19a ErbStG .....	186
(1)	Die Anknüpfung an die Weiterführung gerade durch den Erwerber .....	186
(2)	Ausgestaltung des § 13a ErbStG .....	190
(3)	Ausgestaltung des § 19a ErbStG .....	193
bb)	Die Bewertung mit Steuerbilanzwerten .....	194
cc)	§ 28 ErbStG .....	196
dd)	Zulässige Typisierung? .....	197
c)	Erforderlichkeit .....	201
d)	Angemessenheit .....	203

<b>D. Aktuelle Entwicklungen</b> .....	205
I. Der Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006.....	205
1. Inhalt.....	205
2. Bewertung.....	206
II. Jüngster Gesetzesentwurf: Ratierlicher Wegfall der Erbschaftsteuer.....	207
1. Ansatz und Ziel.....	207
2. Ausschluss von „nicht produktivem“ Betriebsvermögen.....	208
3. Verfassungsrechtliche Würdigung.....	210
<b>Resümee</b> .....	212
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	215
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	236

## Einleitung

Wenige Steuern sehen sich so grundsätzlicher Kritik ausgesetzt wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Erblasser sieht noch zu Lebzeiten den im Todesfall drohenden Steuerzugriff auf sein selbst erworbenes und von ihm bereits versteuertes Vermögen als Damoklesschwert über sich, das ihn daran hindert, die Früchte seines Erwerbslebens nach seinem Wunsch seinen Erben – in der Regel den Nachkommen – zugute kommen zu lassen. Der Erblasser betrachtet das betroffene Vermögen als Familienbesitz, der von der älteren Generation erworben wurde, aber im Prinzip der ganzen Familie zugeordnet ist. Daher fehlt oftmals das Verständnis dafür, warum eine Übertragung innerhalb der Familie steuerbar sein soll. In besonderem Maße gilt dies im Fall von Familienunternehmen, die möglicherweise seit Generationen bestehen und nicht als Eigentum eines einzelnen Familienmitglieds verstanden werden. Hier erscheint der steuerliche Zugriff als von besonderer Härte, da der Erbe sich subjektiv nicht bereichert sieht: Nur für die Jahre seines Lebens nimmt er seinen Platz in der Kette der Generationen ein; er verwaltet den Familienbesitz und gibt ihn mit seinem Tod – oder im Wege vorweggenommener Erbfolge – an seine Kinder weiter. Auch aus ökonomischer Sicht ist oft das Argument zu vernehmen, die Erbschaftsbesteuerung führe zur volkswirtschaftlich schädlichen Zerschlagung solcher Familienunternehmen. Gegner der Erbschaftsteuer führen an, diese bestrafe die Leistung der Tüchtigen, lähme Initiative und Leistungsbereitschaft, belohne den schnellen Konsum und benachteilige das Sparen und die Vorsorge. Darüber hinaus provoziere sie Kapital- und Steuerflucht. Es stellt sich daher zunächst die grundsätzliche Frage, wie sich der staatliche Zugriff auf dieses „Familienvermögen“ im Allgemeinen und in seiner konkreten Ausgestaltung rechtfertigt. Die Antwort soll anhand des zentralen Maßstabs der Steuergerechtigkeit, dem Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ermittelt werden. Vor diesem Hintergrund sollen die Eigenheiten und Hintergründe der Erbschaft- und Schenkungsteuer anhand eines „Durchgangs“ durch diese Steuerart beleuchtet und auch auf spezielle Problembereiche eingegangen werden.

