

Dieter Birk (Hrsg.)
Steuern auf Erbschaft und Vermögen

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DStJG Band 22

Steuern auf Erbschaft und Vermögen

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Dieter Birk

Universität Münster

1999

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Zitierempfehlung: Verf., DStJG 22 (1999), S. ...

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Steuern auf Erbschaft und Vermögen / hrsg. im Auftr. der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Dieter Birk. – Köln: O. Schmidt, 1999
(Veröffentlichung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.;
Bd. 22)

ISBN 3-504-62022-6

978

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96–98. 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1999 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Inhalt*

| | Seite |
|---|-------|
| <i>Prof. Dr. Joachim Lang, Universität zu Köln</i> | |
| Eröffnung und Rechtfertigung des Themas | 1 |
| <i>Prof. Dr. Dieter Birk, Universität Münster</i> | |
| Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht. | 7 |
| I. Einleitung | 7 |
| II. Die Rechtfertigungsfrage als Verfassungsfrage | 8 |
| III. Die Rechtfertigung der Vermögensteuer aus lastenverteilungs- und lenkungspolitischer Sicht | 12 |
| IV. Grundrechtliche und rechtsstaatliche Grenzen für die Erhebung der Vermögensteuer. | 19 |
| <i>Prof. Dr. Hans-Wolfgang Arndt, Universität Mannheim</i> | |
| Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht | 25 |
| I. Einführung | 25 |
| II. Bestandsaufnahme der steuersystematischen Rechtfertigungsversuche der Vermögensbesteuerung | 26 |
| III. Probleme bei einer möglichen Wiedereinführung der Vermögensteuer | 32 |
| IV. Fazit | 37 |
| <i>Prof. Dr. Jens Peter Meincke, Universität zu Köln</i> | |
| Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer. | 39 |
| I. Einführung | 39 |
| II. Zur Rechtfertigung der Steuer in ihrem Kernbereich | 42 |
| III. Zur Rechtfertigung der Besteuerung außerhalb ihres Kernbereichs. | 50 |
| IV. Zusammenfassung | 58 |
| Diskussion | 58 |

* Ausführliche Inhaltsübersichten zu Beginn der jeweiligen Beiträge.

| | Seite |
|---|-------|
| <i>Prof. Dr. Georg Crezelius, Universität Bamberg</i> | |
| Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer | 73 |
| I. Einleitung | 73 |
| II. Bestandsaufnahme | 76 |
| III. Erbschaft- und Schenkungsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Steuersystem | 102 |
| IV. Anwendungsfälle | 122 |
| <i>Rudolf Mellinghoff, Richter am Bundesfinanzhof, München</i> | |
| Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen | 127 |
| I. Einleitung | 127 |
| II. Die Gesamtsteuerbelastung durch verschiedene Steuern | 130 |
| III. Abstimmung von Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer | 134 |
| IV. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Mehrfachbelastung | 156 |
| V. Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen | 159 |
| Diskussion | 163 |
| <i>Prof. Dr. Lerke Osterloh, Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Frankfurt a.M.</i> | |
| Unterschiedliche Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen | 177 |
| I. Einleitung | 177 |
| II. Einige kritische Anmerkungen zu Inhalt und Zielsetzung des herrschenden Begriffs des Ertragswerts | 179 |
| III. Fazit und Ausblick | 188 |
| <i>Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum</i> | |
| Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht | 191 |
| I. Einführung | 191 |
| II. Rechtfertigung der Erfassung von zugewandtem Betriebsvermögen in der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer | 193 |
| III. Bewertungsgleichmaß (Art. 3 Abs. 1 GG) und Konglomerat der Bewertungsmaßstäbe für das Betriebsvermögen | 196 |

| | Seite |
|---|-------|
| IV. Gleichheitswidrige Privilegierung des inländischen Betriebsvermögens durch § 13a ErbStG | 210 |
| V. Zusammenfassendes Fazit | 216 |
| Diskussion | 217 |

Dr. Jürgen Ebeling, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover

| | |
|---|-----|
| Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht | 227 |
| I. Vorbemerkung | 227 |
| II. Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung | 229 |
| III. Rückfall geschenkter Vermögens | 231 |
| IV. Verhältnis von Stichtagsprinzip und Bereicherungsprinzip | 234 |
| V. Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen | 236 |
| VI. Leistungsbeziehungen mit Kapitalgesellschaften | 240 |
| VII. Betagte und befristete Nachlaßforderungen | 242 |
| VIII. Schlußbemerkung | 248 |
| Diskussion | 249 |

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Wirtschaftsuniversität Wien

| | |
|--|-----|
| Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften | 255 |
| I. Erbschaftsteuergesetz und EG-Vertrag | 255 |
| II. Die maßgebenden Rechtsgrundlagen des EGV | 257 |
| III. Der Vergleich zwischen Ausländern und Inländern | 263 |
| IV. Der Vergleich zwischen Inländern | 268 |
| V. Der Vergleich zwischen Ausländern | 272 |
| VI. Würdigung | 274 |

Prof. Dr. Detlev J. Piltz, Rechtsanwalt, Bonn

| | |
|---|-----|
| Internationale Erbfälle | 275 |
| I. Kennzeichnen des internationalen Erbfalls | 275 |
| II. Betrachtungsweisen | 276 |
| III. Struktur des internationalen Erbschaftsteuerrechts | 277 |
| IV. Steuerplanung bei internationalen Erbfällen | 281 |
| V. Einzelinstrumente internationaler Erbschaftsteuerplanung | 283 |
| VI. Thesen | 296 |
| Diskussion | 297 |

| | Seite |
|---|---------|
| <i>Prof. Dr. Dieter Birk, Universität Münster</i> | |
| Resümee | 309 |
| I. Überblick | 309 |
| II. Rechtfertigung von Vermögen- und Erbschaftsteuer. | 310 |
| III. Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer | 313 |
| IV. Unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe, Sonderbehandlung des Betriebsvermögens und andere Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht. | 315 |
| V. Europarechtliche und internationale Aspekte | 318 |
| VI. Fazit | 321 |
| <i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.</i> | 323 |
| Satzung (Auszug) | 323 |
| Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat | 324 |
| Mitgliederverzeichnis | 325 |
| Sachregister | 351 |

Eröffnung und Rechtfertigung des Themas

Prof. Dr. *Joachim Lang*
Universität zu Köln

Meine sehr geehrten Damen und Herren, hiermit eröffne ich die 23. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Diese Tagung findet in der Woche vor dem Sonntag einer Wahl statt, bei der unter anderem über die Revitalisierung der Vermögensteuer votiert werden wird. Es gab bisher keine Jahrestagung unserer Gesellschaft, die dem politischen Geschehen so nahe ist wie diese Tagung. Man sollte dies nicht nur als Vorteil oder gar als Glück bewerten, denn eine wissenschaftliche Tagung braucht Distanz zum Objekt, um es *sine ira et studio* betrachten zu können. Andererseits eignet sich das Steuerrecht nicht für lebensferne Theorien. Das Spannende an unserem Fach ist, daß es nicht allein mit dürrer Rechnen zu tun hat, sondern daß es immer wieder in die Mitte gesellschaftlicher Grundfragen führt.

So ist es auch mit dem Thema der Steuern auf Erbschaft und Vermögen. Hier entzündet sich vieles, was zu den Grundlagen unserer Rechtsordnung gehört, die auch eine gute Wirtschaftsordnung gewährleisten soll. Wir werden uns mit den verfassungsrechtlichen Grundfragen der Besteuerung von Erbschaft und Vermögen befassen, mit Fragen der Steuersystematik und Steuerrechtsdogmatik, mit Fragen des Europarechts und mit Grundfragen der Erbschaftsteuerpraxis. Leider ließ es die Fülle der in zwei Tagen zu bewältigenden steuerrechtlichen Aspekte nicht zu, einen Kollegen der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät einzuladen, um über die ökonomischen Wirkungen der Besteuerung von Erbschaft und Vermögen zu referieren.

Aber das soll nicht davon abhalten, uns die wirtschaftlichen Konsequenzen der Besteuerung von Vermögen und Erbschaften bewußt zu machen: Keine Steuer weist ein größeres Mißverhältnis zwischen Steueraufkommen und nachteiligen Wirkungen auf Volkswirtschaft und Einzelwirtschaften auf als die Vermögensteuer. Auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat bei relativ geringem Steueraufkommen eine relativ große Wirkung auf Verlagerungen von Kapital in das Ausland. Demnach kann das Generalthema dieser Tagung nicht gerade zum Gegenstand ökonomischer Effizienz gemacht werden. Die Besteuerung von Erbschaft und Vermögen dient vielmehr der Steuergerechtigkeit – einer Provenienz, die bei Ökonomen geringes Ansehen genießt.

Der wissenschaftliche Beirat unserer Gesellschaft hat lange gezögert, das heute und morgen zu behandelnde Thema auszuwählen. Nach dem Vermögensteu-

erbeschluß des BVerfG von 1995¹ schien die Vermögensteuer mit sehr viel verfassungsdogmatischem Geschick beerdigt worden zu sein, denn es schien kaum denkbar, daß eine Steuer noch Zukunft haben kann, die unten und ganz oben nichts wegnehmen darf, die also auf mittlere Vermögen zugeschnitten, eine Mittelstandssteuer ist, eine Steuer für den sog. Sandwichbürger, dessen Vermögensverhältnisse sich zwischen Normalwohlstand und Reichtum bewegen. Gleichwohl haben einige Mitglieder des wissenschaftlichen Beirats darauf hingewiesen, daß gerade die Vermögensteuer unter erschwerten verfassungsrechtlichen Bedingungen steuerrechtswissenschaftlich diskussionswürdig sei und daß die Besteuerung von Erbschaft und Vermögen eine Fülle von Fragen berge, die steuerrechtswissenschaftlich noch nicht aufgearbeitet seien.

Zum aktuellen Stand der Vermögensteuerdiskussion darf wohl bemerkt werden, daß sie von Juristen und Ökonomen ganz überwiegend mehr oder weniger nachdrücklich abgelehnt wird². Aber das hat die linke Szene nicht beeindrucken können. Es gibt auch prominente Unionspolitiker, welche die Vermögensteuer in vertraulichen Gesprächen für eine gerechte Sache halten. Auf dieser Jahrestagung werden wir Argumente zur Rechtfertigung der Vermögensteuer hören. Das pro und contra der Vermögensteuer hätte aus juristischer Sicht nicht unmittelbar vor einem Wahlsonntag diskutiert werden müssen. Daß aber eine juristische Grundsatzdiskussion der Vermögensteuer überhaupt stattfindet, scheint mir angesichts der aktuellen politischen Lage unbedingt notwendig zu sein.

Die SPD möchte die Vermögensteuer als Steuer von einem Prozent auf Privatvermögen ab 1 Mio. DM revitalisieren. Bündnis 90/Die Grünen fordern eine einprozentige Vermögensteuer auf Privat- und Betriebsvermögen. Privatvermögen soll ab 400 TDM besteuert werden. Vermögen ab 2 Mio. DM sollen 15 Jahre lang mit 2,5 Prozent belastet werden³. Ein wirksameres steuerpolitisches Programm zur Förderung der Arbeitslosigkeit kann man sich kaum vorstellen. Ich bedauere es, so kurz vor dem Wahlsonntag Stellung beziehen zu müssen. Aber nach meiner Überzeugung kann es nicht hingenommen werden, daß die ökonomischen Wirkungen der Substanzbesteuerung als konservative Wahlpropaganda abgetan werden.

1 BVerfG v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 121.

2 Grundlegend hierzu *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 771 ff., und zum aktuellen Meinungsstand mit zahlr. Nachw. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 4 Rz. 100 ff., § 13 Rz. 71 ff.

3 So die Wahlkampfprogramme. Nach der rot-grünen Koalitionsvereinbarung v. 20. 10. 1998 soll eine Sachverständigenkommission einberufen werden, „die die Grundlage für eine wirtschafts- und steuerpolitisch sinnvolle Vermögensbesteuerung schaffen soll“.

Wie bereits gesagt, können wir uns auf dieser Jahrestagung nicht mit den ökonomischen Wirkungen befassen. Das heißt jedoch nicht, daß wir sie als lebensnah denkende Juristen vernachlässigen sollten, schon gar nicht in Gegenwart unseres Gastgebers *Dieter Birk*, dessen Habilitationsschrift über das Leistungsfähigkeitsprinzip eine verfassungsrechtliche Steuerwirkungslehre begründete⁴.

Im Jahr des Vermögensteuerbeschlusses betrug das Vermögensteueraufkommen 7,8 Mrd. DM. 1997 ist es auf 1,7 Mrd. DM abgefallen. Ich bezweifle, ob die Revitalisierung der Vermögensteuer im Falle eines rot-grünen Wahlsieges das Vermögensteueraufkommen wieder auf die Höhe von 1995 bringen kann. Die möglicherweise realistischere Bewertung des Grundbesitzes wird die Löcher nicht ausgleichen, die der Vermögensteuerbeschuß in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer gerissen hat.

Es ist vorauszusehen, daß sich im Falle der Wiedereinführung der Vermögensteuer Strategien entwickeln werden, die den Wert von Mobilien durch Verschuldung unter die Grenze des Normalvermögens drücken und das mobile Vermögen, das u. a. durch Verschuldung des immobilien Vermögens, sozusagen im Wege eines vermögensteuerlichen Mehrkontenmodells geschaffen wird, in das Ausland bringen. Dabei geht es nicht nur um die Kapitalflucht nach Luxemburg, Österreich oder in andere Länder der Europäischen Union. In einer globalen Wirtschaftswelt kann Kapital heutzutage relativ leicht auf die Weltreise gebracht werden, so daß europäische Maßnahmen gegen Kapitalflucht im Zusammenhang mit der Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs eigentlich nur geeignet sind, die Wettbewerbsfähigkeit Europas zu beeinträchtigen.

Die Binsenweisheit, daß Substanzsteuern Gift für den Kapitalmarkt und die Wirtschaft sind, brauche ich in diesem Kreis wohl nicht eingehender zu erläutern. Was indessen noch viel zu wenig beachtet wird, ist die Tatsache, daß die Wiedereinführung einer Steuer auf Privatvermögen jenseits der Normalvermögensgrenze besonders hart den Wohnungsmarkt treffen würde. Die Schäden, die dort angerichtet werden, dürften das zu erwartende Vermögensteueraufkommen bei weitem übersteigen.

Die Verwaltungskosten der Vermögensteuer für Bürger und Staat sind auf etwa 32 Prozent des Steueraufkommens geschätzt worden⁵. Diese Zahl stammt aus dem Jahre 1984. Es könnte gut sein, daß der Verwaltungsaufwand einer revitalisierten Vermögensteuer mit allen ihren verfassungsrechtlichen, abgren-

4 *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1993, 67 ff., 153 ff., 194 ff.

5 *D. Meyding*, Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, 1113, 1116.

zungsschwangeren Kautelen die Marke von 50 Prozent des Steueraufkommens erreichen wird. Von einem bin ich aufgrund der Erfahrungen, die ich in jahrelanger Zusammenarbeit mit Ökonomen bei der Beratung mittel- und osteuropäischer Länder gewinnen konnte, fest überzeugt: Der Nutzen der Vermögensteuer für den deutschen Staat wird sich in einstelliger Milliardenhöhe bewegen, der Schaden für die deutsche Volkswirtschaft in dreistelliger Milliardenhöhe.

Das Thema der Besteuerung von Erbschaft und Vermögen ist interessant, weil es dank der *Kirchhof*'schen Lehren einen neuen freiheitsrechtlichen Ansatz in das Steuersystem eingebracht hat, den wir mit dem „Prinzip eigentumschonender Besteuerung“⁶ bezeichnet haben. Die traditionelle deutsche Steuerrechtsdogmatik ist vom Gleichheitssatz beherrscht. Die Freiheitsrechte namentlich der Art. 12 und 14 GG vermochte die Rechtsprechung des BVerfG im Steuerrecht jahrzehntelang nicht zu effektuieren. Die Einheitswertbeschlüsse des BVerfG von 1995⁷ haben bekanntlich einen grundlegenden Wandel der Verfassungsrechtsprechung bewirkt. Diese Tagung wird mit dazu beitragen, ob das neue freiheitsrechtliche Verständnis des Steuerrechts Bestand haben wird. In der Finanzrechtsprechung und -richterschaft formiert sich bereits Widerstand gegen den Halbteilungsgrundsatz⁸.

Wie wird sich die Steuerrechtsprechung des BVerfG nach dem Ausscheiden von *Kirchhof* aus dem Zweiten Senat weiter entwickeln?

Ein in der Öffentlichkeit kaum beachtetes Signal setzte der Erste Senat in seinem Beschluß v. 28. 10. 1997⁹ zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Erbschaftbesteuerung in einem Fall fehlgeschlagener vorweggenommener

6 *Tipke/Lang*, Steuerrecht (Fn. 2), § 4 Rz. 214 ff.

7 Vermögensteuerbeschuß (Fn. 1) und Erbschaftsteuerbeschuß v. 22. 6. 1995, BVerfGE 93, 165.

8 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 3. Leitsatz: „Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“. Gegen die Verbindlichkeit dieses Grundsatzes FG Rheinland-Pfalz, EFG 1997, 367, 369; 1997, 903, 904, sowie FG Düsseldorf, EFG 1998, 378. BFH v. 17. 7. 1998, FR 1998, 896, mit Anm. von *H.-J. Kanzler*: „Der Senat kann vorliegend unentschieden lassen, ob – wofür manches spricht – die Ausführungen des BVerfG, bezogen auf die Ertragsteuern, lediglich eine unverbindliche Meinungsäußerung bedeuten . . ., oder ob es sich dabei um eine Appellentscheidung handelt, die den Gesetzgeber bei zukünftigen gesetzlichen Maßnahmen zu entsprechendem Handeln bewegen möchte . . .“. Gegen den Halbteilungsgrundsatz insb. *D. Gosch*, DSiz 1998, 330 (Gewerbsteuer); *H.-J. Kanzler*, StuW 1996, 223 f.; *ders.*, FR 1998, 897; *R. Voß*, ZRP 1997, 142, 144; *H. Weber-Grellet*, BB 1996, 1415.

9 BVerfGE 97, 1.

Erbfolge: Der Beschwerdeführer schenkte seinem Sohn eine Beteiligung, aus deren Mittel der Sohn zwei weitere Beteiligungen erwarb. Als dieser Sohn starb, wurde der Rückfall des Vermögens an den Vater nach Steuerklasse II erbschaftbesteuert und nach § 13 Abs. 2 Nr. 10 ErbStG nur die Ursprungszuwendung steuerfrei gelassen. Ob der Wortlaut des § 13 Abs. 2 Nr. 10 ErbStG verfassungsrechtlich zu eng gefaßt ist, möchte ich hier dahingestellt sein lassen. Die Bezeichnung des § 13 Abs. 2 Nr. 10 ErbStG als „Rechtswohltat“, die im Rahmen des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG frei gestaltbar sei¹⁰, macht nachdenklich. Hat der Erste Senat bereits den Rückzug der Steuerrechtsprechung aus den Freiheitsrechten ange deutet?

Wir werden uns zunächst sehr ausführlich mit der Rechtsnatur der Erbschaft- und Schenkungsteuer befassen. Im Anschluß werden wir sehen, wie schwierig es ist, Erbschaftsteuergerechtigkeit einzufangen. Aus dem klassischen Blickwinkel des Gleichheitssatzes stellen sich zwei Hauptprobleme, erstens das Problem einer gleichmäßigen Bewertung der Erbschaften und zweitens das Problem der Besteuerung von Erbschaften im internationalen Raum.

Die Bewertung ruhenden Vermögens erweist sich als ein permanenter Quell der Ungleichbehandlung: Schon aus rein tatsächlichen Gründen gibt es keine exakte Bewertungsgleichheit zwischen Wirtschaftsgütern, die wie Geld oder Kapitalforderungen einen Nennwert, wie Aktien einen amtlichen Börsenwert oder sonst einen leicht und sicher feststellbaren Wert haben, und solchen Wirtschaftsgütern mit mehr oder weniger latenten Wertfaktoren wie Sachwerte, z.B. Immobilien, Unternehmen oder die häufig selbst von Sachverständigen völlig fehlbewerteten Kunstwerke. Der morgige Referent, Herr Professor Seer, hat bereits in seiner Antrittsvorlesung die Gleichheitsdefizite des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts aufgearbeitet¹¹. Ein großer Teil dieser Gleichheitsdefizite kann durch Streichen von Ausnahmebestimmungen und Vereinheitlichung der Bewertungsmaßstäbe beseitigt werden. Jedoch verbleibt als kaum lösbar das mehr im Rechtstatsächlichen angesiedelte Problem der Bewertungsunsicherheiten, die den Steuern auf ruhendes Vermögen allgemein anhaften und die dort nicht wie im Ertragsteuerrecht durch ein Realisationsprinzip bewältigt werden können.

Das Problem der Besteuerung von Erbschaften im internationalen Raum wird bereits dadurch aufgeworfen, daß die Erbschaft- und Schenkungsteuer mit der Binnensicht der nationalen Rechtsordnung verfaßt worden ist. Zahlreiche Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes verweisen auf Paragraphen des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuchs, als ob es keine ausländi-

10 BVerfG v. 28. 10. 1997 (Fn. 9), 8.

11 R. Seer, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283.

schen Erwerbe gäbe, die dem Erbrecht eines ausländischen Staates unterworfen sind. International ist der Erbschaft- und Schenkungsteuertatbestand nur notdürftig abgegrenzt. Fakt ist aber, daß die höchste Ungleichheit der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen im internationalen Raum entsteht. In keinem Land der Welt ist es bisher geglückt, ein hohes, umverteilungseffizientes Erbschaftsteueraufkommen zu erzielen, weil hohe Erbschaftsteuern stets bewirkt haben, daß mobiles Vermögen ins Ausland verbracht wird. Das pflegen besonders die Reichen zu tun, die in erster Linie von der Erbschaftsteuer getroffen werden sollen. Daher ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer eigentlich eine Steuer auf immobiles Vermögen. Nachdem das BVerfG namentlich für mittelständische Unternehmen eine gemeinwohlorientierte Rechtfertigung von Steuererleichterungen kreiert hat¹², trifft die ungeschmärlerte Steuerlast nur noch den Grundbesitz, nicht nur die Thurn und Taxis und andere Schloßherren, die ihren prächtigen Besitz wegen der Erbschaftsteuer zum Teil veräußern oder zumindest für entgeltliche Besichtigungen freigeben müssen. Die Erbschaftsteuer trifft unausweichlich auch den Mietwohnungsbesitz, bei dem sich die Frage stellt, ob für ihn nicht in gleichem Ausmaß wie für mittelständische Unternehmen Gemeinwohlwerte reklamiert werden können.

Schließlich muß ich Ihnen zu meinem großen Bedauern mitteilen, daß Frau Professor Dr. *Lerke Osterloh* das Referat über die unterschiedlichen Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen wegen eines schweren Unfalls nicht halten kann. Der Beitrag von Frau Professor *Osterloh* wird jedoch im Tagungsband veröffentlicht. Zu ihrer Berufung an das BVerfG spreche ich unsere herzlichsten Glückwünsche aus. Möge Frau Professor *Osterloh* dafür Sorge tragen, daß am BVerfG nach dem Weggang von Herrn Professor *Kirchhof* nicht eine neue Eiszeit für das Steuerrecht beginnt.

12 Erbschaftsteuerbeschuß v. 22. 6. 1995 (Fn. 6), 175 f.

Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht

Prof. Dr. Dieter Birk
Universität Münster

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Die Rechtfertigungsfrage als Verfassungsfrage<ul style="list-style-type: none">1. Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Steuern2. Die Kompetenz zur Erhebung der Vermögensteuer3. Zur Geschichte der Vermögensteuer und ihrer RechtfertigungIII. Die Rechtfertigung der Vermögensteuer aus lastenverteilungs- und lenkungsrechtlicher Sicht<ul style="list-style-type: none">1. Lenkungsrechtliche Überlegungen2. Überlegungen aus dem Gesichtspunkt gerechter Lastenverteilung | <ul style="list-style-type: none">3. Gerechtigkeits- und Effizienzdefizite der VermögensteuerIV. Grundrechtliche und rechtsstaatliche Grenzen für die Erhebung der Vermögensteuer<ul style="list-style-type: none">1. Freiheitsrechte als Maßstab für die Ausgestaltung der Vermögensteuer2. Der Grundsatz der Lasten-gleichheit3. Vollzugsgerechtigkeit und rechtsstaatliche Grenzen der Steuererhebung |
|---|---|

I. Einleitung

Mit der Entscheidung des BVerfG zur Bewertung des Grundbesitzes und der anderen Vermögenswerte¹ ist für viele das Schicksal der Vermögensteuer besiegelt worden. Zwar hat das BVerfG die Vermögensteuer nicht als solche für verfassungswidrig erklärt, sondern den Gesetzgeber nur verpflichtet, die nicht verfassungskonformen Teile zu ersetzen. Dazu ist es bisher, wie wir alle wissen, nicht gekommen, da vor allem die Bundesregierung davon ausgeht, daß „zwingende Gründe gegen die Beibehaltung der Vermögensteuer“ sprechen. Das BVerfG habe in seinem Vermögensteuerbeschuß so enge Vorgaben gemacht, daß damit praktisch kein Spielraum für eine Erhebung der Vermögensteuer mehr bestehe². Uns allen ist – vor allem in der gegenwärtigen Wahlkampfzeit – bekannt, daß steuerpolitisch die Vermögensteuer höchst umstritten ist und die gegenwärtigen Oppositionsparteien ihre Wiedereinführung planen. In der rechts- und finanzwissenschaftlichen Diskussion um diese Steuer herrscht ebenfalls keine Einigkeit, wenn auch die ganz überwiegende

1 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

2 Stellungnahme der Bundesregierung, BT-Ds. 13/6615, 87.

Auffassung gegen die Vermögensteuer Stellung bezieht³. Wenn man darüber hinaus noch in Betracht zieht, daß Europa in der Frage der Erhebung der Vermögensteuer gespalten ist – die überwiegende Anzahl der Länder erhebt eine Vermögensteuer⁴, eine nicht geringe Minderheit erhebt sie nicht⁵ – dann wird deutlich, wie komplex dieses Thema ist und daß es einfache Antworten wohl nicht geben wird. Meine Überlegungen erfassen nicht das vielfältige Für und Wider im Streit um die Vermögensteuer, sondern konzentrieren sich auf die verfassungsrechtlichen Argumente, die in diesem Streit eine Rolle spielen.

II. Die Rechtfertigungsfrage als Verfassungsfrage

1. Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Steuern

Steuern als solche bedürfen im modernen Verfassungsstaat keiner ausdrücklichen Rechtfertigung. Sie sind vielmehr Voraussetzung des Staates selbst, der Freiheit und Eigentum seiner Bürger schützt und Verantwortung für eine sozialstaatlich ausgeformte Gesellschaft trägt. Natürlich kann man sich Gedanken machen, worin die spezifische Verknüpfung zwischen Staat und Steuer, zwischen gemeinschaftlichem Bedarf und individuellem Beitrag liegt, diese „vergessene Vorfrage“, wie sie einmal genannt wurde⁶, führt aber letztlich zur Rechtfertigung des Staates⁷ und des Umfangs der staatlichen Entfaltung⁸; dies ist nicht mein Thema. Der Staat muß sich zur Erfüllung seiner Aufgaben durch seine Bürger finanzieren lassen, er muß teilhaben an deren wirtschaftlichem Erfolg, und er tut dies mittels des Instruments der Steuer⁹. Steuern sind

3 Zur rechtswissenschaftlichen Diskussion: *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 1993, S. 771 ff.; *Schelle*, Vermögensteuer – Ein Störfaktor im Steuersystem, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Bd. 71, 1990; *Bechstein*, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen, dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, 1997, S. 52 ff.; *Herzog*, Funktion und Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer, 1995, S. 111 ff.; *Weber-Grellet*, Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung, BB 1996, 1415 ff. Zur finanzwissenschaftlichen Diskussion: *Tiepelmann*, Die Problematik der Vermögensteuer, 1963; *Fux*, Die Vermögensteuer, in: Handb. der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1927, S. 133.

4 Siehe *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblatt, Stand: Juni 1998: Dänemark (Rn. 162 ff.), Frankreich (Rn. 370 ff.), Griechenland (Rn. 223 ff.), Luxemburg (Rn. 335 ff.), Niederlande (Rn. 320 ff.), Schweden (Rn. 320 ff.), Spanien (S. 31 ff.).

5 Siehe *Mennel/Förster* (Fn. 4): Belgien (Rn. 253), Großbritannien (Rn. 280), Irland (Rn. 380), Italien (Rn. 220), Österreich (Rn. 250), Portugal (Rn. 165).

6 *K. Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, *Der Staat* 1986, 481.

7 *K. Vogel*, *Der Staat* 1986, 495.

8 *P. Kirchhof*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: *Steuern im Verfassungsstaat*, Symposium zu Ehren von Klaus Vogel, 1996, S. 28 ff.

9 *P. Kirchhof*, *VVDStRL* 39, 213, 233.

nicht nur Zwangsabgaben des Bürgers an den Staat, sie sind zugleich Gemeinschaftsleistungen, die ihren Sinn daraus beziehen, daß alle Bürger Schutz und gerechte Aufgabenerfüllung vom Staat erwarten können und deshalb auch gemeinschaftlich als Financiers den Staat hierzu in die Lage versetzen. Wer sich seines angemessenen Beitrags für die Finanzierung staatlicher Aufgaben entziehen will, der hat auch sein Recht verwirkt, von eben dieser staatlichen Gemeinschaft Schutz und Förderung zu verlangen.

Sind also Steuern konstitutives Element einer staatlichen Gemeinschaft, so kann die Frage nach der Rechtfertigung von Steuern nur die Frage nach der Gerechtigkeit der Besteuerungsordnung sein. Steuern sollten nicht nur nach den Regeln politischer Klugheit und dem Prinzip der größtmöglichen Akzeptanz¹⁰ erhoben werden, worum sich das Parlament als Vertretungsorgan des Volkes bemühen sollte, sondern sie müssen den Maßstäben der Verfassung entsprechen. Die Frage nach der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung ist also in Wirklichkeit die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grundlagen und Schranken der Besteuerungsgewalt.

2. Die Kompetenz zur Erhebung der Vermögensteuer

Die Verfassung enthält nicht in Kleinausgabe die gesamte Rechtsordnung¹¹, auch und insbesondere nicht die Kleinausgabe der Steuerrechtsordnung. Vielleicht wäre es ein Glücksfall gewesen, wenn der Verfassungsgesetzgeber bei der Regelung der steuerlichen Ertragsverteilung zugleich Leitlinien für ein gerechtes Steuersystem gegeben hätte. Er hat dies nicht getan, sondern hat die Frage der Verteilung der steuerlichen Lasten dem Gesetzgeber überlassen. Dieser ist dazu berufen, ein Steuersystem nach eigenen, von der Verfassung nur in Grobkonturen vorgegebenen Maßstäben zu entwickeln¹². Deshalb ist es problematisch, wenn Richter „mit einem geschlossenen steuerrechtlichen Weltbild“ (*Tipke*)¹³ ein bestimmtes Steuersystem verfassungsrechtlich ableiten wollen. Ein solches Vorgehen kann den Rang und den Verantwortungsbereich des parlamentarischen Gesetzgebers gefährden¹⁴, dem der Verfassungsgesetzgeber in Art. 105 und 106 GG nur eine Aufzählung der Steuerarten vorgeben hat. Bei der Aufzählung der Steuerarten orientierte er sich am herkömmlichen Bestand. Dazu gehörte auch die Vermögensteuer.

10 Dazu A. Klein, Steuerreform und Akzeptanz, BB 1998, 1180; *Helsper*, Die Vorschriften der Evolution für das Recht, 1989, S. 197.

11 *Wahl*, Der Vorrang der Verfassung und die Selbständigkeit des Gesetzesrechts, NVwZ 1984, 401, 409.

12 Sondervotum *Böckenförde* zum Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 149, 156.

13 *Tipke*, Über die Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, 8, 9.

14 *Wahl*, NVwZ 1984, 401, 406.

Ist die Vermögensteuer deshalb schon verfassungsrechtlich gerechtfertigt? Verfassungsrechtlich gerechtfertigt sind Steuern, wenn sie gerecht sind, also dem Grundsatz gerechter Lastenverteilung nicht widersprechen, und ihnen auch sonstige Verfassungsnormen nicht entgegenstehen. Zur steuerlichen Lastenverteilung sagt Art. 106 GG nichts, er befaßt sich nicht mit den Voraussetzungen und Schranken der Besteuerung, sondern mit den ertragsmäßigen Ergebnissen, nämlich mit der Zuteilung der Steuererträge an die einzelnen Gebietskörperschaften, mit deren angemessener Finanzausstattung. Die Auflistung der Steuerarten in Art. 106 GG ergibt kein gerechtes Steuersystem. Maßstäbe für eine gerechte Verteilung der steuerlichen Lasten lassen sich also aus Art. 106 GG nicht herleiten¹⁵. Daß auch über den materiellen Gerechtigkeitswert der Vermögensteuer durch die Nennung in Art. 106 GG nichts ausgesagt ist, ergibt sich zudem aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift: Weder bei den Beratungen zum Erlaß des Grundgesetzes noch bei den Beratungen zum Finanzverfassungsgesetz 1955 bzw. zum Finanzreformgesetz 1969 wird auf die materiellen Gerechtigkeitsgehalte der einzelnen Steuern eingegangen. Die Vermögensteuer wird – wie alle anderen Steuern auch – als bestehend vorausgesetzt und nur hinsichtlich der Verteilung des Steueraufkommens angesprochen¹⁶.

3. Zur Geschichte der Vermögensteuer und ihrer Rechtfertigung

Tatsächlich zählt die Vermögensteuer zu den althergebrachten Steuern. Ich kann hier die Geschichte der Vermögensteuer nicht im einzelnen nachzeichnen¹⁷. Der Verfassungsgeber hat sie als „überkommene Steuer“ vorgefunden. Sie ist die erste Form der direkten Besteuerung, die sich an den greifbaren Vermögensgegenständen (vor allem Grund und Boden) orientierte, und gelangte im Mittelalter zu großer Bedeutung, wobei es in den deutschen Territorien und Städten zahlreiche Steuerformen gab. Am meisten verbreitet war wohl die Hufensteuer, eine Steuer, die am Grundbesitz haftete¹⁸. Daneben wurde aber auch Vieh, Hausrat, Schmuck und Metallgeld herangezogen¹⁹. Der groben Besitzbesteuerung folgte im 17. Jh. die Einführung einer allge-

15 *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), S. 529.

16 Hierzu *Renzsch*, Finanzverfassung und Finanzausgleich. Die Auseinandersetzung um ihre politische Gestaltung in der Bundesrepublik Deutschland zwischen Währungsreform und deutscher Vereinigung (1948 bis 1990), 1991, S. 60 ff.

17 Dazu *Moll*, Zur Geschichte der Vermögenssteuern, Leipzig, 1911; *E. H. Vogel*, Die theoretischen Grundlagen der Vermögensbesitzsteuer im Systeme der Ertrags- und Einkommensbesteuerung, *FinArch.* a. F. 27 (1910), 81 ff.; *Bechstein* (Fn. 3), S. 2 ff.; *Tiepelmann* (Fn. 3), S. 17 ff.; *Schwennicke*, „Ohne Steuer kein Staat“. Zur Entwicklung und politischen Funktion des Steuerrechts in den Territorien des Heiligen Römischen Reichs (1500–1800), 1996, S. 167 ff.

18 *Moll* (Fn. 17), S. 36 ff.; *E. H. Vogel*, *FinArch.* a. F. 27 (1910), 81.

19 *Tiepelmann* (Fn. 3), S. 17 ff.

meinen Vermögensteuer, die sich an der Ertragsfähigkeit der Objekte orientierte und die als Mittel der Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit und deshalb als gerechteste Steuer angesehen wurde²⁰. Das Vermögen sollte durch eidliche Selbsteinschätzung und durch groben Augenschein von Steuerschätzern ermittelt werden²¹. Das Ziel, die individuelle Leistungsfähigkeit zu erfassen, führte dazu, daß der Vermögensertrag immer mehr ins Blickfeld rückte und der Vermögensbesitz in den Hintergrund trat. Der Ertrag wurde nach groben Merkmalen (sichtbaren Erwerbsquellen) besteuert²². Dieser Entwicklungsprozeß führte schließlich zur Besteuerung der Einkünfte an der Ertragsquelle selbst, also zu Ertragsteuern als Objektsteuern im 18. Jh. und schließlich zur Einkommensteuer im 19. Jh.²³ Als Ertragsteuer bedurfte aber die Vermögensteuer neben einer ebenfalls die Erträge erfassende Einkommensteuer einer besonderen Rechtfertigung. Diese Rechtfertigung suchte man im Vermögensertrag als „fundiertem Einkommen“, in welchem eine besondere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck komme. Ganz deutlich ist dieser Rechtfertigungsgedanke bei der preußischen Vermögensteuer erkennbar, die als „Ergänzungssteuer“ erhoben wurde. Sie trat ergänzend zur Einkommensteuer hinzu, da man diese zur Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als nicht ausreichend ansah. „Die Anschauung“ – so hieß es in der Begründung des Preußischen Gesetzentwurfs vom 2. 11. 1892 – „daß dem sog. fundierten, d. h. auf Besitz gegründeten Einkommen im Vergleich zu dem Arbeitseinkommen im allgemeinen eine größere Steuerkraft beiwohne, ist so weit verbreitet wie berechtigt und bedarf einer besonderen Begründung an dieser Stelle nicht“²⁴. Später heißt es in der Begründung noch: „Die Ergänzungssteuer soll denjenigen Faktor der Leistungsfähigkeit treffen, welcher in der gesicherten Fortdauer des Einkommens gegründet ist“²⁵. An der Fundustheorie, insbesondere am letztgenannten Gedanken des sichereren Einkommens, haben sich die Steuerwissenschaften zu Recht gerieben²⁶. Sie muß in der heutigen Zeit, in der Vermögenseinkommen ganz unterschiedlich sicher sind, als überholt gelten.

Die Fundustheorie muß aber – wie der kurze geschichtliche Rückblick gezeigt hat – im Zusammenhang mit dem Entstehen der Einkommensteuer gesehen werden. Ihre Aufgabe war es, die (ältere) Vermögensteuer, die als direkte Steuer auch die Erträge erfassen sollte, neben der (jüngeren) Einkommensteuer

20 Schwennicke (Fn. 17), S. 167 ff.; Großmann, Die Vermögensteuer, in: Handb. d. Finanzwissenschaft, Bd. 2, 2. Aufl. 1956, S. 526.

21 Schwennicke (Fn. 17), S. 170.

22 Schwennicke (Fn. 17), S. 170 f.

23 Dazu Großmann (Fn. 20), S. 526 f.; E. H. Vogel, FinArch. a. F. 27 (1910), 82.

24 Begr. des preußischen Gesetzentwurfs v. 2. 11. 1892 wegen einer Ergänzungssteuer, abgedruckt in: FinArch. a. F. 1893 (Bd. 10), 370.

25 Begr. des preußischen Gesetzentwurfs (Fn. 24), 373.

26 Dazu Tipke, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), S. 775.

zu rechtfertigen. Dabei ging im Zuge der Konkurrenz der beiden Steuerarten verloren, daß auch die im Vermögen selbst verkörperte Leistungsfähigkeit steuerlich erfaßt werden darf. Daß dies nahe liegt, hat schon *R. Meyer* hervorgehoben, wenn er sagt, daß „der charakteristische Unterschied zwischen der wirtschaftlichen Lage desjenigen, der ein Einkommen aus seinem Vermögensbesitz zieht, und desjenigen, der es erarbeitet, ...nicht in der Natur des Einkommens, sondern in der Thatsache des Besitzes selbst“ liegt²⁷. Das Vermögen sei eben nicht nur Einkommensquelle, sondern könne unmittelbar zur Bedürfnisbefriedigung verwendet werden²⁸. Spätere Autoren, so bemerkt *Tiepelmann* zutreffend, „haben diesen einfachen Tatbestand mit dem Begriff des ‚fundierten Einkommens‘ verschleiert. Sie erweckten zumindest den Anschein, Ursache und Wirkung zu verwechseln, wenn sie das Vermögen nur als Indiz für höher qualifiziertes Einkommen hervorhoben, statt im Vermögen selbst einen Besteuerungsgrund neben dem Einkommen zu erblicken“²⁹. Die Fundustheorie hat den Blick auf die Vermögensleistungsfähigkeit nicht frei gemacht, sondern ihn vielmehr verschüttet. Immerhin ist in der späteren (also nach Einführung des preußischen Ergänzungsteuergesetzes geführten) finanzwissenschaftlichen Diskussion regelmäßig darauf hingewiesen worden, daß das Vermögen ein selbständiger Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit ist, daß es also der Vermögensbesitz sei, an den angeknüpft werden müsse, und nicht der Vermögensertrag³⁰. Zutreffend hat auch der Gesetzgeber in der Begründung des Vermögenssteuergesetzes 1974 dargelegt, daß der heutigen Vermögensbesteuerung der Gedanke zugrunde liege, daß das Vermögen an sich „bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt“³¹.

III. Die Rechtfertigung der Vermögensteuer aus lastenverteilungs- und lenkungspolitischer Sicht

Das „ehrwürdige Alter“ (*Tipke*) ist als Rechtfertigung der Vermögensteuer untauglich³². Dies gilt umso mehr, als der kurze ideen- und steuergeschichtliche Rückblick zeigte, daß die Begründungsversuche schwankten und die Vermögensteuer historisch eher eine rohe Form der direkten Besteuerung ist.

27 *R. Meyer*, Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der Finanzwissenschaft, Berlin 1884, S. 326.

28 *R. Meyer* (Fn. 27), S. 327.

29 *Tiepelmann* (Fn. 3), S. 38.

30 *E. H. Vogel*, *FinArch.* a. F. 27 (1910), 133 ff.; *Fux* (Fn. 3), S. 133, 137; *Gerloff*, *Steuerwirtschaftslehre*, in: *Handb. der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, 1956, S. 281; *Neumark*, *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, 1970, S. 168; *Fechner*, *Persönliche allgemeine Vermögensteuer*, in: *Handb. der Finanzwissenschaft*, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, S. 453, 457.

31 BT-Ds. VI/3418, 51.

32 *Tipke*, *Steuerrechtsordnung II* (Fn. 3), S. 772.

Verfassungsrechtlich kann die Vermögensteuer entweder aus Gründen gerechter Lastenverteilung oder mit lenkungspolitischen Zielen gerechtfertigt werden. Ich beginne mit letzterem, da Überlegungen in dieser Richtung wenig ergiebig sind.

1. Lenkungspolitische Überlegungen

Ob Steuern geeignete Instrumente zur Umverteilung von Einkommen und Vermögen sind, ist in der Finanzwissenschaft umstritten³³. Als am ehesten geeignetes Instrument der Redistribution wird die progressive Einkommensteuer³⁴, nicht jedoch die Vermögensteuer angesehen³⁵. Tatsächlich standen umverteilungspolitische Überlegungen bei der Einführung und Erhebung der Vermögensteuer nie im Vordergrund. Nur vereinzelt tauchen in der Ideengeschichte des 19. Jh. Erwägungen auf³⁶, die Vermögensteuer solle gesellschaftspolitische Umverteilungsziele erfüllen. So hat vor allem *Adolf Wagner* – ausgehend von dem von ihm vertretenen sozialpolitischen Steuerbegriff – der Vermögensteuer einen gesellschaftspolitischen Zweck zugeschrieben³⁷. Sowohl bei *Wagner* als auch bei den anderen Sozialreformern³⁸ spielt jedoch die sozialpolitische Funktion der Vermögensteuer nur eine untergeordnete Rolle. Im Vordergrund stehen auch hier die progressive Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer³⁹. In der Gesetzesgeschichte hat die Vermögensteuer zu keiner Zeit die Funktion wahrnehmen können, eine als ungerecht empfundene Güter- und Wohlstandsverteilung zu korrigieren. Bei der Einführung der Vermögen-

33 *Neumark* (Fn. 30), S. 186 ff. m. w. N.

34 *Neumark* (Fn. 30), S. 197 ff., 213.

35 *Neumark* (Fn. 30), S. 212.

36 *Wagner*, Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, IV. Hptabt. Finanzwissenschaft, Zweiter Theil, Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre, Leipzig 1890, S. 598; *Schäffle*, Das gesellschaftliche System der menschlichen Wirtschaft, 3. Aufl., Bd. 1, Tübingen 1873, S. 32: Der Staat habe über die Steuern die Aufgabe wahrzunehmen, auf eine richtige Verteilung des Volkseinkommens hinzuwirken; *Frantz*, Die soziale Steuerreform als conditio sine qua non, wenn der sozialen Revolution vorgebeugt werden soll, Mainz 1881, Neudruck Aalen 1972, S. 47: Der Staat müsse über das Steuerwesen für eine gerechte Verteilung sorgen, wenn er nicht die gesamte Produktion übernehmen will.

37 *Wagner* (Fn. 36), S. 598: „Sie kann nämlich im sozialpolitischen Steuersystem neben einer allgemeinen Einkommensteuer zum Zweck der höheren Besteuerung der besitzenden Classen ganz passend in Betracht kommen. Hier erfüllt sie dieselbe Aufgabe wie die directen Luxussteuern . . .“.

38 Dazu *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, S. 305 ff.

39 *S. Frantz* (Fn. 36), S. 51: Alle Steuern haben der ungleichen Vermögens- und Einkommensverteilung entgegenzuwirken. „Unmittelbar dazu dienen kann aber freilich nur die progressive Einkommen- und Erbschaftsteuer, ohne welche auch alle anderen Steuerreformen in socialer Hinsicht fruchtlos bleiben würden“.

steuer als Ergänzungssteuer in Preußen tauchen Umverteilungsgesichtspunkte nicht auf⁴⁰. Das ändert sich auch nicht in den nachfolgenden Reichsvermögensteuergesetzen von 1922⁴¹, 1925⁴², 1931⁴³ und 1934⁴⁴, wenn auch die subjektive und objektive Steuerpflicht erweitert und ein progressiver Tarif eingeführt wird, der aber später wieder aufgegeben wird.

Auch das relativ geringe Aufkommen aus der Vermögensteuer spricht gegen die Tauglichkeit als Mittel steuerlicher Umverteilung. Im Jahre 1925 erbrachte die Vermögensteuer 270 Mio. Reichsmark, im Jahre 1955 534 Mio. DM, im Jahr 1985 4,2 Mrd. DM. Im Jahre 1996, dem letzten Jahr ihrer Erhebung, erbrachte die Vermögensteuer 9,3 Mrd. DM⁴⁵.

Insgesamt wird man also eine Rechtfertigung der Vermögensteuer angesichts der historischen Erfahrungen und der geringen aufkommensmäßigen Relevanz schwerlich auf Umverteilungsziele stützen können. Wenn auch die Verfassung offen ist für Ziele der Umverteilung des gesellschaftlichen Reichtums und sie aufgrund des Sozialstaatsprinzips den Gesetzgeber sogar in die Verantwortung für die Schaffung einer gerechten Güterverteilung weist⁴⁶, so bleiben doch erhebliche Zweifel an der Tauglichkeit des Instruments Vermögensteuer für solche Zwecke⁴⁷.

2. Überlegungen aus dem Gesichtspunkt gerechter Lastenverteilung

Historisch gesehen ist die Vermögensteuer nie mit Umverteilungs-, sondern stets mit Argumenten der gerechten Lastenverteilung gerechtfertigt worden.

40 Preußischer Gesetzentwurf v. 2. 11. 1892 wegen einer Ergänzungssteuer, abgedruckt in: FinArch. a. F. 1893 (Bd. 10), 370: „Im künftigen Systeme der direkten Staatssteuern hat die Ergänzungssteuer eine dreifache Aufgabe zu erfüllen: sie soll die Unterscheidung in der Heranziehung des fundierten und des nicht fundierten Einkommens zu den Staatslasten herbeiführen, sie soll ferner ergänzend eingreifen, wo die Form der Einkommensteuer behufs angemessener Erfassung leistungsfähiger Elemente nicht ausreicht, sie soll endlich die Finanzgebarung des Staates stärken, ihr eine sichere Grundlage geben“.

41 V. 8. 4. 1922, RGBl. I 1922, 335 ff.

42 V. 10. 8. 1925, RGBl. I 1925, 214 ff.

43 V. 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, 222 ff.

44 V. 16. 10. 1934, RGBl. I 1934, 1052 ff.

45 S. Finanzbericht 1997, hrsg. vom BMF, S. 237.

46 Hierzu das Sondervotum Böckenförde zum Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 155.

47 Röpke, Die Lehre von der Wirtschaft, 13. Aufl. 1994, S. 262 ff.: Umverteilung ist zuallererst eine Aufgabe der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, die sich hierfür der Marktkräfte zu bedienen hat. Nur als letztes Mittel bleibe die „außerökonomische Korrektur der Einkommensverteilung“ durch die Steuer. Eine Korrektur der Güterverteilung durch die Steuer zieht Röpke nicht in Betracht.

Man ging davon aus, daß Vermögen die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhe. Dabei hat man – wie bereits ausgeführt – vor allem den Blick auf die Ertragsseite des Vermögens geworfen und zwischen fundiertem und nicht fundiertem Einkommen unterschieden. Typisch für die Rechtfertigung der Vermögensteuer als Einkommensergänzungssteuer zur Einkommensteuer ist eine Formulierung *Neumanns*: „Es wäre ein Rückfall in eine nach wissenschaftlicher Auffassung wenigstens längst überwundene Barbarei, wenn man allein nach der Größe des Einkommens umgelegte Abgaben, also allein Einkommensteuern im üblichen Sinne erheben und auf diesem Wege z.B. mit gleichem Prozentsatz belasten wollte, was mit Arbeit, Mühen, Gefahren und Not verdient ist und was z.B. Schlafenden und Nichtstuern aus ererbten Vermögen allein durch das Verdienst der Couponschere zufällt“⁴⁸.

Daß die Unterscheidung zwischen fundiertem und nicht fundiertem Einkommen in die Irre führt, ist vielfach nachgewiesen worden. Schon die Abgrenzung war höchst umstritten⁴⁹. Zu keiner Zeit konnte überzeugend begründet werden, worin der besondere und zusätzliche „Abschöpfungswert“ des Vermögenseinkommens liegt⁵⁰.

Wenn man auch heute zutreffend davon ausgeht, daß die im Einkommen zum Ausdruck kommende individuelle Leistungsfähigkeit unabhängig von dessen Herkunft gleichwertig ist, so ist damit noch nicht die Frage beantwortet, ob nicht das Vermögen als solches Leistungsfähigkeit vermittelt, welche steuerlich erfaßt werden darf. Daß die finanzwissenschaftliche Diskussion ab Mitte des 19. Jh. den Gedanken der Vermögensleistungsfähigkeit und damit der Vermögensbesitzsteuer⁵¹ nur noch vereinzelt aufgriff, hat seine Gründe in der Entwicklung und immer stärkeren Dominanz der Einkommensteuer und heißt nicht, daß dem Vermögensbesitz als solchem keine Leistungsfähigkeit vermittelnde Funktion zuerkannt wurde. In der Tat stellt Vermögen „Versorgungspotential“ (*Haller*) dar, das aufgezehrt werden kann und insofern unabhängig vom Ertrag der Bedürfnisbefriedigung und dem Konsum dient, so daß in der Finanzwissenschaft auch heute noch Vermögen als solches als anknüpfungsfähiger Indikator der Leistungsfähigkeit gesehen wird⁵².

Gleichmäßige Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit erfordert eine Unterscheidung nach horizontaler und vertikaler Richtung. Gleich Lei-

48 *Fr. J. Neumann*, Vermögensteuern und Wertzuwachssteuern als Ergänzung der Einkommensteuer, Tübingen 1910, S. 38.

49 Dazu *Tiepelmann* (Fn. 3), S. 35.

50 Dazu schon *Schäffle*, Die Steuern, Besonderer Teil, Leipzig 1897, S. 116; *Tiepelmann* (Fn. 3), S. 32 ff.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), 1993, S. 775 ff.

51 *E. H. Vogel*, *FinArch.* a. F. 27 (1910), 81 ff.

52 *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 43; *Neumark* (Fn. 30), S. 168; *Fechner* (Fn. 30), S. 453, 457.

stungsfähige müssen gleich, unterschiedlich Leistungsfähige unterschiedlich besteuert werden. Ich habe nie verstehen können, wie A und B, die über gleich hohes Einkommen von – angenommen – 100 000 DM im Jahr verfügen, wobei aber A im Gegensatz zu B ein Vermögen in Höhe von 500 000 DM hat, gleich leistungsfähig sein sollen. Gibt es keine Steuer, die die Existenz dieses Vermögens berücksichtigt, so behandelt das Steuerrecht A und B so, als wären ihre wirtschaftlichen Verhältnisse und ihre Zahlungsfähigkeit gleich. Dies ist aber nicht der Fall, denn A hat mittels seines Vermögens eine größere Verfügungsmacht über Geld und Sachgüter⁵³. *E. H. Vogel* belegt diese an sich selbstverständliche Tatsache noch mit einer einfachen Beobachtung: Wenn der Vermögende A keinen Ertrag mehr aus seinem Vermögen erzielen kann, so hat er dennoch Mittel, mit denen er seine Bedürfnisse befriedigen kann. Der „Bestimmungsgrund der Leistungsfähigkeit“ bleibe weiter bestehen⁵⁴. Dies unterscheidet ihn von B, der Arbeitseinkommen erzielt und dessen Leistungsfähigkeit mit fehlender Arbeit entfällt.

Die Vermögensteuer findet ihre gleichheitsrechtliche Rechtfertigung nicht in der Belastung der (Soll-)Erträge, sondern des Vermögens selbst. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit fordert eine Vermögensteuer, welche die Vermögenssubstanz belastet⁵⁵. Die Tatsache, daß Vermögen aus regelmäßig versteuertem Vermögenszugang in der Vergangenheit besteht, steht der Erfassung der Vermögensleistungsfähigkeit nicht entgegen. Denn die Leistungsfähigkeit, die sich im Einkommen findet, und die Leistungsfähigkeit, die durch das Vermögen repräsentiert wird, sind verschiedener Natur. Vermögensleistungsfähigkeit bildet sich neu, indem Einkommen – ob versteuert oder nicht – akkumuliert wird. Es ist – wie in der Finanzwissenschaft vielfach dargelegt wurde – eine neue Quelle der Bedürfnisbefriedigung, die sich nicht nur in neuem Konsumpotential, sondern auch in Versorgungssicherheit, Befriedigung von Besitzbedürfnissen usw. niederschlägt⁵⁶. Es verleiht am Arbeitsmarkt eine stärkere „Arbeitsmarktelastizität“ und ist Voraussetzung für die Erlangung von (Produktiv-)Kredit⁵⁷. Der Vermögende ist auch im steuerlichen Sinne leistungsfähiger als derjenige, der über kein Vermögen verfügt. Es ist keineswegs „absurd“, Einkommen zu besteuern und danach erneut auf das Vermögen steuerlich zuzugreifen⁵⁸. Wer argumentiert, daß dadurch (unzulässigerweise) ein zweites Mal Einkommen versteuert werde, der müßte konsequent auch Verbrauchsteuern für unzulässig halten, denn auch

53 *Gerloff* (Fn. 30), S. 281.

54 *E. H. Vogel*, *FinArch.* a. F. 27 (1910), 125.

55 So auch *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415, 1417.

56 *Fechner* (Fn. 30), S. 453, 457.

57 *Neumark* (Fn. 30), S. 137 f.

58 So aber *Tipke*, Über Vermögensteuer-Ungerechtigkeit, in: FS für Wolfgang Ritter, 1997, S. 587, 591.

Konsumausgaben werden aus versteuertem Einkommen geleistet. Daß die steuerliche Vorbelastung des Vermögens bei der Bemessung der Steuerlast (des Steuersatzes) berücksichtigt werden muß, ist eine andere Frage, auf die ich noch zurückkommen werde.

3. Gerechtigkeits- und Effizienzdefizite der Vermögensteuer

Wenn somit Gründe der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, also der gerechten Lastenverteilung, für die Vermögensteuer sprechen, so weist sie dennoch auch erhebliche Gerechtigkeitsdefizite auf. Diese Defizite liegen in der Schwierigkeit der gleichmäßigen Erfassung der Steuerpflichtigen. Gleichmäßige Erfassung heißt einmal zutreffende Bewertung der Vermögensgegenstände. Die im Vermögen verkörperte Leistungsfähigkeit läßt sich schwer messen. Da normalerweise ein Teil des Vermögens aus Sachgütern besteht, muß dieser Teil bewertet werden. Die Bewertung von Sachgütern ist aber mit hohen Unsicherheiten verbunden, vor allem, wenn das Gut keine Marktgängigkeit besitzt, also ein Marktwert nicht festgestellt werden kann. Denkbar und vielleicht am gerechtesten wäre eine einzelfallbezogene Bewertung durch Sachverständige, wegen der Vielzahl der anfallenden Bewertungen wäre dies jedoch undurchführbar und würde auch zu völlig unverhältnismäßigen Kosten führen. Hier hat man sich mit Hilfsgrößen zu behelfen (gemeiner Wert, Ertragswert, Einheitswert), die vom Marktwert erheblich abweichen können, so daß es im Vergleich zu Geldvermögen stets zu gleichheitsrechtlichen Verwerfungen kommt.

Die Verzerrungen, die durch die Einheitsbewertung von Grund und Boden entstanden sind, hat das BVerfG für verfassungswidrig erklärt⁵⁹. Die Bewertungsmethoden – so das BVerfG – müßten „die wirtschaftlichen Einheiten in einem gemeinsamen Annäherungswert erfassen, der eine Anwendung desselben Steuersatzes erlaubt“⁶⁰. Was darunter zu verstehen ist, ist schwer zu sagen. Jedenfalls werden auch gegen die Neuregelung der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach dem Ertragswertverfahren gleichheitsrechtliche Bedenken vorgebracht⁶¹.

Neben das Bewertungsproblem tritt das *Vollzugsproblem*. Aus dem Gleichheitssatz ergibt sich, daß ein Steuergesetz nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich die Steuerpflichtigen gleich behandeln muß⁶². Der gleiche Bela-

59 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 133 ff.

60 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 143, unter Hinweis auf BVerfG v. 10. 2. 1976, 1 BvL 8173, BVerfGE 41, 269, 281.

61 Seer, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283, 290.

62 BVerfG v. 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 268, wiederholt in BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 134.

stungserfolg wird durch möglichst lückenlosen Vollzug der Steuergesetze erreicht. Gerade im Vermögensteuerrecht dürfte dieses Ziel kaum erreichbar sein. Zwar kann das inländische Grundvermögen wegen der Mitteilungen der Grundbuchämter über steuerrelevante Vorgänge (§ 29 Abs. 4 BewG) nahezu lückenlos erfaßt werden. Beim sonstigen Vermögen sind die Finanzämter aber weitgehend auf die Ehrlichkeit des Steuerpflichtigen angewiesen. Insbesondere Kunstgegenstände, Schmuck und sonstige Luxusgegenstände werden nach Erfahrungsberichten der Finanzbeamten so gut wie nie erklärt, obwohl ihnen ein erheblicher Wert zukommen kann. Derjenige, der sein Kapitalvermögen im Ausland der Einkommensbesteuerung entzieht, wird es auch in der Vermögensteuererklärung nicht angeben. Für das Finanzamt bestehen wenig Möglichkeiten, von diesen vermögensteuerrelevanten Sachverhalten Kenntnis zu erhalten. Dies führt zu einer Aushöhlung und zu einer fallweisen Beliebigkeit der Bemessungsgrundlage, die den Gleichheitssatz in eklatanter Weise verfehlt. Andererseits darf man aber auch nicht vergessen, daß Privatvermögen, *soweit* es für Zwecke der Vermögensteuer erfaßt ist, auch für Zwecke der Einkommensteuer kontrollierbar bleibt. Insoweit erfüllt die Vermögensteuer eine Ordnungsfunktion, indem sie das Privatvermögen nicht völlig in die steuerliche Privatheit entläßt.

Die Erfassungsprobleme im privaten Vermögensbereich sind praktisch schwer lösbar. Eine amtliche Überwachung von Kunstgegenständen und anderen privaten Sachgütern ist nicht durchführbar und dürfte auch schnell an rechtsstaatliche Grenzen stoßen. Ein weiteres Problem der Vermögensteuer ist die geringe kostenmäßige Effizienz. Die Vermögensteuer ist aufwendig im Vollzug; das Verhältnis zwischen Steuereinnahmen und Erhebungskosten soll nach Untersuchungen – verglichen mit den übrigen Steuerarten – das ungünstigste sein⁶³. Die Effizienzverluste würden noch zunehmen, wenn – gleichheitsrechtlich geforderte – weitere Maßnahmen zur individuellen Vermögensermittlung ergriffen würden.

Die genannten Defizite der Vermögensteuer sind erheblich. Sie liefern aus meiner Sicht die einzige plausible Begründung, auf die Erhebung einer Vermögensteuer zu verzichten. Gründe der gerechten steuerlichen Lastenverteilung, der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, *fordern* eine steuerliche Erfassung des Vermögens. Nur die Erfassungs-, Bewertungs- und Vollzugs-

63 Nach einem Gutachten, welches das Rheinisch-Westfälische Institut für Wirtschaftsforschung für das BMF erstellt hat, sollen sich die Vollzugskosten der Vermögensteuer – bezogen auf das Jahr 1984 – auf 32,3 % der Steuereinnahmen belaufen. S. *Schelle* (Fn. 3), S. 47. Ob diese Zahlen zutreffen, ist zweifelhaft, da beispielsweise die Kosten der Einheitsbewertung nicht allein der Vermögensteuer zugeschlagen werden dürfen. Dennoch besteht kein Zweifel, daß die Effizienzverluste hoch sind. S. dazu auch *Neumark* (Fn. 30), S. 357.

probleme sowie die erheblichen Effizienzverluste *rechtfertigen* es, auf die Erhebung einer Vermögensteuer zu verzichten.

IV. Grundrechtliche und rechtsstaatliche Grenzen für die Erhebung der Vermögensteuer

Ein Gesetzgeber, der die (Wieder-)Einführung einer Vermögensteuer plant, wird sich mit den genannten Argumenten, insbesondere mit dem Dilemma zwischen Lastenverteilungs- und Vollzugsgerechtigkeit auseinanderzusetzen haben, er wird das Für und Wider gewichten und die Gründe sorgfältig gegeneinander abwägen müssen. Entscheidet er sich für die Erhebung einer Vermögensteuer, muß er nicht nur durch geeignete Maßnahmen sicherstellen, daß Bewertungs- und Vollzugsgerechtigkeit eintritt, er muß auch weitere verfassungsrechtliche Grenzen beachten, mit denen ich mich in meinem letzten Teil beschäftigen möchte.

1. Freiheitsrechte als Maßstab für die Ausgestaltung der Vermögensteuer

Das BVerfG hat bekanntlich aus den Freiheitsrechten, namentlich aus Art. 14 GG, Maßstäbe für die Ausgestaltung der Vermögensteuer entnommen. Der steuerliche Zugriff sei danach auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens beschränkt, so daß die Steuer aus üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen bezahlt werden könne (sog. Sollertragsteuer)⁶⁴. Ungeachtet des Bestandsschutzes für den Vermögensstamm nehme auch der Vermögensertrag „am Schutz der vermögenswerten Rechtspositionen als Grundlage individueller Freiheit teil“⁶⁵. Daraus ergebe sich, daß die Vermögensteuer zu den übrigen Ertragsteuern nur hinzutreten dürfe, „soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbarer Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen“⁶⁶. Außerdem dürfe Vermögen, welches die Grundlage der individuellen Lebensgestaltung des Steuerpflichtigen bilde, nicht mit einer Sollertragsteuer belastet werden⁶⁷.

64 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 136 f.

65 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 138.

66 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 138.

67 BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 141.

Diese drei Kernaussagen im Vermögensteuerbeschuß des BVerfG haben überwiegend Zustimmung, teilweise auch Kritik erfahren⁶⁸. Vor allem haben sie eine Diskussion über Geltung und Reichweite des sog. Halbteilungsgrundsatzes⁶⁹ und über die Auswirkungen des eigentumsrechtlichen Schutzes auf andere Steuerarten ausgelöst. Ich kann diese Diskussion hier nicht wiedergeben, sondern möchte mich auf einige grundsätzliche kritische Aussagen beschränken.

Das Vermögen als Ganzes ist nicht Schutzobjekt des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG, so daß sich aus Art. 14 Abs. 1 GG auch kein Vermögenswertschutz im Sinne einer Substanzgarantie des Vermögens ableiten läßt. Art. 14 Abs. 1 GG schützt vor steuerlichen Substanzeingriffen nur insoweit, als diese konkrete Eigentumsobjekte entwerten und damit eine erdrosselnde (konfiskatorische) Wirkung eintritt⁷⁰. Wenn aber Art. 14 GG keinen Vermögenswertschutz gewährt, dann kann das Konzept der Sollertragsteuer auch nicht verfassungsrechtlich vorgegeben sein. Daß es darüber hinaus verfassungsdogmatisch wenig überzeugend ist, ist sowohl im Sondervotum *Böckenförde*⁷¹ als auch im Schrifttum⁷² hervorgehoben worden. Das Steuerrecht kennt auch sonst keine Besteuerung der Solleistungsfähigkeit, und der Berichterstatter des 2. Senats hat sich an anderer Stelle gerade dagegen gewandt, die Fähigkeit, Einkünfte zu erwirtschaften, zu besteuern⁷³. Warum gerade beim Vermögen das Erwerbspotential besteuert werden soll, beim Faulenzen aber nicht, ist nicht ersicht-

68 *Vogel*, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – eine Erwiderung, NJW 1996, 1257; *Leisner*, Steuer- und Eigentumswende – die Einheitswertbeschlüsse des BVerfG, NJW 1995, 2591; *Flick/Schauhoff*, Einheitswert, Vermögen- und Erbschaftsteuer – Anforderungen an eine verfassungsmäßige Besteuerung, ZRP 1996, 101; *Eschenbach*, Steuerrecht und Eigentumsschutz, DStZ 1997, 413; *Flume*, Die Beschlüsse des BVerfG zu den Einheitswerten in Hinsicht auf die Vermögens- und Erbschaftsteuer, DB 1995, 1779. Kritisch: *Bull*, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281; *Arndt/Schumacher*, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber?, NJW 1995, 2603; *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415 ff.; *Tipke*, in: FS für Wolfgang Ritter (Fn. 58), 1997, S. 587; *Tipke*, GmbHR 1996, 8; *Kahrs*, Einheitswertsteuern in den Zeiten des Steuerchaos, KritJ 1996, 127, 144 ff.

69 Dazu neuerdings BFH v. 17. 7. 1998, VI B 81/97, BStBl. II 1998, 671, 672. S. auch *Rose*, Der Halbteilungsgrundsatz – Kein Obiter Dictum, DB 1998, 1154; *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415, 1417; *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 12.

70 So auch neuerdings wieder der 1. Senat des BVerfG v. 8. 4. 1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 300.

71 Sondervotum *Böckenförde* zum Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 158 f.

72 *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 10; *ders.*, Vermögen- und Erbschaftsteuergerechtigkeit: Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen v. 22. 6. 1995, MDR 1995, 1177, 1178; *Weber-Grellet*, BB 1996, 1415, 1416.

73 *Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319, 324 f.

lich⁷⁴. Stellt man konsequent auf die Istleistungsfähigkeit ab, dann ist der Vermögensertrag durch die Einkommensteuer und der Vermögensbesitz durch die Vermögensteuer zu erfassen.

Freiheitsrechte markieren Grenzen der steuerlichen Belastung nur, wenn spezifische Freiheitsbereiche eingeschränkt werden. Diese Einschränkung läßt sich nicht am Maß der Steuerbelastung, schon gar nicht am einzelnen Steuersatz bestimmen. Steuersätze führen erst im Zusammenwirken mit der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu Steuerschulden, die den individuellen Beitrag des einzelnen zum Gemeinwesen markieren. Ob diese Geldschuld zu hoch ist, ist *zunächst* eine Gerechtigkeitsfrage, deren Beantwortung einen Vergleich mit der Belastung anderer erfordert. Ob sie den einzelnen *unangemessen* belastet, ist nicht nur eine Frage, ob die Bemessungsgrundlage weit oder eng gezogen wurde, sondern auch eine Frage des Umfangs der Aufgabenerfüllung des Staates und der Leistungen an seine Bürger. Hierüber zu entscheiden, ist Sache des Parlaments, welches die politische Gesamtverantwortung trägt und damit auch das Volumen der Staatsfinanzierung durch Steuern bestimmen muß. Daß durch eine unverhältnismäßig hohe Belastung Freiheitsrechte verletzt sein können, steht außer Frage. Jedoch bemißt sich dies nach den Wirkungen der Steuer, die neben dem bloßen Geldentzug eintreten und in spezifische freiheitsrechtlich geschützte Positionen eingreifen⁷⁵, wenn also beispielsweise die Steuer den Pflichtigen dazu zwingt, seinen Gewerbebetrieb zu schließen oder sein Grundstück zu veräußern. Die Eigentumsgarantie ist nur dann verletzt, wenn diese Wirkungen der Steuer (sog. Gestaltungswirkungen) in *konkrete* Eigentumspositionen eingreifen und diese nachhaltig entwerten.

Die Freiheitsrechte geben nicht vor, wie hoch die zulässige steuerliche Gesamtbelastung des Bürgers ist. Aus der Eigentumsgarantie läßt sich deshalb auch keine absolute Belastungsgrenze herleiten. Wer das „zugleich“ als Grundsatz der hälftigen Teilung und damit als Belastungsobergrenze versteht, interpretiert diese Vorschrift letztlich als Ausgabenbegrenzungsnorm, die aber im Grundrechtskatalog systematisch schon fehlplaziert wäre. Wer dem nicht folgen will, muß sie als Umverteilungsvorschrift interpretieren, denn bei gleichem Ausgabenvolumen müßten die Steuern im unteren und mittleren Einkommensbereich erhöht werden.

Art. 14 GG verknüpft Eigentumsfreiheit und Sozialbindung miteinander und überläßt dem Gesetzgeber die nähere Ausgestaltung. Die Bestimmung des angemessenen Beitrags (und der Angemessenheitsgrenze) des einzelnen ist grundsätzlich (von Extremfällen abgesehen) nicht Gegenstand des Art. 14 GG, nicht Gegenstand der Freiheitsrechte, sondern ist ureigenste Aufgabe

⁷⁴ Tipke, Steuerrechtsordnung II (Fn. 3), S. 779.

⁷⁵ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 202 ff.

des Gesetzgebers selbst, der mit der Höhe der Staatsausgaben auch die entsprechende Vorentscheidung über die steuerliche Gesamtbelastung seiner Bürger trifft und dabei eine Vielzahl von Gesichtspunkten zu würdigen und abzuwägen hat. Es mag sein, daß eine verfassungsrechtliche Begrenzung der Einnahmen und damit auch der Ausgaben wünschenswert wäre. Die Entscheidung hierüber hat aber der Verfassungsgesetzgeber und nicht das BVerfG zu treffen.

Wie die Ertragsmasse, die die Staatsausgaben decken muß, über Steuern auf die Bürger gerecht verteilt wird, ist nicht Gegenstand der Eigentumsgarantie, sondern des Gleichheitssatzes. Wer eine Begrenzung der individuellen steuerlichen Belastung aus den Freiheitsrechten entnimmt, bewirkt damit entweder eine Umschichtung der Steuern zu Lasten der wenig leistungsfähigen Bürger, die gleichheitssatzwidrig sein kann, oder eine Begrenzung der Staatsausgaben, die allein in die Kompetenz des Gesetzgebers fällt.

2. Der Grundsatz der Lastengleichheit

Die Entscheidung, was der gerechte Beitrag des einzelnen *im Verhältnis zu den anderen* ist, ist am Maßstab des Gleichheitssatzes, nicht der Eigentumsgarantie zu treffen. Das Vermögen ist neben dem Einkommen ein tauglicher Indikator der Leistungsfähigkeit. Leistungsfähigkeit manifestiert sich grundsätzlich in drei Formen, dem Einkommen, dem Vermögen und dem Konsum⁷⁶. In jeder dieser drei Phasen muß die Leistungsfähigkeit eigenständig gemessen werden, und zwar nach den unterschiedlichen Funktionen des Erwerbs, Besitzens und Konsumierens. Vermögensbesitz repräsentiert nicht die gleiche Leistungsfähigkeit wie Erwerb. Hier spielt eine Rolle, daß Vermögensgegenstände in erheblich höherem Maße indisponibel (Gebrauchsvermögen) sind als dies bei Erwerbseinkommen der Fall ist. Es ist auch zu berücksichtigen, daß Vermögenssubstanz als „Vermögenszugang in der Vergangenheit“⁷⁷ regelmäßig steuerlich vorbelastet ist.

Allerdings kann keinesfalls durchweg eine einkommensteuerliche Vorbelastung unterstellt werden. Nur wenn es sich beim früheren Vermögenszugang um steuerpflichtiges Einkommen handelte, dann ist das Vermögen bereits der Einkommensteuer unterworfen worden. Handelte es sich um Schenkung oder Erbschaft, dann wurde es entweder gar nicht oder mit einer deutlich maßvolleren Erbschaftsteuer belastet. Handelte es sich um bloße Vermögenszuwächse, dann sind sie – soweit sie im Privatvermögen anfallen – regelmäßig nicht steuerlich erfaßt worden. Vermögenssubstanz als „Vermögenszugang in

⁷⁶ Birk, Steuerrecht I, 2. Aufl. 1994, § 6 Rn. 11.

⁷⁷ Krause-Ablas, Verfassungsrechtliche Grundlage und Grenzen der Erbschaftsteuer, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 1971, S. 205.

der Vergangenheit“ kann und wird regelmäßig ganz unterschiedlich steuerlich vorbelastet sein. Es gibt vielfältige Möglichkeiten, Vermögen ohne oder mit sehr geringer steuerlicher Vorbelastung zu bilden. Man denke nur an die privaten Veräußerungsgewinne, an Abschreibungen im Privatvermögen (Mietwohnungen), an nicht wesentliche Beteiligungen (i. S. von § 17 EStG), an steuerfreie Einkünfte (§ 3 EStG), an die Ausnutzung von Steuerfreibeträgen und Pauschbeträgen, die vielfältigen Möglichkeiten steuerlicher Verlustnutzung⁷⁸ und Steuerstrategien mehrfacher Verlustnutzung⁷⁹.

Die Tatsache, daß Vermögen stets Vermögenszugang (Einkommen) in der Vergangenheit ist, rechtfertigt es schon dem Grunde nach nicht, die Vermögensleistungsfähigkeit unberücksichtigt zu lassen. Wohl aber muß die (in den einzelnen Vermögensteilen unterschiedliche) steuerliche Vorbelastung bei der Entscheidung über den Vermögensteuersatz, also über die Höhe der Belastung, berücksichtigt werden. Da für das Vermögensvolumen nur die Höhe des Zugangs relevant ist, man dem Vermögen also seine Herkunft aus Arbeits-einkommen, privaten Veräußerungsgewinnen, bloßen Wertsteigerungen, Kapitalerträgen, Schenkungen oder Erbschaften nicht ansieht⁸⁰, kann der Gesetzgeber nur typisiert von einer steuerlichen Vorbelastung ausgehen, die jedoch einen erneuten Zugriff auf die Vermögensleistungsfähigkeit in gemäßigter Form nicht ausschließt.

3. Vollzugsgerechtigkeit und rechtsstaatliche Grenzen der Steuererhebung

Da die realen Vermögenswerte dem Staat i.d.R. nicht bekannt sind, unterliegt die richtige Einschätzung und Bewertung des Vermögens großen Unsicherheiten. Aus tatsächlichen und rechtsstaatlichen Gründen ist jedoch eine vollständige Aufklärung der privaten Vermögensverhältnisse nicht möglich. Da sich aus dem Gleichheitssatz ergibt, daß „das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner Durchsetzbarkeit“ in sich selbst tragen muß⁸¹, ist die Erfassung von Vermögen, welche auf einer unkontrollierten bloßen Deklarationspflicht beruht, nicht zulässig⁸². Welche Lösungen bleiben für den Gesetzgeber? Er kann die Vermögensleistungsfähigkeit nur sehr vergrößert messen, kann also nur diejenigen Angaben verlangen, die (stichprobenweise) von der Finanzverwaltung überprüft werden können. Überprüfbare Angaben müßten sich wohl auf Geldvermögen und Grundstücke beschränken. Schmuck, Kunstgegenstände oder andere private Sachgüter würden dann nicht erfaßt.

78 Dazu *Prinz*, Gestaltungsmaßnahmen zur steuerlichen Verlustnutzung, FR 1996, 769 ff.

79 *Prinz*, FR 1996, 775.

80 *Krause-Abläss* (Fn. 77), S. 106.

81 BVerfG v. 27. 6. 1991 (Fn. 62), 271.

82 BVerfG v. 27. 6. 1991 (Fn. 62), 273.

Da somit eine Vermögensteuer immer nur annäherungsweise die vorhandene Leistungsfähigkeit erfassen kann, ist bei der Bemessung der Steuer Zurückhaltung geboten. Höhere Steuersätze verstärken bestehende Erfassungsdefizite (gleichgültig, ob diese nur faktisch bestehen oder gesetzlich durch Begrenzung auf bestimmte Steuerobjekte gewollt sind) und vergrößern damit die Ungleichbehandlung. Diese verfassungsrechtlich gebotene Zurückhaltung legt es nahe, für die *Bemessung* der Steuerlast auf den Gedanken der Sollertragsteuer zurückzugreifen. Sie wäre aber nur das technische Mittel, um zur Anwendung eines mäßigen Steuersatzes und damit zu einer maßvollen Steuerbelastung des Vermögens zu kommen. Dies ändert aber nichts daran, daß die Vermögensteuer nach ihrer Konzeption auf das Vermögen und nicht auf den Vermögensertrag zugreift, „auch wenn der Steuersatz so bemessen ist, daß die Steuerlast in der Regel aus dem Ertrag geleistet werden kann“⁸³.

83 Sondervotum Böckenförde zum Beschluß des BVerfG v. 22. 6. 1995 (Fn. 1), 160.

Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht*

Prof. Dr. *Hans-Wolfgang Arndt*
Universität Mannheim

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Bestandsaufnahme der steuersystematischen Rechtfertigungsversuche der Vermögensbesteuerung<ul style="list-style-type: none">1. Ältere Rechtfertigungslehren2. Neuere Rechtfertigungslehren3. Zwischenergebnis | <ul style="list-style-type: none">III. Probleme bei einer möglichen Wiedereinführung der Vermögensteuer<ul style="list-style-type: none">1. Verfassungsrechtliche Schranken2. Steuersystematische Schwierigkeiten, insbesondere Bedeutung der Einkunftsart für die VermögensteuerpflichtIV. Fazit |
|---|---|

I. Einführung

Die Entscheidung der Veranstalter, unter verschiedenen Aspekten der Frage der Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens nachzugehen, ist zeitgerecht. War diese Problematik noch vor kurzem, nämlich nach den Beschlüssen des BVerfG vom 22. 6. 1995¹ ein recht „alter Hut“, so hat sie kurz vor der Bundestagswahl 1998 Wahlkampfbrisanz und nach dem 27. 9. 1998 . . . – ich bin kein Prophet, aber es spricht nicht wenig dafür, daß das Thema „Vermögensbesteuerung oder nicht?“ die steuerpolitische und steuerrechtliche Diskussion in den nächsten Jahren mitbestimmen wird. Damit scheine ich auch bei meinem Thema angelangt zu sein, bin es indes gerade nicht, sondern noch weit davon entfernt. Denn eine *steuersystematische* Diskussion über die Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens hat es in der politischen und juristischen Öffentlichkeit auch in der Vergangenheit nur unter wenigen Experten in kleinem, aber exquisitem Kreis gegeben, steuersystematische Gesichtspunkte haben die öffentliche Diskussion nicht oder nur kaum beeinflusst. Das ist erklärlich und verständlich zugleich, die Öffentlichkeit ist an Steuersystematik kaum interessiert; nicht wenige Steuerexperten bezweifeln, ob es so etwas wie Steuersystematik überhaupt gibt. Da auch ich gestehen muß, eher zu den Letztgenannten zu gehören, können Sie sich vorstellen, daß ich zum einen

* Dieser Beitrag gibt im wesentlichen das auf der 23. Jahrestagung gehaltene Referat wieder; der Vortragsstil wurde beibehalten.

¹ BVerfG, BStBl. II 1995, 655 ff.

nicht sonderlich glücklich über das mir zgedachte Thema war und daß ich zum anderen bei der Beschäftigung mit der Thematik Herrn *Birk* fortlaufend beneidet habe, dem das Glück zuteil wurde, nicht mit „softer“ Systematik, sondern mit vergleichsweise immer noch härterem, ja vom BVerfG teilweise nahezu stahlhart geschmiedetem verfassungsrechtlichen Geschütz hantieren zu dürfen.

Lassen Sie mich am Schluß der einleitenden Sätze das *Ergebnis* meiner Bemühungen vorwegnehmen: Die Skepsis gegenüber der Aussagekraft steuersystematischer Argumente ist nicht nur geblieben, sondern hat sich verstärkt und erweitert. Verstärkt und erweitert insoweit, als steuersystematische und sonstige Rechtfertigungslehren, mit denen die Vermögensteuer verteidigt oder auch verdammt wird, zu unserem Geschäft die uns heute interessierende Problematik, nämlich die steuerjuristische, eher zu verschleiern, denn zu erhellen vermögen. Am Ende wird also meine – sicherlich und hoffentlich – angreifbare Erkenntnis stehen, wonach für uns das schöne Wort vom Schuster, der bei seinen Leisten bleiben soll, übertragbar ist. Für uns sollte es heißen, Steuerrechtler, bleibe bei deinen Steuernormen, interpretiere um Himmels willen die Verfassung nicht selbständig, sondern überlasse dies dem Verfassungsgericht und vor allem erliege nicht den Einflüssen fremder und fremdartiger Disziplinen und hier insbesondere der Finanzwissenschaft.

II. Bestandsaufnahme der steuersystematischen Rechtfertigungsversuche der Vermögensbesteuerung

Auf dem weiten und gut besetzten Markt steuerlicher Rechtfertigungslehren tummeln sich zwar manche Disziplinen, vor allem aber die Finanzwissenschaftler². Unter den Steuerjuristen nimmt hier eine einsame und überragende Spitzenposition unser Altmeister *Klaus Tipke* ein, dessen Band II seiner monumentalen „Steuerrechtsordnung“ bekanntlich der Rechtfertigung der einzelnen Steuern gewidmet ist³. Ich werde darauf zurückkommen.

Zunächst einmal mußte ich mich mit dem Begriff der steuersystematischen Rechtfertigung beschäftigen. Ersichtlich ist damit die verfassungsrechtliche Beurteilung ebensowenig gemeint wie die steuerpolitische. Eine einfachgesetzliche Rechtfertigung der Vermögensteuer ist allenfalls imstande, aus der Systematik eines Vermögensteuergesetzes heraus einzelne Regelungen zu rechtfertigen oder als systemwidrig zu verdammen – das gesamte Gesetz als solches

2 Statt aller: *Haller, Heinz*, Die Steuern: Grundlinien eines valierenden Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl. Tübingen 1981.

3 *Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993; vgl. noch: *Rodi, Michael*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994.

läßt sich einfachgesetzlich schwerlich rechtfertigen, sondern muß als freie bzw. nur verfassungsrechtlich gebundene Entscheidung des Gesetzgebers hingenommen werden. Damit habe ich bei meinen Bemühungen nach einer Definition steuersystematischer Rechtfertigungsargumente nur geringen Erkenntnisfortschritt erzielt – mit anderen Worten: Ich halte insoweit das schlichte Subtraktionsverfahren für sinnvoll und definiere als steuersystematische Argumente solche, die nicht spezifisch verfassungsrechtlicher oder steuerpolitischer Natur sind.

Wenn Sie mir mit diesem weiten Definitionsansatz folgen wollen, so werde ich Ihnen eine Art von Kuriositätenkabinett an unterschiedlichen Rechtfertigungsversuchen der Vermögensteuer vorführen, die nicht unmittelbar verfassungsrechtlicher oder steuerpolitischer Natur sind, bei denen allerdings, da sich nicht alle diese gedanklichen Ansätze sauber voneinander trennen lassen, durchaus Verwandtschaftsmerkmale vorhanden sind.

1. Ältere Rechtfertigungslehren

Beginnen wir mit einem der schwächsten Rechtfertigungsversuche, dem *Alter* der Steuer. Nachweisen läßt sich eine an das Vermögen anknüpfende Steuer schon im Altertum⁴. Die heutige – zwar ausgesetzte aber nicht abgeschaffte – Vermögensteuer geht auf die 1893 in Preußen eingeführte Ergänzungssteuer zurück⁵. Aus dem Alter einer Steuer kann allerdings nicht auf ihre Rechtfertigung geschlossen werden. So lag es in einer Zeit, in der die technischen Möglichkeiten zur Ermittlung des *Ertrags* von Vermögenseinheiten noch nicht entwickelt waren, natürlich nahe, das Vermögen selbst als Erwerbsquelle zu besteuern. Diese Zeiten sind vergangen.

Ebenfalls kaum steuersystematischer, sondern raubritterähnlicher Natur ist der Rechtfertigungsversuch aus dem *Haushaltsbedarf* der Länder heraus, der immerhin – man glaubt es kaum – noch vor 20 Jahren ernsthaft vertreten wurde⁶. Abgesehen davon, daß das Aufkommen aus der Vermögensteuer eher gering ist, vermag die Aufkommenshöhe eine Steuer nicht zu rechtfertigen.

Eher steuersystematischer Natur ist der Hinweis, die Vermögensteuer könne mit dem *Äquivalenzprinzip* gerechtfertigt werden: Die Vermögensteuer wird

4 *Schmölders, Günther/Hansmeyer, Karl*, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl. Berlin 1980, S. 12 f.

5 Statt aller: *Beckstein, Peter*, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern, Tübingen 1997, S. 24 ff.

6 *Labus, Otto/Troll, Max*, Steuern vom Vermögen und Vermögensübergang, Stuttgart 1976, S. 11; *Schardt, Anne/Weiler, Bernd*, Zur Reform der Vermögensbesteuerung, Göttingen 1977, S. 8.

als Äquivalent dafür angesehen, daß der Staat das Vermögen schützt⁷. Daran habe der Vermögende größeres Interesse als der Vermögenlose, dies rechtfertige eine steuerliche Zusatzbelastung. Dieser steuersystematische Rechtfertigungsversuch beruht auf dem *steuersystematischen Irrtum*, zwischen Steuerzahlung und staatlicher Gegenleistung bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang. Da dieser Zusammenhang gemäß § 3 AO sogar positivrechtlich ausgeschlossen ist, müssen wir uns auch mit dem Äquivalenzargument nicht weiter aufhalten.

Es verwundert nicht, daß auch die steuersystematische Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung vor allem auf das *Leistungsfähigkeitsprinzip* gestützt wird. In Literatur und Rechtsprechung haben sich *vier Konkretisierungen* des Leistungsfähigkeitsprinzips, die der Rechtfertigung der Vermögensteuer dienen sollen, herausgebildet:

- die *Fundustheorie*,
- die *Vermögensbesitztheorie*,
- die *Theorie des mühelosen Ertrags*,
- die *Freizeittheorie*.

Ich möchte gleich vorwegnehmen, daß nur die Fundustheorie und die Vermögensbesitztheorie einer ernsthaften Beschäftigung würdig sind.

a) Nach der *Fundustheorie* sollen die Vermögenseinkünfte als „fundierte Einkünfte“ über die Einkommensteuerbelastung hinaus einer Zusatzbelastung unterliegen, da ihnen im Vergleich zu Arbeitseinkünften eine erhöhte steuerliche Leistungsfähigkeit innewohne. Diese Sonderleistungsfähigkeit ergebe sich aus dem Umstand, daß fundierte Einkünfte besonders gesichert seien. Dadurch werde Vorsorge weitgehend entbehrlich, die Besitzer von Vermögenseinkünften hätten somit einen größeren Anteil ihres Einkommens frei verfügbar⁸. Diese Theorie mag auf den ostelbischen Gutsbesitz im Preußen des ausgehenden 19. Jahrhunderts zutreffen, im ausgehenden 20. Jahrhundert ist sie überholt: Vermögenseinkünfte sind in der Gegenwart nicht sicherer als Arbeitseinkünfte. Unternehmensvermögen unterliegt dem unternehmerischen Risiko, Finanzvermögen ist in besonderem Maße der Inflation ausgesetzt. Demgegenüber sind Arbeitnehmer im Sozialstaat durch Kündigungsschutz, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und andere soziale Vorsorgemaßnahmen vergleichsweise gut abgesichert⁹.

⁷ *Oechsle, Klaus*, Hundert Jahre Vermögensteuergesetz in Deutschland, BB 1993, 1374.

⁸ So die Begr. des Preußischen Gesetzesentwurfs v. 2. 11. 1892 (Drs. des Abgeordnetenhaus Preußen, 370 f.) bis hin zur Begr. des Entwurfs eines zweiten Steuerreformgesetzes (BT-Drs. VI/3418, 49).

⁹ Statt aller: *Tipke* (Fn. 3), S. 776.

b) Nach der *Vermögensbesitztheorie* verfügen Vermögen über eine besondere, im Einkommen noch nicht erfaßte Leistungsfähigkeit. Bereits das Vorhandensein von Vermögen verschaffe „Kreditfähigkeit, gesellschaftliches Ansehen, Bedürfnisbefriedigung durch Selbstbestätigung, Genuß von Macht und Einfluß, Gefühl wirtschaftlicher Sicherheit und Unabhängigkeit, Konsumpotential“ usw.¹⁰. Angesichts dessen stelle die Erfassung der Vermögenserträge durch Einkommensteuer und Vermögensteuer keine Doppelbelastung dar. Auch die Besteuerung ertraglosen Vermögens soll im Sinne dieser Theorie liegen. Gegen diese Rechtfertigung spricht m. E., daß die durch das Vorhandensein von Vermögen verschafften Vorteile wie Kreditwürdigkeit, gesellschaftliches Ansehen usw. weder in Zahlen meßbar sind, noch proportional zum Vermögen steigen. Eine solche Sonderleistungsfähigkeit hängt nicht nur von der Höhe des Vermögens, sondern auch von dessen Zusammensetzung ab. Sonderleistungsfähig, aber keiner zusätzlichen Steuer unterworfen, sind auch andere Merkmale oder Eigenschaften des Steuerpflichtigen, wie z. B. Durchsetzungsfähigkeit, Führungsqualitäten oder eine fundierte Ausbildung, die ebenfalls zu Kreditwürdigkeit und gesellschaftlichem Ansehen beizutragen vermögen¹¹.

c) Nach der *Theorie des mühelosen Ertrags* wird eine besondere Belastung der Vermögenseinkünfte deshalb als gerechtfertigt angesehen, weil diese im Unterschied zu Arbeitseinkünften mühelos erzielt wurden¹². Diese Theorie hat eher Unterhaltungs- denn steuersystematischen Erkenntniswert. Bei ihr möchte ich nicht lange verweilen. Sie übersieht, daß die Vermögensteuer nicht nur „ererbtes Vermögen von Kuponschneidern“¹³, sondern auch landwirtschaftliches und gewerbliches Vermögen erfaßt. Landwirte und Gewerbetreibende arbeiten oft länger und mühevoller als Angestellte und Beamte. Eine Vermögensteuer, bei der das individuelle „Arbeitsleid“ erfaßt und bewertet würde, würde mich, weil ich gerne arbeite und in meiner, von mir für mich als Traumberuf empfundenen Position kaum jemals „Arbeitsleid“ erfahren habe, als Leidtragenden einer zusätzlichen Steuerbelastung sehen. Dieser Gedanke ist mir genauso unsympathisch wie die Theorie des mühelosen Ertrags insgesamt.

d) Mit der *Freizeittheorie* geraten wir nun schließlich und viertens nicht nur aus dem steuersystematischen Bereich hinaus, sondern befinden uns schon längst auf der Ebene des Komischen oder gar Skurrilen. Nach dieser – durchaus ernsthaft vertretenen – Theorie soll die Vermögensteuer das durch das Vorhandensein von Vermögen als gesondertes Einkommenselement erhöhte

10 Beckstein (Fn. 5), S. 66 m. w. N.

11 Beckstein (Fn. 5), S. 62 f.; Tipke (Fn. 3), S. 777.

12 Beckstein (Fn. 5), S. 64 m. w. N.

13 Tipke (Fn. 3), S. 781 m. w. N.

Freizeitpotential erfassen¹⁴. Freizeit in diesem steuerlichen Sinne dürfte wohl weniger den Vermögenden zugute kommen als vielmehr die Arbeitslosen und Rentner belasten. Daß das Ausmaß der Freizeit weniger durch die Vermögenhöhe, sondern durch die Leistungsfähigkeit und den Leistungswillen im ausgeübten Beruf bestimmt wird, sollte eigentlich auch den Erfindern dieser Theorie nicht entgangen sein.

Ich hoffe, die genannten Rechtfertigungsgründe für eine Vermögensteuer haben auch Sie nicht sonderlich überzeugt. Im Gegenteil – alle vier von mir genannten Theorien bilden sogar einen Beleg dafür, daß im geltenden Steuerrecht eine *Kombination von Einkommen- und Vermögensteuer steuersystematisch ausgeschlossen* ist. Die Fundustheorie, die Vermögensbesitztheorie, die Theorie des mühelosen Ertrags sowie die Freizeittheorie beziehen sich auf die zusätzliche Leistungsfähigkeit, die das Vermögen verleihen soll. Steuersystematisch knüpfen sie dabei alle an das *Bedürfnisbefriedigungspotential* des Vermögens an. Dieses Bedürfnisbefriedigungspotential hat jedoch nichts mit der Leistungsfähigkeit zu tun, wie sie als Maßgröße unser Steuerrecht beherrscht. Allgemein anerkannte Maßgröße der Leistungsfähigkeit ist der tatsächlich verwirklichte *Mittelerwerb* und gerade nicht die tatsächlich verwirklichte Bedürfnisbefriedigung. Gemessen an der Maßgröße Leistungsfähigkeit könnte daher steuersystematisch eine selbständige Vermögensbesteuerung neben einer Konsumausgabensteuer bestehen; eine Kombination von geltender Einkommensbesteuerung und einer Vermögensteuer unter dem gemeinsamen Dach einer an dem Mittelwerb orientierten Leistungsfähigkeit halte ich hingegen für ausgeschlossen.

2. Neuere Rechtfertigungslehren

Mit diesem steuersystematischen Argument gegen eine zusätzliche Vermögensbesteuerung sind wir allerdings mit der Bestandsaufnahme nicht am Ende. Es gilt nämlich zu beachten, daß die bislang aufgeführten vier Rechtfertigungslehren überwiegend älterer Natur sind. Da sie größtenteils nicht mehr in die heutigen wirtschaftlichen und sozialen Rahmenbedingungen passen, verwundert es nicht, daß gerade in letzter Zeit immer weitere neue Rechtfertigungsversuche „nachgeschoben“ werden. Ich nehme nur zu den vier wichtigsten neueren Ansätzen Stellung. Es ist dies

- die *Nachholfunktion*,
- die *Ergänzungsfunktion*,

14 *Haller, Heinz*, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. Aufl. Tübingen 1971, S. 46–51, 346 ff.; *Haller* hat indes später diese Rechtfertigung dann doch als „nicht genügend stichhaltig“ angesehen (Fn. 2), S. 358.

– die *Kontrollfunktion* und

– die *Motivations- und Lenkungsfunktion* der Vermögensteuer.

a) Mit dem Argument der *Nachholfunktion* wird geltend gemacht, die Vermögensteuer ergänze die Einkommensteuer in den Fällen, in denen die Einkommensbesteuerung zu unangemessenen Ergebnissen führe, wie dies beispielsweise bei nicht realisierten Vermögenszuwächsen der Fall sei. Dem ist entgegenzuhalten: Ungerechtfertigte Lücken bei der Einkommensbesteuerung sollten durch eine Änderung der Einkommensteuer und nicht durch eine zusätzliche Steuer geschlossen werden. Schließlich würde die Nachholfunktion viel zu weit greifen: Denn von der Vermögensteuer wird das gesamte Vermögen eines Steuerpflichtigen belastet, und zwar unabhängig von einer in Einzelbereichen unbefriedigenden Erfassung der Vermögenserträge durch die Einkommensteuer¹⁵.

b) Die Erhebung der Vermögensteuer wird auch mit einer *Ergänzungsfunktion* zur Erbschaftsteuer gerechtfertigt, denn durch die zu Lebzeiten des Erblassers zu entrichtende Vermögensteuer würden alle Erben entlastet¹⁶. Diese Rechtfertigung ist zum einen zynisch: Zu Ende gedacht bedeutet sie, daß dann, wenn die Vermögensteuer des Erblassers den Erbteil auffrißt, der Erbe im Sinne dieser Theorie am meisten entlastet ist. Zum anderen ist dieser Rechtfertigungsversuch falsch. Er verkennt, daß es sich im deutschen Erbschaftsteuerrecht nicht um eine Erbnachlaßsteuer, sondern ausschließlich um eine Erbanfallsteuer handelt, bei der die durch den Erbfall vermittelte zusätzliche Leistungsfähigkeit des Erben der Besteuerung unterworfen wird.

c) Die Vermögensteuer wird des weiteren mit einer ihr zukommenden *Kontrollfunktion* begründet¹⁷. Die turnusmäßige Ermittlung des Vermögens lasse Rückschlüsse auf hinterzogene Einkünfte zu. Nicht mit einer Vermögensteuer, sondern mit einer Dummensteuer müßte der Steuerpflichtige bestraft werden, der in Fällen hinterzogener Einkünfte gleichwohl die korrespondierenden Vermögensbestände im Rahmen der Vermögensteuerveranlagung offenbart. Abgesehen davon, daß diese Kontrollfunktion kaum greift, bieten die eigens zu Kontrollzwecken geschaffenen Vorschriften der Abgabenordnung ausreichende Möglichkeiten der Kontrolle.

15 Zur Nachholfunktion und ihrer Widerlegung: *Tipke* (Fn. 3), S. 784; *Schelle, Klaus, Vermögensteuer – Ein Störfaktor im Steuersystem*, hrsg. vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden 1990.

16 Dazu statt aller: *Tipke* (Fn. 3), S. 785; *Beckstein* (Fn. 5), S. 74 ff.; *Schelle* (Fn. 15), S. 43.

17 *Tipke* (Fn. 3), S. 786; *Beckstein* (Fn. 5), S. 72 f. jeweils m. w. N.

d) Als Rechtfertigungsgrund für die Vermögensteuer wird schließlich noch angeführt, diese habe *Lenkungsfunktion*¹⁸. Sie veranlasse den Vermögensinhaber, sein Vermögen zumindest so ertragreich anzulegen, daß ein besterbarbarer Sollertrag erzielt werde. Ein juristisches Argument dafür, der Fiskus sei berechtigt, auf Anlageentscheidungen des Vermögensinhabers Einfluß zu nehmen oder dem Vermögenden eine Pflicht zur rentablen Anlage seines Vermögens zu machen, gibt es nicht. Deshalb halte ich auch diesen letzten neueren Rechtfertigungsgrund schon vom Ansatz her für verfehlt.

3. Zwischenergebnis

Lassen Sie mich deshalb festhalten, daß es aus meiner Sicht für die Vermögensteuer neben der bestehenden Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und Umsatzsteuer keine steuersystematischen oder sonstigen Rechtfertigungsgründe gibt. Diese Steuer stellt sich m. E. ohne rechtfertigende Funktion im Gesamtwirtschaftssystem als wachstumsfeindlich, wettbewerbspolitisch problematisch und angesichts der hohen Arbeitslosigkeit als kontraproduktiv dar¹⁹. Dies gilt insbesondere für die auf *Unternehmensvermögen* erhobene Vermögensteuer, für die die meisten der von mir genannten – eher auf natürliche Personen zugeschnittenen – Rechtfertigungsgründe in noch geringerem Maße zutreffen. Gegen die auf Unternehmensvermögen erhobene Vermögensteuer spricht darüber hinaus, daß diese aufgrund der Überwälzung auf die Verbraucher auch Personen trifft, die gar kein Vermögen besitzen. Zur Vermögensteuer auf Privatvermögen werde ich aus gegebenem Anlaß, nämlich den jüngsten Vorschlägen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands, noch eingehen.

