

Der Hinweis auf den Sog und Druck der Sozialisationskohorten und Aktionsgemeinschaften beseitigt nicht die Verantwortung des Einzelnen für das, was er in solchen Situationen lehrt, schreibt und tut. Die Verantwortung für das Mittun bei *schwerem Unrecht* liegt beim *Einzelnen selbst*.

XI. Der Rückblick als Ausblick

Was also bleibt? Meine Fünfzehnte Hypothese lautet:

Die beiden Rechtsperversionen in Deutschland hatten viele Gesichter. Deutsche Juristen können aus der Geschichte, speziell aus der Geschichte der deutschen Systemwechsel, allerlei lernen, ganz nach Cicero: „Historia magistra vitae est.“³⁴

Ich habe zu zeigen versucht, daß der Strukturvergleich mehrerer Systemwechsel die Erkenntnishorizonte erweitern

³⁴ Vgl. schon im Alten Testament, Deuteronomion, 32, 7: „Denk an die Tage der Vergangenheit! Lerne aus den Jahren der Geschichte!“

und das Verständnis der dramatischen Vorgänge, in welche Juristen bei Systemwechseln geraten, vertiefen kann. Wir kennen das aus der Rechtsvergleichung. Vergleiche sind die *primären* Erkenntnisquellen aller Wissenschaft. *Vergleichsverbote sind getarnte Denkverbote*.

Was die Juristen ferner aus ihrer Disziplingeschichte lernen könnten, ist Bescheidenheit und Skepsis gegenüber der Objektivität und „Gerechtigkeit“ sowohl ihrer eigenen Entscheidungen als auch ihrer Urteile über frühere Epochen.

Jede moralische Überheblichkeit der Nachgeborenen, der mit der unverdienten Gnade der späten Geburt oder des richtigen Wohnorts Beschenkt, erscheint unangebracht; sie beruht auf Selbsttäuschung oder Heuchelei. Es geht vor allem darum, Rahmenbedingungen zu schaffen, die Wiederholungen des Unheils erschweren.

Es gilt die Erfahrung: „Vernünftig ist, wer den Ausnahmezustand vermeidet.“ (*Odo Marquard*)

Professorin Dr. Johanna Hey, Köln*

BVerfG zur Erbschaftsteuer: Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke

Der Beitrag erarbeitet und bewertet die Kernaussagen der Entscheidung des BVerfG vom 7. 11. 2006¹ und zieht Folgerungen für eine Reform der Erbschaftsteuer. Er ist zugleich ein Plädoyer gegen ein Erbschaftsteuer-Schedulenrecht

I. Ausgangslage

Erbschaftsteueraufkommen und Wahrnehmung der Erbschaftsteuer in der Bevölkerung verhalten sich disproportional. Fiskalisch gesehen ist die Erbschaftsteuer mit rund 4 Milliarden € Aufkommen², das den Ländern zusteht, eine Randgröße. Trotzdem lässt kaum eine andere Steuer die Wogen der politischen Debatte derart hoch schlagen. So alt die Erbschaftsteuer ist³, so kontrovers ist sie. Die Erbschaftsteuer ist in besonderem Maße eine politische Steuer. Als Instrument der Umverteilung war sie zentrales Element bereits des Erfurter Programms der SPD von 1891⁴. Das trägt ihr von anderer Seite den Ruf der „Neidsteuer“ ein.

Gleichzeitig tut sich der Gesetzgeber mit der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer schwer. Einhundert Jahre nach der

Vereinheitlichung der Erbschaftsteuer durch das Reichserbschaftsteuergesetz 1906⁵ hat das BVerfG am 7. 11. 2006 zum zweiten Mal in Folge dem Gesetzgeber eine grundlegende Reform des Erbschaftsteuerrechts aufgegeben. Bereits 1995 hatte das BVerfG bemängelt, dass der Ansatz von Grundstücken mit Einheitswerten das Ziel einer realitätsgerechten Bewertung verfehle und zu einer willkürlichen Privilegierung von Grundvermögen führe⁶. Schnell war klar, dass der Gesetzgeber, der durch das Jahressteuergesetz 1997⁷ die Einheitsbewertung durch ein vereinfachtes Ertragswertverfahren (§ 146 BewG)⁸ ersetzte, an der gestellten Aufgabe, der Erbschaftsteuer realitätsgerechte Werte zugrunde zu legen, erneut gescheitert war⁹. Auch die massive Begünstigung der Übertragung von Betriebsvermögen durch Unterbewertung (Steuerbilanzwertansatz gem. § 109 BewG), Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) und Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG)¹⁰ war permanenter Kritik¹¹ ausgesetzt¹². Der 2. Senat des BFH sah sich deshalb veranlasst, dem BVerfG mit Beschluss vom 22. 5. 2002 die Frage vorzulegen, ob die Anwendung eines einheitlichen Erbschaftsteuertarifs angesichts

⁵ Reichserbschaftsteuergesetz v. 3. 6. 1906, RGBl. 1906, 654.

⁶ BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 = JZ 1996, 40 m. Anm. K. Vogel.

⁷ JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I 1996, 2049): Rückwirkend ab dem 1. 1. 1996.

⁸ Einheitlicher Ansatz eines 12,5fachen Vervielfältigers auf die durchschnittliche Jahresnettokaltmiete (§ 146 Abs. 2 BewG) abzüglich eines Alterswertabschlags von bis zu 25% (§ 146 Abs. 4 BewG).

⁹ S. vor allem die scharfe Kritik von R. Seer StuW 1997, 283 (293 ff.); ferner z.B. J. Thiel DB 1997, 64 (65 ff.).

¹⁰ Bereits 1993 durch Standorticherungsgesetz v. 13. 9. 1993, BGBl. I 1993, 1569, eingeführt.

¹¹ Vgl. nur R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., § 13 Rz. 152 m.w.N. in Fn. 104 und 106.

¹² Dass der Steuerbilanzwertansatz das Ziel einer realitätsgerechten Abbildung des Betriebsvermögens in Relation zu anderen Wirtschaftsgütern verfehlt, war bereits im Gesetzgebungsverfahren bekannt, vgl. Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 1997, BR-Drucks. 390/96, 64.

* Professorin Dr. Johanna Hey leitet das Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

¹ BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, www.bundesverfassungsgericht.de; Anm. G. Crezelius DStR 2007, 415 ff.; D. Eisele NWB 2007, 501 ff.; R. Geck DStR 2007, 427 ff.; A. Pablke NWB 2007, Fach 10, 1575 ff.; D. Piltz ZEV 2007, 92 f.; Rohde/Gereon StuB 2007, 173 ff.; Schönwetter/Bareis Stbg. 2007, 144 ff.; R. Seer ZEV 2007, 101 ff.

² Das sind weniger als 1% des Gesamtaufkommens, vgl. Statistisches Bundesamt für 2006: 3,76 Mrd. €. Dabei ist der Anteil der Erbschaftsteuer am Gesamtaufkommen auch in anderen OECD-Staaten gering, vgl. Scheffler/Spengel, Erbschaftsteuer im internationalen Vergleich, 2004, S. 268 f.

³ Zu antiken Vorläufern D. Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, Einführung Rz. 60 ff; zur Geschichte der modernen Erbschaftsteuer vgl. H. Timm FinArch Bd. 42 n.F. (1984), 443 ff.

⁴ S. dazu F. K. Mann, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 303 ff.

der erheblichen Wertansatzdifferenzen zwischen einzelnen Vermögensarten und der Kumulationswirkung der Begünstigung von Betriebsvermögen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei¹³.

Die Entscheidung des *BVerfG* war auch deshalb mit Spannung erwartet worden, weil die Bundesregierung – ohne den Spruch aus Karlsruhe abzuwarten – noch am 25. 10. 2006 den Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge¹⁴ beschlossen hatte. Dieser Entwurf beinhaltet mit dem sog. Stundungs- und Abschmelzmodell bei 10jähriger Betriebsfortführung eine vollständige Erbschaftsteuerbefreiung für Betriebsvermögen, läuft also auf eine sogar noch weitergehende Begünstigung hinaus, als sie derzeit in § 13a ErbStG vorgesehen ist. Nun stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber hieran wird festhalten können und welche weitergehenden Folgerungen sich aus dem Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006 ergeben.

II. BVerfG vom 7. 11. 2006

1. Die Kernaussagen des Ersten Senats

a) Verfassungswidrigkeit der Erhebung der Erbschaftsteuer

Kernaussage des *BVerfG* ist, dass die Anwendung eines einheitlichen Erbschaftsteuertarifs mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, wenn die Ermittlung der zugrunde liegenden Steuerwerte den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG nicht genügt¹⁵. In dem Ansatz von Steuerwerten, die in höchst unterschiedlichem Maße den Verkehrswert der ererbten Vermögensgegenstände widerspiegeln, liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerungsgleichheit, der auch durch gesetzgeberische Lenkungsziele nicht zu rechtfertigen ist.

b) Bewertungsebene und Vergünstigungsebene

Dabei orientiert sich die Argumentation des *BVerfG* am Tatbestand der Erbschaftsteuer, indem zwischen der Bewertung als erster Stufe und den „sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung“ unterschieden wird. Zunächst ist auf der ersten Stufe die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers folgerichtig umzusetzen. Nur auf der Grundlage einer gleichheitssatzkonformen Bewertung sei der Gesetzgeber in der Lage, auf einer zweiten Stufe Begünstigungszwecke gleichheitssatzkonform umzusetzen.

Dieser klaren Trennung ist insbesondere im Hinblick darauf zuzustimmen, dass typisierende Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage – und dies gilt keineswegs nur für die Erbschaftsteuer – zur widerspruchsfreien Umsetzung von Begünstigungszwecken per se ungeeignet sind. Denn es ist der Typisierung als Regelfallunterstellung immanent, dass es sowohl nach unten wie nach oben zu unterschiedlich großen Abweichungen des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts vom zugrunde gelegten Regelfall kommt. Deshalb ist es auch nicht möglich, Ungleichbehandlungen auf der ersten Stufe typisierender Wertermittlung auf einer zweiten Stufe in der Weise auszugleichen, dass eine in der Summe gleichheitssatzkonforme Besteuerung herauskommt.

¹³ *BFH* v. 22. 5. 2002 – II R 61/99, BStBl. II 2002, 585. Kritik wurde an der Vorlage vor dem Hintergrund einer befürchteten Mehrbelastung durch die Erbschaftsteuer geübt, vgl. z. B. *S. Spiegelberger* Stbg. 2003, 106.

¹⁴ Nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs durch das BMF am 4. 10. 2006 und Verabschiedung durch das Kabinett am 25. 10. 2006 als BR-Drucks. 778/06 vom 3. 11. 2006 eingebracht.

¹⁵ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), 1. Leitsatz.

Ungleichbehandlungen aufgrund von Typisierungen lassen sich allein durch die mit ihnen verfolgten Vereinfachungszwecke rechtfertigen¹⁶ und sind an diesen zu messen.

c) Gemeiner Wert als Bewertungsziel

Ausgangspunkt der Überprüfung der Bewertungs Vorschriften, d.h. der ersten Stufe des Erbschaftsteuertatbestandes, ist die Feststellung, dass der Gesetzgeber die Erbschaftsteuer als *Erbanfallsteuer*¹⁷ konzipiert hat. Als solche erfasst die Erbschaftsteuer die durch den Vermögensanfall gesteigerte *Leistungsfähigkeit des Erben*¹⁸, Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet den Gesetzgeber, diese Belastungsentscheidung in der Ausgestaltung der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage folgerichtig umzusetzen.

Dabei kann das Bewertungsverfahren den Anforderungen an eine gleichheitssatzkonforme Bewertung nur dann gerecht werden, wenn das *Bewertungsziel* feststeht¹⁹, d.h. die Frage, *welcher Wert* abgebildet werden soll. Aus der Konzeption der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer (Vermögenssubstanztransfersteuer)²⁰ folgert das *BVerfG* zutreffend den Ansatz von Substanzwerten²¹. Der Erbe ist nicht nur um die zukünftigen Erträge des ererbten Vermögens bereichert, sondern auch um die Vermögenssubstanz²². Die Erbschaftsteuer ist folglich gerade keine *Sollertragsteuer*²³. Der Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben entspricht dem Preis, zu dem das ererbte Vermögen „unter objektivierten Bedingungen“ am Markt realisiert werden könnte. Maßstab jeglicher Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer muss daher der gemeine Wert (§ 9 BewG) sein²⁴.

