

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 11

Marc Schubert

Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungssteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neuregelung



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
I. Bedeutung des Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommens	20
II. Die historische Entwicklung	21
III. Die Entwicklung seit der Vorlage durch den Bundesfinanzhof im Jahr 2002	22
 Kapitel 1 – Systematische Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	27
I. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Fiskalzwecksteuer	27
II. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Steuer auf den Erwerb	27
1. Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Steuer auf den Vermögensbestand?	28
2. Realisierbare Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Steuer auf die Vermögensverwendung des Erblassers oder auf den Erwerb des Erben	29
 Kapitel 2 – Verfassungsrechtliche Prinzipien für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen	33
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	33
1. Die verfassungsrechtliche Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips	33
2. Geltung für die Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	38
3. Pflicht zur Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip?	39
a) Begrenzte Wirkung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Auswahl des Steuergegenstandes	40
b) Erbschaften und Schenkungen als tauglicher eigenständiger Lebenssachverhalt zur Steueranknüpfung	42
4. Notwendigkeit einer steuerartenübergreifenden Leistungsfähigkeitserfassung zu Progressionszwecken?	43
5. Zusammenfassung der Wirkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	44
II. Das Gebot der Folgerichtigkeit	45
1. Die Funktion	45
2. Verfassungsrechtliche Pflicht zur Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen durch das Folgerichtigkeitsgebot?	47

3. Besondere Bedeutung des Folgerichtigkeitsgebotes bei der Rechtfertigung von Lenkungs- und Sozialzwecknormen	49
III. Die Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Abweichungen	50
1. Geltung der neuen Formel	51
2. Sozialzwecknormen	54
a) Der legitime Sozialzweck	54
b) Notwendigkeit gesetzgeberischer Intention und Verantwortung des Gesetzgebers für das Gesetz in der Zeit	55
c) Das Mittel der steuerlichen Ungleichbehandlung, insbesondere der Steuervergünstigung	57
d) Geeignetheit	58
aa) Die Zielgenauigkeit	58
bb) Die abweichungsinterne Folgerichtigkeit	60
e) Mildestes Mittel	61
f) Angemessenheit	63
3. Typisierungszwecknormen	64
Kapitel 3 – Die Bewertung	67
I. Zweck der Bewertung	67
II. Der richtige Werttypus	67
1. Die Abhängigkeit des richtigen Wertes von der systematischen Einordnung und Ausrichtung der jeweiligen Steuer und die daraus folgende Unmöglichkeit einer gerechten Einheitsbewertung	67
2. Der richtige Werttypus für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	69
a) Der gemeine Wert oder Verkehrswert	70
b) Der Ertragswert	71
c) Der Verkehrswert als der richtige Wert für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	73
d) Notwendigkeit von Ausnahmen für Betriebsvermögen?	76
e) Ausschluss des Geschäftswertes?	81
III. Die Bewertung als sozialzwecknormfeindliche „erste Stufe“ der Ermittlung der Bemessungsgrundlage	82
IV. Unmöglichkeit einer zutreffenden stichtagsbezogenen Vermögensbewertung	84
V. Beurteilung der einfachgesetzlichen Regelungen	88
1. Verfassungswidrigkeit der Bewertung nach alter Rechtslage	88
2. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Rechtslage ab 2009	89
a) Die Bewertung des Betriebsvermögens und des nicht notierten Anteilsvermögens	89