III. Probleme bei einer möglichen Wiedereinführung der Vermögensteuer

1. Verfassungsrechtliche Schranken

Juristisch gesehen ist aus meiner Sicht mit diesem Zwischenergebnis noch nicht viel erreicht. Eine überzeugende Rechtfertigung für die Vermögensteuer gibt es nicht. So what? Der Gesetzgeber ist im Rahmen des Gestaltungsspielraums, den ihm die Grundrechte lassen, frei. Dieser Gestaltungsspielraum wird durch die Rechtsprechung des BVerfG konkretisiert. Er ist gerade im

18 Dazu und zu ihrer Ablehnung: *Beckstein* (Fn. 5), S. 77 f.; *Kirchhof, Paul*, Staatliche Einnahmen, in: *Isensee, J./Kirchhof, P.*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. IV, Heidelberg 1990, S. 121, § 88, Rn. 75.

19 Dazu: *Arndt*, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des BVerfG vom 22. 6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB 1996, Beilage 7 zu Heft 14.

Steuerrecht in den letzten acht Jahren durch diese Rechtsprechung weitaus enger geworden als früher, die Stichworte Kapitalertragsteuerbeschuß, Existenzminimumbeschuß und Erbschaft- und Schenkungsteuerbeschuß mögen insoweit genügen. Glücklicherweise ist dieser Gestaltungsspielraum aber immer noch so groß, daß ich jedes Wintersemester von neuem die staatsrechtliche Vorlesung mit dem einleitenden Satz beginnen darf: „Entgegen einer landläufigen Meinung ist in Deutschland (noch) nicht jeder Unfug verfassungswidrig“. Daß der Gesetzgeber deshalb die Vermögensbesteuerung wieder einführen darf, steht außer Frage. Fraglich ist allein, welchen Bindungen er hierbei unterliegt. Mit dieser Fragestellung begeben Sie mich zwar kurzfristig auf das Gebiet von Herrn *Birk*, Sie ist aber auch für meinen Gegenstand, die steuersystematische Rechtfertigung der Vermögensteuer, durchaus von Belang. Lassen Sie mich insoweit folgende Behauptung aufstellen: Jegliche steuersystematische Rechtfertigung oder besser steuersystematisch fehlende Rechtfertigung der Vermögensteuer ist juristisch so lange völlig irrelevant, wie der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines neuen Vermögensteuergesetzes die Vorgaben des BVerfG beachtet.

Ungeachtet aller – verfassungsrechtlich irrelevanter – steuersystematischer Ungereimtheiten sehe ich in der Rechtsprechung des BVerfG vor allem zwei Hürden, die es bei einer eventuellen Wiedereinführung der Vermögensbesteuerung möglichst elegant zu überspringen gilt. Es sind dies der berühmt-berüchtigte *Halbteilungsgrundsatz* als erste Hürde und das Gebot, Steuernormen auch durchzusetzen, da eine mangelhafte Durchsetzung unmittelbar die Verfassungsmäßigkeit der jeweiligen Steuernorm beeinflusst, als zweite Hürde. Da wir uns mit dem Halbteilungsgrundsatz und der häufig aus ihm hergeleiteten Folgerung, eine Vermögensteuer auf privates Vermögen dürfe nicht mehr die großen Vermögen, sondern nur noch die privaten „Sandwichvermögen“, d. h. diejenigen, die zwischen den sehr großen und den sehr geringen Vermögen liegen, treffen²⁰, noch beschäftigen werden, möchte ich mich insoweit mit einem kurzen Hinweis auf die Konsequenzen aus dem Kapitalertragsteuerurteil²¹ für eine eventuelle künftige Besteuerung privater Vermögen begnügen. Bereits nach dem alten Vermögensteuergesetz waren bekanntlich private Vermögensgegenstände wie wertvolle Gemälde, Schmuck, Teppiche, Meißner Porzellan etc. vermögenssteuerpflichtig. Das Vollzugsdefizit bei diesen Gegenständen war extrem hoch, eine Kontrolle fand nicht nur praktisch nicht, sondern überhaupt nicht statt. Würde ein neues Vermögensteuergesetz diese Regelung beibehalten, wäre es bei gleichbleibender Verwaltungspraxis angesichts des Vollzugsdefizits nach der Rechtsprechung des BVerfG binnen kurzem verfassungswidrig. Eine verfassungsrechtliche Rettung dieser Norm, näm-

20 Dazu *Arndt*, BB-Beilage 7/1996.

21 BVerfGE 84, 239 ff.

lich die Erhöhung der Kontrolldichte, würde indes nicht nur zu einem gigantischen Arbeitsbeschaffungsprogramm für Finanzbeamte führen. Ich überlasse es Ihrer Phantasie, wie die Ermittlung privater, in der Wohnung befindlicher Vermögenswerte effektiv und zugleich grundrechtskonform durchzuführen ist. Käme der Finanzbeamte zu mir, wäre ich in arger Versuchung, es meinem Vater gleich zu tun, der vor 30 Jahren einen wertvollen Jan van Goyen – zwar nicht Vincent van Gogh, sondern Jan van Goyen, einen bekannten niederländischen Altmeister des 16. Jahrhunderts – aus der DDR in die Bundesrepublik zu schmuggeln versuchte, dabei unglückseligerweise von den DDR-Grenzbeamten erwischt wurde und sich aus dieser mißlichen Situation erfolgreich mit dem Hinweis rettete, das Gemälde sei eine Jugendarbeit von ihm. Für Gutachter und Finanzrichter würden sich nach einer Einbeziehung privater Vermögensgegenstände in eine künftige Vermögensteuer ebenfalls weite Tätigkeitsbereiche eröffnen. Das Dilemma, bei dem ich gerne verweilen würde, ist leider wieder ein verfassungsrechtliches und kein steuersystematisches. Eine Vermögensbesteuerung, welche das sonstige private Vermögen ausklammert, dürfte vor Art. 3 Abs. 1 GG kaum Bestand haben. Eine Vermögensbesteuerung hingegen, die sonstiges privates Vermögen mit der nötigen Kontrolldichte einbezieht, ist ohne ein bislang unerhörtes Eindringen in den Privatbereich nicht durchführbar und würde binnen kurzem zu der am wenigsten praktikablen, verwaltungsaufwendigsten und streitbehaftetsten Steuer führen.

Wo stehen wir nun nach dieser kleinen Abschweifung? Lassen Sie es mich mit drei Sätzen sagen:

- (1) Steuersystematische und sonstige Rechtfertigungsansätze der Vermögensteuer haben sich aus juristischer Sicht als nicht ertragreich erwiesen.
- (2) Auch ohne Unterstützung durch solche Rechtfertigungen ist der Gesetzgeber im Rahmen der vom BVerfG gezogenen Grenzen frei, eine Vermögensteuer einzuführen.
- (3) Die Themenstellung und das Referat von Herrn *Birk* verbieten es mir, zu diesen verfassungsrechtlichen Grenzen näher Stellung zu nehmen. Insoweit stehe ich mit leeren Händen da.

2. Steuersystematische Schwierigkeiten, insbesondere Bedeutung der Einkunftsart für die Vermögensteuerpflicht

Mit diesem – angesichts der Themenstellung – nahezu trostlosen Ergebnis möchte ich aber nicht den Stab an Herrn *Birk* weiterreichen. Ich sehe nämlich doch ein steuersystematisches Licht am Horizont, allerdings eines, welches nicht auf die Vermögensteuer als solche im System der übrigen Steuern,

sondern auf die Vermögensteuer, wie sie der SPD vorschwebt, leuchtet. Wenn ich von einem „steuersystematischen Licht am Horizont“ spreche, so meine ich natürlich nur ein problematisches, denn da wir uns als Juristen schon professionell gesehen lieber mit dem pathologischen als mit dem Normalzustand, d. h. lieber mit rechtlich Problematischem als mit rechtlich Unproblematischem befassen, wäre es natürlich höchst traurig, wenn der SPD-Vorschlag steuersystematisch unbedenklich wäre. Er ist es glücklicherweise nicht.

Unbeachtet der vielfältigen Einwände gegen eine künftige Vermögensteuer plant die SPD im Rahmen ihres Wahlprogramms deren Wiedereinführung. Dabei bezieht die Partei lediglich in einem Punkt klar Stellung²²: „Im Sinne eines gerechten Lastenausgleichs werden wir dafür sorgen, daß auch die sehr hohen Privatvermögen wieder einen gerechten Beitrag leisten, um Bildung und andere öffentliche Dienstleistungen finanzieren zu können. Dazu werden wir für eine verfassungskonforme Besteuerung dieser sehr hohen Privatvermögen sorgen. Es bleibt aber dabei: Das Betriebsvermögen der Unternehmen werden wir freistellen“. Natürlich ist dieser Vorschlag – und damit betrete ich abermals, aber nunmehr zum letzten Mal das Terrain von Herrn *Birk* – auch verfassungsrechtlich problematisch. Nach der Rechtsprechung des BVerfG liegt eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Im Rahmen einer solchen Grundrechtsprüfung müßte man die Lebenssachverhalte „Besteuerung von Privatvermögen“ und „Nichtbesteuerung von Betriebsvermögen“ gegenüberstellen. Privat- und Betriebsvermögen sind unter dem Oberbegriff Vermögen zu subsumieren. Im Ergebnis soll daher etwas wesentlich Gleiches, das Vermögen, ungleich behandelt werden. Wir werden sicher später darüber diskutieren, ob diese Ungleichbehandlung durch einen sachlogisch nachvollziehbaren Grund gerechtfertigt werden kann. Das wirtschaftspolitische Ziel der Steuerbefreiung des Betriebsvermögens ist es, die Unternehmen keiner zusätzlichen Belastung auszusetzen. Die „sehr“ hohen Privatvermögen sollen dagegen im Sinne eines gerechten Lastenausgleichs einen gerechten Beitrag zur Finanzierung der Bildung und anderer öffentlicher Dienstleistungen erbringen. Die doppelte Benutzung des Wortes „gerecht“ stammt nicht von mir, sondern aus dem SPD-Wahlprogramm. Diese Berufung auf Gerechtigkeit dürfte mehr mit politischem Marketing, denn mit rechtlich Substantiellem zu tun haben. Diese Gedanken möchte ich jedoch hier nicht weiter verfolgen.

22 SPD-Wahlprogramm 1998, 20.

Mir geht es nämlich heute nicht um die verfassungsrechtliche, sondern um die steuersystematische Problematik. Hierzu einige Beispiele: Während in der Vergangenheit von der Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten die Methode der Wertermittlung abhing, soll sich künftig nach dem SPD-Vorschlag die Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsarten unmittelbar auf die Vermögensteuerpflicht auswirken. Besitzt z. B. eine GmbH Werkswohnungen für Betriebsangehörige, dann stellen diese von der Vermögensteuer unbelastetes Betriebsvermögen dar. Im Privatvermögen gehalten und zur Einkunftszielung genutzte Mietwohnungen unterliegen als Privatvermögen der Vermögensteuer. Daß das Differenzierungsziel „Standortsicherung“ diese unterschiedliche Behandlung von vermietetem Wohnraum rechtfertigt, je nachdem, ob dieser Wohnraum dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen ist, wage ich zu bezweifeln. Insgesamt wäre eine Vermögensteuer, die lediglich Privatvermögen belastet, Produktivvermögen hingegen freistellt, schon wegen der Möglichkeiten der Steuerpflichtigen, steuerlich nicht begünstigtes Vermögen in steuerlich begünstigtes Vermögen zu überführen, problematisch. So kann beispielsweise Grundvermögen und/oder Kapitalvermögen als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden. Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit besteht darin, daß eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein Darlehen gewährt: Die betriebliche Darlehensforderung würde nicht der Vermögensteuer unterliegen, die private Schuld würde das zu besteuernde Vermögen mindern; das gleiche gilt bei Personenunternehmen, wenn das Darlehen an den Ehegatten gewährt wird. Ferner könnte private Vermögensverwaltung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gekleidet werden: Die einkommensteuerliche Qualifikation als Gewerbebetrieb ist gemäß § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG auch im Bewertungsrecht maßgebend. Ein letztes Beispiel: Nach § 17 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre am Kapital der Gesellschaft mit mehr als 25% beteiligt war. Auch hier handelt es sich aus der Sicht des Steuerpflichtigen nach einer Wiedereinführung der Vermögensteuer nach dem SPD-Vorschlag lediglich um ein *Optimierungsproblem*, da die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes mit der Befreiung von der Vermögensteuer einhergeht, bzw. nicht steuerpflichtige Veräußerungsgewinne mit der Zuordnung zum Privatvermögen und damit der Vermögensteuerpflicht erkaufte werden müßten. Auch hier darf man nach einer etwaigen Umsetzung der Pläne der SPD auf Modelle gespannt sein, die sich in der Praxis entwickeln werden.

IV. Fazit

Lassen Sie mich angesichts dieser Beispiele zunächst vorsichtig, dann langsam anschwellend, und schließlich in einem Crescendo endend formulieren. Die vorsichtige Formulierung lautet: Mit Sicherheit wird nach einer etwaigen Verwirklichung des SPD-Vorschlages das deutsche Steuerrecht nicht systematischer, sondern komplizierter. Die langsam anschwellende Formulierung lautet: Es führt zu steuersystematisch höchst unbefriedigenden Ergebnissen, wollte man in einem künftigen Vermögensteuerrecht betriebliches Vermögen freistellen und nur „sehr“ hohes Privatvermögen belasten. Steuersystematisch höchst unbefriedigend wäre dies deshalb, weil gerade diejenigen, die man belasten wollte, angesichts ihrer Gestaltungsfreiheit Möglichkeiten besäßen, sich durch legale Steuerminimierung dieser Last zumindest teilweise zu entledigen. Das Crescendo lautet und damit will ich mich vorerst von Ihnen verabschieden: Wenn ich Ihnen eingangs gesagt habe, daß ich mich zu denjenigen rechne, die angesichts des deutschen Steuerrechts das Wort von der Steuersystematik höchst ungerne und wenn, dann einigermaßen ungläubig in den Mund nehmen, so habe ich mich in dieser Skepsis bei der Beschäftigung mit der steuersystematischen Rechtfertigung der Vermögensteuer bestätigt gesehen. Mein Fazit lautet daher: Unter steuersystematischen Aspekten ist nur eine einzige Art der Besteuerung von Vermögen gerechtfertigt, nämlich seine durchgängige Nichtbesteuerung.

Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Prof. Dr. Jens Peter Meincke
Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Zur Rechtfertigung der Steuer in ihrem Kernbereich<ul style="list-style-type: none">1. Einwand 1: Die Steuer erfaßt bereits versteuertes Vermögen2. Einwand 2: Volkswirtschaftlich schädliche Auswirkungen3. Einwand 3: Durch den Übergang von Betriebsvermögen im Erbfall wird nicht das Unternehmen, sondern nur der Erbe bereichert4. Einwand 4: Die Steuer ist übermäßig beratungs- und gestaltungsabhängig5. Einwand 5: Es besteht eine hohe Dunkelziffer, insbesondere bei Ehegattenerwerben | <ul style="list-style-type: none">III. Zur Rechtfertigung der Besteuerung außerhalb ihres Kernbereichs<ul style="list-style-type: none">1. Fallgruppe 1: Steuerpflicht ohne Reinvermögenszugang<ul style="list-style-type: none">a) Zweckzuwendungenb) Ersatzerbschaftsteuer2. Fallgruppe 2: Steuerpflicht von Nichterwerbern3. Fallgruppe 3: Steuerpflicht nach Merkmalen des Gebers<ul style="list-style-type: none">a) Fälle mit Auslandsberührungb) Der BetriebsvermögensfreibetragIV. Zusammenfassung |
|--|---|

I. Einführung

Dieter Schneider hat jüngst unter dem Titel „Killerviren steuerlicher Gerechtigkeit“ einen Aufsatz veröffentlicht, in dem er schreibt: „Wer im Reinvermögenszugang die hauptsächliche Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit sieht, müßte den Erbanfall wie zugeflossenes Einkommen versteuern“¹. *Schneider* legt dann dar, warum die Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer bei uns gegenwärtig nicht empfohlen werden kann, läßt aber keinen Zweifel daran, daß aus Gründen der Leistungsfähigkeitsbesteuerung der Erwerb durch Erbanfall – wie anderer Reinvermögenserwerb auch – wenn nicht durch eine Einkommensteuer dann jedenfalls durch eine Erbschaftsteuer erfaßt werden muß. *Schneider* stimmt in seinem Hinweis auf die Leistungsfähigkeitsbesteuerung mit der Gesetzesbegründung zum Erbschaftsteuergesetz von 1974

¹ *Dieter Schneider*, Killerviren steuerlicher Gerechtigkeit in Reformvorschlägen zur Unternehmensbesteuerung – Ein Diskussionsbeitrag, DStR 1998, 1287, 1288.

überein. Dort hatte es schon vor einem Vierteljahrhundert geheißen: „Die auf den Vermögensanfall des einzelnen Erwerbers ausgerichtete Besteuerung bedeutet im Grundsatz, daß hier der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die der Erwerber erfährt, Ziel und Rechtfertigung der Besteuerung ist“².

Die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer liegt in dem durch die steuerpflichtigen Vorgänge vermittelten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Diese Aussage hat auch das BVerfG bestätigt, wenn es in dem berühmten Erbschaftsteuerbeschuß vom 22. 6. 1995 den Besteuerungstatbestand so umschreibt, „daß der Steuergesetzgeber eine Erbschaftsteuer vorsieht, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet“³. In dem Beschuß heißt es einige Zeilen später erneut: „Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer ... das Ziel, den durch den Erbfall anfallenden Vermögenszuwachs ... zu belasten“⁴. Und ein paar Absätze weiter findet sich auch noch der Satz: „Die Erbschaftsteuer mindert für den Steuerpflichtigen den Wert seines Erbes“, knüpft also, mit anderen Worten gesagt, an den Erwerb des Erbes an.

Die Erbschaftsteuer will, so zeigen es diese Zitate, in ihrem Kern Reinvermögenszugänge erfassen und belasten, was auf den ersten Blick angesichts der Grundlinien unseres Steuersystems relativ unproblematisch erscheint. Denn, auch das hebt das BVerfG in seinem Erbschaftsteuerbeschuß hervor – wenn das Zitat auch dort nur auf den inneren Zusammenhang einer Einzelsteuer bezogen ist und nicht auf das Zusammenspiel verschiedener Steuern – : Der Gesetzgeber muß eine „einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen und die Steuerpflichtigen ... gleichmäßig belasten“⁵. Als Steuer auf den Reinvermögenszugang ist die Erbschaftsteuer aus dieser Perspektive nicht nur gerechtfertigt, sondern sogar geboten. Sie dürfte genau genommen gar nicht fehlen. Denn der Gesetzgeber, der bestimmte Reinvermögenszugänge im Bereich der Einkommensteuer erfaßt, darf nicht andere Zugänge aus der Einkommensteuer ausgliedern und nur deswegen, weil sie auf Erbschaften oder Schenkungen beruhen, ganz unbelastet lassen – vorausgesetzt, daß diese Vorgänge den von der Einkommensteuer erfaßten Vorgängen in den wesentlichen Merkmalen vergleichbar sind.

*Tipke*⁶, der die Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer ebenfalls darin sieht, daß das durch Erbschaft oder Schenkung Erworbene die steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Erben oder Beschenkten und seine Fähigkeit, Steuern zahlen zu können, erhöht, zitiert *Georg von Schanz*, der

2 BR-Drs. 140/72, 59.

3 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172.

4 BVerfG (Fn. 3), 172 f.

5 BVerfG (Fn. 3), 172.

6 *Klaus Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, 1993, S. 458 f.

schon Anfang des Jahrhunderts bemerkt hatte: „Besteuert man den selbsterwirtschafteten Erwerb, so wird man vernünftigerweise den zufälligen nicht freilassen dürfen“⁷. Nun folgt zwar das gegenwärtige Einkommensteuerrecht bekanntlich nicht uneingeschränkt der *v. Schanz*'schen Reinvermögenszugangs-Theorie. Es besteuert einerseits nicht jeden selbsterwirtschafteten Erwerb, und es steht andererseits bestimmten zufälligen Erwerben, wie z. B. Lotteriegewinnen, mit deutlicher Zurückhaltung gegenüber. Dennoch hat die Grundthese von *v. Schanz* aus meiner Sicht auch heute noch unvermindert Überzeugungskraft. Man kann angesichts des sonstigen Steuerzugriffs unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgedankens den Erwerb durch Erbschaften und Schenkungen nicht einfach unbelastet lassen.

Auch politische Erwägungen sollte man in diesem Zusammenhang nicht ganz aus den Augen verlieren. Wer für eine Abschaffung der Vermögensteuer plädiert, darf den Ländern unter den gegenwärtigen schwierigen Haushaltsbedingungen darüber hinaus nicht auch noch ein Abstandnehmen von der Erbschaftbesteuerung zumuten⁸. Die Universitäten, die von der Finanzierung durch die Länder abhängen, wären die ersten Leidtragenden eines solchen Verzichts.

So selbstverständlich dies alles klingt, so gibt es zu den damit angesprochenen Grundfragen der Steuerrechtfertigungslehre dennoch verständlicherweise ganz unterschiedliche Meinungen, und es gibt noch dazu latent einen verbreiteten Mißmut gegen die Erbschaftsteuer, der sich von Zeit zu Zeit immer einmal wieder in Zeitungsartikeln und Leserbriefen niederschlägt. Er läßt sich in Argumenten zum Ausdruck bringen, wie ich sie Ihnen im ersten Teil meines Vortrages unter dem Stichwort: „Einwände gegen die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer“ in fünf Punkten zusammengefaßt vorstellen will. Im zweiten Teil möchte ich mich dann einem anderen Fragenkreis zuwenden, dem Phänomen nämlich, daß die Erbschaftsteuer außerhalb ihres Kernbereichs nicht nur Reinvermögenszugänge beim Erwerber nach auf den Erwerb bezogenen Merkmalen erfaßt, sondern daß sie auch auf Vorgänge zur Anwendung kommt, die keinen Reinvermögenszugang enthalten. Mich soll – vor dem Hintergrund der üblichen, am Reinvermögenszugang orientierten Rechtfertigungslehren – ferner interessieren, daß die Erbschaftsteuer beim Vermögenszugang durch Schenkung nicht nur den Erwerber, sondern auch den Schenker als Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt und daß sie bei der Besteuerung des Erwerbers

7 *Georg von Schanz*, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer, Fin-Arch. Bd. 17 (1900), 1, 172.

8 Auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hatte in seinem Gutachten zur Einheitsbewertung von 1989 (BMF-Schriftenreihe Heft 41, 1989, 45) hervorgehoben, daß die Abschaffung der Erbschaftsteuer gegenwärtig nicht nur aus steuersystematischen, sondern auch aus gesellschaftspolitischen Gründen nicht in Betracht kommen kann.

gelegentlich an Merkmale anknüpft, die mit dem Erwerb und der Position des Erwerbers selbst gar nichts zu tun haben, sondern sich an den Verhältnissen des Gebers, des Erblassers oder Schenkers, orientieren.

Bei allem soll sich dieses Referat auf Ausführungen zum Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im engeren Sinn konzentrieren und das Bewertungsrecht und seine Probleme einer eigenständigen Beurteilung durch andere überlassen. Das Referat wird auch nur zur gesetzlichen Ausgestaltung der Steuer Stellung nehmen. Die Ausgestaltung, die die Steuer in der Rechtsprechung und in der Verwaltungspraxis erfährt, könnte zwar Anlaß zu vielfältigen weiteren Rechtfertigungsüberlegungen geben, würde damit aber zugleich auch ins Uferlose führen.

Ich nenne nur ein Beispiel: Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, daß die Änderung des Stiftungscharakters einer Familienstiftung als Aufhebung der Stiftung und Errichtung einer neuen Stiftung anzusehen ist, wobei es aus der Sicht der Finanzverwaltung mit der Änderung des Stiftungscharakters zu einem Vermögensübergang kommen soll, der dann – als Erwerb der „neuen“ von der „bisherigen“ Stiftung – der Schenkungsteuer unterliegt. Es kann aus meiner Sicht kein Zweifel bestehen, daß die Änderung des Stiftungscharakters trotz aller Interpretationskünste der Finanzverwaltung in Wahrheit keinen Reinvermögenszugang bewirkt, daß von einem Vermögenstransfer ernsthaft nicht die Rede sein kann. Die Finanzverwaltung räumt dies selbst ein, wenn sie die Worte „neue“ Stiftung und „bisherige“ Stiftung in den Erbschaftsteuerrichtlinien in Anführungszeichen setzt⁹. Und dennoch will sie eine Steuer erheben. Dafür fehlt aus meiner Sicht nicht nur die gesetzliche Grundlage, sondern auch – mangels Reinvermögenszugang – die innere Rechtfertigung. Diese durch die Verwaltungspraxis aufgeworfene Frage soll jedoch zusammen mit vielen anderen von der Rechtsprechung initiierten Problemen der Rechtfertigung der gegenwärtigen Besteuerung keinen Gegenstand meines Vortrages bilden, weil die zur Verfügung stehende Zeit eine Konzentration auf die gesetzliche Konzeption des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts nahelegt.

II. Zur Rechtfertigung der Steuer in ihrem Kernbereich

„Besteuert man den selbsterwirtschafteten Erwerb, so wird man vernünftigerweise den zufälligen nicht freilassen dürfen“. Dies waren die bereits zitierten Worte von *Georg von Schanz*. Dennoch wird man auch gegenüber einer Autorität wie *von Schanz* Fragen wie diese stellen dürfen: Gibt es vielleicht

⁹ ErbStR R 2 Abs. 4 Satz 3, BStBl. I, Sondernr. 2/98, 2.

doch vernünftige Gründe, die es nahelegen, für Erwerbe durch Erbschaft und Schenkung im Unterschied zu anderen Erwerben eine Freistellung vorzusehen? Oder auch: Kann man vielleicht sagen, daß der Erbschaftserwerb den sonstigen von der Besteuerung erfaßten Reinvermögenszugängen in wesentlichen Punkten gerade nicht vergleichbar ist und daher von der Besteuerung ausgenommen werden muß? Auf diese Fragen soll im Folgenden anhand von fünf Einwänden gegen die Besteuerung von Erbschaftserwerben eine Antwort gesucht werden.

1. Einwand 1: Die Steuer erfaßt bereits versteuertes Vermögen

Der erste Einwand lautet: Die Erbschaftsteuer erfaßt bereits versteuertes Vermögen und versteuert es in bedenklicher Weise zum zweitenmal. Dieser Einwand wird in der Öffentlichkeit nicht selten mit entschiedenem Engagement vorgetragen. Schon deswegen verdient er besondere Aufmerksamkeit.

Der Einwand knüpft an die Situation des Erblassers an, der für die Zeit nach seinem Ableben plant, der in den letzten Jahren seines beruflichen Lebens vielleicht sogar in erster Linie mit Rücksicht auf die Nachfolger und den Übergang seines Vermögens in die nächste Generation tätig gewesen ist. Ein solcher Erblasser versucht, den Vermögensübergang gedanklich vorwegzunehmen und begegnet dabei der Erbschaftsteuer als einem ins Gewicht fallenden Kostenfaktor, den er bei seinen Planungen berücksichtigen muß. So erscheint ihm die Erbschaftsteuer unvermittelt als eine Steuer auf sein eigenes Vermögen, als eine Belastung, die ihn selbst als Erblasser trifft, und er fragt, wie denn diese erneute Besteuerung seines doch schon seinerzeit beim Erwerb versteuerten Vermögens gerechtfertigt werden kann. Er fühlt sich möglicherweise in seinen Anstrengungen beengt, behindert, entmutigt, weil man ihm zuzumuten scheint, statt für seine Familie zu arbeiten, Leistungen vornehmlich für die Erbschaftsteuer zu erbringen.

Doch ist dies eine Verkürzung der Perspektive, wie schon der Fall deutlich werden läßt, daß das Vermögen von dem hier infrage stehenden Erblasser nicht selbst erarbeitet, sondern im Erbgang übernommen wurde und nun aus Anlaß seines Todes erneut weitergegeben werden soll. Kann das Vermögen deswegen, weil es in der Vorgeneration früher einmal erarbeitet und dabei auch versteuert worden ist, nun für diesen Erblasser und für alle nachfolgenden Generationen steuerfrei zur Verfügung stehen? Muß nicht gerade derjenige, der sein Vermögen selbst erarbeitet hat, verlangen, daß das Vermögen im Erbgang der Besteuerung unterliegt, damit ein anderer, der sein Vermögen nicht erarbeitet, sondern im Wege der Erbfolge übernommen hat, dennoch in gleicher Weise zum Steueraufkommen herangezogen wird?

Erblasser neigen dazu, alle möglichen Ereignisse nach ihrem Tod, so als beträfen sie ihr eigenes Geschick, gedanklich vorwegzunehmen und sich darüber zu freuen oder zu grämen. Das ganze Konzept des Familienunternehmens hängt mit der Vorstellung eng zusammen, daß das Geschick der Firma für jedes einzelne Familienmitglied über die eigene Lebenszeit hinaus von einer auf dieses Familienmitglied bezogenen Bedeutung ist. Das Konzept des Familienunternehmens verbindet bekanntlich das eigene Interesse der Lebenden mit dem überpersönlich gedachten Interesse des Unternehmens in einer Weise, die die Familienangehörigen das Schicksal des Unternehmens jeweils als wichtigen Teil ihres eigenen Schicksals erleben läßt. Der jeweilige Firmeninhaber sieht mit Zuversicht das, was nach dem Erbfall in dem Unternehmen erfolgreich verwirklicht werden wird, das er auch über seine eigene Lebenszeit hinaus als *sein* Unternehmen ansieht, und er sieht mit Sorge, was nach seinem Tod in *seinem* Unternehmen nicht mehr funktionieren kann und wird. In Wahrheit kommt es hier jedoch zu einer Verschiebung der Perspektive. Bei Licht betrachtet geht es nach dem Tod nicht mehr um das Vermögen des Erblassers, um *sein* Unternehmen, sondern um Angelegenheiten der Hinterbliebenen. Die Erbschaftsteuer ist nicht eine Steuer des Erblassers, sondern sie trifft diejenigen, die etwas aus dem Nachlaß erwerben. In ihrer Hand war das Vermögen noch keiner Besteuerung ausgesetzt. Von einer Doppelbesteuerung kann daher bei unvoreingenommener Betrachtung nicht die Rede sein.

2. Einwand 2: Volkswirtschaftlich schädliche Auswirkungen

Ein zweiter Einwand weist auf vermeintlich schädliche volkswirtschaftliche Auswirkungen der Erbschaftsteuer hin. Die schädlichen Auswirkungen werden darin gesehen, daß die Besteuerung der Hinterbliebenen die Leistungsbereitschaft der Erblasser vor ihrem Tod beeinträchtigt, wenn nicht gar lähmt. Die schädlichen Auswirkungen sollen weiterhin darin liegen, daß die Steuer durch die Belastung von Familienunternehmen im Erbfall zur Zerschlagung von Unternehmen führen kann, daß sie – damit verbunden – die Vernichtung von Arbeitsplätzen nach sich zieht oder schließlich, daß sie bewirkt, daß die mit der Steuer belasteten Unternehmen – finanziell geschwächt – anderen Unternehmen zum Kauf offenstehen, womit eine volkswirtschaftlich unerwünschte Konzentration in der Wirtschaft gefördert wird.

Volkswirtschaftliche Konsequenzen einer Besteuerung müssen bedacht und erwogen werden, sie sind wichtig, allerdings auch nicht allein entscheidend. Denn es kann sein, daß unter den Gesichtspunkten der Gleichmäßigkeit und Akzeptanz der Besteuerung gelegentlich auch volkswirtschaftlich schädliche Steuern in Kauf genommen werden müssen. So ließen sich etwa bei der Einführung der Quellensteuer auf Zinseinkünfte volkswirtschaftlich bedenkliche

Konsequenzen voraussehen, aber doch nicht vermeiden. Zwar war abzusehen, daß die Quellensteuer Kapital aus dem Land treiben mußte. Dennoch war die Einführung der Quellensteuer unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Steuererhebung ein weithin als notwendig erkannter Schritt. Und es ist klar, selbst wenn es volkswirtschaftlich sinnvoll wäre, nur noch die Einkünfte aus abhängiger Arbeit und nicht mehr die aus selbständiger Arbeit zu besteuern, um so Anreize zur Verselbständigung und damit verbunden zur Schaffung von Arbeitsplätzen zu geben, könnte doch ein solcher Weg aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung niemals empfohlen werden.

Das volkswirtschaftliche Argument ist also zwar wichtig, aber nicht allein entscheidend. Und es bedarf, das kommt hinzu, einer besonders kritischen Überprüfung. Denn gerade in diesem Bereich ist die Verbandslobby unermüdlich tätig und produziert unverdrossen Argumente, die zwar vermeintlich auf das Ganze zielen, in Wahrheit jedoch nur Partikularinteressen verfolgen. Und so dürften denn auch die hier genannten Argumente vorwiegend einzuschätzen sein. Die Verbandsvertreter wollen den Mittelstand sichern und meinen, daß die Sicherung des Mittelstandes zugleich im wohlverstandenen volkswirtschaftlichen Interesse liegt. Die Sicherung des Mittelstandes ist zwar ein wichtiges politisches Ziel. Aber es gibt auch andere, politisch ebenfalls sehr bedeutsame Postulate. Auch darf man nicht übersehen: Die Verbandsvertreter sind zumeist noch nicht einmal für den Mittelstand, sondern im wesentlichen nur gerade für den etablierten Mittelstand tätig. Sie wollen die bestehenden Unternehmen erhalten und fördern, die Newcomer, die Nachwuchskräfte, die noch auf Gelegenheiten warten, stehen ihnen dagegen fern.

Dabei gibt gerade der Erbfall die geeignete Gelegenheit, einen Wechsel eintreten zu lassen, neuen Gesichtern eine Chance zu eröffnen, an die Stelle der alten Familien die unverbrauchten jungen treten zu lassen. Der Erbfall führt zur Belastung von Unternehmen, die möglicherweise mit dieser Belastung in dieser Familie nicht unverändert fortgeführt werden können. Aber was kann das für die Volkswirtschaft insgesamt besagen? Die Erhaltung des Unternehmens gerade in der Hand der Familie, die es bisher betrieben hat, ist für sich genommen kein im allgemeinen Interesse liegendes Ziel. Warum soll es aus Anlaß des Erbfalls nicht zum Wechsel im Bestand und in der Leitung des Unternehmens, warum nicht zum Wechsel in der Familienbindung kommen? Warum soll der Umstand, daß der Erbfall einen Wechsel in der Person der Inhaber erzwingt, nicht auch zu volkswirtschaftlich nützlichen Effekten führen? Und gibt nicht sogar der befürchtete Aufkauf von finanziell geschwächten Unternehmen durch Großunternehmen, wenn er denn überhaupt eine reale Bedrohung für Familienbetriebe im Erbgang ist, seinerseits wieder jüngeren Kräften die Chance, sich als Nischenbetrieb neben den Großen mit allen Vorteilen des Kleinunternehmens neu zu etablieren?

Bei allem ist noch zu bedenken: Die Erbschaftsteuer trägt den Interessen des Mittelstandes nach den jüngsten Reformschritten mit der Einführung des besonderen Freibetrages und des verminderten Wertansatzes, der Tarifbegrenzung und der erweiterten Stundungsmöglichkeit beim Erwerb von Betriebsvermögen im Zusammenwirken mit den schon früher eingeführten günstigen Steuerbilanzwerten schon in so hohem Maße Rechnung, sie zieht das Betriebsvermögen gegenwärtig nur noch zu einem so kleinen Bruchteil für das Steueraufkommen heran, daß man unter dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit wohl kaum noch einen auch nur kleinen Schritt in dieser Richtung weitergehen darf.

Angesichts einer Gesetzgebungspraxis, wie sie gerade bei der letzten Erbschaftsteuerreform für jeden Beteiligten sichtbar geworden ist, die vorab das zu erzielende Steueraufkommen unverrückbar fixiert, die den Gesetzestext in jedem Augenblick der Beratungen an dieser Zielvorgabe mißt, die für jede Begünstigung an einer Stelle eine Belastung an anderer Stelle treten läßt, hat die Bevorzugung von Familienunternehmen bei der Erbschaftsteuer zur unausweichlichen Konsequenz, daß das in diesem Bereich nicht erwirtschaftete Steueraufkommen von anderen Erwerbern mitaufgebracht werden muß. Jeder Nichtunternehmer muß nach den jüngsten Reformen für die niedrigen Betriebsvermögenswerte im Bereich der Familienunternehmen mitbezahlen. Für eine solche Umverteilung gibt es eine Grenze, die nicht überschritten werden darf.

Die volkswirtschaftlich orientierten Einwände sind nach allem in ihrer Mehrzahl als in Gemeinwohlargumente verpackte Standpunkte von Gruppeninteressen zu charakterisieren, die von Verbandsvertretern vorgebracht werden, die sich um die aus ihren Forderungen folgende Mehrbelastung anderer Bevölkerungsgruppen nicht zu kümmern brauchen und sie bei ihren Forderungen auch nicht ausreichend einkalkulieren. Einen dem Verbandswesen nicht nahestehenden Beobachter wird diese Argumentation daher nicht so leicht überzeugen.

3. Einwand 3: Durch den Übergang von Betriebsvermögen im Erbfall wird nicht das Unternehmen, sondern nur der Erbe bereichert

Der dritte Einwand, den ich hier kurz ansprechen möchte, sieht ein Grundübel der Erbschaftsteuer darin, daß die Steuer auf eine Bereicherung des Erben zugreift, die in einem durch den Erbfall nicht bereicherten Unternehmen gebunden ist und die sich bei wirtschaftlicher Betrachtung für den Erben auf seine der Einkommensteuer unterliegenden Erträge aus diesem Unternehmen reduziert¹⁰.

¹⁰ Vgl. *Wolfgang Ritter*, Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB 1994, 2285, 2287.

In diesem Einwand werden zwei Überlegungen zusammengefaßt. Zum einen wird darauf verwiesen, daß der als Einzelunternehmen oder als Personengesellschaft geführte Betrieb im Erbfall mit Steuern belastet wird, obwohl das Unternehmen selbst durch den Tod des bisherigen Inhabers oder Mitinhabers keine Bereicherung erfährt. Die Belastung des Betriebs erfolgt jedoch nur mittelbar. Besteuert werden die Erben oder Vermächtnisnehmer als Unternehmensträger, nicht das Unternehmen selbst. Das Unternehmen wird nur dann in Mitleidenschaft gezogen, wenn der Erbe die Liquidität des Unternehmens zur Erbschaftsteuerzahlung in Anspruch nehmen muß. Das wird nicht in jedem Fall erforderlich sein. Außerdem kann der vom Erbfall erzwungene Unternehmensträgerwechsel für das Unternehmen unter entsprechenden Umständen durchaus auch einmal günstig sein, wenn das Unternehmen nämlich auf diesem Wege z. B. aus angespannten finanziellen Verhältnissen des Erblassers in die Trägerschaft eines mit Liquidität gut versorgten Erben gelangt.

Wie dies aber auch sei: Auf die Bereicherung oder Entreicherung des Unternehmens im Erbgang kommt es im Ergebnis nicht an, weil das Erbschaftsteuerrecht eben nicht die Besteuerung des Unternehmens als solche ins Auge faßt. Besteuert wird der neue Unternehmensträger, der durch den Erwerb des Unternehmens bereichert ist, so daß aus der fehlenden Bereicherung des Unternehmens selbst kein Argument gegen die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer abgeleitet werden kann.

Die zweite Überlegung, die in diesem Einwand steckt, hebt die Bindung des ererbten Vermögens in dem Unternehmen hervor und macht geltend, daß diese Bindung die Verfügbarkeit über die ererbten Vermögensposten beschränkt und die Erbenstellung faktisch auf die Stellung eines Berechtigten reduziert, der die Unternehmenserträge für sich beanspruchen kann, wobei für die Erträge jedoch auch schon Einkommensteuer zu zahlen ist.

Richtig ist an diesem Argument, daß die Unternehmensbindung die freie Verfügbarkeit über die ererbten Vermögensposten zwar nicht rechtlich, wohl aber faktisch in gewissem Umfang beschränkt. Dem wird denn auch bei der Bewertung des Betriebsvermögens gegenwärtig schon in einem sehr weitgehenden Maße Rechnung getragen. Nicht richtig ist dagegen, daß die Unternehmensbindung den Erben in die Rolle eines Nutznießungsberechtigten drängt. Denn daß die Position eines Unternehmensträgers dem Berechtigten neben den Unternehmenserträgen auch noch alle zentralen Entscheidungsbefugnisse sowie das im Rechtsverkehr äußerst bedeutsame Veräußerungs-, Versorgungs-, Bedürfnisbefriedigungs-, Konsum- und Beleihungspotential zur Verfügung stellt, ein Potential, das, auch wenn es nur mit Schwierigkeiten ausgenutzt werden kann, nach der Einschätzung des Verkehrs dennoch einen eigenständigen Wert verkörpert, steht außer Frage.

Unrichtig ist auch die Meinung, daß man den Erwerb des Ertragspotentials nicht besteuern dürfte, weil die Erträge selbst der Einkommensteuer unterliegen. Denn die später anfallende Einkommensteuer auf die Erträge muß ja nicht notwendig bei der Bewertung des Ertragspotentials unberücksichtigt bleiben. Wenn Vermögensgegenstände, die ein Ertragspotential in sich verkörpern, wegen der späteren Einkommensbesteuerung der Erträge nicht von der Erbschaftsteuer erfaßt werden dürften, wären Vermögensposten, die kein Ertragspotential verkörpern, aus der Erbschaftbesteuerung ganz auszugliedern. Dann würde bald nichts mehr zur Besteuerung übrig bleiben, was sicher nicht richtig sein kann.

4. Einwand 4: Die Steuer ist übermäßig beratungs- und gestaltungsabhängig

Mit dem vierten Einwand wird geltend gemacht, daß die Steuer nicht als gerecht empfunden werden kann, weil sie in einem extrem weitgehenden Maße beratungs- und gestaltungsabhängig ist. Auch dieses Argument kann sicher Aufmerksamkeit für sich in Anspruch nehmen, weil es auf die Akzeptanz der Besteuerung in der Bevölkerung abzielt, die nicht vernachlässigt werden darf. Und es ist auch richtig, daß eine Steuer wie die Erbschaftsteuer, die an zivilrechtliche Vorgänge anknüpft, durch eine steuerorientierte zivilrechtliche Planung in ihrer Belastungswirkung beeinflusst werden kann. Dies gilt im übrigen nicht nur aus der Sicht des Erblassers vor dem Erbfall, sondern auch aus der Sicht der Hinterbliebenen, die noch nach dem Erbfall in verschiedener Richtung, z. B. durch Ausschlagung eines Gelderwerbs gegen Sachabfindung, auf den Inhalt und den zeitlichen Anfall ihres Erwerbs und damit auch auf die Besteuerung Einfluß nehmen können.

Die Einflußnahme auf die Steuerbelastung durch steuerorientierte Gestaltung liegt jedoch nicht außerhalb der steuerlichen Zielsetzung selbst. Wenn sich z. B. durch Vererbung des Vermögens in der engsten Familie oder durch Verteilung des Nachlasses auf mehrere Erwerber Steuervorteile erreichen lassen, so liegen sie innerhalb eines von der Steuer selbst intendierten oder zumindest in Kauf genommenen Anreizprogramms. Auch Gestaltungsempfehlungen, die an die Stelle gedachter Geldleistungen Grundstückszuwendungen treten lassen, stehen mit dem vom Gesetzgeber intendierten Programm, Grundstücke bei Erbfällen und Schenkungen steuerlich zu entlasten, uneingeschränkt in Übereinstimmung. Außerdem wird die Besteuerung angesichts von Freibeträgen und in den Eingangsstufen niedrigen Steuersätzen erst bei der Übertragung von Vermögen in Größenordnungen relevant, in denen der Zeit- und Kosteneinsatz für Beratung als durchaus sachgerecht empfunden und nicht als unverhältnismäßig angesehen werden kann. Aus dem Einwand

der Beratungsabhängigkeit läßt sich daher ebenfalls kein besonders schlagkräftiges Argument gegen die Erbschaftsteuer ableiten.

5. Einwand 5: Es besteht eine hohe Dunkelziffer, insbesondere bei Ehegattenerwerben

Ein letztes, fünftes Argument verweist auf die hohe Dunkelziffer bei Erwerben innerhalb der Familie. Insbesondere im Verhältnis zwischen Ehegatten werden Vermögenstransaktionen großen Umfangs unterstellt, die dem Finanzamt nicht zur Kenntnis gelangen. Die vermutete Dunkelziffer in diesem Bereich kann ein Akzeptanzproblem für die Besteuerung bilden, hängt allerdings wohl auch ihrerseits mit der nicht ausreichenden Akzeptanz zusammen, die sich für die Besteuerung von Vermögensübertragungen in der engsten Familie ergibt, wobei insbesondere die Rechtfertigung der Ehegattenbesteuerung der Bevölkerung in bedeutsamen Fällen des Erwerbs nur schwer verständlich zu machen ist.

Zum zweiten geht es bei den Ehegattenerwerben typischerweise um den Zufluß von Vermögen, das der Empfänger schon vor der Übertragung wie eigenes Vermögen mitgenutzt hat, dessen Erwerb er daher gar nicht als Bereicherung empfindet und das ihm nicht selten aus den Umständen seiner Entstehung heraus auch als Ergebnis einer eigenen Leistung mit „gebührt“.

Diese Argumente müssen die Ehegattenbesteuerung nicht in jedem Erb- oder Schenkungsfall verhindern. Sie sollten jedoch für wichtige Übertragungsvorgänge Freistellungen von der Besteuerung vorsehen. Mit der Anhebung des persönlichen Freibetrages für Ehegattenerwerbe und mit der Freistellung von bestimmten auf das Familienheim bezogenen Zuwendungen unter Lebenden hat der Gesetzgeber bereits aner kennenswerte Schritte zur Verstärkung der Akzeptanz der verbleibenden steuerpflichtigen Vorgänge getan. Der Gesetzgeber sollte jedoch bei dem Erreichten nicht stehenbleiben, sondern auf dem einmal eingeschlagenen Weg fortfahren, die Steuerfreiheit für Vorwegleistungen auf den späteren Zugewinn nicht erst im Fall der späteren Scheidung, sondern sogleich anerkennen und ehebedingte Ausgleichsleistungen unter den Partnern, die zivilrechtlich keine Schenkungen sind und denen auch aus steuerlicher Sicht bei sorgfältiger Betrachtung dieses Merkmals die Freigebigkeit fehlt, aus der Besteuerung herauslösen. Dies sollte unabhängig davon gelten, ob die Eheleute im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft oder im Güterstand der Gütertrennung leben.

Im Gesellschaftsrecht werden gesellschaftsbezogene Zuwendungen wegen ihres Gesellschaftsbezuges durchgehend schenkungsteuerfrei gestellt. Warum soll im Ehe recht für ehebezogene Zuwendungen etwas anderes gelten? Der

Gemeinschaftsbezug wird im Eherecht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung als eine mit dem Geschäftsinhalt nur lose verbundene Motivation der Zuwendung eingestuft, die steuerlich irrelevant bleiben muß. Im Gesellschaftsrecht soll der Gemeinschaftsbezug dagegen integraler Bestandteil der Zuwendung sein. Das paßt nicht zueinander. Hier sollte es eine gesetzliche Freistellung geben. Damit würde dem Einwand der mangelnden Akzeptanz der Besteuerung richtiger Schenkungen unter Ehegatten, die es zweifellos auch gibt, in wesentlichen Zügen der Boden entzogen.

III. Zur Rechtfertigung der Besteuerung außerhalb ihres Kernbereichs

Soviel zu den Einwänden gegen die Besteuerung in ihrem Kernbereich. Wie sich zeigt, läßt sich die Besteuerung dann, wenn sie eine Belastung von Reinvermögenszugängen beim Erwerber nach Maßgabe des Erwerbs bewirkt, noch relativ leicht begründen. Schwieriger ist es dagegen, die Besteuerung außerhalb dieses Kernbereichs, nämlich in den Fällen zu rechtfertigen, in denen die Belastung nicht an Reinvermögenszugänge anknüpft, nicht die Erwerber trifft oder nicht nach Maßgabe des Erwerbs erfolgt.

1. Fallgruppe 1: Steuerpflicht ohne Reinvermögenszugang

a) Zweckzuwendungen

Lassen Sie mich zunächst zwei Fälle der Steuerpflicht ohne Reinvermögenszugang betrachten und dabei mit der Besteuerung der sogenannten Zweckzuwendungen beginnen. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG unterliegen „Zweckzuwendungen“ der Steuer. Entgegen dem Gesetzeswortlaut werden hier allerdings nicht Zuwendungen, sondern Verwendungen von der Steuerpflicht erfaßt. Der Steuerpflichtige wird zwar nur besteuert, *wenn* er etwas erworben hat, er wird aber im Zusammenhang des Zweckzuwendungsrechts nicht besteuert, *weil* er etwas erworben hat, sondern weil er etwas leisten soll. Die Verpflichtung des Empfängers von zugewandten Mitteln, einen Teil seines Erwerbs zu unpersönlichen, seiner eigenen Sphäre fremden Zwecken zu verwenden, wird als steuerpflichtiger Vorgang aufgefaßt. Im Hintergrund steht die Befürchtung, es könnten Zuwendungsteile unbesteuert bleiben, wenn der Empfänger der Zuwendung die zur Zweckerfüllung bestimmten Mittel von seinem Erwerb abziehen kann, ohne daß sich diese Mittel dann mangels eines konkreten Empfängers an anderer Stelle steuerlich erfassen lassen.

Das Institut der Zweckzuwendung ist noch in der Rechtsprechung des Reichsgerichts entwickelt worden. Den Ausgangsfall in der Rechtsprechung bildete der Tod einer Gutsherrin, die ihrem Sohn ein Geldvermächtnis mit der Auf-

lage zugewandt hatte, die Zinsen des vermachten Kapitals zur Fortführung des Gutskindergartens zu verwenden¹¹. Es wurde angenommen, daß der Sohn als Empfänger des Kapitals die Auflageverpflichtung bereicherungsmindernd geltend machen kann, daß aber kein Empfänger der Zinsleistungen identifizierbar ist, so daß diese Leistungen unversteuert blieben, wenn sie nicht auch noch bei dem Sohn erfaßt werden könnten. Um die Zinsleistungen steuerlich erfassen zu können, wird der Sohn im Recht der Zweckzuwendungen nicht als Empfänger des Vermächtniskapitals, sondern als Geber der Zinsleistungen in Anspruch genommen. Er wird mit der Begründung zur Steuerzahlung herangezogen, daß er einer Verpflichtung zur Weiterleitung von Vermögen unterliegt. Dabei wird zugleich unterstellt, daß er die von der Steuer ausgehende Belastung nicht endgültig zu tragen hat, weil er die Zahlungen an den Kindergarten um den Steuerbetrag mindern kann.

Im Kern wird also eine geldwerte Leistung ohne Erwerber dadurch erfaßt, daß ein Teil der zur Leistung einzusetzenden Mittel abgeschöpft wird. Man sprach früher gern davon, daß in diesem Fall der Zweck bereichert sei, daß die Bereicherung des Zwecks der Besteuerung unterliege. Heute sagt demgegenüber § 10 ErbStG ganz klar, daß bei der Zweckzuwendung „an die Stelle des Vermögensanfalls die Verpflichtung des Beschwerten“ tritt, daß also von der Besteuerung eines Vermögensanfalls und einer Bereicherung nicht die Rede sein kann.

Das Institut der Zweckzuwendung soll in seinem Kern Gesetzesumgehungen verhindern, hat aber bisher kaum praktische Relevanz erlangt. Die wenigen Gerichtsentscheidungen, die es gibt, lassen nicht selten noch an der richtigen Einordnung zweifeln. Dies gilt auch für einen im Septemberheft der EFG veröffentlichten Fall¹². Eine Erblasserin hatte in ihrem Testament 10 TDM demjenigen versprochen, der nach ihrem Tod die lebenslange Pflege ihrer Katze übernimmt. Das FG Düsseldorf hat dies als Geldschenkung von Todes wegen gekoppelt mit der Zweckauflage eingestuft, den ganzen geschenkten Geldbetrag zum Wohl der Katze in Futter und Pflege umzusetzen, und hat den Geldempfänger wegen der Verpflichtung zum Katzenunterhalt mit knapp 1200 DM zur Erbschaftsteuer herangezogen. Mir scheint es demgegenüber richtiger, von einem auslobungsähnlichen Rechtsakt auszugehen, der nicht freigebig erfolgt, so daß es hier schon – mangels steuerpflichtiger Zuwendung – an dem ersten Merkmal einer Zweckzuwendung fehlt.

Von solchen zweifelhaften Fällen einmal abgesehen, hat das Institut der Zweckzuwendung in der Praxis tatsächlich nur einen ganz geringen Anwendungsbereich. Das dürfte nicht zuletzt damit zusammenhängen, daß es im

11 RG, Urt. v. 17. 2. 1911, VII 239/10, RGZ 75, 378.

12 FG Düss., Urt. v. 29. 5. 1998, 4 K 3167/94 Erb, EFG 1998, 1274.

Bereich der Zweckauflagen ein größeres Umgehungspotential, dem die Zweckzuwendung begegnen müßte, gar nicht gibt. Die Besteuerung der Zweckzuwendungen fügt sich in das auf Reinvermögenszugänge zugeschnittene Schema der Erbschaftbesteuerung nicht überzeugend ein. Da die Sorge vor Umgehungen den Steuerzugriff nicht klar genug trägt, fällt die Rechtfertigung für die Erhebung einer solchen Art von Steuer schwer.

b) Ersatzerbschaftsteuer

Das BVerfG hat sich in einem Beschluß des Zweiten Senats vom 8. 3. 1983 mit dieser Steuer befaßt und sie im Tenor der Entscheidung für mit der Verfassung vereinbar erklärt¹³. Die Gründe des Beschlusses greifen in ihren Einzelheiten über die speziell verfassungsrechtlichen Erwägungen noch hinaus, da sie sich nicht auf Aussagen zur Verfassungsinterpretation im engeren Sinn beschränken, sondern im Zusammenhang mit den Erläuterungen zur Verfassungsmäßigkeit auch zur inneren Rechtfertigung der Steuer im Steuersystem Stellung nehmen. Dieser Teil der Argumentation des Verfassungsgerichts wird allerdings nicht jeden überzeugen.

Die Steuer wird erhoben, obwohl ein Reinvermögenszugang fehlt. Der Reinvermögenszugang wird fingiert. Es wird so angesehen, als ob die Stiftung alle 30 Jahre stürbe, als ob im Rhythmus von 30 Jahren jeweils ein Erbfall einträte. Die Stiftung wird so behandelt, als ob sie bei diesem Erbfall Erblasser und Erbe in einer Person wäre, ihr eigenes Vermögen durch den Erbfall verlöre und wiedergewänne. Zugleich wird es so angesehen, als ob die Stiftung beim Erwerb nicht eine Person wäre, sondern in zwei Personen zerfiele, so daß für den Erwerb des Vermögens zwei Freibeträge gewährt werden können. Anschließend soll es dann aber doch wieder nur eine einzige Stiftung sein. Weiterhin wird es so angesehen, als ob die Erbenstiftung im Vergleich zur Erblasserstiftung im Angehörigkeitsverhältnis eines Kindes stünde. Eine solche Fülle verwirrender Fiktionen bedarf der Rechtfertigung.

Das Verfassungsgericht hat diese Rechtfertigung mit einem Hinweis auf die Gesetzesbegründung zu liefern versucht, nach der mit Hilfe der Ersatzerbschaftsteuer eine Umgehung der Erbschaftsteuer verhindert werden soll. Dazu führt das Verfassungsgericht aus: Die Erbschaftsteuer bewirke, daß das Vermögen natürlicher Personen – typischerweise im Wechsel der Generationen – eine steuerliche Einbuße erleide, sobald ein Erwerb von Todes wegen eintritt. Juristische Personen des Privatrechts seien der Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht unterworfen, wohl aber Anteile an ihrem Vermögen in der Erbmasse von Anteilseignern, so daß die Erbschaftsteuer auf diesem Wege wirtschaftlich betrachtet auch das Vermögen dieser juristischen Personen erfasse. Demgegen-

¹³ 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779.

über kenne die Rechtsform der Stiftung keine Anteilseigner und damit auch keine Vermögensanteile an der Stiftung, die vererbt und mithin der Erbschaftbesteuerung unterworfen werden können. Daher ergebe sich im Zusammenhang mit ihrer Errichtung der Vorteil einer Erbschaftsteuerersparnis. Denn solange die Stiftung nicht aufgehoben werde, bleibe das Stiftungsvermögen in der Stiftung der Erbschaftsteuer entzogen. „Unter diesen Umständen“, so heißt es in dem Beschluß wörtlich, „lag es auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit durchaus nahe, daß sich der Gesetzgeber entschloß, die Familienstiftungen einer Ersatzerbschaftsteuer zu unterwerfen“¹⁴.

Betrachtet man diese Argumentation näher, so fällt auf, daß sie die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person ignoriert und die Vermögensverhältnisse der juristischen Person ohne weiteres auf die hinter ihr stehenden natürlichen Personen bezieht. So soll das Vermögen von juristischen Personen in der Form von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung deswegen der Erbschaftsteuer unterliegen, weil die als natürliche Personen gedachten Anteilseigner im Todesfall ihr Vermögen unter Belastung mit Erbschaftsteuer transferieren. Das Stiftungsvermögen soll dagegen nicht der Erbschaftsteuer unterliegen, weil es bei Stiftungen keine Anteilseigner gibt.

Vom Standpunkt der juristischen Personen aus geurteilt ist die Perspektive selbstverständlich eine ganz andere. Niemand wird denn auch auf den Gedanken kommen, daß das Vermögen der Deutsche Bank AG der Erbschaftsteuer unterliegt, nur weil die Anteilseigner der Bank – realistischer wohl: die Anteilseigner der Anteilseigner der Anteilseigner, denn man wird hier nicht so schnell auf natürliche Personen treffen – ihre Anteile im Erbgang versteuern müssen. Die Erbschaftsteuer ist keine Unternehmenssteuer. Für die Deutsche Bank als Aktiengesellschaft ist die Erbschaftsteuer bei ihren Planungen denn auch kein Thema. Stiftungen werden dagegen – vermeintlich aus Gleichbehandlungsgründen – von der Erbschaftsteuer erfaßt und müssen sie bei ihren Planungen einkalkulieren. Der erste Einwand gegen die Argumentation des Verfassungsgerichts liegt nach allem darin, daß der Beschluß die Rechtsfähigkeit der Stiftungen nicht ausreichend beachtet und mit keinem Wort die juristischen Personen des Privatrechts als solche, die Gesellschaften einerseits und die Stiftungen andererseits, mit ihrer jeweiligen Belastung in einen Vergleich zueinander setzt.

Der zweite Einwand richtet sich gegen die Ausgangsthese des Verfassungsgerichts, daß nämlich die Erbschaftsteuer darauf abzielt, alles Vermögen, in welcher Rechtsform es auch gehalten wird, im Lauf einer Generationenfolge zu belasten, auch wenn in der Generationenfolge gar kein Erwerb stattgefunden hat. Für diese These gibt es keinerlei Beleg. Sie stimmt mit der Deutung

14 BVerfG (Fn. 13), 783.

der Erbschaftsteuer als einer Steuer auf den Vermögensanfall beim Erbschaftserwerb nicht überein. Und sie beruht auf einer Durchschnittsbetrachtung, der als solcher keinerlei Verbindlichkeit zukommen kann. Richtig ist demgegenüber, daß die Steuer regelmäßig nur dann eingreift, wenn ein Erwerb stattgefunden hat, wenn es zu einem Vermögensanfall und aus ihm resultierend zu einer Bereicherung des Erwerbers gekommen ist. Richtig ist zwar auch, daß sich der Erbschaftserwerb typischerweise in der Generationenfolge vollzieht. Aber zu einem Erwerb kann es auch früher kommen. Dann wird nicht etwa auf die Besteuerung verzichtet. Allenfalls Erleichterungen in der Besteuerung werden gewährt. Und zu einem Erwerb kann es auch später kommen. Die natürliche Person, die schon als Kleinkind größeres Vermögen erworben hat und es erst bei ihrem Tod im Alter von 90 Jahren weitergibt, überdauert drei Generationen. Es wäre schlimm, wenn man sie, um Steuerumgehungen durch Langlebigkeit zu vermeiden, schon zu Lebzeiten zur Erbschaftsteuer heranziehen wollte.

Im übrigen wird das in Stiftungen gehaltene Vermögen durch Einbringen in die Stiftung der Besteuerung typischerweise auch gar nicht auf Dauer entzogen. Der Gedanke des Gesetzgebers, daß Familienstiftungen viele Generationen überdauern werden, ist bei Licht betrachtet nicht viel mehr als Spekulation. Die Zahl der aus dem letzten Jahrhundert stammenden Familienstiftungen ist nicht allzu groß. Es ist gar nicht damit zu rechnen, daß in unserer schnelllebigen Zeit die heute gegründeten Familienstiftungen wesentlich längeren Bestand haben werden. Will man dennoch die Thesaurierung von Vermögen in Familienstiftungen steuerlich belasten, so könnte man sich durchaus im herkömmlichen System der Steuer halten. Man brauchte nur die bestehenden Anreize zur Gründung von Familienstiftungen durch Zubilligung einer besonders günstigen Steuerklasse sowohl für den Erwerb als auch für den Rückfluß des Vermögens abzuschwächen oder zurückzunehmen.

Dann würde das Vermögen beim Übergang auf die Stiftung nach der für Vermögensübergänge von Privatpersonen an juristische Personen auch sonst maßgeblichen Steuerklasse III, also möglicherweise sogar mit dem Steuerhöchstsatz, belastet. Das Vermögen würde auch beim Rückfluß an die Familie wie bei sonstigen Zuwendungen von juristischen Personen an natürliche Personen der ungünstigen Besteuerung nach der Steuerklasse III unterliegen. Auch die Zuflüsse aus der Stiftung an Familienangehörige brauchten steuerlich nicht besonders entlastet zu werden. Unter Einsatz dieses – oder eines abgeschwächten, aber immer noch systemkonformen – Instrumentariums von Gesetzesbestimmungen wären alle kurzfristigen Anreize zur Gründung von Familienstiftungen dahin. Auf die Ersatzerbschaftsteuer könnte unter diesen Umständen bedenkenlos verzichtet werden. Die Argumente für das Fortbestehen dieser in ihrer Konzeption systemfremden Steuer haben daher ange-

sichts der gegebenen Möglichkeiten, die Ziele dieser Steuer auch systemkonform zu erreichen, insgesamt nur eine geringe Überzeugungskraft.

2. Fallgruppe 2: Steuerpflicht von Nichterwerbern

Lassen Sie mich nach diesen Fällen des Steuerzugriffs ohne Vermögenszugang nun eine zweite Fallgruppe betrachten, die die Steuerpflicht von Nichterwerbern ins Auge faßt. Zu einer Steuerpflicht von Nichterwerbern kommt es ohne weiteres immer schon dann, wenn das ErbStG in den eben genannten Fällen überhaupt auf einen Erwerb als steuerpflichtigen Vorgang verzichtet. Dann fehlt mit dem Erwerb auch der Erwerber und das Erbschaftsteuergesetz muß auf einen Nichterwerber zugreifen. Im Fall der Schenkung unter Lebenden liegt dagegen ein Reinvermögenszugang durchaus vor, so daß auf den Beschenkten als Erwerber zugegriffen werden kann. Dennoch soll die Steuerpflicht neben dem Erwerber auch noch den Schenker als zweiten Steuerpflichtigen treffen. Das bedarf der Begründung.

Wenn der Schenker Steuerpflichtiger sein soll, müßte er selbst einen steuerpflichtigen Vorgang verwirklicht haben. Dieser Vorgang könnte nur die schenkweise Hingabe des Vermögens sein. Warum soll aber die schenkweise Hingabe des Vermögens eine Steuerpflicht begründen? Der Gedanke könnte sein, daß man einem Schenker, der bereit ist, sich aus freien Stücken ohne Gegenleistung von Vermögenswerten zu trennen, daß man einer so handelnden Person dann auch zumuten kann, einen Teil des zur Schenkung bestimmten Vermögens nicht an den Beschenkten selbst, sondern an den Fiskus gelangen zu lassen. Doch vermag diese Argumentation schwerlich zu überzeugen.

Denn sie ignoriert die Zielrichtung der Schenkung, die ja nicht auf eine Bereicherung des Fiskus ausgeht, sondern eine Zuwendung an Privatleute verwirklichen will und dabei meist auf eine vorweggenommene Erbfolge abzielt. Wenn die genannte Argumentation Gültigkeit hätte, dürfte sie nicht nur im Fall der vorweggenommenen Erbfolge zum Zuge kommen, sondern sie müßte auch für den Erbfall gelten. Es gibt Rechtsordnungen, die im Erbfall den Erblasser selbst belasten, so daß die Erbschaftsteuerschuld als eine noch im Todeszeitpunkt begründete Verbindlichkeit des Erblassers selbst auf die Erben übergeht. Dieser Konzeption hat sich das deutsche System der Erbschaftsteuer aber gerade nicht angeschlossen. Wenn der Erblasser im Todesfall nicht belastet wird, fehlt aber auch für eine entsprechende Besteuerung des Erblassers im Überlebensfall der Raum.

Es kommt noch Folgendes hinzu: Der Gedanke, das Gesetz würde dem Schenker auferlegen, einen Teil des zur Fortgabe bestimmten Vermögens nicht

an den Beschenkten, sondern an den Fiskus zu leiten, stimmt mit der im Erbschaftsteuergesetz verwirklichten Konzeption der Steuerentstehung nicht nahtlos überein. Denn die Steuer entsteht erst, wenn die Schenkung ausgeführt wird und das Geschenk vollen Umfangs an den Beschenkten gelangt. Solange der Schenker Vermögensteile zurückhält, um sie für die Steuerzahlung zu reservieren, fehlt es an der Ausführung der Schenkung gegenüber dem Beschenkten und die Steuerpflicht des Schenkers ist noch gar nicht entstanden. Der Beschenkte könnte im Fall eines wirksamen Schenkungsversprechens die volle Auszahlung des schenkweise versprochenen Betrages an sich erzwingen. Der Schenker könnte ihm zivilrechtlich gesehen nicht entgegenhalten, daß er einen Teil des Geschenkes zur Steuerzahlung verwenden will. Das alles zeigt, daß der zur Rechtfertigung genannte Gedanke der Aufspaltung des Geschenks in zwei dem Fiskus und dem Bedachten gebührende Teile den Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes über die Steuerpflicht des Schenkers nicht ernstlich zugrunde liegen kann.

Nach allem paßt die Steuerpflicht des Schenkers in das bei uns verwirklichte System der Erbschaftsteuer nicht hinein. Das hat auch schon *Tipke*¹⁵ in seiner „Steuerrechtsordnung“ mit Nachdruck hervorgehoben. Es empfiehlt sich daher nicht, die Besteuerung des Schenkers neben der Besteuerung des Beschenkten fortzuführen.

3. Fallgruppe 3: Steuerpflicht nach Merkmalen des Gebers

Als drittes Stichwort bei der Erörterung von Regelungsbereichen, die außerhalb des Kernbereichs der Erbschaftsteuer liegen, soll nun noch ein Problemkreis zur Sprache kommen, der damit zusammenhängt, daß die Steuerpflicht in bestimmten Bereichen nicht nach Merkmalen des Vermögenszugangs beim Erwerber, sondern nach Merkmalen des Erblassers oder Schenkers ausgestaltet ist. In diesem Zusammenhang sollen insbesondere zwei Fallgruppen interessieren:

a) Fälle mit Auslandsberührung

Die erste Fallgruppe wird durch die Steuerpflicht bei Fällen mit Auslandsberührung gebildet.

Wie das Einkommensteuerrecht, so unterscheidet auch das Erbschaftsteuerrecht zwischen einer beschränkten und einer unbeschränkten Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfaßt den ganzen, aus Inlands- und Auslandsvermögen zusammengesetzten Erwerb und läßt zugleich die steuerrechtlichen Bestimmungen ohne Einschränkung zur Anwendung kommen. Die beschränkte Steuerpflicht ergreift dagegen nur den Inlanderwerb, sieht Ein-

¹⁵ Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung II, 1993, S. 746.

schränkungen hinsichtlich der Anwendung wichtiger steuerrechtlicher Bestimmungen – z. B. mit Rücksicht auf die persönlichen Freibeträge – vor und läßt damit das Steuergesetz nur beschränkt eingreifen.

Während das Erbschaftsteuergesetz damit dem Einkommensteuerrecht in der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht folgt, sieht es Unterschiede zum Einkommensteuerrecht dort vor, wo es um die Abgrenzung der maßgeblichen Begriffe geht. Denn im Unterschied zum Einkommensteuerrecht, wo sich die Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Steuerpflicht nur nach Merkmalen in der Person des Einkünftebezieher richtet, sieht das Erbschaftsteuergesetz vor, daß bei der Abgrenzung der unbeschränkten von der beschränkten Steuerpflicht nicht nur auf die Verhältnisse des Erwerbers, sondern auch auf die Verhältnisse des Gebers, des Erblassers oder Schenkers, Rücksicht genommen werden muß.

Ein in Italien lebender Italiener, der das ausschließlich in Italien belegene Vermögen seines italienischen Vaters erbt, wird mit seinem ganzen Erwerb zur deutschen Erbschaftsteuer herangezogen, auch wenn weder der Erwerber noch das erworbene Vermögen irgendeine Beziehung zu Deutschland hat – wenn nur der Erblasser zur Zeit seines Todes in Deutschland wohnhaft war. Die in solchen Entscheidungen zum Ausdruck kommende Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nur an die Inländereigenschaft des Erwerbers, sondern auch an die des Erblassers oder Schenkers leuchtet in einem System der Erbanfallsteuer – wie auch *Schaumburg*¹⁶ zu Recht betont – nicht ein.

Ähnlich wie im Fall der unbeschränkten Steuerpflicht liegt es auch in Fällen, in denen es um die beschränkte Steuerpflicht geht. Sie klammert das Auslandsvermögen aus dem Steuerzugriff aus und erfaßt nur den Erwerb von Inlandsvermögen. Obwohl nun aber allseits anerkannt wird, daß der aus dem Vermögensteuerrecht stammende Begriff des Inlandsvermögens in erbschaftsteuerlichem Zusammenhang auf den jeweiligen Erwerb bezogen werden muß, so daß Inlandsvermögen nur das sein kann, was als steuerpflichtiger Erwerb an den Empfänger gelangt, sieht § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG vor, daß der Umfang einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, der das Vermögen zum Inlandsvermögen macht, nach den Verhältnissen beim Erblasser oder Schenker und nicht nach den Verhältnissen beim Erwerber beurteilt werden muß.

Auch das kann aus meiner Sicht nicht überzeugen.

b) Der Betriebsvermögensfreibetrag

Ähnlich erblasser- oder schenkerbezogen ist schließlich auch der neue Betriebsvermögensfreibetrag ausgestaltet. Hier wird nach § 13a Abs. 4 Nr. 3

¹⁶ *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, S. 325.

ErbStG der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften begünstigt, wenn der Erblasser oder Schenker eine wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft hatte. Was von dieser Beteiligung an den Erwerber gelangt, spielt keine Rolle. Gibt also ein Schenker nur einen Splitteranteil von 1 v. H. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ab, ist diese Weitergabe begünstigt, wenn der Schenker zu mehr als einem Viertel an der Kapitalgesellschaft beteiligt war oder noch ist. Gibt er dagegen genau 25 v. H. ab, ist der Erwerb der Anteile nicht begünstigt, sofern dem Schenker kein weiterer Anteil zustand. Auch dafür fehlt aus meiner Sicht im System einer Steuer, die an den Erwerb und seine Eigenschaften anknüpft, die ausreichende Rechtfertigung.

IV. Zusammenfassung

Die Erhebung der Erbschaftsteuer ist in ihrem Kernbereich – nämlich dann, wenn die Steuer Reinvermögenszugänge beim Erwerber nach Maßgabe des Erwerbs erfaßt – gut begründet. Außerhalb dieses Kernbereichs, also dann, wenn es um eine Besteuerung ohne Reinvermögenszugang, um die Inanspruchnahme eines Nichterwerbers oder um die Anknüpfung der Besteuerung an Merkmale geht, die mit dem Erwerb und dem Erwerber nichts zu tun haben, sind dagegen Bedenken gegen die Rechtfertigung der Besteuerung in der im Gesetz vorgesehenen Weise angebracht.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Dieter Birk*,
Prof. Dr. *Hans-Wolfgang Arndt*
und Prof. Dr. *Jens Peter Meincke*

Leitung

Vors. RichterIn am BFH a. D. Dr. *Ruth Hofmann*

Prof. Dr. J. Lang:

Herr *Birk*, ich stimme Ihrem Ausgangspunkt absolut zu. Ich denke, daß der Ausgangspunkt für die Rechtfertigung der Vermögensteuer die Verteilungsgerechtigkeit ist. Wir haben von Herrn *Arndt* nochmals alle finanzwissenschaftlichen Theorien gehört. Ich bin der Meinung, daß wir die Ökonomie bei der Frage der Verteilungsgerechtigkeit nicht einfach ausblenden können, sondern

die modernen ökonomischen und finanzwissenschaftlichen Erkenntnisse in die Grundfrage der Rechtfertigung mit einbeziehen müssen. Wir können also nicht nur den juristischen Tatbestand ins Auge fassen. Ich weiß, daß das für manche Juristen sehr schwierig ist, aber bei diesen Grundfragen der Rechtfertigung kommen wir, wie ja auch schon die klassische Diskussion der Vermögensteuer zeigt, mit dem Tatbestand nicht aus. Sie haben gesagt, Einkommen, Vermögen und Konsum sind die drei Indikatoren; diese werden auch heute noch diskutiert. In der modernen Theorie werden die Dinge ähnlich wie beim Halbteilungsgrundsatz ganzheitlich gesehen, d. h. zunächst wird das Einkommen besteuert, dann das gesparte Vermögen und zum Schluß der Konsum. Hieraus ergibt sich die Summe der Steuerbelastung, die letztlich den Konsumenten trifft. Die von Ihnen erwähnte Mehrfachbelastung, Herr *Birk*, ist somit systemimmanent.

Jetzt stellt sich die Frage, ob es eine gesonderte Rechtfertigung gibt, Vermögen *neben* dem Einkommen – also zusätzlich – zu besteuern, mit der Konsequenz, daß derjenige, der zunächst gespart hat und erst später konsumiert, eine höhere Steuerlast trägt als derjenige, der gleich konsumiert hat. Das ist die Grundfrage, die man im Gesamtzusammenhang betrachten muß. Hier sieht es so aus, daß die Frage, wer die Steuerlast trägt, heute für die einzelnen Steuerarten sehr unterschiedlich beantwortet werden muß. Wir haben auf der einen Seite die Einkommensteuer, die bei richtiger Ausgestaltung insofern eine optimale Steuer ist, als daß ihre Überwälzung aufgrund der sehr starken Individualisierung des Tatbestandes nur sehr schwer möglich ist, von Ausnahmen wie Nettolohnvereinbarungsmodellen einmal abgesehen. Bei der Einkommensteuer handelt es sich also um eine sehr gute Steuer. Auch die Umsatzsteuer ist eine rechtlich gute Steuer, weil der Überwälzungsprozeß sozusagen rechtlich eingebaut ist, aber bei der Vermögensteuer ist das gerade problematisch. Wenn ich die Umverteilungsgerechtigkeit betrachte, dann trägt die Vermögensteuerlast eben nicht der Steuerschuldner der Vermögensteuer. Die Last einer Privatvermögensteuer trägt z. B. im wesentlichen der Mieter. Wie wir schon von Herrn *Arndt* gehört haben, gibt es im Privatvermögensbereich Vollzugsdefizite. Es gibt kaum Zugriffsmöglichkeiten auf Kunstgegenstände sowie auf Geldvermögen, da diese ins Ausland gebracht werden können, so daß oberhalb des Normalvermögens letztlich nur der Mietwohnungsbau übrig bleibt. Aus ökonomischer Sicht nimmt dadurch die Nettorentabilität des Mietwohnungsbaus für den Investor dramatisch ab. Dadurch bekommen wir Marktstörungen bei Mietwohnungen, die dazu führen, daß sich die Mietpreise wieder erhöhen, so daß unter Gesichtspunkten der Verteilungsgerechtigkeit die Vermögensteuerlast letztlich der Mieter trägt.

Ich wollte mit diesem Beispiel nur deutlich machen, daß wir als Juristen heute nicht nur im rein juristischen Tatbestand argumentieren dürfen, sondern uns

auch um ökonomische Verteilungswirkungen kümmern müssen, besonders in einer globalisierten Welt, in der die Entscheidungen international getroffen werden. Ich bedauere es auch sehr, daß wir hier keinen Ökonomen eingeladen haben, der das einmal vorführt, aber ich sehe einige Ökonomen, die sich hier vielleicht noch als Diskussionsredner melden.

Dr. Hofmann:

Herr *Birk*, möchten Sie etwas darauf erwidern?

Prof. Dr. Birk:

Gerne. Ob man ökonomische Gegebenheiten, Theorien oder Ansichten bei der Vermögensteuer berücksichtigt, hängt davon ab, unter welchem Aspekt man sich mit ihr beschäftigt. Ich habe mich mit dem Gerechtigkeitsaspekt beschäftigt und erinnere mich an ein Gespräch, das ich vor ein paar Tagen mit einem österreichischen Kollegen geführt habe. Er hat mir in einem ganz anderen Zusammenhang gesagt, er gebe dem Leistungsfähigkeitsprinzip in der Zukunft keine Chance mehr. Wenn man eine solche resignierende Position einnimmt und sich nur überlegt, was am ökonomischsten wirkt, dann ist das ein anderes Feld. Unter diesem Gesichtspunkt beschäftigen wir uns ja auch mit Ökosteuern, die sehr ungerecht sein können, bei denen wir jedoch bestimmte Wirkungen erzeugen wollen.

Das war – wie gesagt – nicht mein Ausgangspunkt, sondern ich bin von der Gerechtigkeitsfrage ausgegangen. Diese sehe ich möglicherweise anders als Sie, Herr *Lang*, aber ganz dezidiert anders als Herr *Arndt*. Die Tatsache, daß mir eine bestimmte Vermögenssumme als Wert zusteht, ist aus dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit relevant, und ich sehe darin auch kein Gleichheitsproblem. Ich habe Zweifel, ob das Überwälzungsproblem richtig gesehen wird. Gerade bei der Nichtbesteuerung von Immobilien sehe ich persönlich ein erhebliches Gerechtigkeitsproblem, da dort durch Abschreibungen Vermögen praktisch einkommensteuerfrei gebildet werden kann und auch die Wertzuwächse beim Verkauf steuerfrei sind. Das ist ein Beleg für mich, daß der Staat daran partizipieren sollte. Ob wirklich der Mieter die Vermögensteuer trägt, kann ich nicht beantworten. Ich weiß nur, daß es Mietverträge gibt, in denen die Grundsteuer über die Betriebskosten überwältigt wird und andere, in denen dies nicht der Fall ist. Ich persönlich bin Eigentümer einer Eigentumswohnung und wälze die Grundsteuer nicht auf den Mieter über. Hier gibt es unterschiedliche Praktiken. Ich gebe Ihnen recht, daß das von der ökonomischen Wirkungsseite her alles bedacht werden muß, doch von der Gerechtigkeitsseite her ist das ebenso wenig ein Argument wie die Tatsache, daß Geldvermögen ins Ausland transferiert wird. Auch da verzichtet der Gesetzgeber zu Recht

nicht auf die Erfassung der Erträge aus dem Kapitalvermögen, obwohl das immer wieder gefordert wird.

Prof. Dr. Kirchhof:

Zunächst eine historische Bemerkung: Die Vermögensteuer wurde im 19. Jahrhundert – wie insbesondere die Arbeit von *Schremmer* belegt – mit der Überlegung gerechtfertigt, eine Sollertragsteuer sei prinzipiell gerechter als eine Istertragsteuer. Eine Steuer, welche die zu erwartenden Erträge im Durchschnittswert erfasse, begünstige denjenigen, der sich überdurchschnittlich angestrengt habe, und benachteilige den Nachlässigen und Untüchtigen. In diesem Anreizprinzip liege ein Stück Gerechtigkeit. Ich will nur daran erinnern, daß diese Überlegung eine rechtspolitische Perspektive eröffnet, allerdings stets unter der Voraussetzung, daß die Sollertragsteuer anstelle der Istertragsteuer diskutiert und nicht – wie gegenwärtig – als Zusatz zur Istertragsteuer erwogen wird.

Was den Verfassungsmaßstab angeht, haben wir seit der Magna Charta 1215 – einem der ersten Versuche eines geschriebenen Grundrechtskatalogs – einen rechtlichen Schutz gegen übermäßige Besteuerung. Damals wie heute ringen wir darum, die staatliche Finanzgewalt in der Steuerlast zu mäßigen. Dabei genügt der Gleichheitssatz nicht, der nur das Gleichmaß der Besteuerung gewährleisten, nicht aber sicherstellen würde, daß die Besteuerungsgrundlage nicht bis zu 100 % belastet werden könnte. Deswegen brauchen wir als zweiten Maßstab das Übermaßverbot. Dieses Übermaßverbot setzt jeweils an dem Eingriffsgegenstand an. Im Steuerrecht greift der Staat auf das Vermögen zu. Daß dieses Vermögen Eigentum im Sinne des Grundrechtsschutzes ist, dürfte heute kein Problem mehr sein. Die Europäische Menschenrechtskonvention schützt im ersten Zusatzprotokoll das Eigentum und sieht dort einen ausdrücklichen Vorbehalt „zur Sicherung der Zahlung der Steuern“ vor, stellt damit die Einschlägigkeit der Eigentumsgarantie für das Steuerrecht außer Streit.

Das Bundesverfassungsgericht sagt seit seinem zweiten Band, daß aus der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG ein Verbot der Erdrosselungssteuer folge. Bei dieser Aussage darf das martialische Sprachbild des Erdrosselns nicht stören. Es meint das Verbot, durch Steuern die Einkommens- und Vermögensverhältnisse wesentlich zu verändern. Sollen diese Grundsätze der Angemessenheit und Verhältnismäßigkeit im Steuerrecht greifen, so muß dieser Verfassungsmaßstab quantifiziert werden. Das Bundesverfassungsgericht hat sich deshalb vor wenigen Jahren der Aufgabe gestellt, die Obergrenze des noch Verhältnismäßigen „in der Nähe der hälftigen Teilung“ zu bestimmen. Es scheint mir kein Gedanke von exzeptioneller Kühnheit, das Verbot einer

wesentlichen Veränderung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der Nähe der hälftigen Teilung des Einkommens und Vermögens wirksam werden zu lassen.

Wenn Sie, Herr *Birk*, sich dagegen wehren, daß dieser Grundrechtsschutz gegen die staatliche Steuergewalt möglicherweise auch auf die Ausgabenseite hinübergreife, so stimme ich dem zu, soweit es um die strikte Trennung von Steuerrecht und Budgetrecht geht. Andererseits geht Art. 14 GG mit der Gewährleistung privatnütziger Eigentumsfreiheit strukturell davon aus, daß die ertragsfähigen und bewirtschaftbaren Wirtschaftsgüter prinzipiell in privater Hand liegen. Die damit vorgegebene Verfassungsstruktur begründet zwar keine Verfassungspflicht zur Privatisierung, wird den Staat aber hindern, mit Steuererträgen das gesamte Produktivvermögen in Deutschland zu kaufen und insoweit der privatnützigen Eigentümerfreiheit keine reale Anwendungsgrundlage mehr zu lassen.

Schließlich noch eine Bemerkung zu der die aktuelle Diskussion um die Vermögensteuer bestimmenden Differenzierung zwischen betrieblich genutztem und sonstigem Vermögen, zu der Herr *Arndt* viel Eindrucksvolles gesagt hat. Auch das steuerlich im Privatvermögen gehaltene Vermögen, etwa ein großes Bankguthaben, wird selbstverständlich produktiv genutzt. Es liegt nicht brach und sonnt sich in seiner Privatheit, sondern wird eingesetzt, um Ertrag zu erwirtschaften. Vor diesem Hintergrund macht die Differenzierung zwischen betrieblich genutztem und sonstigem Vermögen kaum noch einen Unterschied, wenn es um den Standort Deutschland zur Sicherung von Arbeitsplätzen und Ertragsfähigkeit geht. Zudem betrug das Gesamtaufkommen der Vermögensteuer 1993 lediglich 5,7 Mrd. DM bei einem Gesamtsteueraufkommen von knapp unter 1000 Mrd. DM. Nachdem man für eine ordnungsgemäße Erhebung – wenn denn eine solche überhaupt möglich wäre, Herr *Arndt* – in Zukunft zusätzlich etwa 5000 Beamte brauchen würde, stellt sich neben der Frage der Vollziehbarkeit auch die Frage der Aufkommenseffektivität einer solchen Steuer.

Dr. Pelka:

Es scheint paradox zu sein, über eine Steuer zu diskutieren, die nicht existiert. Aber die Perspektive daß die Vermögensteuer wieder eingeführt werden soll, macht es erforderlich, sich schon vorzeitig diesem Thema intensiv zu widmen. Dies rechtfertigt es auch, die Erbschaftsteuer, die wir schon heute vormittag behandelt haben, hier einmal zu vernachlässigen. Abgesehen davon, wird die Erbschaftsteuer später noch thematisiert werden.

Ich habe auch die Vermögensteuer und insbesondere ihre Rechtfertigung zum Thema und möchte eine Bemerkung an Herrn *Birk* richten: Sie haben es in

Ihrem Vortrag und auch jetzt in Ihrer ersten Replik erneut wieder als selbstverständlich dargestellt, daß das Vermögen eine eigene Leistungsfähigkeit verleiht. Nicht nur das Einkommen und dessen Verwendung, sondern das Vermögen, der Besitz als solcher indiziere Leistungsfähigkeit. Ich stimme Ihnen zu und bin froh über den Konsens, daß die Leistungsfähigkeit der entscheidende Maßstab ist. Das muß man ja nicht so sehen, und Herr *Ruppe* hat das wohl auch resignierend in Frage gestellt, aber Sie jedenfalls gehen in Ihrer These – wie m. E. die meisten von uns – davon aus, daß die Leistungsfähigkeit der Hauptmaßstab sein muß, an dem sich eine Steuer primär rechtfertigen muß. Da sind wir einer Meinung. Aber nun gehen Sie m. E. zu Unrecht stillschweigend – jedenfalls begründen Sie es nicht für mich erkennbar – davon aus, daß der Besitz, das Vermögen für sich genommen ein solcher Maßstab ist, daß also Vermögen Leistungsfähigkeit indiziert. Ich meine, diese These ist nicht evident. Es ist nicht evident, daß der Inhaber eines nicht vermieteten Mehrfamilienhauses, das vielleicht aus Marktgründen auch nicht vermietbar ist, oder der Inhaber einer großen Briefmarkensammlung wirklich leistungsfähig ist. Im Gegenteil: Unser Mietshausbesitzer hat Kosten und Lasten durch Instandhaltungsnotwendigkeiten und durch Ordnungsvorschriften, unser Briefmarkensammler oder der Juwelensammler hat Lasten durch Versicherungspflichten, d. h. solange dort kein Ertrag erzielt wird – ob aus persönlichem Verschulden, aus kaufmännischer Entscheidung oder aufgrund der Marktverhältnisse, mag dabei ganz dahinstehen –, ist das Vermögen vielleicht eine Last, aber jedenfalls kein Wert. Es wird zu einem Wert, wenn ich es verkaufe. Es wird zu einem Wert, wenn es am Markt transferiert wird. Natürlich kann auch ein leerstehendes Mietshaus verkauft werden und wird im Zweifel auch einen Käufer finden. Mit der Realisation bekommt unser Vermögensinhaber eine Leistungsfähigkeit.

Ich glaube, die Diskussion, die wir im Moment führen, krankt auch daran, daß die Verfechter der Vermögensteuer immer den Kuponschneider im Blick haben, den Bargeldbesitzer. Natürlich, wer Bargeld, Festgelder oder Aktien hat, der mag mit dem Vermögen für sich genommen schon sagen: Ich bin reich, ich habe Vermögen, ich bin leistungsfähig. Aber die Vermögensteuer knüpft ja nicht nur an Bargeld an – dann würde die Diskussion auf einer ganz anderen Ebene laufen können. Sie knüpft vielmehr an jedes Vermögen an und muß es wohl auch, wenn Art. 3 GG erfüllt werden soll. Und wenn das Vermögen, das gerade keinen Ertrag erzielt, besteuert wird – und zwar im Prinzip gleich hoch besteuert wird –, dann bin ich nicht mehr leistungsfähig. Ihre Argumentation ist für mich widersprüchlich, wenn Sie sagen, die Vermögensteuer selbst solle aus den Erträgen finanziert werden, in der ersten Stufe aber gar nicht feststellen, ob das Vermögen einen Ertrag darstellen kann, sondern stillschweigend sagen, Vermögen müsse einen Ertrag haben und sei leistungsfähig. Ich

denke, daß die Vermögensteuer ihre Rechtfertigung nicht daraus haben kann, daß Vermögen a priori für sich eine Leistungsfähigkeit indiziert.

v. Groll:

Meine Frage hat sich durch die beiden Vorredner sehr verkürzt und zwar auf rein Juristisches. Herr *Birk*, möglicherweise habe ich etwas nicht richtig verstanden. Daher möchte ich nachfragen. Ich meine einen Widerspruch zu entdecken, von dem offenbar auch Herr *Pelka* eben geredet hat: Sie haben zunächst dem Vermögen bzw. dem Halten von Vermögen die Eignung zugesprochen, Ausdruck der Leistungsfähigkeit zu sein, und damit haben Sie dem Vermögen auch Konturen zugesprochen. Als es um Verprobung an Art. 14 GG ging, haben Sie demselben Vermögen diese Konturen abgesprochen. Darin sehe ich einen Widerspruch.

Prof. Dr. Schön:

Obwohl ich von Hause aus Zivilrechtler bin, will ich mir erlauben, ebenfalls kurz zu den verfassungsrechtlichen Grundfragen, die in allen drei Referaten und in den Wortmeldungen von Herrn *Lang* und Herrn *Kirchhof* angesprochen worden sind, Stellung zu nehmen. Ich bin in einer gewissen Sorge, daß die Steuerrechtler ihr Erstgeburtsrecht, nämlich das Gleichheitsprinzip, die Steuergleichheit, gegen ein Linsengericht, nämlich den Art. 14 GG, eintauschen. Das hängt damit zusammen, daß das Bundesverfassungsgericht in seinen Beschlüssen zur Vermögensteuer und zur Erbschaftsteuer zwar einerseits dem Art. 14 GG – und damit trifft es auf rechtspolitische Zustimmung breitester Art – entscheidenden Raum gegeben hat, daß es aber andererseits auch Anknüpfungspunkte für Gleichheitsdifferenzierungen gegeben hat, die vom Gesetzgeber in ganz problematischer Weise ausgenutzt werden können.

Ich glaube, es hat wohl selten eine These gegeben, die so wie die These von der Halbteilung auf breite Sympathie und doch verbreitetes Unbehagen gestoßen ist: Unbehagen in der verfassungsrechtlichen Legitimation – soll es wirklich von dem Wort „zugleich“ in Art. 14 GG abhängen? –, aber auch Unbehagen in der Quantifizierbarkeit, in der Frage der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage für diese hälftige Teilung. Damit setzen wir im Grunde einen verfassungsrechtlichen Ertragsbegriff voraus, der noch quantifiziert werden müßte, und stehen außerdem vor der Frage der Anwendbarkeit durch die Gerichte, wo sich schon erste Zweifel einstellen. Ich glaube, wir können den Steuerpflichtigen den Art. 14 GG erst dann mit sicherem Gewissen als Schutzschild zur Seite stellen, wenn in einem einzigen Fall in letzter Instanz – mag es der BFH, mag es das BVerfG sein – ein Steuerbescheid an Art. 14 GG gescheitert ist. Dann ist der Durchbruch geschafft. Die Erbschaft- und Ver-

mögensteuerbeschlüsse haben insoweit die Diskussion nicht beendet, sondern angestoßen. Ich wäre froh, wenn sich der Art. 14 GG dahin verstärken ließe; ob es sich durchsetzen läßt, ist jedoch fraglich.

Um so problematischer ist da die gleichheitsrechtliche Sicht, die sich insbesondere in folgender Frage niederschlägt, auf die auch Herr *Arndt* und Herr *Meincke* Bezug genommen haben: Gehen wir nicht rechtspolitisch und verfassungsrechtlich in Richtung neuer Ungleichheiten? Ungleichheiten zwischen Betriebs- und Privatvermögen, Ungleichheiten innerhalb des Privatvermögens zwischen Gebrauchsvermögen und sonstigem Vermögen. In beide Richtungen hat der Gesetzgeber – zuletzt in den Jahressteuergesetzen 1996/97, aber auch in der Programmatik für die nächsten Jahre – bestimmte Vorlagen des Verfassungsgerichts gerne aufgegriffen. Hierzu gehört die Steuerfreistellung des Gebrauchsvermögens, das ein schwer zu definierender Begriff ist. Wenn ich etwas polemisch sein darf: In der DDR kannte man das sogenannte „kleine Eigentum“, das jedem zugestanden war; darüber hinaus mußte man Produktivvermögen dem Staat abgeben. Es ist sehr schwierig, Politikern in diesem Bereich die Definitionsbefugnis in die Hand zu geben, und wenn Herr *Birk* und Herr *Kirchhof* sagen, sie seien beide Verfechter dieses Gebrauchsvermögens, dann möchte ich nur sagen, das Haus in Münster und in Heidelberg kann unterschiedlich zugeschnitten sein, und so käme man zu der Frage, ob wir hier wirklich eine quantifizierbare Größe haben.

Viel problematischer – und das ist mein eigentlicher Punkt – ist die Differenzierung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen. Das Bundesverfassungsgericht hat diese im Erbschaftsteuerbeschuß im Hinblick auf die gesteigerte Sozialbindung und Sozialpflichtigkeit unternehmerischen Vermögens in den Raum gestellt und damit dem Gesetzgeber – Herr *Meincke* hat das für die Erbschaftsteuer stark kritisiert – eine Vorlage für die Begünstigung von Betriebsvermögen gegeben. Wenn wir dahin kommen, daß der Gesetzgeber die Freiheit hat, nach Vermögensgruppen zu differenzieren, und er auf diese Weise nach sozialer Nützlichkeit kategorisieren kann, dann haben wir große Legitimations- und Definitionsprobleme. Warum ist der 25 %-Großaktionär begünstigt und nicht der Kleinaktionär; warum ist möglicherweise der Aktionär begünstigt, aber nicht der Anleiheninhaber; warum ist der Immobilienbesitz des Privatmanns nicht begünstigt, wohl aber der Grundbesitz der großen Versicherungsgesellschaften? All das sind die Definitionsprobleme, in die wir hineinkommen. Und wenn wir dem Gesetzgeber die Vorlage gewähren, er könne nach der Arbeitsplatzschaffung oder der Sozialnützlichkeit lenkend eingreifen, dann habe ich die Befürchtung, daß wir im Vermögensteuerrecht – dasselbe deutet sich für das Einkommensteuerrecht an – eine Verstärkung und nicht eine Verminderung gesetzgeberischen Manipulationspotentials bekommen und daß uns bald – von welcher Politikseite auch immer – vorge-

geschrieben wird, welche Vermögenswerte gut und schlecht und welche Einkünfte gut und schlecht sind. Es wäre schade, wenn dies das Ergebnis einer so wichtigen Diskussion wäre.

Prof. Dr. Seeger:

Herr *Birk*, ich möchte zunächst eine Bemerkung zu Ihrer ersten Antwort machen. Sie haben sich dort auf die Überwälzung der Grundsteuer bezogen. Das Problem kennen wir aus der Umsatzsteuer, wo immer von der Überwälzung gesprochen wird, wenn etwas in der Rechnung ausgewiesen ist. Gemeint war hier m. E. wirtschaftliche Überwälzung. Hierbei macht es für die Frage, ob Sie überwälzen, eigentlich keinen Unterschied, ob Sie die Position explizit in den zu zahlenden Betrag aufnehmen oder intern in Ihrer Kalkulation berücksichtigen. Das ist nur eine Frage der gesamtwirtschaftlichen Betrachtung. So wie ich Ihr Referat verstanden habe, beruht Ihre Rechtfertigung der Vermögensteuer auf der Überlegung, daß es Leistungsfähigkeit bedeute, wenn man Vermögen besitze, weil dies Kreditansetzen und Macht etc. verleihe. Wenn ich mich recht erinnere, hat Prof. *Tipke* in seinem großen Buch über die Steuerrechtsordnung die Auffassung vertreten, daß auch die Umsatzsteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip zu orientieren sei und orientiert sei. Als er alsbald nach dem Erscheinen seines Werkes das niedersächsische Finanzgericht besuchte, hat er dann in einer Diskussion mit den Richtern des Gerichts näher erläutert, daß auch derjenige, der auf Kredit kauft und dabei Umsatzsteuer zahlt, leistungsfähig sei. Wenn man dies auf Ihren Gesichtspunkt überträgt, daß man seinen Besitz, sein Vermögen auch beleihen könne, dadurch zahlungsfähig werde und dadurch Leistungsfähigkeit habe, dann ist es natürlich plausibel zu sagen, Leistungsfähigkeit sei die Fähigkeit zu zahlen.

Man kann noch einen Schritt weiter gehen und sagen, Vermögenserwerb schaffe Leistungsfähigkeit. Dann ist das ganze hier diskutierte Problem, ob die Leistungsfähigkeit nur die Ertragsbesteuerung rechtfertigt, die Besteuerung auf die Vermögensmehrung oder auf den Vermögensbestand, ein semantischer Streit, weil natürlich Vermögen angesammelter Vermögenserwerb ist. Problematisch ist dann eigentlich nicht die Frage, ob wir eine Einkommens- oder Ertragsbesteuerung haben können und daneben eine Vermögensbesteuerung, sondern nur die Frage der Doppelbesteuerung, oder anders formuliert: Können wir in zwei Schritten besteuern? Das Problem verlagert sich dann m. E. weg von einer Grundrechtsproblematik hin zu einer steuersystematischen Frage. Insofern teile ich auch die Ansicht von Herrn *Pelka* nicht, der sagt, solange man ein Vermögen habe, das man nicht verwerte, habe man eigentlich eine Last und keinen Wert. Denn der Wert kann auch durch Kreditaufnahme realisiert werden. Aber ich habe das Leistungsfähigkeitsprinzip bisher eigentlich anders verstanden, als daß es die Verwertung von Vermögen betrifft. Nach

meinem Verständnis ist die Definition von Leistungsfähigkeit die Fähigkeit, Vermögen zu erwerben, aber nicht, Vermögen zu haben.

Prof. Dr. Sigloch

Ich bekenne mich hier als Ökonom, obwohl ich mich nicht als Ökonom im Sinne der Finanzwissenschaft äußern möchte. Alle drei Referate hätten eine kurze Stellungnahme verdient. Ein kleines Ko-Referat würde die Zeit überschreiten. Ich beschränke mich daher auf die Ideen von Herrn *Birk*: Ich kann Ihnen ohne weiteres zustimmen, daß der Vollzug der Vermögensteuer äußerst schwierig ist. Das würde uns aber nicht hindern, diese Vermögensteuer einzuführen, wenn sie sinnvoll wäre.

Der zweite Punkt ist: Die Vermögensteuer ist sicherlich auch nicht verfassungswidrig, wenn sie vom Vollzug her verfassungsgemäß durchgeführt würde, aber sie wäre dann – was sie historisch schon immer war – eine Alternative zur Einkommensteuer. Man könnte also die Vermögensteuer und die Einkommensteuer sich jeweils ergänzend bis zu einer gewissen Obergrenze durchführen. Die Frage ist, ob das zweckmäßig ist. Es hat sich gezeigt, daß man Erträge ermitteln kann – ob richtig oder nicht, wir glauben jedenfalls, daß man sie ermitteln kann. Daher ist die Einkommensteuer möglicherweise die modernere Steuer gegenüber der Vermögensteuer als Sollertragsteuer mit allen ihren substanzbedingten Unzulänglichkeiten.