Unklar bleibt das vom *BVerfG* zugrunde gelegte Verhältnis zwischen Verkehrs- und Ertragswert. Einerseits hält das Gericht es für „weniger nahe liegend“, Grundbesitz nach Ertragswerten zu bewerten²⁵, verweist aber zur Unternehmensbewertung auf Ertragswertmethode und Discounted Cash Method²⁶. Dabei scheint das Gericht im Ertragswert lediglich eine Hilfskonstruktion²⁷ zur Ermittlung des Verkehrswerts zu sehen, nicht jedoch das Bewertungsziel. Als

¹⁶ Zu den Anforderungen an verfassungskonforme Typisierungen z. B. *BVerfG* v. 14. 6. 1994 – 1 BvR 1022/88, *BVerfGE* 91, 93 (115); *P. Kirchhof*, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 2. Aufl., 2000, § 124 Rz. 298 ff.

¹⁷ Im Unterschied zur Nachlasssteuer als letzter Vermögensteuer des Erblassers, vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 873 ff.; *R. Seer* (Fn. 11), § 13 Rz. 103.

¹⁸ *K. Tipke* (Fn. 17), S. 872 ff. m.w.N.

¹⁹ Siehe schon *A. Hensel*, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 82 f.; *W. Busse von Colbe* DSjG Bd. 7 (1984), 39 (40); *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 13 Rz. 11.

²⁰ H. M. im Schrifttum, vgl. etwa *Kessler/Märkle/Offerhaus* DB Beilage Nr. 2/2003, 6.

²¹ Ebenso *K. Tipke* (Fn. 17), S. 887; *J. Thiel* DB 1997, 66; *R. Seer* (Fn. 11), § 13 Rz. 104; krit. gegenüber dem hiermit verbundenen Substanzsteuereffekt *J. Schöne* DB 2006, 1699 (1700). Da Besteuerungsgrund nicht das Halten von Vermögen, sondern die Bereicherung durch den Erbfall ist, lassen sich entgegen *A. Nachreiner* ZEV 2005, 1 (3), die Aussagen des Vermögensteuerbeschlusses nicht auf die Erbschaftsteuer übertragen.

²² *K. Tipke* (Fn. 17), 2003, S. 900; *J. P. Meincke*, in: Festschrift für *K. Tipke*, 1995, 391 (395).

²³ So aber *A. Nachreiner* ZEV 2005, 1 (5); *A. Löhlein*, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, 2001, S. 59.

²⁴ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.I.3.b.aa [Tz. 98].

²⁵ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.I.3.b.aa [Tz. 105] unter Berufung auf *BVerfG* v. 10. 2. 1976 – 1 BvL 8/73, *BVerfGE* 41, 269 (281).

²⁶ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.I.3.b.aa [Tz. 115 f.]; zu den verschiedenen Methoden aus betriebswirtschaftlicher Sicht *F. Schleithoff*, Die Unternehmensbewertung im deutschen Steuerrecht, 2006, S. 65 ff.

²⁷ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.I.3.b.aa [Tz. 105]: In dem generell am Substanzzugewinn orientierten System der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedürfte es „zur Vergewisserung einer belastungsgleichen Besteuerung des Rückgriffs auf den Verkehrswert, auch wenn dieser anhand einer Ermittlungsmethode gewonnen werden mag, die wesentlich durch die Summe

eigenständige Wertkategorie neben dem gemeinen Wert werde der Ertragswert bereits strukturell einer Erfassung der im Vermögenszuwachs liegenden Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten nicht gerecht.

Diese Aussagen sind zumindest missverständlich. Zwar kann der Verkehrswert als Substanzwert vom Ertragswert abweichen. Dem Verkehrswert liegt die Perspektive der Wertrealisierung durch Veräußerung, dem Ertragswert dagegen die der laufenden Nutzung des Wirtschaftsguts zugrunde²⁸. Auch ist Ertragswertigkeit von Wirtschaftsgütern (z.B. Brachland) nicht mit Wertlosigkeit gleichzusetzen. In der Regel wird der Marktpreis (Verkehrswert) eines Wirtschaftsguts aber auf der Grundlage des Werts abgezinster Erträge ermittelt. Dies gilt auch für die Ermittlung von Verkaufspreisen für Grundstücke. Zuzustimmen ist dem BVerfG nur in der Kritik an dem fehlerhaft typisierenden Ertragswertverfahren des § 146 Abs. 2 ErbStG. Das bedeutet aber nicht, dass (sachgerechte) Ertragswertverfahren generell zur Ermittlung erbschaftsteuerrechtlicher Werte ungeeignet seien.

d) Gleichmäßige Bewertung anhand des gemeinen Werts

Anhand dieser Vorgaben für eine folgerichtige Ausgestaltung der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage kam der Senat zu dem Ergebnis, dass der in § 19 ErbStG normierte Einheitstarif der Erbschaftsteuer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil die zugrunde liegenden Steuerwerte die Bereicherung des Erwerbers ungleichmäßig erfassen. Die Bewertung von Betriebsvermögen, Grundstücken, Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen führt nicht einmal annäherungsweise zum Ansatz des gemeinen Werts i. S. von § 9 BewG (Verkehrswert) als einzig sachgerechtem Maßstab zur Messung erbschaftsteuerrechtlicher Leistungsfähigkeit. Damit ist das Gebot des Bewertungsgleichmaßes verletzt.

(1) Betriebsvermögen

Die Bewertung des Betriebsvermögens nach Steuerbilanzwerten (§ 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 BewG) hat zur Folge, dass stille Reserven erbschaftsteuerrechtlich unberücksichtigt bleiben und begünstigt damit Betriebsvermögen gegenüber anderem Vermögen. Dieser Effekt lässt sich gezielt nutzen. Die Anknüpfung an den ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten. Die Begünstigung kann durch Willkür oder gewerbliche Prägung mittels einer GmbH & Co. KG auch für ursprünglich zum Privatvermögen gehörende Wirtschaftsgüter zur Anwendung gebracht werden. Zudem weicht die Bewertung zu Buchwerten je nach Zusammensetzung des Betriebsvermögens und der Ausnutzung bilanzieller Spielräume in sehr unterschiedlichem Maße vom Verkehrswert ab²⁹. Damit kommt es auch innerhalb des „Kästchens“ Be-

triebsvermögen zu einer Ungleichbehandlung der Unternehmenserben.

Einer Rechtfertigung ist diese Abweichung vom Verkehrswertansatz nicht zugänglich. Etwaige besondere Belastungen des Betriebsvermögens wie arbeits- und umweltrechtliche Bindungen schlagen sich bereits im Verkehrswert nieder und rechtfertigen keinen anderen Wertansatz³⁰. Die Vereinfachungswirkung des Steuerbilanzwertansatzes ließ das BVerfG angesichts des Ausmaßes der bewirkten Ungleichbehandlung als Rechtfertigung nicht gelten. Aufgrund der großen Varianz der Abweichungen gegenüber dem Verkehrswert schied mangels Zielgenauigkeit auch eine Rechtfertigung durch die Verfolgung von Gemeinwohlzielen aus.

Erstaunlich ist, dass das BVerfG, obwohl dies von den Verfahrensbeteiligten vorgetragen worden war, nicht prüfte, ob der Buchwertansatz zur Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer gerechtfertigt, möglicherweise sogar erforderlich ist³¹. Zum Verhältnis zwischen Erbschaft- und Einkommensteuer verliert die Entscheidung kein Wort.

Dabei ist der Gesetzgeber meines Erachtens *verfassungsrechtlich* verpflichtet, eine Doppelbelastung der stillen Reserven beim Erben zu vermeiden³². Ausgehend von der systematischen Einordnung durch das BVerfG dürfen Erbschaft- und Einkommensteuer *des Erben* nicht isoliert betrachtet werden. Die durch den Erbanfall begründete finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben soll einmal, aber eben auch *nur* einmal erfasst werden³³. Aus seiner Perspektive stehen sich Erbschaft- und Einkommensteuer auf die stillen Reserven gleich³⁴. Deshalb ist die Abstimmung von Erbschaft- und Einkommensteuer keine Frage gesetzgeberischen Gutdünkens, sondern ein Gebot der Folgerichtigkeit³⁵. Zudem dürfte eine Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer – trotz aller Bedenken gegen verfassungsrechtliche Besteuerungsobergrenzen³⁶ – auch gegen das Übermaßverbot verstoßen³⁷.

men werden höher bewertet als weniger kapitalintensive, dafür aber ertragsstarke Unternehmen.

³⁰ So auch J. P. Meincke DStR 1996, 1305 (1309); P. Baveis DB 1996, 1153 (1157f.); B. Spitzbart, Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, 2000, S. 173 ff., 192 ff.; Bach/Broekelschen/Mauterth DStR 2006, 1961 (1966).

³¹ In diese Richtung R. Seer DStJG Bd. 22 (1999), 191 (198); ders. StuW 2005, 353 (356); D. Gebel (Fn. 3), Einf. Rz. 17 und § 12 Rz. 703; ders. BB 2001, 2554; A. Löhlein (Fn. 23), S. 116 ff.

³² Ebenso K. Tipke (Fn. 17), S. 881 ff.; R. Seer GmbHR 2002, 878 f.; zur Rechtfertigungsbedürftigkeit von Doppelbelastungen vgl. ferner R. Mellinghoff DStJG Bd. 22 (1999), 127 (156, 159); C. Heinz ZEV 2004, 221 (226); a. A. BFH v. 26. 7. 1963 – VI 353/62 U, BStBl. III 1963, 481; BFH v. 22. 12. 1976 – II R 58/67, BStBl. II 1977, 420; BFH v. 26. 11. 1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175 (177): Doppelbelastung sei vom Gesetzgeber hingenommen und deshalb unproblematisch.

³³ M. Fischer DB 2003, 9 (11).

³⁴ Ausführlich L. Jesse, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf verschiedenen Ebenen?, 1992, S. 107 f., 141 ff.

³⁵ Systemkonform wäre eine Besteuerung sowohl mit Einkommen- als auch mit Erbschaftsteuer nur im Rahmen einer Lebensendvermögensbesteuerung (s. dazu vgl. C. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 264 ff.). Dann würde der Tod des Erblassers zur einkommensteuerrechtlichen Abrechnung der stillen Reserven bei diesem führen. Beim Erben könnte der Wertzuwachs zugleich der Erbschaftsteuer unterworfen werden. Auf diese Weise ließen sich auch Unterschiede, je nachdem ob der Erblasser vor dem Tod die stillen Reserven noch durch Veräußerung aufdeckt, vermeiden. Unabhängig davon, ob man einen so weitgehenden konzeptionellen Wechsel in Erwägung zieht, lässt sich aber auch im Rahmen einer Lebensendvermögensbesteuerung eine Doppelerfassung beim Erben nicht rechtfertigen, ebenso R. Mellinghoff DStJG Bd. 22 (1999), 127 (157).

³⁶ Vgl. BVerfG v. 18. 1. 2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 gegen BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121. Die Anwendbarkeit

in einer bestimmten Zeiteinheit zu erwartender Erträge aus dem Wirtschaftsgut bestimmt wird“; ferner C.II.4a [Tz. 190].

²⁸ R. Seer (Fn. 11), § 13 Rz. 13; a. A. Schönwetter/Bareis StuB 2007, 144 (146), die einen strukturellen Unterschied verneinen. Beide Werte, sowohl der Wert der Veräußerung als auch der Wert der Nutzung seien als zukunftsorientierte (Ertrags)werte zu charakterisieren. Der jeweils höhere sei der Bewertung zugrunde zu legen. Ebenso J. Pelka StuW 1975, 206 (208 ff.); M. Balke, Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1984, S. 98 ff.

²⁹ Forschungsintensive Unternehmen profitieren stärker als anlageintensive Betriebe; lange bestehende Unternehmen, deren Anlagen weitgehend abgeschrieben sind, stärker als junge Unternehmen. Folglich lässt sich auch keine Korrelation zwischen Ertragsaussichten und Begünstigungswirkung feststellen. Im Gegenteil, kapitalintensive, aber ertragsschwache Unterneh-

Im Ergebnis rechtfertigt jedoch auch das Erfordernis der Vermeidung einer doppelten Erfassung durch Erbschaft- und Einkommensteuer den Steuerbilanzwertansatz nicht. Der Ansatz der Buchwerte geht zu weit, da er nicht lediglich die Doppelbelastung verhindert, sondern darüber hinaus Stundungswirkung entfaltet. Eine Rechtfertigung der hiermit verbundenen Begünstigung im Hinblick auf Unsicherheiten der Bewertung ohne Realisationsakt scheidet aus³⁸, da die Bewertungsunsicherheit sämtlichen der Erbschaftsteuer unterworfenen Vorgängen immanent und folglich nicht auf Betriebsvermögen beschränkt ist. Statt dessen könnte der Gesetzgeber die Erbschaftsteuerbelastung der stillen Reserven entsprechend dem früheren § 35 EStG³⁹ im Rahmen der späteren Einkommensteuer berücksichtigen, die latente Einkommensteuerbelastung gleich einer Nachlassschuld zum Abzug von der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage bringen⁴⁰ oder – aus meiner Sicht die konsequenteste Lösung, wenn man von einer Identität des Belastungsgrundes von Einkommen- und Erbschaftsteuer ausgeht – eine Aufstockung der einkommensteuerrechtlichen Wertansätze auf die der Erbschaftsteuer unterworfenen Werte zulassen⁴¹.