Es existiert kaum eine Steuer, die als derart „gestaltungsanfällig“ gilt, die Steuersätze von bis zu 50% verbindet mit der Möglichkeit, Millionenvermögen bestimmter Zusammensetzung praktisch steuerfrei zu übertragen. Steuergerechtigkeit und -gleichheit sind daher hier stets ein Thema von besonderem Interesse gewesen. Im ErbStG sind vor allem zwei große Gruppen von Vergünstigungen zu nennen, die in ihren Rechtfertigungsansätzen eng mit den besonderen

Eigenheiten der Erbschaftsteuer verbunden sind: Zum einen die im weiteren Sinne verwandtschaftsbezogenen Vergünstigungen, zum anderen die Vergünstigungen mit eher wirtschaftslenkendem Hintergrund. Gerade im letzteren Bereich tun sich vielfältige Fragen der Besteuerungsgleichheit und -gerechtigkeit auf, die im Folgenden allgemein und speziell anhand der wohl größten Problembereiche, der Besteuerung des Betriebs- und des Grundvermögens, untersucht werden sollen. Im Vordergrund stehen daher nicht Betrachtungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip als solchem. Das der Arbeit zu Grunde liegende Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips soll entsprechend nur im notwendigen Überblick dargestellt werden.

## Erster Teil

# Die Erbschaftsteuer, ihre Besonderheiten und die Steuergerechtigkeit

## A. Rechtfertigung und Belastungsgrund

### I. Maßstab für die Rechtfertigung von Steuernormen: Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Steuerrecht wird dogmatisch geprägt vom Gleichheitssatz, dem Sozialstaatsprinzip und von Freiheitsgrundrechten. Die bei weitem größte Rolle spielt dabei der Gleichheitssatz, der für gleiche Steuerbelastung der Bürger, also für Gerechtigkeit in der Besteuerung sorgen soll.<sup>1</sup> Der Gleichheitssatz gilt als die „Magna Charta“<sup>2</sup> des Steuerrechts, die Steuergleichheit als die „wichtigste Ausprägung der Egalität im modernen Gemeinwesen“.<sup>3</sup> Bedenkenswert in diesem Zusammenhang ist auch die schon früh gewonnene Erkenntnis, dass die Menschen sich vielleicht sogar weniger durch die Steuerlast als solche bedrückt fühlen, als durch ihre ungleichmäßige Verteilung.<sup>4</sup> Die Steuerakzeptanz steht und fällt mit der Belastungsgleichheit.<sup>5</sup>

Eine Steuer muss sich daher stets am Maßstab der steuerlichen *Gleichheit* messen lassen. Der Gleichheitssatz ist aber ein formaler, offener Grundsatz. Die für einen Vergleich notwendigen sachgerechten Vergleichsmaßstäbe müssen von außen an ihn herangetragen werden.<sup>6</sup> Er fordert nicht eine *formale* Gleichheit im Sinne eines absolut gleichen Beitrags jedes Steuerzahlers zur Finanzierung der Staatsausgaben, sondern bedarf einer bereichsspezifischen Konkretisierung.<sup>7</sup> Das deutsche Grundgesetz enthält einen solchen Maßstab für das

---

<sup>1</sup> Zum Zusammenhang von Steuergleichheit und Gesetzmäßigkeit vgl. *Birk*, *StuW* 1989, 212, 213.

<sup>2</sup> *Herzog*, in: *Bund der Steuerzahler* (Hrsg.), VI. Deutscher Steuerzahlerkongress, 1991, S. 11.

<sup>3</sup> *Leisner*, *Der Gleichheitsstaat*, S. 158.

<sup>4</sup> *Hobbes*, *Philosophical Elements of a True Citizen*, S. 173 f.; so auch *Becker*, *RAO*, vor § 162 Anm. 4.

<sup>5</sup> *Isensee*, *StuW* 1994, 3, 7.

<sup>6</sup> *Tipke*, *StRO* I, S. 322 ff.

<sup>7</sup> *BVerfG* v. 24.6.1958 – 2 *BvF* 1/57, *BVerfGE* 8, 51, 68 f.; v. 22.6.1995 – 2 *BvL* 37/91, *BVerfGE* 93, 121, 134; allgemein *Kirchhof*, in: *HStR* V, § 124 Rn. 206, 214; *Birk*, *Steuerrecht*, Rn. 153; *Wernsmann*, *Verhaltenslenkung*, S. 262.