Bei Ihrem dritten Punkt, in dem Sie dem Vermögensbesitz eine eigene Leistungsfähigkeit zubilligen, kann ich Ihnen überhaupt nicht folgen. Sie haben bemerkenswerterweise sehr weit in die Geschichte zurückgegriffen, dort jedoch sehr selektiv argumentiert. Es gibt da durchaus auch andere Meinungen, die es wert wären, präsentiert zu werden. Wenn Sie also – wie die Ökonomen heute weithin – der Auffassung sind, daß Vermögen nur der Barwert künftigen Einkommens ist, dann ist es in der Tat eine Frage, ob man eine Doppelbelastung einführen soll. Aus Gerechtigkeitsgründen kann man das nicht – nein, sie wäre sogar obsolet. Wenn Sie sich einen Vermögensbesitzer von Geldpapieren ansehen oder einen Vermögensbesitzer, der z. B. eine gut dotierte Stellung an der Universität hat und relativ unkündbar ist, dann haben beide eigentlich dasselbe Vermögen, wenn sie dasselbe Einkommen haben. Denn unabhängig davon, ob ich als Professor 100 000 DM verdiene oder als Gutsbesitzer oder als Geldvermögensbesitzer, ist mein Vermögen jeweils der Barwert und der läßt sich leicht berechnen – zwar mit vielen Unwägbarkeiten, aber das ist das Vollzugsproblem. Das heißt also, aus Gerechtigkeits-/Gleichbehandlungsgrundsätzen gebietet sich überhaupt keine Doppelbelastung, es sei denn für alle, und dann ist die Obergrenze erreicht. Wenn die Vermögensteuer wieder eingeführt würde, wäre es wünschenswert, daß auch die Barwerte der

Professorengehälter, Pensionen und Abgeordnetenbezüge einbezogen würden. Unter diesem Aspekt bleiben wir m. E. lieber dabei, die Einkommensteuer zu verbessern – sie ist in der Tat verbesserungswürdig. Viele Ihrer Argumente zielen ja genau darauf hin, daß es steuerfrei erworbenes Vermögen gibt. Das ist aber nicht ein Problem der Vermögensteuer, sondern der Lücken im Einkommensteuerrecht.

Dr. Leiber:

Ich möchte etwas in die Niederungen hinabsteigen und mich dazu äußern, wie real die Gefahr oder Chance ist, daß wir demnächst wieder Vermögensteuer erheben. Ein derartiges Bestreben beschränkt sich nicht nur auf die von der SPD geführten Länder, sondern ist eigentlich länderübergreifend. Das beruht nicht auf der Frage, ob das sinnvoll oder gerecht wäre – das steht allenfalls in Wahlprogrammen oder Vorworten zu Gesetzesbegründungen. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine Aufkommensfrage, denn – das wurde vorhin schon erwähnt – wir hatten 9 Mrd. DM Vermögensteueraufkommen, aber die drei Ergänzungen, die wir gehabt haben, gleichen das nicht aus: Weder die Erhöhung des Grunderwerbsteuersatzes noch die Erhöhung der Kraftfahrzeugsteuer noch die etwas realistischere Bewertung der Grundstücke bei der Erbschaftsteuer, die aber i. d. R. auch nur 40 % bis äußerstenfalls 60 % des Verkehrswerts erfaßt. Maßgebend sind also rein aufkommensmäßige Gesichtspunkte.

Vor kurzem bekam ich den ehrenvollen Auftrag, ein neues Vermögensteuergesetz zu entwerfen, das jetzt in der Schublade meines Ministers liegt. Es beruht auf der Grundlage der SPD-Programme und beinhaltet die Freistellung des Betriebsvermögens, des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der wesentlichen Beteiligungen, Freibeträge von 1 Mio. DM für Normalfamilien mit zwei Kindern (Steuerpflichtiger und Ehefrau jeweils 300 000 DM, jedes Kind nochmals 200 000 DM), 100 000 DM Altersfreibetrag für Personen über 60 Jahre sowie einen Steuersatz von 1 %. Sie können davon ausgehen, daß auch andere Finanzminister ähnlich vorbereitet sind, so daß einer Wiedererhebung der Vermögensteuer ab 1. 1. 1999 rein technisch keine wesentlichen Hinderungsgründe entgegenstünden.

Gleichwohl glaube ich nicht, daß es dazu kommen wird. Grund für das Scheitern werden kaum Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie sein: Die nötige Grundbesitzbewertung kostet zwar viel Kräfte, aber das hat bei neuen Gesetzen noch nie eine Rolle gespielt. Entscheidend ist vielmehr, daß nach unseren Berechnungen bei Gesetzesbefolgung, d. h. ohne Ausweichreaktionen, bundesweit nicht mehr als 4 Mrd. DM zusammenkämen. Gerade hier ist das Ausweichen gut beratener Steuerpflichtiger jedoch so einfach, daß ich den

Gesetzentwurf mit der Aussage begleitet habe, auf keinen Fall seien mehr als 2 Mrd. DM bundesweit zu erwarten. Unser Minister ist sehr vernünftig und hat die Vermögensteuer bisher nicht zu seiner Herzenssache gemacht. Soweit ich gesehen habe, ist die Wiedererhebung auch nicht im Hundert-Tage-Programm des Kanzlerkandidaten der SPD enthalten. Dieser hat kürzlich in einem Interview sehr große Zurückhaltung hinsichtlich der Vermögensteuer geübt und gesagt, es sei noch keineswegs ausgemacht, daß er dem Programm insoweit folgen werde. Daher habe ich meiner persönlichen Meinung nach wohl nur einen Schubladenentwurf gemacht.

Prof. Frick:

Soweit ich sehen kann, bin ich hier in diesem Kreis die einzige Vertreterin der Legislative. Wir haben heute vormittag sehr viel über die Rechtfertigung der Vermögensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer gehört, und ich habe jetzt das Bedürfnis, das Verhalten des Gesetzgebers in der letzten Legislaturperiode zu rechtfertigen. Wir haben uns bei dem Außerkrafttreten der Vermögensteuer sowohl an verfassungsrechtlichen als auch an steuersystematischen Kriterien orientiert – wir als Koalition wollten sie ja eigentlich abschaffen, was jedoch an der mangelnden Zustimmung des Bundesrates scheiterte. Ich möchte hier nicht alles wiederholen, was schon von den Vorrednern gesagt worden ist, aber wir haben uns natürlich in erster Linie an dem Beschluß des BVerfG orientiert. Da waren die Spielräume verhältnismäßig klein, und wir haben steuersystematische Gründe gehabt, die Vermögensteuer außer Kraft zu setzen.

Ich möchte mich auch noch zu Ihrer Rede äußern, Herr *Birk*. Sie haben gesagt, das Steueraufkommen werde sozusagen durch den Bedarf an Steuereinnahmen diktiert. Ich verstehe mich als Gesetzgeber jedoch nicht so, daß ich zunächst definiere, was ich brauche, um möglichst allen Wünschen der Bevölkerung zu entsprechen, und dann entsprechend die Belastung des Bürgers mit Steuern und Abgaben vornehme. Vielmehr muß eine gewisse Abgewogenheit beachtet werden, und ich glaube, daß wir schon eine Begrenzung der Belastung brauchen. Auch bin ich sehr dankbar – das sage ich auch ganz ehrlich –, daß das BVerfG diese Belastungsgrenzen gezogen hat, denn ohne die Rechtsprechung des BVerfG wären wir als Koalition in der letzten Legislaturperiode nicht so erfolgreich gewesen.

Dr. Hofmann:

Vielen Dank. Herr *Birk*, Herr *Arndt*, wer von Ihnen will als erster ein Statement abgeben? Herr *Birk*, bitte, ich glaube, Sie sind am häufigsten angesprochen worden.

Prof. Dr. Birk:

Mir war natürlich klar, daß ich durch den Vortrag erheblichen Widerspruch ernten würde und daß ich mich sozusagen nicht im „mainstream“ der Auffassungen, die zur Vermögensteuer vertreten werden, bewege. Herr *Sigloch*, ich habe am Anfang auch gesagt – was vielleicht etwas untergegangen ist –, daß das Thema natürlich umstritten ist, selbstverständlich auch bei den Ökonomen, doch das konnte ich aus Zeitgründen im einzelnen nicht genauer ausführen. Sie haben da aber vollkommen recht.

Ich möchte gerne zu vier Punkten kurz etwas sagen: Die mehrfach angesprochene Frage, ob Vermögen Leistungsfähigkeit begründet, sehe ich anders, insbesondere ganz anders als Herr *Sigloch*. Ich denke, es ist ein Unterschied, ob jemand „human capital“ hat, also arbeitet und daraus Einkünfte erzielt, oder ob er Vermögen, z. B. in Form von Grundvermögen oder Aktien, besitzt. Denn wenn der eine mit dem „human capital“ nicht mehr arbeitet, dann hat er nichts mehr zum Leben oder ist abhängig von den Sozialleistungen des Staates, während der andere noch sein Vermögen hat. Dieses kann er aufzehren, während sich von der Arbeitskraft nichts herunterschneiden läßt, um davon leben.

Zur Frage der Begrenzung: Dort habe ich eine ähnliche Auffassung wie Sie, Herr *Kirchhof*. Ich bin natürlich auch der Meinung, daß wir Begrenzungen hinsichtlich der Besteuerungsgewalt haben müssen, und es wäre auch sinnvoll, sie hinsichtlich der Ausgabengewalt zu haben. Doch ist es m. E. ureigenste Aufgabe des Parlaments, über Begrenzungen nachzudenken, denn schließlich vertritt dieses die Interessen des Volkes und sollte hier seines Amtes walten, während das BVerfG nur eine dahinterstehende Kontrollfunktion ausüben kann. Vielleicht darf ich das in Klammern einmal so sagen: Wenn die Abgeordneten endlich genauso besteuert würden wie alle anderen Bürger, dann wäre dies vielleicht auch ein Beitrag zu einer effektiveren Begrenzung der Steuern.

Ich überspringe den nächsten Punkt, die Frage der Effektivität. Auch da bin ich etwas anderer Auffassung. Es gibt dazu unterschiedliche Positionen, die man einfach so stehen lassen muß.

Nun zu den vermeintlichen Widersprüchen, die Herr *v. Groll* und Herr *Pelka* entdeckt haben wollen, wenn ich am Ende meines Referats die Sollertragsteuer befürworte. Dies ist kein Widerspruch. Vielmehr sehe ich es genauso wie *Böckenförde* in seinem Sondervotum: Die Vermögensteuer sollte von ihrer Zugriffshärte so gestaltet sein, daß sie aus dem Sollertrag bezahlt werden kann, aber das ist nicht der *Grund*, Vermögen zu besteuern. Die Feststellung, daß ich aus den Sollerträgen etwas bezahlen kann, dient nur als technisches Mittel zur

Festlegung der Zugriffshöhe, als Orientierung für die Wahl des Steuersatzes, nicht mehr. Ich denke, dabei sollte ich es bewenden lassen.

Prof. Dr. Arndt:

Ich glaube, wir können viel von der gegenwärtigen Diskussion auflösen, wenn wir uns auf das beschränken, worüber eine gewisse Übereinstimmung besteht, insbesondere auf das Problem der Durchführbarkeit bei der Einführung einer privaten Vermögensteuer. Wie Sie gesagt haben, Herr *Birk*, ist das verfassungsrechtlich höchst problematisch. Für dieses Problem sehe ich überhaupt keine Lösung.

Zweitens: Besonders beeindruckt haben mich die Beiträge von Herrn *Kirchhof* und Herrn *Schön*. Ich teile die Meinung von Herrn *Kirchhof*. Natürlich ist der Art. 14 GG relevant, aber die augenblickliche Gefahr im Steuerrecht sehe ich wie Herr *Schön* darin, daß der Art. 3 GG aufgeweicht wird und daß wir immer stärker, wie z. B. bei § 13a ErbStG, gutes Vermögen dem schlechten gegenüberstellen. Vielleicht sind da die Franzosen viel vernünftiger gewesen, als sie drei Wochen nach dem Urteil des BVerfG die Frage der Privilegierung von unternehmerischem Vermögen ebenfalls an der „egalité“ gemessen haben. Die Franzosen haben ihre „egalité“ noch im Sinne der Französischen Revolution, nämlich strikt, ausgelegt und gesagt, daß jede Differenzierung zwischen den Vermögen verfassungswidrig sei. Das ist sicher ein Standpunkt, über den man nachdenken sollte.

Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Prof. Dr. Georg Crezelius
Universität Bamberg

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Bestandsaufnahme
 - 1. Kodifizierte Fälle
 - a) § 17 Abs. 1 S. 5 EStG
 - b) § 20 Abs. 2a EStG
 - c) § 24 Nr. 2 EStG
 - d) § 34c EStG
 - e) § 35 EStG
 - f) § 7 Abs. 1 EStDV
 - g) § 26 KStG
 - h) § 13a ErbStG
 - i) § 21 ErbStG
 - j) § 21 Abs. 1 UmwStG
 - k) Sog. verlängerte Maßgeblichkeit
 - 2. Nichtkodifizierte Fälle
 - a) Veräußerungen
 - b) Nachfolge bei Personengesellschaften
 - c) Leistungen an und von Gesellschaften
 - aa) Gesellschaften und Steuersubjektqualität
 - bb) Leistender
 - cc) Einlage vs. unentgeltliche Zuwendung
 - dd) Verdeckte Gewinnausschüttungen
 - 3. Exkurs: Ausländische Steuerrechtsordnungen
 - 4. Zwischenergebnis
- III. Erbschaft- und Schenkungsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Steuersystem
 - 1. Rechtfertigungen
 - a) Erbschaftsteuer
 - b) Einkommensteuer
 - c) Körperschaftsteuer
 - 2. Dogmatische Strukturen
 - a) Steuersubjekte
 - b) Objekte der Besteuerung
 - aa) Entgeltlichkeit
 - bb) Unentgeltlichkeit
 - cc) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung
 - 3. Konsequenzen
- IV. Anwendungsfälle

I. Einleitung

In der nachfolgenden Untersuchung geht es um die vordergründig einfache Fragestellung, ob sich die in verschiedenen Gesetzen kodifizierten Steuerarten der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer einerseits und der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer andererseits in einem im weitesten Sinne verstandenen Lebenssachverhalt entweder gegenseitig ausschließen oder ob sie kumulativ anfallen können. Insbesondere vor dem Hintergrund des § 35 EStG ist der für die Erbschaftsteuer zuständige II. Senat des BFH der Ansicht, daß Erbschaftsteuer und Einkommensteuer auf „verschiedenen Ebenen“ lägen und

damit prinzipiell nicht saldierungsfähig seien¹. § 35 EStG enthalte eine allgemeine Regelung zum Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, und die Vorschrift wolle ausdrücken, daß eine (eventuelle) Doppelbelastung eines Sachverhalts mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer vom Steuergesetzgeber gewollt sei².

Die vorstehend skizzierte, eher kategorische Auffassung des BFH ist jedenfalls nicht prinzipiell unzutreffend. Das folgt aus dem Verhältnis von Einkommensteuer einerseits und Erbschaftsteuer andererseits in ihrer „zeitlichen Dimension“. Ausgangspunkt einer Untersuchung des Verhältnisses von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer muß der Umstand sein, daß es steuersystematisch keinen Anlaß zur Kritik gibt, wenn ein und dasselbe Vermögen im Zeitablauf sowohl der Einkommensteuer als auch der Erbschaftsteuer unterliegt³. Im Normalfall liegt es nämlich so, daß ein Steuersubjekt aufgrund eigener Tätigkeit Vermögen innehat, welches einkommensversteuert ist und welches dann auf ein anderes Rechtssubjekt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder des Erbfalls übergeht. Die dann eintretende (wirtschaftliche) Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ist steuersystemgerecht, weil durch die beiden Steuerarten zwei Steuersubjekte betroffen sind und weil der Empfänger des unentgeltlich übergehenden Vermögens in die Lage versetzt wird, mit dem Übergegangenen eigene und ihm zuzurechnende neue Einkünfte zu erzielen. Zwar mag demgegenüber eingewandt werden, daß damit der Steuerpflichtige privilegiert werde, der seine Einkünfte nicht spart, sondern konsumiert, so daß im Zeitpunkt des Todesfalls oder im Zeitpunkt der vorweggenommenen Erbfolge keine oder eine geringere Erbschaft- oder Schenkungsteuer entsteht, doch ist dies ein steuersystematisch unerheblicher Gesichtspunkt.

Trotzdem kann es auch Sachverhalte geben, in denen die „zeitliche Streckung“ mit ihrer doppelten Erfassung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer zumindest bei den Steuerpflichtigen ein gewisses Unbehagen hervorrufen kann. Prototypisch sind hier die Rechtsfolgen, die sich aufgrund der Entscheidung des Großen Senats des BFH zur Erbauseinandersetzung ergeben⁴. In Abkehr von der früheren Rechtsprechung ist heute eine entgeltliche Erbauseinandersetzung nicht mehr ertragsteuerrechtlich unerheblich. Es wird nunmehr davon ausgegangen, daß Erbfall und nachfolgende Erbauseinanderset-

1 BFH v. 26. 11. 1986, BStBl. II 1986, 175, 177.

2 BFH v. 9. 9. 1988, BStBl. II 1989, 9, 11; vgl. auch *Jesse*, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, 1982, S. 15.

3 *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302, 303; *Heyeres*, Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, 1996, S. 135, 178.

4 BFH (GrS) v. 5. 7. 1990, BStBl. II 1990, 837.

zung steuerrechtlich getrennt zu beurteilende Vorgänge sind. Daraus folgt, daß es auf den Zeitpunkt des Erbfalls in jedem Fall zur Erbschaftsbesteuerung kommt. Liegt es im Einzelfall so, daß aufgrund der neuen Rechtsprechung eine Konstellation einer einkommensteuerrechtlich erheblichen entgeltlichen Erbauseinandersetzung anzunehmen ist, dann liegt hierin für den Entgeltempfänger ein in seiner Person verwirklichter Einkommensteuertatbestand. Mithin sind nach heutiger Rechtslage wirtschaftlich der Erbfall und die nachfolgende Erbauseinandersetzung von einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer bedroht.

Führt nach allem eine am Zeitablauf orientierte Betrachtung zu einer grundsätzlich steuersystemgemäßen Reihenfolge der Steuergegenstände mit verschiedenen Steuersubjekten, dann ergibt sich gleichwohl eine steuerrechtliche Problematik zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, die vor dem Hintergrund des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs zu sehen ist. Es läßt sich durchaus die Auffassung vertreten, daß die Erbschaftsteuer nicht gleichsam isoliert neben der Einkommensteuer angesiedelt sei, sondern daß es sich vielmehr nur um eine besondere Ausformung der Einkommensteuer handle. Wer im sog. Reinvermögenszugang die hauptsächliche Meßgröße steuerrechtlich abzuschöpfender Leistungsfähigkeit sieht, müßte grundsätzlich den Erbfall bzw. ergänzungshalber die Schenkungskonstellation wie zugeflossenes Einkommen besteuern⁵. Wenn aber auch das Geerbe oder das Geschenke als Einkommen zu qualifizieren ist, dann müßten konsequenterweise Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, aber auch die Körperschaftsteuer, steuersystematisch in der Art und Weise aufeinander abgestimmt sein, daß ein und dasselbe Besteuerungssubstrat nicht zugleich vom ErbStG einerseits bzw. vom EStG oder KStG andererseits erfaßt werden kann.

Damit ist die „Fallfrage“ der nachfolgenden Untersuchung umschrieben: Es geht darum, ob die im Einzelfall auftretende Konkurrenz der Steuerarten dahingehend zu lösen ist, daß sie kumulativ vorliegen können oder ob die Konkurrenzproblematik in der Art und Weise aufzulösen ist, daß sich die Ertragsbesteuerung und die Substanzbesteuerung gegenseitig ausschließen. Anders formuliert: Es ist zu fragen, ob die zweifelsfrei unterschiedlich gefaßten Besteuerungstatbestände des ErbStG, des EStG und des KStG trotz dieser unterschiedlichen Tatbestandsfassung eine wirtschaftlich doppelte Erfassung desselben Besteuerungssubstrats rechtfertigen. Zutreffend ist darauf hingewiesen worden⁶, daß ein doppelter Steuerzugriff auf das Ergebnis eines wirtschaftlichen Sachverhalts nicht unproblematisch, vielmehr begründungsbedürftig ist, dies selbst dann, wenn zwei Steuerarten an verschiedene, wenn auch im Ein-

5 Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, *Ruppe*, Einf. ESt Rz. 411, *Wendt*, § 35 Rz. 7, Stand: Juni 1998; *Schneider*, DStR 1998, 1287, 1288.

6 *Meincke*, FS *Tipke*, 1995, S. 391, 396.

zelfall zusammentreffende Tatbestände anschließen, die unterschiedlich formuliert sind. Steuerrechtsmethodologisch geht es hier letztlich um ein steuerrechtliches Konkurrenzproblem, welches einer systemgerechten Lösung zugeführt werden soll.

II. Bestandsaufnahme

1. Kodifizierte Fälle

a) § 17 Abs. 1 S. 5 EStG

Geht es um eine kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligung, dann ist zunächst zu entscheiden, ob es sich um eine Beteiligung handelt, die einem Betriebsvermögen zuzuordnen ist oder um eine solche, die von § 23 EStG, § 21 UmwStG erfaßt wird⁷. Ist keine der vorgenannten Konstellationen gegeben, dann kann es sich immer noch um eine wesentliche Beteiligung des § 17 EStG handeln, wobei die Voraussetzungen der Wesentlichkeit in § 17 Abs. 1 S. 4 EStG festgelegt sind. Ist also der jeweilige Anteilsinhaber wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt⁸, dann bleibt es zwar dabei, daß es sich um Privatvermögen handelt, doch fingiert § 17 EStG in diesen Fällen bei Veräußerungen gewerbliche Einkünfte. Wird eine wesentliche Beteiligung unter Lebenden oder von Todes wegen unentgeltlich weitergegeben, dann führen Schenkung und Erbfall nicht zu einem Veräußerungstatbestand des § 17 EStG, so daß insofern der Rechtsnachfolger des wesentlich Beteiligten die Beteiligung mit den Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers fortführt. Ergibt sich aufgrund des unentgeltlichen Übergangs, daß die in der Person des Schenkers oder des Erblassers als wesentliche zu qualifizierende Beteiligung bei dem Rechtsnachfolger (vorweggenommene Erbfolge an mehrere Zuwendungsempfänger, Miterben) nicht mehr eine wesentliche Beteiligung darstellt, dann ist § 17 Abs. 1 S. 5 EStG maßgebend. Unabhängig von den rechtsformspezifischen Konsequenzen des § 17 EStG ist der Anteil in der Person des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers für weitere fünf Jahre steuerverstrickt, so daß ein eventuell in dieser Periode anfallender Veräußerungsgewinn zur Steuerbarkeit führt. Das hier interessierende Problem ergibt sich daraus, daß ertragsteuerrechtlich aufgrund § 17 Abs. 2 S. 3 EStG der unentgeltliche Rechtsnachfolger im Falle einer Veräußerung an die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers gebunden ist, so daß sich der Veräußerungsgewinn abzüglich der ursprünglichen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers berechnet. Erbschaftsteuerrechtlich ist eine kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligung nach § 12 Abs. 1 ErbStG, § 11

⁷ Crezelius, Unternehmenserbrecht, 1998, Rz. 170 f.

⁸ Zur Berechnung BFH v. 25. 11. 1997, BStBl. II 1998, 257.

BewG zu bewerten. Im Ergebnis werden börsennotierte Aktien mit ihrem Börsenkurs am Stichtag angesetzt, nicht börsennotierte kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligungen sind grundsätzlich unter Ansatz des Vermögenswerts und des Ertragswerts des Unternehmens zu bewerten. Die dafür von der Finanzverwaltung entwickelten Grundsätze sind die Regeln des Stuttgarter Verfahrens. Dazu nimmt § 12 Abs. 2 ErbStG auf § 11 Abs. 2 S. 2 BewG Bezug. Liegt es im Einzelfall so, daß der erbschaftsteuerrechtliche Wert oberhalb der ursprünglichen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers anzusetzen ist, dann ist im Zeitpunkt der unentgeltlichen Rechtsnachfolge erbschaftsteuerrechtlich ein höherer Wert maßgebend, während bei der Veräußerung der Veräußerungsgewinn unter Ansatz der ursprünglichen Anschaffungskosten ermittelt wird. In Höhe des Unterschieds zwischen ertragsteuerrechtlichen Anschaffungskosten und erbschaftsteuerrechtlich maßgebendem Wert handelt es sich um eine doppelte Erfassung des Substrats mit Einkommensteuer einerseits und Erbschaftsteuer andererseits.

b) § 20 Abs. 2a EStG

Bei unentgeltlichen Rechtsnachfolgen ist zu entscheiden, wer steuerrechtliches Zurechnungssubjekt für die in einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Dividenden ist, die beispielsweise vor dem Todestag wirtschaftlich entstanden sind. Grundsatznorm ist hier § 20 Abs. 2a EStG, der – entsprechend dem Gesellschaftsrecht (vgl. §§ 29, 46 Nr. 1 GmbHG) – die Zurechnung der Dividenden davon abhängig macht, wer im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist. Es kommt also darauf an, ob der Rechtsvorgänger oder der unentgeltliche Rechtsnachfolger in Person den Einkunftserzielungstatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen verwirklicht hat⁹. Zu beachten ist, daß die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu den Überschusseinkunftsarten zählen, so daß die Einnahmen in Form der Bardividende sowie die Steuergutschrift erst im Jahr des Zuflusses (§ 11 Abs. 1 EStG) zu erfassen sind. War also sowohl im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses als auch im Zeitpunkt des Zuflusses der Nettodividende (Bardividende abzüglich Kapitalertragsteuer) beispielsweise der Erblasser schon verstorben, dann erzielt er keine eigenen Einkünfte mehr, obwohl die Erträge schon zu seinen Lebzeiten erwirtschaftet worden sind. Findet also der unentgeltliche Rechtsübergang nach dem Gewinnverwendungsbeschluß statt, der zur Folge hat, daß aus dem sog. Gewinnbezugsrecht ein normaler Drittanspruch des Gesellschafters gegenüber der Kapitalgesellschaft entsteht, dann kommt es bei der unentgeltlichen Weitergabe einer kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligung erbschaftsteuerrecht-

⁹ Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 17. Aufl., 1998, § 20 Rz. 12, 202.

lich zu folgender Situation: Für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke ist der kapitalgesellschaftsrechtliche Anteil zu bewerten, und zusätzlich geht (im Erbfall) der Dividendenanspruch als Forderung mit über. Diese Loslösung des Dividendenanspruch vom Stammrecht, der kapitalgesellschaftsrechtlichen Beteiligung, rechtfertigt die Besteuerung des vollen Gewinnanteils beim Rechtsnachfolger nach § 24 Nr. 2 EStG¹⁰. Für den vorliegenden Zusammenhang ergibt sich daraus die Frage, ob die aufgrund der §§ 11 Abs. 1, 24 Nr. 2 EStG in der Person des Rechtsnachfolgers begründete Einkommensteuerbelastung erbschaftsteuerrechtlich als Abzugsposten erheblich sein kann. Das ist mit der allgemeinen Problematik des Zusammentreffens des § 24 Nr. 2 EStG mit Konstellationen unentgeltlicher Rechtsnachfolgen verknüpft.

c) § 24 Nr. 2 EStG

§ 24 Nr. 2 EStG erfaßt Einkünfte aus einer ehemaligen Einkunftsquelle, und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Damit ist einmal klargestellt, daß die Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart ihren Charakter auch dann nicht verlieren, wenn der Steuerpflichtige die Einkunftsquelle im Zeitpunkt der Einnahmen bereits aufgegeben hat¹¹. Zum anderen begründet § 24 Nr. 2 EStG die subjektive Steuerpflicht des Rechtsnachfolgers; insofern geht es hier um ein Zurechnungsproblem. Da Schuldner der Einkommensteuer nur derjenige sein kann, der in seiner Person den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht hat, könnte es in Fällen der Rechtsnachfolge dazu kommen, daß ein Teil des Steuertatbestandes beim Rechtsvorgänger, der andere Teil beim Rechtsnachfolger verwirklicht ist. Ohne § 24 Nr. 2 EStG könnte dann auch der Rechtsnachfolger nicht besteuert werden¹². Liegt es im Einzelfall so, daß sich im erbschaftsteuerrechtlich zu erfassenden Nachlaß Forderungen befinden, deren Zufluß beim Erblasser die Einkommensteuer ausgelöst hätte, dann kommt es über § 24 Nr. 2 EStG dazu, daß die von dem Rechtsvorgänger erwirtschafteten, aber nicht zugeflossenen Einkünfte im Zuflußzeitpunkt beim Rechtsnachfolger erfaßt werden. Kumulativ dazu erfaßt auch das ErbStG die rückständigen Forderungen. Das ist konsequent, weil sich die erbschaftsteuerrechtliche Bereicherung auf alle vermögenswerten Positionen des Erblassers/Rechtsvorgängers bezieht, also auch auf nicht beglichene Forderungen. Im Anwendungsbereich des ErbStG ist in einer derartigen Konstellation zu entscheiden, ob es sich um eine nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abziehbare Erblässerschuld handelt. Es geht hier bei der

10 Heyeres, Unternehmensnachfolge, S. 174; Schmidt/Seeger, EStG, § 24 Rz. 90 ff.

11 BFH v. 21. 4. 1993, BStBl. II 1993, 716.

12 Zur Problematik, ob § 24 Nr. 2 EStG jeden Fall einer Gesamt- und auch Einzelrechtsnachfolge erfaßt, BFH v. 24. 1. 1996, BStBl. II 1996, 287, 289; Schmidt/Seeger, EStG, § 24 Rz. 90.

aufgrund der §§ 11 Abs. 1, 24 Nr. 2 EStG im Zeitpunkt des erbschaftsteuerrechtlichen Stichtags nur latent vorhandenen Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers um eine Verbindlichkeit, die – im Erbfall – nach dem Erbfall entsteht, für die aber schon zu Lebzeiten des Erblassers der Grund gelegt worden ist. Nach der derzeitigen Rechtsprechung des BFH hat der Rechtsnachfolger (Erbe) erst beim Forderungseinzug den einkommensteuerrechtlichen Tatbestand verwirklicht, so daß es sich nicht um eine vom Erblasser herrührende Verpflichtung, vielmehr um eine eigene Steuerschuld des Rechtsnachfolgers handeln soll, die nicht zum erbschaftsteuerrechtlichen Abzug führen dürfe¹³. Damit kommt es aufgrund dieser Rechtsprechung des BFH zur hier interessierenden Problemsituation einer Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer.

d) § 34c EStG

Bei § 34c EStG handelt es sich um eine unilaterale Maßnahme zur Vermeidung der einkommensteuerrechtlichen Doppelbesteuerung. Soweit die von § 34c EStG im einzelnen formulierten Voraussetzungen gegeben sind, wird die in dem Auslandsstaat gezahlte Einkommensteuer auf die deutsche Einkommensteuer des Steuersubjekts angerechnet, soweit die Steuern des Ursprungsstaates der deutschen Einkommensteuer entsprechen¹⁴. Dabei ist davon auszugehen, daß eine ausländische Steuer dann der inländischen (deutschen) Einkommensteuer entspricht, wenn sie direkt auf die Besteuerung des Einkommens abzielt. Da die Steuersysteme der verschiedenen Staaten unterschiedlich ausgestaltet sind, soll eine Gleichartigkeit der Auslandssteuer mit der deutschen Einkommensteuer ausreichen. Letztlich ist also in erster Linie auf die Funktion und den wirtschaftlichen Gehalt der ausländischen Steuer abzustellen, auf ihre Belastungswirkung, also die Belastung des Einkommens¹⁵. Zwar könnte man in diesem Zusammenhang der Auffassung sein, ein potentielles Kollisionsproblem mit dem ErbStG könne sich nicht ergeben, doch ist zum einen zu berücksichtigen, daß die Erbschaftsteuer durchaus als Einkommensteuer im weiteren Sinne verstanden werden kann¹⁶, zum anderen läßt sich international derzeit eine Tendenz feststellen, erbschaftsteuerrechtliche Tatbestände in die technische Einkommensteuer zu inkorporieren¹⁷. Es kann damit durchaus die Frage zu lösen sein, ob die im Ausland gezahlte Steuer der deutschen Ein-

13 BFH v. 5. 7. 1978, BStBl. II 1979, 23; BFH v. 6. 12. 1989, BFH/NV 1990, 643; kritisch *Meincke*, ErbStG, 11. Aufl., § 10 Rz. 32; *ders.*, FS Tipke, S. 391, 401 f.

14 Dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998, Rz. 15.60; *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 34c Rz. 7.

15 *Debatin*, DB 1961, 1368; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 15.60.

16 Vgl. schon oben I, S. 73 ff.

17 Dazu unten II 3, S. 99 ff.

kommensteuer entspricht, soweit es sich um einen ausländischen Einkommensteuertatbestand handelt, der an unentgeltliche Rechtsnachfolgen anknüpft. Damit regelt § 34c EStG zumindest einen potentiellen Fall, in dem über das Verhältnis von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer zu befinden ist.

e) § 35 EStG

Sind bei der Ermittlung des (einkommensteuerrechtlichen) Einkommens auch Einkünfte berücksichtigt worden, die in dem betreffenden Veranlagungszeitraum oder in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum als Erwerb von Todes wegen nach dem ErbStG steuerbar waren, so wird auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte anteilig entfällt, unter den näheren Voraussetzungen des § 35 EStG ermäßigt. Hintergrund des § 35 EStG ist die Konstellation, daß sich im von der Erbschaftsteuer erfaßten Nachlaß Werte befunden haben, die beim Erblasser noch nicht steuerpflichtiges Einkommen waren, jedoch zu steuerpflichtigem Einkommen geworden wären, wenn sie der Erblasser noch selbst in Geld oder andere Wirtschaftsgüter umgesetzt hätte und deren Umsetzung beim Rechtsnachfolger, dem Erben, in gleicher Weise einkommensteuerpflichtig ist, wie sie beim Erblasser einkommensteuerpflichtig gewesen wären¹⁸. Es geht insbesondere um Sachverhalte, in denen die Versteuerung aufgrund des Zuflußprinzips erst in der Person des Rechtsnachfolgers stattfindet, mithin (wiederum) um den Anwendungsbereich des § 24 Nr. 2 EStG bzw. um die Problematik, ob eine im Zeitpunkt des erbschaftsteuerrechtlichen Stichtags latent existente Einkommensteuerschuld für Zwecke der Erbschaftsteuer abzugsfähig ist¹⁹. Zum Ausgleich der mit einer einkommensteuerrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Doppelbelastung verbundenen Härten ermöglicht § 35 EStG, die erbschaftsteuerrechtliche Nichtabzugsfähigkeit der bezeichneten Einkommensteuerbelastung durch eine anteilige Ermäßigung der Einkommensteuer zu mildern.

f) § 7 Abs. 1 EStDV

Wird ein Einzelunternehmerischer Betrieb oder eine Mitunternehmerische Beteiligung an einer Personengesellschaft – von Todes wegen oder unter Lebenden – unentgeltlich übertragen, dann würde es dem einkommensteuerrechtlichen Subjektprinzip bzw. dem Grundsatz der Besteuerung des Lebenseinkommens entsprechen, daß die bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen stillen Reserven in der Person des Rechtsvorgängers aufzudecken und zu versteuern

18 Vgl. Geck, ZEV 1996, 376; Herrmann/Heuer/Raupach/Wendt, EStG, § 35 Rz. 1; Schmidt/Glanegger, EStG, § 35 Rz. 1.

19 Dazu oben II 1 c, S. 78 f.

sind²⁰. § 7 Abs. 1 EStDV sieht dies anders, indem der (unentgeltliche) Rechtsnachfolger zwingend die Buchwerte des Rechtsvorgängers, des Einzelunternehmers oder des Mitunternehmers, fortzuführen hat. Materiell widerspricht dies dem Prinzip der Leistungsfähigkeitsbesteuerung, welches zugunsten eines weit verstandenen Realisationsgrundsatzes zurückzutreten hat. Der historische Gesetzgeber²¹ hielt die aus seiner Sicht sogar zwingende Buchwertfortführung für erforderlich, um bei unentgeltlichen Übertragungen eine mögliche Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer zu vermeiden. Daraus resultiert jedoch für den hier interessierenden Zusammenhang sofort eine weitere Problematik, die sich daraus ergibt, daß die Anknüpfung des Ertragsteuerrechts an den in der Person des Rechtsvorgängers maßgebenden Buchwert auch in der Person des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers dazu führen kann, daß der Rechtsnachfolger einerseits Erbschaftsteuer auf das übergegangene Einzelunternehmen bzw. den übergegangenen Mitunternehmeranteil zahlt und zugleich bezüglich zukünftiger Realisierungsfälle nach § 16 EStG eine Veräußerungsgewinn zu versteuern hat, der sich aufgrund der ursprünglichen Werte beim Rechtsvorgänger bemißt. Ähnlich wie bei § 17 Abs. 1 S. 5 EStG²² liegt es auch hier so, daß die im Zeitpunkt des unentgeltlichen Rechtsübergangs vermiedene Gewinnrealisierung der Idee nach zu einer Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer führt, jedenfalls dann, wenn die erbschaftsteuerrechtlich anzusetzenden Bewertungsgrundsätze zu einem höheren Wertmaßstab führen als es ertragsteuerrechtlich in der zukünftigen Veräußerungssituation der Fall ist. Zwar mag in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, daß das Doppelbelastungsproblem derzeit durch die sog. verlängerte Maßgeblichkeit²³ entschärft wird, doch handelt es sich dabei lediglich um Bewertungsvorschriften, welche nicht in der Lage sind, das materielle Grundproblem – welches sich in Zukunft möglicherweise wieder stellen könnte – zu erklären oder zu lösen.

g) § 26 KStG

Da sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des § 1 KStG auf das gesamte Weltergebnis bezieht, erfaßt die deutsche Steuer grundsätzlich alle Einkünfte des Körperschaftsteuersubjekts, und zwar unabhängig davon, ob die Quelle dieser Einkünfte im Inland oder in einem Auslandsstaat liegt. Bei Einkünften aus ausländischen Quellen entsteht dadurch eine Kollision mit dem Besteuerungsrecht des Auslandsstaates, im Ergebnis die Problematik der

20 Vgl. *Kirchhof/Söhn/Reiß*, EStG, § 16 Rz. B 80, Stand: Okt. 1998; *Wassermeyer*, BB 1994, 1.

21 Zur Entwicklung *Jesse* (Fn. 2), S. 58; *Kirchhof/Söhn/Reiß*, EStG, § 16 Rz. B 79 f.

22 Dazu oben II 1 a, S. 76 f.

23 Zur sog. verlängerten Maßgeblichkeit unten II 1 k, S. 85 ff.

Doppelbesteuerung. Soweit keine Doppelbesteuerungsabkommen existieren, erfolgt die Beseitigung der Doppelbesteuerung unilateral durch Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 26 KStG²⁴. Bei der im Rahmen des § 26 KStG in erster Linie vorgesehenen sog. direkten Steueranrechnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird u.a. vorausgesetzt, daß die ausländische Steuer der deutschen Körperschaftsteuer entspricht, so daß es sich um eine den Gewinn erfassende Steuer handeln muß, damit sie als gleichartig für Zwecke des § 26 KStG anzuerkennen ist. Liegt es abstrakt gesehen so, daß die im Ausland gezahlte Steuer ihre Ursache in einer Vermögensmehrung hat, die im Ausland zu einer Besteuerung führt, die dem deutschen ErbStG entspricht, dann ist wiederum – wie im Rahmen des § 34c EStG²⁵ – zu entscheiden, wie sich Ertragsbesteuerung und Substanzbesteuerung zueinander verhalten.

b) § 13a ErbStG

Im Anwendungsbereich des ErbStG kommt es über § 13a ErbStG, aber auch über § 19a ErbStG, zu einer Privilegierung von Betriebsvermögen bzw. von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 13a Abs. 4 Nrn. 1, 3 ErbStG). Die Regelungen im einzelnen zeugen von einer intensiven Querverbindung zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht und Ertragsteuerrecht. Z. B. knüpft § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG an die mitunternehmerischen Einkünfte des § 15 EStG an, und § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG geht für die bis zum 31. 12. 1998 geltenden Fassung des EStG ebenfalls von einer einkommensteuerrechtlichen und erbschaftsteuerrechtlichen Parallele hinsichtlich der wesentlichen Beteiligungen aus. Zwar sind die Regelungen des ErbStG und die Steuerverstrickungstatbestände des EStG nicht vollkommen deckungsgleich, weil beispielsweise nur inländisches Betriebsvermögen oder nur die inländische Kapitalgesellschaft erfaßt werden, doch läßt sich aus § 13a ErbStG zumindest die Grundidee des Steuergesetzgebers entnehmen, daß die erbschaftsteuerrechtlichen Privilegien in Konstellationen fortgeführten unternehmerischen Engagements gelten sollen. Dogmatisch formuliert geht es bei dem fortgeführten unternehmerischen Engagement um steuerverstricktes Betriebsvermögen oder ausnahmsweise steuerverstricktes Privatvermögen, soweit dieses Privatvermögen für unternehmerische Tätigkeit eingesetzt wird. Damit hat der Steuergesetzgeber im Rahmen des § 13a ErbStG in steuersystematischer Hinsicht zu erkennen gegeben, daß dann, wenn es sich um steuerverstricktes unternehmerisches Vermögen handelt, im Gegenzug gewisse erbschaftsteuerrechtliche Begünstigungen gewährt werden sollen. Steuersystematisch läßt sich durch

24 Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, § 26 Rz. 1 ff., Stand: April 1998; Frotscher/Maas, KStG, § 26 Rz. 1 f., Stand: Nov. 1998; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 15.119 ff.

25 Dazu oben II 1 d, S. 79 f.

die Bezugnahme des ErbStG auf steuerverstricktes Vermögen im Rahmen des § 13a EStG für den Anwendungsbereich dieser Regelung eine vom Steuergesetzgeber gewollte Kompatibilität zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer nachweisen.

i) § 21 ErbStG

Ebenso wie im Bereich der Ertragsteuern kann auch bei der Erbschaftsbesteuerung die sich aus einer erbschaftsteuerrechtlichen Doppelbelastung ergebende Kollision durch ein Doppelbesteuerungsabkommen vermieden werden. Liegt kein Doppelbesteuerungsabkommen vor, dann ergibt sich zunächst eine einseitige Freistellung durch den Belegenheitsstaat, wenn die bei der deutschen beschränkten Erbschaftsteuerpflicht der § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 121 Abs. 2 BewG nur bestimmte inländische Nachlaßgegenstände der deutschen Erbschaftsbesteuerung unterfallen²⁶. Eine weitere Möglichkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht darin, daß die im Ausland gezahlte Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer, soweit sie auch das Auslandsvermögen erfaßt, angerechnet wird; dies ist der Anwendungsbereich des § 21 ErbStG²⁷. Nach § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG liegt es so, daß bei Erwerbem, die in einem Auslandsstaat mit ihrem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Erbschaftsteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, in den Fällen des § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auf Antrag die festgesetzte, auf den Erwerber entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Erbschaftsteuer angerechnet wird, als auch das Auslandsvermögen dem deutschen Besteuerungszugriff unterliegt. Die Vorschrift ist erkennbar an § 34c EStG angelehnt, jedoch nur bei unbeschränkter Steuerpflicht anzuwenden, so daß der Erblasser oder der Erwerber im Erwerbszeitpunkt Inländer sein müssen²⁸. Unumstritten ist es bei § 21 ErbStG, daß eine ausländische Steuer unter den weiteren Voraussetzungen des § 21 ErbStG auch dann angerechnet werden kann, wenn die Erbschaftsteuer des Auslandsstaates nicht – wie in Deutschland – als Erbanfallsteuer, sondern beispielsweise als den Nachlaß als solchen belastende sog. Nachlaßsteuer ausgestaltet ist. Zwar fehlt dann die von § 21 ErbStG ersichtlich vorausgesetzte Steuersubjektsidentität – die Nachlaßsteuer trifft die Person und das gesamte Vermögen des Erblassers –, doch ist zu berücksichtigen, daß durch die Anrechnungsmethode des § 21 ErbStG die wirtschaftliche Belastung des Erben ausgeschlossen werden soll. Deshalb kann der Erwerber die ausländische Erbschaftsteuer nicht nur anrechnen, wenn er selbst Steuerschuldner

26 Dazu *Schindhelm*, ZEV 1997, 8, 13.

27 Ausführlich *Jülicher*, ZEV 1996, 295; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 15.270 ff.

28 Näher *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, Rz. 445.

ist, sondern auch dann, wenn der Nachlaß als solcher im Ausland belastet wird²⁹. Nach Auffassung des BFH entspricht die Auslandssteuer immer dann der deutschen Erbschaftsteuer und ist grundsätzlich anrechenbar, wenn sie auf den Übergang des Nachlasses angelegt ist, sei es als Erbanfallsteuer, sei es als Nachlaßsteuer. Obschon damit auch bedeutungslos sein müßte, wie die im Ausland erhobene und an den Erbfall anknüpfende Steuer technisch bezeichnet wird, ist weiterhin Voraussetzung, daß die ausländische Erbschaftsteuer der deutschen Erbschaftsteuer „entspricht“. Das wird insbesondere dann problematisch, wenn es sich um eine Steuer handelt, die nach der ausländischen Steuerrechtsordnung nicht als technische Erbschaftsteuer, sondern beispielsweise als spezielle Form der Einkommensteuer anläßlich des Erbfalls konstituiert ist³⁰. Unter Anwendung der „Entsprechensklausel“ des § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG hat der BFH für die kanadische „capital gains tax“ entschieden, daß sie deshalb nicht der deutschen Erbschaftsteuer entspreche, weil bei ihr im Todesjahr des Erblassers ein fiktiver Veräußerungsgewinn als Einkommen des Zuwenders dessen sonstigen Einkünften zugerechnet werde. Da es sich deshalb nicht um eine entsprechende ausländische Steuer handle, sei allein ein Abzug als Nachlaßverbindlichkeit nach § 10 Abs. 5 S. 1 ErbStG möglich, der die Bemessungsgrundlage mindere³¹. Die Auffassung der zitierten BFH-Entscheidung zeigt sehr deutlich, daß es um die steuersystematischen Querbeziehungen zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer geht. Dies um so mehr, weil aufgrund der Rechtslage in Kanada die spezielle Form der Einkommensbesteuerung anläßlich des Erbfalls an die Stelle der Erbschaftsteuer getreten ist, mithin einer technischen Erbschaftsteuer durchaus vergleichbar sein kann.

j) § 21 Abs. 1 UmwStG

Wird eine Personenhandelsgesellschaft oder ein einzelkaufmännisches Unternehmen in eine Kapitalgesellschaft umstrukturiert, dann wird dieser Vorgang steuerrechtlich als Einbringung qualifiziert. Nach § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert, mit dem Zwischenwert oder mit dem Teilwert ansetzen. Wählt die Kapitalgesellschaft nicht den Teilwertansatz, also nicht die Variante der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven der ehemaligen unternehmerischen Tätigkeit, dann sind die Anteile des nunmehrigen Kapitalgesellschafters unabhängig von der Beteiligungsquote des § 17 EStG sog. einbringungsgeborene

29 BFH v. 6. 3. 1990, BStBl. II 1990, 786; *Troll/Jülicher*, ErbStG, § 21 Rz. 18, Stand: Juli 1998.

30 Beispiele bei *Jülicher*, ZEV 1996, 295, 296; *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, 1997, S. 87 f.

31 BFH v. 26. 4. 1995, BStBl. II 1995, 540.

Anteile nach § 21 UmwStG³². Diese einbringungsgeborenen Aktien oder GmbH-Geschäftsanteile sind steuerverstrickt, so daß bei einem Veräußerungstatbestand oder den ihm gleichgestellten Sachverhalten (vgl. § 21 Abs. 2 UmwStG) die aufgedeckten stillen Reserven oder Verluste als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 16, 34 EStG) einkommensteuerrechtlich erheblich sind. Im Falle der Schenkung unter Lebenden oder beim Erbfall tritt der Rechtsnachfolger – ähnlich wie bei § 17 Abs. 1 S. 5 EStG – in die Rechtsstellung des ursprünglichen Anteilsinhabers ein (§ 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG).

Abweichend von § 17 Abs. 1 S. 5 EStG gibt es jedoch keine Frist, mit deren Ablauf die Steuerverstrickung endet; einbringungsgeborene Anteile des § 21 UmwStG bleiben bei unentgeltlichen Rechtsnachfolgen auf Dauer einkommensteuerverstrickt³³. Im Ergebnis liegt es also ertragsteuerrechtlich so, daß der prospektive Veräußerungsgewinn des Inhabers eines einbringungsgeborenen Anteils, der diesen unentgeltlich erworben hat, unter Ansatz des ursprünglichen Werts, der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zu berechnen ist. Andererseits liegt es erbschaftsteuerrechtlich so, daß bei unentgeltlichen Rechtsübergängen eine kapitalgesellschaftsrechtliche Beteiligung zu bewerten ist, so daß es über § 12 Abs. 1, 2 ErbStG entweder zur Maßgeblichkeit des Börsenkurses oder – bei nichtnotierten kapitalgesellschaftsrechtlichen Anteilen – zur Schätzung nach dem sog. Stuttgarter Verfahren kommt³⁴. Da nach allem bei der erbschaftsteuerrechtlichen Bewertung kapitalgesellschaftsrechtlicher Beteiligungen Ertragswertgesichtspunkte eine Rolle spielen, liegt dieser Wert in aller Regel oberhalb der einkommensteuerrechtlichen erheblichen Anschaffungskosten. Damit ergibt sich eine ähnliche Konsequenz wie im Rahmen des § 17 Abs. 1 S. 5 EStG³⁵. Der Unterschiedsbetrag zwischen den einkommensteuerrechtlich erheblichen Anschaffungskosten und dem erbschaftsteuerrechtlich maßgebenden Wert unterliegt sowohl der Einkommensteuer als auch am erbschaftsteuerrechtlichen Stichtag der Erbschaftsteuer. Damit ist dieser Teil des übergegangenen Vermögens, die stillen Reserven, doppelt mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer belastet.

k) Sog. verlängerte Maßgeblichkeit

Wird ein Einzelunternehmen oder ein Anteil an einer mitunternehmerisch tätigen Personengesellschaft verschenkt bzw. vererbt, dann gehen unentgeltlich auf den Rechtsnachfolger und mit ertragsteuerrechtlicher Wirkung nach § 7

32 Dazu *Crezelius*, FS Haas, 1996, S. 79; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz. 3 ff., Stand: Sept. 1998.

33 Vgl. *Haritz/Benkert*, UmwStG, 1996, § 21 Rz. 60; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz. 19 ff.

34 Dazu *Crezelius*, Unternehmensrecht, Rz. 191 ff.

35 Dazu oben II 1 a, S. 76 f.

Abs. 1 EStDV Gegenstände eines Betriebsvermögens über. Gemäß §§ 10 Abs. 1 S. 2, 12 Abs. 5 ErbStG kommt es für die Erbschaftsbesteuerung allein auf die ertragsteuerrechtlichen steuerbilanziellen Werte des unentgeltlich übergebenen Betriebsvermögens an, da nach § 12 Abs. 5 ErbStG auf §§ 95 ff. BewG verwiesen wird. Während bis 1992 im BewG und damit auch für das ErbStG für die Bewertung von Betriebsvermögen eigene Werte Anwendung fanden, die von der bilanzsteuerrechtlichen Bewertung abwichen, liegt es derzeit so, daß es zur prinzipiellen Übernahme der Steuerbilanzwerte auch in der erbschaftsteuerrechtlichen Vermögensaufstellung kommt. Das hat zwar in erster Linie auch praktische Gründe, doch darf nicht verkannt werden, daß dann, wenn die übergebenen Güter ertragsteuerrechtlich vollkommen oder stark abgeschrieben sind, sich die erbschaftsteuerrechtlichen Werte entsprechend reduzieren. Allerdings schränkt § 12 Abs. 5 S. 3 ErbStG die Verweisung des § 12 Abs. 5 S. 2 ErbStG auf § 109 Abs. 1, 2 BewG dadurch ein, daß sich die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen von Kapitalgesellschaften selbst dann, wenn diese Güter zum Betriebsvermögen gehören, nicht nach den Steuerbilanzwerten oder nach ertragsteuerrechtlichen Werten richten soll, vielmehr nach den Regeln der §§ 11, 12 BewG. Für den praktisch wichtigen Fall, in dem nichtnotierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen liegen, ist damit unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Wert dieser Beteiligung des Betriebsvermögens nach dem Stuttgarter Verfahren zu schätzen. Abgesehen von dieser Sonderkonstellation bleibt es jedoch dabei, daß es im Ergebnis zu einer Verschärfung des Konkurrenzproblems zwischen Einkommensteuer und Erbschaftsteuer kommt. Aufgrund der Sonderregeln der verlängerten Maßgeblichkeit für das Betriebsvermögen kommt es zu einer Abweichung vom sonstigen System insofern, als die Erbschaftsteuer auf stille Reserven de facto abgeschafft ist³⁶, so daß insoweit auch die ansonsten – beispielsweise bei § 21 Abs. 1 UmwStG – anzutreffende zweifache Erfassung des Unterschiedsbetrags zwischen dem erbschaftsteuerrechtlich und dem einkommensteuerrechtlich maßgebenden Wert vermieden wird.

Aufgrund der kodifizierten Sachverhalte eines möglichen Zusammentreffens von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ergibt sich nachfolgendes *Zwischenergebnis*:

Zunächst ist festzuhalten, daß es in manchen Konstellationen zu einer Doppelbelastung der Reserven sowohl mit Einkommensteuer als auch mit Erbschaftsteuer kommt. Eine weitere Fallgruppe ist dadurch gekennzeichnet, daß für Zwecke des deutschen Steuerrechts zu entscheiden ist, ob die im Ausland gezahlte Steuer der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer entspricht, was insbesondere dann problematisch wird, wenn anläßlich des Erbfalls von

36 Heyeres, Unternehmensnachfolge, S. 195.

der ausländischen Rechtsordnung eine Sonderform der Ertragsteuer erhoben wird. Schließlich ergibt sich ein zu lösendes Doppelbelastungsproblem dadurch, daß nach derzeitiger Rechtslage, vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des BFH, im Rahmen der stichtagsbezogenen Erbschaftsteuerveranlagung latente Ertragsteuerbelastungen nicht abzugsfähig sind.

2. Nichtkodifizierte Fälle

a) Veräußerungen

Das deutsche Einkommensteuerrecht kennt drei Konstellationen, in denen zur Einkunftserzielung eingesetztes Privatvermögen ausnahmsweise steuerverstrickt ist. Handelt es sich um eine wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG, um einen einbringungsgeborenen Anteil nach § 21 UmwStG oder liegt ein Spekulationsgeschäft des § 23 EStG vor, dann sind Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste prinzipiell erheblich. Im Rahmen der § 17 Abs. 1 S. 5 EStG, § 21 Abs. 1 UmwStG ordnet der Steuergesetzgeber ausdrücklich an, daß der unentgeltliche Rechtsnachfolger ertragsteuerrechtlich in die Position des Vorgängers eintritt. Es kommt zu dem schon geschilderten³⁷ Problem der Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer. Im Rahmen des § 23 EStG fehlt eine entsprechende Regelung, so daß zu entscheiden ist, auf welche Art und Weise die Norm bei unentgeltlichen Erwerben anzuwenden ist³⁸. Da der Erbfall nicht als entgeltlicher Erwerb und somit nicht als Anschaffungsgeschäft des § 23 EStG zu qualifizieren ist, soll § 23 EStG erfüllt sein, wenn zwischen der Anschaffung durch den Erblasser und der Veräußerung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger, den Erben, die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist³⁹. Zwar ist zweifelhaft, ob diese Rechtsfolge auch im Fall der Schenkung unter Lebenden gilt, ob also auch hier die Zeit seit der Anschaffung durch den Zuwendenden dem Beschenkten zugerechnet werden kann⁴⁰, doch ist dem im vorliegenden Zusammenhang nicht weiter nachzugehen. Selbst wenn man allein im Erbfall die Zeit seit der Anschaffung durch den Erblasser auch dem Erben zurechnet, kommt es zum hier interessierenden Problem, da dann die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers für die Ermittlung des Spekulationsgewinns maßgebend sind. Damit hat dann der Rechtsnachfolger auch die zum Übertragungszeitpunkt schon vorhandenen stillen Reserven im Veräußerungsfall nach §§ 22 Nr. 2, 23 EStG einkommenszuversteuern. Erbschaftsteuerrechtlich unterliegen diese stillen Reserven zum Teil ebenfalls der Besteuerung, nämlich dann, wenn das

37 Oben II 1 a, S. 76 f., j, S. 84 f.

38 Dazu z. B. *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 23 Rz. 13 ff.

39 Vgl. *Neeb*, StuW 1991, 52; *Schmidt/Heinicke*, EStG, § 23 Rz. 13, 16.

40 Zweifelnd BFH v. 12. 7. 1988, BStBl. II 1988, 942, 943.

Spekulationssubstrat am Bewertungsstichtag mit dem nach § 12 ErbStG maßgebenden Wert anzusetzen ist, der oberhalb der einkommensteuerrechtlichen Anschaffungskosten liegen kann. Dieser Differenzbetrag ist dann sowohl einkommensteuerrechtlich als auch erbschaftsteuerrechtlich erfaßt.

b) Nachfolge bei Personengesellschaften

Liegt es aufgrund des Personengesellschaftsvertrags so, daß die Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters auf alle Erben oder nur auf einen Erben übergeht, dann handelt es sich um eine einfache oder eine qualifizierte Nachfolgeklausel. In einer derartigen Konstellation rücken alle Erben bzw. der qualifizierte Nachfolger unmittelbar in die personengesellschaftsrechtliche Beteiligung, in das Kapitalkonto, des Erblassers ein⁴¹. Diese gesellschaftsrechtliche Wertung übernimmt auch das Steuerrecht, so daß die oder der Nachfolger ohne weiteres in die mitunternehmerische Position des Verstorbenen einrücken und über § 7 Abs. 1 EStDV ganz oder entsprechend der Erbquote das Kapitalkonto des Verstorbenen zum Buchwert übernehmen⁴². Kommt es also über § 7 Abs. 1 EStDV zu einer Buchwertverknüpfung, dann geht es letztlich wiederum um das Zusammentreffen dieser Vorschrift mit der erbschaftsteuerrechtlichen Bewertung⁴³. Geht es um die Rechtsnachfolge in einen Kommanditanteil, dann gelten gesellschaftsrechtlich über § 177 HGB letztlich die Folgen einer Nachfolgeklausel schon kraft Gesetzes, und steuerrechtlich ist dies wiederum ein Fall des § 7 Abs. 1 EStDV.

Anders liegt es, wenn ein persönlich haftender Gesellschafter stirbt und aufgrund des Gesellschaftsvertrags oder aufgrund des Regelstatuts des § 131 Abs. 2 Nr. 1 HGB der verstorbene Gesellschafter im Zeitpunkt des Todes aus der Gesellschaft ausscheidet, so daß auch in diesem Zeitpunkt sein personengesellschaftsrechtliches Mitgliedschaftsrecht erlischt⁴⁴. Bezüglich der Rechtsfolge der Fortsetzung allein unter den verbleibenden Gesellschaftern ist zwischen zwei Komponenten zu unterscheiden. Auf seiten der verbleibenden Gesellschafter kommt es nach § 105 Abs. 3 HGB, § 738 BGB zur Anwachsung der gesamthänderischen Beteiligung des verstorbenen Gesellschafters auf die übrigen Gesellschafter. Aus der Sicht des verstorbenen Gesellschafters, der im Todeszeitpunkt aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, fallen zugunsten der Erben die Ansprüche aus § 738 Abs. 1 S. 2 BGB in den Nachlaß. Die Erbengemeinschaft ist also allein Inhaberin eines Abfindungsanspruchs. Übersteigt die Abfindung den Buchwert des Kapitalkontos des ver-

41 Leitentscheidung BGHZ 68, 225.

42 BFH v. 29. 10. 1991, BStBl. II 1992, 512; BFH v. 13. 12. 1997, BStBl. II 1997, 535, 538.

43 Dazu oben II 1 f, S. 80 f.

44 Vgl. BGH, WM 1987, 981, 982.

storbenen Gesellschafters im Todeszeitpunkt, dann liegt ein nach §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 EStG zu besteuender Gewinn in Höhe des Unterschieds zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Kapitalkonto vor. Zu fragen ist, ob dieser Tatbestand der Gewinnrealisierung dem Erblasser zuzurechnen ist, so daß die Erben nach § 45 AO in Anspruch genommen werden können, oder ob es ein genuiner Gewinnrealisierungstatbestand in der Zuständigkeit des Erben oder der Miterben ist. Nach überwiegender Auffassung entsteht noch und allein in der Person des Erblassers ein begünstigter Veräußerungsgewinn auf den Todeszeitpunkt⁴⁵. Zwar mag man einwenden, daß der Erblasser rein tatsächlich nicht durch einen Umsatzakt den Gewinn realisiert habe, doch ist dies kein stichhaltiges Argument. Aufgrund der zivilrechtlichen Konstruktion der Fortsetzung allein unter den Altgesellschaftern fällt die Beteiligung gar nicht in den Nachlaß, so daß es sich nicht um einen Gewinnrealisierungsakt in der Person des oder der Rechtsnachfolger handeln kann. Dieses Verständnis der Fortsetzung unter den verbleibenden Personengesellschaftern führt erbschaftsteuerrechtlich dazu, daß die Erben des verstorbenen Gesellschafters nicht den personengesellschaftsrechtlichen Anteil zu versteuern haben, vielmehr allein den Nominalwert des Abfindungsguthabens. Da andererseits die Einkommensteuerschuld in der Person des Erblassers entstand, von ihm aber noch nicht gezahlt worden ist und deshalb von den Erben zu tilgen ist, stellt die Einkommensteuerbelastung eine rechtlich vorhandene Schuld des Erblassers dar, die als Nachlaßverbindlichkeit von der Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann⁴⁶. Dieses System der Einkommensbesteuerung und der Erbschaftbesteuerung bei einer Fortsetzungsklausel bzw. bei Anwendung des Regelstatuts des § 131 Abs. 2 Nr. 1 HGB führt zu einem steuersystematisch stimmigen Ergebnis, weil hier die zeitliche Reihenfolge von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer gewahrt ist. Einkommensteuerrechtlich kommt es zur Aufdeckung der Reserven noch in der Person des Erblassers. Auf die Erben geht zwar der Abfindungsanspruch über, doch kommt es zur Erbschaftsbesteuerung nur in Höhe desjenigen Teils des Abfindungsguthabens, der nicht durch die in der Person des Erblassers entstandene Steuerschuld gemindert ist.

Nur ergänzend ist darauf hinzuweisen, daß man ein vergleichbares Ergebnis im Rahmen der einbringungsgeborenen Anteile des § 21 UmwStG erzielen kann. Da § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG die Möglichkeit eröffnet, die Reserven einer einbringungsgeborenen Beteiligung durch Stellung eines Antrags aufzudecken, wird in einer derartigen Konstellation aus einer latenten Ertragsteuerbelastung eine aktuelle Ertragsteuerbelastung. Der Grund liegt darin, daß

45 BFH v. 15. 3. 1993, BStBl. II 1994, 227; *Schmidt*, EStG, § 16 Rz. 661; a. A. *Kirchhoff/Söhn/Reiß*, EStG, § 16 Rz. B 123.

46 *Meincke*, ErbStG, § 10 Rz. 32.

aufgrund des Antrags eine Gewinnrealisierung in der Person des Inhabers der einbringungsgeborenen Beteiligung eintritt. Trotzdem ist das Ergebnis nicht identisch mit den Rechtsfolgen, die sich aufgrund des § 131 Abs. 2 Nr. 1 HGB bzw. aufgrund einer Fortsetzungsklausel im Personengesellschaftsvertrag ergeben, da es sich aufgrund des Entstrickungsantrags des § 21 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG um eine eigene Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers handelt, die bei der Erbschaftsteuer nicht als Verbindlichkeit in Ansatz gebracht werden kann. Hintergrund dieses Ergebnisses ist wiederum die derzeitige Rechtslage der Versagung der Abzugsfähigkeit latenter Ertragsteuerbelastungen bei der Erbschaftsteuer⁴⁷.

c) Leistungen an und von Gesellschaften

aa) Gesellschaften und Steuersubjektqualität

Soweit es um den Anwendungsbereich der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer geht, sind die Fragen der Steuersubjektqualität in den jeweiligen Gesetzen eindeutig geregelt. Im Anwendungsbereich der Einkommensteuer folgt aus §§ 1 Abs. 1 S. 1, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, daß das Ergebnis einer Personengesellschaft nicht der Personengesellschaft, der Gesamthand, als solcher einkommensteuerrechtlich zugerechnet wird, vielmehr allein dem jeweiligen Personengesellschafter, in der Terminologie des EStG: dem Mitunternehmer. Korrespondierend dazu zeigt § 1 Abs. 1 KStG, daß das Körperschaftsteuerrecht die Idee der (zivilrechtlichen) juristischen Person konsequent verwirklicht und die Körperschaft (Kapitalgesellschaft) als selbständiges Steuersubjekt qualifiziert.

Die aus den gesetzlichen Vorschriften folgende ertragsteuerrechtliche Beurteilung ist für den Anwendungsbereich des ErbStG nicht derart eindeutig. Unbestritten ist hier allein, daß eine Kapitalgesellschaft in jeder Hinsicht Steuersubjekt sein kann, also aktives oder passives Subjekt einer Schenkung und passives Subjekt eines Erbfalls. Die aktive Steuersubjektqualität bei einem Erbfall ist nicht denkbar, da die Kapitalgesellschaft aufgrund der Figur der juristischen Person als solche nicht sterblich ist. All dies stimmt auch mit dem Zivilrecht überein. Obwohl das Erbrecht und die Erbfähigkeit prinzipiell auf natürliche Personen zugeschnitten sind, zeigt eine Vielzahl von Normen (§§ 2044 Abs. 3 S. 3, 2101 Abs. 2, 2105 Abs. 2, 2106 Abs. 2 S. 2 BGB), daß auch eine juristische Person als Erbin oder Miterbin berufen werden kann. Insofern ist es auch im Zivilrecht allgemeine Auffassung, daß eine Kapitalgesellschaft zur Erbin bestimmt werden kann⁴⁸. Daher entspricht es dem

47 Dazu oben II 1 a, c, j, S. 76 f., 78 f., 84 f. sowie *Meincke*, ErbStG, § 10 Rz. 32.

48 *Palandt/Edenhofer*, BGB, 58. Aufl., 1999, § 1923 Rz. 1; *Grob*, GS Knobbe-Keuk, 1997, 433.

grundsätzlichen Prinzip der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Erbschaftsteuer, daß auch eine Kapitalgesellschaft als Erbin mit der Folge der Erbschaftsteuerpflicht eingesetzt werden kann⁴⁹. Auch § 2 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG betr. die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht geht zwanglos davon aus, daß eine Körperschaft Steuersubjekt im Sinne des Erbschaftsteuerrechts sein kann.

Schwieriger ist die Situation bezüglich der Personengesellschaften. Zwar kann grundsätzlich nur erben, wer auch rechtsfähig ist, doch soll eine Ausnahme für die nicht rechtsfähigen Personenverbindungen der OHG und der KG angesichts der ihnen durch §§ 124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB verliehenen Fähigkeit, als Einheit im Rechtsverkehr aufzutreten, gelten⁵⁰. Allerdings ist dieser Standpunkt der überwiegenden Meinung nicht unbestritten, da problematisiert werden kann, ob sich die Regelungen für Erben und Miterben, die auf den Normalfall der natürlichen Person zugeschnitten sind, mit der rechtlichen Verfassung der Personengesellschaften vereinbaren lassen⁵¹. Immerhin zeigt § 124 Abs. 1 HGB für die Personenhandelsgesellschaft, daß sie als Einheit qualifiziert wird, so daß es nur konsequent erscheint, daß die einer OHG oder KG zugewandten Positionen unmittelbar mit dem Anfall in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft übergehen. Demgegenüber ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts der §§ 705 ff. BGB nicht in dem Maße rechtlich verselbstständigt wie die Personenhandelsgesellschaft, so daß es bei dieser Rechtsform bei der fehlenden Erbfähigkeit bleibt, doch sind die Zuwendungen dann grundsätzlich als Verfügungen zugunsten der einzelnen Gesellschafter zu deuten.

Der vorstehend skizzierte zivilrechtliche Meinungsstand kehrt in der erbschaftsteuerrechtlichen Diskussion wieder. In einer Grundsatzentscheidung hat der II. Senat des BFH entschieden, daß unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich gegebenenfalls die Gesamthand Erbin oder Beschenkte sein kann, für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer der einzelne Gesamthänder als vermögensmäßig Bereicherter anzusehen ist⁵². Es bedürfe einer eigenständigen erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Prüfung, wer als Erwerber durch den Vermögensübergang bereichert sei. Diese eigenständige erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Prüfung ergebe, daß bei unentgeltlichen Zuwendungen an eine Gesamthand nicht diese, sondern allein der Gesamthänder im erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Sinne als bereichert anzusehen sei. Die Personengesellschaft sei von der Persönlichkeit der

49 Vgl. BFH v. 24. 3. 1993, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 17. 4. 1996, BStBl. II 1996, 454; *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 434, 451; *Hartmann*, ZEV 1996, 132, 133.

50 MünchKommBGB-*Leipold*, 3. Aufl., 1997, § 1923 Rz. 28 f.; *Palandt/Edenhofer*, BGB, § 1923 Rz. 1.

51 Vgl. *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433.

52 BFH v. 14. 9. 1994, BStBl. II 1995, 81 gegen BFH v. 7. 12. 1988, BStBl. II 1989, 237.

Gesellschafter nicht zu trennen. Die Gesellschafter selbst seien Träger der gesamthänderischen Rechte und Pflichten. In einer neueren Entscheidung⁵³ hat der BFH diesen Grundgedanken auch für den umgekehrten Fall des unentgeltlichen Erwerbs von einer Gesamthandgemeinschaft, nämlich in bezug auf die Frage, auf wessen Kosten in einem solchen Fall der Bedachte bereichert ist, fortgeführt. Im Kern ist der zuständige II. Senat des BFH demnach der Auffassung, daß zwischen Zuwendungsempfänger und letztlich Bereichertem zu trennen ist, doch vermag dies nicht darüber hinwegzutäuschen, daß das Substrat der Besteuerung letztlich in das Gesamthandsvermögen fällt⁵⁴.

bb) Leistender

Die vorstehend abgehandelte, auf den ersten Blick eher begriffsjuristische Frage, wer insbesondere im Anwendungsbereich des ErbStG als Subjekt zu qualifizieren ist, gewinnt materielle Bedeutung in Konstellationen, in denen zu entscheiden ist, ob sich aus der Qualität des Leistenden bzw. des Leistungsempfängers erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Konsequenzen zwischen dem Leistenden und der Gesellschaft bzw. dem hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter ergeben.

Handelt es sich bei demjenigen Rechtssubjekt, welches eine Leistung in das Vermögen einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft erbringt, um einen Nichtgesellschafter, dann ist es zunächst nicht zweifelhaft, daß sowohl die Personengesellschaft als auch die Kapitalgesellschaft im rechtlichen Sinne Zuwendungsempfänger einer Schenkung sein kann. Gleiches gilt für den Erbfall, jedenfalls dann, wenn man die Erbeinsetzung im weitesten Sinne als Leistung eines Nichtgeschafters auffaßt und wenn man zusätzlich unterstellt, daß (auch) die Personengesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft erbfähig ist. Für die erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Rechtslage folgt daraus, daß nach der derzeitigen Auffassung des BFH bei Leistung eines Nichtgeschafters an eine Personengesellschaft eine erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Bereicherung des einzelnen Gesamthänders, mit der entsprechenden Steuerklasse, gegeben ist⁵⁵. Handelt es sich demgegenüber um eine Zuwendung eines Nichtgeschafters an eine Kapitalgesellschaft, dann meint der BFH, daß keine Zuwendung an den einzelnen Gesellschafter der juristischen Person vorliege, vielmehr eindeutig die Kapitalgesellschaft als solche Erwerber und damit Steuerschuldner im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne sei⁵⁶.

53 BFH v. 15. 7. 1998, DStR 1998, 1421.

54 Vgl. *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 446.

55 BFH v. 14. 9. 1994, BStBl. II 1995, 81; vgl. auch *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 445 ff.; *Neu*, GmbHStB 1997, 64, 65.

56 BFH v. 25. 10. 1995, BStBl. II 1996, 160; BFH v. 19. 6. 1996, BStBl. II 1996, 616.

Die für die hier zu untersuchende Thematik bedeutsame Frage liegt darin, ob der zweifellos erfüllte erbschaft- oder schenkungsteuerrechtliche Tatbestand zugleich ertragsteuerrechtliche Konsequenzen hat. *Grob*⁵⁷ hat schon zutreffend darauf hingewiesen, daß sowohl nach Handelsrecht als auch nach Steuerrecht jedwede Vermögensmehrung grundsätzlich zu einem Gewinn einer Gesellschaft führt. Dies kann nur anders sein, wenn die Vermögensmehrung auf einer Einlage des Gesellschafters beruht. Anders formuliert: Zuwendungen eines Nichtgesellschafters an die Gesellschaft erhöhen nach diesem Dogma grundsätzlich den Gewinn, Zuwendungen eines Gesellschafters, die als Einlage aufzufassen sind, grundsätzlich nicht. Wenn man tatsächlich im Ergebnis davon ausgeht, daß insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft zugleich einer der Tatbestände des ErbStG als auch eine ertragsteuerrechtliche Gewinnauswirkung vorliegen kann, dann wird sofort deutlich, daß dann ein und derselbe Vorgang sowohl nach dem ErbStG als auch nach dem KStG steuerbar gemacht wird.

Die vorstehend skizzierte Fallgruppe der Leistung eines Nichtgesellschafters in das Gesellschaftsvermögen ist abzugrenzen von Zuwendungen im weitesten Sinne durch einen Gesellschafter. In diese Fallgruppe rechnen auch Sachverhalte, in denen zwar der Nichtgesellschaftler unmittelbar einen Vermögenswert in das Gesellschaftsvermögen dinglich erbringt, sich jedoch aufgrund der zivilrechtlichen Analyse des Sachverhalts ergibt, daß es sich im Ergebnis um einen abgekürzten Leistungsweg handelt. Gemeint sind Sachverhalte, in denen im rechtlichen Sinne eine Leistung eines Nichtgesellschafters an den Gesellschafter vorliegt und im Gegenzug der Vorgang als Leistung des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen (der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft) zu werten ist. Ist im Einzelfall eine solche Konstellation gegeben, dann liegt ein erbschaft- oder schenkungsteuerbarer Tatbestand im Verhältnis zwischen dem Nichtgesellschaftler und dem Gesellschafter vor. In einem zweiten Schritt ist der Vorgang als gesellschaftsrechtliche Einlage in das Gesellschaftsvermögen zu qualifizieren. Damit ist zugleich die allgemeine Problematik angesprochen, wie sich der gesellschaftsrechtliche und der steuerrechtliche Einlagetatbestand zu den unentgeltlichen Zuwendungen des ErbStG verhält.

cc) *Einlage vs. unentgeltliche Zuwendung*

Daß es sich bei der Abgrenzung des ertragsteuerrechtlichen Einlagetatbestandes von erbschaftsteuerbaren, unentgeltlichen Zuwendungen letztlich um ein Konkurrenzproblem zwischen ErbStG einerseits und EStG/KStG andererseits handelt, ist seit langem erkannt. So heißt es beispielsweise bei *Meincke*⁵⁸, daß

57 GS Knobbe-Keuk, S. 433, 442.

58 ErbStG, Einf. Rz. 2 m. w. N.

unentgeltliche Zuwendungen in das Betriebsvermögen von Gewerbetreibenden neben Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer auch Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auslösen könnten, soweit das EStG keine Sonderregelungen vorsehe, welche die Zuwendungen von der Besteuerung ausnähmen. Derartige Sonderregelungen sollen insbesondere die Regelungen über die Gewinnneutralität von Einlagen in § 4 Abs. 1 S. 1 EStG darstellen. Dies ist prinzipiell auch der Standpunkt der Finanzverwaltung, die in R 18 ErbStR ausführt, daß jedenfalls bei der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von Leistungen an eine Kapitalgesellschaft zu unterscheiden sei zwischen den Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft und Leistungen eines Dritten an eine Gesellschaft. Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft sollen danach keine freigebigen Zuwendungen an die Gesellschaft darstellen, weil eine derartige Zuwendung regelmäßig im rechtlichen Zusammenhang mit einem Gesellschaftszweck stehe. Damit kann nur gemeint sein, daß es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Einlagetatbestand handle, der den Erbschaftsteuertatbestand ausschließt. R 18 Abs. 2 S. 3 ErbStR drückt das so aus, daß die Absicht eines Gesellschafters, das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch eine Zuwendung zu erhöhen, ihren Rechtsgrund in dem allgemeinen mitgliederschaftlichen Zweckförderungsverhältnis habe.

Diese vordringlich einsichtige Abgrenzung von Einlagetatbestand und Anwendungsbereich des ErbStG darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß ein derartiges Dogma im Einzelfall zu erstaunlichen Konsequenzen führen kann. Hinzuweisen ist beispielsweise auf die gesellschaftsrechtlich bestehende Möglichkeit, über ein gesellschaftsrechtliches Mitgliedschaftsrecht in der Art und Weise zu verfügen, indem einem anderen Gesellschafter eine disquotale Beteiligung am Gewinn und/oder am Liquidationserlös zugeordnet wird⁵⁹. Derartige Vereinbarungen sind bei der Personengesellschaft ohne weiteres möglich, und bei der GmbH ergibt sich die unterschiedliche Gewinnausstattung der Beteiligung aus § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG. Nicht selten finden sich in der Praxis der GmbH-Gesellschaftsverträge auch sog. Einziehungsklauseln mit dem Regelungsgehalt, daß das grundsätzlich zu zahlende Einziehungsentgelt entweder gänzlich ausgeschlossen ist bzw. das Abfindungs-/Einziehungsentgelt beschränkt wird. Diese zivilrechtlich durchaus anerkannte⁶⁰ Möglichkeit führt sicherlich zu einer wirtschaftlichen Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter, doch soll es sich zivilrechtlich nicht um eine Schenkung (von Todes wegen) an die verbleibenden Gesellschafter handeln⁶¹. Offenbar ist man der Ansicht, daß es sich in einer derartigen Konstellation bei der in Rede

59 Vgl. BGH, NJW 1981, 1560; *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 438 f.

60 Vgl. BGH, GmbHR 1977, 81; *Crezelius*, Unternehmenserbrecht, Rz. 326; kritisch aber *Käppler*, ZGR 1978, 542.

61 *Ebenroth*, Erbrecht, 1992, Rz. 908 m. w. N.

stehenden Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter allein um einen Rechtsreflex handelt. Ist nämlich der Wert des einzuziehenden Anteils höher als das Abfindungsentgelt, dann bedeutet dies letztlich nur ein Überspringen stiller Reserven des Unternehmens der Gesellschaft auf die verbleibenden Geschäftsanteile. Der Wert der Geschäftsanteile wird durch den Unternehmenswert bestimmt, der seinerseits dem Vermögen der juristischen Person zuzuordnen ist. Die daraus folgende Werterhöhung des Mitgliedschaftsrechts ist ein reiner Rechtsreflex, der nicht zu einer aktuellen Bereicherung mit Schenkungsteuerkonsequenzen führen soll.

Ganz ähnliche wirtschaftliche Ergebnisse zeigen sich, wenn ein Kapitalgesellschafter einen Betrag in die Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) einer Kapitalgesellschaft leistet. Wenn man hier aufgrund der Einlagegrundsätze sowohl einen unentgeltlichen Leistungstatbestand an die Kapitalgesellschaft als auch einen Erbschaftsteuerstatbestand an den dahinterstehenden Gesellschafter verneint, dann ergeben sich weder erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche noch ertragsteuerrechtliche Konsequenzen für die Kapitalgesellschaft. Eine spätere Ausschüttung würde aus dem EK 04 erfolgen, so daß sie trotz § 17 Abs. 4 S. 1 EStG in Verbindung mit § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG körperschaft- und einkommensteuerfrei bliebe. Diese „Steuerbarkeitsimmunität“ empfinden viele Autoren als befremdlich⁶². So wird beispielsweise darauf hingewiesen⁶³, daß die wirtschaftliche Erhöhung der Vermögenssubstanz eines anderen Gesellschafters, des Mitgesellschafters, dem ErbStG unterworfen sein müsse, solange der Gesetzgeber an der Erbschaftsteuer festhalte. Eine „geschlossene Besteuerung“ sei eine zentrale Funktion des ErbStG; es dürfe nicht möglich sein, die Erbschaftsteuer durch lebzeitige Übertragungsvarianten von Vermögen zu umgehen. In der Tat sind die Ergebnisse erstaunlich. *Groh*⁶⁴ bringt folgendes Beispiel: Bringt A seinen Betrieb mit einem Verkehrswert von 9 Mio. DM zum Buchwert von 1 Mio. DM ein, während B eine Bareinlage von 1 Mio. DM leistet und wird die Gesellschaft alsbald beendet, dann würde jeder Gesellschafter bei einer hälftigen Beteiligung 5 Mio. DM erhalten. Bei fortbestehender Gesellschaft würde sich der Gewinnanteil des B um die Hälfte der stillen Reserven von 8 Mio. DM erhöhen. Da zwischen Entreicherung und Vermögensvorteil keine Substanzgleichheit bestehen müsse, sei hier eine Schenkung des Sacheinlegers A an den B vollzogen worden. Dabei wird auf eine Entscheidung des BGH verwiesen⁶⁵, die allerdings das hier interessierende Problem nicht löst. In dem Sachverhalt der BGH-Entscheidung ging es um die

62 *Daragan*, DStR 1998, 1241; *Groh*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 439 f.; *Hübner*, ZEV 1998, 83.

63 *Hübner*, ZEV 1998, 83.

64 GS Knobbe-Keuk, S. 433, 440.

65 BGHZ 7, 174, 179.

Frage, ob der Geschäftsinhaber eine Schenkung einer stillen Beteiligung vollzogen hat. Es ging also um die Bereicherung des stillen Gesellschafters, dem ein Anspruch gegen den Inhaber des Handelsgewerbes zuzuordnen ist. Hier geht es um die allgemeinere Frage, ob der Einlagetatbestand durch einen Gesellschafter im Verhältnis zur Gesellschaft zugleich zu einem Tatbestand des ErbStG zwischen den Gesellschaftern bzw. zwischen dem Leistenden und der Gesellschaft führen kann.

Für die beiden Grundfälle der Leistungen an Personengesellschaften und an Kapitalgesellschaften seien die Konsequenzen der verschiedenen Auffassungen noch einmal herausgestellt:

Erhält eine Personengesellschaft eine Leistung von ihrem Gesellschafter, dann handelt es sich ertragsteuerrechtlich um einen Einlagetatbestand. Liegt im Einzelfall beispielsweise eine disquotale Leistung des Leistenden in der Art und Weise vor, daß bei einer hypothetischen Liquidation der Liquidationserlös der Mitgesellschafter nicht ihrer eigenen Leistung entspricht, dann liegt es nach der derzeitigen Rechtsprechung des BFH⁶⁶ so, daß allein die Personengesellschafter und nicht die Personengesellschaft als Gesamthand Erbschaft- und Schenkungsteuersubjekt ist. Aufgrund der zivilrechtlichen Zuordnung des Gesamthandsvermögens (vgl. § 718 Abs. 1 BGB) meint der BFH folgern zu müssen, daß allein der einzelne Gesamthänder bereichert sei. Würde man sich demgegenüber auf den Standpunkt stellen, daß auch im Anwendungsbereich des ErbStG die Personengesellschaft als „rechtsfähige Personengesellschaft“ anzusehen ist, dann würden sich ähnliche Probleme wie bei der Kapitalgesellschaft ergeben. Bei ihnen stellt sich nämlich die Frage, ob die Existenz der juristischen Person und das Vorliegen eines gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Einlagetatbestandes dazu führen, daß weder bei der Kapitalgesellschaft noch bei dem einzelnen Anteilseigner erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Konsequenzen zu ziehen sind. Die einschlägige Rechtsprechung des BFH ist derzeit offenbar der Auffassung, daß dann, wenn die Kapitalgesellschaft nicht als Erbin eingesetzt ist und wenn auch kein Schenkungsteueratbestand, also keine freigebige Zuwendung seitens des Leistenden gegeben ist, nach allem also allein ein gesellschaftsrechtlicher Einlagetatbestand in Betracht kommt, eine derartige Vermögensverschiebung im Grundsatz nicht dem ErbStG unterfällt⁶⁷. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang insbesondere von *Gebel*⁶⁸ die Auffassung vertreten, daß (verdeckte) Einlagen in das Vermögen einer juristischen Person lediglich Vermögensumschichtungen dar-

66 V. 14. 9. 1994, BStBl. II 1995, 81; auch *Hübner*, ZEV 1998, 83, 84; *Neu*, GmbHSStB 1997, 64, 66.

67 BFH v. 25. 10. 1995, BStBl. II 1996, 160; BFH v. 17. 4. 1996, BStBl. II 1996, 454; BFH v. 19. 6. 1996, BStBl. II 1996, 616.

68 DStR 1996, 689; *Troll/Gebel*, ErbStG, § 7 Rz. 186.

stellen, die prinzipiell nicht dem ErbStG unterfallen. Trotzdem ist diese Problematik noch nicht endgültig gelöst, weil sich maßgebliche Stimmen im Schrifttum⁶⁹, aber auch die Finanzverwaltung in R 18 Abs. 3 ErbStR für eine andere Betrachtungsweise aussprechen. Insbesondere die ErbStR meinen, daß trotz des Vorrangs des gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Einlage-tatbestandes ausnahmsweise eine abweichende Würdigung indiziert sein könne, wenn anzunehmen sei, daß die infolge der Leistung an die Gesellschaft eintretende Werterhöhung bei anderen Gesellschaftern auffallend hoch ist, so daß sie mit den üblichen Gepflogenheiten einer den Eigeninteressen des Leistenden dienenden Vermögensverwaltung unvereinbar sei. In solchen Fällen sei zu prüfen, ob der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Verhältnis zum Mitgeschafter (der Kapitalgesellschaft) erfüllt sei.

Die Darstellung des Meinungsstandes zum Themenkreis Leistungen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften hat jedenfalls deutlich gemacht, daß abstrakt gesehen drei Möglichkeiten in Betracht kommen: Besteuerung als Gewinn und zusätzlich Anwendung des ErbStG; Annahme eines Einlage-tatbestandes und zusätzlich Anwendung des ErbStG; Annahme des Einlage-tatbestandes und keine Anwendung des ErbStG.

dd) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Schuldrechtliche Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner werden körperschaftsteuerrechtlich grundsätzlich anerkannt. Darüber hinaus ist jedoch zu prüfen, ob ein Vermögensabgang aufgrund einer allgemein-schuldrechtlichen Beziehung seine Ursache statt in dem vorgeblichen Schuldverhältnis nicht in Wahrheit im Gesellschaftsverhältnis hat. Es kann also die auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung beruhende Betriebsausgabe der Kapitalgesellschaft eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde verdeckte Gewinnausschüttung sein. Die neuere Rechtsprechung des zuständigen I. Senats des BFH umschreibt die verdeckte Gewinnausschüttung nunmehr wie folgt⁷⁰: Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Im Ergebnis wird die verdeckte Gewinnausschüttung nicht mehr als zugeflossene Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter oder eine nahestehende Person umschrieben, so daß auf diese Art und Weise der Zusammenhang zwischen der Einkommensminderung der Kapitalgesellschaft und dem Zufluß beim Gesellschafter per definitionem gelöst wird. Dadurch, daß eine verdeckte

69 Z. B. *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 439, 447, 450; *Hübner*, ZEV 1998, 83; vgl. auch FG Niedersachsen, GmbHR 1998, 656, rkr.

70 BFH v. 22. 2. 1989, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 23. 6. 1993, BStBl. II 1993, 801.

Gewinnausschüttung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, die zur Einkommenskorrektur und zur Gewerbeertragsteuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft führt, nicht nur in Höhe des Betrages anzunehmen ist, der dem Gesellschafter als Vorteil zufließt, werden die Unterschiede zur einkommensteuerrechtlichen verdeckten Gewinnausschüttung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG deutlich. Die Begriffe können sich im Einzelfall decken, sie fallen aber auseinander, wenn es beim Gesellschafter am Zufluß einer Einnahme fehlt, wie beispielsweise bei einer überhöhten Pensionszusage, die körperschaftsteuerrechtlich nicht anerkannt wird. All dies ist ertragsteuerrechtlich jedenfalls im Grundsatz gesicherte Auffassung, so daß für den vorliegenden Zusammenhang allein zu fragen ist, welche Bedeutung der Figur der verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht überhaupt zukommt.

Führt man sich vor Augen, daß bislang bei der Erörterung des potentiellen Zusammentreffens von ErbStG und EStG/KStG Fälle der Leistungen an Gesellschaften behandelt worden sind, dann muß es zu vergleichbaren Rechtsfragen auch kommen, wenn eine Gesellschaft Leistungen an einen Gesellschafter erbringt, durch die der Empfänger objektiv bereichert ist. In der Tat wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, daß Fallkonstellationen einer ertragsteuerrechtlichen verdeckten Gewinnausschüttung nach §§ 8 Abs. 3 S. 2, 27 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zugleich den Tatbestand einer freigebigen Zuwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen können⁷¹. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des II. Senats des BFH zu den sog. unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten⁷² sollen auch Vorteilsgewährungen einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter, wenn und soweit ihnen kein Rechtsanspruch oder keine Rechtspflicht zugrunde liegt und auch keine rechtliche Verknüpfung mit einer wertadäquaten Gegenleistung besteht, als schenkungsteuerpflichtige Vorgänge zu behandeln sein. Dagegen wird eingewandt, daß es auf seiten des Kapitalgesellschafters gar nicht zu einer Vermögensmehrung komme, da sich der Wert seiner Beteiligung durch die Erfassung als (verdeckte) Gewinnausschüttung entsprechend vermindere⁷³, doch ist das eine eher wirtschaftliche Betrachtungsweise. Steuersystematisch und für den hier interessierenden Zusammenhang kann es allein darauf ankommen, ob der Umstand, daß das Einkommensteuerrecht die Zuflüsse (§ 11 EStG) aus einer verdeckten Gewinnausschüttung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen erklärt, auch zu einem Vorrang des Ertragsteuerrechts vor dem Schenkungsteuerrecht führt. Letztlich geht es auch hier – ebenso wie bei den Einlagetatbeständen – darum, ob die Annahme eines ertragsteuerrechtlichen „Entnah-

71 Hartmann, DB 1996, 2257; ders., ZEV 1996, 132, 135; o. V., GmbHR 1997, 254.

72 BFH v. 2. 3. 1994, BStBl. II 1994, 366.

73 Beyer, GmbHR 1996, 98, 107; Gebel, DStR 1996, 689; Meincke, ErbStG, § 7 Rz. 72.

metatbestandes“ die Subsumtion des Sachverhalts unter das ErbStG a limine ausschließt⁷⁴. Wer hier anders entscheidet, kommt zu einer doppelten Besteuerung als Dividendeneinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und als schenkungsteuerbare Bereicherung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

3. Exkurs: Ausländische Steuerrechtsordnungen

Ein Blick über die Grenze, über die deutsche Rechtssituation hinaus, zeigt, daß auch die ausländischen Steuerrechtsordnungen die Kumulationsprobleme bzw. die Konkurrenzprobleme zwischen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer einerseits und Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung andererseits kennen. Im einzelnen:

In *England*⁷⁵ fingiert das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht in manchen Konstellationen eine Steuerpflicht, indem Wertübertragungen, die als solche rechtsdogmatisch nicht stattgefunden haben, fingiert werden. Dabei handelt es sich insbesondere um Wertübertragungen durch eine sog. close company. Mangels abweichender Regelungen hätte die unentgeltliche Zuwendung seitens einer close company erbschaftsteuerrechtlich folgende Wirkungen: Bei der unentgeltlichen Zuwendung handelt es sich zwar um die Wertübertragung seitens der close company, doch kann in England eine steuerbare Übertragung allein von einer natürlichen Person vorgenommen werden. Durch die unentgeltliche Zuwendung hätte sich zwar zu Lasten der Anteilseigner der Wert ihrer Anteile verringert, doch könnte eine Wertübertragung seitens der Teilhaber deshalb nicht angenommen werden, weil es an einer steuerbaren Verfügung fehlen würde. Damit könnte als Ergebnis erreicht werden, daß über den Umweg über eine close company steuerfrei Geschenke gemacht werden können. Vor diesem Hintergrund existiert eine „Umgehungsverhinderungsregel“, durch die der von der close company übertragene Wert den Teilhabern ihrer Teilhabe entsprechend zugeteilt wird. Sofern eine derartige Zuteilung erfolgt, wird eine Wertübertragung des jeweiligen Teilhabers fingiert.

In *Kanada*⁷⁶ hat das Verhältnis zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungssteuer eine lange und intensiv diskutierte Geschichte. Seit Ende der fünfziger Jahre ist in Kanada die Herstellung von mehr Steuergerechtigkeit postuliert worden. Es ging insbesondere um die Einführung einer allgemeinen Capital Gains Tax, bei der die allgemeine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Vordergrund stand. Dabei handelt es sich zwar in erster Linie um

74 Vgl. *Meincke*, FS *Tipke*, 1995, S. 391, 400.

75 Dazu und m. w. N. *Albrecht*, Die steuerliche Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, 1992, S. 27 ff., 96 ff.

76 Dazu und m. w. N. *Wilde*, Das kanadische „Erbschaftsteuerrecht“, 1997, Rz. 65 ff.; *ders.*, ZEV 1997, 488.

ein ertragsteuerrechtliches Problem, nämlich die Reichweite des ertragsteuerrechtlichen Einkommensbegriffs, doch hat die in Kanada geführte Diskussion zum Einkommensbegriff auch für die Erbschaft- und Schenkungsbesteuerung Bedeutung. Man war sich darüber einig, daß zum Einkommen alle Arten und Formen erlangter wirtschaftlicher Vorteile gehören sollten, mithin auch erhaltene Schenkungen, Erbschaften, Vermächtnisse, Lotteriegewinne usw. All diese Einkommensarten sollten steuerrechtlich nicht unterschiedlich behandelt, vielmehr gleich geregelt werden. Im Ergebnis hat die steuerpolitische Diskussion in Kanada dazu geführt, daß die gegenwärtige Besteuerung (allein) von Erbfällen in Kanada als technische Einkommensbesteuerung ausgestaltet ist. Dabei handelt es sich weder um eine Besteuerung des Erbfalls beim Erben noch um eine Besteuerung des Nachlasses. Vielmehr begründen die Regelungen zur Besteuerung von Erbfällen in Kanada eine Steuer (noch) des Erblassers selbst. Es wird unterstellt, daß der Erblasser sein Vermögen unmittelbar vor seinem Tode zum Verkehrswert veräußert habe. Eine zusätzliche Besteuerung von Erben, Vermächtnisnehmern usw. oder des Nachlasses als solchem aufgrund des Eigentümererwerbs vom Erblasser findet nicht statt⁷⁷. Unabhängig davon, daß das derzeitige kanadische System von einer durchgängigen, in Deutschland nicht anzutreffenden Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgeht, bleibt festzuhalten: Das Kumulationsproblem bzw. die Konkurrenzproblematik zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer ist gelöst, und zwar zugunsten einer letztmaligen Einkommensbesteuerung des Erblassers.

In den *Niederlanden*⁷⁸ wird zur Sicherstellung des Nettoprinzips die Schenkungsteuer allein von dem Wert all dessen erhoben, was dem Begünstigten der unentgeltlichen Zuwendung von seinem Erwerb nach Abzug der mit der Schenkung verbundenen Auflagen und Belastungen verbleibt. Bei der Bemessung des Umfangs der anfallenden Schenkungsteuer sind die im einzelnen umschriebenen und abzugsfähigen latenten Einkommensteuern als bereicherungsmindernder Posten zu berücksichtigen. Zwar gibt es von diesem Grundsatz Ausnahmen, insbesondere bei unternehmerischen Beteiligungen, doch wird immerhin deutlich, daß das niederländische Recht eine doppelte Belastung von Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer vermeiden möchte, indem es konkrete Regelungen für den Abzug der künftig anfallenden Einkommensteuer enthält. Letztlich wird einem materiall-rechtlich verstandenen Bereicherungsprinzip vor dem Stichtagsprinzip der Vorrang gewährt.

Für die Rechtslage in *Tschechien*⁷⁹ ist darauf hinzuweisen, daß dort – ebenso wie für die deutsche Rechtslage – die Auffassung vertreten wird, daß die

77 Zur Bedeutung für § 21 ErbStG oben II 1 i, S. 83 f.

78 Dazu und m. w. N. Hoog, Das niederländische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, 1996, Rz. 159 f., 361 ff.

79 Dazu und m. w. N. Gillert/Schleweit, IStR 1998, 426.

Einlage eines Gesellschafters, die nicht in das Festkapital erbracht wird, tschechische Schenkungsteuer auslöse. Obwohl es sich bei Leistungen in das nicht gebundene Eigenkapital einer Gesellschaft um einen gesellschaftsrechtlichen Einlagetatbestand handelt, wird auch in Tschechien die Ansicht vertreten, daß die Voraussetzungen der Unentgeltlichkeit, die zum Schenkungsteuerrecht führen, gegeben sein können.

Schließlich ist für die USA⁸⁰ darauf hinzuweisen, daß die Besteuerung des Vermögens durch eine Erbschaft- oder Schenkungsteuer prinzipiell unabhängig davon erfolgt, ob der Erwerb des Vermögens seinerseits einkommensteuerpflichtig ist. Allerdings wird der Erwerb von Vermögen durch eine Schenkung, durch eine Erbschaft oder durch ein Vermächtnis aufgrund entsprechender Regelungen von der Einkommensteuerpflicht ausgenommen. In den USA gilt also im Ergebnis nicht der pure Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie, sondern maßgebend ist ein pragmatischer Begriff des einkommensteuerbaren Einkommens, der unentgeltliche Vermögenszuwächse aus dem Ertragsteuerrecht ausklammern will.

4. Zwischenergebnis

Die Darstellung der nichtkodifizierten (möglichen) Kollisionen zwischen Ertragsteuerrecht und Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht hat zunächst gezeigt, daß es wiederum⁸¹ um die Fragen der Abzugsfähigkeit der latenten Ertragsteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer, um die Doppelbelastung von Reserven sowie um die Vergleichbarkeit von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer geht. Als weiteres dogmatisch zu lösendes Problem hat sich das Verhältnis gesellschaftsrechtlicher Leistungsbeziehungen zu den ertragsteuerrechtlichen und erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben. Auch der Blick auf die ausländischen Steuerrechtsordnungen macht deutlich, daß sich dort ähnliche dogmatische Fragen wie im deutschen Steuerrecht ergeben. Allein die Rechtslage in Kanada zeugt von einem konsequent verwirklichten System, indem dort nämlich auf die technische Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung vollkommen verzichtet wird, vielmehr die unentgeltlichen Vermögenszuwächse von Todes wegen technisch in das Einkommensteuerrecht inkorporiert worden sind.

⁸⁰ Dazu und m. w. N. W. Wassermeyer, Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1996, Rz. 8 f.

⁸¹ Vgl. schon oben II 1 k a. E., S. 86 f.