(2) Anteile an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften

Nachdem das BVerfG den Steuerbilanzwertansatz für nicht sachgerecht erachtet hatte, war es nicht weiter verwunderlich, dass sich die Kritik auch auf den Ansatz von Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften erstreckte, für die sich der Wert nicht aus zeitnahen Verkäufen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG) ableiten lässt. Die Ertragswertkorrektur durch das Stuttgarter Verfahren⁴² ist nicht in der Lage, die Unterbewertung durch den Steuerbilanzwertansatz auszugleichen⁴³.

(3) Grundbesitz

Auch hinsichtlich der Bewertung von Grundstücken lässt die Entscheidung keinen Stein auf dem anderen. Zwar gebe es – was für Unternehmen übrigens ebenso gilt, dort aber keine Erwähnung findet – keinen absolut sicher realisierbaren Marktwert für Grundvermögen, sondern allenfalls ein Marktpreisniveau⁴⁴. Die Bewertung bebauter Grundstücke mit dem Einheitsvervielfältiger von 12,5 sei jedoch strukturell ungeeignet, um eine gleichheitsgerechte Annäherung an den gemeinen Wert zu erreichen. Die Steuerwerte schwankten zwischen weniger als 20% bis zu über 100% des Verkehrswertes. Gerade diese Streubreite sei nicht vereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG. Weil es nicht zu einer systematischen, gleichmäßigen Unterbewertung kommt, lasse sich die Bewertung auch nicht als Maßnahme zur Förderung der Bau- und

Wohnungswirtschaft begreifen. Richtigerweise widerspricht das BVerfG auch der Gesetzesbegründung⁴⁵, geringere Funktionalität, höhere Sozialbindung, Mieterschutzbestimmungen, öffentlich-rechtliche Auflagen sowie die zusätzliche Belastung durch Grundsteuer könnten zur Rechtfertigung herangezogen werden⁴⁶. Diese Lasten bilden sich bereits im (niedrigeren) Verkehrswert ab, bedürfen also keiner zusätzlichen Berücksichtigung durch einen unrealistisch niedrigen Vervielfältiger.

Kritik hat das BVerfG nicht nur an der Regelbewertung bebauter Grundstücke geübt. Das Ziel einer annähernd verkehrswertgerechten Bewertung werde auch durch den in § 147 BewG vorgesehenen Bodenrichtwertansatz als Sonderbewertung bebauter Grundstücke sowie zur Bewertung unbebauter Grundstücke verfehlt. Zwar orientiere sich die Bewertung anhand des Bodenrichtwerts am gemeinen Wert. Jedoch verstoße die Anknüpfung an die zum 1. 1. 1996 ermittelten Werte gegen den bereits in der Entscheidung von 1995 aufgestellten Grundsatz, vergangenheitsbezogene Werte regelmäßig fortzuschreiben⁴⁷. Ohne genaue Festlegung, in welchen Intervallen angepasst werden muss, stellt das Gericht fest, dass jedenfalls ein Zeitraum von fast 11 Jahren zu lang sei⁴⁸. Dieses Monitum ist inzwischen beseitigt. Mit der Neufassung von § 138 BewG durch das Jahressteuergesetz 2007⁴⁹ wird zukünftig an die jeweils aktuellen Bodenrichtwerte angeknüpft.

Schließlich wird auch die Bewertung von Erbbaurechten kritisiert. Die in § 148 BewG geregelte Bewertung von Erbbaurechten führe fallabhängig zu sehr uneinheitlichen Ergebnissen einer Über- bzw. Unterbewertung. Sachgerecht sei nur eine isolierte Bewertung von Grundstück und Erbbaurecht⁵⁰. Auch hier ist der Gesetzgeber zwischenzeitlich mit dem Jahressteuergesetz 2007 tätig geworden.

(4) Land- und Forstwirtschaft

Schließlich verstößt auch die geltende Bewertung von Land- und Forstwirtschaft gegen das am Verkehrswert ausgerichtete Bewertungsgleichmaß, ist doch hier die Unterwertung besonders krass. Der sich aus Betriebsteil, Wohnteil und Betriebswohnungen zusammensetzende Steuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beträgt angeblich im Durchschnitt nur rund 10% des Verkehrswertes. Gleichzeitig, so der erkennende Senat, verstoße die Ausrichtung der Bewertung des Betriebsteils am Ertragswert (§ 142 Abs. 1 Satz 2 BewG) statt am gemeinen Wert gegen das Gebot der Folgerichtigkeit⁵¹. Kritisiert wird ferner, dass betriebliche Schulden ungekürzt zum Abzug gebracht werden können, ein Einwand, der sich auch auf das gewerbliche Betriebsvermögen erstreckt.

e) Begünstigung auf der zweiten Stufe

So strikt die Entscheidung den Gesetzgeber auf ein Bewertungsgleichmaß verpflichtet, so weit werden auf der zweiten Stufe die Türen für Differenzierungen im Dienste des Gemeinwohls aufgestoßen. Im zweiten Leitsatz heißt es:

des Halbteilungsgrundsatzes auf die Erbschaftsteuer verneinend: *BFH* v. 27. 3. 2006 – II B 161/05, *BFH/NV* 2006, 1301.

³⁷ *R. Seer* ZEV 2007, 102 (103). Ohne Beschränkung auf die Fälle der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer *A. Nachreiner* ZEV 2005, 1 (4 ff.); a.A. *R. Mellinghoff* DStJG Bd. 22 (1999), 127 (159) im Hinblick auf die Nachholung der beim Erblasser unterbliebenen Besteuerung.

³⁸ In diese Richtung wohl *R. Seer* ZEV 2007, 101 (104).

³⁹ Aufgehoben durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, S. 402; krit. hierzu *D. Gebel* (Fn. 3), Einf. Rz. 17, 128.

⁴⁰ *W. Schulte* FR 2007, 309 (316).

⁴¹ Dafür *M. Fischer* DB 2003, 9 (12); einschränkend – im Hinblick auf das auch durch diese Lösung nicht vermeidbare Problem der Bewertungsunsicherheit – *R. Seer* ZEV 2007, 101 (103).

⁴² 96 ff. der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR).

⁴³ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.3.a [Tz. 175 f.]; krit. zuvor schon *E. Bippus* DStZ 1998, 225 ff.

⁴⁴ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.2.a [Tz. 137].

⁴⁵ BT-Drucks 13/5952, 27 f.

⁴⁶ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.2.b.aa [Tz. 157].

⁴⁷ *BVerfGE* 93, 165 (173, 176 f.).

⁴⁸ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.2.f [Tz. 168].

⁴⁹ Jahressteuergesetz 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2878.

⁵⁰ Zu den Neuerungen durch das Jahressteuergesetz 2007 *D. Eisele* INF 2007, 136 (138).

⁵¹ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.4.a [Tz. 186].

„Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung darf der Gesetzgeber auf den so ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungszwecke, etwa in Form zielgenauer und normenklarer steuerlicher Verschonungsregelungen, ausgestalten“.

Bereits in der 1995er Entscheidung hatte das *BVerfG* erbschaftsteuerrechtliche Begünstigungen nicht nur für zulässig erachtet, sondern geradezu angeregt. Betriebe seien in besonderer Weise „gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“. Sie seien „Garant von Produktivität und Arbeitsplätzen“, die „durch Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung“ unterliegen⁵². Diesen Besonderheiten „habe“ der Gesetzgeber bei der Gestaltung der Steuerlast zu berücksichtigen. Dabei blieben die Grenzen zwischen Fiskalzwecknormen zur Abbildung verminderter Leistungsfähigkeit⁵³ und Sozialzwecknormen verschwommen. Hier hat das *BVerfG* mit der Entscheidung vom 7. 11. 2006 für Klärung gesorgt. Sozialbindung, geringere Fungibilität und Liquidität mindern zwar die Leistungsfähigkeit, bilden sich aber bereits in geringeren Verkehrswerten ab und bedürfen daher weder begünstigender Bewertungsvorschriften noch einer Begünstigung auf der zweiten Stufe. Eine Rechtfertigung der verschiedenen Unterbewertungen durch die Verfolgung *weitergehender* Lenkungszwecke wie der Förderung des Wohnungsbaus oder der Unternehmensfortführung scheidet aus, da die Entlastungswirkungen zu zufällig seien und daher dem Erfordernis der folgerichtigen Ausgestaltung von Begünstigungstatbeständen nicht gerecht werden. Derartige Zwecke soll der Gesetzgeber aber auf der zweiten Stufe verwirklichen können. Bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe soll die Entlastung im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen können, „dass bestimmte Steuergegenstände *vollständig* von der Besteuerung ausgenommen werden.“⁵⁴

Wann dies der Fall ist, bleibt unklar. Ob die Ausgestaltung und das Ausmaß der derzeitigen Begünstigung des Betriebsvermögens durch §§ 13a und § 19a ErbStG (35%iger Bewertungsabschlag, Freibetrag von 225.000 Euro und Steuerklassenprivileg) diesen Anforderungen genügt, hat das *BVerfG* ausdrücklich offen gelassen. Auf diese Frage sei es angesichts der Gleichheitswidrigkeit der Bewertungsvorschriften nicht mehr angekommen⁵⁵. Das Gericht erinnert lediglich an die für die Verfolgung von Lenkungszwecken allgemein geltenden Vorgaben, wie sie in jüngerer Zeit etwa in der Ökosteuerentscheidung⁵⁶ zur Anwendung gebracht worden sind. Danach soll der Gesetzgeber frei entscheiden können, welche Personen oder Unternehmen er fördern will. Zur Begrenzung zieht sich das Verfassungsgericht auf das Willkürverbot zurück. Die Regelung dürfe sich nicht auf eine „der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte“ stützen, müsse den Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht ab-

grenzen und ein Mindestmaß zweckgerechter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestands aufweisen⁵⁷.

Befremdlich ist, dass sich das Gericht, obwohl die Grundsatzafrage nach der Zulässigkeit von § 13a ErbStG ausgeklammert bleibt, zu der Frage äußert, ob die Rechtsformabhängigkeit der Vergünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG, die für Kapitalgesellschaftsanteile nur ab einer Beteiligung des Erblassers von mehr als 25% Anwendung finden, gegen den Gleichheitssatz verstoßen⁵⁸. Es hält die Gesetzesbegründung der Unterscheidung zwischen Unternehmer und Kapitalanleger für „nicht unplausibel“. Ebenso oberflächlich wird erörtert, ob es sachgerecht ist, für die Beteiligungshöhe auf den Erblasser statt auf den Erben abzustellen. Das *BVerfG* scheint auch hieran keinen Anstoß nehmen zu wollen⁵⁹. Es hätte sich indes der Aussagen zu diesem Problemkomplex besser ganz enthalten, nachdem es sich zuvor einer Beurteilung von §§ 13a, 19a ErbStG verweigert hat. Denn die Frage, auf wen abzustellen ist, auf den Erblasser oder den Erben, lässt sich nur anhand des Begünstigungszwecks von §§ 13a, 19a ErbStG beantworten. Diesen hat das *BVerfG* aber gar nicht exakt bestimmt. Auch der Verweis, dass es bei Personenerben ebenfalls nicht auf die Beteiligungshöhe und eine etwaige Zersplitterung der Beteiligung ankomme, kann nicht überzeugen, solange nicht geklärt ist, ob auch die Förderung des Übergangs von Zwerganteilen vom Begünstigungszweck der §§ 13a, 19a ErbStG gedeckt ist. Die unbedachten Äußerungen sind vor allem deshalb ärgerlich, weil sie als verfassungsgerichtliches Unbedenklichkeitszertifikat für die Beibehaltung der Rechtsformabhängigkeit und die nur geringfügig modifizierte Behaltung der 25%-Grenze durch den Entwurf des Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzes⁶⁰ angesehen werden könnten.