b) Das vereinfachte Ertragswertverfahren	92
c) Die Bewertung bebauter Grundstücke	94
d) Die Bewertung der unbebauten Grundstücke	98
e) Die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen	100
Kapitel 4 – Die wirtschaftsbezogenen Steuervergünstigungen	103
I. Die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften	104
1. Die Grundstruktur der Steuervergünstigung nach §§ 13 a, 13 b und 19 a ErbStG	105
2. Legitimer Zweck der Steuervergünstigung?	108
3. Geeignetes Mittel?	110
a) Zusammenhang der Steuervergünstigung mit dem Zweck des Arbeitsplatzerhalts	110
b) Mangelnde Zielgenauigkeit der Steuervergünstigung	112
aa) Die Lohnsummenregelung	112
bb) Mangelnde Rechtsformneutralität und systematisch falsches Abstellen auf den Erblasser durch die Mindestbeteiligungsregelung des § 13 b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	115
cc) Die Abgrenzung von „gutem“ und „schlechtem“ potentiell begünstigtem Vermögen	116
aaa) Die Zielungenauigkeit des „Alles oder Nichts Prinzips“	117
bbb) Fehlerhaftigkeit des gesamten Begründungsansatzes zur Ausklammerung von Verwaltungsvermögen	118
ccc) Die Abgrenzungswidersprüche im Einzelnen	120
ddd) Fehlerhaftigkeit der Berechnungsmodalitäten	125
dd) Die Behaltensfrist nach § 13 a Abs. 5 ErbStG	127
ee) Die Reinvestitionsklausel des § 13 a Abs. 5 S. 3, 4 ErbStG als Dokumentation einer fehlerhaften Vergangenheitsbezogenheit	128
c) Die abweichungsinterne Folgerichtigkeit	129
4. Angemessenheit einer Steuerbefreiung von 85 % und mehr?	131
II. Steuerfreistellung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke	134
Kapitel 5 – Das Familienprinzip – Verfassungsrechtlich gebotener Schutz von Ehe und Familie oder rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung?	137
I. Das Familienprinzip als Prinzip des Erbschaftsteuerrechts mit Verfassungsrang?	137

1. Herleitung des Familienprinzips aus dem verfassungsrechtlichen Eigentumsschutz?	138
2. Herleitung des Familienprinzips aus dem verfassungsrechtlichen Erbrechtsschutz?	138
3. Herleitung des Familienprinzips aus Art. 6 Abs. 1 GG?	141
II. Rechtlicher Charakter des einfachrechtlichen Familienprinzips im ErbStG	144
III. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der ehe- und familienbezogenen Vergünstigungsnormen	149
1. Die allgemeinen ehe- und familienbezogenen Vergünstigungen	149
2. Sonderfall der Steuerfreiheit des Erwerbs eines Familienheims	150
a) Keine Einordnung als leistungsfähigkeitsgerechte Fiskalzwecknorm	151
b) Rechtfertigung als ehe- und familienbezogene Vergünstigung? ..	153
Kapitel 6 – Abstimmungsbedarf zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer	161
I. Doppelbelastung beim Erblasser und Schenker	162
1. Unechte Doppelbelastungen bei Erblasser und Schenker	162
2. Echte Doppelbelastung des Schenkers	163
3. Mehrfachbelastung von Stiftungen durch die Erbersatzsteuer	164
II. Doppelbelastungen des Erben und Beschenkten	166
III. Möglichkeiten der Abstimmung	171
1. § 35 b EStG	171
2. Ausgrenzung aller durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer erfassten Erwerbe aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Erwerbers bei angemessener Vorbelastung des Verfügenden	176
3. Ansatz der latenten Einkommensteuerlast als Verbindlichkeit in der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer	179
Kapitel 7 – Die Anforderungen des Art. 14 GG	181
I. Schutz durch Art. 14 GG vor der Auferlegung von Erbschaft- und Schenkungsteuer	181
1. Verfassungsrechtliche Eigentums- und Erbrechtsgarantie	181
a) Die Eigentumsgarantie	181
aa) Funktion der Eigentumsgarantie	181
bb) Kein allgemeiner Vermögensschutz	183
cc) Schutz des Eigentumserwerbsvorgangs?	184
b) Die Erbrechtsgarantie	185
aa) Funktion der Erbrechtsgarantie	185