III. Erbschaft- und Schenkungsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer im Steuersystem

Der vorstehende, mehr oder weniger deskriptive Teil der Untersuchung hat gezeigt, daß es in den verschiedensten Sachverhaltskonstellationen zu einem (potentiellen) Zusammentreffen von Ertragsteuerrecht und Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht kommen kann. Sollen die einzelnen Kollisionskonstellationen zu einem in sich stimmigen System zusammengeführt werden, dann ist es zunächst erforderlich, die Anlässe, die Rechtfertigungen und die derzeitigen dogmatischen Ausgestaltungen der einzelnen in Betracht kommenden Steuerarten näher zu betrachten. Erst dann, wenn das innere System von Ertragsteuerrecht einerseits und Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits bekannt ist, kann versucht werden, die vorstehend beschriebenen Kollisionskonstellationen einer konsistenten Lösung zuzuführen.

1. Rechtfertigungen

a) Erbschaftsteuer

Obwohl sowohl die Erbschaftsteuer als auch die insoweit komplementäre Schenkungsteuer als Abgabe in erster Linie fiskalische Ziele verfolgen, ist immer wieder versucht worden, über die fiskalischen Wirkungen hinaus eine innere Begründung und Rechtfertigung für eine Erbschaftsbesteuerung zu geben⁸². Zu nennen sind hier die Vertreter des englischen Utilitarismus, beispielsweise *J. Bentham* und *J. St. Mill*, die den Sinn einer Erbschaftsbesteuerung in der Beschneidung der privaten Erbrechtsordnung sahen. Dem soll hier – im Rahmen einer in erster Linie dogmatischen Untersuchung – nicht weiter nachgegangen werden, doch wird die Bedeutung deutlich, welche die liberalen Theoretiker einer Erbschaftsbesteuerung beimessen. Sie wird als Medium eingesetzt, um Startungleichheiten und Vermögensakkumulationen in einer Marktwirtschaft aufzufangen. Weitergehende sozialistische Bestrebungen, das Erbrecht abzuschaffen oder einzuschränken, lieferten ideengeschichtlich zumindest eine Rechtfertigung für die (wirtschaftliche) Einschränkung des Erbrechts durch eine Erbschaftsbesteuerung, weil damit zumindest insoweit das dem Erben zugeflossene „mühelose Einkommen“ hinwegbesteuert werden kann⁸³.

Was die ökonomischen Auswirkungen einer Erbschaftsbesteuerung angeht, so ist von wirtschaftswissenschaftlicher Seite immer wieder auf ihre allokativen

82 Näher *Crezelius*, Steuerrecht BT, 2. Aufl., 1994, § 19 Rz. 1; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. I, S. 457 ff.

83 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 458 m. N.

Wirkungen hingewiesen worden⁸⁴. Letztlich geht es aus finanzwissenschaftlicher Sicht darum, ob die Existenz einer Erbschaftsbesteuerung zu einer Verschiebung des potentiellen Erblasserverhaltens im Hinblick auf eine Präferenz für Gegenwartskonsum führt und ob eventuelle Auswirkungen auf das Sparverhalten unter Lebenden Folgewirkungen für unternehmerische Investitionstätigkeiten haben.

De lege lata haben sowohl die umverteilungspolitischen als auch die finanzwissenschaftlichen Aspekte einer Erbschaftsbesteuerung keine ausschlaggebende Bedeutung, da jedenfalls das gegenwärtige deutsche Recht dem sog. Erbanfallssystem folgt. Bei einer Erbschaftsbesteuerung in Form einer Erbanfallsteuer (vgl. §§ 3, 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG) besteht der steuerbegründende und die Erbschaftsteuer rechtfertigende Tatbestand nicht in dem Vorhandensein des Nachlasses als solchem⁸⁵, sondern in dem Rechtsübergang auf den oder die Erben bzw. komplementär im unentgeltlichen Rechtsübergang unter Lebenden auf den oder die Zuwendungsempfänger. Bei der Erbschaftsteuer in Form der Erbanfallsteuer ist regelmäßig (§ 1 Abs. 1 ErbStG) ein rechtlicher Vorgang, nämlich der Erbanfall oder ein ihm gleichgestellter Tatbestand Steuerobjekt. Allerdings kann die Anknüpfung an den Erbanfall nicht die innere Begründung für die Erhebung der Steuer liefern, vielmehr nur ihre äußere Veranlassung. Materiell zu rechtfertigen ist das Erbanfallsteuersystem letztlich mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen, da unentgeltliche Erwerbe durch Erbschaften jedenfalls die Leistungsfähigkeit des Empfängers erhöhen. Die auf den Vermögensanfall des einzelnen Erwerbers ausgerichtete Besteuerung bedeutet also, daß der durch die unentgeltliche Bereicherung bewirkte Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Erwerbers Ziel und innere Rechtfertigung der Erbschaftsbesteuerung ist⁸⁶. Dies ist auch die Sichtweise des BVerfG, welches es vor dem Hintergrund des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG ausdrücklich zuläßt, daß der Steuergesetzgeber eine Erbschaftsteuer vorsieht, die den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet⁸⁷. Dabei ist die Querbeziehung zwischen Erbschaftsbesteuerung und steuerrechtlichem Leistungsfähigkeitsbegriff nicht nur eine verfassungsrechtliche Kategorie, vielmehr auch eine steuersystematische. Denn wenn man dem *Schanz*'schen Begriff des Einkommen, also der sog. Reinvermögenszugangstheorie folgt, dann ergibt sich zwanglos, daß auch das Geerbte und Geschenke als Einkommen

84 Überblick bei *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, S. 197 ff.

85 Zum Nachlaßsteuersystem *Timm*, *FinArch.* 42 (1984), 553.

86 Z. B. Begr. ErbStG 1974, BT-Drucks. VI/3418, S. 59; *Christoffel/Geckle/Pabke*, ErbStG, 1998, Einf. Rz. 4; *Moench*, ErbStG, Stand: Mai 1998, Einf. Rz. 3; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 745 ff.

87 BVerfG, BStBl. II 1995, 671, 673.

zu qualifizieren sind⁸⁸. Der Unterschied der Erbschaft- und Schenkungsteuer gegenüber der (technischen) Einkommensbesteuerung liegt allein darin, daß das unentgeltlich Zugewandte, das Ererbte oder das Geschenkte, kein Erwerbseinkommen ist.

Als Quintessenz für die innere Rechtfertigung der Erbschaftsteuer bleibt demnach festzuhalten, daß die derzeitige Erbschaftbesteuerung in Form des Erb-anfallsystems durch Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte gerechtfertigt ist. Zugleich nimmt der Steuergesetzgeber hin, daß die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung zu, wenn auch mäßigen, Umverteilungseffekten führt⁸⁹.

b) Einkommensteuer

Der Einkommensbegriff des geltenden Rechts ist das Produkt einer seit dem ausgehenden 18. Jahrhundert in der Staats- und Finanzwissenschaft geführten Diskussion um den „richtigen“ Einkommensbegriff als rechtem Maßstab für einen einkommensteuerrechtlichen Besteuerungsgegenstand⁹⁰. Zwar ist es der Finanzwissenschaft bis heute nicht gelungen, aus der Begriffswelt der Produktions- und Verteilungstheorie als Disziplinen der Wirtschaftstheorie zu Kategorien zu gelangen, die in der praktisch-institutionell orientierten Steuerrechtswissenschaft angewendet werden, doch haben die wirtschaftswissenschaftlichen Diskussionen darüber, ob das Ist- oder Solleinkommen, realisiertes und/oder nichtrealisiertes Einkommen, Markteinkommen oder auch Transfereinkommen usf. der Einkommensteuer unterliegen sollen, einen für das Steuerrecht nicht zu unterschätzenden Verständniswert in bezug auf die Dogmatik des geltenden Rechts. Exemplarisch dafür sind die Quellentheorie und die Reinvermögenszugangstheorie.

Nach der Quellentheorie wird der Einkommensbegriff durch die Gesamtheit der Erträge bestimmt, welche einer natürlichen Person aus ihren verschiedenen Einkommensquellen zufließen⁹¹. Entscheidende Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung ist danach eine regelmäßig oder wiederkehrend Ertrag abwerfende Einkommensquelle. Erfasst werden weder einmalige Einnahmen, obschon sie eine erhebliche Steigerung der Leistungsfähigkeit und der Konsumfähigkeit mit sich bringen können, noch Wertveränderungen des Vermögens des Steuerpflichtigen, gleich ob es sich um eine Einkunftsquelle handelt oder nicht. Im Gegensatz zu diesem eher engen Einkommensbegriff stellt die Reinvermögenszugangstheorie auf diejenigen Erträge, Nutzungen und Berei-

88 Vgl. auch *Meincke*, ErbStG, Einf. Rz. 2; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 746 f.

89 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 1019.

90 Näher *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rz. A 285 ff.

91 Grundlegend *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4, 1902, S. 107 ff.

cherungen ab, die jemand innerhalb einer Besteuerungsperiode erzielt⁹². Im Ergebnis bedeutet diese Sicht vom Einkommen eine erhebliche Ausdehnung des Besteuerungszugriffs, da sämtliche (geldwerten) Bereicherungen, also auch Erbschaften, Wertsteigerungen, gelegentliche Nutzungen usf., besteuert werden sollen.

Eine weitere und derzeit wohl überwiegend vertretene theoretische Auffassung der Einkommensbesteuerung sieht den inneren Sinn des EStG in der Besteuerung des Markteinkommens. Nach dieser sog. Markteinkommenstheorie ist Einkommen nur dann steuerbar, wenn es am Markt erzielt wird. Danach werden leistungsfähigkeitssteigernde und konsumierbare Vermögenszuwächse, die nicht ihre Ursache in einer Teilnahme am Marktgeschehen haben, vom technischen Einkommensteuerrecht nicht erfaßt⁹³. Letztlich ist die Markteinkommenstheorie eine modifizierte Reinvermögenszugangstheorie. Tatbestandsgrundlage und Rechtfertigung der Einkommensbesteuerung ist zwar der Zuwachs von Vermögen, steuerbar ist jedoch nur der Vermögenszuwachs, der aus einem Marktgeschehen resultiert. Im Ergebnis geht die Markteinkommenstheorie also davon aus, daß nur erwirtschaftete Einkünfte einkommensteuerbar sind, mithin nicht solche Vermögenszuwächse, die ihre Ursache allein im privaten Bereich haben.

Zwar könnte man darauf hinweisen, daß eine Diskussion über das theoretische Verständnis des Einkommensbegriffs vor dem Hintergrund der Dogmatik des § 2 Abs. 1 EStG müßig ist⁹⁴, doch ist für den vorliegenden Zusammenhang genau das Gegenteil der Fall. Sieht man nämlich in dem pragmatischen Einkommensbegriff des § 2 Abs. 1 EStG eine Ausformung der Markteinkommenstheorie deshalb, weil dort nur entgeltliche Vermögenszuwächse steuerbar gemacht werden, dann folgt daraus zwangsläufig im Umkehrschluß, daß die unentgeltlichen Vermögenszuwächse jedenfalls keine Kategorien der Einkommensbesteuerung im technischen Sinne darstellen. Sie sind dem Sondergesetz für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu subsumieren. Die unentgeltlichen Vermögenstransfers (Erbschaft, Schenkung) sind eben keine „marktoffenen Vorgänge“, keine Erwerbstatbestände im Sinne einer Marktwirtschaft, welche die Rechtfertigung für eine Einkommensbesteuerung liefern können.

Die Markteinkommenstheorie liefert selbst dann Argumente für das hier in Rede stehende Abgrenzungsproblem zum ErbStG, wenn man sie kritisch betrachtet. Jüngstens hat *Steichen*⁹⁵ vor einer Überschätzung der in der deut-

92 Grundlegend v. *Schanz*, FinArch. 13 (1896), 1.

93 *Ruppe*, DStJG 1 (1979), 7; *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rz. A 363 ff.; zur Markteinkommenstheorie auch *Steichen*, FS Tipke, S. 365; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 566 ff.

94 Vgl. *Schmidt/Seeger*, EStG, § 2 Rz. 3.

95 FS Tipke, S. 365.

schen dogmatischen Diskussion vorherrschenden Markteinkommenstheorie gewarnt. Der Autor hat zunächst darauf hingewiesen, daß es sich bei der Markteinkommenstheorie gar nicht um eine neue Figur handle, sondern daß sie in der Finanzwissenschaft seit langem bekannt sei. In der Tat ist schon *F. Neumark*⁹⁶ der Ansicht gewesen, daß Einkommensteuersubstrat nur solche Einkünfte sein könnten, die das Ergebnis einer Teilnahme des Empfängers an der Bildung des Sozialproduktes seien. Es handelt sich letztlich um diejenigen Teile des Nationalprodukts, die auf die Märkte gelangen und dort mittels Preismechanismus in den Verteilungsprozeß eintreten. Damit wird die Einkommensbesteuerung einer Ertragskategorie zugeordnet, die nur für die Besteuerung neu produzierter Güter oder Leistungen in Frage kommt. Daraus folgt zwanglos, daß derivativ übergehende Erbschaften und Schenkungen kein Einkommen im einkommensteuerrechtlichen Sinne darstellen können. Weiterhin wendet *Steichen*⁹⁷ ein, daß die Markteinkommenstheorie zu sehr von dem Umstand abstrahiere, daß die Einkommensteuer eine Individualsteuer sei und auf die individuelle Zahlungsfähigkeit abzustellen habe, also nicht auf den vom Individuum gelösten Marktgedanken. Aber wenn der Autor sofort weiter ausführt, daß ein Steuergesetzgeber richtig beraten sei, die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung aus der technischen Einkommensbesteuerung herauszunehmen, dann wird deutlich, daß der gemeinsame Nenner aller derzeit vertretenen Auffassungen zur Einkommensbesteuerung in folgendem liegt: Sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaft- und Schenkungssteuer sind individuelle Personensteuern und knüpfen an Vermögenszuwächse an, wobei der Unterschied zwischen Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungssteuer allein darin besteht, daß die Tatbestände des Einkommensteuerrechts an die Erlangung ökonomischer Verfügungsmacht qua entgeltlicher Leistungsbeziehung anknüpfen. Man kann darüber streiten, ob eine Einkommensbesteuerung im weiteren Sinne tatsächlich nach dem Ursprung der Einkünfte fragen soll, jedoch läßt sich aufgrund der geltenden Rechtssituation nicht darüber deuteln, daß das Nebeneinander von EStG und ErbStG genau diesen Weg geht.

c) Körperschaftsteuer

Die juristische Person (des Privatrechts) ist ein Zusammenschluß von Gesellschaftern, dem das Gesetz Rechtsfähigkeit verliehen hat. Die Rechtsfähigkeit der Organisation „juristische Person“ bedeutet, daß sie ohne Rücksicht auf die hinter ihr stehenden Gesellschafter selbständig Träger von Rechten sein kann, mithin als Rechtssubjekt zu qualifizieren ist, welches eigener Zuordnungspunkt für Rechte und Pflichten ist. Die Rechtsfähigkeit der juristischen Person

96 Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, 1947, S. 41 f.

97 FS Tipke, S. 365, 383.

bedeutet gleichzeitig, daß ihr Vermögen verselbständigt ist und die Gesellschafter allein durch die Mitgliedschaft vermittelte Beziehungen zum Vermögen der juristischen Person haben (Trennungsprinzip). Aus diesem Trennungsprinzip folgt auch, daß der einzelne Gesellschafter mit „seiner“ juristischen Person in allgemein-schuldrechtliche Rechtsbeziehungen wie unter fremden Dritten treten kann, die von den gesellschaftsrechtlichen Beitrags- bzw. Einlagebeziehungen zu trennen sind.

Vor der *Erzbergerschen* Steuerreform 1920 hat das Steuerrecht die zivilrechtlichen Konsequenzen aus der Verselbständigung der juristischen Person und dem Trennungsprinzip in vollem Umfang übernommen und die Besteuerung der juristischen Personen den Einkommensteuergesetzen der Länder zugeordnet⁹⁸. Man ging damals von der Überlegung aus, daß Unternehmen dieser Rechtsform mit einzelnen natürlichen Personen am ehesten im Wettbewerb stünden. Sowohl in der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage als auch im (progressiven) Tarif wurde kein Unterschied zwischen juristischen und natürlichen Personen gemacht. In dieser Phase wurde von einer sog. Einkommens-Körperschaftsteuer gesprochen⁹⁹. Dieses einheitliche System der Besteuerung von natürlichen Personen und juristischen Personen ist mit dem KStG 1920 aufgegeben worden. Nunmehr setzte sich die Ansicht durch, daß die Besteuerung der juristischen Personen in sachgemäßer Weise nicht ausschließlich auf der Grundlage des für physische Personen gegebenen Einkommensbegriffs erfolgen könne¹⁰⁰. Die *Erzbergersche* Steuerreform trug dieser Überlegung durch die Herauslösung der Körperschaftbesteuerung aus dem EStG Rechnung. Insbesondere durch den Übergang zu einem proportionalen Tarif wurde die Verschiedenheit von Einkommens- und Körperschaftbesteuerung zum Ausdruck gebracht. Die mit dem KStG 1920 geschaffene Rechtslage besteht im wesentlichen auch heute noch. Durch den Steuergegenstand bestehen aber enge Querbeziehungen zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Auch die Körperschaftsteuer bemißt sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG), und was als Einkommen gilt und wie das Einkommen (bei Kapitalgesellschaften) zu ermitteln ist, bestimmt sich grundsätzlich nach den Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 KStG).

Aus der gemeinsamen Anknüpfung von EStG und KStG an das zu versteuernde Einkommen könnte gefolgert werden, daß es sich bei der Körperschaftsteuer – ähnlich wie bei der Lohnsteuer – um eine Erscheinungsform der Einkommensteuer handelt. Dagegen ist aber zu berücksichtigen, daß die Körperschaftsteuer wesentliche Unterschiede zur Einkommensteuer aufweist. Es gilt ein anderer Tarif, und die persönliche Leistungsfähigkeit wird im Gegen-

⁹⁸ Näher *Herrmann/Hener/Raupach/Ruppe*, EStG, Einf. ESt Rz. 400.

⁹⁹ *Rasenack*, Die Theorie der Körperschaftsteuer, 1974, S. 32 ff.

¹⁰⁰ Begr. EStG 1920, Drucks. Deutsche Nationalversammlung 1919, 1624, S. 17.

satz zur Einkommensteuer grundsätzlich nicht berücksichtigt. Das scheint einsichtig zu sein, da der Begriff des Einkommens eine unmittelbare Beziehung zur Befriedigung persönlicher Lebensbedürfnisse hat, dies jedoch bei juristischen Personen mangels persönlicher Bedürfnisse nicht der Fall sein kann. Tatsächlich dient das im Wirtschaftsverkehr erzielte Ergebnis der juristischen Person nicht der Befriedigung ihrer persönlichen Bedürfnisse, so daß der die Einkommensteuer rechtfertigende Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit im Bereich der juristischen Personen keine Rolle spielen kann. Bei materieller Betrachtungsweise stellt sich die Körperschaftsteuer somit als eine Form der Unternehmensbesteuerung dar, als eine unvollkommene Ausformung einer Betriebssteuer¹⁰¹.

Gleichwohl bestehen im Rahmen der Körperschaftsbesteuerung Querverbindungen zum Leistungsfähigkeitsprinzip, nämlich dann, wenn es nicht eng personenbezogen verstanden wird, sondern die Leistungsfähigkeit als die Fähigkeit definiert wird, Steuerleistungen aus dem Einkommen oder dem Gewinn erbringen zu können. Wird auf diese Art und Weise das Leistungsfähigkeitsprinzip objektiver verstanden, dann gibt es auch im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts ein Leistungsfähigkeitsprinzip in der Person der Körperschaft¹⁰². Letztlich ist das aber ein definitorisches Problem. Auch die Vertreter der Auffassung, daß eine Körperschaft in den Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips fällt, können nicht darüber hinwegsehen, daß eine subjektive Leistungsfähigkeit bei einer Körperschaft nicht in dem Sinne existiert, daß sie Einkommen zu Konsumzwecken erwirtschaftet.

Bestätigt werden die vorstehenden Überlegungen durch die sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Körperschaftsteuerrecht anzutreffende Zweiteilung von Einkommensermittlung und Einkommensverwendung. Sowohl gesellschaftsrechtlich als auch steuerrechtlich sind die Sphären der Gewinnermittlung einerseits und der Gewinnverwendung andererseits strikt voneinander zu trennen (vgl. z. B. §§ 29, 46 Nr. 1 GmbHG, §§ 8, 23, 27 KStG). Steuerrechtlich vollzieht sich die Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft nach §§ 8 ff. KStG. Nach § 8 Abs. 3 S. 1 KStG ist es für die Einkommensermittlung und damit für die Körperschaftsbesteuerung der Kapitalgesellschaft ohne Bedeutung, ob und wie das Einkommen verteilt wird. Wenn auf diese Weise das Substrat der Körperschaftsbesteuerung beschrieben wird, folgt daraus im Umkehrschluß, daß alle Vorgänge, die sich im Rahmen der Gewinnermittlung abspielen, für die Einkommensermittlung der Körperschaft und damit für das zu besteuernde Einkommen von Bedeutung sind. Insbesondere die Figur der verdeckten Gewinnausschüttung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zeigt, daß das Körperschaftsteuerrecht nicht gewillt ist, einen zu niedrigeren Jahresüber-

101 *Herrmann/Heuer/Raupach/Ruppe*, EStG, Einf. ESt Rz. 401.

102 *Pezzler*, FS Tipke, S. 419, 424; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 734 f.

schaft, der sich aufgrund von Maßnahmen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen ergeben hat, hinzunehmen. Derartige Vorgänge, die sich bei der Körperschaft/Kapitalgesellschaft ergebnismindernd auswirken, sind entweder der betrieblichen Sphäre der Körperschaft, der Sphäre der Einkunftserzielung, oder der Sphäre der Einkommensverwendung zugunsten der Anteilseigner zuzuordnen. Dies ist durch die gesetzgeberische Grundentscheidung einer selbständigen Körperschaftsbesteuerung gerechtfertigt. Denn wenn der Steuer-gesetzgeber die Körperschaftsbesteuerung als systematische Ergänzung zur Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Selbständigkeit der juristischen Person auffaßt, dann muß konsequenterweise der von der Körperschaft erwirtschaftete Gewinn besteuert werden. Materiell muß das derjenige Gewinn sein, der sich durch die Teilnahme der Kapitalgesellschaft am Rechts- und Wirtschaftsleben ergeben hat. Im Umkehrschluß folgt daraus, daß alle Vorgänge, die ihre Ursache nicht in einer derartigen „Marktteilnahme“ haben, für die Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerrechtlichen Einkommens zu eliminieren sind. Auch im Anwendungsbereich des Körperschaftsteuerrechts kann also der Marktteilnahmedanke fruchtbar gemacht werden. Aus ihm ergibt sich, daß der Körperschaftsbesteuerung all diejenigen Vorfälle unterliegen, die ihre Ursache in der betrieblich motivierten Marktteilnahme der Kapitalgesellschaft haben. Insofern ist es konsequent, daß die derzeitige Rechtsprechung des BFH davon ausgeht, daß eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat¹⁰³. Der I. Senat des BFH weist zutreffend darauf hin, daß insbesondere die Systematik des derzeitigen Körperschaftsteuerrechts zeigt, daß davon auszugehen ist, daß eine Kapitalgesellschaft nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben kann (§ 8 Abs. 2 KStG) und daß sich die Annahme einer Privatsphäre einer Kapitalgesellschaft deshalb verbietet, weil die Normen des KStG keine Regelung kennen, die die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der juristischen Person in das außerbetriebliche Vermögen und umgekehrt wie eine Ausschüttung oder eine Einlage erfassen.

Festzuhalten bleibt nach allem, daß sowohl die Einkommensteuer als auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer ihre innere Rechtfertigung darin haben, daß die Erlangung ökonomischer Verfügungsmacht bei einer natürlichen Person als Steuersubjekt erfaßt werden soll. Das grundsätzliche Abgrenzungskriterium zwischen beiden Steuerarten liegt darin, daß die Einkommensteuer prinzipiell entgeltliche Erlangungen ökonomischer Verfügungsmacht steuerbar sein läßt, demgegenüber das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht an die unentgeltliche Erlangung der ökonomischen Verfügungsmacht anknüpft. Damit ist im Ergebnis auch eine steuersystematisch stimmige Rechtfertigung für die Körperschaftsteuer gefunden. Wenn man mit der derzeitigen Auffassung des

103 BFH v. 4. 12. 1996, BFHE 182, 123 = GmbHR 1997, 317; BFH v. 8. 7. 1998, DB 1998, 2399.

BFH davon ausgeht, daß (jedenfalls) die Kapitalgesellschaft als juristische Person, als rechtliches Kunstgebilde keine private Sphäre haben kann, dann wird die Querverbindung zur privaten Sphäre bei der Kapitalgesellschaft durch die Rechtsinstitute der Einlage und der Ausschüttung hergestellt. Anders formuliert: Soweit es nicht um Einlagen oder Ausschüttungen geht, ist stets die betriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft betroffen. Wenn die Kapitalgesellschaft in ihrem betrieblichen Bereich tätig wird, also im Bereich ihres Unternehmensgegenstandes, handelt es sich um körperschaftsteuerbare Vorgänge. Damit ist jedoch zunächst nur das „Programm“ des EStG, des ErbStG und des KStG umschrieben. Im folgenden ist darauf einzugehen, wie dieses „Programm“ dogmatisch umzusetzen ist.

2. Dogmatische Strukturen

a) *Steuersubjekte*

Unter Steuersubjekt ist dasjenige Rechtssubjekt zu verstehen, welches nach dem Steuergesetz den Steuertatbestand erfüllen kann. Verfahrensmäßig geht es also um den Steuerschuldner, dem das Steuersubstrat und die sich daraus ergebende Steuerschuld zuzurechnen ist. Aus der Umschreibung der Steuersubjekte in den hier in Rede stehenden Einzelsteuergesetzen läßt sich also entnehmen, auf wen die Tatbestände des besonderen Steuerrechts zugeschnitten sind.

§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG, § 20 Abs. 1 ErbStG zeigen, daß sowohl hinsichtlich der Zurechnung von einkommensteuerbaren Einkünften als auch bei der Steuerbarkeit von unentgeltlichen Zuwendungen unter Lebenden oder von erbrechtlichen Tatbeständen eine natürliche Person als Steuersubjekt in Betracht kommt. Insofern sind die Grundideen der Einkommensbesteuerung und der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung folgerichtig umgesetzt, und die jeweilige Steuerschuldnerschaft ergibt sich aus der Erfüllung eines objektiven Tatbestandes des EStG oder des ErbStG.

Auch bezüglich der Körperschaften (Kapitalgesellschaften) ergibt sich zunächst eine relativ eindeutige Rechtslage, soweit es die Steuersubjektqualität der juristischen Person angeht. § 1 Abs. 1 KStG zeigt, daß das Steuerrecht durchgängig ähnliche Folgerungen aus der Existenz der juristischen Person zieht wie das Zivilrecht. Für die Zwecke der Körperschaftsbesteuerung wird an die „Kunstfigur“ der juristischen Person, insbesondere bei AG und GmbH, angeknüpft (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Ungeklärt ist die Rechtslage im Zusammenhang mit dem ErbStG. Hier geht es darum, ob eine Vermögensmehrung der Kapitalgesellschaft, ohne daß letztere eine Gegenleistung erbracht hat, in den Anwendungsbereich des ErbStG führt. An dieser Stelle

zeigt sich deutlich, daß dogmatisch gesehen die Frage der Steuersubjektqualität von der Verwirklichung des Steuertatbestandes nicht exakt getrennt werden kann. Zwar könnte man der Ansicht sein, daß es für Zwecke des ErbStG allein darum geht, ob auch eine Kapitalgesellschaft zur Erbin bestimmt werden kann bzw. ob sie auch Subjekt einer unentgeltlichen Zuwendung mit der Folge der Schenkungsteuerpflicht sein kann¹⁰⁴, doch geht es auch darum, ob ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde auch Zuflüsse und Abflüsse außerhalb ihrer gewerblichen Einkunftsart, soweit es Kapitalgesellschaften angeht, haben kann. Der BFH¹⁰⁵ hatte in ertragsteuerrechtlichem Zusammenhang einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft zur Erbin eingesetzt hatte. In dem Zusammenhang des zu entscheidenden Sachverhalts brauchte der I. Senat des BFH nicht auf die Fragen einzugehen, ob die Kapitalgesellschaft Steuersubjekt für erbschaftsteuerrechtliche Zwecke sein kann und auch nicht darauf, ob die Kapitalgesellschaft eine außerbetriebliche Sphäre haben kann¹⁰⁶. Auf diese Probleme kam es deshalb nicht an, weil in dem entschiedenen Sachverhalt der Erblasser ein Gesellschafter war, so daß der I. Senat des BFH im Ergebnis das (geerbte) Nachlaßvermögen bei der Kapitalgesellschaft nach Einlagengrundsätzen ansetzte und bewertete. Jedenfalls ist der BFH der Ansicht gewesen, daß es sich bei dem Erwerb um einen unentgeltlichen handle, da er nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft beruht habe¹⁰⁷. Damit ist offengeblieben, wie zu entscheiden wäre, wenn der Erblasser kein Gesellschafter der begünstigten Kapitalgesellschaft ist und welche erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen sich in einem derartigen Sachverhalt ergeben. Letztlich geht es dabei um die sogleich darzustellenden Fragen des Besteuerungsobjekts. *Groh*¹⁰⁸ vertritt im Zusammenhang mit der Steuersubjektqualität der Kapitalgesellschaft die Meinung, daß ein unentgeltlicher Vermögensübergang auf die Kapitalgesellschaft sehr wohl als unentgeltliche Zuwendung auf die Gesellschafter angesehen werden könne. Wer dies verneine, müßte in der Person der Kapitalgesellschaft Erbschaft- und Schenkungsteuer nach der ungünstigsten Steuerklasse erheben, außerdem aber die bei ihr eingetretenen Vermögensmehrung als Gewinn versteuern, da ihr regelmäßig keine Einlage des Gesellschafters gegenüberstehe. Das ist vom Ergebnis her eine sicherlich vertretbare Auffassung, doch setzt sie zunächst die Klärung voraus, wie sich die Körperschaftsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Vermögensmehrungen der Kapitalgesellschaft zueinander verhalten. Weiterhin ist zu klären, wie sich der Umstand, daß die

104 Vgl. schon oben II 2 c aa, S. 90 ff.

105 v. 24. 3. 1993, BStBl. II 1993, 799.

106 Dazu jetzt BFH v. 4. 12. 1996, BFHE 182, 123 = GmbHR 1997, 317; BFH v. 8. 7. 1998, DB 1998, 2399.

107 BFH v. 24. 3. 1993, BStBl. II 1993, 799, 801.

108 GS Knobbe-Keuk, S. 433, 447 f.

bei der Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensmehrung eventuell ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat, auf das ErbStG und das KStG auswirkt. Soweit es um die potentielle Steuerrechtssubjektqualität der Personengesellschaften geht, ist die Antwort für den Anwendungsbereich des EStG eindeutig. §§ 1 Abs. 1 S. 1, 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG machen hinreichend deutlich, daß das Einkommensteuerrecht die personengesellschaftsrechtliche, gesamthänderische Verbundenheit nicht zur Kenntnis nimmt, daß vielmehr allein der einzelne Personengesellschafter/Mitunternehmer einkommensteuerrechtliches Zuordnungsobjekt sein soll. In Fällen des Anwendungsbereichs des ErbStG geht es um die schon erwähnte¹⁰⁹ Problematik, ob der ertragsteuerrechtliche „Durchgriff“ durch die Personengesellschaft auch erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich durchgehalten wird, ob also mit einer bei der Personengesellschaft eingetretenen Vermögensmehrung eine erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Bereicherung des einzelnen Personengesellschafters einhergehen soll. Derzeit ist der zuständige II. Senat des BFH der Auffassung, daß im Bereich der Personengesellschaften zwischen dem formalen Zuwendungsempfänger (Gesamthandsvermögen) und dem letztlich unentgeltlich Bereicherten zu trennen ist, so daß die Personengesellschaft als solche nicht als Subjekt nach dem ErbStG qualifiziert wird¹¹⁰.

b) Objekte der Besteuerung

aa) Entgeltlichkeit

Zwar folgt § 2 Abs. 1 EStG keinem theoretischen, finanzwissenschaftlichen Einkommensbegriff, und der Norm kommt in erster Linie vor dem Hintergrund des Art. 20 Abs. 3 GG tatbestandswahrende Funktion zu, indem die steuerbaren von den nicht steuerbaren Sachverhalten abgegrenzt werden, doch läßt der Einkunftsartenkatalog immerhin folgendes erkennen: In allen Sachverhalten, die dem § 2 Abs. 1 EStG subsumierbar sind, handelt es sich um Fälle, in denen das Steuerrechtssubjekt gegen Gegenleistung, also entgeltlich am Markt tätig wird. Unabhängig davon, wie die Einkommensteuer einerseits und die Erbschaftsteuer andererseits zu rechtfertigen sind und unabhängig davon, daß auch unentgeltliche private Vermögenstransfers die Leistungsfähigkeit erhöhen, zeigt die Dogmatik des geltenden Rechts, daß einkommensteuerbar allein entgeltliche Tätigkeiten bzw. Vermögensüberlassungen sind¹¹¹. Das Einkommensteuerrecht will also diejenigen Leistungsfähigkeitssteigerungen innerhalb einer Besteuerungsperiode steuerbar machen, die vom EStG als Gegenleistung für ein Verhalten des Steuersubjekts für steuerwürdig gehalten

¹⁰⁹ Oben II 2 c aa, S. 90 ff.

¹¹⁰ BFH v. 14. 9. 1994, BStBl. II 1995, 81; kritisch *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 450.

¹¹¹ Vgl. *Steichen*, FS Tipke, S. 365, 380, 383.

werden. Dieser Grundsatz wird für die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) durch § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bestätigt. Durch die Korrektur des Bilanzierungsergebnisses um Einlagen und Entnahmen soll erreicht werden, daß der steuerbare Gewinn nur betriebliche Geschäftsvorfälle ausweist, also nicht durch Vorgänge beeinflusst werden darf, die ihre Ursache in der einkunftsquellenfremden Sphäre des Steuersubjekts haben. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zeigt also mit hinreichender Deutlichkeit, daß im Anwendungsbereich des EStG in jedem Fall die entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerung zur Steuerbarkeit führt.

Der vorstehende Grundgedanke liegt auch der derzeitigen Rechtsprechung des I. Senats zu den steuerbarkeitsbegründenden Einkünften der Kapitalgesellschaft zugrunde¹¹². Nach Auffassung des BFH hat die Kapitalgesellschaft steuerrechtlich gesehen keine außerbetriebliche Sphäre. Insbesondere aus § 8 Abs. 2 KStG ist nach Auffassung des I. Senats des BFH zu folgern, daß Steuerpflichtige, die nach Handelsrecht zur Buchführungspflicht verpflichtet sind, allein Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben. Es kommt demnach auch insoweit zu gewerblichen Einkünften, als sie – unterstellt, es handelt sich um eine natürliche Person – nicht unter eine der 7 Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fallen. Kommt es aufgrund dieser Dogmatik zu einer Vermögensmehrung oder zu einer Vermögenminderung, die jeweils ihre Ursache in einer Beziehung zu einem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft haben, dann sind Einlagegrundsätze oder die Regeln des Rechts der verdeckten Gewinnausschüttung (§§ 8 Abs. 3 S. 2, 27 Abs. 3 S. 2 KStG) anzuwenden. Damit ergibt sich aufgrund der BFH-Rechtsprechung ein in sich stimmiges System: Körperschaftsteuerbar sind allein diejenigen Vorgänge, die ihre Ursache im Unternehmensgegenstand der Kapitalgesellschaft haben. Handelt es sich um Vorgänge, die der „gesellschaftsrechtlichen Sphäre“, also der Beziehung zu einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person zuzuordnen sind, dann geht es um eine (verdeckte) Einlage oder um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Konsistenz zeigt sich besonders dann, wenn ein Gesellschafter „seine Kapitalgesellschaft“ zur Erbin macht. Was die körperschaftsteuerrechtlichen Folgen des Erwerbs der dann eigenen Anteile durch Erbinsetzung angeht, ist zu fragen, ob die eigenen Anteile wie ein „normales Wirtschaftsgut“ zu behandeln sind oder ob bei der Prüfung einer Einlage die tatsächlich fehlende Vermögensmehrung zu berücksichtigen ist¹¹³. Nach Auffassung des BFH¹¹⁴ ist bei der Erbinsetzung der GmbH durch ihren Gesellschafter das Nachlaßvermögen

112 BFH v. 4. 12. 1996, BFHE 182, 123 = GmbHR 1997, 317; BFH v. 8. 7. 1998, DB 1998, 2399; vgl. auch *Arthur Andersen/Lang*, KStG, § 8 Rz. 422 ff., Stand: Sept. 1998; *Wassermeyer*, DB 1987, 1113.

113 Vgl. *Thiel*, FS L. Schmidt, 1993, S. 569; *Wassermeyer*, FS L. Schmidt, S. 621.

114 V. 24. 3. 1993, BStBl. II 1993, 799.

bei der GmbH nach Einlagegrundsätzen anzusetzen und zu bewerten. Der Erwerb wird nicht als solcher angesehen, der auf einer unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft beruht. Nach Meinung des BFH sind also die geerbten Kapitalgesellschaftsanteile im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung der juristischen Person nach Einlagegrundsätzen auszuweisen. Das kann ganz unterschiedliche Auswirkungen haben. Soweit die Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut erbt, das beim Erblasser Privatvermögen war, ist dieses Wirtschaftsgut in der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert nach § 8 Abs. 1 KStG, §§ 4 Abs. 1 S. 1, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen. Der Grund dafür liegt darin, daß die bei der Kapitalgesellschaft zweifellos eintretende Vermögensmehrung nicht das Ergebnis ihrer genuinen unternehmerischen Tätigkeit ist, sondern die Folge einer Zuwendung des Erblassers/Gesellschafters. Das gilt auch für die umgekehrte Situation, wenn es z. B. zu einer Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft kommt, wenn sie die vorher geerbten Anteile auf eine andere Person überträgt. Hier ist Sorge zu tragen, daß der Kapitalgesellschaft ein angemessenes Entgelt gewährt wird. Ist das nicht der Fall, dann handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung nach §§ 8 Abs. 3 S. 2, 27 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, daß sowohl im Anwendungsbereich des EStG als auch bei der Körperschaftbesteuerung allein entgeltliche Vermögensmehrungen aufgrund entgeltlicher Geschäftsvorfälle in den Bereich der Steuerbarkeit gelangen. Handelt es sich um Einlagetatbestände oder um Sachverhalte, die analog Einlagetatbeständen zu behandeln sind, dann kommt es insoweit zur ertragsteuerrechtlichen Erfolgsneutralität. Allerdings sei ausdrücklich darauf hingewiesen, daß bislang nur der Fall behandelt worden ist, daß sich die Vermögensmehrungen der Gesellschaft qua Einlage aus einer Beziehung zu einem Gesellschafter ergeben haben.

bb) Unentgeltlichkeit

Erfassen das EStG und das KStG entgeltliche Vermögensmehrungen der jeweiligen Steuersubjekte, dann folgt daraus im Umkehrschluß, daß die unentgeltlichen Vermögensmehrungen allein dem ErbStG subsumierbar sein können. Während also die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer Vermögensmehrungen in Form von Gewinnen oder Überschüssen erfaßt, die aus Tätigkeiten oder dem Einsatz von Vermögen des Steuerpflichtigen resultieren, geht es im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung um den unentgeltlichen Empfang, das Zufließen fremder Vermögenssubstanz. Daraus folgt dann ein grundsätzliches dogmatisches Ausschließungsverhältnis von EStG/KStG und ErbStG. Auch hier bietet die schon mehrfach zitierte Entscheidung des I. Senats des BFH v. 24. 3. 1993¹¹⁵ ein anschauliches Beispiel.

¹¹⁵ BStBl. II 1993, 799.

Soweit eine Kapitalgesellschaft im Wege unentgeltlicher Zuwendung Wirtschaftsgüter unentgeltlich erwirbt und dies nicht seine Ursache in der Unternehmensgegenstandssphäre der Kapitalgesellschaft hat, kommt es nicht zur Körperschaftsbesteuerung. Zu entscheiden ist dann nur noch, ob es sich in jedem Fall um einen unentgeltlichen Tatbestand mit der Folge der Anwendung des ErbStG handelt. Letztlich geht es um die Frage, wie sich die gesellschaftsrechtlichen und ertragsteuerrechtlichen Einlagegrundsätze zum ErbStG verhalten.

cc) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

In ertragsteuerrechtlichem Zusammenhang sind bei Leistungen, die einem Personengesellschafter oder einem Kapitalgesellschaftler zuzuordnen sind, Einlagebestände des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gegeben. Aufgrund dessen ergibt sich eine ertragsteuerrechtliche Neutralität. Problematisch kann allerdings sein, ob sich in der Person der Anteilseigner Sachverhalte ereignen können, die dem ErbStG subsumierbar sind¹¹⁶. Praktisch wird die Rechtsfrage insbesondere dann, wenn es zu sog. disquotalen Leistungen von Gesellschaftern kommt, die im wirtschaftlichen Ergebnis dazu führen, daß die Gesellschafter des Rechtsträgers jedenfalls wirtschaftlich dadurch bereichert werden, daß sie potentielles oder gegenwärtiges Ausschüttungspotential erlangen oder bei einer hypothetischen Liquidation der Gesellschaft dann aufgedeckte Reserven aufgrund ihrer Beteiligungsquote erhalten¹¹⁷. Dabei geht es jedoch nicht – darauf ist ausdrücklich hinzuweisen – um diejenige Sachverhaltsvariante, in der ein Vermögenswert in das Gesellschaftsvermögen gelangt, der das Ergebnis einer abgekürzten Leistungsbeziehung ist, also eines Sachverhalts, der zunächst als unentgeltliche Zuwendung eines Dritten bzw. eines Mitgesellschafters an den anderen Gesellschafter zu werten ist und dann aus der Person des Zuwendungsempfängers als gesellschaftsrechtliche Leistung und steuerrechtliche Einlage beurteilt werden muß¹¹⁸.

Auszugehen ist für die Einordnung gesellschaftsrechtlicher Leistungsbeziehungen im vorliegenden Zusammenhang von der sich bei jeder Gesellschaftsform ergebenden Grundsituation. Für die Personengesellschaften ist der gemeinsame Zweck des § 705 BGB konstitutives Merkmal des Gesellschaftsvertrags, und die Vergemeinschaftung des Zwecks besteht nicht nur darin, daß die Personengesellschafter als (schuldrechtliche) Vertragspartner eine Einigung über gemeinsam zu verfolgende Interessen erzielen, sondern auch und vor allem in der Pflicht, ihr Handeln an dem (Erwerbs-) Zweck auszurichten und seine Verwirklichung zu fördern¹¹⁹. Es geht also bei dem Personengesell-

116 Vgl. schon oben II 2 c bb, cc, S. 92 ff.

117 Hübner, ZEV 1998, 83.

118 Dazu II 2 c bb a. E., S. 93.

119 Z. B. MünchenerHdb. GesR I/Weipert, 1995, § 6 Rz. 1 ff.; MünchKommBGB-Ulmer, 3. Aufl., 1997, § 705 Rz. 109 ff.

schaftsvertrag um einen vergemeinschafteten Zweck, um eine vertragliche Verschmelzung in der Regel vermögensmäßiger Interessen, die jedenfalls bei den Personenhandelsgesellschaften dazu führt, daß jeder Personengesellschafter am Erfolg der Gesellschaft zu beteiligen ist. Ähnliches gilt für die Kapitalgesellschaft. Zwar ist der Gesellschaftszweck beispielsweise des § 1 GmbHG nicht identisch mit dem Unternehmensgegenstand, soweit es sich um eine unternehmerisch tätige Gesellschaft handelt, doch kennzeichnet der Unternehmensgegenstand den Bereich und die Art und Weise der Betätigung durch die Kapitalgesellschaft¹²⁰. Letztlich ist jedoch auch der Unternehmensgegenstand mit dem Gesellschaftszweck kurzzuschließen. Sieht man in dem Gesellschaftszweck mit der überwiegenden Meinung¹²¹ das gemeinsame Ziel der Kapitalgesellschafter, zu dessen Erreichung sie sich zusammenschließen, dann dient der im Außenverhältnis deutlich werdende und betriebene Unternehmensgegenstand im Innenverhältnis der Kapitalgesellschafter zueinander dazu, deren (regelmäßig) vermögensmäßige Interessen zu befriedigen. Damit liegt es sowohl bei der Personengesellschaft als auch bei der Kapitalgesellschaft so, daß der in der Rechtsform der Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft zu verwirklichende gemeinsame Zweck der Gesellschafter maßgebend dafür ist, in welcher Art und Weise der jeweilige Gesellschafter Mittel zur Verfügung stellen soll, die der gemeinsamen Zweckverwirklichung dienen. Stellt aufgrund dessen der Personengesellschafter oder der Kapitalgesellschafter Mittel zur Verfügung, dann sind dies gesellschaftsrechtliche Leistungen, die technisch als Einlage bezeichnet werden und ertragsteuerrechtlich ein Fall des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG sind. Daraus folgt zugleich, daß die gesellschaftsrechtlich veranlaßten Einlagetatbestände von den Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander, aber auch von den Rechtsbeziehungen der Gesellschaft zu Dritten zu unterscheiden sind. Liegt es beispielsweise so¹²², daß ein Elternteil ein Kind im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich als Gesellschafter in „sein Unternehmen“ aufnimmt und geht es streitgegenständlich darum, ob die eingeräumte Beteiligung wegen groben Undanks (§ 530 BGB) zurückgefordert werden kann, dann sind drei dogmatische Regelungsbereiche zu unterscheiden. Es geht zum einen darum, ob es sich tatsächlich bei der Einräumung der Beteiligung um eine Schenkung handelt. Davon zu unterscheiden ist die gesellschaftsvertragliche Ebene, da allein der Gesellschaftsvertrag den Schenkungsgegenstand zustande bringen kann. Das zeigt sich deutlich darin, daß der Rechtsgrund für die eingeräumte gesellschaftsrechtliche Beteiligung wiederum nur der Schenkungsvertrag sein kann. Davon zu unter-

120 Z. B. *Baumbach/Hueck*, GmbHG, 16. Aufl., 1996, § 1 Rz. 5, § 3 Rz. 9; *MünchenerHdb. GesR III/Heinrich*, 1996, § 4 Rz. 1.

121 RGZ 164, 140; OLG Hamburg, BB 1968, 267; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, 14. Aufl., 1995, § 1 Rz. 2; *Scholz/Emmerich*, GmbHG, 8. Aufl., 1993/95, § 1 Rz. 2 ff.

122 Vgl. BGHZ 112, 40; dazu *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., 1997, § 4 I 1.

scheiden sind die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen, die sich daraus ergeben, daß der aufgenommene Gesellschafter am unternehmerischen Erfolg entsprechend seiner Beteiligungsquote zu partizipieren hat.

Gerade das vorstehende Beispiel zeigt, daß die eventuell schenkungsrechtlich zu beurteilende Ebene der Gesellschafter untereinander zu unterscheiden ist von der gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehung, welche sich daraus ergibt, daß ein Gesellschafter der Gesellschaft Mittel zur Verfügung stellt, mithin Einlagen leistet. Derartige Einlagen beruhen also auf einer Zuwendung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses. Der Leistende erbringt die vermögenswerte Leistung, um mit den erbrachten Mitteln durch die Personengesellschaft oder durch die Kapitalgesellschaft einen Vermögensvorteil zu erzielen. Im Zusammenhang mit der hier zu diskutierenden Problematik bedeutet das, daß die gesellschaftsrechtlichen Einlagen geleistet werden, um auf der gesellschaftsrechtlichen Ebene und durch die Personengesellschaft oder durch die Kapitalgesellschaft steuerbares Einkommen zu erzielen. Es handelt sich gleichsam um den umgekehrten Fall der typischen zeitlichen Reihenfolge von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer¹²³. Wenn davon auszugehen ist, daß üblicherweise ein Steuersubjekt Einkommen erzielt, es einkommensversteuert und dann unentgeltlich weitergibt, so daß dann das ErbStG einschlägig ist, dann liegt es hier folgendermaßen: Der Personengesellschafter oder der Kapitalgesellschafter leistet in das Vermögen der Gesellschaft eine Einlage, die bei ihm entweder der Einkommensteuer oder schon der Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuer unterlegen hat, mit dieser Einlage wirtschaftet die Personengesellschaft oder die Kapitalgesellschaft. Das daraus Erlangte unterliegt beim Mitunternehmer der Einkommensteuer oder bei der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer. Im Falle der Ausschüttung aus der Kapitalgesellschaft kommt es zur Einkommensbesteuerung nach § 20 EStG. Das nach der Ertragsbesteuerung verbleibende Substrat kann wiederum dem ErbStG unterliegen, soweit es im Wege der unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen weitergegeben wird. Es kann dann wiederum als gesellschaftsrechtliche Einlage verwendet werden usf. Diese konsequente zeitliche Reihenfolge zeigt, daß derjenige, der bei gesellschaftsrechtlichen Leistungen einen Tatbestand des ErbStG zu Lasten der Gesellschafter annehmen möchte, zu Doppelbelastungen von Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits kommt. Alle diejenigen, die beispielsweise bei disquotalen Einlagen in eine Kapitalgesellschaft Tatbestände des ErbStG annehmen wollen, fallen letztlich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise anheim, die weder gesellschaftsrechtlich noch steuersystematisch zutreffend sind. Einlagen, aber auch Ausschüttungen, sind keine unentgeltlichen Tatbestände, vielmehr eine spezielle Kategorie entgeltlicher

123 Dazu oben I, S. 73 ff.

Tatbestandserfüllungen, weil sie letztlich „Gegenleistungen“ für den im Rahmen der Gesellschaft zu erzielenden Gewinn sind. Insbesondere Einlagetatbestände, die das Ertragsteuerrecht zu Recht als nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG erfolgsneutral qualifiziert, sind auf ertragsteuerrechtliche Einkünfte in der Zukunft gerichtet. Und Ausschüttungen (bei Kapitalgesellschaften) sind das Ergebnis ertragsteuerrechtlich erheblicher Einkünfte, die aufgrund des steuerrechtlich maßgebenden Trennungsprinzips zwischen juristischer Person und Anteilseigner erst im Fall der Ausschüttung (§ 27 Abs. 3 KStG, § 11 Abs. 1 EStG) beim Anteilseigner zu erfassen sind.

Sind also Vermögensmehrungen einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft, die ihre Ursache in einer gesellschaftsrechtlich bedingten Leistung haben, allein als nicht unentgeltlicher Sachverhalt zu qualifizieren, dann können sich auch grundsätzlich keine Konsequenzen nach dem ErbStG ergeben. Daß dieses Ergebnis prinzipiell zutreffend ist, zeigt auch eine Hilfsüberlegung: Leistet beispielsweise der eine Gesellschafter bares Geld, der andere einen Vermögensgegenstand in das Gesellschaftsvermögen, dann kommen die fortan in dem Vermögensgegenstand auflaufenden stillen Reserven auch dem anderen Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote (bei einer hypothetischen Liquidation) zugute. Zwar mag man demgegenüber einwenden, daß der Sachverhalt anders liege, wenn der Gegenstand schon im Zeitpunkt der Einlageleistung mehr wert sei und damit der Mitgesellschafter bereichert sei, doch ist zu bedenken, daß die in das Gesellschaftsvermögen geleisteten Gegenstände dem unternehmerischen Risiko des gesamthänderisch gebundenen oder des Vermögens der juristischen Person unterliegen. Es käme im übrigen zu dem erstaunlichen Ergebnis, daß bei Annahme einer unentgeltlichen und steuerbaren Leistung des einen an den anderen Gesellschafter schon in diesem Zeitpunkt ein Tatbestand des ErbStG (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) gegeben wäre, demgegenüber das Ertragsteuerrecht erst dann und nur insofern zugreifen könnte, als die stillen oder offenen Reserven dem jeweiligen Gesellschafter im Falle der Liquidation, des Ausscheidens oder der Veräußerung zuzurechnen sind.

Allein in ganz ausnahmsweisen Situationen, in denen aufgrund des Tatbestands der gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehung ein Tatbestand des ErbStG umgangen werden soll, wenn also letztlich das Motiv der Einlageleistung gar nicht die gesellschaftsrechtliche Leistungsvereinigung und die Erzielung von Ergebnissen mit diesem Gegenstand ist, vielmehr primär die Bereicherung eines anderen Gesellschafters, kann über § 42 AO ein Tatbestand des ErbStG anzuwenden sein. Lediglich in dieser ausnahmsweisen Konstellation ist die Auffassung der Finanzverwaltung¹²⁴ zutreffend, daß trotz der auch von ihr vertretenen Grundauffassung, daß Leistungen eines Gesellschafters an die

124 R 18 Abs. 3 ErbStR.

Gesellschaft keine freigebigen Zuwendungen sein können, ausnahmsweise bei nahen Angehörigen davon auszugehen sei, daß neben die gesellschaftsfördernde Zielsetzung das Motiv der Vermögensübertragung trete und eine Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter beabsichtigt sei. Nach hier vertretener Auffassung ist die Meinung der Finanzverwaltung einerseits zu weitgehend, indem sie bei Angehörigen im Sinne des § 15 AO regelmäßig davon ausgeht, daß eine freigebige Zuwendung gegeben sein kann, andererseits ist sie zu eng, da auch im Verhältnis unter fremden Dritten eine derartige nach § 42 AO zu beurteilende Situation gegeben sein kann.

Eine gänzlich andere Konzeption hat *Grob*¹²⁵ entwickelt. *Grob* geht zunächst davon aus, daß eine Personengesellschaft und eine Kapitalgesellschaft im rechtlichen Sinne Empfänger von Schenkungen sein könnten, so daß auf jeden Fall ein Schenkungsteueratbestand in der Person der Gesellschaft gegeben sein könne, sofern de iure eine Schenkung, wohl eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, an die Gesellschaft zustande gekommen sei. Es könne sich aber auch um eine Schenkung an die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter handeln. Dies gelte nicht nur bei Zuwendungen unter Lebenden durch einen Außenstehenden, vielmehr auch bei Zuwendungen durch einen Gesellschafter, also bei Leistungen, die gesellschaftsrechtlich und ertragsteuerrechtlich als Einlage zu qualifizieren sind. Im Grundsatz meint auch *Grob*, daß Einlagen regelmäßig keine Schenkungen seien, sondern entgeltlich erbracht würden¹²⁶. Trotzdem seien freigebige Zuwendungen an die hinter der Gesellschaft stehenden Mitgesellschafter denkbar, beispielsweise dadurch, daß dem anderen Gesellschafter eine überhöhte Gewinnbeteiligung eingeräumt werde, durch eine Abfindungsklausel unterhalb des Verkehrswerts usf. Insbesondere könne die Zuwendung an den Mitgesellschafter auch mit einer Einlage an die Gesellschaft verbunden sein. Ergebe sich aufgrund des Einzelfalls, daß aufgrund der Leistung eines Mitgeschafters eine Bereicherung, beispielsweise durch ein Überspringen stiller Reserven auf die Beteiligung, des anderen Mitgeschafters gegeben sei, so sei hier eine unentgeltliche Zuwendung des Sacheinlegers vollzogen, und zwar unabhängig davon, daß zwischen der Entreicherung des Leistenden und dem Vermögensvorteil des anderen Geschafters keine Substanzgleichheit bestehe. Dem ist nach hier vertretener Auffassung nicht zu folgen, da es sich lediglich um ein Überspringen von aktuellen oder potentiellen Reserven der Gesellschaft handelt, die nicht als aktuelle Zuwendung bzw. Bereicherung der dahinterstehenden Geschafters gewertet werden kann¹²⁷. Der Grund dafür liegt zum einen

125 GS Knobbe-Keuk, S. 433, 436 ff.

126 *Grob*, GS Knobbe-Keuk, S. 433, 438.

127 I. E. ebenso BFH v. 25. 10. 1995, BStBl. II 1996, 160; BFH v. 19. 6. 1996, BStBl. II 1996, 616; *Gebel*, DStR 1992, 1341, 1343 ff.; *Meincke*, ErbStG, § 7 Rz. 74; *Thiel*, FS Haas, 1996, S. 352, 362 f.

darin, daß – wie vorstehend entwickelt – der Tatbestand einer Einlage nicht als unentgeltlicher Vorgang zu beurteilen ist, so daß schon aus diesem Grunde keine unentgeltliche Bereicherung der hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner gesehen werden kann. Im übrigen müßte die Einordnung als Schenkung, als unentgeltliche Zuwendung an den Gesellschafter dazu führen, daß ein Widerruf der Schenkung nach § 530 BGB in Betracht kommt. Wirkung des Widerrufs ist nach § 531 BGB, daß der Rechtsgrund der Schenkung entfällt und ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung (§§ 812 ff. BGB) gegen den Zuwendungsempfänger entsteht¹²⁸. Zwar muß das rückzugewährende Substrat vorher nicht im Eigentum des Zuwendenden gestanden haben¹²⁹, doch wird aus der zivilrechtlichen Lage deutlich, daß der im Rahmen des Schenkungswiderrufs Passivlegitimierte zumindest eine herauszugebende Bereicherung empfangen haben muß. Davon kann jedoch bei der rein wirtschaftlichen Werterhöhung einer Beteiligung nicht die Rede sein.

Damit ist nur noch auf die Sachverhaltsvariante einzugehen, in welcher zu entscheiden ist, welche erbschaft- und ertragsteuerrechtlichen Folgen sich ergeben, wenn eine Werterhöhung des Gesellschaftsvermögens durch die Leistung eines Nichtgesellschafters stattfindet. Zunächst geht es darum, ob die Personengesellschaft oder die Kapitalgesellschaft selbst Steuersubjekt ist¹³⁰. Letztlich betrifft dies die schon mehrfach erörterte Problematik, ob die Personengesellschaft trotz ihrer nur gesamthänderischen Verbundenheit als solche Subjekt des ErbStG sein kann. Jedenfalls für die ertragsteuerrechtliche Rechtslage sollte in einer derartigen Konstellation ein einlageähnlicher Tatbestand angenommen werden, so daß die von einem Nichtgesellschafter zugewendeten Vorteile, soweit sie bilanzierungsfähig sind, mit dem Teilwert des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen sind. Geht es um den Sonderfall der „Quasi-Einlage“ durch einen Nichtgesellschafter, dann sollte diese „Quasi-Einlage“ wiederum auf Gesellschaftsebene mit dem Teilwert anzusetzen sein. Was die Gliederungsrechnung der Körperschaftsteuer angeht, müßte dieser Fall analog § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als EK 04 behandelt werden. Der innere Grund dafür liegt in der Überlegung, daß die Gliederungsposition des § 30 Abs. 2 Nr. 4 EStG solche Vorgänge erfassen möchte, in denen es um Vermögensmehrungen des körperschaftsteuerpflichtigen Gebildes geht, die nicht ihre Ursache in einem am Markt verdienten Ergebnis haben. Dies ist jedoch bei unentgeltlichen Zuwendungen durch einen Nichtgesellschafter der Fall.

128 Z. B. Palandt/Putzo, BGB, § 531 Rz. 1.

129 RGZ 167, 199, 202.

130 Dazu noch unten IV, S. 122 ff.

3. Konsequenzen

Aufgrund der vorstehenden Bestandsaufnahme der kodifizierten und nicht-kodifizierten Kollisionen von EStG, KStG und ErbStG und aufgrund der inneren Systematik dieser Einzelsteuergesetze bzw. ihrer Dogmatik, wie sie de lege lata Ausdruck gefunden hat, sollten sich folgende Konsequenzen ergeben:

(1) Eine jedenfalls im wirtschaftlichen Sinn gegebene Doppelbelastung durch Ertragsteuern und Erbschaft- und Schenkungsteuer ist bei hintereinandergeschalteten Sachverhalten systemgemäß. Das Nebeneinander von ErbStG und EStG zeigt, daß das grundsätzlich einkommensversteuerte Vermögen im Augenblick des Transfers auf einen Zuwendungsempfänger oder auf einen Erben erneut dem ErbStG subsumierbar sein kann.

(2) Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer sind steuersystematisch gerechtfertigt und dogmatisch abgesichert, soweit es um entgeltliche Steigerungen des eingesetzten Vermögens bzw. der eingesetzten Arbeitskraft geht. Unabhängig davon, ob man die sog. Markteinkommenstheorie für finanzwissenschaftlich und steuersystematisch überzeugend hält, liefert sie jedenfalls ein plausibles Erklärungsmuster sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer. Im Anwendungsbereich beider Einzelsteuerarten geht es um am Markt erzielte und steuerbare Ergebnisse, wenn denn einer der Tatbestände des EStG oder des KStG gegeben ist. Dieses Ergebnis wird im Umkehrschluß durch den Einlage- und den Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG bestätigt. Die Vorschrift zeigt, daß solche Vermögensmehrungen nicht der Ertragsteuer unterliegen sollen, die ihre Ursache nicht in der entgeltlichen Marktteilnahme haben.

(3) Im Gegensatz zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erfaßt die Erbschaft- und Schenkungsteuer unentgeltliche Zuwächse an Leistungsfähigkeit, soweit einer der Steuerbarkeitstatbestände der §§ 3 ff. ErbStG gegeben ist.

(4) Damit schließen sich Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einerseits und Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits gegenseitig aus, sofern sie in einem Sachverhalt zusammentreffen und es sich nicht um den vorstehend beschriebenen Sachverhalt von hintereinandergeschalteten Steuervorfällen handelt. Idealerweise kann es damit nicht zu einer doppelten Erfassung eines Lebenssachverhalts mit Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer und zusätzlich mit Erbschaft- und Schenkungsteuer kommen. Jede andere Entscheidung führt zu einem Systembruch, der den inneren Grund und die Dogmatik des EStG, des KStG und des ErbStG überspielt. Daß dieses Ergebnis zutreffend ist, zeigt eine hilfswise Überlegung. Wenn die unentgeltlichen Leistungsfähigkeitssteigerungen, die heute im ErbStG geregelt sind, in § 2 Abs. 1 EStG

inkorporiert wären und wenn auch die Besteuerung der Körperschaften noch Bestandteil des EStG wäre, dann käme zweifelsfrei nur eine der Einkunftsarten eines auf diese Art und Weise erweiterten § 2 Abs. 1 EStG in Betracht.

(5) Natürliche Personen und Kapitalgesellschaften (Körperschaften) sind Subjekte des EStG, des KStG und des ErbStG. Soweit es um Personengesellschaften geht, findet sich für die ertragsteuerrechtliche Situation eine ausdrückliche Regelung in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Für Zwecke des ErbStG kommt es darauf an, ob man den Gedanken des EStG im Bereich der Erbschaftsteuer fortführt oder von einer Vonselbständigung der gesamthänderisch verfaßten Personengesellschaft auch in ErbStG ausgeht. Das ist letztlich keine Frage der Konkurrenz zwischen EStG und ErbStG.

(6) Soweit es um gesellschaftsrechtliche Leistungsbeziehungen geht, gehen alle Sachverhalte von Einlagen und Ausschüttungen, ob offen oder verdeckt, den erbschaftsteuerrechtlichen Tatbeständen vor. Insbesondere der gesellschaftsrechtliche und der steuerrechtliche Einlagetatbestand lassen erkennen, daß Überführungen in die Vermögenssphäre einer Gesellschaft dem Ertragsteuerrecht zuzuordnen und ertragsteuerrechtlich erfolgsneutral zu behandeln sind, so daß insoweit eine zusätzliche Erfassung nach dem ErbStG zu einer nicht gewollten Belastung führen würde. Auch die Tatbestände der Entnahme und der (körperschaftsteuerrechtlichen) Ausschüttung machen deutlich, daß es hier um erfolgswirksame Ertragsteuersachverhalte geht, so daß verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Entnahmen nicht zugleich als Fälle des ErbStG gewertet werden können.

IV. Anwendungsfälle

Die Untersuchung der kodifizierten und der nichtkodifizierten Fälle einer (potentiellen) Überschneidung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer hat gezeigt, daß eine Fallgruppe dadurch gekennzeichnet ist, daß es zur Doppelbelastung von Reserven kommt, nämlich dadurch, daß im Zeitpunkt des Erbfalls oder der unentgeltlichen Zuwendung das besondere Steuerrecht auf die Aufdeckung der Reserven des Rechtsvorgängers verzichtet¹³¹. Beispielhaft sei hier nochmals auf § 17 Abs. 1 S. 5 EStG, § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG verwiesen. Durch die ertragsteuerrechtliche Anknüpfung an die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers des unentgeltlichen Erwerbers kommt es insofern zu einer Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaft- oder Schenkungsteuer, wenn der erbschaftsteuerrechtlich maßgebende Wert oberhalb der steuerverstrickten Anschaffungskosten liegt. Kommt es späterhin zu

131 Näher oben II 1, S. 76 ff., 2, S. 87 ff., 4, S. 101.

einem Realisierungstatbestand in der Person des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers, dann ist der Differenzbetrag doppelt belastet.

Wenn sich der Steuergesetzgeber in derartigen Konstellationen gegen eine Vermögenszuwachsbesteuerung in Form einer endgültigen Lebensbesteuerung beim Rechtsvorgänger des unentgeltlichen Nachfolgers entscheidet, dann muß eine steuersystemgemäße Lösung vor dem Hintergrund des Umstandes, daß sowohl das Substrat der Einkommensteuer als auch das Substrat der Erbschaftsteuer Einkommen im weiteren Sinne darstellen, eine Doppelbelastung vermeiden. Das könnte *de lege ferenda* dadurch bestehen, daß eine Vermögenszuwachsbesteuerung beim Rechtsvorgänger stattfindet, wenn er sich der steuerverstrickten Einkunftsquelle begibt. Das ist nach der derzeitigen Konzeption des besonderen Steuerrechts nicht der Fall, so daß diese Fallgruppe zu der nächsten Problematik überleitet, ob nämlich im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung die latent vorhandene Einkommensteuerbelastung als Abzugsposten in Ansatz gebracht werden kann. Das sind die Sachverhalte, in denen eine Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung mit einer latenten Ertragsteuerbelastung zusammentrifft¹³². Die derzeitige Rechtsprechung des BFH¹³³ lehnt die Berücksichtigung latenter Ertragsteuerbelastungen, die aus der Sphäre des Rechtsvorgängers herrühren, im Rahmen des ErbStG ab. Das wird im wesentlichen damit begründet, daß die später beim Rechtsnachfolger zu erhebende Einkommensteuer nicht als eine vom Erblasser bereits begründete Einkommensteuer einzustufen sei. Entscheidend soll sein, daß sich die spätere Einkommensteuerbelastung allein nach dem für den Rechtsnachfolger geltenden Merkmalen richtet, vor allem aber nach der Höhe des von diesem erzielten steuerrechtlichen Einkommens. Diese Argumentation ist vordergründig zutreffend, doch übersieht sie, daß sich die latente Einkommensteuerbelastung aus einer steuergesetzgeberischen Entscheidung ergibt. Es erscheint ungereimt, daß der Steuergesetzgeber einerseits auf die Erfassung der Reserven beim Rechtsvorgänger verzichtet und diese Maßnahme dann dazu führen soll, daß der Rechtsnachfolger (zum Teil) doppelt mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer belastet wird. Es darf nicht übersehen werden, daß jedenfalls die latente Belastung am erbschaftsteuerrechtlichen Stichtag vorhanden ist, so daß eine ordnungsgemäße und wirtschaftlich überzeugende Bewertung dazu kommen muß, diese latente Belastung zu berücksichtigen. Für dieses Ergebnis sprechen auch die im Rahmen einer Unternehmensbewertung angestellten Überlegungen zur Berücksichtigung latenter Steuerlasten¹³⁴. Im übrigen ist für das erbschaftsteuerrechtliche Binnensystem

132 Näher z. B. oben II 1 c, S. 78 f.

133 Grundlegend BFH v. 5. 7. 1978, BStBl. II 1979, 23; kritisch *Meinke*, ErbStG, § 10 Rz. 32.

134 WP-Handbuch 1992, Bd. II, A Rz. 274 ff.

darauf hinzuweisen, daß Pflichtteilslasten und Forderungen gegen den Rechtsnachfolger auf Ausgleich des Zugewinns abzugsfähig sind¹³⁵. Nach einer Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1993¹³⁶ handelt es sich auch dann um eine Erblässerschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, wenn die Schuld zwar den Erblasser nie selbst getroffen habe, jedoch aus einem Dauerrechtsverhältnis herrühre, in dem er zu Lebzeiten stand und welches sich im Zeitpunkt des Todes zur Ausgleichsforderung verdichtet habe. Dieser Rechtsgedanke ist unschwer auf die latente Einkommensteuer zu übertragen, weil sich auch hier die latente zu einer aktuellen Belastung in der Person des Erben „verdichtet“.

Das Hauptargument für die Berücksichtigung einer latenten Ertragsteuerbelastung im Rahmen des ErbStG ergibt sich jedoch aus der inneren Systematik des Steuerrechts. Wenn sich Einkommensteuer und Erbschaftsteuer allein dadurch unterscheiden, daß die eine Steuerart an entgeltliche, die andere an unentgeltliche Vorgänge anknüpft, dann darf der unentgeltliche Vorgang nicht in der Art und Weise doppelt belastet werden, daß die „übernommene Steuerverbindlichkeit“, und zwar vom Rechtsvorgänger übernommen, bei der Erbschaftsteueranlagung nicht berücksichtigt werden kann. Nimmt man den hier entwickelten Grundstandpunkt des gemeinsamen Nenners von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer ernst, dann sind formale Gesichtspunkte – verfahrensmäßig noch nicht entstandene Einkommensteuerschuld – nicht in der Lage, das materielle Bereicherungsprinzip des Erbschaftsteuerrechts zu überspielen¹³⁷.

Auch bezüglich der Frage der Vergleichbarkeit von Auslandssteuern (§ 34c EStG, § 21 ErbStG, § 26 KStG) ist die derzeitige erbschaftsteuerrechtliche Rechtsprechung des BFH zu kritisieren¹³⁸. Die Rechtsprechung ist der Auffassung, daß die „Entsprechensklausel“ in § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG dann nicht anzuwenden ist, wenn es sich bei der Auslandssteuer um eine Steuer handle, die technisch als Einkommensteuer ausgestaltet ist¹³⁹. In der zitierten Entscheidung des II. Senats des BFH ging es um die Rechtslage in Kanada, bei der eine spezielle Form der Einkommensbesteuerung anlässlich des Erbfalls an die Stelle der Erbschaftsteuer getreten ist, mithin einer technischen Erbschaftsteuer vergleichbar ist. Nach hier vertretener Auffassung kann allein der innere Normsinn des § 21 ErbStG in seinem steuersystematischen Kontext maßgebend sein. Führt man sich vor Augen, daß die (deutsche) Erbschaftsteuer den unentgeltlichen Vermögensübergang als Steueranknüpfungselement wählt und macht man sich zudem deutlich, daß dies auch der Anlaß einer technischen

135 Z. B. *Moench*, ErbStG, § 10 Rz. 62 ff.

136 BFH v. 10. 3. 1993, BStBl. II 1993, 368.

137 Vgl. auch die Kritik bei *Meincke*, FS Tipke, S. 391, 400 f.

138 Vgl. schon oben II 1 i, S. 83 f.

139 BFH v. 26. 5. 1995, BStBl. II 1995, 540.

Einkommensteuer anlässlich des Erbfalls ist, dann kann die formale Ausgestaltung der Auslandssteuer für die Anrechnung (hier nach § 21 ErbStG) nicht ausschlaggebend sein. Ganz allgemein muß es im steuersystematischen Zusammenhang für die Anrechnung von Auslandssteuern darauf ankommen, ob die ausländische Besteuerung an eine entgeltliche Vermögensmehrung oder an eine unentgeltliche Vermögensmehrung anknüpft. In dem einen Fall kommt eine Anrechnung nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen, in dem anderen Fall nach erbschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen in Betracht. Zwar könnte man demgegenüber einwenden, auch bei der in der BFH-Entscheidung in Rede stehenden kanadischen Besteuerung gehe es um eine letztmalige Einkommensbesteuerung des Erblassers, doch handelt es sich dabei nur um einen gesetzgeberischen Kunstgriff, durch den letztlich sichergestellt werden soll, daß der Nachlaß in Form einer technischen Einkommensbesteuerung belastet wird¹⁴⁰.

Bezüglich der Überschneidungsprobleme bei gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehungen¹⁴¹ ist zunächst die Vorfrage zu klären, ob eine Kapitalgesellschaft, aber auch eine Personengesellschaft Subjekt der Ertrags- oder der Erbschaftsbesteuerung sein können. Für das Ertragsteuerrecht ist die Frage einfach aus §§ 1 Abs. 1 S. 1, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, § 1 Abs. 1 KStG zu beantworten. Auch erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich kann die insoweit auch steuerrechtlich verselbständigte juristische Person Subjekt des ErbStG sein. Schwierigkeiten macht in Zusammenhang mit der Steuersubjektqualität allein die Personengesellschaft. Bei ihr gibt es eine alternative Lösungsmöglichkeit: Entweder stellt man sich auf den Standpunkt, daß der Rechtsgedanke der Nichtverselbständigung der Personengesellschaft auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu gelten habe¹⁴², oder man folgert aus der weitgehenden Verselbständigung der Gesamthandsgemeinschaften im Zivilrecht, daß die Personengesellschaft als Steuersubjekt auch des ErbStG anzusehen ist¹⁴³. Die Entscheidung darüber ist wohl ein „erbschaftsteuerrechtliches Glaubensproblem“, doch ist im Schrifttum¹⁴⁴ schon darauf hingewiesen worden, daß die derzeitige Auffassung des BFH, daß allein der einzelne Gesamthänder Empfänger der erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherung sei, dogmatisch schwer herzuleiten ist. Damit werden nämlich die Personengesellschaft und das Gesamthandsvermögen als neben den einzelnen Gesellschafter tretende „Persönlichkeiten“ gedacht. Wenn der einzelne Personengesellschafter Subjekt der erbschaftsteuerbaren Bereicherung sein soll, dann ist dies deshalb schwer ein-

140 *Wilde*, ZEV 1997, 488, 490; vgl. auch *Ebenroth*, *Erbrecht*, Rz. 1451.

141 Vgl. schon oben II 2 c, S. 90 ff., III 2 a, b, cc, S. 110 ff., 115 ff.

142 So BFH v. 14. 4. 1994, BStBl. II 1995, 81.

143 So früher BFH v. 7. 11. 1988, BStBl. II 1989, 237.

144 *Meincke*, ErbStG, § 1 Rz. 7; auch *Jesse* (Fn. 2), S. 109.

sichtig, weil nicht daran vorbeigegangen werden kann, daß bei Leistungen in das Gesamthandsvermögen allein dieses (verselbständigte) Vermögen eine Mehrung erfahren hat. Für die Verselbständigung auch des gesamthänderisch gebundenen Personengesellschaftsvermögens spricht schließlich auch der Umstand, daß auf diese Art und Weise Konstellationen gesellschaftsrechtlicher Einlagetatbestände leichter greifbar sind.

Kommt es zu Leistungen in das Vermögen einer Gesellschaft und ist der Leistungstatbestand einem Gesellschafter zuzurechnen, dann handelt es sich aufgrund der Einlage nicht um eine unentgeltliche Zuwendung, so daß der Einlagetatbestand die Anwendung des ErbStG ausschließt. Dies gilt prinzipiell auch, wenn durch den Einlagetatbestand ein anderer Gesellschafter im wirtschaftlichen Sinne bereichert wird. Für die Kapitalgesellschaft folgt dies daraus, daß insoweit die Kapitalgesellschaft eine Sperrwirkung ausübt. Bei der Personengesellschaft kommt es darauf an, ob man sie im erbschaftsteuerrechtlichen Sinne als selbständig betrachtet. Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich auch für die umgekehrte Situation. Kommt es zu einem Tatbestand, der im Zusammenhang mit einer Kapitalgesellschaft zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (§§ 8 Abs. 3 S. 2, 27 Abs. 3 S. 2 KStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG) oder bei einer Personengesellschaft zu einer verdeckten Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG führt, dann handelt es sich sowohl körperschaftsteuerrechtlich als auch einkommensteuerrechtlich immer um eine Konstellation der Ertragsbesteuerung. Die Vorschriften über die verdeckte Gewinnausschüttung, aber auch der Entnahmetatbestand zeigen, daß derartige ertragsteuerrechtlich erhebliche Sachverhalte nicht als unentgeltlicher Abgang/Zugang qualifiziert werden, so daß insoweit das ErbStG nicht berührt sein kann. Das ist im übrigen ertragsteuerrechtlich stimmig, da sowohl die verdeckte Gewinnausschüttung als auch die verdeckte Entnahme den ertragsteuerrechtlich (formal) tangierten Gewinn ertragsteuerrechtlich korrigieren wollen. Handelt es sich aber sowohl bei der verdeckten Gewinnausschüttung als auch bei der verdeckten Entnahme um ertragsteuerrechtlich erhebliche Sachverhalte, dann folgt aus dem inneren System von EStG, KStG und ErbStG, daß dieser als nicht unentgeltlich qualifizierte Fall nicht zugleich der auf Unentgeltlichkeit abstellenden Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegen kann.

Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer Zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen

Richter am BFH *Rudolf Mellinghoff*, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Einleitung<ul style="list-style-type: none">1. Wirkungszusammenhänge zwischen Erbschaftsteuer und Einkommen- und Körperschaftsteuer2. Steuerliche Mehrfachbelastung im Zusammenhang mit Erbschaften und SchenkungenII. Die Gesamtsteuerbelastung durch verschiedene Steuern<ul style="list-style-type: none">1. Berücksichtigung der Steuergesamtbelastung2. Strukturierung steuerlicher Mehrfachbelastungen3. Grenzen steuerlicher MehrfachbelastungenIII. Abstimmung von Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer<ul style="list-style-type: none">1. Stellung der Steuern im Steuersystem2. Steuergegenstände<ul style="list-style-type: none">a) Die Grundtatbeständeb) Abstimmung der Steuergegenstände<ul style="list-style-type: none">aa) Unentgeltliche Bezügebb) Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern oder Dritten und einer Gesellschaft | <ul style="list-style-type: none"><ul style="list-style-type: none">(a) Zuwendungen an die Gesellschaft von Dritten(b) Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern3. Besteuerung und Zeit4. Bemessungsgrundlage<ul style="list-style-type: none">a) Verlängerte Maßgeblichkeitb) § 35 EStGc) Sonderausgabenabzugd) Berücksichtigung latenter Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer5. Steuersubjekt6. ZurechnungIV. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Mehrfachbelastung<ul style="list-style-type: none">1. Systemgerechtigkeit2. ÜbermaßverbotV. Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen<ul style="list-style-type: none">1. Grundsatz der alternativen Erfassung eines Vermögenszuflusses bei Einkommen- oder Erbschaftsteuer2. Besteuerung latenter Einkünfte3. Renten und wiederkehrende Bezüge |
|--|--|

I. Einleitung

Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer haben vielfältige Berührungspunkte. In der Phase des Vermögensübergangs durch Erbschaft oder freigebige Zuwendung treffen die verschiedenen Steuern aufeinander. Es kommt zu Wechselwirkungen und Abstimmungsproblemen. Teilweise über-

lagern sich die Steuerbelastungen und führen dann zu steuerlichen Mehrfachbelastungen.

1. Wirkungszusammenhänge zwischen Erbschaftsteuer und Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die Wirkungszusammenhänge zwischen Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer werden insbesondere bei der Unternehmensnachfolge und beim Übergang von Betriebsvermögen deutlich¹. Der Wechsel der Vermögensart durch Übernahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen führt ertragsteuerlich zur Aufdeckung stiller Reserven, die sich über einen höheren Wertansatz auch erbschaftsteuerlich auswirken. Gewillkürtes Betriebsvermögen kann dazu führen, daß die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG genutzt werden können; gleichzeitig werden diese Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich verstrickt². Die wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften hat Bedeutung für die einkommensteuerliche Veräußerungsgewinnbesteuerung gem. § 17 EStG und für den erbschaftsteuerlichen Bewertungsanschlag nach §§ 13a, 19a ErbStG³. Wird ein Personengesellschaftsanteil durch eine sog. qualifizierte Nachfolgeklausel einem Miterben übertragen, kommt es zu unterschiedlichen Wertungen, wenn im Erbschaftsteuerrecht jedem Miterben pro rata seiner Erbquote der Gesellschaftsanteil zugerechnet wird und im Ertragsteuerrecht der Anteil als nicht zum Nachlaß gehörig betrachtet wird, so daß die Wertausgleichsverpflichtung des qualifizierten Nachfolgers nicht zu Anschaffungskosten und im Gegenzug nicht zu einem Veräußerungsgewinn des weichenden Erben führt⁴. Bei einem sog. betagten Vermächtnis, das zwar mit dem ersten Erbfall anfällt, jedoch zu einem späteren, genau festgelegten Zeitpunkt fällig wird, tauchen nicht nur erbschaftsteuerrechtliche, sondern auch einkommensteuerrechtliche Probleme auf, wenn das Vermächtnis nach den Grundsätzen einer unverzinslichen Kapitalforderung bewertet wird⁵.

Die Gestaltung wirtschaftlicher Sachverhalte berührt den Anwendungsbereich von Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Diese Wirkungszusammenhänge führen im Regelfall jedoch nicht zu einer gleichzeitigen Erfassung einzelner Vermögensbewegungen durch Erbschaft- bzw. Schenksteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

1 Vgl. z. B. *Gebel*, Betriebsvermögen und Unternehmensnachfolge, 1997; *ders.*, BB 1996, 2069; *ders.*, DStR 1996, 1880; *ders.*, BB 1995, 2611; *ders.*, BB 1995, 173.

2 Dazu *Kroschel/Wellisch*, DB 1998, 1632.

3 Zu den Wirkungszusammenhängen vgl. *Haritz*, GmbHR 1997, 208; *Flick*, DB 1997, 844; *Köhler*, DStR 1997, 1553 (1555); *Wohlschlegel*, DStR 1997, 1589.

4 *Crezelius*, in: FS Wolfgang Ritter, 1997, S. 331 (339 ff.).

5 Dazu *Mayer*, ZEV 1998, 50 (55).

2. Steuerliche Mehrfachbelastung im Zusammenhang mit Erbschaften und Schenkungen

Zu steuerlichen Mehrfachbelastung mit Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer kann es insbesondere bei unentgeltlichen Bezügen und Zuwendungen, bei den sog. latenten Einkünften und bei wiederkehrenden Bezügen kommen.

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist anerkannt, daß belohnende Schenkungen steuerpflichtig sind; wird diese Zuwendung im Einkommensteuerrecht als Arbeitslohn qualifiziert, kommt es zur doppelten Besteuerung. Im Wirtschaftsleben werden zum Zwecke der Umsatzförderung Reisen für Geschäftspartner oder verdiente Mitarbeiter teilweise mit ihren Ehegatten in touristisch besonders interessante Gebiete veranstaltet. Diese sog. Incentive-Reisen werden als Betriebseinnahmen⁶ oder Arbeitslohn⁷ ertragsteuerlich erfaßt⁸. In der Literatur wird vertreten, daß diese Reisen gleichzeitig schenkungsteuerpflichtig seien⁹. Nachdem der Bundesfinanzhof entschieden hat, daß die Körperschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat, stellt sich die Frage, ob Schenkungen und Erbschaften sowohl mit Erbschaftsteuer als auch mit Körperschaftsteuer belastet werden¹⁰.

Zu einer steuerlichen Mehrfachbelastung kommt es bei den sog. latenten Einkünften¹¹. In diesen Fällen ist die Vermögensänderung vom Erblasser oder Rechtsvorgänger erwirtschaftet worden und wird vom Erben bzw. Rechtsnachfolger realisiert. Die Vermögensmehrung wird als Bereicherung von der Erbschaftsteuer erfaßt und ein weiteres Mal mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer belastet, wenn die Vermögensmehrung realisiert wird. Typische Beispiele der mehrfachen Steuerbelastung sind rückständige Forderungen des Erblassers und stille Reserven im Betriebsvermögen. Forderungen, die beim Erblasser im Hinblick auf das Zuflußprinzip nicht mehr erfaßt werden und vom Erben gem. § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern sind, werden mit ihrem Wert von der Erbschaftsteuer und im Zeitpunkt des Zuflusses von der Einkommensteuer erfaßt.

Schließlich kommt es bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen zu steuerlichen Mehrfachbelastungen, wenn sowohl Kapital- als auch Ertragsanteil vom Erbschaftsteuergesetz und vom Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz erfaßt werden.

6 BFH v. 26. 9. 1995 VIII R 35/93, BFHE 179, 251, BStBl. II 1996, 273.

7 BFH v. 9. 3. 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl. II 1990, 711; v. 25. 3. 1993 VI R 58/92, BFHE 171, 210, BStBl. II 1993, 639; v. 18. 2. 1994 VI R 53/93, BFH/NV 1994, 708; v. 1. 7. 1994 VI R 3/93, BFH/NV 1995, 22.

8 Vgl. auch BMF v. 14. 10. 1996, BStBl. I 1996, 1192.

9 Hartmann, DStR 1997, 1061.

10 Vgl. dazu z. B. Rengers, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 „Erbschaft“.

11 Vgl. zu dem Begriff Biergans, FR 1982, 525; ders., in: FS Ludwig Schmidt, 1993, 75.

Die steuerliche Mehrfachbelastung eines wirtschaftlichen Vorgangs mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer ist besonders begründungsbedürftig, wird vom Gesetzgeber in § 35 EStG als Problemfall erkannt und in jüngerer Zeit wieder vermehrt diskutiert. Das Verhältnis von Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer soll an diesem Problemfall erörtert werden.

II. Die Gesamtsteuerbelastung durch verschiedene Steuern

Die gleichzeitige steuerliche Belastung mit Erbschaftsteuer sowie mit Einkommen- und Körperschaftsteuer ist Folge einer Besteuerung durch ein Vielsteuersystem.

1. Berücksichtigung der Steuergesamtbelastung

Das Problem steuerlicher Mehrfachbelastung ist so alt wie die Steuer selbst¹². Heute gibt es keinen Staat, der sich mit der Erhebung einer einzigen Steuer zufrieden gibt. Auch in der Bundesrepublik wird eine Vielzahl unterschiedlicher Steuern von Bund, Ländern und Gemeinden erhoben. Das Grundgesetz anerkennt in Art. 105 und Art. 106, daß mehrere Einzelsteuern gleichzeitig erhoben werden dürfen.

Auch wenn eine Mehrfachbesteuerung grundsätzlich zulässig erscheint, ist sie doch nicht beliebig gerechtfertigt. Bereits frühzeitig hat das BVerfG einzelne Abgaben daraufhin überprüft, ob die Geldleistungspflichten den Pflichtigen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen¹³. Es genügt jedoch nicht, die einzelne Steuer daraufhin zu überprüfen, ob sie jeweils für sich alleine gegen den Gleichheitssatz und das Übermaßverbot verstößt. Der Steuerpflichtige ist nicht nur durch die einzelne Steuer beschwert. Es ist vielmehr auch zu prüfen, ob durch Addition der durch die Einzelsteuern begründeten Belastungen eine Gesamtsteuerlast entsteht, die zu einer unangemessenen Besteuerung führt. Für Gleichmaß und Übermaß der staatlich ausgeübten Besteuerungsgewalt ist letztlich die Gesamtbelastung durch alle den einzelnen erfassenden Steuern maßgebend¹⁴.

Daß die Gesamtsteuerbelastung durch verschiedene Steuern von Verfassungs wegen zu beachten ist, hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich in

12 *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl. 1967, S. 1.

13 BVerfGE 4, 7 (17); 8, 274 (330); 10, 89 (116); 10, 354 (371); 11, 105 (126).

14 *Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39, 213 (238 f.); *ders.*, NJW 1987, 3217 (3223); *ders.*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 88 (Staatliche Einnahmen) Rn. 103; *ders.*, Stbg 1996, 1 (2).

seiner Entscheidung zur Vermögensteuer betont. Der Gesetzgeber hat danach die Gesamtbelastung durch Steuern so aufeinander abzustimmen, daß das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird¹⁵.

Die Begrenzung des staatlichen Besteuerungsrechts am Maßstab der Gesamtsteuerbelastung beantwortet jedoch nicht die Frage, welche Steuern in welchem Umfang in die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung einzubeziehen, wie die einzelnen Steuern aufeinander abzustimmen sind und wann im konkreten Fall die zulässige Belastungsgrenze überschritten ist¹⁶. Um diese Frage für das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zu prüfen, bedarf es Kriterien, anhand derer eine steuerliche Mehrfachbelastung geprüft wird.

2. Strukturierung steuerlicher Mehrfachbelastungen

Die Strukturierung steuerliche Mehrfachbelastungen¹⁷ kann grundsätzlich von drei verschiedenen Ansatzpunkten ausgehen¹⁸. Bei der Einteilung kann auf die Abgabengewalt abgestellt werden, die die Steuer erhebt. Es kann unter dem Gesichtspunkt des Steuerschuldverhältnisses auf den Steuerschuldner bzw. das Steuersubjekt abgestellt werden, und es kann der Steuergegenstand bzw. das Steuerobjekt zugrundegelegt werden. Je nach Zusammenwirken der verschiedenen Steuern kommt es zu Doppelbesteuerung oder zu Doppelbelastung, zu Steuerkonkurrenzen oder Steuerkollisionen.

Soweit die steuerliche Mehrfachbelastung von verschiedenen Abgabengewalten¹⁹ ausgeht, wird sie üblicherweise als Doppelbesteuerung bezeichnet²⁰. Geht die Besteuerung von zwei souveränen Staaten aus, handelt es sich um internationale Doppelbesteuerung. Eine Doppelbesteuerung liegt im Verhält-

15 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655/661.

16 Seer, StuW 1997, 283.

17 Der Begriff „Mehrfachbelastung“ wird als Oberbegriff für das Zusammentreffen mehrerer Steuern verstanden.

18 Vgl. zur Einteilung steuerlicher Mehrfachbelastungen: *Spitaler* (Fn. 12); *Geyler*, Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr, 1931; *Kirchhof*, DStR 1979, 275; *ders.*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rn. A 175 ff.; *ders.*, NJW 1987, 3217 (3223); *Crezelius*, BB 1979, 1342; *ders.*, Steuerrecht II, 2. Aufl. 1994, S. 12 ff.; *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 36 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 7 Rn. 41 ff.

19 Maßgeblich dürfte insoweit die Gesetzgebungskompetenz sein. Für die steuerliche Mehrfachbelastung ist weder die Steuerertragshoheit oder die Steuerverwaltungshoheit von Bedeutung.

20 Anders *Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen, 1974, S. 41, nach dem eine Doppelbesteuerung vorliegt, wenn ein Besteuerungsgut den Entstehungsstatbestand mehrerer Steuern oder den Entstehungsstatbestand einer Steuer mehrfach verwirklicht.

nis von Erbschaftsteuer zu Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht vor, da die Steuern von derselben Abgabengewalt geregelt und erhoben werden.

Die Mehrfachbesteuerung innerhalb eines Staates kann im Unterschied zur Doppelbesteuerung als Doppelbelastung bezeichnet werden und ein oder mehrere Steuersubjekte und/oder einen oder mehrere Steuergegenstände betreffen. Wird ein Steuerobjekt bzw. ein wirtschaftlicher Sachverhalt bei mehreren Steuersubjekten erfaßt, handelt es sich um eine Steuerkollision²¹. Typisches Beispiel für eine Steuerkollision ist die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne mit der Körperschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft und der Einkommensteuer bei den Anteilseignern. Eine Steuerkollision liegt jedoch nicht vor, wenn das Ergebnis einer wirtschaftlichen Betätigung bei einer weiteren Vermögensdisposition oder Vermögensveränderung bei anderen Steuersubjekten steuerlich belastet wird. In diesem Fall wird ein anderer Steuergegenstand belastet.

Wird derselbe wirtschaftliche Vorgang mehrfach steuerlich erfaßt, müssen die verschiedenen Steuern aufeinander abgestimmt werden. Zur Vermeidung unerwünschter wirtschaftlicher Doppelbelastungen bedarf es Kollisionsregelungen. Diese betreffen jedoch weniger das Übermaß der Besteuerung bei dem einzelnen Steuersubjekt, sondern stimmen die Steuerlast systemgerecht auf den jeweiligen Wirtschaftsvorgang ab²². Probleme ergeben sich insbesondere, wenn vergleichbare wirtschaftliche Sachverhalte durch eine Steuerkollision erheblich unterschiedlich besteuert werden²³.

Die steuerliche Belastung des Vermögens des Erblassers mit Einkommensteuer und die anschließende Belastung des (versteuerten) Vermögens beim Erben mit Erbschaftsteuer wird gelegentlich als Doppelbelastung angesehen²⁴, stellt aber keinen Fall der Mehrfachbesteuerung eines Steuergegenstandes dar. Das nach der Einkommenbesteuerung gebildete Vermögen des Erblassers wird zwar durch die Erbschaftsteuer beim Erben erneut belastet. Hierbei handelt es sich jedoch um einen neuen Steuergegenstand, dessen Steuerzugriff eigenständig gerechtfertigt werden muß. Daß die Erbschaftsteuer grundsätzlich einkommenversteuertes Vermögen erfaßt, ist systemimmanent und wird allgemein anerkannt.

Erfüllt ein Steuerpflichtiger mit einem Steuergegenstand bzw. durch einen besteuierungswürdigen Lebenssachverhalt mehrere Besteuerungstatbestände,

21 *Kirchhof*, DStR 1979, 275; vgl. auch *Crezelius*, Steuerrecht II, S. 14.

22 *Kirchhof*, NJW 1987, 3217 (3223).

23 Vgl. dazu die Kritik an der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, die sich auf einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Gewinnen aus Unternehmen stützt: vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. II, 1993, S. 732.

24 Vgl. *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302.

kann in Anlehnung an andere Teilrechtsordnungen²⁵ von einer Steuerkonkurrenz gesprochen werden²⁶.

Gelegentlich wird vertreten, daß das Thema der Gesamtsteuerlast nur aus gesamtwirtschaftlicher Sicht und nicht aus der Perspektive des einzelnen Steuerzahlers angegangen werden könne²⁷. Die Belastungswirkung ergebe sich aus dem eine Steuerkraft repräsentierenden Sachverhalt (Steuergut); auf die Identität des Steuerschuldners komme es ebensowenig an wie auf die Steuerperiode²⁸. Das Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung und das Verbot eines Übermaßes der steuerlichen Gesamtbelastung kann sich jedoch nur auf den einzelnen Steuerpflichtigen und nicht auf einen wie immer abgegrenzten wirtschaftlichen Sachverhalt beziehen. Das Grundgesetz schützt im Übermaßverbot das Individuum vor staatlichem Zugriff und mäßigt in der Perspektive des Eigentumsschutzes die mehrfache steuerliche Belastung eines wirtschaftlichen Vorgangs bei demselben Steuersubjekt.

Steuerkonkurrenzen kommen im deutschen Steuerrecht häufig vor und sind vom Gesetzgeber vielfach gewollt. So werden Gewerbeerträge mit Einkommen- und Körperschaftsteuer besteuert. Die Vermögensverwendung wird neben der Umsatzsteuer mit speziellen Verbrauchsteuern wie z. B. der Mineralölsteuer belastet. Teilweise wird die Steuerkonkurrenz ausdrücklich durch Steuerkonkurrenzregeln vermieden. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG vermeidet eine Steuerkonkurrenz von Einkommen- und Kirchensteuer; § 4 Nr. 9 und Nr. 10 UStG sehen Umsatzsteuerbefreiungen für Umsätze nach dem Grunderwerbsteuergesetz, dem Rennwett- und Lotteriesteuergesetz und dem Versicherungssteuergesetz vor. § 3 Nr. 2 GrEStG regelt den Vorrang der Erbschaftsteuer vor der Grunderwerbsteuer.

Eine Steuerkonkurrenz von Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer liegt vor, wenn derselbe wirtschaftliche Vorgang unter beide Steuergesetze subsumiert wird. Die doppelte Erfassung einer Zuwendung oder eines Bezuges mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die mehrfache Belastung latenter Einkünfte und die Doppelbelastung unentgeltlich zugewendeter wiederkehrender Bezüge führen zu Steuerkonkurrenzen.

3. Grenzen steuerlicher Mehrfachbelastungen

In den Fällen der Steuerkonkurrenz wird die steuerliche Gesamtbelastung besonders deutlich, da derselbe Steuerpflichtige in einem wirtschaftlichen Sachverhalt mehrfach belastet wird. Steuerkonkurrenzen sind besonders be-

²⁵ *Crezelius* weist auf die Idealkonkurrenz im Strafrecht und auf die Anspruchskonkurrenz im Zivilrecht hin: *Crezelius*, Steuerrecht II, S. 12.

²⁶ So auch *Kirchhof*, DStR 1979, 275; *ders.*, NJW 1987, 3217 (3223); *Crezelius*, Steuerrecht II, S. 12.

²⁷ *Trzaskalik*, in: FS Tipke, 1995, 321 (325).

²⁸ *Lang*, Systematisierung, S. 36 ff.; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 7 Rz. 42 f.

gründungsbedürftig, die Steuern müssen in ihrer Belastungswirkung aufeinander abgestimmt werden; die Gesamtbelastung ist an den Grundrechten des jeweiligen Steuerpflichtigen zu messen.

Steuerkonkurrenzen sind in zweifacher Hinsicht grundrechtsrelevant. Die Doppelbelastung muß den gleichheitsrechtlichen Anforderungen genügen. Der Gleichheitssatz fordert eine systemgerechte Ausgestaltung der Steuergesetze im Binnenbereich des Gesamtsteuersystems²⁹. Weiterhin muß die Besteuerungskonkurrenz am Maßstab des Art. 14 GG geprüft werden. Auch wenn die Gesamtsteuerbelastung im geltenden Steuerrechtssystem angelegt ist, darf die Belastung nicht gegen das Übermaßverbot verstoßen.

Der Gesetzgeber hat auch im Fall der Steuerkonkurrenz einen weiten Gestaltungsspielraum. Im Rahmen steuerlicher Systemgerechtigkeit ist es ihm freigestellt, einen bestimmten Steuergegenstand planmäßig mehrfach zu belasten. Entscheidet er sich z. B. für die doppelte Belastung der Gewerbebeiträge mit Gewerbesteuer und Einkommensteuer, bildet das Gesetz Grundlage und Rechtfertigung dieser Mehrfachbelastung. Läßt sich nicht feststellen, ob eine Mehrfachbelastung vom Gesetzgeber gewollt ist, ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Doppelbelastung gerechtfertigt ist. Bei einem Widerspruch zur geltenden Steuersystematik ist die Steuerkonkurrenz besonders überprüfungsbedürftig. Allerdings begründet nicht jede Systemwidrigkeit innerhalb einer gesetzlich geschaffenen Ordnung eine Verfassungswidrigkeit. Nur in Ausnahmefällen, wenn sich für die unterschiedliche Belastung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte kein vernünftiger oder sonstwie einleuchtender Grund finden läßt, kann die mangelnde Folgerichtigkeit einen Verfassungsverstoß begründen³⁰.

Im folgenden soll zunächst in einem Vergleich von Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer die Rechtfertigung von Steuerkonkurrenzen hinterfragt werden. In diesem Zusammenhang wird geprüft, ob sich durch eine sinnvolle Abstimmung der Steuern eine Mehrfachbelastung vermeiden läßt. Unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Belastungsgrenzen sollen sodann Vorschläge zur Vermeidung der Steuerkonkurrenzen unterbreitet werden.

III. Abstimmung von Erbschaftsteuer sowie Einkommen- und Körperschaftsteuer

1. Stellung der Steuern im Steuersystem

Aus der Stellung von Steuern im Steuersystem lassen sich Rückschlüsse auf die Rechtfertigung einer steuerlichen Mehrfachbelastungen ziehen. Aufgabe eines

²⁹ Vgl. *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, § 88 Rn. 112 m. w. N.

³⁰ Vgl. zur Folgerichtigkeit: *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR V, § 124 Rn. 231 ff.

rationalen Steuersystems ist es, die einzelnen Steuern aufeinander abzustimmen und die mögliche Heranziehung verschiedener Steuerobjekte so zu gestalten, daß ein innerer ausgewogener Zusammenhang aller Steuern entsteht³¹. Insoweit kann die Stellung der Steuern im Steuersystem auch für die Auslegung und Anwendung der Steuergesetze von Bedeutung sein.