2. Bewertung der Entscheidung

Obwohl es deutliche Parallelen zum Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 gibt, stellt die Entscheidung vom 7. 11. 2006 insofern einen Fortschritt dar, als sie klar zwischen den Bewertungsvorschriften als Fiskalzwecknormen und der Verfolgung von Sozialzwecken trennt. 1995 hatte das *BVerfG* beide Ebenen noch vermengt und den Gesetzgeber damit geradezu provoziert, bereits auf der Bewertungsebene Sozialzwecke zu verwirklichen. Denn die Aussage, der durch den Erbfall erworbene Vermögenszuwachs entspreche im Fall des Übergangs von Betriebsvermögen nicht voll der durch die Erbschaftsteuer erfassten finanziellen Leistungsfähigkeit des Erben⁶¹, ließ durchaus den Schluss zu, der erbschaftsteuerliche Wert *müsse* vom Verkehrswert abweichen. War im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 nur vage von einer realitätsgerechten Abbildung der Werte in ihrer Relation zueinander die Rede⁶², hat sich der erste Senat nun eindeutig dazu geäußert, welcher Wert realitätsgerecht abgebildet werden muss: der gemeine Wert, d.h. der Verkehrswert⁶³. Dass das

52 *BVerfGE* 93, 165 (175).

53 Die Entscheidung (s. Fn. 52) spricht davon, dass der durch den Erbfall erworbene Vermögenszuwachs nicht voll der durch die Erbschaftsteuer erfassten finanziellen Leistungsfähigkeit des Erben entspreche.

54 *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.I.2.b [Tz. 98] (Hervorhebung nur hier).

55 *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.1.f [Tz. 158].

56 *BVerfG* v. 20. 4. 2004 – 1 BvR 905/00, *BVerfGE* 110, 274 (293); ferner z. B. *BVerfG* v. 12. 2. 1964 – 1 BvL 12/62, *BVerfGE* 17, 210 (216); *BVerfG* v. 7. 11. 1995 – 2 BvR 413/88, *BVerfGE* 93, 319 (350); *BVerfG* v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1991/95, *BVerfGE* 98, 106 (121).

57 Unter Hinweis auf *BVerfG* v. 6. 3. 2002 – 2 BvL 17/99, *BVerfGE* 105, 73 (113).

58 Kritik an der Rechtsformabhängigkeit der Begünstigungstatbestände z. B. *Scheffler/Wigger* BB 2006, 2443 (2444).

59 *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.3.d [Tz. 186f.].

60 Fn. 14, vgl. § 28a Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E.

61 *BVerfGE* 93, 165 (175); zustimmend *F. Klein*, in: *Festschrift H. Flick*, 1997, 327 (331f.).

62 Ob dies Ertrags- oder Substanzwerte sein sollen, blieb offen.

63 Hiervon sei auch bei der Bewertung von Betriebsvermögen nicht abzurücken. Damit widerspricht die aktuelle Entscheidung dem 1995er Beschluss, wo es noch geheißen hatte, dem „Erfordernis betriebsangemessener Belastung“ werde durch den Ansatz des Ertragswerts Rechnung getragen, weil sich so die Zerschlagung dieser Wirtschaftseinheiten vermeiden lasse, *BVerfGE* 93, 165 (176).

BVerfG den Gesetzgeber mit der Forderung, die Bewertung an Verkehrswerten auszurichten, vor eine kaum zu bewältigende Herausforderung stellt, steht auf einem anderen Blatt.

Doch so richtig die Forderung nach Bewertungsgleichheit und Bewertungstransparenz ist, mit dem Hinweis auf die Möglichkeit einer Begünstigung auf der zweiten Stufe relativiert das Gericht sein Bemühen um mehr Erbschaftsteuergerechtigkeit. Viel ist nicht gewonnen, wenn zwar zunächst gleichmäßig bewertet wird, die Ungleichheit dann aber auf der zweiten Stufe Einzug hält. Vermieden wird damit lediglich die Ungleichbehandlung innerhalb der Vermögenskategorien, nicht aber zwischen den Vermögenskategorien. Ärgerlich ist diese Einladung an den Lenkungsgesetzgeber, weil das Gericht gleichzeitig die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen für die Verfolgung von Gemeinwohlzwecken durch die Erbschaftsteuer offen lässt, obwohl ihm der Vorlagebeschluss Gelegenheit geboten hätte, klare Vorgaben zu machen. Die Chance, dass der Gesetzgeber von sich aus Maß halten wird, ist gering. Damit bleibt die Entscheidung auf halbem Wege stehen.

III. Unmittelbare Konsequenzen für den Gesetzgeber

1. Frist bis zum 31. 12. 2008

Das *BVerfG* hat dem Gesetzgeber für die Reform des Bewertungsverfahrens eine Frist bis zum 31. 12. 2008 gesetzt. Das bisherige Recht soll bis zur gesetzlichen Neuregelung ausnahmsweise weiterhin angewendet werden. Der Pro-futuro-Ausspruch trägt sowohl dem Vertrauensschutz der bisher begünstigten Grundstücks- und Unternehmenserben Rechnung als auch dem Diskussionsbedarf, den eine derart grundlegende Reform erfordert⁶⁴. Damit ist allerdings noch nicht gesagt, ob der Gesetzgeber ein neues erbschaftsteuerrechtliches Bewertungsverfahren rückwirkend in Kraft setzen könnte. Dies ist allein eine Frage der Zulässigkeit rückwirkend verschärfender Erbschaftsteuergesetzgebung. Die bundesverfassungsgerichtliche Anordnung der Weitergeltung des bisherigen Rechts bis zu einer gesetzlichen Neuregelung muss jedoch angesichts der Begründung, hierdurch solle *Rechtssicherheit* insbesondere für die vorweggenommene Erbfolge geschaffen werden, so verstanden werden, dass das bisherige Recht bis zur *Verkündung* des Reformgesetzes⁶⁵, jedenfalls aber bis zur dritten Lesung im Bundestag⁶⁶ weiter gilt⁶⁷. Unzulässig wäre es daher, wenn der Gesetzgeber erst im Laufe des Jahres 2007 bzw. des Jahres 2008 rückwirkend auf den jeweiligen 1. 1. tätig würde⁶⁸.

⁶⁴ Zwar waren spätestens seit der Vorlage des *BFH* vom 22. 5. 2002 Zweifel an der Verfassungskonformität angebracht. Sie sind durch die *BVerfG*-Entscheidung vom 7. 11. 2006 eindeutig bestätigt. Indes darf dies nicht zum Wegfall des Vertrauensschutzes und damit zu einer rückwirkenden Steuerverschärfung führen. Im Vorfeld des Verfahrens wurde vor allem im Hinblick auf die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzungen vielfach eine Rückwirkung befürchtet, vgl. z.B. *Jordan/Haasbold* UVR 2002, 120ff.

⁶⁵ Zur Verkündung als maßgeblichem Zeitpunkt, vgl. *BFH* v. 2. 8. 2006 – XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887; dazu *J. Hey* NJW 2007, 408ff.

⁶⁶ So die bisherige ständige Rechtsprechungspraxis des *BVerfG* zur Zulässigkeit echter Rückwirkung seit *BVerfG* v. 14. 11. 1961 – 2 BvL 15/59, *BVerfGE* 13, 206 (213).

⁶⁷ In diese Richtung auch *A. Pahlke* NWB 2007, Fach 10, 1575 (1583).

⁶⁸ So das – allerdings auf die unglückliche Tenorierung von *BVerfGE* 93, 165 [178] zurückzuführende – Vorgehen nach der letzten *BVerfG*-Entscheidung zur Erbschaftsteuer; s. hierzu die Kritik z.B. von *G. Felix* Stbg. 1996, 200ff.; *Völkers/Kolaschnik* ZEV 1996, 214ff.; *Koops/Sensburg* DB 1998, 1299ff.

2. Verfahren zur Ermittlung von Verkehrswerten

Trotz gewisser Vorarbeiten des Landes Schleswig-Holstein⁶⁹, das bereits 2004 einen Vorschlag zur Reform des erbschaftsteuerrechtlichen Bewertungsverfahrens unterbreitet hatte, steht der Gesetzgeber vor einer schwierigen Aufgabe. Denn die Ermittlung von Verkehrswerten ohne Realisationsakt ist bei nicht marktgängigen Wirtschaftsgütern mit erheblicher Unsicherheit⁷⁰, mindestens aber mit Kosten verbunden⁷¹. Da es *den* objektiven Marktpreis/Verkehrswert nicht gibt, kann es nur um Näherungswerte gehen. Dem Gesetzgeber obliegt es nun, ein Verfahren zu entwickeln, das geeignet ist, Verkehrswerte *annäherungsweise* abzubilden. Dabei sind nicht nur systematische Unterbewertungen, sondern auch systematische Überbewertungen zu vermeiden⁷².

Gleichzeitig muss das Verfahren aber auch den *Erfordernissen der Verwaltungseffizienz* entsprechen. Insbesondere darf der Befolungs- und Erhebungsaufwand nicht außer Verhältnis zu der zu erwartenden Erbschaftsteuerschuld stehen⁷³. Dieses Dilemma sieht auch das *BVerfG*. Unklar ist aber, wie sich – so der Vorschlag des Gerichts – „ohne weitere Wertermittlung“⁷⁴ feststellen lassen soll, wann aufgrund des Zusammenspiels der Vergünstigungen insbesondere des § 13a ErbStG mit den persönlichen Freibeträgen bei kleinen und mittleren Betrieben auch bei Zugrundelegung des gemeinen Werts keine Erbschaftsteuer anfällt. „Ersichtlich“⁷⁵ ist dies keineswegs. Um festzustellen, ob der Wert des übertragenen Vermögens innerhalb der Freibeträge verbleibt, muss es bewertet werden. Gerade aufgrund der enormen Bandbreite der Abweichung des Steuerbilanzwerts gegenüber dem Verkehrswert dürfte dieser auch als erster Anhaltspunkt für die Notwendigkeit weiterer Bewertung ausscheiden. So wird es in jedem Fall der Durchführung eines aufwendigeren Bewertungsverfahrens bedürfen, als dies heute der Fall ist. Dies ist unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten um so problematischer, wenn die zunächst in einem komplexen Verfahren ermittelte Erbschaftsteuerschuld anschließend erlassen wird.

Wird – etwas anderes ist kaum denkbar – aus Vereinfachungsgründen weiterhin mit stark typisierenden Wertansätzen gearbeitet, müssen Öffnungsklauseln, wie sie durch das Jahressteuergesetz 2007 in § 138 Abs. 4 BewG für alle Grundstücksbewertungen eingeführt wurden⁷⁶, dem Steuer-

⁶⁹ Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Erbschaftbesteuerung, BR-Drucks. 422/04 v. 21. 5. 2004. Betriebsvermögen soll danach zukünftig mit dem Teilwert angesetzt werden. Zusätzlich zu dem so ermittelten Substanzwert soll der Ertragswert als Differenz zwischen dem durchschnittlichen Ertrag der letzten drei Jahre und einer Verzinsung in Höhe von 5,5% des eingesetzten Kapitals zur Korrektur herangezogen werden. Für unbebaute Grundstücke soll wie bisher der Bodenrichtwert angesetzt werden. Der Wert bebauter Grundstücke ist im Wege des Sachwertverfahrens zu ermitteln, ähnlich BR-Drucks. 390/96 zu einem Wohn-/Nutzflächenverfahrens. Zu weiteren Alternativen und den mit diesen verbundenen Schwierigkeiten s. *Bach/Broekelschen/Mauterb* DStR 2006, 1961ff.

⁷⁰ *R. Seer* (Fn. 11), § 13 Rz. 11.

⁷¹ *Schönwetter/Bareis* StuB 2007, 144 (145).

⁷² Zutreffend der Hinweis von *R. Seer* ZEV 2007, 101 (103) auf die Notwendigkeit eines Unsicherheitsabschlags als Fiskalzwecknorm.

⁷³ Hierin liegt ein besonderes Problem des Stundungs- und Erlassmodells des UntStErIG (Fn. 14). Denn zunächst muss die Erbschaftsteuer anhand von – in einem aufwendigen Verfahren ermittelten – Verkehrswerten festgesetzt werden, auch wenn sie später vollständig erlassen wird. Einer exakten Wertfeststellung bedarf es zudem im Hinblick darauf, dass der Wert des Betriebsvermögens, unabhängig davon, ob die Voraussetzungen des Erlasses erfüllt werden, progressionswirksam ist.

⁷⁴ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.1.e [Tz. 133].

⁷⁵ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.1.e [Tz. 133].