bb) Deklaratorische Benennung eines Teilbereichs der Eigentums- garantie oder eigenständiges Grundrecht?.....	186
cc) Für die Beurteilung der Erbschaftsteuer relevante Einzel- aspekte	187
2. Vorliegen eines Eingriffs durch den steuerlichen Zugriff.....	190
a) Die klassische Auffassung	190
aa) Kein Schutz des Vermögens	191
bb) Das Enteignungsargument	191
cc) Besteuerungshöhe als reines Politikum	192
dd) Argumentation des mangelnden Bedürfnisses	192
ee) Der Steuerstaat als Notwendigkeit des Eigentumsschutzes ..	193
b) Berücksichtigung des Art. 14 GG für das Steuerrecht.....	194
aa) Die rechtsfolgenorientierte Betrachtung	195
aaa) Die Notwendigkeit einer Belastungsobergrenze	195
bbb) Dogmatische Fragwürdigkeit der klassischen Auffas- sung	197
ccc) Notwendigkeit der Erweiterung der Eigentumsgaran- tie zum Vermögensschutz, insbesondere unter Be- achtung der freiheitssichernden Funktion	198
ddd) Keine Hinderung der Annahme eines Eingriffs in ei- ne konkrete Rechtsposition durch bloße Ersetzungs- befugnis	199
bb) Die tatbestandsorientierte Betrachtung – Besteuerung als faktischer Eingriff in Art. 14 GG	200
aaa) Der Erblasser und der Erbe.....	201
bbb) Der Schenker	201
ccc) Der Beschenkte	202
3. Zwischenergebnis zur Heranziehbarkeit des Art. 14 GG für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	207
II. Der Rechtfertigungsmaßstab	208
1. Das Problem der steuerrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung	209
2. Begrenzung des Steuerzugriffs auf den hälftigen Ertragswert.....	211
3. Die „unwichtigste“ Ausgabe als Zweck für den höchsten steuerli- chen Zugriff.....	215
4. Der Halbteilungsgrundsatz	216
a) Die Übertragbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes auf die Erb- schaft- und Schenkungsteuer	216
b) Der Streit um die Anerkennung des Halbteilungsgrundsatzes	218
5. Die zweckabstrahierte Zumutbarkeitsprüfung	223

III. Die Anwendung des aufgezeigten Maßstabs auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer	226
Kapitel 8 – Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Erbschaftsteuer	231
I. Justitiabilität des Art. 72 Abs. 2 GG seit 1994	232
II. Bedeutung für das Steuerrecht	234
1. Generelle Annahme des Fehlens der Voraussetzungen im Steuerrecht	234
2. Generelle Annahme des Vorliegens der Voraussetzungen im Steuerrecht	235
3. Mittelbare Bedeutung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG für die Gesetzgebungskompetenz für die Erbschaftsteuer?	235
4. Einzelfallprüfung der Erforderlichkeit auch im Steuerrecht	237
III. Inhaltliche Untergliederung	238
IV. Bestimmung der Gesetzgebungskompetenz für die einzelnen Regelungsbereiche	239
1. Das Steuersubjekt und die Anknüpfung der subjektiven Steuerpflicht	239
2. Bewertung der Vermögensgegenstände	242
3. Die an die Bewertung anknüpfende Lenkungsnormenebene innerhalb des Steuerobjekts.....	244
a) Besondere Kompetenzanforderungen für Lenkungsnormen?.....	244
aa) Erforderlichkeit der Sachkompetenz?	245
bb) Erforderlichkeit der Sach- und Steuergesetzgebungskompetenz?	246
cc) Erforderlichkeit nur der Steuergesetzgebungskompetenz	247
b) Gesetzgebungskompetenz für die Lenkungsnormenebene innerhalb des Steuerobjekts nach Art. 105 Abs. 2 Var. 2 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG.....	248
aa) Die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet	248
bb) Die Wahrung der Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse	251
cc) Die Wahrung der Rechtseinheit im gesamtstaatlichen Interesse	253
4. Die Regelungen des Steuertarifs	254
a) Die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet	254

b) Die Wahrung der Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse	254
c) Die Wahrung der Rechtseinheit im gesamtstaatlichen Interesse	255
V. Ergebnis	257
Kapitel 9 – Zusammenfassung und Alternativkonzept	259
I. Zusammenfassung der zentralen verfassungsrechtlichen Problemfelder	259
1. Gefahr einer übermäßigen Steuerbelastung	260
2. Die gleichheitssatzwidrigen Steuervergünstigungen	261
3. Übermäßige Familienbegünstigungen	261
II. Schlussfolgerung und Alternativkonzept	261
1. Auswirkung auf die Bewertungsunsicherheiten	263
2. Auswirkungen auf die Besteuerung des Erwerbs betrieblicher Vermögen	263
3. Wirkung der Einschränkung oder Beseitigung der familienbezogenen Begünstigungen	264
III. Ausblick	264
Literaturverzeichnis	267