Der Staat greift auf die Zahlungsfähigkeit und nicht auf die Erwerbsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu. In der Systematisierung der Steuerzugriffs belastet der Staat das private Geldvermögen in drei Phasen: Steuern erfassen den Vermögenszuwachs, den Vermögensbestand und die Vermögensverwendung³². In dieser Dreiteilung des Steuerzugriffs belasten sowohl die Einkommen- und Körperschaftsteuer als auch die Erbschaftsteuer den Vermögenszuwachs beim Steuerpflichtigen. Bereits hier erweist sich die These, daß Erbschaftsteuer und Einkommensteuer auf verschiedenen Ebenen liegen³³, als angreifbar.

Die Einkommensteuer rechtfertigt sich aus der Steigerung der individuellen Leistungsfähigkeit durch erwirtschaftetes Einkommen. Die gleiche Idee liegt auch der Besteuerung der Gesellschaften mit Körperschaftsteuer zugrunde.

Die Erbschaftsteuer belastet den unentgeltlichen Vermögensübergang. Gegenwärtige Ausgestaltung und Rechtfertigung der Erbschaftsteuer lassen nur eine steuersystematische Zuordnung in der Phase des Vermögenszuwachses beim Erben zu. Der Gesetzgeber hat die Erbschaftsteuer so ausgestaltet, daß sie den durch den Erbfall beim Erben anfallenden Vermögenszuwachs und die dadurch vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit belastet³⁴. Die Erbschaftsteuer ist keine Objektsteuer, die auf einem bestimmten Vermögen lastet. Besteuert wird im Unterschied zu einer Nachlaßsteuer nicht das vom Erblasser hinterlassene Vermögen, sondern die Bereicherung des Erben³⁵. Aus der Ausgestaltung als Bereicherungssteuer folgt auch, daß sie keine Verkehrssteuer ist, obwohl sie mit dem „Erwerb“ einen Verkehrsvorgang voraussetzt³⁶.

31 Vgl. zu den Anforderungen an ein Steuersystem: *Paulick*, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl. 1977, S. 79; *Birk*, Steuerrecht I, 1988, § 6 I, S. 42 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 116 ff.; kritisch: *Trzaskalik*, Vom Einkommen bis zu den Einkunftsarten, in: FS *Tipke*, S. 321 ff.

32 Grundlegend *Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39, 226 ff.; *ders.*, Staatliche Einnahmen, in: *Isensee/Kirchhof*, HStR IV, S. 87 (119) Rn. 70 ff.; *Birk*, Steuerrecht I, S. 43 f.

33 So ausdrücklich BFH v. 26. 11. 1986 II R 190/81, BFHE 148, 324, BStBl. II 1987, 175.

34 Vgl. BVerfG v. 28. 10. 1997 1 BvR 1644/94, DStRE 1997, 968, BVerfGE 97, 1; BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172); vgl. auch *Crezelius*, in: FS *Tipke*, 403 (406); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 746.

35 *Meincke*, in: FS *Tipke*, S. 391 (394); *Seer*, StuW 1997, 283 (285).

36 BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 35/80, BFHE 139, 253, BStBl. II 1984, 27; v. 18. 12. 1972 II R 87-89/70, BFHE 108, 393, 436, BStBl. II 1973, 329; v. 27. 10. 1970 II S 2-4/70, BFHE 101, 289, BStBl. II 1971, 269.

Während Einkommen- und Körperschaftsteuer das erwirtschaftete Einkommen erfassen, belastet die Erbschaftsteuer den bloßen Vermögenstransfer. Anders als die Vermögensteuer wird nicht ein Sollertrag erfaßt, sondern in die Vermögenssubstanz eingegriffen. Der Vermögenszuwachs, der durch Erbschaften und Schenkungen entsteht, unterscheidet sich damit grundlegend von dem Vermögenszuwachs, der von Einkommen- und Körperschaftsteuer erfaßt wird.

Einkommen- und Körperschaftsteuer sollen einen anders gearteten Vermögenszuwachs erfassen als die Erbschaftsteuer. Steuersystematisch stehen beide Steuerarten nebeneinander und ergänzen sich. Dem Besteuerungssystem liegt die Idee zugrunde, daß ein Vermögenszufluß entweder bei der Erbschaftsteuer oder bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfaßt wird. Einkommensteuergesetz und Erbschaftsteuergesetz sind daher grundsätzlich so aufeinander abzustimmen, daß es weder zu Überschneidungen noch zu Lücken in der Erfassung der Besteuerung kommt³⁷.

2. Steuergegenstände

Dieser systematischen Einordnung der Steuern folgt auch die Ausgestaltung der Steuergegenstände.

a) Die Grundtatbestände

Zentrale Vorschrift für die Bestimmung des Steuergegenstandes der Einkommensteuer ist § 2 EStG. § 2 EStG benennt den die Einkommensteuer charakterisierenden Belastungsgrund, verbindet die Einzelregelungen des EStG systematisch und gibt der Auslegung der Einzelvorschriften des Einkommensteuergesetzes einen Grundsatz und damit ein Ziel³⁸. Heute ist anerkannt, daß dem Steuergegenstand der Einkommensteuer die sog. Markteinkommenstheorie zugrundeliegt. Nur das durch eine wirtschaftliche Tätigkeit, die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen) am Markt Hinzuverworbene stellt steuerbares Einkommen dar³⁹. Es muß sich um erwirtschaftete Einkünfte handeln. Einnahmen, die nicht auf der entgeltlichen Verwertung von Leistungen am Markt resultieren, unterliegen in der Regel nicht der Einkommensteuer. Vermögensumschichtungen werden schon deshalb nicht besteuert, weil sie nicht zu einer Vermögenmehrung und zu keiner Steigerung der Leistungsfähigkeit führen.

37 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 745 (748).

38 *Kirchhof*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 2 Rn. A 17.

39 Grundlegend *Ruppe*, DStJG 1 (1978), S. 7 (15).

Dieser Befund ist historisch belegt. § 6 Abs. 3 EStG 1925 bestimmte noch ausdrücklich, daß einmalige Vermögensanfälle wie Erbschaften und Schenkungen der Besteuerung des Einkommens nicht unterliegen. In das EStG 1934 wurde diese Regelung, weil inhaltlich selbstverständlich, nicht übernommen⁴⁰.

Die Körperschaftsteuer beruht auf der gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung, als systematische Ergänzung zur Einkommensteuer auch das Einkommen der Körperschaften durch eine gesonderte Steuer zu erfassen⁴¹. Gem. § 8 Abs. 1 KStG gelten für die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens grundsätzlich die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Dieser Verweis deutet darauf hin, daß auch mit dem Körperschaftsteuergesetz nur das am Markt erwirtschaftete Einkommen Steuergegenstand sein soll. Werden daher der Körperschaft Vermögensgegenstände zugeführt, bei denen es sich nicht um erwirtschaftetes Einkommen handelt, dürfen diese den Gewinn nicht erhöhen. Typisches Beispiel hierfür ist die Einlage, bei der es sich um eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte Zuwendung an die Gesellschaft handelt.

Die Erbschaftsteuer ist eine Bereicherungssteuer⁴² und belastet den Vermögenszufluß durch Erbfall oder Schenkung. § 1 ErbStG verzichtet auf eine übergreifende Definition des Steuergegenstandes und benennt vier vom Gesetz für steuerpflichtig erklärte Vorgänge, von denen ich die sog. Erbersatzsteuer für Familienstiftungen und Familienvereine⁴³ als atypischen Vorgang ausnehmen will, weil sie einen Fremdkörper darstellt und mit dem Besteuerungskonzept der Erbschaftsteuer nicht zu vereinbaren ist⁴⁴. Verbindendes Merkmal und damit Steuergegenstand der Erbschaftsteuer ist der Vermögensanfall, der zu einer Bereicherung des Steuerpflichtigen führt⁴⁵. Das dem ErbStG zugrundeliegende Bereicherungsprinzip verdeutlicht, daß die Erwerbsbezüge von den nicht am Markt erwirtschafteten Vermögenszuflüssen abgegrenzt werden sollen. Es werden nur solche Sachverhalte erfaßt, bei denen es sich um derivative Übergänge aus dem Vermögen des Erblassers oder Schenkers handelt⁴⁶. Ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal ist daher, daß es sich bei dem der Erbschaftsteuer zuzuordnenden Vermögensanfall nicht um Erwerbsbezüge handelt.

40 Vgl. auch *Kruse*, DStJG 10 (1987), S. 1/2.

41 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 723 ff.; *Pezzler*, in: FS *Tipke*, S. 419 (422).

42 Vgl. *Bühler*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1958, Bd. II, S. 169.

43 Vgl. hierzu *Meincke*, ErbStG, 11. Aufl. 1997, § 1 Rn. 13 ff. m. w. N.

44 *Meincke*, ErbStG, § 1 Rn. 14.

45 Zu den unterschiedlichen Steuergegenstandsbegriffen „Vermögensanfall“ oder „Bereicherung“ vgl. *Jesse*, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, S. 44 f.

46 *Crezelius*, in: FS *Tipke*, S. 403 (405).

b) Abstimmung der Steuergegenstände

Daß bereits diese Auslegung der Steuertatbestände eine Steuerkonkurrenz von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vermeiden kann, soll am Beispiel der sog. Incentive-Reisen, der Ruhegehaltsbezüge und der Testamentsvollstreckervergütung gezeigt werden. Bei den Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern oder Dritten und einer Kapitalgesellschaft kann durch eine zutreffende Auslegung der Regelungen der Steuergegenstände eine Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer vermieden werden.

aa) Unentgeltliche Bezüge

Im Einkommensteuerrecht ist anerkannt, daß Schenkungen des Arbeitgebers oder Zuwendungen eines Dritten Arbeitslohn sein können. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist Arbeitslohn jeder geldwerte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlaßt ist. Auch Zuwendungen Dritter können Arbeitslohn sein, wenn der Arbeitnehmer sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber ansehen muß; dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Zuwendung um ein Geschenk handelt oder ob insoweit beim Zuwendenden der Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 EStG ausgeschlossen ist⁴⁷. Entscheidend ist, daß der geldwerte Vorteil „für eine Beschäftigung“ gewährt wird, also als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber zu betrachten ist⁴⁸.

Auch wenn ein Arbeitnehmer unentgeltlich an einer von seinem Dienstherrn oder einem Geschäftspartner seines Arbeitgebers veranstalteten und vorwiegend touristisch ausgerichteten Reise – einer sog. Incentive-Reise – teilnimmt, ist der Wert des zugewendeten Vorteils als Arbeitslohn zu erfassen⁴⁹. Für eine solche Reise ist in der Literatur jüngst unter Hinweis auf § 7 Abs. 4 ErbStG vertreten worden, daß es sich hierbei auch um eine belohnende Schenkung handele, die schenkungsteuerpflichtig sei⁵⁰. Bezogen auf den Wert der Reise kann die steuerliche Gesamtbelastung dann durchaus 50 % oder mehr betragen⁵¹.

Diese Steuerkonkurrenz wird jedoch vermieden, wenn bei der Auslegung und Anwendung des Erbschaftsteuergesetzes aus dem Steuergegenstand Erwerbsbezüge ausgenommen werden. Eine freigebige Zuwendung scheidet danach

47 BFH v. 5. 7. 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl. II 1996, 545.

48 BFH v. 24. 10. 1997 VI R 23/94, BFHE 184, 474.

49 BFH v. 5. 7. 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl. II 1996, 545; v. 9. 3. 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl. II 1990, 711; v. 25. 3. 1993 VI R 58/92, BFHE 171, 210, BStBl. II 1993, 639; v. 18. 2. 1994 VI R 53/93, BFH/NV 1994, 708; v. 1. 7. 1994 VI R 3/93, BFH/NV 1995, 22.

50 Hartmann, DStR 1997, 1061 ff.

51 Hartmann, DStR 1997, 1065.

aus, wenn der Vermögenszuwachs aus einer Erwerbstätigkeit des Zuwendungsempfängers resultiert. Die Frage, ob es sich bei einem Vermögenszufluß bei dem Steuerpflichtigen um Erwerbsbezüge handelt oder nicht, ist dabei aus der Sicht des Empfängers nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Sind die Einnahmen nach diesem Maßstab durch das Dienstverhältnis veranlaßt, sind sie das Resultat der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen und damit ausschließlich der Einkommenbesteuerung zu unterwerfen. Der Wille des Zuwendenden kann in diesem Zusammenhang lediglich als Indiz für die Beurteilung der Frage herangezogen werden, ob es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn oder eine freigebige Zuwendung handelt⁵².

Diese Grenzziehung zwischen einkommensteuerbarem Arbeitslohn und erbschaftsteuerbarem Vermögensanfall ist auch vorzunehmen, wenn es um die Besteuerung von Ruhegehältern geht. Erhält ein Steuerpflichtiger, der in einem Dienstverhältnis zum Erblasser stand, aufgrund einer letztwilligen Verfügung – Erbeinsetzung oder Vermächtnis – noch Zuwendungen, unterscheidet die Rechtsprechung danach, ob die Zuwendung bereits bestehende Ansprüche aus dem Dienstverhältnis abgelten soll oder ihre Grundlage in der letztwilligen Verfügung hat. In der Regel unterliegen Ruhegehälter und ähnliche Zuwendungen, die auf einem Testament beruhen, als echtes Vermächtnis der Erbschaftsteuer⁵³. Dagegen sind nachträgliche Ruhegehältsleistungen Arbeitslohn, wenn in der letztwilligen Verfügung lediglich eine Anweisung an die Erben zu sehen ist, einen bereits bestehenden Anspruch zu erfüllen⁵⁴, oder der Arbeitnehmer aufgrund arbeitsrechtlicher Beziehungen die Abgeltung der in der Vergangenheit geleisteten Dienste erwarten konnte⁵⁵.

Ein weiteres Beispiel für die Notwendigkeit einer Abstimmung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer ist die überhöhte Testamentsvollstreckervergütung, die im Zivilrecht als Vermächtnis angesehen wird und damit gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den Tatbestand der Erbschaftsteuer erfüllt. Soweit es sich bei der überhöhten Testamentsvollstreckervergütung um Erwerbseinnahmen handelt, ist sie dem Bereich der Einkommensteuer zuzuordnen. Dies entscheidet sich danach, ob es sich bei der Vergütung um eine Betriebseinnahme handelt. Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Sie können auch dann vorliegen, wenn der

52 A. A. wohl *Meincke*, in: FS Tipke, S. 391 (399).

53 *Meincke*, ErbStG, § 13 Rn. 44; BFH v. 23. 10. 1991 II R 103/88, BFH/NV 1992, 511; v. 15. 5. 1986 IV R 119/84, BFHE 146, 438, BStBl. II 1986, 609.

54 BFH v. 20. 8. 1965 VI 156/64 U, BFHE 83, 565, BStBl. III 1965, 706.

55 BFH v. 18. 2. 1986 IX R 7/80, BFH/NV 1986, 654; vgl. auch *Thürmer*, in: Blümich, § 19 EStG Rn. 222; *Giloy*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 19 Rn. 362; vgl. auch FG Düsseldorf, EFG 1997, 1247 und FG Münster, UVR 1996, 54.

Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält⁵⁶. Danach handelt es sich bei der Testamentvollstreckervergütung um Erwerbsbezüge, da auch eine überhöhte Vergütung tatsächlich und rechtlich mit der Testamentvollstreckung zusammenhängt⁵⁷. Nur wenn ausnahmsweise eindeutig feststellbar ist, daß der Erblasser dem Testamentvollstrecker einen Teil der Vergütung unabhängig von der Testamentvollstreckertätigkeit zugewendet hat, kann es sich um einen nicht einkommensteuerbaren Zufluß handeln⁵⁸.

bb) Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern oder Dritten und einer Gesellschaft

Die Abgrenzung der Erwerbsbezüge von Vermögensanfällen, die der Erbschaftsteuer unterliegen, ist für die Zuwendung von Gesellschaftern oder Dritten an eine Gesellschaft von Bedeutung.

(a) Zuwendungen an die Gesellschaft von Dritten

Besondere Probleme ergeben sich bei Zuwendungen Dritter an eine Kapitalgesellschaft. Zum einen kann eine Steuerkonkurrenz vorliegen, wenn Erbschaften und Schenkungen bei der Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerpflichtig sind. Ein weiteres Problem der Doppelbelastung wird in der Literatur jüngst im Zusammenhang mit dem Ausgleich von notleidenden Forderungen durch einen Dritten erörtert⁵⁹.

Die Doppelbelastung einer freigebigen Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft mit Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer kann nur entstehen, wenn Schenkungen an eine Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerpflichtig sind. Damit ist die im Körperschaftsteuerrecht kontrovers diskutierte Grundsatzfrage angesprochen, ob es eine außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft gibt⁶⁰.

In zwei neueren Entscheidungen hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs unter Änderung seiner früheren Rechtsprechung entschieden, daß die Kapitalgesellschaft steuerlich gesehen keine außerbetriebliche Sphäre habe⁶¹. Der Einkünftebegriff des § 8 Abs. 2 KStG sei in einem weiten Sinne zu verstehen. Dies entspreche nicht nur dem Ausdruck „alle“, sondern auch der in § 5 Abs. 1 EStG angeordneten Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

56 BFH v. 6. 9. 1990 IV R 125/89, BFHE 161, 552, BStBl. II 1990, 1028 m. ausf. w. N.

57 BFH (Fn. 56).

58 *Stubrmann*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 18 Rn. 221.

59 *Hartmann*, UVR 1996, 39; ders., UVR 1997, 153; *Walter*, UVR 1996, 199.

60 Vgl. hierzu *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 60 m. w. N.; *Frotscher/Maas*, KStG, § 8 Rn. 25 ff.; *Pezzer*, StuW 1998, 76 ff.

61 BFH v. 4. 12. 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 22. 1. 1997 I R 64/96, BFHE 182, 530, BStBl. II 1997, 548.

In der Literatur ist im Hinblick auf diese Urteile des ersten Senats vertreten worden, daß mangels einer außerbetrieblichen Sphäre und mangels einer normierten Steuerbefreiung auch bei Erbschaften oder Schenkungen von dritter Seite Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft anzunehmen seien⁶².

Die sich aus dieser Auffassung ergebende Doppelbelastung eines Vermögenszuwachses mit Erbschaft- und Körperschaftsteuer zeigt, daß die generelle Ablehnung einer außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft überprüfungsbedürftig ist. Dies gilt insbesondere, wenn man mit dem I. Senat eine Anwendung des § 35 EStG, der eine steuerliche Mehrfachbelastung mildern könnte, im Bereich des Körperschaftsteuerrechts ablehnt⁶³.

Eine Doppelbelastung kann vermieden werden, wenn von der Körperschaftsteuer nur solche Einkünfte erfaßt werden, denen eine Erwerbstätigkeit zugrundeliegt und wenn jedenfalls diejenigen Vermögensmehrungen ausgenommen werden, bei denen es sich um einen bereichernden Vermögensanfall handelt, der bereits von der Erbschaftsteuer erfaßt wird⁶⁴.

Der Bundesfinanzhof hat bereits entschieden, daß eine Erbschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, wenn die Kapitalgesellschaft Erbe ihres Gesellschafters ist⁶⁵. Er hat in dieser Entscheidung jedoch ausdrücklich offengelassen, ob die Kapitalgesellschaft eine Privatsphäre habe. Da es sich um eine Erbschaft des Gesellschafters handele, sei das Nachlaßvermögen nach Einlagegrundsätzen anzusetzen. Für die Kapitalgesellschaft dürfte es jedoch keinen Unterschied machen, ob es sich um eine Zuwendung des Gesellschafters oder die Zuwendung eines Dritten handelt.

Zu einer Doppelbelastung von Erbschaftsteuer mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer kann es weiterhin kommen, wenn gewerbliche Einkünfte mit Schenkungsteuer belastet werden. Dieses ist für den Fall erörtert worden, daß ein Dritter eine uneinbringliche Forderung eines Handwerkers gegenüber einem Bauherren z. B. aus einer Konkursmasse übernimmt und diese bezahlt. *Hartmann* sieht bei dem Handwerker eine schenkungsteuerpflichtige Bereicherung, soweit die Forderung gegenüber dem Bauherren uneinbringlich geworden ist. Gleichzeitig handele es sich um Betriebseinnahmen gem. § 4 Abs. 1 i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG bzw. § 4 Abs. 3 EStG⁶⁶. Geht man auch in

62 *Rengers*, in: Blümich, § 8 KStG Rn. 900 „Erbschaft“.

63 BFH v. 14. 9. 1994 I R 78/94, BFHE 176, 122, BStBl. II 1995, 207.

64 Ob gegenüber dem Einkommensteuergesetz im Hinblick auf die Einkünfteerzielungsabsicht im Körperschaftsteuerrecht andere Grundsätze anzuwenden sind mit der Folge, daß Wett-, Spiel- und Lotteriegewinne körperschaftsteuerbar sind, muß in diesem Zusammenhang nicht entschieden werden; vgl. dazu *Pezzer*, StuW 1998, 76 (80).

65 BFH v. 24. 3. 1993 I R 131/90, BFHE 171, 185, BStBl. II 1993, 799.

66 *Hartmann*, UVR 1996, 39; *ders.*, UVR 1997, 153; a. A. *Walter*, UVR 1996, 199.

diesem Fall davon aus, daß erwirtschaftete Einkünfte nicht mit Erbschaftsteuer belastet werden, scheidet eine Doppelbelastung aus.

Die Einkünfte des Handwerkers beruhen auf dessen Erwerbstätigkeit und sind damit in vollem Umfang der Einkommensteuer zu unterwerfen. Eine Besteuerung nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz scheidet aus, da es sich nicht um einen abgeleiteten Vermögenszuwachs handelt. Rechtsgrund für die Leistung des Dritten ist die Erwerbstätigkeit des Handwerkers.

(b) Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

Bei der steuerlichen Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist neben der zutreffenden Zuordnung der Vermögenszuflüsse zu einer der beiden Steuerarten zusätzlich zu prüfen, ob eine Besteuerung schon deshalb ausscheidet, weil es an einem Vermögenszuwachs überhaupt fehlt. In diesem Fall fällt weder Erbschaftsteuer noch Einkommen- oder Körperschaftsteuer an.

Leistungen eines Gesellschafters an die Personen- oder Kapitalgesellschaft und umgekehrt, die im Gesellschaftsverhältnis ihre Grundlage haben und der Beteiligung der Gesellschafter an der Gesellschaft entsprechen, werden in der Regel nicht von der Schenkungsteuer erfaßt⁶⁷. In seiner grundlegenden Entscheidung hierzu hat der Reichsfinanzhof ausgeführt, daß sich in diesen Fällen zwar das Vermögen der Gesellschaft, nicht aber das Vermögen der Gesellschafter ändere⁶⁸. Dementsprechend ist heute anerkannt, daß eine Besteuerung mit Erbschaftsteuer sowohl bei Einlagen als auch bei den Zuflüssen aufgrund verdeckter Gewinnausschüttung in der Regel ausscheidet. In dem Maße, in dem die Gesellschaft bereichert sei, gewinne auch die Beteiligung der Gesellschafter an Wert, so daß die Bereicherung sich nicht auf Kosten der Gesellschafter vollziehe. Bei einer Zuwendung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter werde der Vermögenszuwachs beim Gesellschafter durch einen entsprechenden Wertverlust der Mitgliedschaftsrechte ausgeglichen⁶⁹. Im Ergebnis wird damit die Zuwendung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als reine Vermögensumschichtung beurteilt.

Problematisch ist es jedoch, wenn die Zuwendungen nicht nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse vorgenommen werden. Entspricht die Einlage eines Gesellschafters nicht seinem Beteiligungsverhältnis, handelt es sich nicht mehr um eine reine Vermögensumschichtung bei dem leistenden Gesellschafter. Es kommt zu einem Vermögensabfluß, da der Einlage nur eine Erhöhung ent-

67 *Meincke*, ErbStG, § 7 Rn. 72 ff.; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 1015, jeweils m. w. N.

68 RFH v. 21. 1. 1943 III e 38/41, RStBl. 1943, 589.

69 Vgl. *Meincke*, ErbStG, Einf. Rn. 2.

sprechend seinem Gesellschaftsanteil gegenübersteht. Der darüberhinausgehende Wert steht anteilig den übrigen Gesellschaftern zu. Damit stellt sich die Frage, ob der Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft ein Vermögenszufluß gegenübersteht, wem diese Vermögensmehrung zuzuordnen ist und ob dieser Vermögenszufluß mit Erbschaftsteuer oder mit Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zu belasten ist.

Diese Frage hat Literatur und Rechtsprechung in der letzten Zeit insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung einer verdeckten Einlage beschäftigt. Diese liegt vor, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen bilanzierungsfähige Vermögensvorteile zuwendet und diese Zuwendungen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben⁷⁰. Da diese Zuwendung ihre Ursache nicht in der werbenden Tätigkeit der Kapitalgesellschaft hat, scheidet eine Besteuerung durch Einkommen- oder Körperschaftsteuer aus.

Es bleibt dann nur noch die Frage, ob es sich bei der Zuwendung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses um einen bereichernden Vermögensanfall bei der Gesellschaft oder dem bzw. den Gesellschaftern handelt⁷¹. Verdeckte Einlagen sind auch dann in der Regel keine Zuwendungen an die Gesellschaft, wenn sie nicht dem Beteiligungsverhältnis des Gesellschafters entsprechen. Die verdeckte Einlage beruht ebenso wie die offene Einlage auf dem Gesellschaftsverhältnis. Wesentlicher Inhalt des Gesellschaftsverhältnisses sind die Regelungen über die Beteiligung des Gesellschafters an dem Vermögen der Gesellschaft und über das Verhältnis zu den Mitgesellschaftern. Vermögensverschiebungen in diesem Bereich haben daher in der Regel ihre Ursache in den Beteiligungsverhältnissen an der Gesellschaft und nicht in einem hiervon unabhängigen Rechtsgeschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Die Zuwendungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses führen neben der Verstärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft stets auch zu einer Wertsteigerung der Anteilsrechte an der Gesellschaft. Die verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht eines Gesellschafters erhöht z. B. die Ausschüttungsansprüche des Gesellschafters sowie des auf ihn entfallenden Liquidationserlöses; es kommt zu einer Vermögensumschichtung⁷². Im Vordergrund der Zuwendung

70 BFH v. 7. 7. 1992 VIII R 24/90, BFHE 168, 551, BStBl. II 1993, 333.

71 Aus der umfangreichen Literatur zur Frage der Schenkungsteuer bei Leistungen zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern: *Albrecht*, StJB 1997/98, 385; *Bödecker*, GmbHR 1997, 240; *Daragan*, DStR 1998, 1241; *Gebel*, DStR 1996, 685; *Groh*, StJB 1997/98, 7 (25); *Hartmann*, ZEV 1996, 132; *Hübner*, NWB Fach 10, 1187; *ders.*, StJB 1997/98, 397; *ders.*, ZEV 1996, 83; *Klein-Blenkers*, INF 1996, 331; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 1014; *dies.*, StJB 1978/79, S. 413; *Neumann*, FR 1997, 925 (930); *Roser/Schrepp*, GmbHR 1997, 393; *Viskorf*, DStR 1998, 150; *Woblschlegel*, ZEV 1997, 233.

72 BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl. II 1998, 307.

steht in der Regel nicht die Bereicherung der Gesellschaft als solcher, sondern eine Vermögensumschichtung durch Wertsteigerung der Anteilsrechte und damit eine Bereicherung der Anteilseigner bzw. Mitgesellschafter.

Bei einer Personengesellschaft scheidet eine schenkungsteuerpflichtige Bereicherung der Gesellschaft im übrigen schon deshalb aus, weil ihr Vermögen nicht verselbständigt, sondern den Gesellschaftern zuzuordnen ist⁷³. Aber auch bei einer Kapitalgesellschaft ist in der Regel nicht eine eigenständige Bereicherung der Gesellschaft, sondern ein Vermögenszuwachs bei den Mitgesellschaftern bezweckt.

Von diesen Grundsätzen ist offensichtlich auch der Große Senat in seiner Entscheidung zur verdeckten Einlage⁷⁴ ausgegangen. Nach Auffassung des Großen Senats kommt eine Schenkung nur im Verhältnis zwischen verzichtendem Gläubiger und begünstigtem Gesellschafter in Betracht⁷⁵. Die vor der Entscheidung des Großen Senats ergangene, entgegenstehende Rechtsprechung des II. Senats des BFH, der allenfalls die Kapitalgesellschaft als Zuwendungsempfänger ansieht⁷⁶, bedarf daraufhin einer erneuten Überprüfung.

Im übrigen sprechen auch § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG für eine Besteuerung der Zuwendungen bei den Mitgesellschaftern. Nach diesen Regelungen erfaßt das Erbschaftsteuergesetz auch die Bereicherungen, die den anderen Gesellschaftern oder der Gesellschaft beim Ausscheiden eines Gesellschafters gegen nicht vollwertige Abfindung zufällt. Steuerpflichtige Erwerber sind in diesen Fällen stets die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft selber⁷⁷.

3. Besteuerung und Zeit

Neben der Ausgestaltung der Steuertatbestände wird im Zusammenhang mit der steuerlichen Mehrfachbelastung durch Einkommen- und Erbschaftsteuer häufig auf den Zeitfaktor hingewiesen. Teilweise wird die zeitliche Reihenfolge der Entstehung der Steuern als entscheidendes Unterscheidungskriterium zwischen Normalbelastung und Überbelastung angesehen⁷⁸.

Das Verhältnis von Erbschaftsteuer zu Einkommen- und Körperschaftsteuer ist geprägt von der Zäsur, die sich ergibt, wenn das Vermögen vom Erblasser

73 BFH v. 14. 9. 1994 II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl. II 1995, 81; jüngst BFH v. 15. 7. 1998 II R 82/96, BFHE 186, 147.

74 BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl. II 1998, 307.

75 Vgl. auch *Grob*, StJB 1997/98, S. 7 (25); *Neumann*, FR 1997, 925 (930).

76 Vgl. BFH v. 19. 6. 1996 II R 83/92, BFHE 181, 88, BStBl. II 1996, 616; v. 25. 10. 1995 II R 67/93, BFHE 179, 157, BStBl. II 1996, 160; zustimmend *Viskopf*, DStR 1998, 150.

77 *Meincke*, ErbStG, § 7 Rn. 150 m. w. N.

78 *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302 (303).

oder Schenker auf den Rechtsnachfolger übergeht. An diesen Zeitpunkt knüpfen sowohl Erbschaftsteuer als auch Einkommensteuer an. Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen regelmäßig mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt, in dem die freigebige Zuwendung ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Für die Wertermittlung ist gem. § 11 ErbStG dieser Zeitpunkt maßgebend. Im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist der Zeitpunkt des Todes oder des Vermögensübergangs für die Steuerpflicht maßgebend. Zwar entstehen Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG; § 48 KStG). Mit dem Tod des Erblassers endet jedoch dessen Steuerpflicht und der Ermittlungszeitraum für die Einkommensteuer⁷⁹.

Die Doppelbelastung ist insoweit jedoch lediglich Folge des Zeitablaufs; ihre eigentliche Ursache liegt in der Zurechnung der Einkünfte und der Ausgestaltung der jeweiligen Bemessungsgrundlage der Steuern. Erst wenn Einkünfte des Erblassers dem Erben als eigene Einkünfte zugerechnet werden und diese Einkünfte gleichzeitig die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer erhöhen, kommt es zu einer Mehrfachbelastung.

Unabhängig von der Frage der Zurechnung von Einkünften und der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage enthalten einzelne Regelungen jedoch zeitliche Vorgaben, die im Hinblick auf die steuerliche Mehrfachbelastung überprüfungsbedürftig sind.

§ 35 EStG, der die Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer mildern soll, enthält eine zeitliche Befristung. Nur Einkünfte, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen haben, werden nach § 35 EStG begünstigt. Die Befristung läßt sich kaum mit dem Hinweis rechtfertigen, daß in diesem Zeitraum der größte Teil der minderungsbedürftigen Fälle abgewickelt sei⁸⁰. Auch Praktikabilitätsabwägungen sollten nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige eine unzumutbare Doppelbelastung z. B. nur deshalb hinnehmen muß, weil eine Forderung nicht rechtzeitig eingeht⁸¹.

79 Veranlagungszeitraum bleibt das Kalenderjahr: vgl. *Birkenfeld*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 25 Rn. C 15.

80 So aber *Klotz*, DStZ 1974, 347; a. A. Maßbaum, BB 1992, 606 (611); *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rn. 31 m. w. N.

81 So aber wohl *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 Rn. 31.

4. Bemessungsgrundlage

Die Steuerkonkurrenz von Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer beruht wesentlich auf der Auslegung und Ausgestaltung der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlage.

Der Gesetzgeber hat die Doppelbelastung berücksichtigt, indem er die Steuerbilanzwerte für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Bewertung in der Erbschaftsteuer zugrundelegt, die Einkommensteuer bei Belastung von Einkünften mit Erbschaftsteuer gem. § 35 EStG ermäßigt und die Jahreserbschaftsteuer bei wiederkehrenden Bezügen als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer zum Abzug zuläßt. Durch diese Regelungen soll die steuerliche Mehrfachbelastung ausgeschlossen oder vermindert werden.

Eine Analyse dieser Regelungen zeigt, daß es dem Gesetzgeber bisher nur ansatzweise gelungen ist, die Steuerkonkurrenzen zu bewältigen.

a) Verlängerte Maßgeblichkeit

Bis Ende 1992 wurde als klassischer Fall der Doppelbelastung die Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne angesehen, die aus einem zuvor ererbten oder geschenkten Gewerbebetrieb stammten. Die Doppelbelastung resultierte daraus, daß die in dem Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven bei der Bewertung des Betriebsvermögens für die Erbschaftsteuer berücksichtigt wurden. Die auf den stillen Reserven ruhende latente Einkommensteuer wurde bei der Bewertung in der Erbschaftsteuer nicht berücksichtigt. Da der Rechtsnachfolger gem. § 7 Abs. 1 EStDV die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen hat, wurden die bei einer Veräußerung, Aufgabe oder Entnahme aufgedeckten stillen Reserven, die der Rechtsvorgänger erwirtschaftet hatte und die bereits der Erbschaftsteuer unterlegen hatten, auch von der Einkommensteuer erfaßt. Für diesen Fall der Doppelbelastung existierten bereits seit 1925 Steuerermäßigungsvorschriften im Einkommensteuergesetz⁸².

Seit Anfang 1993 sind für die Bewertung des Betriebsvermögens nicht mehr die Teilwerte, sondern die Steuerbilanzwerte maßgebend (§ 12 Abs. 5 i. V. m. § 109 Abs. 1 BewG). Bis auf wenige Ausnahmen, insbesondere für Betriebsgrundstücke und im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wird das Betriebsvermögen nach ertragsteuerlichen Grundsätzen bewertet. Diese sog. verlängerte Maßgeblichkeit⁸³ der Handelsbilanz für die Vermögensaufstellung bedeutet, daß die im Betriebsvermögen enthaltenen

82 Vgl. zu den Vorgängern des § 35 EStG: *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 35 Rn. 2 ff.

83 Vgl. zu diesem Begriff *Herzig*, DB 1992, 1053.

stillen Reserven in der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeklammert bleiben.

Der Ansatz der Steuerbilanzwerte für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in der Erbschaftsteuer hat in diesem Bereich die Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer weitgehend beseitigt. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Steuerbilanzwert wird nicht mehr mit Erbschaftsteuer, sondern lediglich bei Gewinnrealisierung beim Rechtsnachfolger mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer belastet. Durch die Beschränkung auf die Steuerbilanzwerte wird nur noch der Teil des Vermögenszuwachses der Erbschaftsteuer unterworfen, der beim Rechtsnachfolger keiner Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung für die Erbschaftsteuer wirft zahlreiche Fragen und Probleme auf. Die Steuerbilanzwerte sind vom handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip geprägt, unterliegen vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten und spiegeln den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs nur unzureichend wider⁸⁴. Durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte gewinnt die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürte Betriebsvermögen, die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und die steuerliche Rechtsfigur des wirtschaftlichen Eigentums rechtliche Bedeutung für die Erbschaftsteuer⁸⁵.

Die Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Bewertung im Erbschaftsteuerrecht bewirkt eine Entlastung, die über die frühere Mehrfachbelastung stiller Reserven hinausgeht⁸⁶. Die vom Erblasser bzw. Schenker erwirtschafteten stillen Reserven werden durch die Maßgeblichkeit der Steuerbilanzwerte für die Erbschaftsteuer nunmehr vollständig von der Erbschaftsteuer entlastet. In diesem Bereich wird nicht nur die Doppelbelastung vermieden; es kommt vielmehr zu einer Steuerbefreiung von der Erbschaftsteuer.

Diese partielle Steuerbefreiung wird jedoch nicht für alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gewährt. § 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG klammert die Betriebsgrundstücke aus, die mit den Grundbesitzwerten zu erfassen sind. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und ausländisches Betriebsvermögen werden mit aktuellen Kurswerten bzw. dem gemeinen Wert angesetzt. Auch für wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne von § 17 EStG und sog. einbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG gelten nicht die ursprünglichen Anschaffungskosten, sondern sie werden mit dem gemeinen Wert angesetzt⁸⁷.

84 Vgl. zu dieser Problematik insb. *Hübner*, DStR 1995, 1; *Gebel*, DStR 1996, 1385.

85 Vgl. im einzelnen *Gebel*, DStR 1996, 1385.

86 *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302 (312).

87 Vgl. *Seer*, StuW 1997, 283 (293).

Die sog. verlängerte Maßgeblichkeit begünstigt schließlich grundsätzlich das Betriebsvermögen gegenüber anderen Vermögensarten in der Erbschaftsteuer. Diese Privilegierung kann nicht mit dem Hinweis darauf gerechtfertigt werden, daß die Erbschaftsteuer nur den Vermögenszuwachs erfassen solle, der beim Bereicherten keiner Einkommensteuer unterliegt⁸⁸. Dann müßten alle Vermögensgegenstände aus der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ausgenommen werden, bei denen der Vermögenszuwachs beim Rechtsnachfolger einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist. Dies gilt auch für Forderungen, die gem. § 24 Nr. 2 EStG versteuert werden müssen und für wiederkehrende Bezüge, in dem Umfang, in dem sie zuvor der Erbschaftsteuer unterlegen haben.

Eine solche Privilegierung des Betriebsvermögens mag im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gerechtfertigt sein, wonach der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Erbschaftsteuer die verminderte Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen hat, die sich daraus ergibt, daß die Verfügbarkeit über einen Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter beschränkter ist als bei betrieblich ungebundenem Vermögen⁸⁹. Das Bundesverfassungsgericht hat die verminderte Leistungsfähigkeit jedoch ausdrücklich nur bei den Erben anerkannt, die einen solchen Betrieb weiterführen, also den Betrieb weder veräußern noch aufgeben, ihn vielmehr in seiner Sozialgebundenheit aufrechterhalten, ohne daß Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden⁹⁰. Die gegenwärtige Privilegierung des Betriebsvermögens durch die sog. verlängerte Maßgeblichkeit im Erbschaftsteuerrecht ist jedoch unabhängig davon, ob der Betrieb fortgeführt wird oder nach dem Erbfall veräußert oder aufgegeben wird. Die Befreiung der vom Erblasser erwirtschafteten stillen Reserven von der Erbschaftsteuer ist vielmehr endgültig und wird vom Erben am ehesten sichergestellt, wenn er die in den stillen Reserven ruhenden Vermögenswerte möglichst kurzfristig nach dem Erbfall realisiert.

b) § 35 EStG

Mit § 35 EStG sollen weitere Fälle der Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommen- und Körperschaftsteuer vermieden werden.

Nach § 35 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer ermäßigt, wenn bei der Ermittlung des Einkommens Einkünfte berücksichtigt worden sind, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen als Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer unterlegen ha-

⁸⁸ So wohl Seer, *StuW* 1997, 283 (293).

⁸⁹ BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671.

⁹⁰ BVerfG (Fn. 89).

ben⁹¹. Ziel dieser Vorschrift ist es, die anteilig auf die doppelt belasteten Einkünfte entfallende Einkommensteuer um einen Prozentsatz zu ermäßigen, der etwa dem Steuersatz entspricht, mit dem die Einkünfte der Erbschaftsteuer unterlegen haben. Es soll erreicht werden, daß bei der Einkommensteuer ein Betrag abgezogen wird, um den die Erbschaftsteuer niedriger gewesen wäre, wenn dort die latente Einkommensteuerbelastung hätte abgezogen werden können⁹².

Die durch den Gesetzgeber in § 35 EStG gewählte Bewältigung des Problems der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer ist systematisch bedenklich, beseitigt die Doppelbelastung nur unzureichend und beschränkt die Steuerermäßigung sowohl in zeitlicher wie in sachlicher Hinsicht.

§ 35 EStG löst das Problem der Doppelbelastung weder rechtlich noch systematisch zutreffend⁹³. Anerkennt man die Möglichkeit einer Doppelbelastung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer, muß die Lösung im Bereich der Bemessungsgrundlage gesucht werden. Inhaltlich soll die Erbschaftsteuerbelastung rückgängig gemacht werden; die Berechnung wird jedoch in einer Tarifregelung des Einkommensteuerrechts vorgenommen. § 35 wird als Billigkeitsmaßnahme angesehen⁹⁴ und die Steuerermäßigung dementsprechend nur auf Antrag gewährt. Die Doppelbelastung mit Erbschaft- und Einkommensteuer ist jedoch keine unvermeidbare Härte in Einzelfällen, sondern ein generelles, steuersystematisch zu bewältigendes Problem. Der Gesetzgeber müßte daher bei Kenntnis der Doppelbelastung die Ermäßigung von Amts wegen veranlassen.

Schließlich wird die Ermäßigung nur bei Erwerben von Todes wegen und für den Fall gewährt, daß die entsprechenden Einkünfte innerhalb von 4 bis 5 Jahren nach dem Erbfall im Rahmen der Einkommensteuer realisiert und versteuert werden. Insbesondere die Beschränkung auf Erwerbe von Todes wegen ist bedenklich. Das steuersystematische Problem der Doppelbelastung ist bei Schenkung und Erbfall identisch. Soweit gelegentlich vertreten wird, bei einer Schenkung unter Lebenden könne eine Doppelbelastung in der Person des Beschenkten relativ leicht vermieden werden⁹⁵, trifft dies nur zu, wenn auf die Schenkung in den Fällen möglicher Doppelbelastung gänzlich verzichtet

91 Vgl. zur Auslegung und Anwendung dieser Regelung neben den Kommentierungen in den EStG-Kommentaren insbesondere: *Geck*, ZEV 1996, 376; *Ley*, KÖSDI 1994, 9866; *Maßbaum*, BB 1992, 606; *Wendt*, NWB Fach 3, 10151.

92 *Wendt*, NWB Fach 3, 10151.

93 Vgl. *Wendt*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 35 EStG Rn. 11; *Bauer*, StJB 1991/92, S. 285 (289 f.).

94 *Maßbaum*, BB 1992, 606 (613); vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 982.

95 Vgl. *Klotz*, DStZ/A 1974, 347/349.

wird. Insbesondere die vorweggenommene Erbfolge wird dadurch wirtschaftlich gegenüber dem Erbfall benachteiligt. Dies führt dazu, daß eine volkswirtschaftlich sinnvolle frühzeitige Übergabe von Betrieben an vorgesehene Nachfolger tendenziell benachteiligt wird⁹⁶.

Die vom Gesetzgeber gewählte Methode der Steuerermäßigung durch eine Tarifvorschrift hat auch Auswirkungen auf die Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer. Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, daß § 35 EStG für den Bereich der Körperschaftsteuer keine Anwendung findet⁹⁷. Er begründet dies damit, daß § 35 EStG seiner Stellung und seinem Inhalt nach eine Steuerermäßigungsvorschrift i. S. des § 2 Abs. 6 EStG sei. Das KStG verweise in §§ 8 Abs. 1 und 49 KStG nicht auf die Steuerermäßigungsvorschriften des EStG, sondern enthalte in §§ 23 und 26 KStG eigene Ermäßigungsvorschriften, von denen jedoch keine dem § 35 EStG nachgebildet sei.

Auch wenn § 35 EStG im Bereich der Körperschaftsteuer relativ selten zur Anwendung kommen dürfte, ist die Begründung für die Nichtanwendbarkeit dieser Regelung im Körperschaftsteuerrecht überprüfungsbedürftig. § 35 EStG ist zwar als Tarifvorschrift ausgestaltet, regelt inhaltlich jedoch eine die Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage betreffende Frage⁹⁸. Die vom Bundesfinanzhof in diesem Zusammenhang angeführten Tarifvorschriften sind entweder im KStG ausdrücklich berücksichtigt worden (vgl. § 34 EStG, § 26 KStG) oder betreffen wie die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 34e EStG), die Steuerermäßigung zur Förderung des Erwerbs von Wohneigentum von Steuerpflichtigen mit Kindern (§ 34f EStG) oder die Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien (§ 34g EStG) die Begünstigung bestimmter steuerrechtserheblicher Sachverhalte. Demgegenüber soll § 35 EStG eine systemwidrige Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer beseitigen. Da das Körperschaftsteuerrecht keinerlei Regelung dieser Steuerkonkurrenz enthält, sprechen gute Gründe dafür, § 35 EStG auch im Körperschaftsteuerrecht anzuwenden und so eine Mehrfachbelastung von Erbschaftsteuer und Körperschaftsteuer zu beheben oder zumindest zu mildern.

c) Sonderausgabenabzug

Die Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer wird schließlich bei Renten, Nutzungen und Leistungen dadurch vermieden, daß bei einer

⁹⁶ Dautzenberg/Heyeres, *StuW* 1992, 302/308.

⁹⁷ BFH v. 14. 9. 1994 I R 78/94, *BFHE* 176, 122, *BStBl.* II 1995, 207.

⁹⁸ Vgl. auch *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rn. 11.

laufenden Besteuerung mit dem Jahreswert gem. § 23 ErbStG die Jahreserbschaftsteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer abgezogen wird.

Das Recht auf wiederkehrende Bezüge ist nach § 12 ErbStG grundsätzlich mit dem Kapitalwert anzusetzen, der nach §§ 13, 14 BewG zu ermitteln ist. § 23 ErbStG eröffnet dem Steuerpflichtigen jedoch die Möglichkeit, jeweils die anteilige Erbschaftsteuer statt vom Kapitalwert jährlich im voraus von dem Jahreswert zu entrichten. Da der Jahreswert im Gegensatz zum Kapitalwert den vollen Nennwert der jährlichen Bezüge, nicht nur den abgezinsten Wert des Anspruchs im Zeitpunkt des Rechtserwerbs erfaßt, hat die Rechtsprechung seit jeher den Abzug der Erbschaftsteuer als dauernde Last zugelassen, um die als ungerechtfertigt angesehene Doppelbelastung zu beseitigen⁹⁹.

Die Abzugsfähigkeit der nach dem Jahreswert entrichteten Erbschaftsteuer als einkommensteuerliche Sonderausgabe ist durch ein jüngeres Urteil des Bundesfinanzhof im Grundsatz bestätigt, zugleich aber in der Entlastungswirkung präzisiert und eingeschränkt worden¹⁰⁰. Im Hinblick darauf, daß es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Personensteuer handelt, die unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG fällt, wird § 35 Satz 3 i. V. m. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als spezialgesetzliche Rechtsgrundlage für den Sonderausgabenabzug angesehen. Daraus folgt, daß die gezahlte Jahreserbschaftsteuer bei der Einkommensteuer als Sonderausgabe nur abziehbar ist, soweit „dem Zugriff der Erbschaftsteuer eine Bereicherung unterlegen hat, die wertgleich in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingeht“¹⁰¹. Nur in diesem Umfang komme es zu einer Doppelbelastung. Außerdem muß der Steuerpflichtige den Anspruch auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen von Todes wegen erworben haben. Schenkungen berechtigen ebensowenig zum Sonderausgabenabzug wie zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35 Sätze 1 und 2 EStG¹⁰².

Gegenüber der Tarifiermäßigung des § 35 EStG hat der Sonderausgabenabzug den Vorteil, daß die Doppelbelastung durch einen Abzug der tatsächlich gezahlten Erbschaftsteuer beseitigt wird. Außerdem ist keine zeitliche Befristung des Sonderausgabenabzugs vorgesehen. Unbefriedigend ist jedoch auch in diesem Fall, daß Doppelbelastung nur bei Erwerben von Todes wegen und nicht bei Schenkungen beseitigt wird. Auch im Körperschaftsteuerrecht ist der Abzug der nach dem Jahreswert entrichteten Erbschaftsteuer gegenwärtig nicht zulässig.

99 RFH v. 14. 8. 1935, RStBl. 1935, 1496; BFH v. 15. 11. 1957 VI 79/55 U, BFHE 66, 262, BStBl. III 1958, 103; v. 5. 4. 1965 VI 339/63 U, BFHE 82, 315, BStBl. III 1965, 360.

100 BFH v. 23. 2. 1994 X R 123/92, BFHE 174, 73, BStBl. II 1994, 690.

101 BFH (Fn. 100).

102 Vgl. BFH (Fn. 100); so auch *Ley*, KÖSDI 1994, 9866 (9875); *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rn. 67; *ders.*, NWB Fach 3, 10151/10159.

d) *Berücksichtigung latenter Einkommensteuer bei der Erbschaftsteuer*

Theoretisch zutreffend würde die Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer gelöst, wenn die latente Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer wie eine Nachlaßverbindlichkeit behandelt und die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer mindern würde.

Die Rechtsprechung lehnt einen Abzug der latenten Einkommensteuer von dem erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb ab¹⁰³. Das Stichtagsprinzip schließt den Abzug künftiger Verbindlichkeiten aus. Die Berücksichtigung erst künftig entstehender Steuerschulden sei ohne gesetzliche Bestimmung nicht möglich. Die Einkommensteuerschuld hänge dem Grunde und der Höhe nach von den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Erwerbers ab. Für den Bundesfinanzhof ist entscheidend, daß die Einkommensteuer keine vom Erblasser auf ihn übergegangene Last ist, sondern daß sie in der Person des Erben entsteht¹⁰⁴. Es gebe keine Rechtfertigung dafür, später eintretende Ereignisse, die in der Hand des Erben die eingetretene Bereicherung ändern, zu berücksichtigen¹⁰⁵.

Diese Rechtsprechung wird in der Literatur ganz überwiegend kritisiert¹⁰⁶. Nur der Abzug der latenten Einkommensteuerbelastung von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer entspricht dem Bereicherungsprinzip, wonach der Erbschaftsteuer nur die nach Abzug der übernommenen Lasten dem Erwerber verbleibenden Bereicherung unterliegt. Nur die tatsächliche Bereicherung, die sich danach richtet, was der Erbe oder Beschenkte endgültig erhält¹⁰⁷, soll von der Erbschaftsteuer erfaßt werden. Diese Lösung würde die Mehrfachbelastung eines wirtschaftlichen Vorgangs mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer steuersystematisch zutreffend beseitigen¹⁰⁸. Daß die Einkommensteuer sich nach den persönlichen Verhältnissen des Erben und nach

103 BFH v. 11. 1. 1961 II 272/58 U, BFHE 72, 440, BStBl. III 1961, 162; v. 15. 12. 1967 III 225/64, BFHE 91, 423, BStBl. II 1968, 338; v. 22. 12. 1976 II R 58/67, BFHE 121, 487, BStBl. II 1977, 420; v. 5. 7. 1978 II R 64/73, BFHE 126, 55, BStBl. II 1979, 23; v. 26. 11. 1986 II R 190/81, BFHE 148, 324, BStBl. II 1987, 175; v. 6. 12. 1989 II B 70/89, BFH/NV 1990, 643; Hess. FG, EFG 1989, 355.

104 BFH, BFHE 121, 487, BStBl. II 1977, 420; BFHE 148, 324, BStBl. II 1987, 175; BFH/NV 1990, 643.

105 BFH, BFH/NV 1990, 643.

106 Vgl. insb.: *Crezelius*, BB 1979, 1342; *Kapp*, StJB 1972/73, 403; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 982 f.; *dies.*, DB 1973, 634; *Kröger*, BB 1971, 647; *Maßbaum*, BB 1992, 606; *Meincke*, in: FS Töpke, S. 391 (400 f.).

107 Dazu in anderem Zusammenhang: BFH v. 13. 3. 1996 II R 51/95, BFHE 180, 174, BStBl. II 1996, 548; v. 9. 11. 1994 II R 87/92, BFHE 176, 53, BStBl. II 1995, 83 jeweils m. w. N.

108 *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302 (306); *Klotz*, DSzZ/A 1974, 348; *Ley*, KÖSDI 1994, 9866 (9867).

seinem übrigen Einkommen richtet, ändert nichts an der Tatsache, daß die entsprechenden Einkünfte vom Erblasser erwirtschaftet und damit auch die entsprechende Belastung vom Rechtsvorgänger verursacht sind.

Der mit latenter Einkommensteuer belastete Erwerb kann auch nicht mit einem Wertpapier verglichen werden, bei dem sich die in der Hand des Erben eingetretene Bereicherung durch Kursschwankungen verändern kann¹⁰⁹. Die noch nicht entstandene Einkommensteuer stellt eine zukünftige Belastung dar, die sich allenfalls durch die Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Erblassers mindern kann und sich lediglich in Ausnahmefällen (z. B. bei einem Verlustausgleich oder Verlustvortrag) nicht auswirkt. Ein Forderungsverlust kann nicht zu einer Einkommensteuerersparnis beim Erben führen¹¹⁰. Auch der Hinweis auf das Stichtagsprinzip steht einer Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer nicht entgegen, wie die Rechtsprechung des BGH zur Pflichtteilsberechnung im Zivilrecht zeigt¹¹¹. Die Höhe der künftigen Einkommensteuerbelastung des Erben steht in der Regel jedoch noch nicht fest, und es ist ungewiß, zu welchem Zeitpunkt die Einkommensteuerbelastung entsteht. Diese praktischen Probleme können durch eine spätere Berichtigung der Erbschaftsteueranlagung gelöst werden¹¹².

5. Steuersubjekt

Im Bereich der subjektiven Steuerpflicht ist bei der Abstimmung von Erbschaftsteuer mit Einkommen- und Körperschaftsteuer darauf zu achten, daß der in den Gesetzen benannte Steuerschuldner nicht immer derjenige ist, der nach der Belastungsidee und der systematischen Stellung der jeweiligen Steuer belastet werden soll.

Besonders deutlich wird dies, wenn § 20 Abs. 1 ErbStG neben dem Erwerber bei einer Schenkung auch den Schenker als Steuerschuldner definiert. Zur Einordnung der Erbschaftsteuer als Leistungsfähigkeitssteuer paßt es nicht, daß § 20 Abs. 1 ErbStG auch den sich entreichenden, Leistungsfähigkeit einbüßen-

109 So aber BFH in BFH/NV 1990, 643.

110 Soweit der BFH in BFH/NV 1990, 643, in diesem Zusammenhang auf den Forderungsverlust in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG verweist, wird verkannt, daß Forderungen in der Gewinnermittlung bereits aktiviert werden, wenn wirtschaftlich erfüllt ist. Ermittelt der Erblasser seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG, wird die Forderung vor dem Erbfall von ihm versteuert, so daß es nicht zu einer latenten Einkommensteuerbelastung des Erben kommt.

111 BGH v. 26. 4. 1972 IV ZR 114/70, NJW 1972, 1269; *Meincke*, in: FS Tipke, S. 391 (400).

112 Ausführlich *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 982 f.; vgl. auch *Meincke*, in: FS Tipke, S. 391 (401).

den Schenker zum Steuerschuldner erklärt¹¹³. Systemgerecht wäre alleine eine Besteuerung des Erwerbers, denn nur dieser ist durch die Schenkung bereichert. Daß für die Abstimmung der Steuern nicht darauf abgestellt werden kann, wer im Gesetz als Steuerschuldner definiert ist, zeigt auch § 45 AO, der den Gesamtrechtsnachfolger zum Steuerschuldner der Steuern des Rechtsvorgängers bestimmt. § 45 AO regelt die Rechtsnachfolge schon entstandener Ansprüche und Verpflichtungen aus einem Steuerschuldverhältnis und schafft die Grundlage dafür, daß die beim Rechtsvorgänger entstandenen Verpflichtungen und Rechte nicht untergehen, sondern ordnungsgemäß abgewickelt werden¹¹⁴. Dieses Steuerschuldverhältnis ist von denjenigen Steuerpflichten, die originär in der Person des Rechtsnachfolgers entstehen, streng zu trennen¹¹⁵. In den Fällen des § 45 AO erfüllt der Steuerschuldner eine fremde Steuerpflichtung. Hat er Einkünfte selber erwirtschaftet, leistet er auf eine eigene Steuerschuld.

Im Bereich der subjektiven Steuerpflicht muß daher danach unterschieden werden, ob im Ergebnis Erblasser bzw. Schenker oder Erbe bzw. Beschenkter belastet werden sollen. Erfüllt z. B. der Erbe gem. § 45 AO eine bestehende Einkommensteuerschuld des Erblassers, liegt zwar eine personelle Identität des Steuerschuldners von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer vor, nicht aber ein Fall von steuerlicher Mehrfachbelastung¹¹⁶. Zu einer Steuerkonkurrenz kommt es erst, wenn derselbe wirtschaftliche Sachverhalt bei demselben Steuerpflichtigen belastet werden soll.

Soweit die Doppelbelastung durch gesetzliche Regelungen aufgehoben werden soll, bedarf es im Bereich der subjektiven Steuerpflicht einer Harmonisierung. In diesem Zusammenhang gewinnt auch die Rechtsprechung zur Steuerpflicht von Gesamthandsgemeinschaften Bedeutung. Wird eine Gesamthandsgemeinschaft im Erbschaftsteuerrecht, nicht aber im Einkommensteuerrecht als selbständiges Steuersubjekt anerkannt¹¹⁷, erfüllen jeweils unterschiedliche Steuerpflichtige den Tatbestand von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer. Gleichwohl kommt es in der Person des Gesamthänders zu einer Doppelbelastung. Deshalb muß bei der Anwendung des § 35 EStG sichergestellt werden, daß auch in den Fällen unterschiedlicher Steuerpflichten eine Entlastung bewirkt wird; entscheidend ist alleine, ob der jeweilige Erwerb bei einem Steuersubjekt mehrfach belastet ist¹¹⁸. Diese Probleme stellen sich nicht, wenn man mit der

113 *Tipke*, MDR 1995, 1177 (1180).

114 Vgl. *Ruppe*, DStJG 10 (1987), S. 45/55.

115 Vgl. auch *Kruse*, DStJG 10 (1987), S. 1 (7).

116 *Dautzenberg/Heyeres*, StuW 1992, 302 (304).

117 So früher der BFH: BFH v. 7. 12. 1988 II R 150/85, BFHE 155, 395, BStBl. II 1989, 237.

118 Vgl. auch *Meincke*, in: FS *Tipke*, S. 391/398.

neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹¹⁹ Gesamthandsgemeinschaften im Erbschaftsteuerrecht und im Einkommensteuerrecht gleich behandelt.

6. Zurechnung

Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommensteuer erlangt im Zusammenhang mit der Einkünftezurechnung besondere Bedeutung. Erst dadurch, daß z. B. die geerbte Forderung bei ihrem Zufluß gem. § 24 Nr. 2 EStG als Einkünfte dem Erben zugerechnet werden, kommt es zur Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer. Die Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Betriebsübernahme gem. § 7 Abs. 1 EStDV ordnet die vom Rechtsvorgänger erwirtschafteten stillen Reserven dem Rechtsnachfolger zu und ermöglicht eine Mehrfachbelastung, wenn die Steuerbemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer höher ist als die Buchwerte.

Die persönliche Zurechnung von Einkünften, die vom Rechtsvorgänger erwirtschaftet worden sind und dem Rechtsnachfolger zufließen, hat die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft bereits 1986 in Berlin beschäftigt¹²⁰. Nach wie vor werden zu diesem Problem unterschiedliche Auffassungen vertreten.

Teilweise wird darauf abgestellt, daß das Einkommensteuerrecht die Vermögensänderung grundsätzlich bei dem Steuerpflichtigen erfasse, auf dessen wirtschaftliche Aktivitäten sie zurückzuführen seien bzw. bei der Person, die sie durch Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschaftet habe. Danach regelt § 24 Nr. 2 EStG lediglich die sachliche Steuerpflicht und ermöglicht die Erfassung der dem Erben zugeflossenen Einkünfte im Rahmen der letzten für den Erblasser durchzuführenden Veranlagung. Die Einkünfte werden nach allgemeinen Grundsätzen dem Erblasser und nicht dem Erben zugerechnet¹²¹. Ganz überwiegend wird jedoch davon ausgegangen, daß § 24 Nr. 2 EStG die subjektive Steuerpflicht des Rechtsnachfolgers begründet und diesem die Einkünfte zurechnet¹²². Diese Ansicht, der auch der Bundesfinanzhof folgt¹²³, stellt auf den Wortlaut der Vorschrift ab, weist auf das Ende der Steuerpflicht

119 BFH v. 14. 9. 1994 II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl. II 1995, 81; v. 15. 7. 1998 II R 82/96, BFHE 186, 147.

120 Vgl. insb. *Ruppe*, DStJG 10 (1987), S. 45, und *Heinicke*, DStJG 10 (1987), S. 99.

121 *Biergans*, FR 1982, 525 (526); *ders.*, in: FS Ludwig Schmidt, S. 75/91 ff.; *Trzaskalik*, StuW 1979, 97/109; *Wasmer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, S. 45.

122 Grundlegend *Heinicke*, DStJG 10 (1987), S. 99/102 ff.; *Ruppe*, DStJG 10 (1987), S. 45/56 f.; *Horn*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 24 EStG Rn. 96; *Seeger*, in: Schmidt, EStG, 17. Aufl. 1998, § 24 Rn. 90 ff.; jeweils m. w. N.

123 Vgl. BFH v. 24. 1. 1996 X R 14/94, BFHE 179, 406, BStBl. II 1996, 287; v. 7. 12. 1990 X R 72/89, BFHE 163, 137, BStBl. II 1991, 350; v. 31. 8. 1994 X R 115/92, BFH/NV 1995, 498.

des Erblassers hin und sieht kaum lösbare praktische Schwierigkeiten bei der Zurechnung der Einkünfte zum Erblasser.

Der Gesetzgeber hat in § 24 Nr. 2 EStG die nachträglichen Einkünfte dem Rechtsnachfolger zugerechnet. Bei einem unentgeltlichen Übergang von nicht zugeflossenen bzw. nicht realisierten Einkünften kommt es ebenso wie bei der unentgeltlichen Übertragung stiller Reserven zu einem Spannungsverhältnis zwischen Realisationsprinzip und Personalstruktur des Ertragsteuerrechts. Das Realisationsprinzip gehört zu den Fundamentalkonkretisierungen des Markteinkommens, beschränkt den Steuerzugriff auf das erwirtschaftete Einkommen, vermeidet die Gefahr falscher Bewertung und trägt einer wirtschaftlich maßvollen Besteuerung Rechnung¹²⁴. Es gewährleistet, daß die Zahlungsfähigkeit und nicht die bloße Wertsteigerung erfaßt wird. Die finanzielle Leistungsfähigkeit ist zwar vom Rechtsvorgänger veranlaßt worden, konkretisiert sich aber im Zeitpunkt der Realisation beim Rechtsnachfolger. Im Hinblick darauf hat der Gesetzgeber nicht nur in § 7 EStDV oder § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern auch in § 24 Nr. 2 EStG dem Realisationsprinzip gegenüber dem Subjektsteuercharakter den Vorrang eingeräumt und die Einkünfte nicht demjenigen zugerechnet, der sie erwirtschaftet hat, sondern demjenigen, der die Einkünfte realisiert hat¹²⁵.

Zwar würde die Doppelbelastung von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vermieden, wenn die dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte dem Rechtsvorgänger zugeordnet würden. In diesem Fall würde jedoch eine finanzielle Leistungsfähigkeit beim Erblasser fingiert, die sich bei diesem nicht realisiert hat. Daher ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber diese Einkünfte demjenigen zurechnet, der sie realisiert.

Die sich daraus ergebende Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer muß aber über eine Korrektur der Bemessungsgrundlage aufgefangen werden.

IV. Verfassungsrechtliche Grenzen einer Mehrfachbelastung

Die Steuerkonkurrenzen von Erbschaftsteuer mit Einkommen- und Körperschaftsteuer ist rechtfertigungsbedürftig und im Hinblick auf Gleichmaß und Übermaß der steuerlichen Gesamtbelastung verfassungsrechtlich begrenzt.

124 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 9 Rz. 404.

125 Vgl. zu § 7 EStDV auch *Reiß*, in: *Kirchhof/Söhn*, EStG, § 16 Rn. B 80 ff.; B 129 ff.

1. Systemgerechtigkeit

Der Gleichheitssatz fordert eine Systemgerechtigkeit im Binnenbereich des Gesamtsteuersystems. Steuerkonkurrenzen sind zunächst daraufhin zu überprüfen, ob sie im Steuersystem angelegt und ob damit die gesetzlichen Regelungen Grundlage und Rechtfertigung dieser Mehrfachbelastung sind.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Systemgerechtigkeit der Gesamtsteuerbelastung insbesondere in seinen Entscheidungen zur einkommensteuerlichen Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer und zum Verhältnis von Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer thematisiert.

Zum Verhältnis von Einkommen- und Vermögensteuer hat es festgestellt, daß es nicht zu beanstanden sei, wenn das in der Regel weitgehend „leistungslos“ aus dem Vermögen fließende Einkommen durch Einkommen- und Vermögensteuer stärker besteuert wird, als das Einkommen, das aus der Verwendung von Arbeitskraft fließt¹²⁶. In der Entscheidung zur Grunderwerbsteuerpflicht von Auflagenschenkungen hat das Bundesverfassungsgericht eine Doppelbelastung von Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer als gleichheitswidrig angesehen und entschieden, daß § 3 Nr. 2 GrEStG verfassungskonform dahin auszulegen sei, daß bei belastet erworbenem Vermögen im Ausmaß der Belastung neben der Schenkungssteuer keine Grunderwerbsteuer zu erheben sei¹²⁷. Entscheidend war für das Gericht, daß der Gesetzgeber aus systematischen Gründen die Prävalenz der Erbschaftsteuer gegenüber der Grunderwerbsteuer ausdrücklich anerkannt hatte und der Grunderwerbsteuertatbestand in Erbfällen absolut ausgeschlossen sein sollte¹²⁸.

Nach diesen Maßstäben dürfte auch die gleichzeitige Erfassung desselben Vermögenszuflusses mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen.

Der Grundsatz systemgerechter Besteuerung schließt eine gleichzeitige Erfassung desselben Vermögenszuwachses mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei einem Steuerpflichtigen aus. Zuwendungen oder Bezüge, die auf einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen beruhen, dürfen nicht gleichzeitig mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer belastet werden. Nicht am Markt erwirtschaftete Vermögenszuflüsse, wie Erbschaften und Schenkungen, die zu einer Bereicherung des Steuerpflichtigen führen, dürfen nicht gleichzeitig mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer belastet werden. Die Doppelbelastung von sog. Incentive-Reisen oder Schenkungen an eine Körperschaft mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer ist daher auch von Verfassungen wegen unzulässig.

126 BVerfG v. 12. 10. 1976 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, BStBl. II 1977, 190 (192).

127 BVerfG v. 15. 5. 1984 1 BvR 464/81 u. a., BVerfGE 67, 70 = BStBl. II 1984, 608.

128 BVerfG (Fn. 127), 614.

Eine Doppelbelastung ist nur insoweit gerechtfertigt, als die vom Gesetz vorgenommene unterschiedliche Behandlung sich – sachbereichsbezogen – auf einen vernünftigen oder sonstwie einleuchtenden Grund zurückführen läßt¹²⁹. Im Hinblick darauf ist eine begrenzte Doppelbelastung der vom Erblasser bzw. Rechtsvorgänger erwirtschafteten und dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte unbedenklich. Die beim Erblasser unterbliebene Ertragsbesteuerung darf in diesem Fall beim Erben nachgeholt werden. Bedenklich bleibt die Erbschaftbesteuerung, soweit Vermögensbestandteile als Bereicherung erfaßt werden, die dem Erben nicht verbleiben, wenn er die Einkommensteuer des Erblassers trägt.

2. Übermaßverbot

Die steuerliche Gesamtbelastung eines Vermögenszuwachses mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer muß nicht nur systemgerecht abgestimmt werden; sie darf auch nicht gegen das Übermaßverbot verstoßen.

Das Bundesverfassungsgericht hat die steuerliche Teilhabe des Staates am Erfolg privaten Wirtschaftens insoweit begrenzt, als die steuerliche Gesamtbelastung des Vermögensertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe der hälftigen Teilung verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen¹³⁰.

Diese Aussage zur steuerlichen Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens, bezieht die anschließende oder vorausgehende Belastung der Vermögenssubstanz mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer nicht ausdrücklich mit ein. Diese Belastung der Vermögenssubstanz durch Erbschaftsteuer unterliegt eigenen verfassungsrechtlichen Begrenzungen, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Erbschaftsteuerbeschuß entwickelt hat¹³¹. Das vom Erblasser aus versteuertem Einkommen gebildete Vermögen kann beim Übergang auf den Erben eigenständig belastet werden. Der Erwerber darf nicht übermäßig belastet und die ihm zugewachsenen Vermögenswerte grundlegend beeinträchtigt werden. In der Perspektive des Erblassers darf die Steuerbelastung das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos erscheinen lassen. Wenn gegenwärtig diskutiert wird, ob die hälftige Begrenzung der Teilhabe des Staates am Vermögensertrag auch

129 BVerfGE 75, 108 (157); 76, 256 (329); 82, 159 (180).

130 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl. II 1995, 655 (661).

131 Vgl. BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl. II 1995, 671.

für die Erbschaftsteuer formuliert werden kann¹³², wird die Vorbelastung der Vermögenssubstanz regelmäßig nicht in die Berechnung einbezogen.

Für die verfassungsrechtliche Begrenzung der steuerlichen Mehrfachbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer folgt daraus, daß danach unterschieden werden muß, ob die Doppelbelastung darauf beruht, daß die unterbliebene Vorbelastung der Vermögenssubstanz nachgeholt wird oder nicht.

Wird ein einkommensteuerpflichtiger Vermögensertrag lediglich deshalb zugleich mit Erbschaftsteuer belastet, weil er unentgeltlich zugewendet wird und sich deshalb unter einen Tatbestand des Erbschaftsteuergesetzes subsumieren läßt, ist eine über die Hälfte der hälftigen Teilung hinausgehende Belastung unzulässig. Eine Doppelbelastung von Testamentsvollstreckervergütungen, Incentive-Reisen oder anderen unentgeltlichen Zuwendungen verstößt daher jedenfalls dann gegen Art. 14 GG, wenn sie deutlich über die hälftige Belastung hinausgeht.

Wird demgegenüber beim Erwerber materiell eine unterbliebene Ertragsbesteuerung des Erblassers bzw. Rechtsvorgängers nachgeholt, dürfte eine höhere Gesamtbelastung gerechtfertigt sein. Dies gilt insbesondere für die sog. latenten Einkünfte. Zwar wird der Erwerb in diesen Fällen beim Erben oder Beschenkten doppelt belastet. Einen Teil dieser Belastung betrifft jedoch die vom Erblasser erwirtschaftete und bei diesem ertragsteuerlich nicht erfaßte Vermögensmehrung. Das Übermaßverbot dürfte aber auch in diesen Fällen verletzt sein, wenn keine nennenswerten Vermögenswerte mehr auf den Erwerber übergehen.

V. Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen

Der Vergleich von Erbschaftsteuer und Einkommen- und Körperschaftsteuer hat gezeigt, daß die steuerliche Mehrfachbelastung nach der Besteuerungsidee problematisch, stets rechtfertigungsbedürftig und verfassungsrechtlich begrenzt ist.

Die unzulässige steuerliche Mehrfachbelastung ergibt sich aus einer einseitigen Auslegung und Anwendung von Besteuerungstatbeständen, widersprüchlichen und unsystematischen Regelungen der jeweiligen steuerlichen Bemessungsgrundlage und der Problematik der Zurechnung latenter Einkünfte.

Die unzulässige steuerliche Mehrfachbelastung läßt sich vermeiden, wenn dem Grundsatz gefolgt wird, daß sich Erbschaftsteuer und Einkommen- und Kör-

¹³² Vgl. z. B. Seer, *StuW* 1997, 283 (296); zur Berücksichtigung der Vorbelastung: Klein, in: FS für Hans Flick, 1997, S. 327 (339).

perschaftsteuer grundsätzlich ausschließen und wenn die vom Erblasser oder Schenker erwirtschafteten und vom Rechtsnachfolger realisierten Einkünfte systemgerecht berücksichtigt werden. Renten und wiederkehrende Bezüge bedürfen insoweit einer besonderen Betrachtung.

1. Grundsatz der alternativen Erfassung eines Vermögenszuflusses bei Einkommen- oder Erbschaftsteuer

Die in Literatur und Rechtsprechung häufig zu lesende These, Einkommensteuer und Erbschaftsteuer schlossen sich nicht gegenseitig aus¹³³, ist in dieser Allgemeinheit unzutreffend. Nach der Stellung der Steuern im Steuersystem und nach der Besteuerungsidee trifft eher das Gegenteil zu. Das Verhältnis von Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist vom Grundsatz der alternativen Erfassung eines Vermögenszuflusses mit Erbschaftsteuer oder Einkommen- und Körperschaftsteuer geprägt.

Dieser Grundsatz, wonach sich beide Steuern regelmäßig ausschließen, ist bei der Auslegung und Anwendung der jeweiligen Steuertatbestände zu beachten. Für die Erbschaftsteuer bedeutet dies, daß diejenigen freigebigen Zuwendungen grundsätzlich nicht erbschaftsteuerbar sind, die auf einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbers (der entgeltlichen Verwertung von Leistungen [Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen] am Markt) beruhen. Einkommen- und Körperschaftsteuer erfassen demgegenüber grundsätzlich nicht die derivativen Vermögenszuflüsse, wie Erbschaften und Schenkungen, die ohne wirtschaftliche Betätigung (Erwerbshandlung) zu einer Bereicherung des Steuerpflichtigen führen.

Ob es sich bei dem jeweiligen Vermögenszufluß um Erwerbsbezüge oder um freigebige Zuwendungen handelt, ist nach objektiven Maßstäben zu beurteilen. Die äußere Form, die Unentgeltlichkeit und die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten dienen insoweit lediglich als Beweisanzeichen dafür, ob es sich tatsächlich um einen auf einer Erwerbstätigkeit beruhenden Vermögenszuwachs oder um eine Erbschaft oder freigebige Zuwendung handelt.

2. Besteuerung latenter Einkünfte

Eine kumulative Erfassung eines Vermögenszuflusses mit Erbschaftsteuer und Einkommen- oder Körperschaftsteuer bleibt im Ausnahmefall der latenten Einkünfte möglich. Die steuerliche Mehrfachbelastung resultiert daraus, daß die vom Erblasser oder Rechtsvorgänger erwirtschafteten stillen Reserven nicht diesem, sondern dem Erben bzw. Rechtsnachfolger zugerechnet werden.

¹³³ Vgl. z. B. *Bauer*, StbJB 1991/92, S. 285 (288) m. w. N.

Die Doppelbelastung ist unzulässig, soweit der Erbschaftsteuer auch die latente Einkommensteuerbelastung des Erblassers unterliegt; der Erbe ist insoweit nicht bereichert.

Die Vermeidung der Doppelbelastung wird systematisch zutreffend durch Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer gelöst. Die latente Einkommensteuerbelastung könnte bei der Erbschaftsteuer wie eine Nachlaßverbindlichkeit behandelt werden und damit die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer mindern. Diese Lösung hätte auch den Vorzug, die gegenwärtige endgültige Doppelbelastung in Schenkungsfällen systemgerecht zu beheben. Die weit überwiegende Auffassung in der Literatur spricht sich für diese Bewältigung der Steuerkonkurrenz von Erbschaftsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer aus¹³⁴.

Zulässig, steuersystematisch aber unbefriedigend, wäre aber auch eine Lösung, die die Mehrfachbelastung in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer berücksichtigt. Die Erbschaftsteuer könnte zum Abzug bei der Einkommensteuer zugelassen werden, soweit der Erbschaftsteuer eine Bereicherung unterlegen hat, die wertgleich in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingeht.

Spätestens wenn § 35 EStG, wie dies in den Petersberger Steuervorschlägen vorgeschlagen worden ist¹³⁵, ersatzlos im Einkommensteuergesetz gestrichen werden sollte, wird sich die Frage der Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung latenter Einkünfte erneut stellen. Eine systemgerechte und verfassungskonforme Auslegung des § 10 ErbStG müßte dann zu einer Berücksichtigung der latenten Einkommensteuerbelastung als Nachlaßverbindlichkeit bei der Erbschaftsteuer führen. Entsprechende bewertungsrechtliche und verfahrensrechtliche Lösungsvorschläge liegen vor¹³⁶. Solange der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung nicht ändert, ist der Gesetzgeber aufgerufen, die Steuerkonkurrenz durch eine Ergänzung des Erbschaftsteuergesetzes zu lösen.

Für den Bereich des Betriebsvermögens sollte an der Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer im Grundsatz festgehalten werden. Die sich aus der Übernahme der Steuerwerte in die Vermögensaufstellung ergebenden Probleme dürften nicht größer sein, als die Schwierigkeiten einer gleichheitsgerechten Bewertung des Betriebsvermögens und der zutreffenden anteiligen Zuordnung stiller Reserven. Die damit ver-

134 Vgl. z. B. *Meincke*, in: FS Tipke, S. 391 (400); *Crezelius*, BB 1979, 1342 (1344); *Keuk*, DB 1973, 634 (636); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 981 f.; *Kröger*, BB 1971, 647 (649); *Maßbaum* BB 1992, 606 (614); *Michel*, DVR 1973, 81 (83).

135 Vgl. *Wendt*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rn. 4.

136 *Keuk*, DB 1973, 634 (636); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 981 f.

bundene Privilegierung des Betriebsvermögens gegenüber anderen Vermögensarten im Erbschaftsteuerrecht ist hinnehmbar. Im Hinblick darauf, daß das Bundesverfassungsgericht die Fortführung des Betriebes zur Grundlage seiner Entscheidung macht, müßte jedoch im Falle einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung kurz nach dem Erbfall die völlige Freistellung der stillen Reserven von der Erbschaftsteuer rückgängig gemacht werden.

3. Renten und wiederkehrende Bezüge

Die unterschiedlichen Erscheinungsformen einer steuerlichen Mehrfachbelastung von Renten und wiederkehrenden Bezügen fordern differenzierte Lösungen der Doppelbelastung.

Auch bei wiederkehrenden Bezügen gilt zunächst der Grundsatz, daß Erbschaftsteuer und Einkommensteuer alternativ erhoben werden. Allerdings besteht die Besonderheit, daß die wiederkehrenden Bezüge jeweils anteilig besteuert werden. Während der Kapitalanteil als Vermögenssubstanz mit Erbschaftsteuer belastet wird, wird der Ertragsanteil als erwirtschaftetes Einkommen mit Einkommensteuer belastet. Demzufolge unterliegt die Rente zwar dem Grunde nach beiden Steuern; tatsächlich erfaßt jede Steuer aber nur einen bestimmten Anteil.

Die gegenwärtigen Regelungen zur Vermeidung der steuerlichen Mehrfachbelastung gehen von diesem Grundsatz der Trennung von Kapital- und Ertragsanteil aus. Sind Renten und wiederkehrende Bezüge beim Erwerber in voller Höhe einkommensteuerpflichtig, ermöglicht § 35 EStG eine Steuerentlastung, wenn der nach § 14 BewG zu ermittelnde Kapitalwert der Erbschaftsteuer unterlegen hat. Bei einer laufenden Besteuerung der wiederkehrenden Bezüge mit dem Jahreswert gem. § 23 ErbStG wird die Jahreserbschaftsteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer abgezogen.

Der Sonderausgabenabzug bei laufender Besteuerung führt im Ergebnis dazu, daß die systemwidrige Doppelbelastung vermieden wird. Da die Entlastung zudem von Amts wegen und zeitlich unbegrenzt gewährt wird, besteht kein Anlaß zur Änderung. Der Sonderausgabenabzug sollte *de lege lata* jedoch auch im Körperschaftsteuerrecht und *de lege ferenda* für Schenkungen gewährt werden.

Bei Einmalzahlung der Erbschaftsteuer kommt ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht. Aber auch die Entlastung über § 35 EStG ist unbefriedigend, da die Entlastung unsystematisch und befristet ist. Ausgehend von dem Grundsatz, daß der Kapitalwert mit Erbschaftsteuer und der Ertragsanteil mit Einkommensteuer belastet wird, ist *de lege ferenda* zu fordern, daß erbschaftsteuerbelastete Renten und wiederkehrende Bezüge in der Einkommen-

und Körperschaftsteuer grundsätzlich nur noch mit dem Ertragsanteil erfaßt werden. In Höhe des Kapitalanteils ist dem Steuerpflichtigen Vermögenssubstanz zugewendet worden, die in vollem Umfang der Erbschaftsteuer unterlegen hat. Lediglich in Höhe des Ertragsanteils handelt es sich um Erwerbsbezüge des Steuerpflichtigen, die eine Einkommenbesteuerung rechtfertigen.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. Georg Crezelius
und Rudolf Mellinghoff

Leitung

Vors. RichterIn am BFH a. D. Dr. Ruth Hofmann

Prof. Dr. Schaumburg:

Ich erlaube mir, mit einigen Bemerkungen zu dem, was Herr Crezelius vorgetragen hat, zu beginnen. Es geht um die erbschaftsteuerliche Problematik von Schenkungen im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Vorgängen. Hier kommt es nicht selten neben einer Überlagerung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer zusätzlich auch zu einer Überlagerung mit der Umsatzsteuer. Hierzu ein einfaches Beispiel: Der Betriebsvermögenstransfer zwischen zwei nicht beteiligungsidentischen und nicht personenidentischen Personengesellschaften wird in der Praxis in Analogie zu § 24 UmwStG nach Maßgabe des Mitunternehmererlasses steuerneutral wie folgt abgewickelt:

Im ersten Schritt erfolgt die Übertragung des Wirtschaftsguts vom Gesamthandsvermögen der übertragenden Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen des betreffenden Gesellschafters gegen Minderung von Gesellschaftsrechten. Wenn hierbei die Minderung der Gesellschaftsrechte – d. h. Abbuchung vom Kapitalkonto I – nicht nach Maßgabe der Verkehrswerte vollzogen wird, liegt eine Bereicherung vor, die schenkungsteuerliche Konsequenzen hat.

Im zweiten Schritt erfolgt der Transfer vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten durch Zubuchung auf dem Kapitalkonto I. Wenn hierbei wiederum eine Orientierung an den Verkehrswerten fehlt, werden erneut schenkungsteuerliche Konsequenzen ausgelöst.

Damit hat es aber nicht sein Bewenden, weil bei diesem Betriebsvermögenstransfer – wie Herr *Crezelius* es dargestellt hat – auch stille Reserven transportiert werden. Das führt dazu, daß insbesondere bei der aufnehmenden Personengesellschaft die übrigen Gesellschafter mit der künftigen Besteuerung der stillen Reserven belastet sind. Dies bedeutet für die betreffenden Gesellschafter im Grunde eine Entreichung und für die übertragenden Gesellschafter eine Bereicherung.

Zusätzlich kommt es zu einer Überlagerung mit der Umsatzsteuer; denn umsatzsteuerrechtlich betrachtet ist der vorgenannte Betriebsvermögenstransfer ein Leistungsaustausch zwischen beiden Personengesellschaften mit der Folge, daß dieser Vorgang letztlich unmittelbar oder latent mit Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und mit Umsatzsteuer belastet ist.

Ich sage das deshalb, weil diese Dreifachbelastung vor 10 Jahren wohl noch nicht in dem Maße diskutiert worden ist. Heute gehört die entsprechende Problemlösung bei jeder Umstrukturierung von Unternehmen zum Einmaligen, wobei freilich die schenkungsteuerlichen Aspekte nicht immer ausreichend beachtet werden.

Prof. Dr. J. Lang:

Herr *Mellinghoff*, Sie haben ja dogmatisch überzeugend den Erbschaft- und Schenkungsteuertatbestand gegenüber dem Einkommensteuer- und dem Körperschaftsteuertatbestand auf der Grundlage der Markteinkommenstheorie abgegrenzt. Diese Abgrenzung widerspricht, wie Sie bereits ausgeführt haben, der körperschaftsteuerlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur außerbetrieblichen Sphäre. In der Praxis bereitet z. B. die gemeinnützige GmbH große Probleme: Fällt der Gemeinnützigkeitsstatus aus irgendeinem Grund weg, dann sollen die erhaltenen Spenden nach der Meinung von Herrn *Thiel* körperschaftsteuerpflichtige Erträge sein. Andererseits ist aber auch klar, daß diese Spenden dem Erbschaftsteuertatbestand unterliegen. Wenn ich Sie jetzt richtig verstanden habe, ziehen Sie hier eine exakte Grenze, d. h. nach Ihrer Auffassung können diese Spenden keine Erträge und somit nicht körperschaftsteuerbelastet sein, sondern es kommt nur eine Schenkungsteuerbelastung in Frage. In diesem Zusammenhang möchte ich auch Herrn *Wassermeyer* fragen, ob er ebenfalls der Auffassung zuneigen kann, daß diese Spenden keine Erträge und damit nicht von der Körperschaftsteuer erfaßt sind.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich gehe mit dem BFH davon aus, daß die Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre hat. Daraus ergibt sich kein Widerspruch. Selbst wenn wir eine außerbetriebliche Sphäre anerkennen würden, dann gehörten die Spenden

deshalb noch nicht zur außerbetrieblichen Sphäre, sondern gemäß § 8 Abs. 2 KStG zunächst zum Unternehmensgegenstand der Kapitalgesellschaft. Das Problem geht dahin, ob wir bereit sind, die Spenden ertragsteuerlich als Quasieinlage zu behandeln, weil sie nicht von der Kapitalgesellschaft erwirtschaftet, sondern von dem Spender zweckgebunden zugewendet werden. Ich bin bereit, insoweit den Rechtsgedanken des § 10 Nr. 1 KStG sinngemäß anzuwenden und von einer Vermögenmehrung zu sprechen, die als Form der Einkommensverwendung dem Grunde nach erbschaftsteuerbar, jedoch nicht körperschaftsteuerbar ist. Ich persönlich habe insoweit keine Argumentationsschwierigkeiten; ob der BFH das mal so entscheiden wird, ist eine andere Frage. Auch Herr *Pezzar* hat dies in *StuW* 1998, 76, angeschnitten.

In dem Urteil vom 24. 3. 1993 (I R 131/90, BStBl. II 1993, 799) hat der BFH über einen Sachverhalt entschieden, in dem ein Gesellschafter – was man schon aus steuerlichen Gründen nicht tun sollte – seine GmbH zum Erben eingesetzt hatte. Damit erbt die GmbH auch die Anteile an sich selbst. Wir haben darin eine Einlage des Erblassers in das Vermögen der Kapitalgesellschaft gesehen. Die eingetretene Vermögenmehrung war also nach Einlagegrundsätzen erfolgsneutral zu behandeln. Man kann den entschiedenen Urteilssachverhalt dahin abändern, daß auch die Ehefrau eines Gesellschafters die GmbH ihres Ehemannes zum Erben einsetzt; auch in diesem Fall wäre nach meinem Dafürhalten eine Einlage anzunehmen. Verändert man den entschiedenen Sachverhalt noch einmal dahingehend, daß ein fremder Dritter, der ansonsten nichts mit der GmbH zu tun hat, dieselbe zum Erben einsetzt, so wäre dies genau unser Spendenfall: Es geht insoweit darum, ob man dieses von der GmbH eben nicht am Markt erzielte Einkommen – obwohl die GmbH natürlich auch um solche Spender wirbt, so daß man auch eine Gegenposition begründen könnte – als Quasieinlage behandelt. Ich darf insoweit an den Rechtsgedanken des § 10 Nr. 1 KStG erinnern, wonach Aufwendungen der Körperschaft für nicht abziehbar erklärt werden, wenn sie satzungsmäßigen Zwecken dienen. Die Vornahme von Aufwendungen zu satzungsmäßigen Zwecken wird als Einkommensverwendung angesehen. Für den Zufluß von Spenden muß Entsprechendes spiegelbildlich gelten. Zwar gilt dies vornehmlich für Stiftungen und ähnliche Einrichtungen. Jedoch enthält § 10 Nr. 1 KStG, wenn auch nur von der Aufwandsseite her, den allgemeinen Rechtsgedanken, daß nämlich nur die Einkommenserzielung und nicht die Einkommensverwendung der Körperschaftsteuer unterliegt.

Ich meine, man sollte den Mut haben und sagen, daß eine Vermögenmehrung im Zeitpunkt ihrer Entstehung nur entweder der Körperschaftsteuer oder der Erbschaftsteuer, jedoch nicht beiden Steuern gleichzeitig unterliegen kann. Ich würde diesen Grundgedanken in den Einlagebegriff implantieren, was denselben zugegebenermaßen etwas ausdehnt, wogegen ich von der Sache her aber

keine Bedenken habe. Ich bin deshalb im Grundsatz mit beiden Referenten einer Meinung, daß solche Zuwendungen dem Grunde nach nur der Erbschaftsteuer und nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.

Prof. Dr. J. Lang:

Aber hätten Sie nicht Bedenken, hier den Einlagebegriff auf Dritteleistungen auszudehnen?

Prof. Dr. Wassermeyer:

Nein, ich habe eigentlich keine Bedenken. Wenn man den Einlagebegriff nicht in dieser Weise ausdehnen will, muß man gewissermaßen außerhalb des Einlagebegriffs auf den allgemeineren Grundsatz zurückgreifen, daß Formen der Einkommensverwendung nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.

Prof. Dr. Reiß:

Meine Frage knüpft ein wenig an das an, was Herr *Schaumburg* gesagt hat, und richtet sich eigentlich an Herrn *Crezelius* und an Herrn *Mellinghoff*. Es geht um die Behandlung der Einlagen im schenkungsteuerlichen Sinne. Ihr Referat hat mich ein wenig ratlos hinterlassen, Herr *Crezelius*, weil Sie, als Sie auf die verdeckten Gewinnausschüttungen eingingen, mit einem Schlenker sagten, natürlich müsse man unterscheiden, daß bei der verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen eigentlich ein zweistufiges Verhältnis vorliege. Deshalb möchte ich das jetzt hier von der Einlagenseite her betrachten. Spannend ist gerade die Einlage zugunsten eines Dritten. Hier soll – Herr *Schaumburg* hat das angesprochen – die schenkungsteuerliche Behandlung von der ertragsteuerlichen Behandlung abhängen, ob also ertragsteuerlich der Buchwert fortgeführt bzw. nicht fortgeführt oder vielleicht auch aufgestockt wird. Ich gebe zu, daß wegen der verlängerten Maßgeblichkeit eine Abhängigkeit besteht, aber wenn wir die Frage der verlängerten Maßgeblichkeit einen Moment lang ausklammern, dann finde ich die Frage sehr spannend, ob die schenkungsteuerliche Behandlung davon abhängig sein soll, ob die ertragsteuerlichen Buchwerte fortgeführt werden können oder nicht. Und wenn ich noch hinzufügen darf: Ich habe Herrn *Mellinghoff* so verstanden – und das hat mich auch sehr überzeugt –, daß die Frage einer „Doppelbesteuerung“ des Beschenkten oder des Erben wegen des Übergangs stiller Reserven wohl deshalb zu rechtfertigen sei, weil dem eigentlich ein Verzicht auf die Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Schenker oder Erblasser vorhergegangen ist. Und das ist die Ausnahmesituation, die das rechtfertigt. Ich frage jetzt einmal umgekehrt: Wieso eigentlich sollte es gerechtfertigt sein, keine

Schenkungsteuer zu erheben, nur weil ertragsteuerlich eine Buchwertfortführung möglich ist?

Prof. Dr. Crezelius:

Das sind nun mehrere Fragen, Herr *Reiß*. Nehmen wir zunächst den eher einfachen Fall: Herr A und Frau A sind Gesellschafter einer GmbH. Herr A leistet etwas in das Vermögen dieser GmbH. Hier stellt sich zunächst die Frage, ob Schenkungsteuer anfällt. Wenn es sich um eine Einlage des Herrn A handelt, fällt m. E. keine Schenkungsteuer an, auch wenn die Ehefrau, also der Mitgesellschafter, jedenfalls im wirtschaftlichen Sinne bereichert ist. Die zivilrechtliche Analyse des Sachverhalts kann allerdings auch ergeben, daß die Ehegatten den Leistungsweg abkürzen wollten und es sich gar nicht um eine Leistung des Herrn A handelt, sondern um eine Leistung von Frau A. Der Gegenstand wird von Herrn A also nicht unmittelbar in das Vermögen der Frau A verbracht, sondern sachenrechtlich unmittelbar in die Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft. Ein solcher Fall des abgekürzten Leistungsweges ist zweifelsfrei eine Schenkung zwischen den beiden Eheleuten, also der umgekehrte Fall der verdeckten Gewinnausschüttung, den ich abschließend gebracht habe, und damit ein Einlagetatbestand seitens der Ehefrau. Soweit zu dieser Sonderkonstellation.

Nehmen wir jetzt den Fall einer Buchwertfortführung: Angenommen, Herr A hat in seinem Betriebsvermögen einen Gegenstand mit Buchwert 100 DM, Teilwert 200 DM, den er in das Betriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft einbringt – so war m. E. der Fall von Herrn *Schaumburg*. Diesen Fall habe ich auch geschildert. Wenn Sie jetzt fragen, ob das eine Schenkung an den Mitgesellschafter der Personengesellschaft ist, dann stehen Sie vor dem Problem, wer Schenkungsteuersubjekt bei gesamthänderisch verfaßten Personengesellschaften ist. Ich habe eine große Neigung zu sagen, daß Schenkungsteuersubjekt die Gesellschaft selbst ist. Wenn es sich dann aber um eine Einlageleistung des einlegenden Gesellschafters handelt, haben Sie kein Schenkungsteuerproblem – wie bei der Kapitalgesellschaft. Wenn der Sachverhalt sich aber als Leistung des anderen Gesellschafters darstellt, ergibt sich die Frage, ob der andere Gesellschafter den Gegenstand noch erfolgsneutral in die Personengesellschaft einbringen kann oder ob man nicht sagt, der Gegenstand geht in einer logischen Sekunde aus dem Betriebsvermögen des Herrn A in das Privatvermögen des Herrn A. Dann haben wir eine Entnahme zum Teilwert, der Teilwert unterliegt bei der Ehefrau der Schenkungsteuer, und sie legt zum Teilwert in die Personengesellschaft ein. Es kommt also letztlich auf die Analyse an, ob es sich im zivilrechtlichen Sinne um eine Leistung des Gesellschafters handelt oder um eine Leistung des Mitgeschafters. Wenn letzteres der Fall ist, haben Sie einen Schenkungsteuertatbestand zwischen den Mit-

gesellschaftern. So würde ich das lösen. Das ist tendenziell wohl auch die Auffassung der Finanzverwaltung.

Prof. Dr. Reiß:

Ich weiß keine Lösung, sonst hätte ich längst etwas dazu geschrieben. Ich will nur etwas festhalten und nehme hierfür Ihr Beispiel der GmbH. Wann kommt es denn vor, daß sich ein Gesellschafter beispielsweise zu einer Einlage in die Kapitalrücklage verpflichtet, wenn noch weitere Mitgesellschafter beteiligt sind? Und dann machen wir – das behaupte ich jetzt mal – bei letztlich gleichen wirtschaftlichen Sachverhalten die Besteuerung davon abhängig, welcher Weg hier gegangen wird: Ob ich schon zivilrechtlich vereinbare, daß meine Ehefrau und ich jeder die Hälfte einbringen, oder ob ich von vornherein vereinbare, daß ich das Ganze einbringe. Letztendlich ist das wirtschaftliche Ergebnis dasselbe.

Prof. Dr. Crezelius:

Nur, Herr Reiß, daß ist natürlich eine Grundsatzfrage, m. E. die Crux unseres Steuerrechts. Meine These lautet vor dem Hintergrund des dem Rechtsstaatsprinzip verpflichteten Steuerrechts: Nicht alles, was wirtschaftlich identisch ist, wird rechtlich identisch behandelt. Damit müssen wir leben. Und wenn Sie hier eine juristische Person haben oder wenn Sie die Personengesellschaft verselbständigen, dann dürfen Sie m. E. in diesen Fällen nicht nach Art einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchgreifen. Ich habe mehrere Male gesagt, daß in solchen Fällen der Mitgesellschafter bereichert ist; er ist in der Tat wirtschaftlich bereichert, aber nicht im rechtlichen Sinne bereichert.

Mellinghoff:

In der Tendenz würde ich davon ausgehen, daß es sich bei Leistungen im Gesellschaftsverhältnis um reine Vermögensumschichtungen handelt. Wenn als Ergebnis dieser Vermögensumschichtung Dritte oder Anteilseigner bereichert sind, dann kann der Tatbestand einer Schenkung durchaus erfüllt sein. Die Frage ist jedoch, wann und wie ich dort nach dem Schenkungsteuertatbestand zugreife. Aber generell zu sagen, daß eigentlich nur die Gesellschaft und niemals die Mitgesellschafter bereichert sein können, halte ich für außerordentlich problematisch, insbesondere auch wegen der Rechtsprechung des Großen Senats zur verdeckten Einlage.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Herr Mellinghoff, ich schließe mich Ihnen an. Herr Crezelius, wenn Sie mit Ihrer Frau eine GmbH gründen und in diese viel Geld einlegen, dann werden

Sie Ihrer Frau niemals beibringen können, daß sie nicht bereichert sein soll. Wenn Sie das nur auf der Einlageschiene machen, wird die Besteuerung auch nicht über die Ertragsteuern nachgeholt, sofern die Gewinne nicht ausgeschüttet werden und der Anteil nicht über § 17 EStG erfaßt werden kann. Vom Ansatzpunkt her scheint mir das mit dem Dreiecksverhältnis ganz eindeutig zu sein, weil es sich eben um eine Zahlung handelt, von der die Ehefrau unmittelbar profitiert. Daran gibt es nichts deuten, man kommt zur Unentgeltlichkeit.

Prof. Dr. Crezelius:

Das halte ich nicht für richtig, Herr *Trzaskalik*, und zwar aus einem ganz einfachen Grund: Zunächst können Sie nicht argumentieren und sagen, es gebe Fälle, in denen keine steuerverstrickte wesentliche Beteiligung vorliegt. Das ist eine steuerpolitische Entscheidung des Einkommensteuergesetzgebers. Im übrigen müßten Sie bei Ihrer Lösung erklären können, wie und auf welche Art und Weise der bereicherte Mitgesellschafter zu ertragsteuerlichen Anschaffungskosten gelangt. Denn wenn Sie sagen, es liege eine Schenkung an die Ehefrau oder eine Bereicherung der Ehefrau vor, dann müssen Sie zur Anschaffung kommen, um die Doppelbelastung hier zu verhindern. Sonst würde die Ehefrau zuerst Schenkungsteuer zahlen, weil ihr Anteil werthaltiger wird, wenn z. B. das Vermögen des Ehemannes in des Vermögen der GmbH eingebracht wird. Und hinterher zahlt sie ausgehend von ihren „Anschaffungskosten“ nochmals Einkommensteuer, wenn der Anteil veräußert wird.

Prof. Dr. Reiß:

Ich will den Fall gar nicht lösen, aber daß hier jedenfalls Anschaffungskosten vorliegen, ist völlig unstrittig. Wir könnten uns höchstens darüber streiten, ob die Anschaffungskosten bei ihr oder bei ihm vorliegen, aber Anschaffungskosten sind jedenfalls gegeben.