⁷⁶ Jahressteuergesetz v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2878; zur Handhabung vgl. *D. Eisele* INF 2007, 136 (137).

pflichtigen den Nachweis eines niedrigeren Wertes ermöglichen. Auch hierzu macht der Erbschaftsteuerbeschluss zumindest indirekt Vorgaben. Die in § 145 Abs. 3 Satz 3 ErbStG schon bisher vorgesehene Möglichkeit des Nachweises eines gegenüber den Bodenrichtwerten niedrigeren gemeinen Werts unbebauter Grundstücke hat das BVerfG nicht für ausreichend angesehen, um die Typisierung durch Ansatz (veralteter) Bodenrichtwerte zu rechtfertigen⁷⁷. Zum einen beseitige sie nicht die Unterbewertungen in den übrigen Fällen, zum anderen ermögliche der Nachweis lediglich eine Reduktion auf 100%, nicht aber auf die durchschnittlichen 70% des Verkehrswertes, die durch den Bodenrichtwertansatz abgebildet werden. Hieraus lässt sich folgern, dass eine typisierende Wertermittlung von Betriebs- und Grundvermögen nur dann den verfassungsgerichtlichen Anforderungen genügt, wenn sie tendenziell eher zu einem die Verkehrswerte übersteigenden Wertansatz führt. Dies darf aber nicht zu einer generalisierten Beweislastumkehr führen, indem der Steuerpflichtige dazu gezwungen wird, stets auf eigene Kosten⁷⁸ den niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen⁷⁹.

IV. Weitergehende Reformoptionen

1. Vermeidung einer Erbschaftsteuererhöhung

a) Der politische Wille

Unmittelbar nach Bekanntwerden des Richterspruchs haben sich Abgeordnete aller politischen Couleure beeilt zu beteuern, man werde die Entscheidung nicht dazu nutzen, das Erbschaftsteueraufkommen anzuheben und werde Mehrbelastungen vermeiden. Angesichts des vom BVerfG detailliert belegten Ausmaßes der Unterbewertung⁸⁰ sind diese Bekundungen nur bedingt glaubhaft. Es dürfte zu verlockend sein, im Windschatten des Verfassungsrechts den Not leidenden Länderhaushalten zusätzliche Einnahmen zu verschaffen.

Nahezu ausgeschlossen ist aufgrund der höchst uneinheitlichen Begünstigungseffekte, dass der Gesetzgeber eine Lösung findet, die aus der Perspektive des einzelnen Steuerpflichtigen Mehrbelastungen vermeidet. Dabei sind verschiedene Reaktionsmöglichkeiten denkbar: (1.) Das durch die verfassungsrechtlich gebotene Anhebung der Bemessungsgrundlage gewonnene Mehraufkommen kann durch Absenkung des allgemeinen Tarifs auf alle Erben verteilt werden. Damit würden auch die Erben von Kapitalvermögen, die bereits in der Vergangenheit auf der Grundlage des gemeinen Wertes besteuert und damit systematisch benachteiligt wurden, profitieren. (2.) Das Mehraufkommen kann innerhalb der einzelnen Vermögenskategorien durch vermögensartsspezifische Freibeträge und Bewertungsabschläge zurückgegeben werden. (3.) Schließlich ist eine Umschichtung zwischen den Vermögensarten denkbar, indem etwa die Grundstücks-

erben durch die höhere Bewertung des Grundbesitzes eine noch stärkere Entlastung der Unternehmenserben finanzieren.

b) Verfassungsrechtliches Gebot zur Absenkung des Erbschaftsteuerarfs?

Eine *verfassungsrechtliche Pflicht* zur Kompensation der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage *besteht nicht*. Im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 hatte das BVerfG ausdrücklich eine Anpassung der Steuersätze an die Anhebung der Bemessungsgrundlage gefordert⁸¹. In der Folge senkte der Gesetzgeber im ErbStG 1996 die Spitzensätze in Steuerklasse I von zuvor 50% auf 30% und in Steuerklasse IV von zuvor 70% auf 50% in der jetzigen Steuerklasse III⁸². Im Beschluss von 2006 fehlt eine derartige Aussage.

Zwar ist die Erbschaftsteuer außer an Art. 3 Abs. 1 GG auch an der Eigentums- und Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG zu messen⁸³. Im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 hat das BVerfG den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum deshalb dahingehend begrenzt, die Steuerpflicht dürfe „den Erwerber nicht übermäßig belasten und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte nicht grundlegend beeinträchtigen“⁸⁴. Indes dürften auch bei Anwendung auf Verkehrswerte weder der heutige Höchststeuersatz von 30% in Steuerklasse I noch von 50% in Steuerklasse III dazu führen, dass „das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers ... als ökonomisch sinnlos“⁸⁵ erscheint⁸⁶. Bezugsgröße für die Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips und hieraus gewonnener Belastungsgrenzen ist der Vermögenszuwachs des Erben, nicht der zukünftig mit dem Nachlass zu erwirtschaftende Sollertrag⁸⁷, denn das verfassungsrechtlich garantierte Erbrecht steht der Besteuerung der Vermögenssubstanz nicht entgegen. Einzubeziehen ist jedoch die Vorbelastung beim Erblasser. Während zur Beurteilung, ob die Erbschaftsteuer *gleichheitssatzkonform* ausgestaltet ist, im System einer Erbanfallsteuer allein auf den Erben abzustellen ist, bedarf es für die *freiheitsrechtliche* Frage, ob die Erbschaftsteuer Art. 14 Abs. 1 GG verletzt, einer Gesamtschau der Belastung des Erblassers und des Erben⁸⁸. Im Zusammenspiel mit der Eigentumsgarantie umfasst die Erbrechtsgarantie nicht allein den Transfervorgang, sondern auch die Vermögensbildung zum Zwecke der Vererbung. Berücksichtigt man, dass es sich um Vermögen handelt, das beim Erblasser bereits einkommensteuerrechtlich vorbelastet wurde, führt dies – selbst wenn man die Erbschaftsteuer als eine die einkommensteuer-

⁸¹ BVerfGE 93, 165 (177).

⁸² JStG 1997 Art. 2 Nr. 10, BGBl. I 1996, 2049; dazu M. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 19 Rz. 8.

⁸³ Grundlegend W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 39ff.

⁸⁴ BVerfGE 93, 165 (2. Leitsatz).

⁸⁵ BVerfGE 93, 165 (172).

⁸⁶ Zur Frage von Höchstgrenzen für den Erbschaftsteuersatz: K. Tipke (Fn. 17), S. 463 hält bei sehr großen Erbschaften (100 Mio. DM) einen Steuersatz von bis zu 65% für verhältnismäßig, weil immer noch eine substantielle Erbschaft übrig bleibe; J. Beyer, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der BR Deutschland, 1976, 118: bis zu 60%; Y. Hangartner, in: Festschrift für F. Cagianut, 1990, 69 (87, 95): 30 bis 40% seien unverhältnismäßig; A. Nachreiner ZEV 2005, 1 (3ff.) kommt – allerdings ausgehend von einem Verständnis der Erbschaftsteuer als Sollertragsteuer – anhand einer typisierten Ertragsprognose dazu, der Erbschaftsteuersatz dürfe lediglich bei rund 12,5% liegen.

⁸⁷ So aber A. Nachreiner ZEV 2005, 1 (5); W. Leisner (Fn. 83), S. 36ff.

⁸⁸ Ebenso R. Seer DStJG Bd. 23 (2000), 87 (115); ähnlich R. Mellinghoff DStJG Bd. 22 (1999), 127 (158f.); F. Klein, in: Festschrift H. Flick, 1997, 327 (330); zum Inhalt der Erbrechtsgarantie: J. Wieland, in: H. Dreier, GG, 2. Aufl., 2004, Art. 14 Rz. 66: nur Testierfreiheit; h.M. (z.B. O. Depenbeuer, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 5. Aufl., 2005, Art. 14 Rz. 517): auch Verwandtenerbrecht.

⁷⁷ BVerfG v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.2.f.bb [Tz. 171].

⁷⁸ Dazu Bach/Broekelschen/Maiterth DStR 2006, 1961 (1962 mit Fn. 7).

⁷⁹ So bereits heute im Rahmen von § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG, wobei kostentreibend hinzu kommt, dass der BFH eine Glaubhaftmachung eines niedrigeren Wertes nicht ausreichen lässt, sondern nur den Beweis durch ein Gutachten eines öffentlich bestellenden und vereidigten Sachverständigen oder des örtlich zuständigen Gutachterausschusses (BFH v. 10. 11. 2004 – II R 69/01, BStBl. II 2005, 259 (260f.)), alternativ eines zeitnah vereinbarten Kaufpreises (BFH v. 2. 7. 2004 – II R 55/01, BStBl. II 2004, 703f.) akzeptiert; vgl. hierzu W. Knobel, in: Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG und BewG, Kommentar, 2. Aufl., 2004, § 145 BewG Rz. 33ff.

⁸⁰ Vgl. BVerfG v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.1.bb [Tz. 124]: Erfassung des Betriebsvermögens nur zu rund 58% des Substanzwertes; Tz. 141f.: Grundstücke durchschnittlich nur mit 51% des Verkehrswertes.

ergesetzliche Erfassung von Markteinkommen ergänzende Einkommensteuer im weiteren Sinne⁸⁹ versteht – zu tendenziell niedrigeren Steuersätzen als in der Einkommensteuer⁹⁰. Dies schließt aber bei entsprechend großen Vermögen Steuersätze von 30% in Steuerklasse I und 50% in Steuerklasse III nicht aus, wenn man davon ausgeht, dass die Bereicherung des Erben im Hinblick auf den Übergang stiller Reserven regelmäßig nur zu einem Teil beim Erblasser der Einkommensteuer unterlegen haben wird.

c) Anhebung der persönlichen Freibeträge?

Des weiteren stellt sich die Frage, ob die persönlichen Freibeträge dem Verkehrswertansatz angepasst werden müssten bzw. ob es der Schaffung neuer Freibeträge für vom Erben mitbewohnte Immobilien bedarf⁹¹. Gleichzeitig sollte aber auch in umgekehrter Richtung nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass die heutigen Freibeträge im Interesse einer wirklich breiten Bemessungsgrundlage zur Finanzierung einer drastischen Absenkung der Erbschaftsteuersätze gekürzt werden, wie es jüngst aus Kreisen der CDU vorgeschlagen wurde⁹².

Die im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 geforderte Steuerfreiheit des Übergangs durchschnittlicher Einfamilienhäuser als „persönliches Gebrauchsvermögen“⁹³ lässt sich bei Zugrundelegung der Verkehrswerte innerhalb der heutigen Freibeträge von 307.000 Euro für Ehegatten und 205.000 Euro für Kinder jedenfalls in Ballungsgebieten nicht mehr verwirklichen⁹⁴. Indes ist es an der Zeit, die damaligen Aussagen zur verfassungsrechtlich gebotenen Höhe der persönlichen Freibeträge, insbesondere die unkritische weitgehende Gleichsetzung von Ehegatten und Kindern zu hinterfragen. Die These, jedem Kind müsse von jedem Elternteil erbschaftsteuerfrei ein Einfamilienhaus übertragen werden können, lässt sich weder aus der Erbrechtsgarantie noch aus Art. 6 GG ableiten. Verfehlt ist insofern auch die erwerberbezogene Ausgestaltung. *Klaus Tipke* hat hierzu süssigant angemerkt, kein Kind brauche zu seiner Entfaltung *zwei* Einfamilienhäuser⁹⁵. Überhaupt ist die „Einfamilienhausperspektive“ erst durch den Rekurs auf die zeitgleich gefällte Vermögensteuerentscheidung zustande gekommen und passt

jedenfalls für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe zwischen Eltern und Kindern nicht⁹⁶.

Das Familienprinzip wird in erster Linie durch die Tarifgestaltung in Steuerklasse I verwirklicht mit für kleinere bis mittlere Vermögen (bis 5.113.000 €) moderaten Steuersätzen von 7-15%. Die Funktion der persönlichen Freibeträge liegt dagegen vorrangig in der Erhaltung des Lebensstandards⁹⁷. Das Gebrauchsvermögen soll nicht durch die Erbschaftsteuer geschmälert werden. Nur haben Eltern und Kinder – anders als Ehegatten⁹⁸ – im Zeitpunkt des Erbfalls normalerweise kein gemeinsames Gebrauchsvermögen mehr. Den grundlegenden erbschaftsteuerrechtlichen Unterschieden zwischen Eltern und Kindern haben weder die Aussagen im Erbschaftsteuerbeschluss von 1995 noch die Ausgestaltung der Freibeträge des § 16 ErbStG hinreichend Rechnung getragen. Zum einen erwirtschaften und nutzen Ehegatten das Vermögen im Rahmen der Ehe gemeinsam, ohne dass dies in den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen immer exakt abgebildet wird⁹⁹. Zum anderen würde ein signifikanter Erbschaftsteuereingriff hier möglicherweise zu einer Veränderung der Lebensumstände des überlebenden Ehegatten führen. Kinder haben demgegenüber in der Regel nicht zur Erwirtschaftung des Vermögens beigetragen und sind, einen normalen Verlauf unterstellt, im Zeitpunkt des Erbfalls wirtschaftlich bereits autark, d.h. dass sie nicht mehr im Familienheim leben. Deshalb gibt es weder eine Pflicht zu einer allgemeinen Anpassung der persönlichen Freibeträge an den Verkehrswertansatz, noch steht das Verfassungsrecht einer Absenkung der Freibeträge entgegen. Ausnahmetatbestände für Ehegatten sind sachlich gerechtfertigt, allerdings – bei entsprechend niedrigeren Steuersätzen – verfassungsrechtlich wohl ebenfalls nicht erzwingbar.

d) Allgemeine Tarifsenkung versus vermögensartsspezifische Begünstigungen

Mangels einer verfassungsrechtlichen Pflicht zu einer allgemeinen Tarifsenkung oder einer Anhebung der persönlichen Freibeträge liegt es in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, *ob* er das Mehraufkommen aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Ansatz realitätsgerechter Werte an die Steuerpflichtigen zurückgibt.

