

Leistungsfähigkeitsprinzip und ErbStG

Von

Mathias Birnbaum



Duncker & Humblot · Berlin

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
------------------	----

Erster Teil

Die Erbschaftsteuer, ihre Besonderheiten und die Steuergerechtigkeit

A. Rechtfertigung und Belastungsgrund	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. Die Bemessungsgrundlage	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) Wohnheitsrecht.....	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
C. Das Steuersubjekt der Erbschaftsteuer	78
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/ Schenkers.....	82
1. Steuerpflicht des Schenkers, § 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
D. Der Steuertarif	89
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

A. Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen.....	101
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. Das Grundvermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer	108
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/Immobilienfondsanteils	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
C. Das Betriebsvermögen in der Erbschaft- und Schenkungsteuer	153
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 Familien- unternehmen.....	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

D. Aktuelle Entwicklungen	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
Resümee	212
Literaturverzeichnis	215
Stichwortverzeichnis	236