Prof. Dr. Crezelius:

Nun, Herr *Reiß*, über den Fall habe ich natürlich nachgedacht. Dann betrachten wir das Steuerrecht aber wie ein Nullsummenspiel. Wenn eine Leistung des Ehemanns vorliegt, dann hat m. E. auch nur der Ehemann Anschaffungskosten. Herr *Trzaskalik*, Sie dürfen hier nicht mit der pauschalen wirtschaftlichen Betrachtungsweise und mit der Bereicherung arbeiten. Steuerrecht ist Eingriffsrecht; es muß rechtsstaatlich gebunden sein. Nicht alles, was wirtschaftlich identisch ist, ist auch steuerrechtlich identisch. Das ist die Grundaussage.

Ich möchte nochmals zu dem Fall Stellung nehmen: Sie haben dort Anschaffungskosten. Natürlich führt mein Fall zu dem verblüffenden Ergebnis, daß

der leistende Gesellschafter höhere Anschaffungskosten hat. Ich will den Fall sogar ins Extrem bilden: Der leistende Gesellschafter ist wesentlich beteiligt und hat hinterher möglicherweise einen Verlust aus § 17 EStG, während derjenige, der wirtschaftlich bereichert ist, keine Anschaffungskosten hat und seine Anteile nichtsteuerbar weiterveräußern kann, sofern er nicht wesentlich beteiligt ist. Und noch ein weiteres Argument: Sie würden beim Mitgesellschafter schenkungsteuerrechtlich eine Bereicherung erfassen. Das ist ein nicht realisierter Gewinn in der Beteiligung, d. h. Sie würden mit der Erbschaftsteuer eher zum Zuge kommen und besteuern als mit der Einkommensteuer.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Herr *Crezelius*, nur folgenden Satz: Wenn der Vater der Tochter das Haus bezahlt, würden Sie dann bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sagen, daß der Vater die Kosten trägt und die Tochter die Anschaffungskosten hat?

Prof. Dr. Crezelius:

Das ist ein altbekanntes Problem: mittelbare Grundstücksschenkung und alter § 10e EStG. Wir müssen klären, Herr *Trzaskalik*, wer im rechtlichen Sinne Käufer und Erwerber des Grundstücks ist. Wenn die Eltern dem Kind Geld zum Erwerb eines Grundstücks geben, dann ist das Kind Leistender und Käufer des Grundvermögens. Damit haben Sie den Fall gelöst. Die Problematik zeigt, daß Sie derartige Sachverhalte nur nach einer zivilrechtlichen Analyse auch steuerrechtlich lösen können. Und wir tun unserem Steuerrecht – davon bin ich felsenfest überzeugt – einen Tott an, wenn wir alle diese Gesichtspunkte überspielen, nur vom Ergebnis und vom wirtschaftlichen Gesichtspunkt her denkend.

Prof. Dr. Schön:

Ich wollte eigentlich zu anderen Dingen Stellung nehmen, aber nehmen Sie es mir nicht übel, Herr *Crezelius*, daß ich als Zivilrechtler Ihnen nun wie Brutus in den Rücken falle. Wenn wir schon zivilrechtlich analysieren, dann werden solche Fälle seit jeher als Dreiecksfälle, als mittelbare Zuwendungen gesehen. Das ist die zivilrechtliche Analyse, und ich glaube, Sie haben die Lösung in Ihrem Zwischeneinwurf selbst vorgebracht, als Sie sagten, das sei doch eine mittelbare Zuwendung an die Ehefrau. An den Begriff der Anschaffungskosten im Sinne von „Hat sie ein Kaufgeschäft getätigt?“ sollten wir uns nicht hängen; da können wir in Analogie zu § 7 Abs. 2 EStDV schon dazu kommen, auch diese Anschaffungskosten mitzuübertragen.

Herr *Schaumburg* hat den Fall mit der Übertragung zwischen den personenidentischen Gesellschaften gebracht und gesagt, vor zehn Jahren habe noch

niemand diesen Fall diskutiert. Wir haben ihn vor zehn Jahren in Bonn als Übungsfall für die Steuerrechtsstudenten ausgegeben; dies könnte vielleicht wieder ein etwas positiveres Licht auf die Praxisrelevanz universitärer Ausbildung werfen. Was in diesen Fällen m. E. in der Beratungspraxis häufig versäumt wird ist, die zivilrechtliche Analyse mit den Buchungsakten wirklich gleichzuschalten. Zivilrechtlich gewollt ist hier die Übertragung eines Gegenstandes von einer Personengesellschaft auf eine andere. Das mag man zivilrechtlich als Schenkung zwischen diesen Gesellschaften kennzeichnen, und man kann sich dann steuerlich fragen, ob nun die Gesellschaft oder die Gesellschafter betroffen sind. Wenn das letztere richtig wäre – was ich befürworten würde –, dann hätten wir keinen schenkungsteuerbaren Vorgang. Es ist dann aber problematisch, den ganzen Vorgang buchungsmäßig über das Sonderbetriebsvermögen abzuwickeln und gewissermaßen buchungstechnisch einen anderen Weg zu gehen als zivilrechtlich. Hierdurch entstehen die Probleme. In der Sache wird man sich fragen müssen – und da ist der Bundesfinanzhof gefordert –, ob wir nicht diese unmittelbaren unentgeltlichen Übertragungen zwischen personenidentischen Gesellschaften in einer erweiterten Analogie zu Vorschriften des Umwandlungsteuergesetzes mit einer Buchwertfortführung versehen müssen. Darüber läßt sich reden, aber ich glaube, daß diese mehrstufigen Überlagerungen über bestimmte Betriebsvermögen, die letztlich nur einen zivilrechtlichen Rechtsakt abbilden sollen, in vielen Fällen auch steuerlich als ein einziger Akt gewertet werden müßten, der weder einkommensteuerlich noch erbschaftsteuerlich erfaßt werden sollte.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Herr *Crezelius*, es tut mir leid, daß auch ich zu denjenigen gehöre, die noch auf Sie einschlagen wollen. Sie sagen, wir müssen den Vorgang zivilrechtlich würdigen, und Herr *Schön* hat damit auch schon angesetzt. Die Zuwendung von Herrn A an Frau A in den Fällen einer unmittelbaren Zuwendung an die Gesellschaft würden wir im Fall des groben Undanks bzw. im Fall des Widerrufs wegen Verarmung des Schenkers schenkungsrechtlich doch anders sehen: Wenn solche Probleme auftauchen, würden wir zivilrechtlich alles ohne Schwierigkeiten im Verhältnis zwischen Herrn A und Frau A abwickeln. Die Frau hat schließlich etwas bekommen. Ich hätte keine Probleme damit, das gesamte Schenkungsrecht auf die Erhöhung ihres Beteiligungswerts anzuwenden.

Wenn wir die Besonderheiten bei Ehegatten insoweit beiseite lassen und von Nichtverheirateten ausgehen, haben wir auch kein Problem: Ein solches Geschäft würden wir doch immer als eine Zuwendung der beiden Gesellschafter untereinander qualifizieren. Es gibt hierfür ein berühmtes Beispiel: Die Deutsche Bank AG hatte der Deutschen CentralbodenKredit AG auf bekanntem

Wege eine halbe Milliarde zugewandt. Da die Deutsche Bank nicht zu 100% an der Centralboden beteiligt war, ist den Minderheitsgesellschaftern auf diese Weise auch etwas zugewandt worden. Diese haben dadurch noch Gewinn bezogen von der Centralboden, ohne daß diese Gesellschaft entsprechende Erträge erzielt hatte. Das ist ein klassisches Beispiel, bei dem wir keine Eheleute haben, sondern Banken.

Prof. Dr. Crezelius:

Nur ein ganz simples Gegenbeispiel: Wir haben zwei Gesellschafter. Das Kapital der GmbH beträgt 100 000 DM, jeder Gesellschafter ist zu 50% beteiligt. Jetzt gibt einer der Gesellschafter eine Kapitalrücklage von 50 000 DM. Wie wollen Sie hier eine Schenkung an den Mitgesellschafter konstruieren? Wie wollen Sie, Herr *Schulze-Osterloh*, wegen groben Undanks widerrufen und abwickeln, denn die 50 000 DM Kapitalrücklage sind in das Vermögen der juristischen Person übergegangen und der Anteil ist nur wirtschaftlich in seinem Wert erhöht worden. Wollen Sie, daß die Ehefrau den Geschäftsanteil der GmbH teilt und daß der Mann einen Teil des Geschäftsanteils übertragen bekommt? Es ist mir unerklärlich, wie das funktionieren soll.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Herr *Crezelius*, ich verstehe Ihre Frage nicht ganz. Sie haben zwei gleichberechtigte Gesellschafter, von denen einer der Gesellschaft 50 000 DM zuwendet. Sie nennen das „er wendet ihr eine Kapitalrücklage zu“. Die Konsequenz dieser Zuwendung ist, daß die Gesellschaft 50 000 DM bekommt. Und da beide zu 50% beteiligt sind, entfällt darauf in der Tat eine Wertsteigerung bei dem begünstigten Gesellschafter von 25 000 DM. In dieser Höhe liegt doch eine Zuwendung vor.

Prof. Dr. Crezelius:

Aber das ist doch nur eine wirtschaftliche Bereicherung, Herr *Schulze-Osterloh*. Es springen allein stille Reserven über. Das ist keine aktuelle Bereicherung, vielmehr ein Reflex der Einlage.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Würden Sie also in solchen Fällen nicht das Schenkungsrecht anwenden?

Prof. Dr. Crezelius:

Da würde ich kein Schenkungsrecht anwenden.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Das ist ja eine ganz tolle Idee, um die Schutzvorschriften des Schenkungsrechts und des Pflichtteilsrechts zu vermeiden! Der Pflichtteil könnte dann also durch derartige Zuwendungen gemindert werden. Meint das wirklich unser Zivilrecht?

Prof. Dr. Crezelius:

Ob Sie hier auf Unentgeltlichkeit abstellende Tatbestände des Insolvenzrechts oder der Pflichtteilsergänzung anwenden können, ist eine ganz andere Frage. Aber dazu liegt Rechtsprechung des BGH vor – Stichwort: unbenannte Zuwendungen. Bei diesen handelt es sich zwar eigentlich nicht um Schenkungen, aber aus Schutzgesichtspunkten (Gläubiger usw.) sind die Vorschriften – z. B. § 2325 BGB – dennoch anzuwenden. Das ist ein ganz anderes Problem. Aber prinzipiell würde ich sagen, daß in unserem Beispielfall mangels unmittelbarer Bereicherung keine Schenkung, sondern eine Einlage in die GmbH vorliegt.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich möchte eine andere Frage an die beiden Referenten stellen. Streng genommen gibt es „verdeckte“ und „offene“ verdeckte Gewinnausschüttungen. Bei der „verdeckten“ verdeckten Gewinnausschüttung wird etwas unter dem Mantel eines schuldrechtlichen Vertrages (z. B. Kaufvertrag, Mietvertrag etc.) zugewendet. Es gibt aber auch den Fall, daß beispielsweise eine GmbH dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu seinem 65. Geburtstag ein sehr opulentes Geschenk macht. Angenommen, sie schenkt ihm ein Wirtschaftsgut im Wert von 10 000 DM. Dann liegt insoweit eine „offene“ Schenkung vor, die man auch als „offene“ verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnen kann. Meine Frage geht dahin: Gelten die Grundsätze auch dann, wenn eine solche „offene“ verdeckte Gewinnausschüttung zur Diskussion steht?

Mellinghoff:

Für mich liegt der Vorgang in der Erwerbssphäre des Geschäftsführers, so daß ich ein Geschenk einkommensteuerlich erfassen würde. Ich muß ganz ehrlich sagen, daß ich vielleicht in den Feinheiten des Körperschaftsteuerrechts nicht kundig genug bin, aber ich sehe die Grundlage der Schenkung in der Erwerbstätigkeit des Gesellschafter und daher wird der Vorgang bei diesem einkommensteuerlich erfaßt. Dann besteht eigentlich nur die Frage, bei welcher Einkunftsart der Vermögenszuwachs zu erfassen ist.

Prof. Dr. Crezelius:

Meine Antwort: Eindeutig ja, und zwar deshalb, weil dieser Bereicherungsgegenstand sonst von einem Mitgesellschafter oder von dem Gesellschafter, vorausgesetzt er würde sich den Gegenstand selbst kaufen, aus versteuertem Einkommen gezahlt werden müßte.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Herr *Mellinghoff*, ich bin mit dieser Antwort einverstanden. Aber dann frage ich Sie, warum Sie diese verdeckte oder erhöhte Testamentsvollstreckervergütung nicht als geerbten Vermögenswert oder als Vermächtnis der Erbschaftsteuer unterwerfen wollen?

Mellinghoff:

Aus den gleichen Gründen. Die Vergütung beruht auf der Erwerbstätigkeit des Testamentsvollstreckers.

Prof. Dr. Wassermeyer:

Ich gehe im Sachverhalt davon aus, daß der Erblasser über eine erhöhte Testamentsvollstreckervergütung ein Quasivermächtnis zuwenden will. Veranlassungsmäßig stellt sich deshalb die überhöhte Testamentsvollstreckervergütung nicht als ein Tätigkeitsentgelt, sondern eben als ein Vermächtnis dar. Damit muß der überhöhte Teil der Vergütung erbschaftsteuerpflichtig sein.

Mellinghoff:

Das ist dann die Frage nach der gemischten Schenkung. Wenn Sie die Testamentsvollstreckervergütung nicht mehr als Erwerbseinnahme qualifizieren, sondern als gemischte Schenkung, dann müssen Sie die Vergütung aufsplitten. In dem Fall müssen Sie also sozusagen die Grundsätze der gemischten Schenkung anwenden. Aber im Prinzip würde ich sagen, daß im Regelfall gewollt ist, daß der Testamentsvollstrecker für die Tätigkeit sein Honorar bekommt und daß daher bei einer überhöhten Festsetzung der Vergütung nicht automatisch eine Schenkung veranlaßt ist.

Dr. Hofmann:

Das ist richtig, und ich möchte auch noch etwas dazu sagen. Angenommen der Erblasser hat letztwillig die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers verfügt und dieser soll als Vergütung das Dreifache der üblichen Testamentsvollstreckervergütung bekommen – gehen wir davon aus, daß der Erblasser die Höhe abschätzen kann, etwa als Jurist. Da ist der Impetus eines Vermächtnisses mit

enthalten und zivilrechtlich würde ich es teilweise als Vermächtnis, teilweise als Testamentsvollstreckervergütung behandeln. Warum kann ich das nicht splitten, ist meine Frage.

Prof. Dr. Schulze-Osterloh:

Das ist genau das, was ich sagen wollte. Es ist wie bei der überhöhten Geschäftsführervergütung, die wir ebenfalls unterschiedlich qualifizieren, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Gesellschafter ist. Soweit sich die Geschäftsführervergütung im Rahmen hält, ist sie Vergütung nach § 19 EStG, während der überschießende Betrag in eine Gewinnausschüttung umqualifiziert wird. Das ist ja eine ganz bekannte Methode. Und auch der Testamentsvollstrecker ist in einer Doppelfunktion: Er ist Begünstigter aus der letztwilligen Verfügung, und er ist derjenige, der die Arbeit macht. Das können wir doch ohne weiteres juristisch umqualifizieren. Wir würden es ja auch erbrechtlich entsprechend sehen: Er hat einen größeren Anteil bekommen, als seinem Pflichtteil entspräche, wenn das im Einzelfall eine Rolle spielen sollte. Ich habe auch nicht verstanden, warum Sie da Probleme sehen. Man muß natürlich schätzen, wie die Vergütung aufzuteilen ist. Ich wüßte nicht, warum das nicht, wie auch sonst üblich, geschehen sollte.

Mellinghoff:

Ich habe das als Beispiel gebracht für eine Rechtsprechung, die dazu geführt hat, daß es zu einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer kommt. Wenn Sie diese Doppelbelastung durch die Aufteilung vermeiden, ist das Problem natürlich nicht mehr da. Das Kernproblem bildet in diesen Fällen selbstverständlich immer die Grenzziehung: Wo fangen Sie an, eine überhöhte Testamentsvollstreckervergütung als Schenkung zu bezeichnen? Aber das sind übliche Schätzungsfälle.

Prof. Dr. Crezelius:

Offenbar stören sich viele vom Ergebnis her daran, daß sie bei disquotalen Gesellschafterleistungen zu wirtschaftlichen Bereicherungen der Mitgesellschafter kommen und daß diese schenkungsteuerrechtlich nicht steuerbar sein sollen – das waren die Äußerungen von Herrn *Schulze-Osterloh* und Herrn *Schön*. M. E. müßten Sie dann bei jeder disquotalen Einlage automatisch Schenkungen annehmen – denken Sie z. B. an den Fall, daß sich die Gesellschaft in einer Krise befindet und ein oder mehrere Gesellschafter keinen „Zuschuß“ leisten können, so daß die Kapitalrücklage, im Körperschaftsteuerrecht EK 04, nicht von allen Gesellschaftern erbracht wird.

Über die subjektive Seite haben wir uns noch gar nicht unterhalten. Ich würde einfach sagen, daß in diesem Zusammenhang die gesellschaftsrechtlichen Tatbestände die schenkungsteuerrechtlichen überlagern. Diese Lösung ist möglicherweise unrund, aber sie wird dadurch abgefedert, daß bei steuerverstrickten Beteiligungen letztlich doch eine Besteuerung auf der Ebene der Einkommensteuer stattfindet, soweit es sich um steuerverstrickte Beteiligungen handelt.

Mellinghoff:

Sie haben die subjektive Seite der Schenkung außer acht gelassen. Gerade in diesen Fällen der Zuschüsse ist es so, daß es gar nicht zur Schenkung kommt, weil keine Bereicherung gewollt ist, sondern diese Zuschüsse sozusagen aus notwendigem betrieblichen Anlaß gewährt werden. Deswegen würde ich in meinem Endstatement doch eher Herrn *Schön* oder Herrn *Schulze-Osterloh* zustimmen, daß eine Bereicherung eigentlich nur bei den Mitgesellschaftern in Betracht kommt, aber nicht bei der Gesellschaft.

Dr. Wartner:

Ich frage mich, woher dieses Problem bei disquotalen Einlagen kommt. Normalerweise wird doch derjenige, der diese überproportionale Einlage leistet, dafür sorgen, daß diese Einlage im Innenverhältnis ihm allein zugerechnet wird. Daß das geht, hat in der letzten Zeit Herr *Priester*¹ in einem sehr bemerkenswerten Aufsatz dargelegt. Falls dies nicht so gehandhabt wird, muß man sich fragen, aus welchen Gründen jemand mehr einzahlt, als es seiner Quote entspricht. Wenn bewußt die anderen Gesellschafter teilweise bereichert werden sollen, dann ist der Schenkungstatbestand wohl nicht zu bestreiten, aber wenn der Einzahlende bei Trost ist, dann schenkt er den anderen Gesellschaftern nichts. Andernfalls liegt womöglich ein Beratungsfehler vor, und dann sind wir dran.

Dr. Hofmann:

Gut, auch das ist eine Möglichkeit, Herr *Dr. Wartner*. Möglich ist allerdings auch, daß der einzige Gesellschafter, der im Moment liquide ist, sich sagt, daß er lieber noch ein bißchen dazu gibt, als alles zu verlieren.

¹ GmbH 1998, 861.

Unterschiedliche Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen

Prof. Dr. *Lerke Osterloh*
Richterin des BVerfG, Frankfurt a. M.*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Einleitung | |
| II. Einige kritische Anmerkungen zu Inhalt und Zielsetzung des herrschenden Begriffs des Ertragswerts | |
| 1. Ökonomische Rationalität und enger Begriff des Ertragswerts | |
| | 2. Unvereinbarkeit des engen Er- tragswertbegriffs mit dem Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit |
| | 3. Tauschwert/Gebrauchswert – Verkehrswert/Ertragswert |
| | III. Fazit und Ausblick |

I. Einleitung

Beim ersten Blick auf das Thema „Unterschiedliche Maßstäbe bei der Bewertung von Vermögen“ türmt sich eine verwirrende Fülle unterschiedlicher Wertbegriffe am Horizont als Nebelwand auf: gemeiner Wert (§ 9 BewG), Teilwert (§ 10 BewG), Kurswert (§ 11 I BewG), Schätzwert unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten (§ 11 II BewG), Rücknahmepreis (§ 11 IV BewG), Nennwert (§ 12 I BewG), Rückkaufswert (§ 12 IV BewG), Jahreswert (§§ 13 ff. BewG), Einheitswert (§§ 2, 19 ff. BewG), Ertragswert (§§ 76 I, 78 ff. BewG), Sachwert (§ 76 II, III BewG), Mindestwert (§ 77 BewG), Steuerbilanzwerte (§ 109 I BewG), ertragsteuerliche Werte (§ 109 II BewG). – An der Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit der zahlreichen unterschiedlichen Wertbegriffe und Wertermittlungsmethoden¹ haben auch die jüngsten Änderungen und Streichungen der Vorschriften des Bewertungsgesetzes und das Außerkrafttreten des Vermögensteuergesetzes mit Beginn des Jahres 1997 praktisch kaum etwas geändert. Erst beim zweiten Blick – nicht nur in das Gesetz, sondern auch in die Literatur – wird ein schon wesentlich deutlicheres Bild mit kräftig konturierten Hauptfiguren sichtbar, nämlich die Formation: „Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte“. – Das ist der bekannte Titel des wegweisenden, die Folgediskussion prägenden Auf-

* Für Vorbereitungsarbeiten danke ich meinem früheren Mitarbeiter, Herrn Ref. jur. *Matthias Baudisch*.

¹ Kritisch für viele *Pelka*, Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, *StuW* 1975, 206 ff.

satzes von *Klaus Vogel* aus dem Jahr 1979², dem wesentliche Beiträge auf der Jahrestagung 1983 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zum Thema „Werte und Wertermittlung im Steuerrecht“ folgten³ wie auch 1984/1985 grundlegende, inzwischen verfassungsgerichtlich aufgenommene und bestätigte Thesen *Paul Kirchhofs*⁴.

Die Einbettung von Fragen der Bewertung in den spezifischen Problemkreis „Steuern auf Erbschaft und Vermögen“ auf der Tagung der Steuerjuristischen Gesellschaft im Jahr 1998 gibt in besonderer Weise Anlaß zur Konzentration auf das von *Klaus Vogel* vorgezeichnete Grundthema unterschiedlicher Wertmaßstäbe bei der Bewertung von Vermögen: Einerseits Verkehrswerte, andererseits Ertragswerte als Bestimmungsfaktoren der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer und für die (ehemalige und eine potentiell künftige) Vermögensteuer:

Im Zentrum der aktuellen Diskussion zu diesem Themenkreis stehen die Einheitswertbeschlüsse des BVerfG aus dem Jahr 1995⁵, die nicht nur den Mangel der zeitlichen Vergleichbarkeit der Bewertung verschiedener Vermögensarten gerügt, sondern auch weitergehende Anforderungen an sachgerechte Bewertungsmaßstäbe formuliert haben: Da es sich (nach der Mehrheitsansicht des Zweiten Senats) bei der Vermögensteuer um eine Sollertragsteuer handele, sei für die Bewertung der Ertragswert der sachgerechte Maßstab. Wörtlich heißt es im Vermögensteuerbeschuß des Zweiten Senats im Zusammenhang der Entwicklung der allgemeinen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstäbe⁶:

„Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muß deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden“.

Diese schon deutlich auf den Ertragswert zielenden Formulierungen werden bei der konkreten Würdigung des Vermögensteuergesetzes nur scheinbar etwas relativiert, bei näherer Betrachtung eher noch verschärft⁷:

„Die Ermittlung der Sollerträge setzt grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, mag aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, sofern die im Steuersatz bestimmte Belastung gewährleistet, daß die Vermögensteuer lediglich anteilig auf die Erträge zugreift, die aus der in Verkehrswerten erfaßten wirtschaftlichen

2 DStZ/A 1979, 28 ff.

3 *Raupach* (Hrsg.), DStJG 7 (1984).

4 *P. Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, DStR 1984, 575 ff.; *ders.*, Die Steuerwerte des Grundbesitzes, 1985.

5 BVerfGE 93, 121 ff. (Vermögensteuer); 93, 165 ff. (Erbschaftsteuer).

6 BVerfGE 93, 121 (136).

7 BVerfGE 93, 121 (140).

Einheit typischerweise erwartet werden. Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen“.

Danach soll gelten: *Verfassungsrechtlich* angemessen und gleichheitsgerecht ist allenfalls eine „Anknüpfung“ der Wertermittlung am Verkehrswert. Ziel muß jedoch die Ermittlung der „Sollerträge“ bleiben, die zu einem für die Steuerbelastung maßgeblichen Ertragswert führen sollen. Bildet der Ertragswert nicht schon die Bemessungsgrundlage, so muß spätestens beim Steuersatz eine entsprechende Korrektur erfolgen. Bei einheitlichem Steuersatz einer Vermögenssteuer ist danach der Ertragswert für die Bemessungsgrundlage zwingend geboten.

Angesichts solcher eindeutigen verfassungsrechtlichen Aussagen zur Maßstäblichkeit des Ertragswerts scheint es gegenwärtig angebracht, diese Position näher zu untersuchen.

II. Einige kritische Anmerkungen zu Inhalt und Zielsetzung des herrschenden Begriffs des Ertragswerts

Hinter den Aussagen des verfassungsgerichtlichen Vermögensteuerbeschlusses zur Bedeutung von Ertragswert und Verkehrswert von Vermögen steht eine allgemeinere Regel zur Bildung angemessener Maßstäbe der Bewertung, die zunächst einmal durch begriffliche Klarheit und Schlüssigkeit beeindruckt. Wenn es Aufgabe des Bewertungsmaßstabs sei, die Bemessungsgrundlage für eine Steuer zu bestimmen, dann – so diese allgemeine Regel – müsse der Belastungsgrund der jeweiligen Steuer den Maßstab der Bewertung bestimmen⁸: Sei Belastungsgrund eine im Sollertrag einer Wirtschaftseinheit in Erscheinung tretende Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen⁹, müsse deshalb Bewertungsmaßstab der Wirtschaftseinheit eben die Höhe jenes Sollertrags sein. Nur so werde die Belastungsentscheidung sachgerecht in der Bemessungsgrundlage ausgedrückt. Im Gegensatz dazu stehe der Maßstab des Verkehrswerts, der zu einer „Belastung einer jährlich unterstellten Veräußerung“

8 Dazu und zum folgenden vor allem *K. Vogel*, DSStZ/A 1979, 28 (32 ff.); *P. Kirchhof*, DSStR 1984, 575 (577); *ders.*, Steuerwerte (Fn. 4), S. 18 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, S. 853 ff.

9 Gegen eine solche Qualifikation der Vermögenssteuer überzeugend nur BVerfGE 93, 121 (152 ff.) – Sondervotum des Richters *Böckenförde*; für den vorliegenden Zusammenhang kommt es jedoch auf diesen Streit entgegen dem ersten Anschein nicht an, dazu unten S. 184.

führe¹⁰. Ein solcher (fiktiver) Veräußerungswert könne sachgerecht nur dann sein, wenn es, wie bei der – als Erbanfallsteuer ausgestalteten – Erbschaftsteuer, um die Belastung eines Wertzugangs als Indikator der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gehe¹¹.

Daß die Bestimmung einer steuerlichen Bemessungsgrundlage als Bewertungsziel vom Belastungszweck der Steuer abhängen muß¹², ist eine Erkenntnis, die anzuzweifeln kein Anlaß besteht. Auch die allgemeine Schlußfolgerung – Ertragswert als Bewertungsmaßstab von Sollertragsteuern, Verkehrswert als Bewertungsmaßstab bei Steuern auf Wertzugänge – mag auf den ersten Blick bestechend wirken. Bei näherem Hinsehen wird das Bild indes durch eine Fülle ungeklärter Fragen etwas getrübt: Gegen die Maßgeblichkeit des Verkehrswerts und für die des Ertragswerts wird fast ausschließlich dort heftig gestritten, wo es um die Bewertung des Grundbesitzes geht¹³, auf einem Feld also, wo die verschiedenen Maßstäbe – scheinbar – zu extrem unterschiedlichen Werten führen¹⁴. Für (bebaute und landwirtschaftlich genutzte) Grundstücke liegen die Ertragswerte praktisch ausnahmslos erheblich unter den Verkehrswerten. Hieraus den Vorwurf abzuleiten, es gehe beim Kampf um den Ertragswert nur um den dogmatischen Überbau für generelle Forderungen nach Steuererleichterungen (bei der früheren Vermögensteuer), wäre offenkundig falsch. Bei anderen Wirtschaftsgütern mit vergleichbaren Wertdifferenzen – man denke an bekannte hochkarätige Aktien mit zeitweilig gleichwohl geringer Rendite¹⁵, oder an ganz ertraglose Wertgegenstände wie Kunstobjekte oder Schmuck – wird, soweit ersichtlich, der Ertragswert nicht ernsthaft in Erwägung gezogen. Näherliegend ist deshalb die Vermutung, die herrschende Präferenz für die Ertragsbewertung von Grundstücken habe unter der dogmatischen Oberfläche in Wirklichkeit etwas mit der besonderen Schutzbedürftigkeit von Grundeigentümern, also mit der Unterscheidung zwischen verschiedenen Vermögensarten und deren steuerlicher Belastbarkeit zu tun. – Eine solche – stillschweigende – subventive Instrumentalisierung der

10 P. Kirchhof, Steuerwerte (Fn. 4), S. 7; zust. Tipke, StRO II (Fn. 8), S. 855; s. a. R. Hofmann, Die Bewertung des Vermögens, DStJG 12 (1989), 145 (148): „keine Grundstücksmobilisierungssteuer“.

11 Tipke, StRO II (Fn. 8), S. 854 mit Fn. 34; Thiel, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, 64 (66).

12 So bereits Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 82 f.

13 Das gilt bereits für die frühen Auseinandersetzungen zum PreußErgStG v. 1893, dazu näher P. Kirchhof, Steuerwerte (Fn. 4), S. 8 ff.

14 Dazu z. B. K. Vogel, DStZ/A 1979, 28 (30 ff.); Tipke, StRO II (Fn. 8), S. 852 m. w. N.

15 So betrug die Dividendenrendite (Bruttodividende für 1997, bezogen auf den Jahreschlußkurs 1997) bei den Aktien der Deutschen Bank AG 2,04% und bei denjenigen der Mannesmann AG 1,59%.

Bemessungsgrundlage ist allerdings als verfassungsrechtlich ausreichende Begründung für eine generelle, nicht auf das persönliche Gebrauchsvermögen beschränkte vermögensteuerrechtliche Privilegierung vom BVerfG zu Recht verworfen worden¹⁶.

Es bleibt indes ein die h.M. prägender Konsens hervorzuheben: Dem Maßstab des Ertragswerts wird in der juristischen Literatur offenbar eine abschirmende Wirkung gegenüber einer Substanzbesteuerung zugesprochen¹⁷. Weil und soweit der gesetzliche Belastungsgrund ein Sollertrag ist, so heißt es, muß die Bemessungsgrundlage auch auf den Ertragswert beschränkt sein, um die Finanzierung der Steuer aus dem Ertrag zu gewährleisten. Soweit dagegen der Verkehrswert im Ausnahmefall niedriger als der Ertragswert ist, bestehen gegen eine dann beschränkende Funktion auch des Verkehrswerts, wie sie gem. § 146 VII BewG vorgesehen ist, offenbar keine Bedenken. Die vermeintliche Schutzwirkung des Ertragswerts gilt es näher zu betrachten, da sie durchaus nicht selbstverständlich ist: Im Zusammenhang der Unternehmensbewertung ist die Maßgeblichkeit des Ertragswerts seit langem anerkannt. Hier gilt gerade: Identität von Marktwert und Ertragswert¹⁸. Es wird zu zeigen sein, daß es sich hierbei nicht etwa um eine Spezialität von Unternehmenswerten handelt, sondern daß es um Divergenzen zwischen „juristischen“ und „ökonomischen“ Ertragswertbegriffen geht¹⁹.

Im folgenden sollen drei Thesen begründet werden, um zu zeigen, daß die in der rechtswissenschaftlichen Diskussion derzeit herrschende „Ertragswerttheorie“ grundlegend zu revidieren ist:

Der in der juristischen Literatur wie vom Gesetzgeber bevorzugte enge Ertragswertbegriff verfehlt ökonomische Rationalität (1). Der enge Ertragswertbegriff fügt sich (deshalb) auch nicht in den systematischen Zusammenhang einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung. Das gilt nicht nur für die Erbschaftsteuer, sondern ebenso für eine (potentielle) Vermögensteuer, und zwar auch dann, wenn man eine solche Steuer als Sollertragsteuer qualifizieren will (2). Schließlich zeigt sich auch, daß die theoretische Basis der h. M., so, wie sie von *Klaus Vogel* mit den scheinbar korrelierenden Gegensatzpaaren Tauschwert/Gebrauchswert, Verkehrswert/Ertragswert entworfen

16 BVerfGE 93, 121 (146 ff.).

17 Eingehend zur mäßigenden Wirkung der Ertragsbewertung im Zusammenhang des Problems der (periodischen) Kumulation verschiedener Steuern *P. Kirchhof*, Steuerwerte (Fn. 4), S. 72 ff.

18 Für viele *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., 1983, Nachdruck 1990, S. 9 ff.

19 Demgegenüber will *K. Vogel*, DStZ/A 1979, 28 (32), offenbar zwischen funktionierenden und nicht funktionierenden Märkten unterscheiden, führt dies jedoch nicht näher aus.

wurde, mit dem herrschenden engen Begriff des Ertragswerts nicht vereinbar ist (3).

1. Ökonomische Rationalität und enger Begriff des Ertragswerts

Hervorstechendes Kennzeichen des herrschenden Ertragswertbegriffs ist dessen Beschränkung auf Erträge im Sinne einer Fruchtziehung. Als („Soll-“) Erträge einer Wirtschaftseinheit wird das in den Blick genommen, was auch im Sinne des Einkommensteuerrechts als Ertrag aus einer Einkunftsart fließt. Soweit es um Überschusseinkunftsarten geht, werden also insbesondere nur Zinsen bzw. Miet- oder Pachteinnahmen berücksichtigt, die als Früchte der Wirtschaftseinheit bezogen werden. Im Gegensatz dazu steht der (ökonomische) Ertragswertbegriff – unter anderem – im Zusammenhang des Ertragswertverfahrens bei der Unternehmensbewertung: Hier (wie bei jedem Kauf irgendeines Gutes) umfaßt der Begriff des Ertrags die Summe aller Vorteile, die der Käufer des Unternehmens erwarten darf²⁰. Der für seine Entscheidung maßgebliche Grenzpreis ergibt sich dann aus einem Vergleich mit zu erwartenden Vorteilen aus einer alternativen Mittelanlage. Selbstverständlich ist bei einem solchen Vergleich alternativer Ertragsersparungen für die Abgrenzung des Ertragswertbegriffs im Ansatz die Abgrenzung der unterschiedlichen Einkünfte i. S. d. Einkommensteuerrechts ganz unerheblich. Auch beim Kauf von Objekten, deren Einsatz zu Überschusseinkünften führt, kommt es also für die zu berücksichtigenden Ertragsersparungen nicht darauf an, ob es sich um „Früchte“ im engeren Sinn der einkommensteuerrechtlichen Überschusseinkünfte handelt oder nicht. Solche Qualifikationen spielen nur für die Bewertung einzelner Faktoren eine (allerdings wichtige) Rolle: Solche künftigen Vorteile, die (als Wertsteigerung des Vermögensstamms) nicht der Einkommensteuer unterliegen, sind entsprechend höher zu bewerten.

Der weite ökonomische Begriff des Ertragswerts, der (theoretisch) zur Identität von Verkehrs- und Ertragswert führt²¹, ist keine Spezialität der Unternehmensbewertung, sondern erklärt sich aus seinem Zweck, Grundlagen ökonomisch rationaler Entscheidungen bereitzustellen²². So lassen sich sowohl für den Käufer als auch für den Verkäufer eines Wirtschaftsguts (oder einer wirtschaftlichen Einheit) Grenzpreise ermitteln im Sinne einer unteren Schmerzgrenze für den Verkäufer und einer oberen Schmerzgrenze für den Käufer, die jeweils den Übergang zum ökonomisch nicht mehr vertretbaren Preis markie-

20 Moxter, Grundsätze (Fn. 18), S. 9.

21 Insoweit zumindest mißverständlich die Berufung auf Moxter bei P. Kirchhof, Steuerwerte (Fn. 4), S. 25.

22 Busse von Colbe, DStJG 7 (1984), 39 (40 f.).

ren. Als eigentliche Aufgabe des ökonomisch sachverständigen Beraters gilt dann der Vorschlag eines fairen Schiedspreises²³, auf den sich beide Verhandlungspartner ohne Gesichtverlust einigen können.

Das, was den Kern des ökonomischen Ertragswertverfahrens ausmacht, ist der Vergleich mit alternativen Mittelanlagen: Sowohl die Bereitschaft zu kaufen, als auch die Bereitschaft zu verkaufen, hängen vernünftigerweise davon ab, welche Vor- und Nachteile für die Beteiligten bei alternativem Verhalten zu erwarten sind. Danach ist einerseits die Identität von Verkehrswert und Ertragswert zwingend: Sinkt der Ertragswert einer wirtschaftlichen Einheit, so wird kein „vernünftiger“ (gut informierter) Käufer diese Einheit zu einem Preis erwerben, der eine alternative Anlage mit höherem Ertrag erwarten ließe. Andererseits setzt dies aber auch einen weiten Ertragswertbegriff voraus, denn nur die umfassende Berücksichtigung und Bewertung aller Vor- und Nachteile verspricht die Möglichkeit ökonomisch rationalen Entscheidens.

Wird demgegenüber für Zwecke der Bewertung von Wirtschaftsgütern nicht auf potentielle Preise abgestellt und damit auf marktgerecht kapitalisierte Ertragswartungen – bei weitem Ertragsbegriff –, sondern stattdessen auf die Kapitalisierung nur eines Ausschnitts erwarteter Erträge, wobei erwartete Wertsteigerungen unterschiedlicher Höhe unberücksichtigt bleiben, so fehlt den so ermittelten „Werten“ jede Eignung, einen rationalen Vergleich zwischen verschiedenen Wirtschaftsgütern zu ermöglichen: Sollen Werte den „Rang eines Gutes innerhalb einer Vorzugsordnung aller (oder doch vieler) Güter“ ausdrücken²⁴, so fehlt einer Rangordnung nach Maßgabe des engen, auf Fruchtziehung fixierten Ertragswertbegriffs jedenfalls jede ökonomische Grundlage. Kein ökonomisch rational handelnder Marktteilnehmer würde seine Wahl zwischen verschiedenen Gütern, die ihm angeboten werden, nach dieser Rangordnung vornehmen.

Eine Steuer mit dem Wert des „Gesamtvermögens“ als Bemessungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz ist aber auf einen Bewertungsmaßstab angewiesen, der zur Vergleichbarkeit aller erfaßten unterschiedlichen Vermögensarten führt: Wie in einer Marktwirtschaft eine solche Vergleichbarkeit ohne Rückgriff auf Marktpreise hergestellt werden sollte, ist nicht ersichtlich. Eine Vermögensteuer, die den Ertragswert im engen Sinn für einige – nicht für alle – Wirtschaftseinheiten als die für die Belastungshöhe maßgebliche Bemessungsgrundlage bestimmt, verfehlt deshalb in grundlegender Weise allgemeine Prinzipien ökonomischer Rationalität bei der Bewertung von Vermögen, denn der enge herkömmliche Ertragswertbegriff läßt einen Teil des Vermögenswer-

²³ Moxter, Grundsätze (Fn. 18), S. 16 ff.

²⁴ K. Vogel, DStZ/A 1979, 28 (29).

tes, den der Markt durch Preise oder auch durch Beleihungswerte jederzeit anerkennen würde, im Verborgenen²⁵.

2. Unvereinbarkeit des engen Ertragswertbegriffs mit dem Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Der Mangel an ökonomischer Rationalität des engen Ertragswertbegriffs beschädigt aber auch seine rechtliche Brauchbarkeit:

Der Kontrast zwischen dem weiten ökonomischen Begriff des Ertragswerts und dem engen juristischen Begriff zwingt zur Begründung des Sinns der juristischen Begriffsbildung. Dieser Sinn liegt relativ offen zutage. Es geht darum, den steuerlichen Zugriff auf den jeweils „potentiell“ periodisch „realisierbaren“ Wertzuwachs, eben den „Sollertrag“ zu beschränken. Da Wertsteigerungen des „Vermögensstamms“ gerade bei Grundstücken nicht zu erhöhter Liquidität führen, so die offenbar dominierende Überlegung, dürfen solche nicht realisierten Zuwächse auch nicht Gegenstand des periodischen steuerlichen Zugriffs sein – anderenfalls bedeute die steuerliche Belastung potentiell Zwang zur Veräußerung und damit Substanzeingriff²⁶.

Diese Begründung begegnet schon unter ihren eigenen Voraussetzungen erheblichen Bedenken, nämlich schon unter der Voraussetzung einer Qualifikation der Vermögensteuer als „Sollertragsteuer“²⁷: Im Gegensatz zu einer „Istertragsteuer“ setzt eine Sollertragsteuer ja gerade definitionsgemäß nicht hinreichende Liquidität in jedem konkreten Besteuerungsfall voraus. Auch im theoretischen Fall des privat gehorteten Goldes oder Geldes kann die Steuer auf den Sollertrag dazu führen, daß die Steuer nicht aus dem hinzuerworbenen „fundierten Einkommen“, sondern mit Hilfe des unveränderten Vermögensbestandes finanziert werden muß: durch Hingabe des Eigentums des Steuerpflichtigen oder durch Fremdfinanzierung unter Verwendung des Eigentums als Sicherungsgut.

Soll überhaupt der Wert des Vermögens Maßstab für eine periodische Besteuerung sein, so muß die jeweils im Vermögensbestand verkörperte Wirtschaftskraft, die sich in potentiellen Preisen ausdrückt, gleichmäßig erfaßt werden. Auch nach dem Konzept der „Sollertragsteuer“ geht es nicht um die (teil-

25 Das läßt sich auch nicht rechtfertigen mit dem Gedanken, daß dem Staat eben „keine Besteuerung des ruhenden, gegen den Rechtsverkehr abgeschirmten Vermögens“ erlaubt sei, wie *P. Kirchhof*, DStR 1984, 575 (579), meint. Auch der Wertbestand „ruhenden“ Vermögens ist abhängig von der und angewiesen auf die Existenz eines funktionierenden Marktes und also auch eines funktionierenden Staates, um dessen Finanzierung durch Steuern es geht.

26 *P. Kirchhof*, DStR 1984, 575 (579).

27 Dazu oben Fn. 9.

weise) steuerliche Belastung tatsächlich realisierter Erträge einer abgelaufenen Periode, sondern eben nur um die staatliche Teilhabe an der grundsätzlichen Fähigkeit von Vermögen, aus „eigener Kraft“ zu wachsen²⁸. Insbesondere die Kapitalmärkte veranschaulichen, in wie hohem Maße es sich bei periodisch auszuschüttenden Dividenden oder Zinsen einerseits, über längere Perioden „anzusparenden“ Wertzuwachsen andererseits um austauschbare, jeweils in ihrer Relation zueinander gestaltbare Größen handelt, die erst in ihrem Zusammenspiel die Werte von Kapitalanlagen bestimmen. Deshalb ist der Ansatz von Kapitalvermögen mit den aktuellen Notierungen die einzig ökonomisch konsequente und auch den Grundsätzen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Folge.

Warum dies gerade bei der Bewertung von Grundbesitz anders sein soll, ist nicht erklärbar. Die Teilhabe des Staates am – potentiellen – Wertzuwachs von Vermögen darf angesichts allgemeiner Investitionsfreiheit nicht auf bestimmte Vermögensarten beschränkt sein. Daß einem Wertpapierinhaber oder einem Inhaber von Geldvermögen zugemutet werde dürfte, mangels eines „Istertrags“ einen Teil seines Eigentumsbestands zu veräußern oder als Sicherheit für eine Fremdfinanzierung seiner Steuerlast zu verwenden, nicht aber einem Grundstücksbesitzer, läßt sich mit gespaltenen Wertbegriffen nicht rechtfertigen, sondern nur mit einer etwa anzunehmenden besonderen Schutzbedürftigkeit von Grundstückseigentümern.

3. Tauschwert/Gebrauchswert – Verkehrswert/Ertragswert

Schließlich bleibt hervorzuheben, daß der derzeit herrschende enge „juristische“ Ertragswertbegriff nicht nur ohne ökonomisch rationale Basis ist; dieser Begriff in seinem Gegensatz zum Verkehrswert verdient auch nicht die Dekoration als aktualisierte Erscheinungsform „klassischer“ Wertbegriffe²⁹:

Die beiden Begriffspaare Tauschwert/Gebrauchswert und Verkehrswert/Ertragswert sind wesentliche Bausteine des theoretischen Fundaments³⁰ der aktuellen rechtswissenschaftlichen Diskussion. Es lohnt sich deshalb, diese Begriffspaare näher zu betrachten.

Das erste Begriffspaar hat neben seiner ehrwürdigen philosophischen Herkunft³¹, gegenwärtig vor allem verfassungsrechtliche Bedeutung im Zusam-

28 Kritisch zur Abgrenzung *Bareis*, Probleme verfassungsgerichtlicher Vorgaben und ihrer Umsetzung am Beispiel der Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1996, 1153 (1154 f.).

29 So K. Vogel, DStZ/A 1979, 28 (33).

30 K. Vogel, DStZ/A 1979, 28 (33).

31 Vielzitiert insb. *Aristoteles*, Politik. Neu übersetzt von Eug. Rolfes, 1. Aufl. 1912, I 9, S. 16 f. (im Zusammenhang der Unterscheidung zwischen „natürlicher Erwerbs-

menhang der Schutzdimensionen des Eigentumsgrundrechts gem. Art. 14 GG³²: Die Unterscheidung zwischen Gebrauchswert und Tauschwert korrespondiert im wesentlichen mit derjenigen zwischen Bestandsschutz und Wertschutz des Eigentums: Wertschutz meint den Schutz – nur – des Tauschwertes des Eigentumsobjekts, wie dies unter den Voraussetzungen einer zulässigen Enteignung gem. Art. 14 III GG der Fall ist. Der Eigentümer muß die Wegnahme des Eigentumsobjekts dulden, ihm bleibt nur der Wertschutz in Gestalt einer angemessenen Entschädigung. Insbesondere bei der klassischen Grundstücksenteignung tritt die Parallele der Begriffspaare anschaulich vor Augen: Der Staat darf sich – etwa zum Zwecke des Straßenbaus – das Grundstück wegen des im öffentlichen Interesse benötigten Gebrauchswerts „aneignen“, also auf den Bestand des Eigentums zugreifen, nicht aber zugleich auch auf dessen Wert. Der Eigentümer hat Anspruch auf angemessene Entschädigung, was nach der Rechtsprechung regelmäßig Ausgleich des Verkehrswerts des enteigneten Grundstücks bedeutet³³.

Der Gebrauchswert einer Sache ist im Prinzip von der Existenz eines Marktes unabhängig und hängt ganz vom konkreten Nutzen des Gegenstands für seinen Inhaber ab: Der Gebrauchswert von Lebensmitteln wird durch größeren oder geringeren Nährwert (oder auch Genußwert) bestimmt, der eines Bildes durch mehr oder weniger Betrachtungsgenuß, der eines Hauses durch größeren oder geringeren Wohnkomfort oder andere Präferenzen des Bewohners. Alle diese Werte setzen nicht eine Mehrheit von Personen voraus, sie haben auch für einen Robinson Crusoe als einsamen Inselbewohner entscheidende Bedeutung. Im Gegensatz dazu sind Tauschwerte definitionsgemäß marktabhängig: Tauschwerte als aktuelle oder potentielle Preise sind in einer Marktwirtschaft das Ergebnis der Einigung zwischen Anbieter und Nachfrager über den Wert des getauschten Gutes. Dabei wird der Zusammenhang zwischen Tauschwert und Gebrauchswert gestiftet durch die Perspektive des Nachfragers: Der Preis, den zu zahlen der Käufer bereit ist, ist nichts anderes

kunst“ und der „Kunst des Gelderwerbes oder der Bereicherung“): „Von jedem Besitzstück gibt es einen zweifachen Gebrauch; jeder von beiden ist Gebrauch eines Dinges an sich oder als solchen, doch ist es nicht jeder auf gleiche Weise. Der erste Gebrauch ist dem Dinge eigentümlich, der andere ist es nicht; ein Beispiel für beide Weisen des Gebrauchs ist etwa bei einem Schuh einerseits das Anziehen, andererseits seine Verwendung als Tauschobjekt. Beides ist ein Gebrauch des Schuhs. Auch wer ihn an jemanden, der ihn nötig hat, für Geld oder Lebensmittel vertauscht, gebraucht den Schuh als Schuh, nur nicht nach dem ihm eigentümlichen Gebrauch, da er ja nicht des Tausches wegen gemacht worden ist“.

32 Dazu m. w. N. etwa *D. Subr*, Eigentumsinstitut und Aktieneigentum, 1966, S. 19 ff., 26 ff.; *W. Hoffmann(-Riem)*, Rechtsfragen der Währungsparität, 1969, S. 57; *L. Schulze-Osterloh*, Das Prinzip der Eigentumsopferentschädigung im Zivilrecht und im öffentlichen Recht, 1979, S. 215 ff.

33 *Jarass/Pieroth*, GG, 4. Aufl., 1997, Art. 14 Rn. 65 m. w. N.

als das Ergebnis seiner Bewertung von Nutzenerwartungen: Preise sind kapitalisierte Nutzen- bzw. Ertragswartungen im weitesten, Gebrauchs- und Tauschwerterwartungen umfassenden Sinne.

Versucht man nun, den engen Ertragswertbegriff dem Gegensatz Tauschwert/Gebrauchswert zuzuordnen, so zeigt sich, daß der Ertragswert nur dem ersten Begriff, also dem Tauschwert zugeordnet werden kann, denn der Ertragswert betrifft die Perspektive des am Markt auftretenden Anbieters, nicht die des nachfragenden Endverbrauchers. Anders als der Gebrauchswert ist der Ertragswert ein marktabhängiger Tauschwert. Er ist der Preis für die (befristete) Nutzung des Eigentumsobjekts, also z. B. der Mietpreis für ein Grundstück oder eine Wohnung. Aus der Sicht des Nachfragers – in der Rolle des Endverbrauchers – geht es dabei um den zu bezahlenden Gebrauchswert – der Mieter erwirbt zwar nicht den gesamten Gebrauchswert des Eigentumsobjekts, aber doch einen zeitlich und sachlich begrenzten Ausschnitt dieses Gebrauchswerts. Aus der Perspektive des vermietenden Eigentümers geht es dagegen um die Realisierung eines Tauscherts – ebenfalls nicht um die Realisierung des kompletten Tauscherts seines Eigentums, aber eben um einen zeitlich und sachlich begrenzten Teil: Der Mietpreis ist ein Tauschwert, nämlich der Tauschwert des Nutzungsrechts. – Daß es natürlich auch etwa im Falle landwirtschaftlicher Nutzung beim Ertragswert (im engeren Sinne der Fruchtziehung) um einen Tauschwert geht, bedarf kaum näherer Erläuterung, denn es geht hierbei um den Tauschwert der landwirtschaftlichen Produktion.

Den behaupteten kategorialen Gegensatz zwischen (engem) Ertragswert und Verkehrswert vor dem Hintergrund der Unterscheidung zwischen Gebrauchs- und Tauschwert gibt es also nicht: Der enge Begriff des Ertragswerts bezeichnet eine Teilmenge des Tauscherts und also des Verkehrswerts. – Auch in der verfassungsrechtlichen Perspektive geht es sowohl bei der Belastung des Ertragswerts (im engeren Sinne) also auch bei der Belastung des Verkehrswerts – falls Art. 14 GG überhaupt gegenüber steuerlicher Belastung als einschlägig zu betrachten ist – ersichtlich nicht um Bestands-, sondern (nur) um den Wertschutz des Eigentums und dessen Grenzen. Jedenfalls bleibt nämlich jeder Steuerpflichtige berechtigt, seine (Vermögen-)Steuerschuld aus beliebigen Finanzquellen zu begleichen, und dazu bleibt er auch faktisch in der Lage, solange einerseits die Beleihungsgrenze für Grundstücke bei 80% des Verkehrswerts liegt³⁴ und andererseits die Belastung durch eine Vermögensteuer innerhalb der früheren moderaten Größenordnung bleibt.

34 Thiel, DB 1997, 64 (66).

III. Fazit und Ausblick

Es wurde vorangehend versucht zu zeigen, daß die herkömmliche Perspektive der rechtswissenschaftlichen Diskussion zu den zentralen Bewertungsmaßstäben der Korrektur bedarf. Hinter dem mißverständlichen Gegensatz Ertragswert/Verkehrswert verbirgt sich der Gegensatz zwischen einem engen („juristischen“) oder weiten („ökonomischen“) Begriff des Ertragswerts. Der enge Ertragswertbegriff, bei dem nur die durch Nutzung realisierten Erträge im Sinne der Fruchtziehung in den Blick genommen werden, hat sich als eine Unterart des Tauschwertes erwiesen. Ein unvollständiger Tauschwert allerdings, der (nicht realisierte) Wertsteigerungen des Vermögensstammes unberücksichtigt läßt. Damit erweist sich dieser enge Ertragswert als ungeeignet, die Werte unterschiedlicher Vermögensarten mit unterschiedlicher oder auch ohne „Ertragskraft“ im engen Sinne „in ihrer Relation realitätsgerecht“³⁵ abzubilden. – Solange Geld zum Nennwert, Wertpapiere zum aktuellen Kurs und sonstiges (ertragloses) Vermögen mit dem je aktuellen Verkehrswert zu erfassen sind, kann das Bewertungsziel bei anderen Vermögensarten, insbesondere bei Grundstücken, nicht ein (konkret realisierbarer) Teilausschnitt des gemeinen Wertes sein. Das – sehr theoretische – Problem mangelnder Liquidität des Steuerschuldners einer auf Verkehrswerte abstellenden Vermögensteuer ist nicht auf der Ebene der Bemessungsgrundlage, sondern erst bei der Festsetzung und Durchsetzung des Steueranspruchs zu lösen – gegebenenfalls z. B. durch Stundung.

Aus all dem folgt nicht etwa, der Verkehrswert, bzw. der gemeine Wert i. S. d. § 9 BewG sei der einzig „richtige“ Wert, unabhängig vom jeweiligen Besteuerungszusammenhang. Wohl aber hat sich gezeigt, daß Abweichungen vom Verkehrswert nur bei einzelnen Vermögensarten, bei anderen nicht, eine gleichmäßige steuerliche Belastung eines „Gesamtvermögens“ ausschließen. Das gilt sowohl für eine Vermögensteuer nach herkömmlichem Muster, als auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die auf eine gleichmäßige Erfassung des Wertzuwachses beim Empfänger zielt.

Aus der dargelegten Sicht muß ein abschließender Blick auf die unterschiedlichen Wertbegriffe des Bewertungsgesetzes skeptisch stimmen: Das Gesetz mißt nach wie vor mit zweierlei Maß³⁶. Auch für die Zwecke der Erbschaftsteuer gilt exklusiv für Grundbesitz das Ertragswertverfahren, das bei bebauten Grundstücken gem. § 146 BewG mit einem Vervielfältiger (einheitlich 12,5) auf die Jahresmiete und erheblichen Abschlägen im Ergebnis zu Werten weit unter den Verkehrswerten führt³⁷. Nach wie vor verbirgt sich also hinter

35 Oben mit Fn. 6.

36 Zutr. Thiel, DB 1997, 64 (66).

37 Näher Thiel, DB 1997, 64 ff.

einem Bewertungsverfahren eine spezifische Begünstigung einer bestimmten Vermögensart, die nicht offen als Begünstigung ausgewiesen, allerdings im Gesetzgebungsverfahren bewußt beschlossen, also jedenfalls demokratisch legitimiert ist.

Der durch die Rechtsprechung des BVerfG unterstützte³⁸ weitere Ausbau der Sonderbehandlung von Betriebsvermögen und wesentlichen Beteiligungen gem. §§ 13a, 19a ErbStG ist demgegenüber schon durch Textfassung und systematische Stellung offen als besondere erbschaftsteuerliche Vergünstigung ausgewiesen. Unabhängig von Zweifeln an der Existenz sachlich hinreichender Rechtfertigungsgründe für diese äußerst weitreichenden Vergünstigungen, neben denen die seit 1993 eingeführte und jetzt ausgeweitete Bewertung zu Steuerbilanzwerten gem. § 109 BewG fast nur noch als bescheidene Vereinfachungsregel erscheint, bleibt der offene Ausweis als Alternative zur vernebelnden bewertungsgesetzlichen Verpackung zu begrüßen.

38 BVerfGE 93, 165 (175 f.).

Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht

Prof. Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität Bochum

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Rechtfertigung der Erfassung von zugewandtem Betriebsvermögen in der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer
- III. Bewertungsgleichmaß (Art. 3 Abs. 1 GG) und Konglomerat der Bewertungsmaßstäbe für das Betriebsvermögen
 - 1. Verkehrswert als leitender Bewertungsmaßstab der Erbschaft- und Schenkungsteuer
 - 2. Rechtfertigung des Steuerbilanzwertes als besonderer Bewertungsmaßstab für das Betriebsvermögen
 - a) Vermeidung der Doppelerfassung stiller Reserven durch Einkommen- und Erbschaftsteuer
 - b) Bewertungsunsicherheit und eigentumsschützendes Verbot der Übermaßbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG)
 - 3. Lückenhafte Umsetzung des Steuerbilanzansatzes im geltenden Erbschaftsteuerrecht
 - a) Mangelnde Bestandsidentität bei Betriebsgrundstücken
 - b) Fiktive Grundbesitzwerte für Betriebsgrundstücke
 - c) Fehlende ertragsteuerliche Maßgeblichkeit bei Finanzanlagen und Beteiligungen
 - d) Verkehrswerte für ausländisches Betriebsvermögen
- IV. Gleichheitswidrige Privilegierung des inländischen Betriebsvermögens durch § 13a ErbStG
 - 1. Keine „besondere Sozialpflichtigkeit“ (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) des Betriebsvermögens
 - 2. Keine Rechtfertigung durch eine geminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers von Betriebsvermögen
 - 3. Keine Rechtfertigung durch das eigentumsschützende Verbot der Übermaßbesteuerung
- V. Zusammenfassendes Fazit

I. Einführung

Das Betriebsvermögen hat in den letzten fünf Jahren eine Sonderbehandlung erfahren, wie sie dem deutschen Erbschaftsteuerrecht bisher unbekannt war¹. Seit dem 1. 1. 1993 sind seine Wirtschaftsgüter nicht mehr zu Teilwerten, sondern grundsätzlich zu Steuerbilanzwerten anzusetzen (§ 109 Abs. 1 BewG)². Dazu flankierend schuf das sog. Standortsicherungsgesetz v. 13. 9. 1993 zum

1 Zur Geschichte der Erbschaftsbesteuerung von Unternehmen seit dem Reichserbschaftsteuergesetz v. 3. 6. 1906, RGBl. 1906, 654, s. D. Frank, Erbschaftsteuer und Unternehmung, Berlin 1969, 40 ff.

2 Eingeführt durch Art. 13 Nr. 20 Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1992, BGBl. I 1992, 297, 320.

1. 1. 1994 einen auf Betriebsvermögen beschränkten Freibetrag in Höhe von 500 000 DM³. Durch die Einheitswertbeschlüsse des BVerfG⁴ bestärkt, erweiterten die sog. Jahressteuergesetze 1996 und 1997 die Freistellung des Betriebsvermögens um einen zusätzlichen Bewertungsabschlag von zunächst 25% und wenig später mit Wirkung vom 1. 1. 1996 von 40%⁵. Außerdem dehnten sie die Befreiung tatbestandlich über das ertragsteuerliche Betriebsvermögen hinaus auf *unternehmerisches Vermögen* aus. In Anlehnung an § 17 EStG erfaßt der heutige § 13a ErbStG auch wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden. Gleichzeitig beschränkt er die Freistellung des Betriebsvermögens auf wirtschaftliche Einheiten im Sinne des § 16 EStG.

Diese Sonderbehandlung unternehmerischen Vermögens geht Wirtschaftsvertretern allerdings noch nicht weit genug. In ihrer Stellungnahme zum Entwurf der Erbschaftsteuerrichtlinien 1998 beklagen acht deutsche Wirtschaftsverbände gegenüber dem Bundesminister der Finanzen, daß der „hohe fiskalische Zugriff im Erbfall“ den Fortbestand der Unternehmen gefährden könne. Sie fordern: „Ideal wäre die gänzliche Freistellung für Betriebsvermögen“⁶. Dieses Petitionum entspricht nicht etwa nur einem lobbyistischen Wunschdenken. Es wird auch von nicht wenigen Stimmen in der Steuerrechtswissenschaft geteilt, die eine Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen schlechthin für nicht gerechtfertigt halten⁷. Daher ist im folgenden zunächst zu prüfen, ob zugewandtes Betriebsvermögen überhaupt einer Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen werden darf. Daran anschließend stellt sich umgekehrt die Frage nach der Zuläs-

3 Art. 13 Nr. 2 StOG, BGBl. I 1993, 1569, 1590 (§ 13 Abs. 2a ErbStG a. F.).

4 BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 – 2 BvL 37/91 u. 2 BvR 552/91 –, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer) und BVerfGE 93, 165, 175 f. (Erbschaftsteuer).

5 Art. 24 Nr. 2 Jahressteuergesetz (JStG) 1996 v. 11. 10. 1995, BGBl. I 1995, 1250, 1404 (§ 13 Abs. 2a ErbStG a. F.); Art. 2 Nr. 5 Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20. 12. 1996, BGBl. I 1996, 2049, 2057 (§ 13a ErbStG n. F.).

6 So die gemeinsame Eingabe des Deutschen Industrie- und Handelstages, des Zentralverbandes des Deutschen Handwerks, des Hauptverbandes des Deutschen Einzelhandels, des Bundesverbandes der Deutschen Industrie, des Bundesverbandes des Deutschen Groß- und Außenhandels, des Bundesverbandes deutscher Banken, des Gesamtverbandes der Deutschen Versicherungswirtschaft und der Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände v. 22. 4. 1998, s. FAZ v. 23. 4. 1998.

7 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, 765 f.; für eine Freistellung des ertragsteuerlich verstrickten Vermögens spricht sich aus: G. Crezelius, Sicherung der Unternehmensnachfolge und Besteuerung, DStJG Bd. 17 (1994), 135, 187; ders., Erbschaftsteuerrecht als Unternehmensrecht, in FS W. Ritter, Köln 1997, 331, 339; für eine Freistellung des Betriebsvermögens zumindest bis zu dessen Veräußerung durch den Erben/Beschenkten treten ein: W. Ritter, Gedanken zur Erbschaftsteuer, BB 1994, 2285, 2290; H. W. Arndt, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des BVerfG v. 22. 6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB-Beilage 7/1996, 27; J. Ziegler, Reform der Erbschaftsteuer, BB 1996, 454, 456 f.; D. Degenhard, Reform der Erbschaftsteuer, IFSt-Schrift Nr. 344, Bonn 1996, 17.

sigkeit der Sonderbehandlung unternehmerischen Vermögens unter zwei Gesichtspunkten: Welcher Bewertungsmaßstab soll für das Betriebsvermögen gelten? Ist insbesondere der Steuerbilanzwertansatz gerechtfertigt? Darf (oder muß sogar) unternehmerisches Vermögen durch den sachlichen Freibetrag des § 13a ErbStG im Vergleich zu anderen Vermögensarten besonders geschont werden?

II. Rechtfertigung der Erfassung von zugewandtem Betriebsvermögen in der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gegen die Erfassung des durch Erbfall oder Schenkung zugewandten Betriebsvermögens in der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wird angeführt, daß das Unternehmen durch den Erbfall oder die Schenkung um keinen Deut leistungsfähiger werde, beim Unternehmen kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit eintrete⁸. Als zweites Argument wird auf die Rechtslage in Großbritannien verwiesen⁹, wo der Inheritance Tax Act unter gewissen Voraussetzungen Einzelunternehmen, Beteiligungen an Personengesellschaften und wesentliche Beteiligungen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften von der Erbschaftsteuer gänzlich freistellt¹⁰.

Beide Ansätze führen uns zu den Grundlagen des geltenden Erbschaftsteuerrechts. Im Unterschied zur britischen Inheritance Tax ist die deutsche Erbschaftsteuer seit jeher – auch in Gestalt des derzeitigen Erbschaftsteuergesetzes 1996 – keine *Nachlaßsteuer*¹¹, sondern eine *Erbanfallsteuer*¹². Die Erbschaft-

8 So die Autoren in Fn. 7.

9 So W. Ritter (Fn. 7), BB 1994, 2285, 2290; J. Ziegler (Fn. 7), BB 1996, 454, 456; W. Arndt (Fn. 7), BB-Beilage 7/1996, 27; D. Degenhardt (Fn. 7), 21 f.; vgl. auch Empfehlung der EU-Kommission v. 7. 12. 1994 zur Übertragung von kleinen und mittleren Betrieben – 94/C 400/01 –, ABl. EG Nr. C 400/1 v. 31. 12. 1994, 1, 7; mit einer gewissen Zurückhaltung P. Albrecht, Die Behandlung von Unternehmensvermögen im englischen Erbschaftsteuerrecht als Vorbild für Deutschland?, ZEV 1997, 482, 487 f.

10 Zur Rechtslage in Großbritannien eingehend P. Albrecht, Die steuerliche Behandlung deutsch-englischer Erbfälle, Diss. Osnabrück, Köln u. a. 1992, 103 ff.; ders. (Fn. 9), ZEV 1997, 482, 483 f.

11 In Deutschland gab es eine Nachlaßsteuer nur übergangsweise in der kurzen Zeit von 1919 bis 1922; zur Rechtsentwicklung und Unterscheidung s. H. Timm, Entwicklung in Theorie und Praxis der Erbschaftsteuer während der letzten hundert Jahre, FinArch. Bd. 42 (1984), 553. Einen instruktiven Überblick über die Erbschaftsteuersysteme im internationalen Vergleich verschafft M. Jülicher, in Troll, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, München, § 21 Rz. 92–137 (Januar 1998).

12 Unstreitig, s. nur K. Tipke (Fn. 7), 745; J. P. Meincke, Erbschaft- und Schenkungsteuer, 11. Aufl., München 1997, § 1 Rz. 8; Moench/Kien-Hümbert, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Neuwied, Einf. Rz. 2 (April 1998); R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 13 Rz. 103.

steuer ist nach dieser Konzeption keine Objektsteuer, die auf einem bestimmten Vermögen lastet. Im Unterschied zur Nachlaßsteuer ist die geltende *Erbfallsteuer* gerade keine letzte Vermögensteuer des Erblassers. Besteuert wird nicht der Erblasser mit seinem hinterlassenen Vermögen, sondern die *Bereicherung*, die der Erwerb von Erblasservermögen beim Erben bewirkt¹³. Die Erbschaftsteuer rechtfertigt sich aufgrund der mit dem Erbe im Sinne eines Mittelenerwerbs verbundenen Erhöhung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Erben als *Bereicherungssteuer*¹⁴. Sie ist eine Steuer auf das Einkommen im Sinne einer Reinvermögensmehrung *beim Empfänger* (beim Bereicherten)¹⁵.

Das Argument, daß das erworbene Vermögen durch Erbfall oder Schenkung nicht größer oder wertvoller wird, erweist sich damit als irreführend¹⁶. Danach müßte nicht nur zugewandtes Betriebsvermögen, sondern ebenso zugewandtes Grundvermögen und jedes zugewandte Vermögen schlechthin von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freigestellt werden. Denn kein Vermögen hat durch Erbfall oder Schenkung einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfahren. Die objektbezogene Sicht vernachlässigt, daß Erblasser und Erbe nicht eine Person, sondern *zwei verschiedene* Steuersubjekte sind, die auseinandergehalten werden müssen¹⁷. Die Erbschaftsteuer nimmt kein Unternehmen wegen eines von diesem getätigten Erwerbs, sondern den *Erwerber* des Unternehmens in Anspruch¹⁸. Nach der im Gesetz verankerten Belastungsentscheidung kann es schlechterdings nicht auf eine Bereicherung des Unternehmens, auch nicht auf die Verhältnisse des Erblassers/Schenkers, sondern folgerichtig allein auf die

13 S. J. P. Meincke, Zur Abstimmung von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in FS für K. Tipke, Köln 1995, 391, 394 f.; *ders.*, in diesem Band, S. 39 ff.

14 Grundlegend G. v. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinArch. a. F. Bd. 17 (1900), 553, 672; aus der heutigen Literatur: K. Tipke (Fn. 7), 746 f.; J. P. Meincke (Fn. 13), 391, 394 f.; G. Crezelius, Erbschaftsteuerrecht und Erbschaftsteuerpolitik, in FS für K. Tipke, Köln 1995, 403, 406 f.; R. Seer, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283, 284 f.; J. Lang u. R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 12), § 8 Rz. 38, 41; § 13 Rz. 102 ff.; L. Jesse, Liegen die Einkommensteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf „verschiedenen Ebenen“?, Diss. Köln, Berlin 1992, S. 103 ff.; ebenso die amtliche Begründung zum ErbStG 1974, BR-Drucks. 140/72, 59.

15 Vgl. dazu in diesem Band J. P. Meincke, S. 39 ff.; zum Verhältnis zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer außerdem G. Crezelius, S. 73 ff., und R. Mellinghoff, S. 127 ff.

16 Neben den für das Betriebsvermögen in Fn. 7 genannten Autoren führen dies generell gegen die Erbschaftsteuer an: H. W. Kruse, Abschied von den Einheitswerten, BB 1996, 717, 718; H. Zitzelsberger, Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht, in FS W. Ritter, Köln 1997, 661, 665.

17 J. P. Meincke (Fn. 13), 391, 394 f., und in diesem Band, S. 39 ff.; R. Seer (Fn. 14), StuW 1997, 283, 285.

18 S. J. P. Meincke (Fn. 13), 391, 395, und in diesem Band, S. 39 ff.; G. Felix, Das Werden der neuen Erbschaftsteuer, ZEV 1996, 410, 416.

Bereicherung des *Erwerbers* ankommen. Daß der Erbe eines Unternehmens ebenso wie der Erbe von Grund-, Aktien- oder Geldvermögen durch den Vermögenserwerb ganz erheblich bereichert sein kann, wird schon deutlich, wenn er das Unternehmen später versilbert. Führt er es fort, bleibt er um die in dem Unternehmen zusammengefaßten Wirtschaftsgüter bereichert. Daß diese Bereicherung mangels Fungibilität des unternehmerischen Vermögens eingeschränkt sein kann, stellt nicht den grundsätzlichen Ansatz des Betriebsvermögens zur Disposition, sondern betrifft allein die *Bewertung* der Bereicherung.

Selbst wenn man dem Gesetzgeber eine weitgehende Freiheit hinsichtlich der Auswahl des Steuergegenstandes zubilligt¹⁹, hat er jedenfalls nach Regelung des Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung *folgerichtig* im Sinne der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) umzusetzen²⁰. Eine gleichmäßige Besteuerung verlangt, daß der Gesetzgeber den Belastungsgrundgedanken im konkretisierenden Einzelsteuergesetz konsequent weiterführt und dort in der Bemessungsgrundlage umsetzt²¹. Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbürgt zugleich die *Allgemeinheit (Universalität)* der Besteuerung²². Die Universalität der Besteuerung enthält nicht nur ein subjektbezogenes, sondern auch ein *objektbezogenes* Postulat in Gestalt des sog. *Totalitätsprinzips*²³. Danach ist das vom Gesetzgeber als besteuernswürdig erkannte Steuergut²⁴ sowohl *qualitativ* als auch *quantitativ vollständig* zu erfassen. Besteht der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer in der durch Erbfall oder Schenkung eintretenden Bereicherung des Erwerbers, so ist damit grundsätzlich *jeder* Vermögenserwerb, auch der Erwerb von unternehmerischen Vermögen, in die Bemessungsgrundlage einzustellen. Seine Erfassung durch

-
- 19 So BVerfG-Beschl. v. 12. 10. 1978 – 2 BvR 154/74 –, BVerfGE 49, 343, 360 (Kommunalabgaben); v. 6. 12. 1983 – 2 BvR 1275/79 –, BVerfGE 65, 325, 354 (Zweitwohnungssteuer); v. 29. 11. 1989 – 1 BvR 1402, 1528/87 –, BVerfGE 81, 108, 117 (§ 34 Abs. 4 EStG); BVerfG-Urt. v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239, 271 (Zinsbesteuerung); BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 (Fn. 4), 136 (Vermögensteuer).
- 20 BVerfG-Beschl. v. 7. 5. 1968 – 1 BvR 420/64 –, BVerfGE 23, 242, 256 (Gemeiner Wert); BVerfG-Urt. v. 27. 6. 1991 (Fn. 19, Zinsbesteuerung); BVerfG-Beschl. v. 22. 6. 1995 (Fn. 4), 136 (Vermögensteuer) u. 172 (Erbschaftsteuer).
- 21 S. P. Kirchhof Steuergleichheit, StuW 1984, 297, 301 f.; K. Tipke (Fn. 7), 354 ff.; J. Lang, in Tipke/Lang (Fn. 12), § 4 Rz. 75 ff.
- 22 Unter Geltung des Art. 134 WRV dazu grundlegend bereits A. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gleichheit vor dem Gesetz, VJSchrStFR 1930, 443, 460 f.
- 23 Grundlegend J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil., Köln 1981/88, 168 ff.
- 24 Das Steuergut bezeichnet einen Lebenssachverhalt, der sich als potentielle Quelle steuerlicher Zahlungsfähigkeit erweist, s. J. Lang, Systematisierung der Steuervergünstigungen, Diss. Köln, Berlin 1974, 32 ff.; G. Burmester, Begriff und Funktion des Steuerguts im Steuerrecht, StuW 1993, 221.

die Erbschaft- und Schenkungsteuer erweist sich mithin als gerechtfertigt. Bei der konkreten Ausgestaltung des Steuertatbestandes ergänzen sich Gleichheits- und Freiheitsgrundrechte in folgender Weise *optimal*²⁵: Zunächst ist auf der Ebene der *Bemessungsgrundlage* durch qualitativ und quantitativ vollständige Erfassung des Steuerguts das *Besteuerungsgleichmaß* (Art. 3 Abs. 1 GG) herzustellen. Sodann muß auf der Ebene des *Steuertarifs* durch eigentumsschonende Gestaltung der Steuersätze dem *Verbot des Besteuerungsübermaßes* (Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) Rechnung getragen werden.

III. Bewertungsgleichmaß (Art. 3 Abs. 1 GG) und Konglomerat der Bewertungsmaßstäbe für das Betriebsvermögen

1. Verkehrswert als leitender Bewertungsmaßstab der Erbschaft- und Schenkungsteuer

§ 10 Abs. 1 ErbStG verfolgt das Ziel, den durch Erbanfall beim Bereicherten bewirkten Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu belasten (sog. *Bereicherungsprinzip*). Darauf bauend enthält § 19 ErbStG für alle Vermögensarten grundsätzlich einen einheitlichen Steuertarif²⁶. Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hängt mithin – so treffend das BVerfG in seinem Beschluß v. 22. 6. 1995²⁷ – davon ab, daß für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte *in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht* abbilden (*Gebot der realitätsgerechten Wertrelation*)²⁸.

Wie ich in anderem Zusammenhang nachgewiesen habe²⁹, ist der folgerichtige allgemeine Bewertungsmaßstab bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer der *Verkehrswert*. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer schöpft nicht vom Ertrag (auch nicht von einem Sollertrag), sondern vom Bestand des transferierten Vermögens ab. Sie ist deshalb nicht etwa, wie für die Vermögensteuer vom BVerfG angenommen, eine Sollertragsteuer³⁰, sondern – bezogen auf das über-

25 Vgl. bereits R. Seer (Fn. 14), *StuW* 1997, 283, 286, 298.

26 Eine Ausnahme bildet die Tarifbegrenzung des § 19a ErbStG beim Erwerb von Betriebsvermögen und wesentlichen Anteilen an Kapitalgesellschaften.

27 BVerfG (Fn. 4), 172 f. (Erbschaftsteuer).

28 Zuvor bereits BVerfG-Beschl. v. 7. 5. 1968 (Fn. 20), 256 (Gemeiner Wert); v. 10. 2. 1976 – 1 BvL 8/73 –, BVerfGE 41, 269, 282 f. (Erbschaftsteuer); v. 11. 10. 1983 – 1 BvL 73/78 –, BVerfGE 65, 160, 170 (Ertragswertverfahren).

29 R. Seer (Fn. 14), *StuW* 1997, 283, 287.

30 Deshalb ist es verfehlt, mit den Argumenten der Sollertragsteuer die Ertragsbewertung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu fordern, so etwa K. Vogel, *Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte – Bemerkungen zum Begriff des „Wertes“ im Steuerrecht*, *DSzZ/A* 1979, 28, 32; ebenfalls unrichtig H. Zitzelsberger (Fn. 16), 665.

tragene Vermögen – eine *Substanzsteuer*³¹. Im Unterschied zu den Sollertragsteuern partizipiert die mit dem Vermögenstransfer anfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht bloß am Ertrag, auch nicht an einem künftigen Ertrag der Bereicherung, sondern an der *Bereicherung* selbst. Der Substanzsteuer-effekt tritt bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer mithin nicht planwidrig ungewollt, sondern *plangemäß intendiert* ein. Mutet das Gesetz dem Erben oder Beschenkten zu, für die Steuerzahlung einen Teil seiner Bereicherung ggf. am Markt zu realisieren, dann bildet der *Verkehrswert* (der Marktwert) den folgerichtigen und konsequenten Vergleichsmaßstab³².

2. Rechtfertigung des Steuerbilanzwertes als besonderer Bewertungsmaßstab für das Betriebsvermögen

a) Vermeidung der Doppelerfassung stiller Reserven durch Einkommen- und Erbschaftsteuer

Als leitenden Bewertungsmaßstab sehen §§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG, 109 BewG demgegenüber für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht Verkehrswerte, sondern *Steuerbilanzwerte* oder *ertragsteuerliche Werte* vor. Man spricht von der sog. *verlängerten Maßgeblichkeit* der Handelsbilanz³³. Das handelsrechtliche Niederstwertprinzip schlägt daher auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer durch; im Betriebsvermögen enthaltene originäre Firmenwerte und andere stille Reserven bleiben ausgeklammert. Die Steuerbilanz-

31 Ebenso BVerfG-Beschl. v. 10. 2. 1976 – 1 BvL 8/73 –, BVerfGE 41, 269, 281 (Erbschaftsteuer): „eine auf die Substanz der zugewendeten Bereicherung gelegte Steuer“; v. 15. 5. 1984 – 1 BvR 464/81 u. a. –, BVerfGE 67, 70, 86 (§ 25 ErbStG): „Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs des Substanzübergangs“; v. 14. 12. 1993 – 1 BvL 25/88 –, BVerfGE 89, 329, 339 (Sachwertverfahren): „Bezahlung aus der Substanz“; BVerfG (Fn. 4), 174 (Erbschaftsteuer), versteht die ErbSt ganz offenbar ebenfalls nicht als Sollertragsteuer; s. auch A. Oberhauser, Erbschaft- und Schenkungsteuern, in Handbuch der Finanzwissenschaften Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980, 487, 488.

32 Den Verkehrswert sehen ebenfalls als konsequenten Bewertungsmaßstab an: M. Balke, Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht?, Diss. Köln 1984, 77 ff., 98 ff.; K. Tipke (Fn. 7), 754 ff.; D. Moench, Die Zukunft der Einheitsbewertung – Bestandsaufnahme vor einer Phase der Entscheidungen, StbKongrRep. 1995, 21, 32 f.; D. Krüger/E. Kalbfleisch/S. Köhler, Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu den Einheitswerten – Analyse und erste Beratungshinweise, DStR 1995, 1452, 1456; J. P. Meincke, Gedanken zur Erbschaftsteuerreform vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Vorgaben, DStR 1996, 1305, 1307 f.; G. Felix (Fn. 18), ZEV 1996, 410, 416; J. Thiel, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, 64, 66.

33 N. Herzig, Verlängerte Maßgeblichkeit und Bilanzpolitik, DB 1992, 1053; N. Dautzenberg/R. Heyeres, Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer vor und nach Einführung der verlängerten Maßgeblichkeit, StuW 1992, 302.

werte orientieren sich nicht am aktuellen Verkehrswert, sondern *vergangenheitsbezogen* an den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der betrieblichen Wirtschaftsgüter. Ihre Höhe hängt nicht unwesentlich von bilanzpolitischen Maßnahmen (der Ausübung von Ansatz-, Bewertungs-, Abschreibungswahlrechten) ab³⁴. Die Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerlichen Werte zusammengenommen können daher nur *zufällig* einen realistischen Wert für das Betriebsvermögen treffen³⁵. Daß mit dem Steuerbilanzwertansatz die vom BVerfG geforderte realitätsgerechte Wertrelation zwischen den Vermögensarten nicht hergestellt werden kann, war auch der Bundesregierung bewußt. Im Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 1997 führte sie sinngemäß aus, daß an sich auch das Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert, d. h. dem Verkehrswert anzusetzen wäre. Mangels eindeutiger Bestimmbarkeit des Verkehrswertes entschied sie sich jedoch aus Gründen der Praktikabilität typisierend für den Steuerbilanzwert³⁶.

Der von der Bundesregierung angeführte Aspekt der Steuervereinfachung bildet allein jedoch keine hinreichende Rechtfertigung dafür, das aus Art. 3 GG folgende Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation zu mißachten³⁷. Eine tragfähige materielle Begründung für den Steuerbilanzwertansatz sehe ich aber in der *einkommensteuerlichen Verstrickung der sog. stillen Reserven beim Erwerber*. Als stille Reserven wird die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem niedrigeren Buchwert eines Wirtschaftsguts bezeichnet³⁸. Werden für die Erbschaft- und Schenkungsteuer Verkehrswerte angesetzt, so kann es *beim Erwerber* (z. B. Erben, Beschenkten) zu einer Doppelerfassung der Differenz zwischen Verkehrs- und Steuerbilanzwerten sowohl mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer als auch später mit Einkommensteuer kommen³⁹. In diesen Fällen tritt eine *Überbelastung* des Erwerbers ein⁴⁰. Sind dagegen die Steuer-

34 Ausf. N. Dautzenberg/R. Heyeres, Verlängerte Maßgeblichkeit, Steuerbarwertschätzungen und Bilanzpolitik, DB 1993, 1729 ff.; T. Rödder, Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf die Rechtsformwahl mittelständischer Unternehmen, DB 1993, 2137, 2139 ff.; N. Herzig/W. Kessler, Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung – Bilanzpolitische und steuerrechtliche Auswirkungen, DStR-Beih. 12/1994, 3 ff.

35 Klar erkannt etwa von D. Moench/K. Höll, Die neue Erbschaftsteuer, Kurzkommentar, Neuwied u. a. 1997, Abschnitt B, Rz. 7.

36 Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 v. 24. 5. 1996, BR-Drucks. 390/96, 64.

37 Zur Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung s. H. G. Ruppe, DStJG Bd. 21 (1998), 29 ff.

38 J. Lang, in Tipke/Lang (Fn. 12), § 9 Rz. 410.

39 Dazu eingehend L. Jesse (Fn. 14), 58 ff.; R. Heyeres, Zusammenwirken von Einkommen- und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Diss. rer. pol. Köln, Bergisch-Gladbach/Köln 1996, 160 ff.

40 R. Heyeres (Fn. 39), 182 f.

bilanzwerte auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer maßgebend, so bleiben die einkommensteuerlich bereits verstrickten stillen Reserven von vornherein ausgeklammert; eine Mehrfachbesteuerung des Erwerbers ist ausgeschlossen⁴¹. Zugleich erledigt sich insoweit das ungelöste Problem der Behandlung der latenten Einkommensteuerbelastung bei der Erbschaftsteuer des Erwerbers⁴².

Das BVerfG hat jüngst in seiner Entscheidung zur Verpackungsteuer das Gebot einer *widerspruchsfreien Rechtsordnung* aufgestellt, so daß der Steuer gesetzgeber keine der Entscheidung des zuständigen Sachgesetzgebers gegenläufige Lenkungssteuer erlassen darf⁴³. Das BVerfG leitet das Gebot nicht einfach nur aus dem Bundesstaatsprinzip, sondern zusätzlich aus dem *Rechtsstaatsprinzip* ab. Insoweit ist es verallgemeinerungsfähig und wirkt auch als Vorgabe für die inhaltliche Abstimmung *innerhalb* des Bundes- oder Landesrechts⁴⁴, innerhalb der dem Steuergesetzgeber obliegenden Regelungsmaterie: Es gilt das *Gebot einer widerspruchsfreien Steuerrechtsordnung*. Besitzt die Erbschaftsteuer als Erbanfall- und Bereicherungssteuer, die zugewandtes Reinvermögen erfaßt, den Charakter einer *Einkommensteuer im weiteren Sinne*⁴⁵, so muß sie mit der Einkommensteuer derart abgestimmt werden, daß keine Überschneidungen entstehen⁴⁶. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuert dann systematisch richtig nur den Vermögenszuwachs, der beim Bereicherten keiner Einkommensteuer mehr unterliegt. Dies stellt die Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Werte sicher⁴⁷.

41 Zutreffende Erwägung auch im Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, BMF-Schriftenreihe, Heft 46, Bonn 1991, Rz. 209 ff.

42 BFH-Urt. v. 11. 1. 1961 – II 272/58 U –, BStBl. III 1961, 162; v. 5. 7. 1978 – II R 64/73 –, BStBl. II 1979, 23; BFH-Beschl. v. 6. 12. 1989 – II B 70/89 –, BFH/NV 1990, 643, lassen den Abzug weder als Erbfall- noch als Erblässerschuld nach § 10 Abs. 5 ErbStG zu; dagegen B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, 982 f.; in diesem Band s. R. Mellinghoff, S. 127 ff.

43 BVerfG-Urt. v. 7. 5. 1998 – 2 BvR 1083/92 u. 1991/95 –, NJW 1998, 2341, 2342 (Verpackungssteuer). Dagegen folgt dem Gebot widerspruchsfreier Rechtsordnung leider nicht BVerfG-Beschl. v. 10. 3. 1998 – 1 BvR 178/97 –, NJW 1998, 2128, 2130 f. (Kindergartengebühren).

44 So P. Kirchhof, Verfassungsrechtlich Gebotenes, demokratisch Erwünschtes und politisch Erreichbares in der Steuerpolitik, IFSt-Schrift Nr. 362, Bonn 1998, 14, 27.

45 Vgl. J. P. Meincke (Fn. 12), Einf. Rz. 2; in diesem Band *ders.*, S. 39 ff.; G. Crezelius, S. 73 ff.; R. Mellinghoff, S. 127 ff.; außerdem etwa K. Tipke (Fn. 7), 747; D. Gebel, Betriebsvermögen und Unternehmensnachfolge, München 1997, 2; R. Seer, in Tipke/Lang (Fn. 12), § 13 Rz. 103.

46 K. Tipke (Fn. 7), 748; R. Seer (Fn. 14), StuW 1997, 283, 293.

47 Einen davon abweichenden Ansatz vertritt in diesem Band R. Mellinghoff, S. 127 ff.

b) Bewertungsunsicherheit und eigentumsschützendes Verbot der Übermaßbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG)

Gegen die Freistellung der einkommensteuerlich verstrickten stillen Reserven läßt sich allerdings einwenden, daß ihre Versteuerung im Einkommensteuerrecht – ggf. über mehrere Generationen hinweg – ad ultimo aufgeschoben sein kann. Das Verhältnis zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer wäre *theoretisch* in folgender Weise systemgerecht und subjektsteuerkonform ausgestaltet: Die vom Erblasser erwirtschafteten stillen Reserven wären noch bei diesem einkommensteuerlich zu erfassen. Erst das um die Einkommensteuer des Erblassers *gekürzte* Vermögen würde beim Erben der Erbschaftsteuer unterliegen⁴⁸. Diesen Ansatz hat das Gesetz jedoch nur für die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens verwirklicht. Die praktisch bedeutsameren Fälle der Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen nimmt § 7 Abs. 1 EStDV davon aus, indem er für den Rechtsnachfolger *Buchwertfortführung* anordnet. Entsprechendes gilt nach § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG beim Übergang wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, indem weiterhin die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich bleiben. § 17 Abs. 2 EStG, § 7 Abs. 1 EStDV lassen somit die interpersonelle Übertragung stiller Reserven zu⁴⁹. Vorbild dieser Regelungen ist § 20 REStG 1925⁵⁰, der die wirtschaftliche Doppelbelastung des Erbfalls sowohl mit Einkommen- als auch mit Erbschaftsteuer abmildern wollte⁵¹. Diesem Zweck dienen unverändert auch die genannten heutigen Vorschriften⁵². Erstreckt sich die Buchwertverknüpfung im Sinne einer verlängerten

48 C. Trzaskalik, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, *StuW* 1979, 97, 106 f.; J. Lang (Fn. 23), 261; R. Heyeres (Fn. 39), 160.

49 S. dazu auch in diesem Band G. Crezelius, S. 73 ff.

50 EStG v. 10. 8. 1925, RGBl. 1925, 189, 193 f. Die Regelung ist in § 6 Abs. 1 EStDV v. 6. 2. 1935, RGBl. 1935, 153, 154, überführt worden. Sie wurde später in Gestalt des § 5 Abs. 1 EStDV v. 7. 12. 1941, RGBl. 1941, 751 f., dahingehend modifiziert, daß die Buchwertfortführung *zwingend* angeordnet wurde. In dieser Gestalt führte § 7 Abs. 1 EStDV v. 21. 12. 1955, BGBl. I 1955, 756, 757, die Vorschrift schließlich insoweit unverändert fort.

51 So deutlich die Regierungsbegründung v. 23. 4. 1925, Verhandlungen des Reichstages, III. Wahlperiode, RT-Drucks. 1924/25 Nr. 795/802, 24.

52 Vgl. C. Trzaskalik, Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts, *DStJG* Bd. 4 (1981), 145, 152 ff.; H. G. Ruppe, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, *DStJG* Bd. 10 (1987), 45, 59; dagegen hält J. Schmitt, Zur interpersonellen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht, Diss. Passau, Frankfurt a. M. 1993, 101 ff., § 7 Abs. 1 EStDV mangels hinreichender Ermächtigungsgrundlage für unwirksam und sieht im Erbfall eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG, so daß die stillen Reserven zu versteuern wären.

Maßgeblichkeit nun auch auf die Erbschaftsteuer, so tritt gegenüber dem genannten theoretischen Vergleichsbild eine *Unterbelastung* ein⁵³.

Wie *Joachim Lang* in seiner Habilitationsschrift nachgewiesen hat, dient das Prinzip der Buchwertfortführung der *Vermeidung einer Übermaßbesteuerung*⁵⁴. Die Buchwertverknüpfung modifiziert die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mangels markterprobter Werte im Interesse einer *möglichst sicheren* Besteuerung. Solange die stillen Reserven nicht durch Veräußerung der Wirtschaftsgüter am Markt realisiert worden sind, besteht die Gefahr einer Übermaßbesteuerung dadurch, daß der Vermögenszuwachs zu hoch und die wirkliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers damit *zu streng* beurteilt wird⁵⁵. Denn den objektiv einzig richtigen Wert eines Wirtschaftsguts, „den Wert an sich“, gibt es nicht. Vielmehr bewegt sich der Bewertende innerhalb eines Entscheidungsfeldes, dessen Umfang von den ihm zur Verfügung stehenden Vergleichsmöglichkeiten abhängt⁵⁶. Jeder steuerlichen Bewertung sind mithin bereits normspezifisch Unsicherheiten vorgegeben⁵⁷. Eine Wertermittlung kann daher niemals den Anspruch auf absolute Richtigkeit, sondern nur auf relative Vertretbarkeit erheben.

Die in den steuerlichen Wertbegriffen angelegten Unsicherheiten steigen, je mehr es sich bei der aufzufindenden Größe um einen *Zukunfts- oder Prognosewert* handelt. Besonders deutlich wird dies am Paradigma der Unternehmensbewertung. Ihre zwei zentralen Unsicherheitsfaktoren sind die Prognose sowie die Komplexität⁵⁸. Selbst wenn man sich im betriebswirtschaftlichen Streit um die „richtige“ Bewertung der herrschenden Ertragswertmethode anschließt⁵⁹, läßt sich der nach Ertragswertgrundsätzen errechnete Unterneh-

53 Vgl. *Heyeres* (Fn. 39), 194.

54 *J. Lang* (Fn. 23), 353 ff.

55 *J. Lang* (Fn. 23), 154 f.

56 *W. Busse von Colbe*, Bewertung als betriebswirtschaftliches Problem – Betriebswirtschaftliche Grundüberlegungen, *DStJG* Bd. 7 (1984), 39, 40.

57 Vgl. *L. Osterlob*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, *Habil. Berlin, Baden-Baden 1992*, 251 ff.

58 Dazu grundlegend *W.-R. Bretzke*, Das Prognoseproblem bei der Unternehmensbewertung, *Diss. Köln, Düsseldorf 1975*, 41 ff.; *W. Ballwieser*, Unternehmensbewertung und Komplexitätsreduktion, *Habil. Frankfurt a. M. 1981*, 3. Aufl., Wiesbaden 1990, *passim*; aus der Praxis: *C. W. Barthel*, Unternehmenswert: Die vergleichsorientierten Bewertungsverfahren, *DB 1996*, 149.

59 Vgl. Stellungnahme des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer (HFA/IDW) 2/1983, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, *Wpg. 1983*, 468, 475 ff.; statt vieler *A. Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung, *Wiesbaden 1983*, 102 ff.; *W. Ballwieser* (Fn. 58), 167 ff.; *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, Bd. II, *Düsseldorf 1998*, A 65, 222 ff.; deutlich wird die Methodenvielfalt der Unternehmensbewertung anhand eines Musterfalls bei *B. Bellinger/G. Vahl*, Unternehmensbewertung in Theorie und Praxis, 2. Aufl.,

mentwert allenfalls falsifizieren, jedoch nicht verifizieren⁶⁰. Denn auch eine ertragswertorientierte Unternehmensbewertung kann nur von Ertragsbandbreiten ausgehen, innerhalb derer der Wert des Unternehmens anzusiedeln ist⁶¹. Zudem erfordert die Einkommensteuer, die durch Aufdeckung aller stillen Reserven eines Betriebes entsteht, eine Liquidität zur Steuerzahlung, die besonders in den nicht vorhersehbaren Erbfällen fehlt⁶². Es entspricht daher dem *Prinzip eigentumschonender Besteuerung* (Art. 14 Abs. 1 GG), wenn der steuerliche Zugriff bis zur Realisation der stillen Reserven am Markt aufgeschoben wird.

Wird die Buchwertverknüpfung im Einkommensteuerrecht durch das eigentumschützende Übermaßverbot gerechtfertigt, dann ist dem Prinzip konsequenterweise auch bei der Erbschaftsteuer Rechnung zu tragen. Es wird konterkariert, wenn im Erb- oder Schenkungsfall bei der Erbschaftsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne stille Reserven aufzudecken sind. Die erbschaftsteuerliche Anknüpfung an Steuerbilanzwerte entspricht damit dem bereits genannten *Gebot einer widerspruchsfreien Steuerrechtsordnung*⁶³. Zudem sind die dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip folgenden Steuerbilanzwerte jedenfalls keine überhöhten und insoweit *sichere Werte*. Unter dem Aspekt einer eigentumschonenden Besteuerung wird die Besteuerung zum übermäßigen Substanzeingriff, wenn die Kriterien des Hinzuvermerks nicht grundsätzlich mit Kriterien der Gewißheit verknüpft werden⁶⁴. Deshalb relativiert sich in der Steuerbilanz das quantitative Totalitätsprinzip durch das Prinzip, nur den (jedenfalls) als solchen sicheren Reinvermögenszugang zu besteuern. Der Steuerbilanzwertansatz bannt daher sowohl die *Gefahr doppelter Besteuerung der stillen Reserven* als auch die aufgrund des hohen Ungewißheitspotentials unweigerlich bestehende *Gefahr der Überbewertung* und damit zugleich der *übermäßigen Besteuerung*.

Wiesbaden 1992, 115 ff.; zu den im Vordringen befindlichen sog. Discounted Cash-Flow (DCF)-Methoden s. J. Drukarczyk, Unternehmensbewertung, 2. Aufl., München 1997, 176 ff.

60 Vgl. C. W. Bartbel, Unternehmenswert: Der Markt bestimmt die Bewertungsmethode, DB 1990, 1145, 1149; s. die sehr gestreuten Bewertungsergebnisse auf der Grundlage eines Musterfalls bei B. Bellinger/G. Vahl (Fn. 59), 240 ff.; vgl. auch C. Helbling, Unternehmensbewertung und Steuern, 9. Aufl., Düsseldorf 1998, 163 f.; B. Großfeld, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., 1994, 158 f.

61 S. A. Moxter (Fn. 59), 110 ff., 117 ff.; ders., Grundsätze ordnungsgemäßer Unternehmensbewertung, DStJG Bd. 7 (1984), 387, 391 f.

62 Richtig J. Lang (Fn. 23), 363.

63 S. dazu oben bei Fn. 43.

64 J. Lang, Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, DStJG Bd. 4 (1981), 45, 82.

Vermag die Steuergerechtigkeit durch keinen anderen Bewertungsmaßstab überzeugender hergestellt zu werden, dann gewinnt schließlich auch das von der Bundesregierung angeführte Argument der *Steuervereinfachung*⁶⁵ an Gewicht. Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung sind keine geborenen Gegensätze⁶⁶. Die Anknüpfung an Steuerbilanzwerte ist sicher das denkbar einfachste Bewertungsverfahren, da die ertragsteuerlich vorgehaltenen Werte lediglich auf den Bewertungsstichtag fortgeschrieben werden müssen. Es entfällt für die Erbschaftsteuer ein aufwendiges spezielles Bewertungsverfahren, das lediglich *Scheingenauigkeit* vorspiegelt, wie die frühere Teilwertbestimmung nach § 109 Abs. 1 BewG a. F. und die Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem Stuttgarter Verfahren (A 4 ff. VStR 1995) zeigen.

3. Lückenhafte Umsetzung des Steuerbilanzansatzes im geltenden Erbschaftsteuerrecht

Die einkommensteuerliche Maßgeblichkeit muß danach in zweifacher Hinsicht für die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage umgesetzt werden, um Einkommen- und Erbschaftsteuer aufeinander abzustimmen: auf der ersten Stufe für den Umfang des Betriebsvermögens durch den *Grundsatz der Bestandsidentität* und auf der zweiten Stufe für die Bewertung der Wirtschaftsgüter durch den *Grundsatz der Bewertungsidentität*⁶⁷. Allerdings verhält sich der Gesetzgeber alles andere als konsequent. Da er die Rechtfertigung des Steuerbilanzansatzes nur unreflektiert im Praktikabilitätsprinzip gesucht hat, fehlt ihm die gebotene Orientierung. Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetz durchbrechen in nicht wenigen Positionen die ertragsteuerliche Maßgeblichkeit, ohne eine innere Logik erkennen zu lassen.

65 S. Fn. 36. Ihn allein will Heyeres (Fn. 39), 195, eher widerwillig als Rechtfertigungsgrund anerkennen. Allerdings sieht auch er in den Durchbrechungen der ertragsteuerliche Maßgeblichkeit sog. „Überbelastungsfälle“ (195 ff.).

66 Zum Verhältnis von Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung s. J. Lang, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, in FS D. Meyding, Heidelberg 1994, 33; P. Kirchhof, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG Bd. 21 (1998), 9, 21 ff.; M. Jachmann, Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, StuW 1998, 193, 196 ff.; zur Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers zuletzt BVerfG-Beschl. v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92 –, BVerfGE 96, 1, 6 f. (Arbeitnehmer-, Weihnachtsfreibetrag).