Wenn die Entscheidung des *BVerfG per Saldo* zu einem Gewinn an Erbschaftsteuergerechtigkeit, aber auch zu Erbschaftsteuervereinfachung führen soll, muss das Mehraufkommen zur *gleichmäßigen Entlastung aller Erben* durch Absenkung des allgemeinen Tarifs verwendet werden. Ein Erbschaftsteuer-Schedulenrecht ist genauso abzulehnen wie ein Einkommensteuer-Schedulenrecht. Denn eine widerspruchsfreie Begünstigung einzelner Vermögenskategorien ist nicht möglich. Schon die Frage nach dem Differenzierungsgrund ist schwierig. Man kann liquides bzw. fungibles und illiquides nicht fungibles Vermögen unterscheiden¹⁰⁰. Das ergibt im Hinblick auf die Notwendigkeit der Entrichtung der Erbschaftsteuerschuld in Geld einen gewissen Sinn, auch wenn dabei die Möglichkeit der Beleihung außen vor bleibt. Jede andere Differenzierung zwischen gutem und

⁸⁹ Z. B. mit G. v. *Schanz* FinArch. 1896, 1 (23), *D. Schneider* StuW 1979, 38 (39); *D. Gebel* (Fn. 3), Einf. Rz. 15; zahlr. Nachweise bei *K. Tipke* (Fn. 17), S. 872 Fn. 7.

⁹⁰ Dies dürfte gleichzeitig dagegen sprechen, die Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren, so bereits die kanadische Royal Commission of Taxation, Carter Report, 1966, Band 3, Teil A, S. 477ff.; *C. Heinz* ZEV 2004, 221ff.; ferner jüngst der rheinland-pfälzische Finanzminister *Deubel* (Handelsblatt v. 16. 2. 2007: SPD will Einnahmen aus der Erbschaftsteuer steigern), nach dessen Vorstellung beim Übergang von Betriebsvermögen die Möglichkeit eröffnet werden könnte, den Nachlass steuerfrei in die durch die Unternehmenssteuerreform 2008 einzuführende Thesaurierungsrücklage einzustellen.

⁹¹ So scheinbar *Kessler/Märkle/Offerhaus* DB Beilage Nr. 2/2003, 8: 500.000 Euro für jedes Kind.

⁹² Einheitlicher Freibetrag von 100.000 Euro für Immobilien bei nach Verwandtschaftsgrad gestaffelten Steuersätzen von 4% bzw. 8%, vgl. Rheinische Post vom 8. 2. 2007.

⁹³ *BVerfGE* 93, 165 (Fn. 6), durch Rekurs auf *BVerfGE* 93, 121 (Fn. 36), C.II.5 zur Vermögensteuer.

⁹⁴ Die durch das Jahressteuergesetz 1996 geschaffenen persönlichen Freibeträge von ursprünglich 600.000 DM für Ehegatten und 400.000 DM für Kinder waren z.T. schon 1997 als noch nicht ausreichend angesehen worden, vgl. *F. Klein*, in: Festschrift für H. Flick, 1997, 327 (338); *J. Thiel* DB 1997, 64 (68). Im ursprünglichen Gesetzentwurf (BR-Drucks. 390/96) waren noch 1 Mio. DM für Ehegatten und 750.000 DM für Kinder vorgesehen gewesen; zweifelnd hinsichtlich der Begründung der Höhe und der Kumulation der Freibeträge dagegen *K. Tipke* (Fn. 17), S. 884ff.

⁹⁵ *K. Tipke* (Fn. 17), S. 886; kritisch auch *R. Seer* StuW 1997, 283 (298); *W. Flume* DB 1995, 1779f.

⁹⁶ *A. A. P. Kirchhof* Stbg. 1996, 1 (5).

⁹⁷ *A. A. Scheffler/Wigger* BB 2006, 2443 (2446), die in hohen persönlichen Freibeträgen ein Instrument zur Förderung dynastischer Motive der Vermögensbildung sehen.

⁹⁸ Im Ausland wird der Übergang an den Ehegatten teilweise ganz von der Erbschaftsteuer ausgenommen, vgl. z.B. Sec. 18 IHTA 1984 in Großbritannien.

⁹⁹ Vgl. in diesem Zusammenhang § 13 Nr. 4a ErbStG, der allerdings nur für Erwerbe unter Lebenden gilt; ferner *Kessler/Märkle/Offerhaus* DB Beilage Nr. 2/2003, 9.

¹⁰⁰ Vgl. *G. Crezelius* DStR 2007, 415 (417).

schlechtem, nützlichem und weniger nützlichem Vermögen verstrickt sich dagegen sofort in unauflösbare Widersprüche¹⁰¹. Das ist in der Erbschaftsteuer nicht anders als in der Einkommensteuer. Ebenso wenig wie sich Arbeitsleid und Arbeitsfreude und der gesellschaftliche Nutzen einer bestimmten Erwerbstätigkeit messen lassen, kann den unterschiedlichen Nachlassgegenständen ein von ihrem Verkehrswert abweichender volkswirtschaftlicher Nutzenfaktor beigelegt werden.

Leider regt der Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. 11. 2006 genau das Gegenteil an. Statt einer Umformung der Unterwertungen auf der ersten Stufe in Freibeträge und Bewertungsabschläge auf der zweiten Stufe klare Grenzen zu setzen, wird der Gesetzgeber hierzu geradezu ermuntert: So soll der Gesetzgeber Verschonungssubventionen auf die gewichtigen Gemeinwohlbelange der Bau- und insbesondere Wohnungswirtschaft sowie der Sicherung der Unternehmensnachfolge stützen können. Dies könne selbst vollständige Steuerfreiheit rechtfertigen. Zwar enthält sich das Gericht aufgrund der Weigerung, §§ 13a, 19a ErbStG zu überprüfen, konkreter Aussagen. Man darf aber vermuten, dass es bei einer Überprüfung auf der zweiten Stufe angesiedelter Begünstigungstatbestände entsprechend der allgemeinen Rechtsprechungspraxis zur Überprüfung von Steuervergünstigungen einen sehr großzügigen Maßstab anlegen würde. Lediglich an einer Stelle findet sich eine versteckte Aussage zu möglichen Grenzen. Das *BVerfG* gibt unter Berufung auf Auswertungen des agrarpolitischen Berichts der Bundesregierung an, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit einem Verkehrswert von 2,7 Mio. Euro und einem Gewinn von mehr als 100.000 Euro pro Jahr steuerfrei übergehen können. Zwar lässt das Gericht wiederum offen, ob eine „derart weitreichende“ Begünstigung von der Entscheidung des Gesetzgebers, den Generationenwechsel in der Landwirtschaft zu ermöglichen, noch gedeckt sein könnte; immerhin klingen aber gewisse Zweifel an¹⁰².

2. Referentenentwurf zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge

a) Fehlerhafte Konzeption

Die Aussagen zu dem weitreichenden Begünstigungsspielraum bis hin zur vollen Steuerbefreiung dürften nicht von ungefähr kommen. Schließlich hatte das Bundesfinanzministerium einen Monat vor der Entscheidung des *BVerfG* den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge vom 4. 10. 2006 veröffentlicht¹⁰³. Es scheint so, als habe man in Karlsruhe dem Gesetzgeber nicht dazwischenfunken wollen. Der Beschluss vom 7. 11. 2006 stellt sich der Verabschiedung des Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge nicht entgegen¹⁰⁴. Im Gegenteil, statt seine Pläne zu durchkreuzen, könnte die Entscheidung dem Gesetzgeber wie gerufen kommen: Verfassungsrechtlich erzwungenes Gegenfinanzierungspotential

im Bereich der Immobilienbewertung für die stärkere Entlastung der Unternehmensnachfolge.

Zentraler Inhalt des Entwurfs des Unternehmensnachfolgeerleichterungsgesetzes ist es, ausgehend von der Unterscheidung zwischen begünstigtem (produktivem) und nicht begünstigtem (unproduktivem) Vermögen bei Fortführung des Unternehmens jedes Jahr 10% der zunächst festgesetzten und zinslos gestundeten Erbschaftsteuer zu erlassen, bis die Erbschaftsteuerschuld nach 10jähriger Betriebsfortführung vollständig erlischt. Weitere Voraussetzung ist, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter während dieses Zeitraums nicht schädlich verwendet, insbesondere dem Unternehmen nicht durch Veräußerung entzogen werden. Als nicht produktiv gelten insbesondere Geldvermögen, Forderungen und sonstige Wertpapiere, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, soweit sie unter 25% liegen, sowie an Dritte zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter, etwa fremdvermietete Betriebsgrundstücke.

Der Gesetzentwurf ist sowohl aus ökonomischer¹⁰⁵ als auch aus steuersystematischer¹⁰⁶ Sicht unhaltbar. Der Versuch des Gesetzgebers, die Begünstigung enger am Förderziel der Sicherung des Erhalts von Unternehmen auszurichten, entspricht zwar vordergründig der Vorgabe des *BVerfG* nach mehr Zielgenauigkeit der Begünstigung. Doch der Gesetzentwurf versucht etwas Unmögliches¹⁰⁷. Ob Vermögen produktiv oder nicht produktiv ist, ist keine Frage der Vermögensart, sondern des Einsatzes von Vermögen¹⁰⁸. So ist beispielsweise die Kapitalrücklage im Unternehmen entgegen der im Entwurf getroffenen Abgrenzung „produktiv“, soweit sie der Finanzierung einer unternehmerischen Investition dient. Eine vermögensartspezifische Typisierung kann bezogen auf den Begünstigungszweck nicht zu einer sachgerechten Abgrenzung führen. Indes ist nicht den Entwurfsfassern der Vorwurf zu machen. Der Fehler liegt in der gesetzgeberischen Vorgabe. Es ist ein Irrglaube, gutes und schlechtes Vermögen sauber trennen zu können¹⁰⁹.

Zudem besteht die Gefahr, dass die Regelung genau das Gegenteil des gesetzgeberischen Ziels bewirken wird. Sie könnte sich als ungeeignet, mehr noch als schädlich erweisen. Denn die Notwendigkeit, das Unternehmen über einen Zeitraum von 10 Jahren weitgehend unverändert fortzuführen, um die Begünstigung nicht aufs Spiel zu setzen, behindert Umstrukturierungen, die gerade nach einem Generationenwechsel unerlässlich sein können, um den Fortbestand des Unternehmens dauerhaft zu sichern. Zwar entspricht der Wegfall der Stundung bei Betriebsaufgabe der Forderung des *BVerfG* zur Aufhebung der Begünstigung bei Wegfall ihres Grundes¹¹⁰, entbehrt jedoch jeder betriebswirtschaftlichen Realität.

Sollte der Gesetzgeber trotz der massiven Bedenken am Unternehmensnachfolgeerleichterungsgesetz festhalten wollen, muss im Hinblick auf die Forderung des *BVerfG*, in Zukunft Verkehrswerte anzusetzen, jedenfalls eine Regelung zur Abstimmung mit der Einkommensteuer aufgenommen

¹⁰¹ So schon W. Schön DSJG Bd. 22 (1999), 64ff.; Moench/Höll, Die neue Erbschaftsteuer, 1997, S. 10ff.

¹⁰² *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), C.II.4.d [Tz. 197].

¹⁰³ Veröffentlicht unter www.bundesfinanzministerium.de. Vorangegangen waren im Mai 2005 der Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge der Rot/Grünen-Bundesregierung der letzten Legislaturperiode (BT-Drucks. 15/5604) sowie ein Entwurf des Freistaates Bayern (BR-Drucks. 341/05) und der CDU/CSU Fraktion (BT-Drucks. 15/5448), jeweils mit ähnlicher Zielsetzung. Zu den Vorentwürfen vgl. u.a. L. Zipfel BB 2005, 1360ff.; O. Bauml DSz 2005, 411ff.