67 Vgl. H. Hübner, Die Unternehmensnachfolge im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, Heidelberg 1998, 63 ff.; D. Gebel, Betriebsvermögen und Unternehmensnachfolge, München 1997, Rz. 5.

a) Mangelnde Bestandsidentität bei Betriebsgrundstücken

Hinsichtlich des Vermögensbestandes verweist § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG zunächst auf § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG, wonach das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebes umfaßt, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Davon macht jedoch § 99 Abs. 2 BewG praktisch wichtige Ausnahmen für Grundstücke. Im Einkommensteuerrecht gehören nur die Gebäudeteile (nebst *anteiligem* Grund und Boden), die in einem bestimmten Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betrieb stehen⁶⁸, zum Betriebsvermögen. Dagegen folgt § 99 Abs. 2 BewG für die Erbschaft- und Schenkungsteuer einem „*Alles-oder-nichts-Prinzip*“. Danach ist das ganze Grundstück ein Betriebsgrundstück und damit als Betriebsvermögen anzusetzen, wenn es zu mehr als 50% dem Betrieb dient (§ 99 Abs. 2 Satz 1 BewG). Andernfalls gehört das Grundstück *in vollem Umfang* zum Grundvermögen (§ 99 Abs. 2 Satz 2 BewG). Eine weitere Abweichung von der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung statuiert § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG für Betriebsgrundstücke bei Personenmehrheiten. Ist auch nur einer der Miteigentümer des Grundstücks nicht gleichzeitig auch Mitunternehmer, so zählt das *gesamte* Grundstück zum Grundvermögen⁶⁹.

Die Vorschrift des § 99 BewG beruht auf § 57 RBewG 1934⁷⁰ und sollte im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögen der Vereinfachung dienen⁷¹. Der verfolgte Vereinfachungszweck wurde angesichts der verkomplizierenden Regelung des § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG⁷² jedoch bereits für

68 BFH-Beschl. v. 26. 11. 1973 – GrS 5/71 –, BStBl. II 1974, 132, 136, unter C.II.3.d); BFH-Urt. v. 13. 7. 1977 – I R 217/75 –, BStBl. II 1978, 6, 7; v. 29. 9. 1994 – III R 80/92 –, BStBl. II 1995, 72, 74; R 13 Abs. 4–10 EStR 1996.

69 Fallbeispiele enthält dazu der gleichlautende Ländererlaß v. 14. 4. 1997, BStBl. I 1997, 399, 402, unter 1.4. Demgegenüber gilt die besondere Zurechnungsregel des § 26 BewG, die den Grundbesitz von Ehegatten zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfaßt, für die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht mehr. § 12 Abs. 5 ErbStG nimmt nur auf § 99 BewG, nicht aber auf § 26 BewG Bezug. § 26 BewG besitzt daher eine praktische Bedeutung nur noch für die Grundsteuer, s. *H. U. Viskorf*, in Viskorf/Glier/Knobel, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., Herne/Berlin 1998, § 26 Rz. 5 f.

70 RBewG v. 16. 10. 1934, RGBl. 1934, 1035, 1044.

71 Begr. zu § 57 RBewG, RStBl. 1935, 161, 174: „... Es mußte also bisher in allen diesen Fällen der Teil des Grundstückswerts festgestellt werden, der auf die eigenbetrieblich genutzten Räume entfiel. Darin lag bei der großen Zahl der hier in Betracht kommenden Fälle eine sehr erhebliche Verwaltungsarbeit, ihre steuerliche Bedeutung war jedoch außerordentlich gering...“.

72 § 99 Abs. 2 Satz 3 BewG beruht auf Art. 1 Nr. 21 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes (BewÄndG) v. 13. 8. 1965, BGBl. I 1965, 851, 865 (§ 57 BewG a. F.); s. dazu Regierungsbegründung v. 1. 10. 1963, BT-Drucks. IV/1488, 77.

die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht erreicht⁷³. Spätestens seit Aufgabe der Einheits- zugunsten einer *Bedarfsbewertung* für Erbschaftsteuerzwecke ist kein Grund ersichtlich, die Sonderregelung für Betriebsgrundstücke beizubehalten. Im Gegenteil, es entspricht sowohl der Verwaltungspraktikabilität als auch dem Gedanken der Systemkonsequenz, den Grundsatz der Bestandsidentität auch auf Grundstücke auszudehnen. § 99 BewG sollte deshalb als Relikt der gescheiterten Einheitsbewertung möglichst bald ersatzlos gestrichen werden⁷⁴.

b) Fiktive Grundbesitzwerte für Betriebsgrundstücke

§ 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG durchbricht die Maßgeblichkeit des Steuerbilanzansatzes nicht nur für den Bestand, sondern aufgrund der Verweisung auf § 12 Abs. 3 ErbStG auch für die Bewertung von Betriebsgrundstücken. Danach sind für Grundstücke, die sich im Betriebsvermögen befinden, die nach § 138 BewG im Bedarfsfall gesondert festzustellenden sog. Grundbesitzwerte maßgebend. Zu diesem Schritt sah sich der Gesetzgeber aufgrund eines Vergleichs mit Erwerbern von privatem Grundbesitz genötigt:

„ . . . Die Erbschaftsteuer bei privatem Grundbesitz nach typisierenden Werten des Grundvermögens, bei bilanzierenden Kaufleuten und Freiberuflern dagegen nach ertragsteuerlichen Buchwerten zu berechnen, muß als gleichheitswidrig angesehen werden“⁷⁵.

Diese Sichtweise verengt den Blick in einer Binnenbetrachtung auf die Steuerart „Erbschaftsteuer“. Dabei gelingt es jedoch nicht, wie ich bereits an anderer Stelle dargestellt habe⁷⁶, die vom BVerfG geforderte realitätsgerechte Wertrelation zwischen den Grundstücken herzustellen. Für unbebaute Grundstücke sieht § 145 BewG ein *Vergleichswertverfahren* vor, das sich an einem typisierten Verkehrswert, dem sog. Bodenrichtwert, orientiert. Demgegenüber hat der Gesetzgeber das Ziel einer realitätsgerechten Wertrelation bei der Bewertung bebauter Grundstücke aus den Augen verloren⁷⁷. § 146 BewG statuiert für bebaute Grundstücke, unabhängig davon, ob sie zum Betriebsvermögen gehören, ein *typisiertes Ertragswertverfahren* mit einem *Einheits-*

73 Mit Recht krit. W. Tess, in Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, München, § 99 Rz. 13 (Januar 1999).

74 Die bestandsmäßige Verzahnung von erbschaftsteuerlicher Vermögensaufstellung und Steuerbilanz entspricht § 45 Abs. 2 RBewG v. 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, 222, 231, der bereits eine Aufteilung gemischtgenutzter Grundstücke in Betriebsvermögen und Grundvermögen vorsah.

75 Gesetzentwurf der Bundesregierung (Fn. 36), BR-Drucks. 390/96, 46.

76 R. Seer (Fn. 14), StuW 1997, 283, 288 ff.

77 Ebenso H. G. Christoffel, in Gürsching/Stenger, Bewertungsgesetz, Köln, § 146 Rz. 54 (Juni 1998).

vervielfältiger von 12,5. Indem dort nicht einmal Grund und Boden und Gebäude selbständig für sich, völlig unterschiedliche Grundstücke ganz unterschiedlicher Regionen mit demselben (willkürlich gegriffenen) Vervielfältiger bewertet werden, nivelliert das Ertragswertverfahren die Grundstückswerte in extremer Weise⁷⁸.

Der Eindruck *legislativer Willkür* setzt sich mit Blick auf die Bewertung solcher bebauter Grundstücke fort, für die keine Vergleichsmieten existieren. Diese Grundstücke sind nach § 147 BewG in einem „*vereinfachten Sachwertverfahren*“ zu bewerten. Für den Grund und Boden bleiben die Bodenrichtwerte maßgebend, wobei wegen möglicher Abbruchkosten an die Stelle des pauschalen Abschlags von 20% ein Abschlag in Höhe von 30% tritt (§ 147 Abs. 2 Satz 1 BewG). Demgegenüber wird der Gebäudewert plötzlich nach den *ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften* bemessen (§ 147 Abs. 2 Satz 2 BewG). Die Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht geschah aber nicht etwa deshalb, um die mögliche Doppelbelastung stiller Reserven sowohl mit Erbschaft- als auch mit Einkommensteuer beim Bereicherten zu vermeiden⁷⁹. Denn § 147 BewG knüpft den ertragsteuerlichen Bewertungsmaßstab keineswegs an die Existenz steuerverstrickten Betriebsvermögens, sondern allein daran, ob für das jeweilige Grundstück eine übliche Miete ermittelbar ist. Deshalb können unter die Sonderbewertung auch Grundstücke fallen, die sich (wie z. B. Luxusvillen, Schlösser) ertragsteuerlich im Privatvermögen befinden und deren Veräußerung überhaupt keinen Einkommensteueratbestand auslöst⁸⁰. Für den Bodenwert spielt nach § 147 Abs. 1 BewG der Steuerbilanzwert schlechthin keine Rolle. Dasselbe gilt für im Betriebsvermögen befindliche Gebäude, wenn sie vermietet sind oder für sie – im Falle der Selbstnutzung – am Markt eine vergleichbare übliche Miete gefunden werden kann.

Die neue Grundstücksbewertung erweist sich damit als in sich widersprüchlich. Sie setzt weder den Belastungsgrundgedanken der Erbschaft- und Schenkungsteuer um noch folgt sie mit Konsequenz einem systemtragenden Prinzip. Mangels Prinzipientreue führt sie zu einem unübersichtlichen Bewertungswirrwarr und zu bloßen *Zufallswerten*⁸¹. Besonders deutlich wird dies für

78 Die Grundstücksbewertung halten daher für gleichheitswidrig: *M. Wolf*, Probleme der neuen Bedarfsbewertung von Immobilien zum Zwecke der Erbschaftsteuer, *DStR* 1997, 349, 352; *Moench/Höll* (Fn. 35), A.II., Rz. 33 f.; *R. Seer* (Fn. 14), *StuW* 1997, 283, 290; *H. G. Christoffel* (Fn. 77), Rz. 288 ff. (Juni 1998); *W. Knobel*, in *Viskorf/Glier/Knobel* (Fn. 69), Vor §§ 138 BewG, Rz. 28.

79 Im Vordergrund stand anscheinend der Gedanke der Steuervereinfachung, s. 2. Bericht des Finanzausschusses v. 5. 11. 1996, BT-Drucks. 13/5952, 42, zu § 147 BewG.

80 Nach dem gleichlautenden Ländererlaß v. 16. 6. 1997, *BStBl. I* 1997, 859, 860, Tz. 2 a. E., sollen aufwendig ausgestattete/gestaltete Wohngrundstücke allerdings nach dem Ertragswertverfahren des § 146 BewG zu bewerten sein.

81 Vgl. *R. Seer* (Fn. 14), *StuW* 1997, 283, 291.

Betriebsgrundstücke. So werden *vermietete* Industriegrundstücke nach dem Ertragswertverfahren mit dem *fiktiven* Vervielfältiger 12,5 bewertet. Für *eigen genutzte* Industriegrundstücke sind dagegen der verkehrswertnahe Bodenwert und davon getrennt der Steuerbilanzwert des Gebäudes anzusetzen⁸². In einigen Fällen wirken sich damit Abschreibungswahlrechte nach § 7 Abs. 5 EStG oder § 4 FörderG oder eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG auf den erbschaftsteuerlichen Bewertungsansatz des Betriebsgebäudes aus⁸³, in anderen Fällen dagegen nicht. In einigen Fällen wird der Grund und Boden von Betriebsgrundstücken durch einen typisierten Verkehrswert gesondert erfaßt, in anderen Fällen dagegen durch den Ertragswert abgegolten. Welches der beiden Verfahren mit welchem Wert konkret Anwendung findet, hängt dabei ganz wesentlich vom Verhandlungsgeschick des Steuerpflichtigen ab⁸⁴. Es ähnelt einem Lotteriespiel, ob und inwieweit durch den Grundbesitzwert im Bereich des Betriebsvermögens für die Erbschaftsteuer einkommensteuerlich verstrickte stille Reserven aufzudecken sind oder nicht. Demgegenüber wären bei konsequenter Abstimmung von Einkommen- und Erbschaftsteuer *alle* Betriebsgrundstücke zu Steuerbilanzwerten anzusetzen; dies unabhängig davon, ob sie unbebaut oder bebaut, vermietet, vermietbar oder in spezieller unternehmerischer Weise eigen genutzt werden.

c) Fehlende ertragsteuerliche Maßgeblichkeit bei Finanzanlagen und Beteiligungen

Die Bewertungsinkonsequenz findet sich nicht nur bei Betriebsgrundstücken, sondern auch bei Finanzanlagen und Beteiligungen. Für zum Betriebsvermögen gehörende Wertpapiere, Anteile und Genußscheine an Kapitalgesellschaften sind nach § 12 Abs. 5 Satz 3 ErbStG nicht Steuerbilanzwerte, sondern der Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG), Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4 BewG) oder (allgemein) der gemeine Wert (§ 11 Abs. 2 u. 3 BewG) maßgebend. Damit werden die bis zum Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) entstandenen einkommensteuerverstrickten stillen Reserven betrieblicher Finanzanlagen der Erb-

82 Zutreffend *H. G. Christoffel*, in *Gürsching/Stenger* (Fn. 77), § 147 Rz. 47 (Juni 1998).

83 Dies läßt der gleichlautende Ländererlaß v. 16. 6. 1997, BStBl. I 1997, 859, 860, Tz. 4.2, uneingeschränkt zu; ebenso *H. G. Christoffel*, *Bewertung von Betriebsgrundstücken bei Personen- und Kapitalgesellschaften*, GmbHR 1998, 74, 79; a. A. *M. Wolf* (Fn. 78), DStR 1997, 349, 353.

84 Vgl. nur Schreiben des Bayrischen Staatsministeriums der Finanzen v. 1. 8. 1997, Bew-Kartei § 146 Abs. 3 BewG, Karte 1; *H. G. Christoffel*, in *Gürsching/Stenger* (Fn. 77), § 146 Rz. 185 (Juni 1998), bezeichnet die übliche Miete kritisch als „*Verhandlungsmiete*“. Vor allem in den Fällen der Betriebsaufspaltung und des Sonderbetriebsvermögens wird es sehr zweifelhaft sein, ob die vereinbarte Miete eine „übliche Miete“ ist und ob es eine solche überhaupt gibt.

schaftsteuer unterworfen. Dasselbe gilt für Beteiligungen, wobei sich eine große Kluft zwischen börsennotierten und nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften offenbart. Wenn sich für letztere der gemeine Wert nicht aus Verkäufen des letzten Jahres ableiten läßt, ist er gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, § 12 Abs. 2 ErbStG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Für den danach zu bildenden Vermögenswert knüpft § 12 Abs. 2 Satz 2 ErbStG nunmehr grundsätzlich an die Steuerbilanzwerte der Kapitalgesellschaft, so daß insoweit die Verkehrswertorientierung für nicht börsennotierte Anteile bereits wieder verlassen wird⁸⁵. Das als Schätzungsmethode von der Verwaltung angewandte und von der Rechtsprechung akzeptierte sog. *Stuttgarter Verfahren*⁸⁶ ist eine Variante der sog. *Übergewinnmethode*. Es versteht den Unternehmenswert als Summe des Vermögenswerts und des Mehr- oder Minderwerts, der darauf beruht, daß das Unternehmen Gewinne über oder unter dem Normalgewinn (sog. Über- bzw. Untergewinne) erwirtschaftet⁸⁷. Als Normalgewinn betrachten sowohl A 8 Abs. 1 VStR 1995 als auch R 100 Abs. 1 ErbStR 1999 einen Zinssatz in Höhe von 9%, bezogen auf den gesuchten Unternehmenswert (nicht: auf den Vermögenswert!)⁸⁸. Da der Vermögenswert weitgehend an Steuerbilanzwerte anknüpft, der Vergleichszins von 9% zumindest derzeit weit über der Normalrendite einer Kapitalanlage liegt und nicht selten noch zusätzlich zweifelhafte Abschläge vorzunehmen sind⁸⁹, bleibt die Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren regelmäßig hinter Verkehrswerten deutlich zurück.

Das inkonsequente Bewertungskonglomerat setzt sich für wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG und sog. einbringungsge-

85 H.-U. Viskorf, in Viskorf/Glier/Knobel (Fn. 69), § 11 Rz. 36, bezeichnet es mit Recht als „Etikettenschwindel“, wenn in § 11 Abs. 2 BewG eingangs der gemeine Wert zum Maßstab erhoben, das Schätzungsverfahren aber so ausgestaltet wird, daß das Bewertungsziel gar nicht zu erreichen ist.

86 S. A 4–16 VStR 1995, R 96–108 ErbStR 1999; BFH-Urt. v. 28. 3. 1990 – II R 108/85 –, BStBl. II 1990, 493 f.; v. 6. 3. 1991 – II R 18/88 –, BStBl. II 1991, 558, 559; v. 18. 3. 1993 – II R 102/90 –, BStBl. II 1994, 9 f.; v. 15. 2. 1995 – II R 8/92 –, BStBl. II 1995, 505, 506.

87 Vgl. nur M. Rid, in Gürsching/Stenger (Fn. 77), § 11 Rz. 165 (November 1995); ders., Gemeiner Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. des § 11 Abs. 2 BewG, in FS H. Flick, Köln 1997, 531, 532.

88 Diesem Normalzins wird der aus den vergangenen Jahresergebnissen gewonnene Durchschnittsertrag gegenübergestellt. R 99 Abs. 3 ErbStR 1999 nimmt nicht mehr einfach den Durchschnitt der in den letzten drei Jahren erzielten Erträge, sondern gewichtet sie nach Zeitnähe. Außerdem ist der in A 7 Abs. 3 VStR 1995 vorgesehene pauschale Unsicherheitsabschlag von 15% entfallen.

89 Z. B. zusätzlicher Abschlag wegen geringer Erträge nach A 8 Abs. 3 VStR 1995 (= R 100 Abs. 3 ErbStR 1999, obwohl sich der Mindergewinn bereits ausgewirkt hat; Abschlag i. H. v. 10% für Anteile, die ohne Einfluß auf die Geschäftsführung sind (R 101 Abs. 1 ErbStR 1999), dazu krit. M. Rid, in FS H. Flick (Fn. 87), 539 f.

borene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG fort. Auch wenn diese Anteile im Privatvermögen gehalten werden, sind ihre stillen Reserven beim Inhaber einkommensteuerverstrickt. Ungeachtet dessen folgt § 12 Abs. 1 u. 2 ErbStG auch hier nicht dem Grundsatz der Bewertungsidentität, sondern sieht als Bewertungsmaßstäbe den Kurswert oder gemeinen Wert vor. Als Folge davon werden Beteiligungen an Unternehmen je nach Rechtsform und Börsennotierung für Erbschaftsteuerzwecke höchst unterschiedlich bewertet⁹⁰.

d) Verkehrswerte für ausländisches Betriebsvermögen

Die Bewertungsidentität durchbricht § 12 Abs. 6 ErbStG schließlich für ausländisches Betriebsvermögen, das gem. § 31 Abs. 1 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Dasselbe gilt für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 u. 2 BewG mit Kurswerten, ggf. auch durch entsprechende Anwendung der Grundsätze des sog. Stuttgarter Verfahrens bewertet werden⁹¹. Unter dem Gesichtspunkt der von der Bundesregierung bemühten Steuervereinfachung kann der Verkehrswertansatz für ausländisches Betriebsvermögen nur erstaunen. Stellt er doch die Erbschaftsteuer-Finanzämter vor eine nahezu unlösbare Aufgabe. Es bleibt offen, nach welcher Methode das ausländische Betriebsvermögen (Ertrags- oder Substanzwertverfahren? Stuttgarter Verfahren?) bewertet werden soll.

Die Herstellung von Bewertungsidentität für das ausländische Betriebsvermögen würde aber nicht nur der Steuervereinfachung dienen. Sie wäre ebenso materiell gerechtfertigt, weil auch die im ausländischen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven der Gefahr einer Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer unterliegen. Selbst wenn bei späterer Veräußerung die stillen Reserven entsprechend Art. 13 Abs. 2, 23 A OECD-Musterabkommen allein im ausländischen Belegenheitsstaat besteuert werden sollten, ändert dies nichts daran. Denn das DBA stellt in diesem Fall den Veräußerungsgewinn nicht einkommensteuerfrei, sondern verteilt das Steuergut lediglich zwischen zwei Staaten⁹². Darüber hinaus sollte die ertragsteuerliche Maßgeblich

90 S. nur *D. J. Piltz*, Die neue Erbschaftsbesteuerung des unternehmerischen Vermögens, ZEV 1997, 61.

91 Vgl. *D. J. Piltz*, Gemeiner Wert von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, in *N. Herzig* (Hrsg.), Bewertung von Auslandsbeteiligungen, Köln 1992, 58 ff.; *M. Rid*, in *Gürsching/Stenger* (Fn. 77), § 11 Rz. 108 f. (November 1997); *M. Troll*, in *Rössler/Troll* (Fn. 73), § 11 Rz. 24; gleichlautender Ländererlaß v. 9. 3. 1990, StEK BewG § 11 Nr. 63, unter 1.3.

92 *S. H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, 16.37.

keit auf wesentliche Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die ebenfalls nach § 17 EStG steuerverstrickt sind⁹³, erweitert werden.

Die genannten Beispiele verdeutlichen, daß der Gesetzgeber den Steuerbilanzansatz nur halbherzig und sehr inkonsequent umgesetzt hat. Besteht eine tragfähige Rechtfertigung für die Bestands- und Bewertungsidentität des Betriebsvermögens in der einkommensteuerlichen Verstrickung stiller Reserven, dann sind die beiden Grundsätze nicht nur auf einen Teil des Betriebsvermögens zu beschränken, sondern auf *alle* steuerverstrickten Wirtschaftsgüter sowohl des Betriebs- als auch des Privatvermögens auszudehnen.

IV. Gleichheitswidrige Privilegierung des inländischen Betriebsvermögens durch § 13a ErbStG

1. Keine „besondere Sozialpflichtigkeit“ (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG) des Betriebsvermögens

Statt dessen hat der Gesetzgeber in § 13a ErbStG für inländisches Betriebsvermögen und wesentliche Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften einen Freibetrag und zusätzlich einen quotalen Bewertungsabschlag geschaffen. Er sah sich zu dieser Maßnahme nicht etwa nur aus wirtschaftspolitischen Gründen ermutigt, sondern durch einige erstaunliche Aussagen im BVerfG-Beschluß v. 22. 6. 1995 sogar *gezwungen*⁹⁴. Das BVerfG legte dort dem Gesetzgeber eine schonende Behandlung „mittelständischer Unternehmen“ auf⁹⁵. Als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheiten seien sie „in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet“. Dies begründet das BVerfG sodann damit, daß mittelständische Unternehmen „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ insbesondere aufgrund ihrer arbeits-, betriebsverfassungs- und wirtschaftsverwaltungsrechtlichen Verpflichtungen seien.

Diffus erscheint bereits, was das BVerfG unter einem „mittelständischen Unternehmen“ versteht⁹⁶. Dies kann m. E. dahinstehen. Das BVerfG gerät mit

93 BFH-Urt. v. 22. 2. 1989 – I R 11/85 –, BStBl. II 1989, 794, 795; v. 19. 3. 1996 – VIII R 15/94 –, BStBl. II 1996, 312; dazu *K. Ebling*, Steuerrechtliche Aspekte der Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft bei wesentlicher Beteiligung (§ 17 EStG), in FS H. Flick, Köln 1997, 679 ff.

94 So auch *D. Degenhard*, Reform der Erbschaftsteuer, IFSt-Schrift Nr. 344, Bonn 1996, 20; gegen die Bindungswirkung eines so verstandenen Auftrages aber *J. P. Meincke*, Neuordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Stjb. 1996/97, 161, 179.

95 BVerfG (Fn. 4), 175 f. (Erbschaftsteuer) unter bb).

96 *K. Vogel/C. Waldhoff*, in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Heidelberg, Vorbem. Art. 104a–115 GG, Rz. 554 (Dezember 1997), gelangen unter Auswertung des

seiner Argumentation in die Nähe politischer Wahlkampfretorik, die den Begriff „Gemeinwohl“ leerformelartig zur Begründung jedes erwünschten Ergebnisses einsetzt⁹⁷. Niemand wird bestreiten wollen, daß Unternehmen in ihrer Summe „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ sind. Dadurch wird das einzelne Unternehmen aber noch nicht zu einer Gemeinwohlveranstaltung. Vielmehr hat der Unternehmer im Rahmen der von der Verfassung vorausgesetzten Privatrechts- und Wirtschaftsordnung in Ausübung seiner Berufs- und Eigentümerfreiheit (Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) legitimerweise ganz vorrangig seinen Vorteil im Auge. Ausdruck des erwerbswirtschaftlichen Prinzips ist sein Streben nach Gewinnmaximierung und Rentabilität. Daran ändert sich auch nichts dadurch, daß der Gebrauch der Eigentümerfreiheit nach Art. 14 Abs. 2 GG „zugleich“ dem Wohle der Allgemeinheit dienen soll. Das Gemeinwohl geht nicht aus der bloßen Häufung privater Interessen hervor. Vielmehr hat es eine davon deutlich zu unterscheidende eigene, spezifische Qualität. Es verkörpert die Einheit des Gemeinwesens in seinen Zielen, das alle Bürger *über ihre divergierenden privaten Interessen hinweg* verbindet⁹⁸. Deshalb ist das Partikularwohl des Unternehmens (*bonum particulare*) nicht gleichbedeutend mit dem Gemeinwohl (*bonum commune*). Mit derselben Plausibilität kann gerade auch der Eigentümer des Grundbesitzes, welches das BVerfG in eine realitätsgerechte Relation zum Geldvermögen bringen wollte, die besondere Gemeinwohlbindung seines Grundeigentums reklamieren. Selbst dem Wertpapierinhaber, dessen Kapital einem Unternehmen langfristig zur Verfügung gestellt wird und somit auch ggf. Arbeitsplätze sichert, müßte dann wohl eine besondere Gemeinwohlbindung seines Vermögens zuerkannt werden⁹⁹.

sozialwissenschaftlichen Schrifttums zu dem m. E. wenig überzeugenden Ergebnis, daß es auf die *Rechtsform* des Unternehmens ankomme: Aktiengesellschaften, deren Anteile an der Börse gehandelt werden, sollen nicht darunter fallen.

97 Vgl. nur J. Isensee, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat, in J. Isensee/P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, Heidelberg 1988, § 57 Rz. 4.

98 J. Isensee (Fn. 97), HStR III, § 57 Rz. 18; zur Konkretisierung der Gemeinwohlzwecke im Steuerrecht eingehend Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts v. 24. 3. 1988, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, Bonn 1988, 101 ff., dort zur wirtschaftlichen Tätigkeit, 151 ff.

99 Ebenso P. Bareis/T. Elser, Analyse des neuen Erbschaftsteuerrechts, DStR 1997, 557, 561.

2. Keine Rechtfertigung durch eine geminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers von Betriebsvermögen

Das BVerfG folgert die schonende Sonderbehandlung des Betriebsvermögens aus Art. 3 Abs. 1 GG¹⁰⁰ mit dem Argument der beschränkten Verfügbarkeit über den Betrieb und die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Das Gericht hängt damit der Vorstellung an, Verfügungsbeschränkungen schlugen sich nicht in der Marktbewertung nieder. Mit dieser nicht weiter belegten Annahme offenbart es leider seinen fehlenden ökonomischen Sachverstand. Wie *Peter Bareis* durch einleuchtende Beispiele dargelegt hat, berücksichtigt der Markt auch bei der Veräußerung von Betriebsvermögen sehr wohl dessen „Sozialpflichtigkeit“¹⁰¹. Die aufgrund eingeschränkter Fungibilität des Betriebes verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers bildet sich daher folgerichtig schon im Wert des Betriebsvermögens ab. Sieht das Gesetz insoweit einen Wert vor, der regelmäßig bereits deutlich unterhalb von Verkehrswerten liegt¹⁰², so verbleibt kein Raum für eine weitere Ermäßigung in einer Größenordnung von absolut 500 000 DM und zusätzlichen 40%.

3. Keine Rechtfertigung durch das eigentumschützende Verbot der Übermaßbesteuerung

Die vom BVerfG angestoßene Privilegierung des Betriebsvermögens ist von der Sorge getragen, daß die Erbschaftsteuer die Fortführung des Betriebes gefährden könnte¹⁰³. Diese wiederholt beschworene Gefahr¹⁰⁴ darf zwar einerseits nicht bagatellisiert, andererseits aber auch nicht dramatisiert und vor allem nicht unreflektiert zu einer angeblich durch das Verfassungsrecht gebotenen Privilegierung einer bestimmten Vermögensart benutzt werden. Ist die eingeschränkte Verfügbarkeit der Grund für die Freistellung des Betriebsvermögens, so fragt es sich, warum nicht auch andere wenig fungible Vermögensarten freigestellt werden. Das BVerfG hat die Behauptung, die Erbschaft-

100 BVerfG (Fn. 4), 176 (Erbschaftsteuer).

101 *P. Bareis*, Probleme verfassungsrechtlicher Vorgaben und ihrer Umsetzung am Beispiel der Vermögen- und Erbschaftsteuer, DB 1996, 1153, 1157 f., wo er außerdem zutreffend rügt, daß das BVerfG nur einseitig Risiken, aber keine Chancen berücksichtigt.

102 Daß der Verkehrswert im Einzelfall die Steuerbilanzwerte einmal unterschreiten könnte, ist wohl sogar theoretisch auszuschließen. Ist eine den Verkehrswert des Unternehmens mindernde nachhaltige Rentabilitätsschwäche eingetreten, so muß dem auch bilanzsteuerrechtlich durch Teilwertabschreibungen Rechnung getragen werden, s. BFH-Urt. v. 2. 3. 1973 – III R 88/69 –, BStBl. II 1973, 475; v. 13. 4. 1983 – I R 63/79 –, BStBl. II 1983, 667.

103 BVerfG (Fn. 4), 176 (Erbschaftsteuer).

104 Vgl. nur die Stellungnahme der Wirtschaftsverbände in Fn. 6.

steuer gefährde die Existenz mittelständischer Unternehmen, leider überhaupt nicht verifiziert.

Der Steuereingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Erben gewinnt seine Legitimation auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung¹⁰⁵. Eine ungleichmäßige Besteuerung wird deshalb nicht bereits dadurch gerechtfertigt, daß sich *irgendein* sachlicher Grund für die gesetzliche Differenzierung finden läßt. Das BVerfG hat seine bloße *Willkürverbots-Formel*¹⁰⁶ überwunden und unterscheidet nunmehr hinsichtlich der Prüfungsdichte des Art. 3 GG zwischen *sach-* und *personenbezogener* Ungleichbehandlung¹⁰⁷. Werden allein Sachverhalte ungleich behandelt, können sich die Betroffenen auf die Regelung einstellen und nachteiligen Auswirkungen durch eigenes Verhalten begegnen, so soll eine großzügige Prüfung geboten sein¹⁰⁸. Dagegen tendiert das BVerfG zu einer eher strengen Prüfung, wenn es sich um eine Ungleichbehandlung anhand von personenbezogenen Merkmalen handelt, d. h. die Benachteiligten den begünstigten Sachverhalt in ihrer Person nicht oder nur schwer erfüllen können¹⁰⁹. Des weiteren ist – wie das BVerfG deutlich herausgestellt hat – eine um so strengere Prüfung angezeigt, je stärker sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann¹¹⁰.

105 Vgl. BVerfG-Urt. v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239, 268 (Zinsbesteuerung); BVerfG (Fn. 4), 134 (Vermögensteuer).

106 BVerfG-Urt. v. 23. 10. 1951 – 2 BvG 1/51 –, BVerfGE 1, 14, 52 (Neugliederung Baden/Württemberg); BVerfG-Beschl. v. 12. 4. 1972 – 2 BvR 704/70 –, BVerfGE 33, 44, 51 (Referendardienst); zurückgehend auf *G. Leibholz*, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 2. Aufl., München 1959 (1. Aufl., 1925), 77 ff.

107 Instruktiv zur Judikatur des BVerfG *M. Sachs*, Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes – Willkürverbot und sog. neue Formel, JuS 1997, 124; *H. D. Jarass*, Folgerungen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 I GG, NJW 1997, 2545; *M. Krugmann*, Gleichheit, Willkür und Evidenz, JuS 1998, 7.

108 BVerfG-Beschl. v. 7. 10. 1980 – 1 BvL 50/79 u. a. –, BVerfGE 55, 72, 89 (Präklusion § 528 Abs. 3 ZPO); v. 4. 5. 1982 – 1 BvL 26/77 u. 66/78 –, BVerfGE 60, 329, 346 (Versorgungsausgleich); v. 20. 6. 1995 – 1 BvR 166/93 –, BVerfGE 93, 99, 111 (Rechtsmittelbelehrung).

109 BVerfG-Beschl. v. 29. 5. 1990 – 1 BvL 20/86 u. a., BVerfGE 82, 60, 89 f. (Kindergeld); v. 2. 12. 1992 – 1 BvR 296/88 –, BVerfGE 88, 5, 12 (Beratungshilfe ArbG); v. 26. 1. 1993 – 1 BvL 38/92 u. a., BVerfGE 88, 87, 96 (TranssexuellenG); BVerfG-Urt. v. 10. 1. 1995 – 1 BvF u. a. –, BVerfGE 92, 26, 52 f. (Beschäftigung ausl. Seeleute/Heimatsteuer); BVerfG-Beschl. v. 10. 4. 1997 – 2 BvL 77/92 –, BVerfGE 96, 1, 6 (Arbeitnehmer-, Weihnachtsfreibetrag).

110 BVerfG-Beschl. v. 18. 11. 1986 – 1 BvL 29/83 –, BVerfGE 74, 9, 24 (Arbeitslosengeld/Studenten); BVerfG (Fn. 109), BVerfGE 88, 87, 96 (TranssexuellenG); BVerfG-Beschl. v. 24. 6. 1993 – 1 BvR 689/92 –, BVerfGE 89, 69, 89 (medizinisch-psychologisches Gutachten/Straßenverkehr); v. 14. 12. 1994 – 1 BvR 720/90 –, BVerfGE 91, 346, 363 (Abfindung Miterben GrStVG).

Für die Frage der Grundrechtsverletzung ist bei der Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer folgerichtig auf die Person des Erben und nicht des Erblassers abzustellen. Der Erbe von Privatvermögen besitzt als Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1 ErbStG) keine Gestaltungsmöglichkeit, den begünstigenden Tatbestand des § 13a ErbStG in seiner Person zu verwirklichen. Seine Einwirkungsmöglichkeit auf den Erblasser, das Vermögen noch zu Lebzeiten in Betriebsvermögen umzugestalten, besitzt mangels eigener Verfügungsbefugnis keine rechtliche Qualität. Die Erbschaftsteuer greift zudem in sein durch Art. 14 GG geschütztes Erbrecht ein, welches das Eigentum flankiert und ihm ein Individualfreiheitsgrundrecht vermittelt¹¹¹. Deshalb unterliegt die Ungleichbehandlung der beiden Personengruppen „Erwerber von Betriebsvermögen“ und „Erwerber von Privatvermögen“ eher strengen Maßstäben¹¹². Die Bevorzugung der einen Personengruppe durch § 13a ErbStG ist spiegelbildlich mit einem Grundrechtseingriff in das Erbrecht der anderen Personengruppe verbunden¹¹³. Unter der Vorgabe, ein ganz bestimmtes Mindest-Steueraufkommen zu erzielen, geht jeder Freibetrag, jeder Bewertungsabschlag notwendigerweise *auf Kosten der Nichtbegünstigten*¹¹⁴. Die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage für Erwerber von Betriebsvermögen führt damit unweigerlich zur zusätzlichen *Belastung* der Erwerber von Privatvermögen. Besonders deutlich macht dies das Beispiel des Jahressteuergesetzes 1997: Um die großzügige Aushöhlung der Bemessungsgrundlage finanzieren zu können, wurde der Steuertarif im unteren Bereich der Steuerklasse I deutlich erhöht¹¹⁵.

Bewirkt die Ungleichbehandlung mithin einen Grundrechtseingriff, so unterliegt sie den Anforderungen des *Verhältnismäßigkeitsprinzips*¹¹⁶. Daher ist der

111 Vgl. BVerfG-Beschl. v. 8. 12. 1976 – 1 BvR 810/70 u. a. –, BVerfGE 44, 1, 17 (Erbrecht nichteheliches Kind); v. 14. 12. 1994 – 1 BvR 720/90 –, BVerfGE 91, 346, 348; BVerfG (Fn. 4), 173 ff.; R. Seer (Fn. 14), StuW 1997, 283, 284.

112 Die rechtsdogmatische Bewältigung des Art. 3 GG ist weder in der Rechtsprechung des BVerfG noch in der Literatur abgeschlossen, zutr. H. D. Jarass (Fn. 107), NJW 1997, 2545.

113 Zum Verständnis der Ungleichbehandlung als Grundrechtseingriff s. M. Kloepfer, Gleichheit als Verfassungsfrage, Berlin 1980, 56 ff.; St. Huster, Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, Diss. Heidelberg, Berlin 1993, 225 ff.; ders., Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, 541, 543 ff.; H. D. Jarass, Bausteine einer umfassenden Grundrechtsdogmatik, AÖR Bd. 120 (1995), 345, 366 f.

114 Klar erkannt von J. P. Meincke, Freibeträge und Steuersätze im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 1997, 52, 55.

115 Vgl. 2. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des JStG 1997 v. 5. 11. 1996, BT-Drucks. 13/5952, zu § 19 ErbStG, 43: „Der Steuertarif des ErbStG wird so geändert, daß er im Zusammenwirken mit den geänderten Bemessungsgrundlagen und Steuerbefreiungen das angestrebte Steueraufkommen von rd. 5,3 Mrd. DM . . . ermöglicht“.

116 S. etwa BVerfG-Beschl. v. 30. 5. 1990 – 1 BvL 2/83 u. a. –, BVerfGE 82, 126, 146 (Kündigungsfrist Arbeiter/Angestellte).

Zweck der Maßnahme am Ausmaß der unterschiedlichen Behandlung der Vergleichsgruppen zu messen¹¹⁷. Die durch die Ungleichbehandlung bewirkte Belastung darf nicht weiter greifen, als der die Differenzierung legitimierende Zweck es rechtfertigt¹¹⁸. § 13a ErbStG bezweckt, den Fortbestand des Unternehmens im Generationenwechsel steuerlich nicht zu gefährden¹¹⁹. Wie bereits unter III.1. 2.a), S. 196 ff. dargelegt, wird dem aus Art. 14 GG folgenden Bedürfnis eigentumschonender Besteuerung aber bereits durch die verlängerte Buchwertverknüpfung Rechnung getragen. Erwerber von Betriebsvermögen brauchen wegen der zurückhaltenden Bewertung einen Teil ihrer Bereicherung (die stillen Reserven) nicht sofort, sondern erst Jahrzehnte später oder (z. B. bei einer weiteren Generationennachfolge) gar nicht zu versteuern. Bereits dadurch werden sie im Vergleich zu Erwerbenden von Kapitalvermögen, die ihre Bereicherung in vollem Umfang ansetzen müssen, bevorzugt¹²⁰.

Der trotz maßvoller Bewertung nicht auszuschließenden Gefahr für die Unternehmensfortführung tritt bereits § 28 Abs. 1 ErbStG entgegen. Danach ist die bei einem Erwerb von Todes wegen auf das Betriebsvermögen entfallende Erbschaftsteuer nunmehr bis zu 10 Jahre (zinslos!)¹²¹ zu stunden, soweit dies zur Erhaltung des Betriebs notwendig erscheint. § 28 ErbStG gewährt einen *Rechtsanspruch* auf Stundung, wenn die Existenz und damit zugleich die Fortführung des Betriebes ernstlich gefährdet wäre¹²². Dies ist der Fall, wenn die Sofortzahlung der Steuer zu einer wesentlichen Betriebseinschränkung, zu einer das künftige Gesicht des Betriebs prägenden Umstrukturierung oder gar zur Liquidation zwingen würde¹²³. Erscheint bereits die Beschränkung der

117 Grundlegend BVerfG-Beschl. v. 7. 10. 1980 – 1 BvL 50/79 u. a. –, BVerfGE 55, 72, 88 (Präklusion): Es müssen Differenzierungsgründe „von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen“.

118 Zur *Erforderlichkeit* der Differenzierung s. BVerfG-Beschl. v. 11. 2. 1992 – 1 BvL 29/87 –, BVerfGE 85, 238, 245 f. (USt-Ermäßigung für Kraftdroschken); v. 10. 1. 1995 – 1 BvL 20/87 u. 88 –, BVerfGE 91, 389, 403 f. (BAFÖG/Anrechnung Einkommen getrennt lebender Ehegatte); *H. D. Jarass* (Fn. 107), NJW 1997, 2545, 2549.

119 S. bereits die Regierungsbegründung zum Entwurf des sog. Standortsicherungsgesetzes, BT-Drucks. 12/4487, 25, 47; später dann Regierungsbegründung zum Entwurf des JStG 1997 v. 24. 5. 1996, BR-Drucks. 390/96, 64 f., 67 f.

120 Zur Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung durch das Prinzip eigentumschonender Besteuerung s. oben III.2.b), S. 205 ff.

121 Die Zinslosigkeit für den (nicht vorhersehbaren) Erwerb von Todes wegen hat Art. 16 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes v. 25. 2. 1992, BGBl. I 1992, 297, 323, eingeführt. Für Schenkungen unter Lebenden verweist § 28 Abs. 1 Satz 2 ErbStG auf §§ 234, 238 AO. Art. 24 Nr. 3 des JStG 1996 v. 11. 10. 1995, BGBl. I 1995, 1250, 1404, hat den Stundungszeitraum schließlich von 7 auf 10 Jahre ausgedehnt.

122 Vgl. *D. Gebel*, (Fn. 45), Rz. 185; *J. P. Meincke* (Fn. 12), § 28 Rz. 5.

123 *D. Gebel*, (Fn. 45), Rz. 185; *J. P. Meincke* (Fn. 12), § 28 Rz. 6; *Moench/Kien-Hümbert* (Fn. 12), § 28 Rz. 9 (April 1998).

Stundung nach § 28 ErbStG auf Betriebsvermögen im Hinblick auf das Besteuerungsgleichmaß als bedenklich¹²⁴, so steht jedenfalls deren Freistellung in § 13a ErbStG im groben Mißverhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung. Um die unternehmerische Generationennachfolge zu ermöglichen, ist es *nicht erforderlich*, von dem zurückhaltenden Ausgangswert weitere 500 000 DM abzuziehen und den dann ggf. noch verbleibenden Betrag gar ohne betragliche Grenze zu 40% freizustellen. Denn die Gefahr der erbschaftsteuerlichen Existenzbedrohung wird bereits durch den Steuerbilanzwertansatz, den Stundungsanspruch und die Tarifbegrenzung des § 19 Abs. 1 ErbStG gebannt. Einer weiteren Vergrößerung der Ungleichbehandlung bedarf es nicht, um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen. Deshalb wandelt sich die eigentumschonende Besteuerung unternehmerischen Vermögens in § 13a ErbStG zu *gleichheitswidrigen Privileg*¹²⁵. Berechtigterweise wird der Erbe von Mietwohngrundstücken fragen, warum nicht auch er in den Genuß eines Bewertungsabschlages von 40% kommt, um so sein ebenfalls „gemeinwohlgebundenes“ Immobilieneigentum möglichst unbeeinträchtigt fortführen zu können.

V. Zusammenfassendes Fazit

Die eingangs gestellten Fragen sind also wie folgt zu beantworten: Das Besteuerungsgleichmaß gebietet es, auch geschenktes/vererbtes Betriebsvermögen der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Um eine doppelte Erfassung stiller Reserven beim Erwerber sowohl mit Einkommen- als auch mit Erbschaftsteuer auszuschließen, ist der ertragsteuerliche Ansatz maßgeblich. Der Grundsatz der Bestands- und Bewertungsidentität sollte daher auf alle Wirtschaftsgüter ausgedehnt werden, deren stille Reserven einkommensteuerlich verstrickt sind.

Die Sonderbehandlung unternehmerischen Vermögens in § 13a ErbStG läßt sich dagegen nicht rechtfertigen. Einer übermäßigen Erbschaftsteuer ist nicht durch Freistellung eines bestimmten („guten“) Vermögens eine Grenze zu setzen, für die Erwerber „schlechten“ Vermögens (des Privatvermögens) bezahlen. Der sowohl gleichheitskonforme als auch freiheitsschonende Ansatzpunkt kann vielmehr nur sein, daß *kein Erwerber*, auch nicht der eines Unternehmens, durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer übermäßig belastet wird¹²⁶.

124 Ebenfalls krit. J. P. Meincke (Fn. 12), § 28 Rz. 1; D. Moench/P. Kien-Hümbert (Fn. 12), § 28 Rz. 3 (April 1998).

125 S. bereits R. Seer (Fn. 14), StuW 1997, 283, 294 f.

126 Ebenso D. Moench/K. Höll, (Fn. 35), Abschnitt B, Rz. 4.

Diskussion

zu dem Referat von Prof. Dr. *Roman Seer*

Leitung

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*

Dr. Pelka:

Herzlichen Dank, Herr Prof. *Seer*, für Ihren lebhaften Vortrag. Sie haben uns ja die Problemlagen des Erbschaftsteuerrechts recht plastisch vor Augen geführt und Widersprüche oder Fragen aufgeworfen, die wir vielleicht während der folgenden Diskussion beantworten können. Wenn ich richtig sehe, zerfällt Ihr Vortrag letztlich in zwei Thesen:

Ausgehend von der Überlegung, daß der Anfall durch Erbschaft quasi eine achte Einkunftsart ist und deswegen einkommensteuerrechtliche Grundsätze herangezogen werden müssen, kommen Sie zu dem Schluß, daß eine Doppelerfassung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer nicht zulässig ist. Daraus folgern Sie weiter, daß deswegen die Steuerbilanzwerte die grundsätzlich richtigen Werte sind. Dies ist ja auch im Gesetz im wesentlichen verwirklicht worden. Dann untersuchen Sie die Frage der lückenhaften Durchsetzung dieses Grundsatzes, insbesondere für Grundstücke und für Kapitalbeteiligungen und kommen zu dem Ergebnis, daß diese Durchbrechung nicht zulässig ist. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, soll die Abweichung von den Steuerbilanzwerten als Durchbrechung eines Grundsatzes nicht zur Verfassungswidrigkeit dieser abweichenden Bewertung führen, sondern vom Steuergesetzgeber *de lege ferenda* korrigiert werden, da diese Durchbrechung aus steuersystematischen Gründen nicht gerechtfertigt, aber verfassungsrechtlich noch tolerabel sei.

Im zweiten Teil aber, bei § 13a ErbStG, ziehen Sie das schärfere Schwert hervor, nämlich das der Verfassungswidrigkeit. In der Privilegierung des unternehmerischen Vermögens durch § 13a ErbStG, die ja dann spiegelbildlich zu einer Belastung des Privatvermögens führt, sehen Sie einen Gleichheitssatzverstoß.

Ich meine, wir sollten diesen beiden Thesen, die Sie aufgestellt haben, auch in der Diskussion folgen. Ich schlage daher vor, daß wir zunächst gemeinsam darüber nachdenken, ob die – von mir etwas plakativ dargestellte – These richtig ist, daß die Erbschaftsteuer eine Sonderform der Einkommensteuer ist, und daraus folgt, daß die Abweichung von Steuerbilanzwerten generell nicht zulässig sind. Wenn wir dieses Thema behandelt haben, dann würde ich als

Punkt 2 den § 13a ErbStG aufrufen. § 19a ErbStG haben Sie nur gestreift; dort stellen sich die gleichen Fragen.

Mellinghoff:

Herr *Seer*, Sie werden sich nicht wundern, daß ich mich jetzt äußere. Die Idee, die meinem Konzept zugrunde liegt, ist folgende: Wir haben normalerweise den Fall, daß jemand aus versteuertem Einkommen Vermögen bildet, und dieses aus versteuertem Einkommen gebildete Vermögen beim Erben mit Erbschaftsteuer belastet wird. Handelt es sich um ein Betriebsvermögen, gehen wir zunächst einmal davon aus, daß die stillen Reserven vom Erblasser realisiert und dort der Einkommensteuer unterworfen werden, und das daraus gebildete Vermögen dann der Erbschaftsteuer unterliegt. Wenn ich nun die stillen Reserven belasse und eine Buchwertfortführung ermögliche, führt das ja dazu, daß die Erbschaftsteuer auf diese stillen Reserven überhaupt nie erhoben wird: Wenn der Erbe einen Tag nach dem Erbfall die stillen Reserven realisiert, fällt auf diese stillen Reserven nur noch die Einkommensteuer an, aber nicht mehr die Erbschaftsteuer, und zwar natürlich nur auf den um die Ertragsteuerbelastung reduzierten Teil der stillen Reserven. Hier müßte ja, wie ich gestern ausgeführt habe, die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer entsprechend gemindert werden. Diese völlige Freistellung der stillen Reserven von der Erbschaftsteuer halte ich nur im Hinblick auf die Begründung des Bundesverfassungsgerichts zur Fortführung des Betriebes, d. h. des langfristigen Innehabens des Betriebes, für gerechtfertigt. Darin liegt der Grund, die stillen Reserven, jedenfalls in dem Anteil, in dem sie nicht der Einkommensteuer unterliegen, der Erbschaftsteuer zu unterwerfen.

Prof. Dr. Seer:

Ja, Herr *Mellinghoff*, ich habe Sie gestern auch richtig verstanden. Nur halte ich den Ansatz für nicht richtig, und zwar aus folgendem Grund: Wenn wir das subjektbezogen auf den Steuerschuldner, hier den Erben, sehen, dann ist die Rechtfertigung aus meiner Sicht unabhängig davon, ob der Betrieb fortgeführt wird. Eine latente Doppelbesteuerung liegt sowohl bezüglich der noch zu erhebenden Einkommensteuer auf die stillen Reserven als auch – jetzt bei einem Verkehrswertansatz – hinsichtlich der Erbschaftsteuer auf die stillen Reserven vor. Da macht es m. E. überhaupt keinen Unterschied, ob er den Betrieb nun fortführt oder einen Tag später veräußert. Gerade in dem gedachten Fall der einen Tag später erfolgenden Veräußerung habe ich ja die Realisierung dieses doppelten Tatbestandes: Würde ich hier für die Erbschaftsteuer den Verkehrswert ansetzen, dann habe ich die stillen Reserven durch die Erbschaftsteuer erfaßt und einen Tag später noch einmal durch die Einkommensteuer. Auch durch das lange Fortführen des Betriebes kommt es insge-

samt zu einer Besserstellung des Erben und Betriebsfortführenden, weil er ja die Einkommensteuer erst viel später – und wenn man die Buchwertfortführung sogar über Generationen weiter ausdehnt, vielleicht auch gar nicht – zu begleichen hätte. D. h. gerade in dem Fall, wo er am nächsten Tag veräußert, ist es m. E. sogar geboten, den Steuerbilanzwertansatz – wenn man überhaupt diesen Gedanken fortführt –, zu übernehmen.

Wenn man eine Binnenbetrachtung vornimmt und sagt, die Erbschaftsteuer betrachte ich nur für sich selbst, die Einkommensteuer ist etwas anderes und hat mit der Erbschaftsteuer nichts zu tun, dann ist die ganze verlängerte Maßgeblichkeit, die verlängerte Buchwertverknüpfung nicht zu rechtfertigen. Wenn ich das nur auf diese eine Steuerart beziehe, dann kann ich nicht einfach Steuerbilanzwerte nehmen, denn das sind Zufallswerte. Ich nehme die Zufallswerte aber hin, weil ich keine besseren Werte kenne, das ist der Vereinfachungs-, Praktikabilitätsgesichtspunkt, Herr *Trzaskalik*. Die materielle Begründung aber ist folgende: Wir wollen keine Doppelerfassung, wenn man die Erbschaft- und Schenkungsteuer als eine besondere Form der Einkommensteuer anerkennt, wenn man diesen Grundsatz akzeptiert. Dann muß ich beides aufeinander abstimmen – so weit folge ich dem Ergebnis des gestrigen Tages –, und daraus ergibt sich eine Fortführung der Werte, die auch einkommensteuerlich gelten. Es handelt sich daher um eine materielle Argumentation, für die die Verfahrensvereinfachung nur flankierende Bedeutung hat. Die Verfahrensvereinfachung allein rechtfertigt den Ansatz der Steuerbilanzwerte m. E., Herr *Trzaskalik*, nicht.

Prof. Dr. Theisen:

Zunächst bin ich Ihnen sehr dankbar, daß Sie mir zumindest das Gefühl vermittelt haben, auch als Betriebswirt die wesentlichen Züge Ihres Referates verstanden zu haben. Aber unter diesem Vorbehalt zwei Bemerkungen: Zum einen teile ich uneingeschränkt alles das, was Sie gegen die Privilegierung gesagt haben. Es ist für mich nicht nachvollziehbar, warum ausgerechnet ein bestimmter Teil betrieblichen, investierten Vermögens – z. B. in Form von Beteiligungen – begünstigt ist, während es für Kapital, das viel häufiger, viel flexibler eingesetzt werden kann, aber bei dem Kapitalgeber nur eine Festgeldanlage oder etwas ähnliches ist, kein Privileg gibt. Das ist aber der geringere Punkt.

Der schwerwiegende ist schon in zwei Diskussionsbeiträgen mit aufgegriffen worden, nämlich Ihr Festhalten an den Steuerbilanzwerten. Zum einen sagten Sie, dies sei ein sicherer Wert. Erlauben Sie mir einfach, dagegen zu setzen: Es ist sicher der falsche Wert. Das haben Sie gerade in einem Schlenker einge-

räumt und gesagt, wir nehmen sie, weil wir keine besseren Werte haben. Stimmt das wirklich?

Ich stimme Ihnen auch zu, daß die Bewertungsverfahren nur einen Korridor vorgeben. Aber wir können kaum mehr festhalten an den Steuerbilanzwerten. Es ist doch absehbar, so jedenfalls meine Erwartung, daß alles das, was mit der Maßgeblichkeit zusammenhängt, alles das, was mit Einheitswerten zusammenhängt, letztlich auseinanderbricht. Ich brauche das alles hier in dem Kreis nicht zu wiederholen. Ich denke, die Steuerbilanzwerte werden nur noch eine historische Reminiszenz sein. D. h., wir müssen uns, auch wenn sie noch so eine Tradition haben, von diesen Steuerbilanzwerten lösen. Und es gibt guten Grund; den einen hatten Sie selber genannt. Denn wenn Ihr Konzept, daß die Erbschaftsteuer zu einer achten Einkunftsart führt, richtig ist, aber nicht als entgeltlicher Tatbestand, sondern als Besteuerung eigener Art, dann haben Sie ja gerade mit dem letzten Beispiel gezeigt, daß es systemkonform ist, beides zu besteuern, nämlich in all den Fällen, in denen die stillen Reserven ganz oder teilweise bereits vorher aufgelöst werden. Niemand spricht von einer Doppelbesteuerung, wenn die Steuer von zwei Personen, nämlich dem Erblasser und dem Erben, gezahlt wird, letztlich aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht oder das wirtschaftliche Kapital in gleichem Maße reduziert.

Abschließend noch eine Anmerkung zu dem von den Betriebswirten lange, aber offensichtlich immer noch erfolglos bekämpften Märchen von der doppelten Erfassung der stillen Reserven: Zum einen haben Sie darauf hingewiesen, daß stille Reserven irgendwann einmal aufgelöst werden können. Sie haben den Fall zwar nicht erwähnt, aber natürlich im Kopf gehabt, daß sie sich auch wieder *still* auflösen können. Das Märchen, daß stille Reserven in diesen Fällen immer doppelt besteuert werden, ist ein solches und es trifft auch andere Personen. Und in Ihrem Konzept wäre es jedenfalls nach meinem Verständnis konsequent, daß Sie sagen, zur einmaligen Erfassung der stillen Reserven bei dem Erblasser oder dem Erben im Rahmen der Einkommensteuer kommt zwingend die Erbschaftsteuer. Diese stellt eine eigene Besteuerung dar, die die Bereicherung beim Empfänger erfassen will und nicht die laufende Gewinnerzielung. Natürlich muß diese Belastung mäßig und unter Berücksichtigung der Einkommensteuer vorgenommen werden. Das Ganze wäre zu Verkehrswerten zu bewerten. Dann hätten wir eine deutliche Vereinfachung.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Ich kann mich ganz kurz fassen wegen des Beitrags von Herrn *Theisen*. Was zu den Werten zu sagen ist: Das war schlicht Nonsens. Sie können nicht, weil der gemeine Wert relativ unsicher ist, die falschen Werte nehmen. Und der

Grundansatz, meine ich, stimmt einfach hinten und vorne nicht. Herr *Theisen* hat das eigentlich auch schon gesagt. Wir haben die Einkommensteuer als periodische Steuer. Die Zielsetzung ist bei der Erbschaftsteuer eine ganz andere. Sie können auch etwa Differenzierungen, die im Erbschaftsteuerrecht sinnvoll sind, wie Familienklassen, Verwandtschaftsgrad und dergleichen, nicht in die Einkommensteuer übertragen. Und deshalb meine ich, sind Ihre Bewertungsprobleme nur Ausdruck dessen, daß der Grundansatz einfach nicht stimmt. Sie können Einkommen- und Erbschaftsteuer nicht über einen Leisten schlagen.

Prof. Dr. Seer:

Mein Ansatz ist der – Herr *Trzaskalik*, da scheinen wir uns von vornherein zu unterscheiden –, daß ich sage, die Erbschaft- und Schenkungsteuer rechtfertigt sich als eine Reinvermögenszugangsmehrung beim Erben oder Beschenken. Sie erfaßt die Bereicherung beim Erben oder Beschenken. Ich sehe dies also subjektbezogen und nicht im Sinne einer Nachlaßbesteuerung, sondern ausgehend vom Erbanfallprinzip. Sie sagen dagegen, aufgrund der aperiodischen Ausgestaltung der Erbschaftsteuer sei es etwas anderes. Ich meine, das ist ein Konzedieren des Gesetzgebers daran, daß bei dem aperiodischen Vorgang bestimmte Punkte, wie jetzt z. B. Familienverhältnisse usw., noch eine Berücksichtigung finden. Man kann sich darüber streiten, ob das überhaupt sein muß. Das ist jetzt eine weitere Frage. M. E. paßt die Grundrechtfertigung im Sinne einer Leistungsfähigkeitsmehrung, im Sinne einer Reinvermögensmehrung beim Erben, beim Beschenken sowohl auf die Einkommensteuer als auch auf die Erbschaftsteuer. Und deshalb meine ich, müßte man beides aufeinander abstimmen. Wenn man diese Meinung nicht teilt, kommt man natürlich zu unterschiedlichen Ansatzpunkten und dann ist das, was Sie sagen, folgerichtig. Meine Ausführungen sind m. E. dann folgerichtig, wenn ich davon ausgehe, daß Erbschaftsteuer und Einkommensteuer auf der gleichen Ebene liegen (Erbschaften als eine Art achte Einkunftsart). Dann muß man sehen, daß es dort zu keinen Friktionen zwischen beiden Steuerarten kommt.

Wenn ich mich bei der Einkommensteuer, Herr *Theisen*, dazu entschlossen habe, bestimmte Wertmaßstäbe zu entwickeln, die dazu führen, daß stille Reserven gebildet werden, dann muß ich m. E. diese Doppelbesteuerung auf der Ebene des Erwerbers – also des Beschenken, Bereicherten – ausschalten. Dies sichert aus meiner Sicht die Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Werte trotz der Tatsache, daß sie nicht den Verkehrswerten entsprechen. Hier stimme ich Ihnen völlig zu, Herr *Trzaskalik*. Es ist dann nur konsequent, diesen Ansatz zu wählen. Natürlich gibt es auch Fälle, in denen es zur Entstrickung durch Auflösung, durch Wertverlust in der weiteren Folge kommen kann, aber es gibt ebenso Fälle, in denen einige Tage später veräußert wird.

Und ob die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aufrechtzuhalten ist, ist nicht eine Frage des Erbschaftsteuerrechts, sondern eine Vorfrage des Einkommensteuerrechts. Wenn man im Bereich des Einkommensteuerrechts zu anderen steuerbilanziellen Vorschriften kommt, dann muß man daraus auch die Folgen für das Erbschaftsteuerrecht ziehen. Ich habe dieses Vorsichtsprinzip und die Frage der eigentumschonenden Besteuerung, die der Gesetzgeber hier sehr punktuell und dann zusätzlich durch einen Sonderprivilegfreibetrag nach § 13a ErbStG umgesetzt hat, benutzt, um zu sagen: Wenn wir nicht mit Sicherheit bessere Werte haben, ist der Ansatz der Handelsbilanzwerte im Bereich der Einkommensteuer durch das Vorsichtsprinzip gerechtfertigt. Darüber läßt sich natürlich streiten, aber wenn ich diesen Rechtfertigungsgrund im Bereich der Einkommensteuer anerkenne, dann muß ich es m. E. folgerichtig im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer ebenso tun. Wir können natürlich darüber diskutieren, ob das für die Einkommensteuer der richtige Ansatz ist. Darauf zielte m. E. auch Ihr Hinweis, Herr *Theisen*. Aber das ist eine ganz andere Frage.

Und noch eines, Herr *Mellinghoff*: Ich trenne scharf zwischen dem Erblasser und dem Erben als Subjekt der Besteuerung und daher kommt auch unsere Unterscheidung.

Prof. Dr. Schulze zur Wiesche:

Ich glaube, Ihr System könnte am 27. 9.¹ zusammenbrechen: Wenn die Kursgewinnsteuer kommt, wenn die Steuer auf Grundvermögen im Privatvermögen kommt, dann haben wir da auch die Doppelbelastung. Und das reimt sich dann gar nicht mehr. Ich glaube, darauf alleine kann man nicht abstellen.

Prof. Dr. Seer:

Herr *Schulze zur Wiesche*, ich gebe Ihnen in einem sehr recht: Bei der Frage einer Überarbeitung der Einkommensteuer darf man die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht vergessen. Wenn es darum geht, eine Steuerreform durchzuführen, muß man natürlich beide Steuerarten im Blick haben und ihre Überschneidungen sehen.

Prof. Dr. Seeger:

Ich wollte Sie fragen: Sind Sie nicht zu konservativ? Herr *Theisen* hat ja darauf hingewiesen, daß wir eine Tendenz haben weg von der Bindung an die Handelsbilanz. Bei der Erbschaftsteuer haben Sie gar keine Anschaffungskosten. Und jetzt wollen Sie das, was in der Einkommensteuer gerade langsam entschwindet, in die Erbschaftsteuer hereinholen und es da rechtfertigen.

¹ Wahl zum 14. Deutschen Bundestag.

Müßte man das nicht wirklich trennen? Und das würde natürlich implizieren, daß die Erbschaftsteuer dann doch nicht so sehr als eine Art Einkommensteuer aufgefaßt werden muß oder kann, sondern mehr als Umverteilungssteuer eigener Art.

Prof. Dr. Seer:

Das führt uns wieder zu dieser Grundfrage zurück – ich möchte mich da nicht lange wiederholen: Ist die Erbschaftsteuer eine Steuer eigener Art oder ist sie eine achte Einkunftsart der Einkommensteuer, Herr *Trzaskalik*. Darüber können wir wahrscheinlich lange streiten.

Prof. Dr. Trzaskalik:

Ganz kurz, dann halte ich mich auch zurück: Ich weiß, daß Sie hier die Kölner Schule hochhalten und das sollen Sie auch. Aber lesen Sie bei Ihrem Nestor selbst nach: *Tipke* neigt zwar zu der Ansicht, daß das Geerbe und Geschenke Einkommen ist, gerät aber in auffällige Verlegenheit mit der Feststellung, daß es offenbar in allen Ländern gesonderte Erbschaftsteuergesetze gibt. Herrscht nicht in allen Ländern die Unvernunft, muß man zu dem Ergebnis kommen, daß die Erbschaftsteuer etwas anderes ist als eine achte Einkunftsart.

Dr. Pelka:

Die Thesen wurden plakativ vorgetragen, die unterschiedliche Positionen klar voneinander abgegrenzt. In der praktischen Konsequenz differieren wir nach meiner Auffassung aber kaum. Denn die Steuerbilanzwerte werden als Grundsatz auch von den Diskutanten hier nicht in Frage gestellt.

Ich würde Ihnen jetzt noch wenigstens kurze Zeit die Chance geben, Fragen oder Anmerkungen zu der These des Referenten zu äußern, daß der § 13a ErbStG verfassungswidrig sei. Denn das ist ja eine schwere Aussage, die besagt, die Privilegierung des Betriebsvermögens sei gar nicht zulässig. Nicht nur nicht geboten, sie ist nicht einmal zulässig. Vielleicht gibt es dazu noch Anregungen oder Anmerkungen?

Dr. Jülicher:

Zunächst, Herr Prof. *Seer*, würde ich Ihnen doch ganz gerne etwas widersprechen, was den § 28 ErbStG angeht, diese Stundungsmöglichkeit als Ersatz für § 13a ErbStG. Der § 28 ErbStG ist nach unserer Erfahrung ein recht stumpfes Schwert. Zum einen greift er nicht bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, auch nicht oberhalb der Beteiligungsgrenzen, zum anderen hat er sehr enge Voraussetzungen. Um eine Stundung nach § 28 ErbStG zu erreichen, muß nämlich die Existenz des Betriebes durch die Erbschaftsteuerzah-

lung gefährdet sein. Das bedeutet, daß der Erwerber zum einen zunächst anderes Vermögen aus dem Erwerb einsetzen muß, daß er aber nach Auffassung der Finanzverwaltung sogar sein Eigenvermögen, also sein vor dem Vermögensanfall vorhandenes Vermögen zur Tilgung der Erbschaftsteuerschuld einsetzen muß, bevor er sich darauf berufen kann, hier sei eine Existenzgefährdung gegeben.

Es stellt sich m. E. auch die Frage, ob es wirklich immer erst die Schwelle der Existenzgefährdung eines Unternehmens sein muß, bei der man den Eingriff setzt, oder ob man nicht unter Umständen bereits eher, nämlich im Bereich der Investitionsförderung, einsetzt.

Die Erbschaftsteuer ist aus versteuertem Einkommen zu entrichten. Um 500 000 DM Erbschaftsteuer zu entrichten, muß man vorher eine Million verdient haben. Für viele Unternehmen ist dies nach unserer täglichen Erfahrung nicht immer zu machen. Ich will nicht bestreiten, daß beim § 13a ErbStG vielleicht Auswüchse möglich sind, daß dort Privatvermögen willkürlich in Betriebsvermögen umgewandelt werden kann. Aber es gibt doch auch viele Fälle, in denen die Erbschaftsteuerschuld aus Geld aufgebracht werden muß, das nicht flüssig auf Kapitalkonten vorhanden ist, sondern dem im Unternehmen z. B. längerfristig gebundenes Anlagevermögen gegenübersteht. Dadurch wird es für viele Unternehmer zum Problem, die Erbschaftsteuer zu entrichten.

Dann stellt sich die Frage, ob es für den Gesetzgeber nicht zulässig sein muß, eine gewisse Förderung dieser Investitionsmöglichkeiten für die Zukunft beim Erwerber, nicht für die Vergangenheit beim Erblasser oder Schenker, zu bewerkstelligen. Um ein Beispiel aus einem völlig anderen Bereich zu geben: Bei den Kilometerpauschalen für den Weg zur Arbeit wird auch der Abzug für Aufwendungen mit dem eigenen Kfz begrenzt, generell als ein Pauschbetrag ohne Chance eines Einzelnachweises, während dies bei öffentlichen Verkehrsmitteln nicht so ist. Lenkungsziel ist ganz einfach eine gewisse Förderung des öffentlichen Nahverkehrs. Ist es nicht dem Gesetzgeber gestattet, im Interesse des Wirtschaftsstandortes Deutschland hier z. B. betrieblich gebundenes Vermögen etwas stärker auch unter gesamtpolitischen und volkswirtschaftlichen Argumenten zu fördern?

Prof. Dr. Seer:

Das waren mehrere Fragen, Herr *Jülicher*. Ich fange einmal mit dem § 28 ErbStG an. Dieser erfaßt an sich genau den Fall, der zur Rechtfertigung des § 13a ErbStG herangezogen wird, nämlich die Gefährdung der Existenz und Fortführung des Betriebes durch die Erbschaftsteuerzahlung. Ich gebe Ihnen an einer Stelle recht: Konsequenter wäre es natürlich, auch wesentliche Betei-

lungen an Kapitalgesellschaften dort mitzuerfassen. Der Gesetzgeber geht also in mehreren Schritten vor: Einmal bei der Steuerbilanzmaßgeblichkeit, was man schon mit dem Verbot einer übermäßigen Besteuerung rechtfertigen kann. Dann fährt er fort und erfaßt mit § 28 ErbStG genau diesen Fall der Existenzgefährdung und gewährt darüber hinaus in § 13a ErbStG noch einen Freibetrag, der ganz erheblich ist. Hier habe ich gesagt, spätestens an der Stelle des § 13a ErbStG tritt ein Mißverhältnis hinsichtlich der Rechtfertigung zwischen dem Differenzierungsziel, hier der Fortführungsermöglichung, und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung ein.

Das zweite ist, daß die Verwaltungspraxis ja nicht Maßstab sein kann. Es mag sein, daß die Verwaltungspraxis den § 28 ErbStG zu eng auslegt. Dann wäre die Norm teleologisch weiter zu fassen. Dies betrifft die Frage der Auslegung des § 28 ErbStG.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Lenkung und der Förderung durch eine Sozialzwecknorm meine ich auch, daß der Gesetzgeber nicht in einem so engen Korsett steckt, daß er nicht fördern darf. Nur muß eben die Förderung in einem angemessenen Verhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung stehen. Das ist die Verbindung zwischen dem Gleichheitssatz und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip. Hier habe ich herzuleiten versucht, daß der Gesetzgeber durch die Kumulation dieser – wie Sie es nennen – Fördermaßnahmen den Bogen überzogen hat.

Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht

Rechtsanwalt und Notar Dr. Jürgen Ebeling
Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| I. Vorbemerkung | VII. Betagte und befristete Nachlassforderungen |
| II. Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung | 1. Betagte Vermächtnisse |
| III. Rückfall geschenkten Vermögens | 2. Vermächtnisse, die beim Tode des Beschwerten fällig werden |
| IV. Verhältnis von Stichtagsprinzip und Bereicherungsprinzip | 3. <i>Jastrowsche</i> Klausel |
| V. Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen | 4. Vereinbarungen über Pflichtteilsansprüche |
| VI. Leistungsbeziehungen mit Kapitalgesellschaften | VIII. Schlußbemerkung |

I. Vorbemerkung

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ist seit dem Jahre 1990 fast jährlich in grundsätzlichen Fragen geändert worden, so durch das Steueränderungsgesetz 1992, Zinsabschlaggesetz 1992, Standortsicherungsgesetz 1993, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz 1993, Entschädigungs- und Ausgleichsgesetz 1994, Jahressteuergesetz 1996 und Jahressteuergesetz 1997. Zum Gegenstand dieser gesamten Regelungsmasse sind grundsätzlich nicht rechtliche Zweifelsfragen geworden mit Ausnahme solcher, die der BFH zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden hatte.

Hier ist beispielhaft zu nennen die Änderung des § 5 ErbStG durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, nachdem der BFH¹ den objektiven Wortlaut des § 5 Abs. 1 ErbStG so ausgelegt hatte, daß die rückwirkend auf den Zeitpunkt der Eheschließung zivilrechtlich zulässig erfolgte Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft und die dadurch bewirkte Erhöhung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung auch erbschaftsteuerrechtlich anzuerkennen sei².

1 Ur t. v. 28. 6. 1989, BStBl. II 1989, 897, und weiteres Ur t. v. 12. 5. 1993, BStBl. II 1993, 739.

2 Hierzu kritisch *Kapp/Ebeling*, § 5 ErbStG Rz. 58.

Entsprechendes gilt auch für die Einfügung von § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG durch das Jahressteuergesetz 1997. Bekanntlich hatte der BFH³ zur Bewertung von geschenkten Anteilen an Personengesellschaften, die nicht gewerblich tätig sind und damit nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG bewertet werden, den Standpunkt vertreten, daß der Nominalbetrag der übernommenen Verbindlichkeiten vom Steuerwert des geschenkten Anteils abgezogen werden dürfe. Das hatte zur Folge, daß ein Negativerwerb ohne jegliche Steuerbelastung noch mit positivem sonstigen Vermögen hätte aufgefüllt werden dürfen. Aus dem diesem Urteil folgenden Nichtanwendungserlaß vom 10. 9. 1996 wurde dann § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG: „Der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 zu bewerten ist, gilt als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter.“

Beispiel:

Anschaffungs- und Herstellungskosten für Grund und Boden sowie Gebäude einer Immobilienfonds-KG = 100 Mio. DM. Fremdfinanzierung durch Bank = 80 Mio. DM. Eigenkapitalfinanzierung durch Fondsanteilerwerber = Kommanditisten = 20 Mio. DM. Beteiligung des V = 1% = 200 000 DM. Bewertung der Immobilie nach Bewertungsgesetz neu: 50 Mio. DM.

a) Erwerb von Tode wegen

S ist Alleinerbe des V: Wert des Fondsanteils: 50 Mio. DM \cdot 80 Mio. DM = \cdot 30 Mio. DM. 1% = \cdot 300 000 DM als Bestandteil des Nachlasses.

b) Erwerb durch Schenkung unter Lebenden

Wenn dagegen V diesen Anteil dem S ohne jegliche Gegenleistung schenkt, ergibt sich nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG folgende Bewertung:

Bürgerlich-rechtliche Bereicherung = (100 Mio. DM \cdot 80 Mio. DM) \times Grundbesitzwert gem. BewG (50 Mio. DM) + Verkehrswert (100 Mio. DM) = 10 Mio. DM.

Fondsanteil 1% = + 100 000 DM.

Der Wert desselben Fondsanteils ist in der Nachlaßmasse mit \cdot 300 000 DM und im Falle einer (reinen) Schenkung mit + 100 000 DM anzusetzen⁴.

Auf der Suche nach Fairneß gegenüber dem Gesetzgeber ist mir allerdings ein schöner Hinweis eingefallen, nämlich die Einfügung von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG durch das Jahressteuergesetz 1996, dem zufolge Zuwendungen unter Eheleuten zum Erwerb oder zur Finanzierung des eigengenutzten Familienwohnheims schenkungsteuerfrei bleiben.

Wir erinnern uns, daß der BFH⁵ der zivilrechtlichen Rechtsprechung insoweit gefolgt war, als er eine Schenkung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder eine entsprechende freigebige Zuwendung in den Fällen verneinte, in denen als Ausgleich für geleistete Mitarbeit oder als angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenlebens Zuwendungen unter den Eheleuten

3 Urt. v. 14. 12. 1995, BStBl. II 1996, 546.

4 Hierzu *Kapp/Ebeling*, § 10 ErbStG Rz. 15.1.

5 Urt. v. 28. 11. 1984, BStBl. II 1985, 159.

erfolgten. Der BFH hob dieses Urteil durch eine Reihe von Entscheidungen im Jahre 1994 auf⁶. Der BFH vermochte in diesen neueren Urteilen nicht plausibel zu erklären, wieso eine – wenn auch angemessene – „Beteiligung des begünstigten Ehegatten an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ oder ein „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ als „entgeltlich“ zu qualifizieren sei, d. h. den objektiven und/oder subjektiven Tatbestand der freigebigen Zuwendung sollte ausschließen können. Der Gesetzgeber zog hieraus die vermittelnde Konsequenz, daß wenigstens die ganze oder teilweise Finanzierung des selbstgenutzten Familienwohnheims keine Schenkungsteuer unter Eheleuten auslösen solle⁷.

Die nachstehenden Ausführungen befassen sich mit Rechtsfragen, die dem Gesetzgeber bekannt und gegenwärtig waren und dennoch keine Regelung in den zahlreichen seit dem Jahr 1990 veröffentlichten Gesetzen gefunden haben.

II. Stiftungsvermögen im Zeitraum zwischen Todestag des Stifters und Genehmigung der Stiftung

§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bezieht sich nur auf den Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung und nicht auf den Übergang von Vermögen auf eine bereits bestehende Stiftung; ein solcher Vermögensübergang fällt unter § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Dem BFH-Urteil vom 25. 10. 1995⁸ lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein kinderloses Fabrikantenehepaar verfügte testamentarisch die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung für seinen Fabrikationsbetrieb. Nach dem Ableben des längstlebenden Ehepartners kam es zu mehr als vier Jahre dauernden Verhandlungen zwischen den Testamentsvollstreckern, der Finanzverwaltung und dem Regierungspräsidenten mit der Folge, daß keine gemeinnützige Stiftung, sondern eine Mitarbeiterstiftung errichtet wurde. In diesem Zeitraum hatte die zu dem Nachlaßvermögen gehörende Maschinenfabrikation Gewinne in zweistelliger Millionenhöhe erwirtschaftet, die nach Ertragsteuerbelastung (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) zusätzlich zu dem Stiftungserwerb von Todes wegen der Erbschaftbesteuerung unterworfen wurden. Der

6 Z. B. Urt. v. 2. 3. 1994, BStBl. II 1994, 366, m. Anm. in HFR 1994, 402, und einer grundlegenden Anm. von *Doetsch*, DStR 1994, 638 ff.

7 Diese Vorschrift ist übrigens in der Praxis noch wenig bekannt, obwohl die Steuersparnis infolge der erheblich gestiegenen Grundbesitzwerte beträchtlich sein kann. In jedem Falle sollte in Beratungsgesprächen darauf hingewiesen werden, daß sich die Steuerfreiheit nur auf Vermögensverschiebungen unter Lebenden bezieht und nicht bei Erwerb von Todes wegen eingreift.

8 BStBl. II 1996, 99, m. Anm. von *Doetsch*, DStZ 1996, 142.

Vermögenszuwachs zwischen dem Todestag und der Stiftungsgenehmigung wurde mit einem Gesamtsteuersatz von mehr als 85% für Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Erbschaftsteuer besteuert. In der Urteilsbegründung des BFH findet sich der Hinweis, daß der erbschaftsteuerliche Erwerb von über 25 Mio. DM nach der seinerzeit geltenden Steuerklasse IV zu einem Steuersatz von 64% zu versteuern war und die Erbschaftsteuer allein auf den zwischenzeitlichen Vermögenszuwachs mehr als 7 Mio. DM betrug.

Der BFH hielt dennoch dieses Besteuerungsergebnis auch in Kenntnis der Gesamtsteuerbelastung für zutreffend, weil § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG alle Fälle erfasse, in denen Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung übergeht. Unter diese Regelung fallen nach Auffassung des BFH nicht nur die Sachverhalte, in denen der Erblasser einen Erben oder Vermächtnisnehmer mit der Auflage beschwert, seinerseits eine Stiftung durch Rechtsgeschäft (unter Lebenden) zu errichten, sondern auch sämtliche Fälle, in denen der Erblasser eine von ihm angeordnete Stiftung zur Erbin (oder zur Vermächtnisnehmerin) wie im entschiedenen Falle einsetzt.

Diese Entscheidung ist weder im Ergebnis noch in der Begründung befriedigend⁹. Auch entspricht sie nicht den Vorgaben, die das BVerfG¹⁰ dem Gesetzgeber zur erbschaftsteuerlichen Gleichbehandlung von einheitswertabhängigem und nominalwertabhängigem Vermögen auferlegt hatte. Dieses ganz allgemein als in höchstem Maße ungerecht empfundene wirtschaftliche Ergebnis hätte den Gesetzgeber spätestens in seinem Erbschaftsteuerreformgesetz 1997 zu einer Korrektur des Besteuerungstatbestandes des § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG und des § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c) ErbStG veranlassen müssen. Nach der letztgenannten Vorschrift entsteht die Steuer für den Übergang von Vermögen auf eine von dem Erblasser angeordnete Stiftung in dem Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung und nicht rückwirkend auf den Todestag. Auch § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG bezieht sich nicht auf den Fall, daß einer Stiftung unter Lebenden etwas zugewendet wird; hier greift § 7 ErbStG ein.

In Kenntnis dieser Rechtslage sind Steuerpflichtige gut beraten, wenn sie bereits zu Lebzeiten die Stiftung errichten, so daß das der Stiftung zuge dachte weitere Vermögen von Todes wegen – und damit bewertet auf den Todestag – ihr zufällt. Eine zusätzliche Besteuerung des Wertzuwachses zwischen dem Todestag und dem Zeitpunkt der Stiftungsgenehmigung wird auf diese Weise vermieden.

⁹ Vgl. hierzu *Kapp/Ebeling*, § 3 ErbStG Rz. 282.1, § 9 ErbStG Rz. 47, § 8 ErbStG Rz. 18.

¹⁰ Beschl. v. 22. 6. 1995, BStBl. II 1995, 671.

III. Rückfall geschenkten Vermögens

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG bleiben Vermögensgegenstände steuerfrei, die Eltern oder Voreltern Abkömmlingen durch Schenkung oder Übergabevertrag zugewandt hatten und die an diese Personen von Todes wegen zurückfallen.

1. Die entsprechende Befreiungsvorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 13 ErbStG, die für Erwerbe bis zum 31. 12. 1973 aufgrund des Erbschaftsteuergesetzes 1925 (damals § 18 Abs. 1 Nr. 12) i. d. F. vom 1. 4. 1959 gegolten hatte, ließ dagegen steuerfrei „Vermögen, das Eltern, Großeltern oder entferntere Voreltern deren Abkömmlingen durch Schenkung oder Übergabevertrag zugewandt hatten und das an diese Personen zurückfällt“.

Der Reformgesetzgeber 1974 wollte mit der eingeschränkten Fassung zweierlei erreichen: Zum einen die Beschränkung des Vermögensrückfalls auf Erwerbe von Todes wegen und zum anderen durch den Austausch des Tatbestandsmerkmals „Vermögen“ durch „Vermögensgegenstände“ die Identität der rückfallenden und geschenkten Vermögensgegenstände als weitere tatbestandliche Voraussetzung.

Nach dem Schrifttum zu § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG 1974 und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu dieser Vorschrift steht fest, daß dem Gesetzgeber beides nicht gelungen ist. Der BFH hat in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 1994¹¹ zur Bestimmung der Identität oder Nämlichkeit rückfallenden Vermögens mit zuvor geschenktem Vermögen die Erkenntnisquelle „Art- und Funktionsgleichheit bei objektiver Betrachtung“ entdeckt und sich dadurch auf eine ganz und gar restriktive Anwendung dieser Befreiungsvorschrift festgelegt. Die gegen eine dieser beiden Entscheidungen zum BVerfG erhobene Beschwerde ist inzwischen zurückgewiesen worden¹².

Wertsteigerungen des selben Gegenstandes, die ausschließlich auf der wirtschaftlichen Entwicklung – bei einem Grundstück z. B. Besserung der Verkehrslage oder Erschließung eines landwirtschaftlichen Grundstückes zu Bauland – beruhen, stehen der Steuerbefreiung sicherlich nicht entgegen. Bei Wertsteigerungen dagegen, die darauf zurückzuführen sind, daß der Beschenkte den Wert des Vermögensgegenstandes durch eigene Aufwendungen von Geld oder Arbeit, die den laufenden Unterhalt übersteigen, oder durch Stehenlassen von Gewinnen vergrößert hat, ist der so geschaffene Mehrwert ebenso zu behandeln wie Vermögensgegenstände, die der Beschenkte dem ihm geschenkten Vermögen später hinzugefügt hat und die keinen Bestandteil des

11 Urt. v. 22. 6. 1994, BStBl. II 1994, 759 = HFR 1994, 662 mit Anm.; BStBl. II 1994, 656 = HFR 1994, 602 mit Anm.

12 Beschl. v. 28. 10. 1997 – 1 BvR 1644/94, NJW 1998, 743.

geschenkten Vermögensgegenstandes bilden. Dieser Mehrwert, die sogenannte Substanzvermehrung, muß also aus dem steuerfreien Vermögensrückfall ausgesondert werden.

2. In dem zu dem Aktenzeichen II R 1/92 vom BFH entschiedenen Falle hatte die Mutter ihrem Sohn Grundstücke geschenkt. Diese Grundstücke waren im Anschluß an die durchgeführte Schenkung enteignet worden. Einige Jahre später verstarb der beschenkte Sohn und wurde von seiner Mutter beerbt. Zu dem Nachlaßvermögen gehörte die Enteignungsentschädigung. Nach der hierzu von dem BFH vertretenen Auffassung genüge nicht ein Zurückfließen des Wertes, vielmehr müsse der konkrete Gegenstand als solcher zurückfallen. Allerdings könne von einer Identität des Zugewandten mit dem zurückfallenden Vermögensgegenstand dann ausgegangen werden, wenn bei objektiver Betrachtung Art- und Funktionsgleichheit bestehe. Das könne bei Schuldübernahme im Sinne der §§ 414 ff. BGB (Wechsel in der Person des Schuldners) der Fall sein.

Für die Mutter ist dieses Rechtsprechungsergebnis sicherlich unbefriedigend und für alle objektiven Betrachter auch. Dennoch halte ich das Urteil für zutreffend.

3. Wie ist es aber in dem weiteren BFH-Urteil aus dem Jahr 1994 (II R 13/90), dem folgender Sachverhalt zugrunde lag: Der Vater hatte seinem minderjährigen Sohn eine stille Gesellschaftsbeteiligung im Jahre 1973 eingeräumt; der Sohn verstarb und wurde von seinem Vater alleine beerbt. Zum Nachlaßvermögen gehörten außer der stillen Beteiligung sonstige Gesellschaftsanteile und Darlehenskonten, die der Sohn aus stehengelassenen Gewinnen aus seiner stillen Gesellschaftsbeteiligung gebildet und erworben hatte.

In dem Urteil wurde eine Identität zwischen der schenkweise eingeräumten stillen Gesellschaftsbeteiligung und den hieraus gezogenen Früchten einschließlich aus den Zinsen erworbener sonstiger Vermögensgegenstände und damit die Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG abgelehnt.

Aus der Urteilsbegründung läßt sich weniger als aus einer Richteranmerkung zu dieser Entscheidung (Fn. 11) erkennen, daß § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG möglicherweise auch eine wertmäßige Identität voraussetze.

Im entschiedenen Falle hatte das Finanzamt die zurückgefallene stille Gesellschaftsbeteiligung mit ihrem vollen Wert von der Erbschaftsteuer ausgenommen, so daß der BFH gar nicht mehr zu prüfen hatte, ob § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG auch insoweit anzuwenden wäre, als der Wert der Beteiligung im Zeitpunkt des Rückfalls höher war als im Zeitpunkt der Schenkung.

Sollte – dieser Richteranmerkung folgend – eine wertmäßige Identität zum weiteren Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiung gemacht werden, so würde

diese Vorschrift nur noch in höchst seltenen Ausnahmefällen zur Befreiung von der Besteuerung führen.

4. *Felix*¹³ hatte in seiner Besprechung des Urteils II R 13/90 festgehalten, daß der Steuerpflichtige eine Dummensteuer zahlen müsse, weil die Rückforderung des Übergabevermögens für den Fall des Vorversterbens in dem Übergabevertrag nicht geregelt worden war. Es läßt sich jedoch nicht ausschließen und kommt daher immer wieder vor, daß Schenkungen und Vermögensübertragungen in Vorwegnahme der Erbfolge vereinbart und beurkundet werden und entsprechende Widerrufsklauseln nicht zum Bestandteil der Verträge gemacht werden. Auf diese Weise potentiell geschädigte Steuerpflichtige sollten solchen gleichgestellt werden, deren Verträge steuerlichen Anforderungen entsprechen.

Die restriktive Auslegung durch den BFH beruht weiterhin auf dem geänderten Wortlaut (Vermögen im Verhältnis zu Vermögensgegenstände) mit der Folge, daß nur noch der Rückfall solcher Vermögensgegenstände, die mit den zuvor geschenkten identisch sind, von der Befreiungsvorschrift begünstigt werden soll. Kann es auf diese Unterscheidung ankommen? Nach meinem sprachlichen Verständnis werden Vermögensgegenstände täglich verschenkt durch sogenannte Handschenkung oder Anstandsschenkung. Die Übertragung von Vermögen durch Schenkung oder im Wege vorweggenommener Erbfolge erfolgt dagegen durch Vertragswerke, die gerade im Hinblick auf die Zusammensetzung eines derartigen Vermögens erforderlich werden. Es handelt sich um Gesellschaftsbeteiligungen, um land- und forstwirtschaftliche Betriebe und dergleichen mehr.

Wenn nun also – der Rechtsprechung des BFH folgend – der Begriff Vermögensgegenstände zur Anwendung der Befreiungsvorschrift im Vordergrund stehen soll, müßten von vornherein vertraglich übertragene Vermögen, weil es sich hierbei eben nicht um Vermögensgegenstände handelt, von der Begünstigung ausgeschlossen sein. Das kann nicht richtig sein und müßte unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 des Grundgesetzes einmal zu Ende gedacht werden¹⁴.

Auch insoweit ist der Gesetzgeber zu einer eindeutigen Neufassung des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG aufgerufen.

¹³ BB 1994, 1694.

¹⁴ Vgl. ausdrücklich zu dieser Problematik *Ebeling*, FS für Franz Josef Haas, 1996, 93 ff.

IV. Verhältnis von Stichtagsprinzip und Bereicherungsprinzip

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers. Für die Wertermittlung ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend, § 11 ErbStG. Die Steuer entsteht nach den Stichtagsregelungen in § 9 ErbStG.

Der Entstehungszeitpunkt der Steuer ist gleichzeitig der für die Wertermittlung maßgebende Zeitpunkt. Wertsteigerungen oder Wertminderungen, die zwischen dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und der Veranlagung eintreten, sind danach bedeutungslos. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Erbe bei der Verwertung des Nachlasses Verluste erleidet, die er nicht verhindern kann¹⁵.

Dieser Grundsatz ist von besonderer Bedeutung, wenn zum Nachlaß Wertpapiere gehören. Für die Erbschaftsteuer ist der Kurswert von Aktien am Todestag maßgebend; nach dem Todestag eingetretene Kursänderungen nach oben oder nach unten werden nicht berücksichtigt.

Jedoch ergeben sich bei starrer Durchführung des Stichtagsprinzips unbillige und willkürliche Steuerfolgen. In der Finanzverwaltung besteht wenig Neigung, in Fällen dieser Art Billigkeitsregelungen unter dem Gesichtspunkt des § 163 AO zu treffen. Hierin wird die Finanzverwaltung in der Tat von der Finanzgerichtsbarkeit und insbesondere von der Rechtsprechung des BFH unterstützt. Denn der BFH steht sämtlichen Billigkeitsregelungen auch in extremen Härtefällen völlig ablehnend gegenüber¹⁶.

Der Entscheidung des BVerfG zur einheitswertabhängigen Besteuerung¹⁷ lag ein im Jahr 1987¹⁸ eingetretener Erbfall zugrunde, in welchem der Alleinerbin ein aus einem Bankdepot mit festverzinslichen Wertpapieren und Aktien bestehendes Vermächtnis auferlegt wurde. Die Erbin sperrte sich zunächst der Erfüllung des Vermächtnisses. Dieses Vermächtnis hatte am Todestag einen Kurswert von 938 530 DM und im Zeitpunkt der Erfüllung des Vermächtnisses nur noch einen Kurswert von 499 200 DM. Nach der Auffassung des BVerfG kommt eine Korrektur durch eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht, ohne daß die Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG durch diese besonderen Auswirkungen in einem atypischen Falle in Frage gestellt würde. Voraussetzung sei, daß die Anwendung der gesetzlichen Stichtagsregelung in einem konkreten Einzelfalle zu einem „gesetzlich ungewollten Überhang“ und damit zu einer unbilligen und „erdrosselnd“ wirkenden Härte führe.

15 So BFH-Urt. v. 2. 2. 1977, BStBl. II 1977, 425.

16 Vgl. BFH-Urt. v. 6. 3. 1985, BStBl. II 1985, 382; v. 5. 2. 1986, BStBl. II 1986, 460; BFH-Beschl. v. 23. 1. 1991, BStBl. II 1991, 310.

17 BStBl. II 1995, 671.

18 Nummehr BFH-Urt. v. 13. 5. 1998 – II R 98/97, BFH/NV 1998, 1376.

Nachdem dieses Verfahren bei dem BVerfG anhängig geworden war, ordnete der BFH in einem Revisionsverfahren aus dem Jahre 1987¹⁹ mit Zustimmung aller Beteiligten das Ruhen des Verfahrens mit der Begründung an, daß ebenso wie in dem vor dem BVerfG schwebenden Verfahren auch hier das Verhältnis von Bereicherungsprinzip zu Stichtagsprinzip Entscheidungsgrundlage sein könne.

Der BFH²⁰ hat inzwischen aufgrund mündlicher Verhandlung vom 13. 5. 1998 die Revision des Steuerpflichtigen zurückgewiesen und in der Ablehnung der begehrten Billigkeitsmaßnahme insbesondere keinen Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG gesehen. Nach Auffassung des BFH sei das BVerfG so zu verstehen, daß ein Grundrechtsverstoß bei Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme ausdrücklich nur dann in Betracht komme, wenn die Steuer über die sachliche Unbilligkeit hinaus erdrosselnd wirke, den Betroffenen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtige, daß ihr erdrosselnde Wirkung zukomme.

Nach dem zugrundeliegenden Sachverhalt beabsichtigte die Witwe gewordene Mutter den Eintritt in ein Kloster und übertrug dem Armutsgelübde entsprechend vorweg ihre Kommanditgesellschaftsbeteiligung ihren beiden Söhnen. Es handelte sich um eine Gesellschaftsbeteiligung an einer Schmuckwarenherstellung, in der sehr viel Silber verarbeitet wurde. An dem Tag der Anteilschenkung hatte der Silberkurswert seinen absoluten Höhepunkt infolge spekulativer Silberaufkäufe der Gebrüder *Hunt* aus Texas; dieser Kurswert wurde weder vor dem Schenkungsstichtag noch danach jemals wieder erreicht. Der BFH entledigte sich der Beurteilung der Problematik durch den Hinweis darauf, daß hier ein Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens der Schenkungsteuer zugrunde zu legen sei, der nach § 10 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten sei. Zum Betrieb der Kommanditgesellschaft gehörende und im Gesellschaftsvermögen befindliche Wirtschaftsgüter seien mit dem Teilwert im Sinne des § 10 BewG zu bewerten. Für Rohstoffe, die sich im Betriebsvermögen befinden und betriebsnotwendig sind, werde vermutet, daß ihr Teilwert regelmäßig den Wiederbeschaffungskosten und damit – so vorhanden – dem Börsen- oder Marktpreis am Bewertungsstichtag entspreche. Der Ansatz des Silberbestandes mit dem solchermaßen ermittelten Teilwert widerspreche nicht den Wertungen des Erbschaftsteuergesetzes. Gemäß § 11 ErbStG sei der Wert der Bereicherung nach den Verhältnissen in einem bestimmten Zeitpunkt zu ermitteln. Dabei stelle die Wertermittlung eine Momentaufnahme dar. Es war dem Gesetzgeber durchaus bekannt, daß sich die Wertverhältnisse im Anschluß an den Bewertungsstichtag mehr oder

19 Nunmehr II R 98/97.

20 BFH-Urt. v. 13. 5. 1998 – II R 98/97, BFH/NV 1998, 1376: infolge Ruhen des Verfahrens geändertes AZ.

weniger gravierend verändern könnten, und zwar nach beiden Richtungen im Sinne eines Wertverlustes oder Wertzuwachses. Beides sollte bewußt außer Betracht bleiben. Daher könne es nicht den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufen, den Wochen nach dem Stichtag eingetretenen und sich über Monate hinziehenden Kursverfall des Silbers außer acht zu lassen. Es widerspräche im Gegenteil den Wertungen des Gesetzgebers, eine – für welchen Zeitraum auch immer – dauerhafte Bereicherung zu verlangen. Soweit aus am Bewertungsstichtag bestehenden einzelnen Aufträgen infolge Wertsteigerung des Silberbestandes Verluste drohten, hätten diese bei der Bewertung des Betriebsvermögens und damit auch im Rahmen des § 12 Abs. 5 ErbStG wertmindernd berücksichtigt werden müssen; falls das nicht geschehen war, können sie jedenfalls im Billigkeitsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden.

Der BFH hat sich mithin auf den Hinweis zurückgezogen, daß die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens für Vermögensteuerzwecke und für Erbschaftsteuerzwecke nach denselben Vorschriften erfolge und Wertverschiebungen in die Wertfeststellungen selbst einzufließen hätten. Der BFH hat dabei völlig unberücksichtigt gelassen, daß Korrekturen für Vermögensteuerzwecke alle zwei Jahre erfolgen könnten, wohingegen der schenkungssteuerliche oder erbschaftsteuerliche Erwerb eines Betriebsvermögens oder eines Teiles daran ein regelmäßig einmaliger oder jedenfalls seltener Vorgang ist.

Im Anschluß an dieses Urteil fragt man sich natürlich weiterhin, wie der BFH wohl unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit entschieden hätte, wenn Schenkungsgegenstand zum steuerlichen Privatvermögen gehörende Silberbestände gewesen wären.

Weiterhin stellt sich die Frage nach der Bewertung, wenn – abweichend von den Besonderheiten des entschiedenen Sachverhalts – der Erwerb von Todes wegen erfolgt wäre. In den Erbschaftsteuerrichtlinien findet sich naturgemäß nichts zu dieser Problematik.

Die in der Nachkriegsgeschichte entschiedenen Einzelfälle machen deutlich, daß nunmehr – nach Ausschöpfung aller Rechtswege – der Gesetzgeber zu einer befriedigenden und unzumutbare Härten vermeidenden gesetzlichen Neuregelung aufgerufen ist.

V. Umwandlung von Privatvermögen in Betriebsvermögen

Die Vorschriften der §§ 13a, 19a ErbStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 begünstigen den Übergang von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von wesentlichen Beteiligungen an Kapi-

talgesellschaften durch Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge in allen drei Erbschaftsteuerklassen. Die Entwicklung von § 13 Abs. 2a ErbStG bis zu § 13a ErbStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 ist eine großartige Leistung der gesetzgebenden Organe, die ohne kritische, kommentierende, stimulierende Anregungen aus dem Fachschrifttum und der Kommentar-Literatur nicht zu dem nunmehr maßgebenden Gesetzeszustand geführt hätte. Das stelle ich gerne fest, obwohl ein paar Ungereimtheiten – z. B. Begünstigung von Sonderbetriebsvermögen und dagegen nicht von einbringungsgeborenen Kapitalgesellschaftsanteilen – durchaus in den Erbschaftsteuerrichtlinien ausgeräumt werden könnten.

Mein themenbezogenes *Beispiel* bezieht sich auf die Umgestaltung von steuerlichem Privatvermögen in Betriebsvermögen im Sinne des § 13a ErbStG, bevor dieses Vermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge bzw. zur Vorbereitung des unausweichlichen Erbfalls ganz oder teilweise übertragen wird. Ich halte es nicht für richtig und daher für ungereimt, daß ein und dasselbe Vermögen mit geradezu dramatisch unterschiedlicher Schenkungsteuerbelastung oder andernfalls Erbschaftsteuerbelastung verschenkt oder vererbt wird, weil es bei dem Schenker oder bei dem Erblasser liegt, sich für die höhere oder die niedrigere Steuerbelastung seiner Vermögensnachfolger zu entscheiden.

Der Vater hat ein zu seinem steuerlichen Privatvermögen gehörendes Immobilienvermögen im Bedarfswert von 33 Mio. DM mit valutierenden Grundpfandbelastungen von 27 Mio. DM. Der von ihm geschätzte Verkehrswert liegt bei 65 Mio. DM. Testamentarische Erben sind seine beiden Kinder je zur Hälfte.

a) Wenn der Vater verstirbt, beträgt die Gesamtbelastung mit Erbschaftsteuern bei seinen beiden Kindern 960 000 DM.

b) Wenn der Vater dieses Vermögen in gewerbliches Betriebsvermögen im Sinne des § 15 EStG umwandelt, indem er z. B. eine Immobilien-GmbH & Co. KG gründet und das Immobilienvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt, und danach verstirbt, beträgt die Gesamterbschaftsteuerbelastung beider Kinder unter Ausnutzung von § 13a ErbStG insgesamt nur die Hälfte, nämlich 475 000 DM an Erbschaftsteuer.

c) V beabsichtigt, den Immobilienbestand seinen beiden Kindern im Wege vorweggenommener Erbfolge zu übertragen. Selbstverständlich müssen die Kinder die valutierenden Grundpfandschulden dinglich und schuldrechtlich übernehmen.