¹⁰⁴ Ebenso die Einschätzung von Schönwetter/Bareis StuB 2007, 144 (146); W. Schulte FR 2007, 309 (322ff.).

¹⁰⁵ Schönwetter/Bareis StuB 2007, 144 (146); Maiterth u.a., arqus-Stellungnahme, DB 2006, 2700ff.

¹⁰⁶ Kritik an der gesetzgeberischen Zielsetzung (noch zu den Vorentwürfen) R. Seer StuW 2005, 353 ff.; Birk/Pöllath ZRP 2006, 209ff.; sowie an der Kompliziertheit und den Verzerrungen hinsichtlich notwendiger Umstrukturierungen W.-D. Drosdzol DSz 2007, 15ff.; G. Crezelius DB 2006, 2252ff.; D. Schulze zur Wiesche UVR 2007, 26ff.; T. Wachter Stbg. 2006, 565ff.; F. Hannes DSr 2006, 2058ff.; Ziegenbein/Beine BB 2006, 2500ff.

¹⁰⁷ In dieselbe Richtung zweifelnd H. Hübner DSr 2001, 2193 (2195).

¹⁰⁸ S. hierzu auch die Beispiele bei F. Hannes DSr 2006, 2058 (2060f.).

¹⁰⁹ Ebenso T. Wachter Stbg. 2006, 565 (572); R. Seer StuW 2005, 353 (364ff.).

¹¹⁰ *BVerfG* v. 7. 11. 2006 (Fn. 1), [Tz. 111].

werden, um sowohl für das nicht begünstigte Vermögen als auch für die Fälle, in denen die Stundung vorzeitig erlischt, eine Doppelbelastung stiller Reserven mit Einkommen- und Erbschaftsteuer zu vermeiden¹¹¹.

b) Stundung statt Erlass als verhältnismäßige Alternative

Hier soll nicht erörtert werden, ob der durch die Erbschaftsteuer erzwungene Verkauf eines Unternehmens, den der Gesetzgeber verhindern will, aus volkswirtschaftlicher Sicht tatsächlich zum Verlust von Produktivität und Arbeitsplätzen führt¹¹². Jedenfalls ist es ein legitimes gesetzgeberisches Ziel, die Kultur des Familienunternehmens¹¹³ zu fördern. Die Erreichung dieses Ziels muss aber eingebettet werden in die Konzeption der Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer. Auch der Unternehmenserbe wird durch die Vermögenssubstanz des Unternehmens bereichert. Wenn es grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken gibt, mit der Erbschaftsteuer in die Vermögenssubstanz einzugreifen, weil die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer eben nicht Sollertragsteuer ist, wenn gleichzeitig das Begünstigungsziel dahin geht, den Fortbestand des Unternehmens nicht zu gefährden, dann kann dies nicht zum vollständigen Erlass der Erbschaftsteuer führen, sondern nur zu einer Regelung, die es ermöglicht, das Unternehmen trotz Erbschaftsteuer weiterzuführen.

Das eigentliche Problem der Erbschaftsteuer auf Unternehmensvermögen liegt in dem (plötzlichen) Liquiditätsentzug ohne Realisationsakt¹¹⁴. Es lässt sich lösen, indem sichergestellt wird, dass die Erbschaftsteuer aus den zukünftigen Erträgen entrichtet werden kann. Hierzu reicht die schlichte zinslose Stundung oder automatische Verrentung¹¹⁵ einer zu moderaten Sätzen ermittelten Erbschaftsteuerschuld aus¹¹⁶. Ein derartiger Stundungstatbestand existiert bereits in § 28 ErbStG. Zur Vereinfachung des Verfahrens könnte auf das derzeit in § 28 ErbStG geforderte Tatbestandsmerkmal der „Notwendigkeit zum Erhalt des Betriebes“ verzichtet werden. Schließlich kann zusätzlich ein genereller Abzug der Erbschaftsteuer auf Unternehmensvermögen als Betriebsausgabe von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zugelassen werden.

Ob an § 19a ErbStG¹¹⁷ festgehalten wird, hängt davon ab, ob im Vordergrund der Erhalt von Unternehmen zur Sicherung von Arbeitsplätzen steht oder ob es gerade um die Förderung und Sicherung von Familienunternehmen geht, wobei auch dann eine – möglicherweise modifizierte – Steuerklassenermäßigung sinnvoll ist, da nicht immer davon ausgegangen werden kann, dass der am besten geeignete Nachfolger in grader Linie gefunden wird¹¹⁸.

V. Ausblick

Die Entscheidung des BVerfG vom 7. 11. 2006 ist ein Plädoyer für mehr Transparenz. Ob sie auch einen Wendepunkt für eine gleichmäßigere Besteuerung des unentgeltlichen Vermögenserwerbs darstellt, ist angesichts der dem Gesetzgeber ausdrücklich eingeräumten Gestaltungsspielräume und deren Ausnutzung durch den Entwurf des Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzes zweifelhaft.

Bereits heute führt die Erbschaftsteuer zu einer Art „Sandwichbesteuerung“. Kleine bis durchschnittliche Erbschaften bleiben aufgrund der niedrigen Bewertung und der persönlichen Freibeträge steuerfrei. Inhaber großer Vermögen sind in der Lage, sich der Erbschaftsteuer durch internationale Erbschaftsteuerplanung (legal) zu entziehen¹¹⁹. Belastet werden damit vor allem mittelgroße Erbschaften und immobile Vermögenswerte. Sollte der Gesetzgeber aus der Besprechungsentscheidung zusätzlich die Folgerung ziehen, einzelne Vermögensarten bis hin zur vollständigen Befreiung zu begünstigen, stellt sich – auch angesichts ihrer relativ geringen fiskalischen Bedeutung – die Frage nach vollständiger Abschaffung der Erbschaftsteuer. Denn eine noch weitergehende Durchlöcherung der Erbschaftsteuer würde der Heranziehung der verbleibenden Erbschaftsteuerzahler endgültig die Legitimation entziehen. Immer lauter wird daher der Ruf nach einem radikalen Befreiungsschlag: Durch Aufhebung der Erbschaftsteuer könnte sich der Gesetzgeber aus der Gemengelage verkehrswertgerechter Bewertung und nachfolgender gruppenspezifischer Begünstigung befreien¹²⁰ und würde sich einreihen in die Riege der Staaten, die ganz auf die Erbschaftsteuer verzichten¹²¹.

Für die Abschaffung der Erbschaftsteuer wird neben Praktikabilitäts- und Effizienzüberlegungen (geringes Steueraufkommen) – unter Verkenning des Charakters als Erbanfallsteuer – die angebliche Doppelbesteuerung von Vermögen als Argument angeführt. Versteht man die Erbschaftsteuer dagegen als eine Einkommensteuer im weiteren Sinne zur Erfassung der Bereicherung des Erben, so ist sie *notwendiges* Element einer umfassenden Individualbesteuerung nach dem Prinzip wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit¹²².

Letztlich ist dies aber keine rechtliche, sondern eine rechtspolitische Entscheidung. Verfassungsrechtlich ist der Gesetzgeber nicht zur Erhebung einer Erbschaftsteuer verpflichtet¹²³. Die Erwähnung der Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG kann nicht dahingehend interpretiert werden, die Erbschaftsteuer sei verfassungsrechtlich garantiert. Denkbar wäre zudem, dass die Gesetzgebungskompetenz für die Erbschaftsteuer im Zuge der Föderalismusreform II ausdrücklich in die Hände der Länder gelegt wird¹²⁴. Dann wäre es an ihnen, im Wettbewerb über den Fortbestand der Erbschaftsteuer zu entscheiden.

Im Interesse der Ausgewogenheit des Gesamtsteuersystems sollte die Erbschaftsteuer dennoch beibehalten werden. Dass große Vermögen der Erbschaftsteuer durch Verlagerung ins Ausland ausweichen, lässt sich nicht verhindern.

¹¹¹ Siehe oben II.d.(1).

¹¹² Zweifelnd K. Tipke (Fn. 17), S. 902ff.; Schönwetter/Bareis StuB 2007, 144 (146); Maiterth u.a. DB 2006, 2700 (2701).

¹¹³ Dann müsste die Steuerbegünstigung allerdings vom Verwandtschaftsgrad abhängig gemacht werden, vgl. K. Tipke (Fn. 17), S. 902.

¹¹⁴ A. A. Scheffler/Wigger BB 2006, 2443 (2445), die in der Erbschaftsteuer kein Liquiditäts- sondern ein Belastungsproblem sehen.

¹¹⁵ Vgl. R. Seer StuW 2005, 353 (366).

¹¹⁶ Wie hier R. Seer GmbHR 2002, 873 (875); Schönwetter/Bareis StuB 2007, 144 (146); a.A. W. Schulte FR 2007, 309 (320); Kessler/Märkle/Offerhaus DB Beilage Nr. 2/2003, 10 unter Berufung auf angeblich weiterreichende verfassungsrechtliche Anforderungen.

¹¹⁷ Als Element einer Nachlasssteuer in Abkehr vom Prinzip der Erbanfallsteuer, Moench/Hümbert/Weinmann, Kommentar zum ErbStG, § 19a Rz. 2.

¹¹⁸ Siehe hierzu auch M. Tetens, Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, 2006, 256 f.

¹¹⁹ Z. B. im Verhältnis zu Österreich, s. Ecker/Gruber/Röster SWI 2007, 77ff.

¹²⁰ So aktuell W. Schulte FR 2007, 309 (324ff.).

¹²¹ Portugal, Italien, Schweden und der Großteil der neuen EU-Mitgliedstaaten, vgl. C. Flämig, Reform der Erbschaftsteuer, DWS-Symposium 2005, Berlin 2006, S. 2.

¹²² K. Tipke (Fn. 17), S. 877; J. P. Meincke DStJG Bd. 22 (1999), 39 (40f.).

¹²³ Ebenso Kessler/Märkle/Offerhaus DB Beilage Nr. 2/2003, 6f.

¹²⁴ Zur Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Erbschaftsteuer auf der Grundlage der geltenden Verfassungsrechtslage s. J. Hey, in: Festschrift für H. O. Solms, 2005, S. 35 (36ff.).

Dagegen hat es der Gesetzgeber sehr wohl in der Hand, ob er durch eine gleichmäßige Belastung sämtlicher Erbschaften unter Verzicht auf vermögensartspezifische Vergünstigungen, dafür aber mit deutlich niedrigeren Steuersätzen, für

größere Akzeptanz der Erbschaftsteuer sorgt. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer wäre dagegen ein weiterer Schritt in Richtung der Verlagerung der Steuerlast auf einige wenige indirekte Steuern.

Nikolaj Fischer: Vollstreckungszugriff als Grundrechtseingriff. Zugleich eine Kritik der Hyperkonstitutionalisierung einfachen Verfahrensrechts. – Frankfurt/M.: Klostermann, 2006. (Juristische Abhandlungen, Bd. 47.) XX, 776 S.; kart.: 99.– €. ISBN 978-3-465-03381-3.

1. Die Frankfurter Habilitationsschrift von *Nikolaj Fischer* behandelt ein zentrales Thema des Zwangsvollstreckungsrechts: die Verfassungsmäßigkeit der Einzelzwangsvollstreckung. Die intensive verfassungsgerichtliche Kontrolle fachgerichtlicher Entscheidungen in Zwangsvollstreckungssachen, mit der Wissenschaft und Praxis *nolens volens* seit mehreren Jahrzehnten leben, nimmt der Verfasser zum Anlass für eine zwangsvollstreckungs- und verfassungsrechtliche Fundamentalkritik herrschender Grundpositionen. *BVerfG*, Instanzgerichte und Wissenschaft seien mit wenigen Ausnahmen einer „Hyperkonstitutionalisierung“ des einfachgesetzlichen Zwangsvollstreckungsrechts verfallen, gegen die sich die Arbeit mit Nachdruck wendet. Der dogmatisch radizierte Grundfehler der allumfassenden Durchdringung des Zwangsvollstreckungsrechts liege im vom Verfasser so apostrophierten „Einheitsdenken“, das den Vollstreckungszugriff „undifferenziert“ mit einem Grundrechtseingriff gleichsetze, der dann verfassungsrechtlicher Rechtfertigung bedürftig (z. B. S. 51 ff., 197 ff., 281 ff., 475 ff. und öfter). Die bisherigen prozessualen und materiellrechtlichen Bemühungen um eine Absenkung der verfassungsgerichtlichen Kontrolldichte im Zwangsvollstreckungsrecht seien unzureichend. Abhilfe könne nur ein Umdenken schaffen, das Vollstreckungsrechtswidrigkeit nicht mit Grundrechtswidrigkeit einfach gleichsetze, sondern im Sinne eines vom Verfasser geforderten „Trennungsdenkens“ streng unterscheidet (S. 387 ff., 475 ff.).

2.a) Der Plan der Darstellung folgt einer klaren Grundstruktur. Nach einer ausführlichen Einleitung, die das Problem engmaschiger Verfassungsgerichtskontrolle von Zwangsvollstreckungsakten in einen allgemeineren Zusammenhang stellt (S. 1 ff.), untersucht der Verfasser im zweiten Teil Möglichkeiten zur Bestimmung des dogmatischen Verhältnisses von Vollstreckungszugriff und Grundrechtseingriff. Zunächst wird die einschlägige Rechtsprechung des *BVerfG* eingehend referiert (S. 62–157). Der Verfasser konstatiert in Anlehnung an frühere Kritik in der Literatur (*Stürmer* NJW 1979, 2234 ff.) „juristischen Impressionismus“ und „topische Jurisprudenz“ (S. 158) und kritisiert die starke Ausrichtung der Verfassungsrechtsprechung an Einzelfallgerechtigkeit (S. 164/165). Den Kardinalfehler in Gestalt des „Einheitsdenkens“ diagnostiziert der Verfasser auch in der herrschenden vollstreckungsrechtlichen (S. 169 ff.) und verfassungsrechtlichen (S. 182 ff.) Lehre sowie in der Rechtsprechung der Fachgerichte (S. 188 ff.) und geht dabei mit nahezu der gesamten Wissenschaft und Praxis inhaltlich hart und semantisch teilweise scharf ins Gericht: „Mangel an differenzierter Betrachtung“ (S. 197). Das hört niemand, der sich mit der Sache befasst, so recht gern, mag er für die Grundposition des Verfassers in der Sache auch Sympathie haben. Mit der Schärfe der Kritik steigt wie von selbst die Neugier des Lesers auf den Gegenentwurf – doch muss er sich noch eine Weile gedulden. In einem als „Zwischenfazit“ überschriebenen Abschnitt erörtert der Verfasser nämlich zunächst unter anderem die ganze Palette schuldnerischer Grundrechtspositionen, die der Vollstreckungszugriff tangieren kann (S. 197 ff., 207–273). Sodann greift die Darstellung im 3. Teil in eindrucksvoller Akribie die verfassungsrechtliche Grundproblematik der Abwehr verfassungswidriger Akte der Judikative auf (S. 291–385).

b) Im 4. Teil der Abhandlung entwickelt der Verfasser seinen eigenen Ansatz in Gestalt des „Trennungsdenkens“ (S. 387 ff.). Dabei wird deutlich, dass der Neuanfang auf der Grundlage der herrschenden Verfassungsdogmatik, die umfassenden Verfassungsrechtsschutz grundsätzlich gewährleistet, nicht entwickelt werden kann; notwendig sei eine „funktionendifferenzierende“ Sicht der Grundrechtsbindung gemäß Art. 1 Abs. 3 GG, welche die Aufgabenteilung zwischen Fachgerichtsbarkeit und *BVerfG* stärker berücksichtigt (S. 438 ff., 456 ff.). Im folgenden Abschnitt wird der Vollstreckungszugriff samt seiner Fehlerlehre vollstreckungsrechtsdogmatisch analysiert (S. 475 ff.), bevor der

Verfasser im nächsten Schritt auf die Frage der Grundrechtswidrigkeit eingeht (S. 528 ff.). Am Beispiel der Eigentumsgarantie wird verdeutlicht, dass der Vollstreckungszugriff vollstreckungsrechtlich und verfassungsrechtlich getrennter Rechtmäßigkeitskontrolle zugänglich und bedürftig und in diesem Sinne doppelrelevant ist (S. 557 ff.). Die Sachpfändung durch den Gerichtsvollzieher tangiere sowohl das einfachrechtliche als auch das grundrechtlich geschützte Eigentum des Schuldners (S. 580). In dieser Einschätzung scheinen die zuvor so klar und pointiert vertretenen Unterschiede zur Rechtsprechung des *BVerfG* und zur h.L. letztlich doch etwas zu zerfließen. Dieser Eindruck verstärkt sich, wenn der Verfasser anschließend der Bestimmung der Grundrechtswidrigkeit nachspürt (S. 585 ff.). Nach der geharnischten Kritik der Gleichsetzung von Vollstreckungszugriff und rechtfertigungsbedürftigem Grundrechtseingriff könnte man durchaus an eine Lösung auf der Ebene des verfassungsrechtlichen Schutzbereichs denken, die allerdings nicht versucht wird. Vielmehr soll das Verhältnis von Vollstreckungsrechtswidrigkeit und Grundrechtswidrigkeit nach Maßgabe „doppelfunktionaler“ Kriterien neu bestimmt werden (S. 656 ff.). Im Ergebnis stellt der Verfasser fest, dass Vollstreckungswidrigkeit nicht *per se* Grundrechtswidrigkeit begründet, noch eine notwendige Voraussetzung dafür sei (S. 659, 667).

3. Das ganz dem deutschen Zwangsvollstreckungs- und Verfassungsrecht gewidmete Werk pflegt strenge Maßstäbe und einen hohen Anspruch. Die Kritik an Intensität und Reichweite verfassungsgerichtlicher Kontrolle des Zwangsvollstreckungsrechts ist in der Sache teilweise durchaus berechtigt. Die inhaltliche wie semantische Schärfe der Fundamentalkritik weckt hohe Erwartungen, die das präsentierte Konzept des „Trennungsdenkens“ in der dargebotenen Form letztlich vielleicht nicht zur vollen Überzeugung jedes Lesers erfüllen kann, weil die Kriterien für die praktische Handhabung der postulierten gemäßigten Grundrechtskontrolle vollstreckungsrechtlicher Sachverhalte nicht mit letzter Klarheit hervortreten. Den Versuch einer rechtsvergleichenden Bestandsaufnahme, die den vorgetragenen Standpunkt möglicherweise untermauern könnte, unternimmt der Verfasser nicht. Die Abhandlung ist handwerklich sorgfältig gearbeitet und verfügt über einen eindrucksvollen Fußnotenapparat. Die Lektüre stellt durch die vielhundertfache Verwendung von Anführungszeichen wechselnder stilistischer Bedeutung allerdings besondere Anforderungen an den „raschen“ Leser. Trotz der angedeuteten Kritik handelt es sich um eine Monographie, die in keiner Fachbibliothek fehlen sollte.

Professor Dr. Alexander Bruns, LL.M., Göttingen

Hans Uwe Erichsen und Dirk Ehlers (Hrsg.): Allgemeines Verwaltungsrecht. 13., neu bearb. Aufl. – Berlin: de Gruyter Rechtswissenschaften, 2006. XIII, 983 S.; geb. mit CD-ROM JURA-Kartei 2005: 58.– €. ISBN 3-89949-215-3.

Das von *Erichsen* und *Ehlers* herausgegebene „Allgemeine Verwaltungsrecht“ gehört zu den Klassikern unter der inzwischen kaum mehr überschaubaren Zahl von Lehrwerken zum Verwaltungsrecht. Schon die hohe Zahl der bislang erschienenen Auflagen belegt den großen Erfolg des ursprünglich von *Erichsen* und *Martens* begründeten Buches. Auch in seiner nunmehr 13. Auflage will das Werk „sowohl den Studierenden und Referendaren als auch der Praxis ein gut lesbares, systematisch ausgerichtetes Lehrbuch auf wissenschaftlicher Grundlage an die Hand [...] geben, das gleichermaßen Orientierung und Anregung vermittelt.“ Diese doppelte Zielstellung, das darf bereits eingangs dieser Rezension konstatiert werden, ist auch dieses Mal voll und ganz erreicht worden.

Das ist nicht so selbstverständlich, wie man annehmen könnte, denn mit der vorliegenden Neuauflage haben *Erichsen* und *Ehlers* das Wagnis unternommen, das etablierte Lehrbuch einem tiefgreifenden Wandel in inhaltlicher wie personeller Hinsicht zu unterziehen. Mit der 13. Auflage hat es große Veränderungen im Kreis der Autoren gegeben. Von dem erfahrenen Team der Voraufgabe, in dem so renommierte Wissenschaftler wie *Badura*, *Ossenbühl* und *Rüfner* vertreten waren, sind

Mohr Siebeck
72010 Tübingen
Postfach 20 40
ISSN 0022-6882

Redaktion:
72074 Tübingen
Wilhelmstraße 18
e-mail: jz@mohr.de

Telefon
(07071) 923-52
Telefax
(07071) 923-67
www.juristenzeitung.de

Juristen Zeitung

11

62. Jahrgang
1. Juni 2007
Seiten 537-592

Aus dem Inhalt:

Ulrich Haltern

Gemeinschaftsgrundrechte und Antiterrormaßnahmen der UNO

Renate Schaub

Äußerungsfreiheit und Haftung

Bernd Rütters

Hatte die Rechtsperversion in den deutschen Diktaturen ein Gesicht?

Johanna Hey

BVerfG zur Erbschaftsteuer:
Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke

BVerfG mit Anmerkung von

Jürgen Schwabe

Datenschutz im privaten Versicherungsrecht

BVerfG mit Anmerkung von

Henning Rosenau und Meike Peters

Nachträgliche Anordnung der Sicherungsverwahrung

BGH mit Anmerkung von

Reinhard Singer

Zur Unterhaltspflicht des wiederverheirateten
„Hausmanns“



Herausgeber

Professor Dr. Matthias Jestaedt, Erlangen
Professor Dr. Herbert Roth, Regensburg
Professor Dr. Rolf Stürner, Freiburg i.Br., Richter am OLG
Professor Dr. Joachim Vogel, Tübingen, Richter am OLG
Professor Dr. Bernhard Großfeld, Münster (bis 2000)
Professor Dr. Christian Starck, Göttingen (bis 2006)
Professor Dr. Ulrich Weber, Tübingen (bis 2002)

Redaktion

Rechtsanwältin Heide Schapka, Tübingen

Mohr Siebeck

11 62. Jahrgang
1. Juni 2007

Juristen Zeitung

Inhalt

Aufsätze

Professor Dr. **Ulrich Haltern**, LL.M.
Gemeinschaftsgrundrechte und Antiterrormaßnahmen
der UNO **537**

Professorin Dr. **Renate Schaub**, LL.M.
Äußerungsfreiheit und Haftung **548**

Professor Dr. **Bernd Rüthers**
Hatte die Rechtsperversion in den deutschen Diktaturen
ein Gesicht? **556**

Besprechungsaufsatz

Professorin Dr. **Johanna Hey**
BVerfG zur Erbschaftsteuer:
Bewertungsgleichmaß und Gemeinwohlzwecke **564**

Literatur

Nikolaj Fischer: Vollstreckungszugriff als
Grundrechtseingriff. Zugleich eine Kritik der
Hyperkonstitutionalisierung einfachen Verfahrensrechts
Professor Dr. **Alexander Bruns**, LL.M. **574**

Hans Uwe Erichsen und Dirk Ehlers (Hrsg.): Allgemeines
Verwaltungsrecht. 13., neu bearb. Aufl.
Privatdozent Dr. **Ralf Brinktrine** **574**

Roland Hefendehl, Andrew v. Hirsch und Wolfgang
Wohlers (Hrsg.): Die Rechtsgutstheorie. Legitimationsbasis
des Strafrechts oder dogmatisches Glasperlenspiel?
Professor Dr. Dr. h.c. **Friedrich-Christian Schroeder** **575**

Entscheidungen

BVerfG, 23. 10. 2006 – 1 BvR 2027/02
mit Anmerkung von
Professor Dr. **Jürgen Schwabe**
Datenschutz im privaten Versicherungsrecht **576**

BVerfG, 23. 8. 2006 – 2 BvR 226/06
mit Anmerkung von
Professor Dr. **Henning Rosenau** und **Meike Peters**
Nachträgliche Anordnung der Sicherungsverwahrung **582**

BGH, 5. 10. 2006 – XII ZR 197/02
mit Anmerkung von
Professor Dr. **Reinhard Singer**
Zur Unterhaltspflicht des wiederverheirateten
„Hausmanns“ **587**

JZ Information

Aktuelles aus der Rechtsprechung **262***
Aus dem Inhalt der nächsten Hefte **262***
Gesetzgebung **263***
Entscheidungen in Leitsätzen **264***
Neuerscheinungen **278***
Zeitschriftenübersicht **290***
Festschrift **294***
Impressum **294***