Hier ist nach dem Wert des Schenkungsgegenstandes zu fragen. Dieser verhält sich nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Steuerwert des ge-

schenken Gegenstandes wie die sogenannte bürgerlich-rechtliche Bereicherung zu dem Verkehrswert des Gegenstandes.

Nach Auflösung dieser Gleichung ergibt sich eine Gesamtbelastung an Schenkungsteuer für beide Kinder von 1 938 000 DM.

d) Wenn dagegen der Immobilienbestand einschließlich Schulden auf eine Immobilien-GmbH & Co. KG übertragen wird und erst danach die Gesellschaftsanteile auf die beiden Kinder übertragen werden, handelt es sich um die Schenkung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten ist. In diesem Fall entfällt die Anwendung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, wonach der Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter zu bewerten ist, sofern es sich nicht um einen nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewertenden Anteil an einer gewerblich tätigen Gesellschaft handelt. Die Übertragung sämtlicher Anteile an der Immobilien-GmbH & Co. KG löst dann wesentlich weniger an Schenkungsteuer aus, als sich bei Übertragung aus dem Privatvermögen ergeben würde, nämlich anstatt 1 938 000 DM lediglich insgesamt 475 000 DM.

e) Dieses erstaunliche Ergebnis beruht darauf, daß bei der letztgenannten Gestaltung § 13a ErbStG in vollem Umfange eingreift, und weiterhin darauf, daß die Grundsätze über die Wertermittlung bei gemischten Schenkungen oder Schenkungen unter einer Auflage unanwendbar bleiben.

Der steuerliche Berater ist gehalten, auf diese Gestaltungen hinzuweisen, selbst wenn sie ihm suspekt oder verwerflich vorkommen sollten. Bis zum 30. 6. 1998 war zusätzlich darauf hinzuweisen, daß möglicherweise die Immobilien-GmbH & Co. KG nicht zur Eintragung in das Handelsregister gekommen wäre, weil sie in Wirklichkeit kein Handelsgewerbe ausübt. Aufgrund des mit Wirkung ab 1. 7. 1998 geänderten HGB ist jedermann im Handelsregister einzutragen, der es verlangt, sofern seine Tätigkeit nicht gegen die guten Sitten oder sonstige Gesetze verstößt. Aber auch in den Altfällen hätte die Umwandlung des Immobilienvermögens in einen Gewerbebetrieb in der Rechtsform einer GmbH und atypisch stillen Gesellschaft genügt, um die schenkungsteuerrechtlichen bzw. erbschaftsteuerrechtlichen Vorzüge zu erlangen. Zu den genannten Steuererleichterungen kommt hinzu, daß durch die Einbringung von Immobilienvermögen zum gemeinen Wert, sofern Gebäude dazu gehören, ein neues erhebliches Abschreibungsvolumen entsteht.

f) Gewerbeertragsteuer entsteht im übrigen im Rahmen der GmbH & Co. KG nicht, weil die Gesellschaft die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 GewStG in Anspruch zu nehmen berechtigt ist. Nach dieser Kürzungsvorschrift ist ein Unternehmen, das ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und daneben eigenes Kapitalvermögen nutzt, insoweit frei von Gewerbesteuer.

g) Wenn ich bisher von einer Umwandlung des Immobilienvermögens in gewerbliches Vermögen gesprochen habe, so stehen hierfür zwei Gestaltungen: Entweder wird das Immobilienvermögen in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, an welchem die Komplementär-GmbH nicht beteiligt ist, übertragen; dieser Vorgang löst keine Grunderwerbsteuer aus, §§ 5, 6 GrEStG.

Oder wenn die hierbei entstehenden Notariats- und Gerichtsgebühren möglichst vermieden werden sollen, genügt nach geltender Auffassung der Finanzverwaltung auch die Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Vaters und im Anschluß daran die Übertragung des Kommanditanteils und des Sonderbetriebsvermögens auf beide Kinder je zur Hälfte. Dieser Vorgang löst lediglich Grundbuchberichtigungsgebühren in Minimalhöhe aus.

Für diese Konstruktion übernehme ich nicht die Garantie und das Haftungsrisiko. Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gelten der Freibetrag und der verminderte Wertansatz zwar für inländisches Betriebsvermögen im Sinne des § 12 Abs. 5 ErbStG beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG; ertragsteuerlich gehört zwar auch das Sonderbetriebsvermögen I und II zu dem Gesellschaftsanteil im Sinne dieser Einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. In § 12 Abs. 5 ErbStG und den dort in Bezug genommenen Vorschriften des Bewertungsgesetzes wird aber auf Sonderbetriebsvermögen, das als solches in der Rechtsprechung und nicht im Gesetz definiert worden ist, nicht verwiesen. Es gibt lediglich eine Einschränkung: § 97 BewG (Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 97 BewG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13. 9. 1993) enthält zur Definition der Personengesellschaft die Verweisung auf § 15 Abs. 3 EStG. Damit ist zwar klargestellt, daß zum Vermögen einer Personengesellschaft neben dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft und der Gesellschafter gehört und daß demzufolge die bei der steuerlichen Gewinnermittlung erfolgte Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen auch für die Vermögensaufstellung zu übernehmen ist. Klargestellt ist hierdurch lediglich, daß die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen jeder anderen Zurechnung vorgeht, und die Zurechnung beispielsweise nicht zulässig ist, wenn eine Personengesellschaft ihr gehörende Wirtschaftsgüter einer Schwestergesellschaft überläßt²¹. Ich habe daher Zweifel, ob diese Zurechnungsvorschrift den Anspruch auf Begünstigung gemäß § 13a ErbStG begründet.

Es besteht ein zivilrechtlicher und optischer Unterschied zwischen der Übertragung von Gesamthandsvermögen und der Übertragung von Sonderbetriebs-

21 So BFH vom 22. 11. 1994, VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93.

vermögen zumindest in dem Falle, in welchem gleichzeitig Gesamthandsvermögen so gut wie nicht vorhanden ist.

h) Unter dem Thema: „Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht“ fragen sich die mit Personengesellschaftsanteilen an der Immobilien-GmbH & Co. KG beschenkten Kinder oder die Erben derartiger Gesellschaftsanteile nach einiger Zeit mit Recht, ob es denn nicht gekünstelt ist, diese Immobilien im gewerblichen Betriebsvermögen mit der Folge der Gewinnermittlung gemäß §§ 4 I, 5 I EStG zu halten.

Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG stehen die Vergünstigungen des § 13a ErbStG dem Erwerber endgültig und uneingeschränkt zu, wenn er innerhalb von fünf Jahren den Gesellschaftsanteil nicht veräußert. Nach Ablauf dieses Fünf-Jahres-Zeitraums darf er mithin die GmbH & Co. KG auflösen und aus dem gewerblichen Betriebsvermögen wieder Privatvermögen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machen. Selbstverständlich kann hierbei ein Liquidationsgewinn entstehen. Vor Rückumwandlung muß daher gerechnet werden. Nach meinen Berechnungen hält sich der Liquidationsgewinn in erträglicher Höhe, weil die Einkommensteuersparnis auf das in Anspruch genommene erhöhte Abschreibungsvolumen gegenzurechnen ist.

Im Ergebnis läßt sich als erbschaftsteuerliche Ungereimtheit festhalten, daß das Parken von Vermögen in dem Bereich des § 13a ErbStG weder Bußgeld noch Strafe auslöst, sondern ausnahmsweise vom Fiskus belohnt wird.

VI. Leistungsbeziehungen mit Kapitalgesellschaften

Zu den zahlreichen Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht, auf die ich bisher nicht eingegangen bin, gehören auch die schenkungsteuerrechtlichen Folgen von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Kapitalgesellschaften²². Die umfangreiche Rechtsprechung des BFH ist von den betroffenen Steuerpflichtigen sicherlich mit Dank bedacht worden; sie hat aber im Schrifttum und vor allem in der Finanzverwaltung Verwirrung ausgelöst, die z. B. durch den Erlaß vom 15. 3. 1997²³ zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften keineswegs als beseitigt angesehen werden kann. Es handelt sich hier lediglich um einen Versuch, die Rechtsprechungstendenzen des BFH zu systematisieren und der täglichen Praxis zugänglich zu machen.

²² Vgl. hierzu Ländererlaß v. 15. 3. 1997, BStBl. I 1997, 350, und *Kapp/Ebeling*, § 7 ErbStG Rz. 207 ff., und das dort angegebene Schrifttum.

²³ BStBl. I 1997, 350.

Auch mir ist z. B. das Ergebnis des BFH-Urteils vom 19. 6. 1996²⁴ nicht einleuchtend. Persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft waren die Eheleute B, Kommanditist war der inzwischen für tot erklärte Sohn der Eheleute B. Die Eheleute und deren Angestellte A und D errichteten eine GmbH mit einem Stammkapital von 500 000 DM, deren Stammeinlagen A, D und B aus eigenen Mitteln leisteten. Außerdem wurde die Kommanditgesellschaft mit einer Stammeinlage von 10 000 DM an der GmbH beteiligt. Zwischen der Kommanditgesellschaft als Verpächterin und der GmbH als Pächterin wurde ein Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrag abgeschlossen, in dessen Rahmen die KG ihr unbewegliches Anlagevermögen verpachtete. Gleichzeitig erwarb die GmbH das übrige nicht angepachtete Betriebsvermögen der KG unter Buchwertfortführung!

Das Finanzamt sah in dem Erwerb der GmbH-Anteile zum Nennbetrag bei den beiden Angestellten A und D gemischte Schenkungen, weil Leistung und Gegenleistung wertmäßig nicht ausgewogen waren. Der BFH lehnte eine mittelbare Schenkung durch die Eheleute gegenüber ihren Angestellten ab, weil ihnen nur die Chance geboten sei, in ein vielversprechendes Geschäft einzusteigen. Unabhängig davon lag nach Auffassung des BFH eine mittelbare Schenkung auch deshalb nicht vor, weil die Angestellten nicht auf Kosten der Eheleute bereichert wurden. Denn die Geschäftsanteile wurden den Angestellten nicht von den Eheleuten B übertragen; vielmehr erhielten sie die Anteile als Gründungsmitgeschafter. Allerdings sei eine Bereicherung der Angestellten auf Kosten der Eheleute unter dem Gesichtspunkt eingetreten, daß sich der Wert ihrer Geschäftsanteile durch Übertragung des Betriebsvermögens unter Buchwertfortführung auf die GmbH erhöht hätte; diese Vermögensmehrung beruhe aber nicht auf einer Zuwendung durch die Eheleute an ihre Angestellten.

Ich habe Hemmungen, mich auf den Bestand dieser Rechtsprechung zu verlassen, insbesondere unter dem Gesichtspunkt, daß die Angestellten wenig später ihre Geschäftsanteile mit dem Hinweis auf die in dem Anlagevermögen schlummernden hohen stillen Reserven mit einem erheblichen Aufpreis verkaufen. Dieser Kaufpreis ist überdies, sofern der Verkäufer mit nicht mehr als 25% beteiligt ist, in vollem Umfange einkommensteuerfrei. Entweder greift § 17 EStG oder die Tatsache, daß der Anteil nicht einmal steuerverstrickt im Sinne des § 20 UmwStG ist. Dieses Ergebnis hat auch der II. Senat des BFH in seinen vorausgegangenen Entscheidungen aus dem Jahre 1992 gesehen, nach denen die Werterhöhung eines Kapitalgesellschaftsanteils infolge einer Zuwendung an die Kapitalgesellschaft jedenfalls keine Zuwendung an deren Gesellschafter darstelle, auch wenn die an der Kapitalgesellschaft beteiligten Mit-

24 BStBl. II 1996, 616.

gesellschaftlicher nicht gleichzeitig und anteilig am übertragenen Betriebsvermögen beteiligt sind oder waren²⁵.

VII. Betagte und befristete Nachlaßforderungen

Nach § 6 Abs. 4 ErbStG stehen beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse den Nacherbschaften gleich. Und gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, jedoch für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung, unter einer Betagung oder Befristung Bedachten sowie für zu einem Erwerb gehörende aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche erst mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses.

Die Anwendung der beiden Vorschriften ist sowohl in der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie auch in der Fachliteratur strittig; dieser Meinungsstreit hat sich nach dem Jahressteuergesetz 1997, das eine wesentliche Erhöhung der persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG gebracht hat, wiederbelebt.

*Bühler*²⁶ gibt eine Übersicht und Vorschläge zur Verminderung der Steuernachteile beim Berliner Testament; *Mayer*²⁷ stellt die Frage, ob das Berliner Testament ein Auslaufmodell wegen zu hoher Erbschaftsteuerbelastung sei. *Dressler*²⁸ und *Ebeling*²⁹ sind unterschiedlicher Meinung über die Bewertung von Vereinbarungen über Pflichtteilsansprüche. Abweichend von dem Entwurf der Erbschaftsteuer-Richtlinien werden Vermächtnisse, die beim Tod des Beschwerten fällig werden, und Erwerbe aufgrund der sogenannten *Jastrowschen* Formel als nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG abzugsfähige Erblasserschuld bei dem Beschwerten anerkannt, so ErbStR R 13.

1. Betagte Vermächtnisse

Es geht um die Frage, ob der aus einem betagten Erwerb sich ergebende Anspruch bereits zum Zeitpunkt seiner Entstehung oder erst zum Zeitpunkt seiner Fälligkeit erbschaftsteuerrechtlich zu erfassen ist.

Der RFH³⁰ vertrat in ständiger Rechtsprechung zu § 14 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG a. F., welchem § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG geltender Fassung entspricht, die

25 Vgl. hierzu BFH-Urt. v. 1. 7. 1992, BStBl. II 1992, 921, 923 und 925.

26 BB 1997, 551 ff.

27 ZEV 1998, 50 ff.

28 NJW 1997, 2848.

29 NJW 1998, 358.

30 Urt. v. 8. 9. 1931, RStBl. 1931, 895.

Auffassung, daß überhaupt kein Unterschied zwischen befristetem und betagtem Erwerb im Sinne dieser Vorschrift bestehe. Auch ein betagter Erwerb sei ein Erwerb, der erst von einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt ab Rechtswirkungen äußere.

Beispiel: In dem sogenannten Berliner Testament heißt es: „Das Kind, das den Pflichtteil nicht verlangt, soll aus dem Nachlaß des Erstversterbenden ein Vermächtnis in Höhe des Geldbetrages erhalten, welcher dem Wert seines gesetzlichen Erbteils entspricht. Das Vermächtnis soll sofort bei dem Tode des Erstversterbenden anfallen, aber erst bei dem Tode des Letztlebenden ausgezahlt werden.“ Die Tochter des erstverstorbenen Vaters verzichtete auf ihren Pflichtteil und erwarb daher einen entsprechenden Vermächtnisanspruch gegen ihre Mutter, der erst mit dem Ableben der Mutter erfüllt wurde.

Nach der vom RFH vertretenen Auffassung³¹ handelte es sich hierbei nicht um eine betagte Forderung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG, sondern um einen Vermächtnisanspruch, der bereits im Zeitpunkt des Erwerbs, das heißt im Zeitpunkt des Ablebens des Vaters, zur Entstehung der Steuerschuld führt. Die Tatsache, daß der Vermächtnisanspruch in diesem Zeitpunkt noch nicht fällig ist, wird durch Abzinsung der Vermächtnisforderung gemäß § 12 Abs. 3 BewG berücksichtigt, so auch *Kapp/Ebeling*³² und *Troll*³³:

„Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG sind zu einem Erwerb gehörende aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche erst mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses zu berücksichtigen. Diese Regelung betrifft, wie der Zusammenhang zu den aufschiebend bedingten Erwerben einerseits und die bewertungsrechtliche (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 3 BewG) Behandlung noch nicht fälliger Forderungen andererseits ergibt, Ansprüche, deren Entstehungstatbestand von der Betagung oder Befristung betroffen ist, nicht jedoch den sofortigen Erwerb einer Forderung mit lediglich hinausgeschobener Fälligkeit (unter Hinweis auf *Moench* a. a. O. § 9 Anm. 3; *Meincke/Michel* a. a. O. 1981 Anm. 23; *Kapp* a. a. O. Anm. 24, 25), durch den ein Bereicherungszustand eingetreten ist, dessen Wert auf den Stichtag gegebenenfalls unter Abzinsung festzustellen ist (vgl. RFH, RStBl. 1931, 895)“.

Das Hessische Finanzgericht hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 13. 9. 1989³⁴ den gegenteiligen Standpunkt mit der in der Zivilrechtsliteratur zu betagten, bedingten und befristeten Ansprüchen vertretenen Auffassung begründet. Hiernach ist ein betagter Anspruch ein Anspruch, der zwar entstanden ist, dessen Fälligkeit aber noch von einem zukünftigen gewissen oder ungewissen Ereignis abhängt, so unter Hinweis auf *Meincke/Michel*³⁵, *Troll*³⁶,

31 Urt. v. 8. 9. 1931, RStBl. 1931, 895.

32 § 9 ErbStG Rz. 27 f.

33 § 9 ErbStG Rz. 43; BFH-Urt. v. 18. 3. 1987 – II R 133/84, BFH/NV 1988, 489.

34 EFG 1990, 67.

35 11. Aufl., 1997, § 9 ErbStG Rz. 22 und 23.

36 § 9 ErbStG Rz. 3.

*Hild*³⁷ sowie BFH³⁸. Dieser Auffassung zufolge hat die Tochter mit dem Tod ihres Vaters einen Vermächtnisanspruch erworben, der zunächst durch ihren Verzicht auf den Pflichtteil aufschiebend bedingt war. Nachdem aber diese Bedingung eingetreten war, stand ihr ein bis zum Tode ihrer Mutter betagter Anspruch zu. Aufgrund § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG entsteht die Steuer für diesen betagten Erwerb erst mit dem Tode der Mutter. Dieser Auffassung zufolge ist der Erwerb des Vermächtnisanspruchs bei der begünstigten Tochter zu einem anderen steuerlichen Zeitpunkt zu berücksichtigen als die Vermächtnisschuld bei dem belasteten Erben. Bei dem belasteten Erben ist die Vermächtnisschuld nach allgemeinen bewertungsrechtlichen Grundsätzen im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu erfassen, nämlich im Zeitpunkt des Ablebens des erstversterbenden Elternteils. Die fehlende Fälligkeit wird durch Abzinsung gem. § 12 Abs. 3 BewG berücksichtigt. Die fehlende Fälligkeit beeinflusst also nur die Bewertung der Forderung.

Ich habe diese vom Hessischen Finanzgericht vertretene Auffassung von jeher für richtig gehalten³⁹ und je nach dem Gewollten die *Jastrowsche* Formel entweder wie in dem Falle des Hessischen Finanzgerichts formuliert: „Das Vermächtnis soll sofort bei dem Tode des Erstversterbenden anfallen, aber erst bei dem Tode des Längstlebenden ausgezahlt werden“. Oder besser: „Das den Pflichtteil nicht geltend machende Kind erhält ein im Zeitpunkt des Ablebens des längstlebenden Elternteils entstehendes und fälliges Vermächtnis in Höhe des Geldbetrages, der seinem gesetzlichen Erbteil im Verhältnis zu dem erstversterbenden Elternteil entspricht“. Mit Hilfe der Gleichstellung von Entstehung und Fälligkeit wird der Meinungsstreit beiseite geschoben. Auf die vom RFH vertretene Gleichstellung von betagten und befristeten Erwerben kommt es nicht an. Gleichzeitig wird der Frage ausgewichen, ob dasselbe Schuldverhältnis im Erbschaftsteuerrecht bei dem Schuldner auf einen anderen Zeitpunkt als bei dem Gläubiger bewertet werden darf. Der Meinungsstreit läßt sich mithin bei entsprechender Abfassung von Verfügungen von Todes wegen in der Weise vermeiden, daß das Vermächtnis aufschiebend bedingt auf den Todestag des längstlebenden Elternteils ausgesetzt wird, § 4 BewG.

2. Vermächtnisse, die beim Tode des Beschwerten fällig werden

Beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse werden den Nacherbschaften gleichgestellt und damit abweichend vom bürgerlichen Recht als Erwerb vom Beschwerten und nicht als Erwerb vom Erblasser behandelt, § 6 Abs. 4

37 DB 1981, 1901.

38 Urt. v. 24. 11. 1972, III R 76/72, BStBl. II 1973, 354.

39 *Kapp/Ebeling*, Handbuch der Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung im Zivil- und Steuerrecht, Teil II Rz. 151 f.

ErbStG. Nach ErbStR R 13 Satz 2 sei ein solcher Fall insbesondere dann gegeben, wenn die Ehegatten in einem gemeinschaftlichen Testament mit gegenseitiger Erbinsetzung bestimmen, daß ihren ansonsten zu Schlußerben eingesetzten Kindern beim Tod des erstversterbenden Elternteils Vermächtnisse zufallen sollen, die erst beim Tod des überlebenden Elternteils fällig werden. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung (ErbStR R 13 Satz 3) seien diese Vermächtnisse als Erwerb vom überlebenden Elternteil zu versteuern; folglich liege insoweit weder beim Tod des erstversterbenden noch beim Tod des überlebenden Elternteils eine die jeweilige Bereicherung durch Erbanfall mindernde Vermächtnislast vor.

Diese Auffassung ist sowohl in der Begründung wie vor allem in den steuerrechtlichen Folgen unzutreffend. In dem Erlaß FM Baden-Württemberg⁴⁰ wird im Einvernehmen mit den Obersten Finanzbehörden der Länder lediglich unterschieden zwischen Ansprüchen des Vermächtnisnehmers mit hinausgeschobener Fälligkeit und Vermächtnissen, „die erst mit dem Tod des Beschwerten fällig werden“. In der Gruppe der mit dem Tod des Beschwerten fälligen Vermächtnisse hätte jedoch weiterhin unterschieden werden müssen, ob die auf den späteren Todestag fälligen Vermächtnisse zu einem früheren Zeitpunkt kraft ausdrücklicher Anordnung des Testierenden oder aus den Verfügungen von Todes wegen erkennbar entstehen sollten; im letztgenannten Falle würde es sich wie in der ersten in dem Ländererlaß behandelten Fallgruppe um bereits entstandene Vermächtnisansprüche mit hinausgeschobener Fälligkeit handeln und damit würde die Sonderregelung des § 6 Abs. 4 ErbStG ausgeschlossen werden. Die fehlerhafte Auffassung der Finanzverwaltung besteht darin, daß sie § 6 Abs. 4 ErbStG als Sonderregelung für anwendbar erklärt, weil „Erwerb und die Steuerentstehung erst mit dem Eintritt des Todes des Beschwerten (aufschiebend bedingt)“ erfolgt. Diese Unterstellung des aufschiebend bedingten Erwerbs und der aufschiebend bedingten Steuerentstehung ist unzulässig, wenn der unbedingte Erwerb auf einen früheren Zeitpunkt angeordnet ist. Bei der in den Richtlinien gewählten Formulierung der Klausel entsteht die Vermächtnisschuld bei dem überlebenden Elternteil und ist abgezinst als Nachlaßverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 3 BewG vom Erwerb des überlebenden Elternteils abzuziehen. Andererseits handelt es sich um einen Vermächtnisanspruch, der zwar erst fällig wird mit dem Ableben des überlebenden Elternteils, aber entstanden ist im Verhältnis zu dem erstverstorbenen Elternteil und sich daher auch erbrechtlich und erbschaftsteuerrechtlich nach den persönlichen Verhältnissen zwischen dem Vermächtnisnehmer und dem erstverstorbenen Elternteil richtet. Für eine Anwendung des § 6 Abs. 4 ErbStG ist kein Raum.

40 V. 26. 8. 1998, DB 1998, 1841.

3. Jastrowsche Klausel

Ebenfalls in ErbStR R 13 Satz 5 werden die erbschaftsteuerlichen Folgen der sogenannten *Jastrowschen* Klausel festgehalten. Danach soll § 6 Abs. 4 ErbStG entsprechend gelten, wenn in einem sogenannten Berliner Testament im Sinne des § 2269 BGB bestimmt wird, daß den Kindern, die den Pflichtteil nicht fordern, als Erwerb vom erstversterbenden Elternteil ein Vermächtnis im Werte des Pflichtteils zufallen soll, das erst mit dem Tode des überlebenden Elternteils fällig wird. Hierfür sei § 6 Abs. 2 Satz 3 bis Satz 5 ErbStG entsprechend anzuwenden. Auch diese Auffassung ist unzutreffend, wenn die *Jastrowsche* Formel wie von der Finanzverwaltung formuliert wird, nämlich als Erwerb vom Erstversterbenden, der erst mit dem Tod des Überlebenden fällig wird⁴¹. Allerdings bleibt in den Ausführungen von *Meincke* offen, ob § 6 Abs. 4 ErbStG eingreifen soll, wenn nach dem ausdrücklichen Testamentswillen der Vermächtnisanspruch mit dem Ableben des erstversterbenden Elternteils entstehen und lediglich beim Tode des Beschwerden fällig werden soll. *Meincke* spricht lediglich von dem Klauselinhalt, daß den Kindern der Pflichtteil, fällig beim Tod des überlebenden Ehegatten, als Vermächtnis zustehen soll.

Demgegenüber stellt *Troll*⁴² mit Recht fest, daß nach dem Inhalt der Steueratbestände der die Steuer auslösende Vermögenszuwachs regelmäßig schon mit der Rechtswirksamkeit des jeweiligen Erwerbsgrundes bewirkt ist und daß die steuerliche Bereicherung im Sinne des § 10 Abs. 1 ErbStG, die ohnehin keine bleibende wirtschaftliche Bereicherung sein muß, nur die Bemessungsgrundlage, nicht aber der Gegenstand der Steuer ist.

4. Vereinbarungen über Pflichtteilsansprüche

Beispiel: Ehemann M hinterläßt ein Nachlaßvermögen im Verkehrswert von 1,2 Mio. DM, dessen Steuerwert 700 000 DM beträgt. Ehefrau F wird aufgrund gemeinschaftlichen Testaments Alleinerbin und die gemeinsame Tochter T Schlußerbin. S als Sohn aus erster Ehe des M geht mit Rücksicht auf lebzeitige Zuwendungen zunächst einmal leer aus, aber im Familienkreis wird seine Pflichtteilsforderung auf 150 000 DM einvernehmlich festgestellt. S stundet diese Forderung der F Zeit ihres Lebens.

- a) Wenn hier die Pflichtteilsschuld sofort fällig wäre, wäre sie von dem Erwerb der F als Nachlaßverbindlichkeit in Höhe von 150 000 DM abzugsfähig, § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG. Das ist unstrittig.
- b) Bei Stundung dieser Pflichtteilsforderung auf Lebenszeit der F handelt es sich um eine zwar entstandene, aber noch nicht fällige Forderung. Die Pflicht-

41 A. A. *Meincke*, § 6 ErbStG Rz. 23.

42 § 9 ErbStG Rz. 42.

teilsforderung ist daher gemäß § 12 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen. Demzufolge besteht die Nachlaßverbindlichkeit bei der F im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG in Höhe der abgezinsten Pflichtteilsschuld.

c) Die Pflichtteilsforderung des S ist als Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu behandeln, für den die Steuer mit dem Tode des Erblassers M entsteht, § 9 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG. Der Wert des Erwerbs richtet sich nach §§ 10, 12 ErbStG und korrespondiert mit dem Wert, den die F als Nachlaßverbindlichkeit abzusetzen berechtigt ist.

d) Angenommen: Durch Vereinbarung ist das Pflichtteilsschuldverhältnis zwischen S als Gläubiger und F als Schuldner entstanden und durch Novation in ein Darlehensverhältnis umgewandelt worden. Die Tatsache, daß die Darlehensschuld erst mit dem Ableben der F fällig wird, führt nicht zu einem abgezinsten Schuldansatz als Nachlaßverbindlichkeit bei der F. In diesem Falle ist vielmehr der Nennbetrag der Pflichtteilsschuld in Höhe von 150 000 DM gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlaßverbindlichkeit der F zu berücksichtigen.

e) Schließlich ist im Falle der Novation noch zu fragen, zu welchem Wert die Darlehensschuld bei dem zweiten Erbfall, nämlich nach dem Ableben der F anzusetzen ist. Die Schlußerin T hat zwar dem S die Darlehensschuld in Höhe von 150 000 DM zu leisten. Als Nachlaßverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG ist die Darlehensverbindlichkeit bei T jedoch nur mit dem abgezinsten Betrag anzusetzen. Andernfalls würde die Pflichtteilsschuld von 150 000 DM den Erbschaftserwerb der F und den Erbschaftserwerb der T mindern – auf diese Rechtslage weise ich lediglich hin, weil sie infolge der Abschaffung der Vermögenbesteuerung nicht mehr alle drei Jahre wieder bewußt gemacht wird.

f) Wie ist die Rechtslage, wenn T bezogen auf das Nachlaßvermögen ihres Vaters M auch einen Pflichtteilsanspruch in Höhe von 150 000 DM geltend gemacht hätte?

Die Pflichtteilsschuld ist bei vereinbarter Stundung auf Lebenszeit der F wie im Falle des Pflichtteilsanspruchs des S in abgezinster Höhe Nachlaßverbindlichkeit. Bei Novation ist die Pflichtteilsschuld dagegen in Nominalhöhe Nachlaßverbindlichkeit bei F.

Die Pflichtteilsforderung der T ist Erwerb von Todes wegen im Verhältnis zu ihrem Vater M und entsteht auf den Todestag des Vaters wie im Falle des S in voller Höhe von 150 000 DM. Aber die durch Novation entstandene Darlehensschuld, die die F ihrer Tochter als Schlußerin hinterläßt, besteht wie im Falle des S in abgezinster Höhe. T hat eine Darlehensforderung in dieser abgezinsten Höhe und gleichzeitig eine Darlehensschuld in selbiger Höhe

von ihrer Mutter geerbt. Forderung und Schuld gelten als nicht erloschen, § 10 Abs. 3 ErbStG, neutralisieren sich jedoch.

Zu a)–f): Alles in allem ist die erbschaftsteuerliche Behandlung von betagten und befristeten Nachlaßrechten weiterhin strittig. In jedem Falle kann der Praktiker diesem Streit aus dem Wege gehen, indem der Zeitpunkt der Entstehung aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt der Fälligkeit verlegt wird. In Fällen, in denen dieser Rat nicht befolgt wird, ist jedenfalls die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung (ErbStR R 13) unzutreffend.

VIII. Schlußbemerkung

Die von mir dargestellten Problemfälle können von erheblicher Tragweite in der Praxis sein und haben eines gemeinsam: Die Probleme lassen sich in der Praxis ohne fremde Hilfe, das heißt ohne Wohlwollen der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung und auch ohne Eingreifen des Gesetzgebers lösen. Wenn aber der Berater hierzu keine Chance erhält, fällt die Dummensteuer an. Solange die Dummensteuer nicht aufgrund Gesetzes erhoben wird, ist sie gesetzwidrig. Dem sollte der Gesetzgeber vorbeugen. Denn außer dem von mir aufgezeigten Regelungsbedarf bleibt hinreichend Spielraum für den Praktiker, in welchem auf der Grundlage des geltenden Rechts Gestaltungen zur Minderung der Steuerlast durchgeführt oder zumindest auf den Weg gebracht werden. So kann dieselbe Sachverhaltsverwirklichung neben Erbschaftsteuer auch Einkommensteuer auslösen, z. B. eine testamentarische Verfügung von Teilungsanordnungen anstatt von Vorausvermächtnissen. So kann im Falle von Schenkungen unter Auflage oder bei gemischten Schenkungen neben Schenkungsteuer auch Grunderwerbsteuer entstehen, sofern die Voraussetzungen des § 3 Nr. 1 Satz 2 GrEStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vorliegen. Hiernach unterliegen Schenkungen unter einer Auflage der Grunderwerbsbesteuerung nur hinsichtlich des Wertes solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind. Im Hinblick auf § 25 ErbStG und die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Schenkungsteuer auf Schenkungen unter Leistungsaufgaben und Schenkungen unter Duldungsaufgaben bieten sich Ansatzpunkte zur Vermeidung der einen oder anderen Steuerart. Geradezu ein Kuriosum besteht darin, daß z. B. im Rahmen von Betriebsaufspaltungen der Miet- bzw. Pachtzins für das unbewegliche Anlagevermögen in früheren Zeiten an der Grenze des Angemessenen hoch angesetzt wurde, um unter anderem den nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Wert für die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft niedrig zu halten. Heute ist die hohe Mieteinnahme bei den Besitzunternehmen verantwortlich für einen Grundbesitzwert, der den tatsächlichen Marktwert möglicherweise bei weitem übersteigt. Hier sind die Geburtstagsglückwünsche für ein langes Leben des Besitzunter-

nehmers angebracht – müssen doch die Mieten nach und nach für die Umwelt überzeugend wieder gesenkt werden.

Diskussion

zu dem Referat von Dr. Jürgen Ebeling

Leitung

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Jürgen Pelka

Dr. Pelka:

Herzlichen Dank, Herr Dr. Ebeling. Ich hatte ja schon vermutet und angekündigt, daß Sie uns ein Kaleidoskop von Fällen präsentieren werden. Dieser Erwartung sind Sie voll gerecht geworden. Während wir gestern und auch mit dem ersten Vortrag heute grundsätzliche Fragen der Rechtfertigung, der Konzeption des Gesetzes und des Verhältnisses zur Einkommensteuer diskutiert haben, auch kontrovers diskutiert haben, haben Sie uns jetzt innerhalb des Gesetzes die Spielräume und Konflikte aufgezeigt, die sich ergeben. Und ich weiß, es gibt da noch sehr viel mehr. Aber immerhin, die, die Sie uns gezeigt haben, sind schon bunt und interessant gewesen und ich bin gespannt, welche der Punkte wir diskutieren. Ich will Ihren Vortrag nicht strukturieren, ich glaube, die Struktur ergibt sich aus den einzelnen Fällen selber, und eröffne nun die Diskussion.

Dr. Jülicher:

Herr Ebeling, zunächst einmal hatte ich es auch so wie Sie gesehen, daß es natürlich bei den Fällen der Rückforderungsrechte oder bei den Fällen des Rückfalls geschenkten Vermögens sehr wichtig ist, daß man ein Rückforderungsrecht vereinbart. Dies nicht nur, um den Schenkgegenstand steuerfrei zurückzubekommen, sondern auch, um die frühere Schenkungsteuer nach § 29 ErbStG erstattet zu bekommen. Aber das war ja nicht der Kernbereich Ihres Themas, sondern Sie haben sich mit den armen Menschen beschäftigt, die eben kein Rückforderungsrecht vereinbart hatten. Sie haben in dem Zusammenhang gesagt, daß Sie aus den letzten Entscheidungen des BFH möglicherweise über die gegenständliche Beschränkung des steuerfreien Rückfalls auch eine wertmäßige Beschränkung des steuerfreien Rückfalls herauslesen könnten oder diese Gefahr sähen. Ich habe die Gefahr auch gesehen, als ich die Entscheidungen erstmals las. M. E. kann jedoch eine solche wertmäßige Be-

schränkung bei dem gegenwärtigen § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG nicht gefolgert werden. Zum einen ist es eine Vorschrift gewesen, die bereits von Anfang an, nämlich 1906, immer sehr streng gegenständlich ohne Wertbezug ausgearbeitet war. Herr Prof. *Meincke* hat einmal die Bezugnahme bis zum Code Civil nachgewiesen¹. Zum anderen würden bei einer Wertbeschränkung ganz gravierende Probleme entstehen, wenn z. B. zu alten Einheitswerten ein Grundstück übergegangen wäre und jetzt nach dem neuen ErbStG mit vielleicht immer noch nicht an den Verkehrswert angepaßten Werten, aber doch zu erheblich höheren Werten zurückgehen würde. Die Finanzverwaltung hat in den Richtlinien jetzt zwar gesagt, daß Wertsteigerungen, die lediglich auf der wirtschaftlichen Entwicklung beruhen, steuerfrei sein sollen. Jedoch ist dieser Fall nicht geregelt. M. E. müßten auch solche Wertsteigerungen, die den Gegenstand als solchen nicht verändern, unberücksichtigt bleiben und steuerfrei zurückgehen, z. B. wenn der Beschenkte an dem Haus mit eigenen Mitteln einen kleinen Anbau anbringt und dadurch den Wert des Hauses erhöht, es aber doch letztlich das geschenkte Haus, also der geschenkte Gegenstand bleibt.

Zu einem anderen Punkt wollte ich noch eine Frage stellen. Sie haben ganz am Ende auf die Steuerbedeutung von Teilungsanordnungen und Vorausvermächtnissen verwiesen. Hier ist vor allem im Zuge der neuen Erlasse und Richtlinien zu § 13a ErbStG eine spannende Frage aufgetaucht: Teilungsanordnungen sind nach der Rechtsprechung des BFH zum Erbschaftsteuerrecht unbeachtlich, nach der Rechtsprechung des BFH zum Ertragsteuerrecht aber wohl beachtlich. Die Finanzverwaltung hat jetzt für § 13a ErbStG in den Richtlinien vorgesehen, daß die Teilungsanordnung nicht beachtet wird, mit dem Ergebnis, daß letztlich auch ein Erbe, der begünstigtes Vermögen weitergibt, im Zuge einer Teilungsanordnung noch in den Genuß der Begünstigungen kommt, also Betriebsvermögensfreibetrag und Bewertungsabschlag erhält; ein geradezu absurdes Ergebnis. Und das führt schließlich zu der Frage, wie § 13a ErbStG auszulegen ist: Ist er anhand des Erbschaftsteuerrechtes auszulegen als erbschaftsteuerrechtliche Vorschrift, ist er anhand des Ertragsteuerrechtes auszulegen als ein Sonderrecht im Erbschaftsteuerrecht, oder ist er auch entsprechend den ursprünglichen gesetzlichen Intentionen, nämlich Begünstigung desjenigen, der den Betrieb erhält und behält, auszulegen? Wie würden Sie diese Auslegung des § 13a ErbStG vornehmen, die ja auch für andere Fälle – Nachsteuer und Pflichtteilsvereinbarungen als Abfindung oder an Erfüllungs Statt – sehr relevant ist.

¹ *Meincke*, Anm. zum BFH-Urt. v. 22. 6. 1994, II R 1/92, ZEV 1994, 322.

Dr. Ebeling:

Herr *Jülicher*, zu dem ersten Teil Ihrer Frage oder Ihrer Bemerkung zu § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG hatte ich lediglich festgestellt, daß aus einer Urteilsanmerkung in HFR herauszulesen ist, daß es möglicherweise darüber hinaus noch auf die wertmäßige Identität ankäme. Darüber hatte der BFH im Revisionsfall nicht zu entscheiden. Die anonymen Urteilsanmerkungen sind ja immer von einem Angehörigen des entscheidenden Senats verfaßt, so daß sie besonders zukunftsorientiert und aussagekräftig sind. Meine Folgerung aus dieser Urteilsanmerkung ist, wenn das nun in einem weiteren Revisionsverfahren so entschieden werden sollte, bliebe überhaupt kein Raum mehr für § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG. Und daher bereits jetzt mein Aufruf an den Gesetzgeber: Wie wäre es denn einmal mit einer eindeutigen Fassung des § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG, mit der wir in der Praxis umgehen können, wie auch immer sie ausfällt.

Zu dem zweiten Teil läßt sich natürlich viel sagen. Zunächst einmal würde ich die §§ 13a, 19a ErbStG nehmen, wie sie jetzt sind und wie sie auch gehandhabt werden in den Erbschaftsteuerrichtlinien, als etwas außerordentlich Günstiges, und übe überhaupt keine Kritik mehr daran. Denn selbst die Teilungsanordnung kann zugunsten und zuungunsten der Steuerpflichtigen ausgehen, je nachdem, was gewollt ist und was gestaltet wird. Natürlich ist es zweifelsfrei: Man kann das eine wollen oder das andere. Sie wissen ja, daß über Jahrzehnte hinweg der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof den Standpunkt vertreten haben, erbschaftsteuerlich bleibe eine Teilungsanordnung bzw. die Ausführung einer Teilungsanordnung unmaßgeblich. Dann hat der BFH 1978/79 gesagt: Was 40 Jahre gegolten hat, kann nicht richtig sein; sie ist selbstverständlich maßgebend. Da hat sich das Schrifttum wieder gefreut und die Praxis auch. Die Finanzverwaltung hat in lauter Ohnmacht gesagt: Na gut, wir lassen sogar Alternativen zu, entweder die Maßgeblichkeit der Teilungsanordnung oder die Unmaßgeblichkeit. Die Erben müssen sich nur einig sein. Zwei Jahre später hat der Bundesfinanzhof gesagt: Nein, diese zwei Jahre müssen wir wieder vergessen. Die Teilungsanordnung ist erbschaftsteuerlich nicht maßgeblich. So kann man immer zwischen Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung springen, je nachdem, was man will. Aber die gegenwärtige Regelung halte ich für die Gestaltung für ausreichend.

Prof. Dr. Seer:

Ich wollte kurz noch etwas sagen, Herr *Ebeling*, wenn ich das darf. Die Begünstigung des einen kann natürlich die Belastung des anderen bedeuten, und daher ist günstig für den einen nicht gleich gut insgesamt. Das habe ich versucht, heute vormittag deutlich zu machen. Dann fand ich eines interessant:

Sie haben den § 13a ErbStG ja gutgeheißen, das ist selbstverständlich auch Ihr gutes Meinungsrecht, haben aber gleichzeitig auch die derzeitigen Friktionen ziemlich deutlich gemacht, nämlich den hohen Gestaltungsimpetus, der nun durch den § 13a ErbStG ausgelöst wird. Was früher richtig war, ist heute gegebenenfalls falsch und umgekehrt. Sie haben es ja ziemlich deutlich gemacht, und ich fand auch Ihr Beispiel so plastisch. Deswegen meine ich, der § 13a ErbStG sollte insgesamt überdacht werden. Und wenn man ihn nicht ganz verwerfen will, so wie ich es jetzt aus verfassungsrechtlichen Gründen getan habe, sollte man zumindest seine Auswirkungen deutlich überdenken. Ich habe Sie so verstanden, daß Sie zeigen wollten, daß er unter Umständen sogar über das Ziel hinausschießt. Ist das richtig?

Dr. Ebeling:

Nein, so durften Sie mich natürlich gar nicht verstehen, weil ich Praktiker bin, und alles dafür tue, daß Steuerpflichtige keine Steuern zahlen, wenn es im Rahmen ist. Aber unmittelbar geantwortet: In diesem Jahr ist ein Hannoveraner gestorben, dem gehörten in seinem steuerlichen Privatvermögen ganze Straßenzüge; einige Belastungen liegen darauf. Die Erbschaftsteuer wird dadurch aufgebracht, daß Häuser verkauft werden. Warum eigentlich nicht? Nehmen Sie einmal denselben Hannoveraner – es ist zufällig ein Hannoveraner, weil ich daher komme –, der nichts an Privatvermögen, aber einen florierenden Betrieb hinterlassen hätte, oder meinetwegen auch 25,1% einer Familienkapitalgesellschaft. Und es ist weder bei den Erben, den Nachlaßberechtigten noch in seinem Nachlaß Privatvermögen vorhanden. Was wird dann mit dem Betrieb, wenn es nicht § 13a oder § 19a ErbStG gibt? § 19a hat ja vielleicht eine noch größere Bedeutung, um tätige Unternehmensnachfolger aus dem fremden Familienstamm zu gewinnen, Nichte, Neffe und dergleichen mehr oder Familienfremde. Ich halte die §§ 13a, 19a ErbStG, und nichts anderes habe ich sagen wollen, für grundlegend gut und richtig im Einklang mit dem Bundesverfassungsgericht.

Nur frage ich mich bei manchen Gestaltungen – und darauf möchte ich eigentlich hinaus –, ob denn das Betriebsvermögen so ausgedehnt werden darf, wie ich das anhand meines extremen Beispiels vorgetragen habe. Ich räume gerne ein, daß ich als Praktiker solche Gestaltungen wähle. Ich kann ja gar nicht daran vorbeigehen zu sagen: Bevor Sie Ihr privates Immobilienvermögen vererben oder verschenken, bieten sich folgende Gestaltungen an. Und wie ist das denn, wenn es einmal Betriebsvermögen ist. Nach fünf Jahren kann man das wieder rückgängig machen. Das ist die gegenwärtige Situation. Die hat natürlich der Gesetzgeber – das weiß ich ganz genau – nicht in vollem Umfang in der Schnelligkeit der Schaffung des Gesetzes – die dritte Fassung schon – berücksichtigen können. Diese extremen Fälle sollten vielleicht ausgeglichen

werden, aber daß man gleich zur Verfassungswidrigkeit der §§ 13a, 19a ErbStG kommt, halte ich nicht für richtig. Aber ich bin da sowieso nicht aufgerufen, und das Bundesverfassungsgericht hat es auch anders gesehen.

Dr. Daragan:

Herr *Ebeling*, vielleicht ein paar Bemerkungen zu Ihrem Umwandlungsmodell auf fünf Jahre. Die Gewerbesteuerfreiheit, die erweiterte Kürzung, bezieht sich auf die Erträge aus der Grundstücksverwaltung. Wenn Verbindlichkeiten mitübernommen werden, entstehen üblicherweise Dauerschulden mit der Folge, daß Dauerschuldzinsen hinzugerechnet werden. Wenn diese Verbindlichkeiten zurückbehalten werden, ergeben sich Probleme, diese Zinsen bei der Einkommensteuer unterzubringen.

Der zweite, meiner Meinung nach gravierendere Einwand gegen das Fünf-Jahres-Modell ist, daß die Gewinnerzielungsabsicht Voraussetzung einer gewerblich geprägten Gesellschaft ist, und daß die Gewinnerzielungsabsicht nach der BFH-Rechtsprechung auch auf der Ebene der Gesellschaft zu prüfen ist. Und gerade, wenn ich höhere Abschreibungen durch Aufwertungen produziere, dann muß ich damit rechnen, daß bei fünf Jahren eine Totalgewinnprognose negativ wird. Das bedeutet, ich habe keine gewerblich geprägte Gesellschaft, möglicherweise aber bei der Erbschaftsteuer trotzdem eine Schenkung. Dann habe ich genau dasjenige Ergebnis erzielt, das ich durch die gewerblich geprägte Gesellschaft vermeiden wollte. Diese Fünf-Jahres-Regelung, mit Verlaub, halte ich für ausgesprochen kritisch.

Dr. Ebeling:

Zu Ihrem ersten Punkt: Der ist unzutreffend. Ein Unternehmen, egal in welcher Rechtsform, das ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und daneben eigenes Kapitalvermögen nutzt, ist insoweit ausgenommen von der Gewerbesteuer. Das gilt uneingeschränkt. Diese Rechtslage hat seit einer Entscheidung des ersten Senats aus dem Jahr 1979² zu den Konstruktionen geführt, daß z. B. Betriebsaufspaltungen in Form von zwei Kapitalgesellschaften betrieben werden, wobei Anteilseigner an jeder Kapitalgesellschaft die dahinterstehenden Gesellschafter sind. Und da hat eine solche Kapitalgesellschaft, die nur unbewegliches Anlagevermögen verwaltet und dabei selbstverständlich valutierende Grundpfandschulden hat, hundertprozentig Gewerbesteuerfreiheit. Das möchte ich wirklich so in den Raum stellen; ich glaube, es ist unbestritten. Das war wohl nicht richtig.

Und zu Ihrem zweiten Einwand: Was heißt Gewinnerzielungsabsicht? Die ist ja überlappt worden von der Entscheidung des Großen Senats des BFH durch

² BFH, BStBl. II 1980, 79.

die Gesetzesfassung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Darin steht, was eine gewerblich tätige Gesellschaft ist: Eine Gesellschaft, die als einzigen persönlich haftenden Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft hat, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das sehe ich also auch anders als Sie.

Europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften

Univ.-Prof. Dr. *Michael Lang*
Wirtschaftsuniversität Wien*

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Erbschaftsteuergesetz und EG-Vertrag | 2. Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot? |
| II. Die maßgebenden Rechtsgrundlagen des EGV | III. Der Vergleich zwischen Ausländern und Inländern |
| 1. Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Kapitalverkehrsfreiheit, allgemeine Freizügigkeit des Art. 8a EGV und Staatsangehörigendiskriminierungsverbot | IV. Der Vergleich zwischen Inländern |
| | V. Der Vergleich zwischen Ausländern |
| | VI. Würdigung |

I. Erbschaftsteuergesetz und EG-Vertrag

Die Frage, ob die Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes dem EG-Recht entsprechen, wird im Fachschrifttum erst seit wenigen Jahren diskutiert. Bis dahin hat sich die Diskussion fast ausschließlich auf das Ertragsteuerrecht konzentriert. Daher verwundert es nicht, daß das FG Düsseldorf noch am 3. 7. 1996 keine Berührungspunkte zwischen Erbschaftsteuer einerseits und EG-Recht andererseits erkennen konnte¹. Das Finanzgericht ging davon aus, daß das Erbschaftsteuerrecht keine durch den EGV regelte Materie darstellt: „Eine unmittelbare Gemeinschaftskompetenz ist dem EWGV nicht zu entnehmen. Aber auch mittelbar kann die erbschaftsteuerlich unterschiedliche Behandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht durch das Gemeinschaftsrecht geregelt werden. Zwar erlaubt Art. 100 EWGV den Erlaß von Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Der Begriff des Gemeinsamen Marktes ergibt sich aus der Gesamtschau der Vertragsbestimmungen, insbesondere den Bestimmungen des Art. 2

* Den Herren Univ.-Ass. Dr. *Josef Schuch*, Univ.-Ass. MMag. *Christoph Urtz*, Univ.-Ass. Mag. *Mario Züger*, Univ.-Ass. Mag. *Ulf Zehetner* und Univ.-Ass. Mag. *Gerd Konezny* danke ich für die Diskussion dieses Manuskripts und für wertvolle Anregungen, Herrn Mag. *Züger* auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahrenkorrektur. Das Manuskript habe ich am 20. 10. 1998 abgeschlossen.

¹ FG Düsseldorf v. 3. 7. 1996, EFG 1996, 1166.

und 3 EWGV (. . .). Die in den Art. 2 und 3 EWGV genannten Politikbereiche haben aber mit den Fragen, wer wen aufgrund gesetzlicher oder testamentarisch bestimmter Erbfolge beerbt und welche allein an diese Vorgänge und den dabei vorkommenden Vermögensübergang geknüpfte Besteuerung vorgenommen werden darf, nichts zu tun. Gleiches gilt auch für die Freizügigkeit nach Art. 48 ff. EGV und die Niederlassungsfreiheit nach Art. 52 ff. EWGV. Diese Freiheiten des Vertrages, die sich allein auf wirtschaftliche Betätigungen, nämlich die Eingliederung als Arbeitnehmer oder Selbständiger am Wirtschaftsleben anderer Mitgliedstaaten, beziehen, haben regelmäßig Berührungspunkte mit dem Erbrecht und der daran anknüpfenden Erbschaftsbesteuerung. Die gesetzliche oder testamentarische Erbeinsetzung stellt keine wirtschaftliche Betätigung im Sinne dieser Vorschriften dar, sondern einen davon unabhängigen, von der ErbSt erfaßten Erwerb“.

Das Urteil des FG Düsseldorf wurde im Schrifttum heftig kritisiert². *Dautzenberg/Brüggemann* haben darauf hingewiesen, daß weder das Ertragsteuerrecht noch das Erbschaftsteuerrecht im Primärrecht ausdrücklich angesprochen sind³. Dennoch ist unbestritten, daß die Regelungen des EGV für das Ertragsteuerrecht von Bedeutung sind. Der EGV ist nämlich in allen Rechtsbereichen zu beachten. Ob sich eine steuerrechtliche Vorschrift unmittelbar auf wirtschaftliche Vorgänge bezieht, spielt keine Rolle. Vielmehr ist entscheidend, ob die aus dem EGV abgeleiteten subjektiven Rechte durch Maßnahmen des nationalen Gesetzgebers beeinträchtigt werden. Dies ist auch auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts jedenfalls nicht von vornherein ausgeschlossen. Abgesehen davon, daß sich der EGV nicht nur auf wirtschaftliches Handeln bezieht, können auch erbschaftsteuerrechtliche Regelungen erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen haben. Die in der Praxis betriebene Erbschaftsteuerplanung belegt dies eindrucksvoll.

Dementsprechend hat das Erkenntnis des österreichischen VwGH vom 19. 2. 1998, 97/16/0400, das auch das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht betraf, Zustimmung erhalten⁴: Der VwGH hat zwar die Anwendung der in Art. 52 EGV verankerten Niederlassungsfreiheit in dem Fall, den er zu entscheiden hatte, verneint. Er begründete dies aber damit, daß der sachliche Anwendungsbereich des Art. 52 EGV im vorliegenden Fall nicht gegeben war. Daraus wurde geschlossen, daß der VwGH bereit ist, die erbschaftsteuer- und schen-

2 *Staringer*, Anmerkung, SWI 1997, 87 (88); *Dautzenberg/Brüggemann*, Anmerkung, RIW 1997, 882 f.; *Herzig/Dautzenberg*, Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, 8 (15 f.); *Dautzenberg*, Die Bedeutung des EG-Vertrages für die Erbschaftsteuer, EWS 1998, 86 (87 f.); *Fraberger*, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 302.

3 *Dautzenberg/Brüggemann*, EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer, BB 1997, 123.

4 *Fraberger*, SWI 1998, 303.

kunststeuerrechtlichen Regelungen an den Vorschriften des EGV zu messen⁵. Entscheidend ist allerdings, daß eine der Vorschriften des EGV anwendbar ist. Daher stellt sich die Frage gar nicht, ob das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht generell vom EGV erfaßt ist oder generell keine Berührungspunkte aufweist. Vielmehr sind einzelne in Betracht kommende Vorschriften des ErbStG darauf zu überprüfen, ob sie den EG-rechtlichen Vorgaben entsprechen oder widersprechen.

Aus diesem Blickwinkel ist auch einsichtig, daß sowohl der Erblasser oder Schenkgeber als auch der Erbe oder Schenknehmer durch erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorschriften in der Grundfreiheiten beeinträchtigt sein kann. Bestimmte im Schenkungs- oder Erbfall eintretende Konsequenzen können den potentiellen Erblasser oder Schenkgeber davon abhalten, in einem bestimmten Staat zu wohnen, zu arbeiten, sich niederzulassen oder zu investieren. Aus demselben Grunde könnte sich der potentielle Erbe oder Schenknehmer in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigt fühlen und von sonst verfolgten Vorhaben Abstand nehmen.

II. Die maßgebenden Rechtsgrundlagen des EGV

1. Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Kapitalverkehrsfreiheit, allgemeine Freizügigkeit des Art. 8a EGV und Staatsangehörigendiskriminierungsverbot

In der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu den Personensteuern hat die in Art. 52 EGV verankerte Niederlassungsfreiheit die größte Bedeutung erlangt⁶. Diese Grundfreiheit betrifft die Freizügigkeit der selbständig Erwerbstätigen. Begünstigt sind natürliche Personen ebenso wie Gesellschaften.

Eng mit der Niederlassungsfreiheit ist die in Art. 59 EGV verankerte Freiheit des Dienstleistungsverkehrs verwandt⁷. Sie erfaßt selbständige Erwerbstätigkeit und ergänzt die Freiheit wirtschaftlicher Betätigung in bezug auf Tätigkeiten, die ohne Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat erbracht werden. Begünstigt sind Angehörige von Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind.

Unselbständige Tätigkeiten werden den Vorschriften über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zugeordnet⁸. Diese in Art. 48 EGV verankerte Grundfrei-

5 *Fraberger*, SWI 1998, 303.

6 *Eckhoff*, Niederlassungsfreiheit, in *Birk*, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, 546 f.; *Brinkmann*, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 1996, 52 ff.

7 *Geiger*, EG-Vertrag, 2. Aufl., 1995, Art. 59 Rz. 1.

8 *Geiger*, EG-Vertrag, Art. 48 Rz. 24.

heit soll den abhängig Beschäftigten die Möglichkeit der Wahl ihres Arbeitsplatzes im gesamten Gemeinschaftsgebiet ermöglichen. Jede auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen ist verboten.

Die Kapitalverkehrsfreiheit wurde mit Wirkung vom 1. 1. 1994 durch den Vertrag von Maastricht neu geregelt⁹. Nach Art. 73b EGV sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs und des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Art. 73d Abs. 1 sieht davon Ausnahmen vor: Das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, bleibt unberührt. Ebenso können die Mitgliedstaaten unerläßliche Maßnahmen treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts, zu verhindern. Nach Art. 73d Abs. 3 dürfen diese Maßnahmen allerdings weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs i. S. d. Art. 73b darstellen.

Durch den Vertrag von Maastricht wurde darüber hinaus auch Art. 8a in den EGV eingefügt¹⁰. Nach dieser Vorschrift hat jeder Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in diesem Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten. Dieses Recht kann unabhängig von den anderen Freizügigkeitsrechten ausgeübt werden. Allerdings können sogar die Durchführungsvorschriften Einschränkungen vorsehen.

Das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot des Art. 6 EGV steht in engem Zusammenhang mit den erwähnten Grundfreiheiten. Nach Art. 6 EGV ist „unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrages in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit ver-

⁹ *De Bont*, Taxation and the Free Movement of Capital and Payments, EC Tax Review 1995, 136; *Peters*, Capital movements and taxation in the EC, EC Tax Review 1998, 4; *Dautzenberg*, Die Ertragsbesteuerung des Kapitaleinkommens in der EU: Zur Bedeutung des Begriffs „Kapitalanlageort“ in Art. 73d EGV, EWS 1997, 379; *ders.*, Die Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrages, der Steuervorbehalt des Art. 73d EGV und die Folgen für die Besteuerung, RIW 1998, 537; jüngst umfassend *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, 1998, 29 ff.

¹⁰ *Dautzenberg*, Der Vertrag von Maastricht, das neue Grundrecht auf allgemeine Freizügigkeit und die beschränkte Steuerpflicht der natürlichen Personen, BB 1993, 1563; *Bieg*, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluß auf das deutsche Steuerrecht, 1997, 369 ff.

boten.“ Die Grundfreiheiten werden als gegenüber Art. 6 EGV speziellere Vorschrift verstanden¹¹. Sie sind eine Ausformung des allgemeinen Staatsangehörigendiskriminierungsverbotes. Umgekehrt wird Art. 6 EGV auch zur Präzisierung des Inhalts einzelner Grundfreiheiten herangezogen¹². Darüber hinaus kommt Art. 6 EGV auch subsidiär zum Tragen: Im Anwendungsbereich des Vertrages ist Art. 6 EGV auch dann heranzuziehen, wenn sonst keine andere Vorschrift der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit entgegensteht¹³. Entsprechend den Zielen des Binnenmarktes sind von diesem Verbot auch Fälle mittelbarer Diskriminierung erfaßt. Darunter wird versteckte, verschleierte, materielle oder indirekte Diskriminierung verstanden¹⁴. Jedes Unterscheidungskriterium kann somit zu einer verbotenen mittelbaren Diskriminierung führen. Auf den Typus der Regelung kommt es nicht an¹⁵. Ebenso wenig sind die Motive des Gesetzgebers entscheidend¹⁶. Ausschlaggebend ist alleine, ob die getroffene Regelung zu dem gleichen Ergebnis wie eine Differenzierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt.

2. Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?

Der Zusammenhang zwischen den Grundfreiheiten und Art. 6 EGV legt es nahe, die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote zu deuten¹⁷: Ausländische Staatsangehörige dürfen nicht schlechter als Inländer behandelt werden. Jene Rechtsprechung des EuGH, die auch Fälle der verschleierten oder versteckten Diskriminierung vom Staatsangehörigendiskriminierungsverbot erfaßt sieht, hat dabei im Steuerrecht besondere Bedeutung erlangt: Die wenigsten steuerlichen Vorschriften knüpfen unmittelbar an die Staatsangehörigkeit an. Allerdings wirken sich zahlreiche steuerliche Regelungen vor allem auf Ausländer aus. Unter dieser Prämisse hat der EuGH bereits wiederholt einen Widerspruch steuerlicher Regelungen zu den Grundfreiheiten erkannt¹⁸.

11 *Geiger*, EG-Vertrag, Art. 6 Rz. 1; *Bieg*, Der EuGH, 84; *Schuch*, Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags, IWB 1996, Fach 11, Gruppe 2, S. 259 (264).

12 *Geiger*, EG-Vertrag, Art. 6 Rz. 1; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, 91; *Gammie/Brannan*, EC Law Strikes at the UK Corporation Tax – The Death Knell of UK Imputation?, *intertax* 1995, 389 (394 f.).

13 *Bieg*, Der EuGH, 84 f.; *Bachmann*, Prohibitions of Discrimination: EC-Treaty Rules and Direct Taxation in Germany, *EC Tax Review* 1995, 237 (238).

14 *Von Bogdandy*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Kommentar zur Europäischen Union, Art. 6 Rz. 12 (Sept. 1994).

15 *Von Bogdandy*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Art. 6 Rz. 16.

16 *Von Bogdandy*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), Art. 6 Rz. 16.

17 Vgl. bloß *Geiger*, EG-Vertrag, Art. 48 Rz. 12.

18 EuGH v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83, Kommission/Frankreich (avoir fiscal), EuGHE 1986, 285; v. 8. 5. 1990, Rs. C-175/88, *Biel*, EuGHE 1990-I-1780; v. 13. 7. 1993, Rs.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH liegt eine Diskriminierung vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet werden oder wenn dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewendet wird, ohne daß sich für diese Ungleichbehandlung Rechtfertigungsgründe finden lassen¹⁹. Dieses Prüfungsschema ist der gleichheitsrechtlichen Beurteilung nach nationalem Verfassungsrecht ähnlich²⁰. In beiden Fällen bedarf es der Suche nach Vergleichspaaren. Dies setzt ebenso wie die Suche nach den Rechtfertigungsgründen eine Wertung voraus²¹. Der EuGH ist bei der Annahme von zulässigen Rechtfertigungsgründen restriktiv. Allerdings wird häufig ein Argument gegen das Vorliegen einer unzulässigen Diskriminierung bereits auf Ebene der Vergleichbarkeitsprüfung behandelt²². Die jüngere Rechtsprechung des EuGH läßt auch zunehmend darauf schließen, daß ebenso wie bei der gleichheitsrechtlichen Prüfung im nationalen Verfassungsrecht auch im Europarecht die Verhältnismäßigkeit des Rechtfertigungsgrundes eine Rolle spielt²³.

Im Schrifttum wird in letzter Zeit häufig auch die Frage gestellt, ob einzelne Grundfreiheiten von der Rechtsprechung des EuGH zu einem Beschränkungsverbot „weiterentwickelt“ wurden²⁴. Demnach würden sich einige Grundfreiheiten nicht in einem Gleichbehandlungsgebot erschöpfen, sondern

C-330/91, Commerzbank, EuGHE 1993-I-4017; v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, Schumacker, EuGHE 1995-I-249; v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, Wielockx, EuGHE 1994-I-2508; v. 27. 6. 1996, Rs. C-107/94, Asscher, EuGHE 1996-I-3113; v. 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, Futura Participations, EuGHE 1997-I-2492; v. 28. 4. 1998, Rs. C-118/96, Safir, EuGHE 1998-I-1919; v. 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, Imperial Chemical Industries, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht.

- 19 Im Bereich der direkten Steuern z. B. EuGH, Schumacker, Rz. 30, EuGH, Wielockx, Rz. 17; EuGH, Asscher, Rz. 40 (alle Fn. 18); *von Bogdandy*, in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Art. 6 Rz. 8.
- 20 Zum Prüfungsschema des österreichischen Verfassungsgerichtshofes vgl. *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 1991, 73 (82 ff.).
- 21 Vgl. *Toifl*, Die EU-Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 1996, 139 (152).
- 22 *Jann/Toifl*, Der Fall „Asscher“ – Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung zum Diskriminierungsverbot, SWI 1996, 306 (310); *Schuch*, IWB 1996, Fach 11, Gruppe 2, 266.
- 23 EuGH (Fn. 18), Futura Participations, Rz. 36 ff.; EuGH v. 17. 7. 1997, Rs. C-28/95, Leur-Bloem, Rz. 43, EuGHE 1997-I-4190 (4204 f.); *Holoubek*, Zur Begründung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – Verwaltungs-, verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in Griller/Korinek/Potacs (Hrsg.); Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, FS Rill, 1995, 97 ff.
- 24 *Knobbe-Keuk*, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, 2573; *Brinkmann*, Einfluß des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 87 ff.; *Classen*, Auf dem Weg zu einer einheitlichen Dogmatik der EG-Grundfreiheiten?, EWS 1995, 97.

auch Behinderungen anderer Art verbieten. Nach Ansicht einiger Autoren gingen einzelne Urteile des EuGH über eine reine Inländergleichbehandlung hinaus. Die Deutung einzelner Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote und als Beschränkungsverbote würden demnach unterschiedlichen Judikaturlinien entsprechen²⁵.

Ob diese These zwingend ist, bedürfte einer Untersuchung, die weit über das Steuerrecht hinausgeht und für die hier nicht der Platz ist. Die auf dem Gebiet der Personensteuern ergangenen Urteile des EuGH zu den Grundfreiheiten, die im Schrifttum als Fälle des Beschränkungsverbots behandelt wurden, lassen sich jedenfalls auch als bloße Diskriminierungsfälle deuten. Dies kann am – vielfach als Beispiel für das Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote genannte – Urteil in der Rechtssache *Daily Mail* gezeigt werden²⁶: In diesem Urteil ging es um die Zulässigkeit steuerlicher Beschränkungen der Sitzverlegung einer Gesellschaft von Großbritannien in die Niederlande. Diese Problematik kann aber auch dadurch ausgedrückt werden, indem die Verlegung des Sitzes von London nach Amsterdam mit der Verlegung des Sitzes von London in eine andere englische Stadt verglichen und nach Rechtfertigungsgründen für die unterschiedliche steuerliche Behandlung gefragt wird. In der ebenfalls als Anhaltspunkt für die Deutung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ins Treffen geführte Rechtssache *Biehl* hat die luxemburgische Regelung, die eine Erstattung von zuviel einbehaltenen Einkommensteuern nur dann zuließ, wenn der Steuerpflichtige während des gesamten Steuerjahres in Luxemburg ansässig war, auf dem Prüfstand des EuGH gestanden. Einem deutschen Staatsangehörigen, der am 1. 11. 1983 nach Deutschland zurückkehrte, wurde die Rückzahlung des Betrages der während der ersten zehn Monate des Jahres 1983 einbehaltenen Steuern, die den Gesamtbetrag der geschuldeten Steuern überstieg, verweigert. Der EuGH stellte sich auf den Standpunkt, daß das Kriterium der ständigen Ansässigkeit im Inland zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit angewandt werde, aber die Gefahr bestehe, daß es sich besonders zum Nachteil von Angehörigen aus anderen Mitgliedstaaten auswirke. Oft seien es nämlich diese, die das Land im Laufe eines Jahres verließen oder sich dort niederließen. Somit hat der EuGH eine verschleierte Diskriminierung von Ausländern gegenüber Luxemburgern gesehen.²⁷ Selbst wenn man die luxemburgische Regelung deshalb als bedenklich ansehen würde, weil sie den Wegzug aus Luxemburg und damit die Niederlassung oder die Ausübung einer Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten erschwert hatte, läßt sich dies als Diskriminierung eines Steuerpflichtigen, der

25 Ausführlich *Matzka*, Freiheit des Kapitalverkehrs, 62 ff.

26 EuGH v. 27. 9. 1988, Rs. 81/87, *Daily Mail*, EuGHE 1988, 5505.

27 *Lenz*, Neuere Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Steuern, DStZ 1997, 541 (542).

aus Luxemburg während des laufenden Jahres wegzieht, gegenüber einem Steuerpflichtigen, der weiter in Luxemburg tätig bleibt, darstellen. Auch das Urteil in der Rechtssache *Imperial Chemical Industries* läßt sich ähnlich interpretieren: In diesem Fall ging es um eine englische Holdinggesellschaft, die eine bestimmte Steuerermäßigung nicht in Anspruch nehmen konnte, weil sie nicht überwiegend Beteiligungen an inländischen Gesellschaften hielt. Diese Gesellschaft kann mit einer anderen englischen Holdinggesellschaft verglichen werden, die überwiegend inländische Beteiligungen hält. Erachtet man diese Fallkonstellation als vergleichbar, reduziert sich die Frage darauf, ob die unterschiedliche Behandlung rechtfertigbar ist.

Die hier angesprochene Problematik ist aus der Diskussion zum Gleichheitsgrundsatz in Österreich vertraut: Oft fragt der Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Normkontrollverfahrens nur danach, ob eine Regelung „sachlich“ ist und stützt eine Aufhebung dann auf den Gleichheitsgrundsatz. Im Schrifttum ist darauf hingewiesen worden, daß dies eine lediglich verkürzte Argumentation darstellt²⁸. Bei genauer Analyse lassen sich auch in diesen Fällen Vergleichspaare finden, sodaß die Frage nach der Sachlichkeit die Argumentation lediglich zusammenfaßt. Diese plakative Kürzung bringt den Nachteil mit sich, daß die verschiedenen Wertungen, die in den einzelnen Phasen der gleichheitsrechtlichen Prüfung sonst erforderlich sind, nicht aufgedeckt werden. Die Verkürzung der gleichheitsrechtlichen Argumentation erschwert somit die diskursive Nachprüfbarkeit²⁹. Auf die aus der steuerrechtlichen Judikatur des EuGH bekannten Fälle kann dieser Befund übertragen und bestätigt werden. Die als Hinweis darauf verstandenen Urteile des EuGH, daß die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot verstanden werden, lassen sich auch als Diskriminierungsverbote deuten. In den meisten Fällen geht es darum, Inländer, die gemeinschaftsrechtlich relevante Sachverhalte verwirklichen, mit Inländern zu vergleichen, die nur einen internen Sachverhalt verwirklichen. Diese Deutung läßt sich für alle der hier relevanten Grundfreiheiten vertreten. In einigen Fällen spricht schon die Regelung selbst von der unzulässigen „Diskriminierung“³⁰ oder „unterschiedlichen Behandlung“³¹. Selbst in den Fällen, in denen von der „Beschränkung“ die Rede ist, läßt sich dies als Diskriminierungsverbot auflösen. Schließlich lassen sich der EuGH-Judikatur auch Parallelen zwischen den Grundfreiheiten entnehmen³². Dies gilt selbst für die durch den Vertrag von Maastricht neu formulierte Kapital-

28 Vgl. dazu *Stoll*, Das Sachgesetzlichkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes, *ÖStZ* 1989, 188.

29 *Korinek/Holoubek*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform, 84.

30 Art. 6, Art. 36 oder Art. 73d Abs. 3 EGV.

31 Art. 48 Abs. 2 EGV.

32 *Clausen*, EWS 1995, 97; *M. Eberhartinger*, Konvergenz und Neustrukturierung der Grundfreiheiten, EWS 1997, 43.

verkehrsfreiheit, die zwar vom Verbot und in bestimmten Fällen auch von der Zulässigkeit von Beschränkungen spricht, gleichzeitig aber willkürliche Diskriminierungen ausschließt und damit ebenfalls wertvolle Einsichten in den dogmatischen Zusammenhang zwischen einem vermeintlich eigenständigen Beschränkungsverbot und der Deutungsmöglichkeit dieses Beschränkungsverbots als Diskriminierungsverbot eröffnet. Daher soll an der Deutung der Grundfreiheiten als „bloße“ Diskriminierungsverbote für Zwecke der in der Folge anzustellenden Überlegungen festgehalten werden³³. Die Überprüfung der erbschaftsteuerlichen Regelungen soll daher anhand möglicher Vergleichspaare erfolgen, wobei Vergleiche zwischen Ausländern und Inländern (Abschnitt III), zwischen Inländern untereinander (Abschnitt IV) und zwischen Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten (Abschnitt V) herausgegriffen werden sollen.

III. Der Vergleich zwischen Ausländern und Inländern

Im Anwendungsbereich des EGV dürfen Angehörige anderer EU-Mitgliedstaaten gegenüber Inländern nicht diskriminiert werden. Kapitalverkehrsfreiheit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit und Freizügigkeit der Arbeitnehmer lassen es im jeweiligen Anwendungsbereich dieser Grundfreiheiten nicht zu, daß ein EU-Mitgliedstaat Staatsangehörige anderer EU-Mitgliedstaaten diskriminiert. Art. 8a EGV erweitert den Anwendungsbereich dieser Diskriminierungsverbote.

Der „klassische“ Fall der Diskriminierung ist der von Ausländern gegenüber Inländern. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht differenziert zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Sieht man vom Kriterium der Staatsangehörigkeit ab, das ebenfalls eine untergeordnete Rolle spielt, hängt die Unterscheidung vom Wohnsitz und vom gewöhnlichen Aufenthalt ab. Insoweit besteht eine Parallele zum Einkommensteuerrecht, mit dem sich der EuGH schon mehrmals beschäftigt hat. Der EuGH hat es in seiner bisherigen Rechtsprechung abgelehnt, die auf den Kriterien des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes beruhende Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht als EG-widrig zu verwerfen. Vielmehr hat er festgestellt, daß sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich nicht in derselben Situation befinden³⁴. Auch ist es

33 *Toifl*, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 161; *Matzka*, Freiheit des Kapitalverkehrs, 69.

34 EuGH, Schumacker, Rz. 31; bestätigt in EuGH, Wielockx, Rz. 18, EuGH, Asscher, Rz. 41 (alle Fn. 18) und EuGH v. 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, Gilly, Rz. 49, EuGHE 1988-I-2823 (2839); vgl. auch *Kemmeren*, The termination of the „most favoured nation clause“ dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention, EC Tax Review 1997, 146 (149).

grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates, die personen- und familienbezogenen Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen³⁵. Etwas anderes gilt nach Auffassung des EuGH aber dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige sein ausschließliches oder sein fast ausschließliches Einkommen im Tätigkeitsstaat erzielt³⁶.

Diese Überlegungen können auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht übertragen werden: Grundsätzlich ist es demnach zulässig, zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden. Auch auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts befinden sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in unterschiedlichen Situationen. Allerdings kann auch der beschränkt Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes Vermögen im Staat der beschränkten Steuerpflicht besitzen. In diesem Fall ist seine Situation der des unbeschränkt Steuerpflichtigen vergleichbar³⁷. Daher ist nicht einzusehen, wenn dem unbeschränkt Steuerpflichtigen Freibeträge oder Bewertungsabschläge zukommen, die der beschränkt Steuerpflichtige nicht geltend machen kann. Benachteiligt ist der beschränkt Steuerpflichtige auch dann, wenn sein Vermögen im Staat der beschränkten Steuerpflicht gelegen ist, während auch noch Schulden existieren, die nicht mit den beschränkt steuerpflichtigen Gütern in Zusammenhang stehen. In diesem Fall mindern – im Gegensatz zu einem unbeschränkt Steuerpflichtigen – die Schulden nicht die erbschaft- und schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage.

Zu untersuchen ist, ob eine Rechtfertigung dafür besteht, daß in den vergleichbaren Situationen beschränkt Steuerpflichtige schlechter als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden. Zu denken ist daran, daß der beschränkt Steuerpflichtige auch Vorteile gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen hat. Der sachliche Umfang der Steuerpflicht ist im Regelfall kleiner, da er sich nur auf das Inland beschränkt. Gerade dieser Vorteil ist aber für diejenigen, der sein gesamtes oder fast sein gesamtes Vermögen im Staat der beschränkten Steuerpflicht hat, irrelevant. Darüber hinaus ist die Rechtsprechung des EuGH von einem Kompensationsverbot ausgegangen: Nachteile können nicht mit anderen Vorteilen aufgerechnet werden³⁸.

35 EuGH, Schumacker, Rz. 36; EuGH, Asscher, Rz. 43 (beide Fn. 18).

36 EuGH, Schumacker, Rz. 38; EuGH, Wielockx, Rz. 20 (beide Fn. 18).

37 Dautzenberg/Brüggemann, BB 1997, 127 f.; Dautzenberg, EWS 1998, 88 f.; Fraberger, SWI 1998, 303.

38 EuGH (Fn. 18), avoir fiscal, Rz. 21; ebenso der Schlußantrag von Generalanwalt Mancini, EuGHE 1986, 275 (279 f.); M. Lang, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 25 (33); Heinicke, Diskriminierung im Ertragsteuerrecht der EG- und EWR-Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH, DStR 1998, 1332 (1336).

Fraglich ist auch, ob die steuerliche Situation im anderen Vertragsstaat als Rechtfertigungsgrund für die Differenzierung herangezogen werden kann. Dabei handelt es sich um eine Frage, die auch auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts nach wie vor kontrovers diskutiert wird³⁹. Die bisherige Rechtsprechung des EuGH läßt keine eindeutigen Rückschlüsse darauf zu, inwieweit die Situation im anderen Vertragsstaat einzubeziehen ist. Am Beispiel der Freibeträge soll die Problematik verdeutlicht werden: Niedrigere Freibeträge für beschränkt Steuerpflichtige könnten etwa ihre Rechtfertigung darin finden, daß die darin zum Tragen kommende Leistungsfähigkeit ohnehin vom Ansässigkeitsstaat berücksichtigt wird. Auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts hatte der EuGH eine Reihe von Fällen zu entscheiden, in denen von dieser Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat schon deshalb keine Rede sein konnte, da das Doppelbesteuerungsabkommen alle oder fast alle der in Rede stehenden Einkünfte dem Tätigkeitsstaat zuwies, sodaß allenfalls im Ansässigkeitsstaat bestehende Frei- oder Absetzbeträge leerliefen⁴⁰. In den Fällen, in denen auf dem Gebiet der Erbschaft- und/oder Schenkungsteuer ein Doppelbesteuerungsabkommen existiert, das die Besteuerung aller in Rede stehenden Vermögensteile dem Tätigkeitsstaat zuweist, kann dieses Argument übernommen werden. Allerdings ist die Situation schwieriger, da im Verhältnis zwischen den EU-Staaten noch nicht allzu viele Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurden⁴¹. Daher ist es denkbar, daß auch in den Fällen, in denen das gesamte Vermögen im Staat der beschränkten Steuerpflicht liegt, die im Ansässigkeitsstaat vorgesehenen Frei- oder Absetzbeträge dennoch zum Tragen kommen, da – mangels Doppelbesteuerungsabkommen – das gesamte Vermögen ohnehin nochmals im Ansässigkeitsstaat besteuert wird. Daß aber die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat in jenen Fällen als Rechtfertigungsgrund dienen kann, in denen der Ansässigkeitsstaat – mangels DBA – auch besteuern kann, überzeugt mich nicht. Letztlich würde diese Argumentation darauf hinauslaufen, daß das Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens die Differenzierung rechtfertigen kann. Dies wäre – nicht nur im Hinblick auf die in Art. 220 EGV enthaltene Verpflichtung – ein merkwürdiges Ergebnis. Dazu käme noch, daß diese Rechtfertigung dann

39 *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), *DBA und EU-Recht*, 43 (77 ff.); *Toifl*, Die steuerliche Behandlung im Ansässigkeitsstaat als europarechtlicher Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung im Quellenstaat?, *SWI* 1996, 406 (409 f.); *ders.*, Can a Discrimination in the State of Residence be Justified by the Taxable Situation in the State of Source, *EC Tax Review* 1996, 165 (166 f.).

40 *Lenz*, *DStZ* 1997, 543 f.

41 Vgl. die Übersichten bei *Sonneveldt/Zuiderwijk*, Harmonization of Inheritance, Estate and Gift Taxes within the EU?, *EC Tax Review* 1995, 88 (92 f.), und *Wacker*, Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, *IStR* 1998, 33 (40).

nicht greifen könnte, wenn der Ansässigkeitsstaat gar keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer erhebt. Der andere Staat hätte es dann durch Ausgestaltung seines innerstaatlichen Rechts in der Hand, darüber zu entscheiden, ob im Staat der beschränkten Steuerpflicht eine unzulässige Diskriminierung vorliegt oder nicht⁴². Denkt man an Fallkonstellationen, in denen auch nicht mit dem beschränkt steuerpflichtigen Vermögen zusammenhängende Schulden existieren, zeigt dies, daß auch in den Fällen, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert und der andere Staat auch eine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhebt, die Ungleichbehandlung nicht durch die steuerliche Situation im anderen Vertragsstaat gerechtfertigt werden kann: Entsprechend hohe Schulden reduzieren die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat auch dann, wenn das im Staat der beschränkten Steuerpflicht erfaßte Vermögen grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Der Ansatz von Schulden im Ansässigkeitsstaat kann dazu führen, daß die Bemessungsgrundlage bis auf null reduziert wird, sodaß dort gar keine Steuerlast entsteht, im Rahmen derer Frei- oder Absetzbeträge berücksichtigt werden könnten. Die steuerliche Situationen im anderen Vertragsstaat als Rechtfertigungsgrund heranzuziehen, wird aber insbesondere dann fragwürdig, wenn man sich das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Asscher* vor Augen hält: Der EuGH ist von einer vergleichbaren Situation ausgegangen, obwohl der beschränkt Steuerpflichtige nicht alle oder fast alle seiner Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt hat. Der Unterschied zur eben referierten Rechtsprechung liegt darin, daß nicht Frei- oder Absetzbeträge, sondern unterschiedliche Steuersätze am Prüfstand des EuGH standen. Frei- und Absetzbeträge können aber auch in Steuersätzen – und umgekehrt – ausgedrückt werden, sodaß die Bedeutung dieses Unterschieds nicht einsichtig ist⁴³. Die Rechtsprechung ist insoweit widersprüchlich⁴⁴. Zieht man aber die Parallele zum Urteil in der Rechtssache *Asscher*, muß nicht das gesamte oder fast das gesamte Vermögen dem Staat der beschränkten Steuerpflicht zugeordnet sein, um von einer vergleichbaren Situation sprechen zu können. Folglich ist es dann aber auch irrelevant, wenn Frei- oder Absetzbeträge, die die Leistungsfähigkeit berücksichtigen, im Ansässigkeitsstaat abgezogen werden können.

Fraglich ist, ob die genannten EG-rechtlichen Vorschriften die Diskriminierung von Inländern gegenüber Ausländern zulassen. Ein Beispiel dafür ist die Aufrechterhaltung der unbeschränkten Steuerpflicht auf Zeit, sofern es sich um einen eigenen Staatsangehörigen handelt. Ausländische Staatsangehörige

42 Vgl. M. Lang, Multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen – Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts in Europa, in Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn, Bd. 84 (1997), 11 m. w. N.

43 Jann/Toifl, SWI 1996, 311.

44 Heinicke, DStR 1998, 1336.

sind hingegen nicht davon betroffen. Die bisherige Judikatur läßt es nicht zu, diese Fallkonstruktion eindeutig zu beantworten. Das Urteil in der Rechtsache *Werner* würde zwar dafür sprechen, daß sich in einem Mitgliedstaat ansässige Staatsangehörige eines anderen Mitgliedsstaates nicht gegenüber ihrem eigenen Staat auf die Grundfreiheiten berufen können⁴⁵, doch wird dieses Urteil häufig als überholt bezeichnet⁴⁶. In der Rechtssache *Asscher* akzeptierte der EuGH nämlich, daß ein weggezogener Steuerpflichtiger sich gegenüber seinem Herkunftsstaat auf EG-Recht stützte⁴⁷. Allerdings differenzierte die Regelung des damaligen Herkunftsstaates auch zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerpflichtigen. Im vorliegenden Fall liegt aber eine Gleichbehandlung zwischen dem nach wie vor im Inland ansässigen Staatsangehörigen und dem weggezogenen Staatsangehörigen vor. Die Ungleichbehandlung mit dem wegziehenden fremden Staatsangehörigen erscheint jedenfalls bedenklich, wenn man den Blickwinkel der anderen Mitgliedstaaten berücksichtigt: Aus deren Sicht sind die Ausländer gegenüber den Inländern im Falle eines Zuzugs benachteiligt. Daß auch anderen Mitgliedstaaten verwehrt ist, diese Diskriminierungen herbeizuführen, ist zwar nicht zwingend aus der Rechtsprechung des EuGH abzuleiten, angesichts der Teleologie des EGV aber naheliegend.

Die angesprochenen Diskriminierungen sind im Lichte des EG-Rechts nur dann problematisch, wenn eine der angesprochenen Vorschriften des EG-Vertrags berührt ist. Dies ist von der jeweiligen Fallkonstellation abhängig. Daß eine Grundfreiheit beeinträchtigt ist, ist aber ohne Schwierigkeiten vorstellbar. Die Begründung einer Niederlassung kann ebenso wie die Aufnahme von Dienstleistungen oder einer unselbständigen Tätigkeit behindert sein, wenn ein Ausländer nicht auch im Inland Vermögen erwerben kann, ohne im Erbfall gegenüber einem Inländer benachteiligt zu werden. Ebenso kann die Kapitalverkehrsfreiheit beeinträchtigt sein, wenn ein Ausländer beispielsweise in inländischen Grundstücken investiert. Wenngleich eine Unterscheidung nach dem Wohnort zulässig ist, darf auch sie nicht zu einer willkürlichen Diskriminierung führen. Was die Schlechterbehandlung von Ausländern rechtfertigen könnte, ist aber nicht ersichtlich. Subsidiär kann auch Art. 6 EGV und vor allem die allgemeine Freizügigkeit des Art. 8a EGV zum Tragen kommen: Das Recht, sich in einem anderen Mitgliedsstaat frei zu bewegen und aufzuhalten, wäre wohl sinnentleert, wenn der Erwerb von dort belegenen Gütern pönalisiert werden könnte.

45 EuGH v. 26. 1. 1993, Rs. C-112/91, *Werner*, Rz. 16, EuGHE 1993-I-463.

46 *Toifl*, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 150.

47 *Jann/Toifl*, SWI 1996, 310.

IV. Der Vergleich zwischen Inländern

Schlechterstellungen von Inländern gegenüber anderen Inländern fallen grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des EGV. Jedem Staat bleibt es unbenommen, seine eigenen Staatsangehörigen zu diskriminieren⁴⁸. Schutz vor Diskriminierung kann in diesen Fällen lediglich der Gleichheitsgrundsatz des nationalen Rechts gewährleisten. Anders ist die Situation, wenn die Stellung des Inländers einen Bezug zu gemeinschaftsrechtlichen Sachregelungen aufweist. In diesen Fällen kann sich auch ein Inländer gegenüber seinem Heimatstaat auf die Anwendung des EGV berufen. Der EGV verbietet dann auch die Diskriminierung von Inländern, die entsprechende gemeinschaftsrechtlich relevante Sachverhalte verwirklichen, gegenüber anderen Inländern⁴⁹. Der EuGH hat dies schon sehr früh im Studienrecht bestätigt: Die Weigerung des Heimatstaates gegenüber seinem eigenen Staatsangehörigen, dessen in einem anderen Mitgliedstaat erworbenes Diplom anzuerkennen, kann eine unzulässige Diskriminierung darstellen⁵⁰. Auch auf dem Gebiet des Steuerrechts hat das Urteil *Daily Mail* gezeigt, daß eine inländische Gesellschaft, die ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen will, grundsätzlich in den Anwendungsbereich der EG-rechtlichen Diskriminierungsverbote fällt⁵¹. Ebenso hat das jüngst ergangene Urteil in der Rechtssache *Imperial Chemical Industries* anschaulich unter Beweis gestellt, daß es einem Mitgliedstaat verwehrt ist, eine inländische Gesellschaft mit ausschließlich inländischen Beteiligungen anders zu behandeln als eine andere inländische Gesellschaft, die auch in EU-Mitgliedstaaten Beteiligungen hat⁵².

Vor diesem Hintergrund müssen Differenzierungen zwischen der Bewertung im Inland und im Ausland gelegenen Vermögens im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht kritisch überprüft werden. Investiert ein unbeschränkt Steuerpflichtiger beispielsweise in ausländisches Grundvermögen, hat dies zur Konsequenz, daß im Erb- oder Schenkungsfalle nicht der Einheitswert, der zumindest in Österreich nach wie vor wesentlich niedriger ist, zum Tragen kommt, sondern der gemeine Wert⁵³. Ähnlich sieht die deutsche Rechtslage Bewertungsabschlüsse vor, wenn es sich um inländisches Betriebsvermögen

48 Vgl. EuGH v. 28. 1. 1992, Rs. C-332/90, Steen, Rz. 9 ff., EuGHE 1992-I-353 (356) m. N. der Vorjudikatur; Geiger, EG-Vertrag, Art. 6 Rz. 11; Bieg, Der EuGH, 86.

49 Geiger, EG-Vertrag, Art. 6 Rz. 10; von Bogdandy, in Grabitz/Hilf (Hrsg.), Art. 6 Rz. 54.

50 EuGH v. 7. 2. 1979, Rs. 136/78, Auer, EuGHE 1979, 437; v. 6. 10. 1981, Rs. 246/80, Broekmeulen, EuGHE 1981, 2311; vgl. Geiger, EG-Vertrag, Art. 6 Rz. 13.

51 EuGH (Fn. 26), *Daily Mail*, Rz. 11 ff.

52 EuGH (Fn. 18), *Imperial Chemical Industries*, Rz. 30.

53 § 12 Abs. 3 und Abs. 6 ErbStG; vgl. § 19 Abs. 2 öErbStG.

oder um inländische Kapitalanteile handelt. Ausländisches Betriebs- oder Kapitalvermögen kommt nicht in den Genuß dieser Begünstigungen⁵⁴.

Fraglich ist auch, ob die Behandlung von Schulden, die im Zusammenhang mit im Ausland erfaßten Gütern stehen, zu einer Diskriminierung führen kann. Aus dem Ertragsteuerrecht ist die Behandlung von Verlusten bekannt: *E. Lechner* hat darauf hingewiesen, daß eine Auffassung, die im Falle der DBA-rechtlichen Befreiungsmethode den Abzug von im Ausland erlittenen Verlusten nicht zuläßt, mit dem EGV in Widerspruch stünde⁵⁵. Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer stellt sich grundsätzlich die gleiche Problematik. Allerdings sieht Art. 8 OECD-MA 1982 vor, daß jene Schulden, die das dem anderen Vertragsstaat zugerechnete Vermögen übersteigen, auch im Falle des Zusammenhangs mit diesem Vermögen im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden müssen⁵⁶. Bezieht man somit die Besteuerung im anderen Vertragsstaat in die Überlegungen ein, ergibt sich auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Schlechterstellung.

Zweifelhaft ist die Rechtslage aber nicht nur dann, wenn man der Auffassung zuneigt, die eine isolierte Betrachtung der Rechtslage eines Staates – ohne die Berücksichtigung der steuerlichen Situation im anderen Vertragsstaat – als zutreffend erachtet⁵⁷, sondern auch dann, wenn man Inländer, die ausländische nach einem DBA befreite Vermögenswerte besitzen, mit anderen Inländern, die ebenfalls ausländische, aber nicht befreite Vermögenswerte besitzen, vergleicht. Dann sind jene Steuerpflichtigen, deren Schulden mit befreiten Gütern zusammenhängen, benachteiligt. Allerdings könnte als Rechtfertigung in diesem Fall die Steuerfreiheit der Güter überlegt werden, da Steuerfreiheit und Abzugsverbot zwingend denselben Steuerpflichtigen treffen und den Wert der Güter übersteigende Schulden ohnehin im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden müssen.

Diskriminierend könnten hingegen die Unterschiede sein, die sich bei Vermögenswerten aufgrund des Umstands ergeben, daß nicht mit allen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen bestehen. Während manchen Staaten zugeordnete Wirtschaftsgüter durch ein DBA aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, ist dies im Verhältnis zu manchen Staaten nicht der Fall. Rechtfertigungsgründe sind nicht ersichtlich. Eine allfällige Besteuerung im anderen

54 § 13a ErbStG.

55 *Lechner*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die „Befreiung“ von Verlusten nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 85 (92 ff.).

56 Vgl. *Taucher*, Internationale Erbschaften, 1986, 71; *Toifl*, Ausländische Schulden und österreichische DBA auf dem Gebiet des Erbschaftssteuerrechts, SWI 1995, 349 (350).

57 So *Jann*, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA und EU-Recht, 69 f. m. w. N.; *Schuch*, ebenda, 128; *Toifl*, EC Tax Review 1996, 165.

Vertragsstaat scheidet als Rechtfertigungsgrund aus, da diese Differenzierung auch in jenen Fällen auftritt, in denen der andere Staat gar keine Erbschaft- oder Schenkungsteuer erhebt. Voraussetzung für eine unzulässige Diskriminierung ist jedoch die Annahme, daß die Grundfreiheiten auch vor ungerechtfertigter unterschiedlicher Behandlung durch den Ansässigkeitsstaat von in verschiedenen Staaten gelegenen Vermögen schützen. Dafür spricht zwar die Teleologie der Grundfreiheiten vor dem Hintergrund des einheitlichen Binnenmarktes, doch ist dies durch die Rechtsprechung des EuGH noch nicht hinlänglich abgesichert. Mit der noch zu behandelnden These von der Meistbegünstigung stehen diese Überlegungen in engem Zusammenhang⁵⁸.

Schutz vor Doppelbesteuerung könnte sich aber auch unter der Annahme einer EG-rechtlichen Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer ergeben. Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer hat dies der EuGH in der Rechtsache *Gaston Schul* schon einmal judiziert, wobei weder eine innerstaatliche noch eine europarechtliche Rechtsgrundlage für diese Verpflichtung erkennbar war⁵⁹. Auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts gäbe es zumindest normative Ansatzpunkte: § 21 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes verpflichtet bereits unilateral zur Anrechnung, allerdings nur dann, wenn es sich um Güter handelt, die von der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland erfaßt wären, würde es sich um deutsches Vermögen handeln⁶⁰. Eine ähnliche Regelung sieht § 6 Abs. 3 des österreichischen Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes vor, noch dazu mit der Auflage versehen, daß Gegenseitigkeit vorliegen muß⁶¹. Das Gegenseitigkeitserfordernis ist jedenfalls

58 *Rädler*, Most-favoured-nation Clause in European Tax Law?, *EC Tax Review* 1995, 66 (67); *Farmer*, *EC Law and Direct Taxation – Some Thoughts on Recent Issues*, *EC Tax Journal* 1995/96, 92 (101); *Schuch*, Europa auf dem Weg zum multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Gröhs/M. Lang* (Hrsg.), *Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung*, FS Deloitte & Touche, 1997, 327; *Wassermeyer*, Does the EC-Treaty Force the EU Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty?, in *M. Lang u. a.* (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties*, 1997 und 1998, 15 (21 ff.); skeptisch *K. Vogel*, *Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law*, *EC Tax Review* 1995, 264.

59 EuGH v. 5. 5. 1982, Rs. 15/81, *Gaston Schul*, *EuGHE* 1982, 1409; vgl. auch *Dautzenberg*, Doppelbesteuerung und EG-Vertrag: Die Anrechnungsmethode als gemeinschaftsrechtlicher Mindeststandard?, *DB* 1994, 1542 (1544 f.).

60 *L. Fischer*, Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, *BB* 1984, 1033 (1035); *Baumgartner/Gassner/Schick*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Schenkungen, *DStR* 1989, 619 (621); *Kapp/Ebeling*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 21 Rz. 1 (April 1996); *Christoffel/Geckle/Pahlke*, Erbschaftsteuergesetz, 1998, § 21 Rz. 28 ff.

61 *Toifl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschaftssteuerrecht, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, 1995, 387 (428); *Urtz*, Das Verhältnis zwischen § 48 BAO und § 6 Abs. 3 ErbStG, *SWI* 1996, 539.

nicht akzeptabel, wie der EuGH schon in der Rechtssache *avoir fiscal* festgestellt hat⁶². Es würde aber bedeutungslos werden, da im Verhältnis zwischen EU-Mitgliedstaaten die Gegenseitigkeit ohnehin gegeben ist, sofern eine aus dem EGV abgeleitete Verpflichtung zur Anrechnung als Mindeststandard für alle EU-Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten muß. Die in den Vorschriften des § 21 des ErbStG und des § 6 Abs. 3 des öErbStG vorgesehene Einschränkung auf grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht unterliegendes Vermögen ist aber vor diesem Hintergrund nicht haltbar⁶³. Vielmehr muß der Ansässigkeitsstaat alle im anderen EU-Mitgliedstaat gezahlten Erbschaft- und Schenkungsteuern zumindest insoweit anrechnen, als die Steuer Vermögen betrifft, die nach einem DBA im anderen Staat besteuert werden könnten. Allfällige europarechtliche Bedenken kann diese Lösung aber nur dann ausräumen, wenn man die Berücksichtigung der steuerlichen Situation im anderen Vertragsstaat als Rechtfertigungsgrund akzeptiert⁶⁴.

In der unterschiedlichen Behandlung von Inländern kann ein Verstoß gegen mehrere Vorschriften des EGV liegen: Die Kapitalverkehrsfreiheit kann beeinträchtigt sein, da der Steuerpflichtige, der sein Vermögen im Ausland investiert, schlechter behandelt wird als der, der dies im Inland tut. Ebenso kann die Niederlassungsfreiheit verletzt sein, da der Erwerb von Beteiligungen auch durch diese Grundfreiheit geschützt sein kann und die Schlechterstellung von Grundvermögen ebenfalls eine Niederlassung im anderen EU-Mitgliedstaat behindern kann. Gleiches gilt für die Dienstleistungsfreiheit und die Arbeitnehmerfreizügigkeit: Die höhere Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung von im Ausland gelegenen Vermögen kann ebenfalls eine Beeinträchtigung dieser Grundfreiheiten darstellen, da auch derjenige, der ohne Niederlassung seine Dienste anbietet oder als unselbständig Tätiger in einem EU-Mitgliedstaat tätig ist, mit höheren Belastungen im Falle des Erwerbs einer Liegenschaft zu rechnen hat. Der im anderen EU-Mitgliedstaat tätige Arbeitnehmer wird ebenfalls eher Anteile an Kapitalgesellschaften in diesem Mitgliedstaat erwerben und somit in seiner Freizügigkeit beeinträchtigt sein. Auch die allgemeine Freizügigkeit des Art. 8a EGV kann betroffen sein, da mit dem Aufenthalt in einem anderen EU-Mitgliedstaat meist auch die Anschaffung

62 EuGH (Fn. 18), *avoir fiscal*, Rz. 26.

63 Vgl. *M. Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1997, Rz. 223; *Dautzenberg/Brüggemann*, BB 1997, 131 f.; *Fraberger*, SWI 1998, 307 f.

64 Zur Berücksichtigung der steuerlichen Situation im Vertragsstaat als Rechtfertigungsgrund *Ruppe*, Gemeinschaftsrechtliche Einflüsse auf das österreichische Steuerrecht, in *Aicher/Korinek* (Hrsg.), Wandlungen im österreichischen Wirtschaftsrecht unter dem Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts, in Druck; skeptisch dagegen *M. Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, in *Breuninger/Strobl/Müller* (Hrsg.), FS Rädler, in Druck m. w. N.

von dort belegenen Vermögenswerten verbunden ist, sodaß dies mittelbar eine Diskriminierung bewirken kann.

V. Der Vergleich zwischen Ausländern

Noch völlig ungesichert ist, wieweit der EGV auch eine Diskriminierung zwischen Bürgern verschiedener EU-Mitgliedstaaten durch die nationale Rechtsordnung eines dritten Mitgliedstaats verbietet⁶⁵. Das Verbot einer Diskriminierung nach Gründen der Staatsangehörigkeit spricht dafür, auch derartige Diskriminierungen nicht zuzulassen⁶⁶. Dementsprechend ist auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts bereits von einigen maßgebenden Autoren die These von der Meistbegünstigung vertreten worden⁶⁷: Begünstigungen, die ein Mitgliedstaat Unionsbürgern aus einem anderen Mitgliedstaat zugesteht, muß er auch Unionsbürgern aus allen anderen Mitgliedstaaten gewähren. Andere ebenfalls maßgebende Autoren stehen dieser These kritisch gegenüber, wengleich meist eingeräumt wird, daß auch Diskriminierungen zwischen Unionsbürgern aus verschiedenen Mitgliedstaaten unzulässig sein können⁶⁸. Offenbar wird von diesen Autoren in diesen Fällen weniger leicht eine vergleichbare Situation angenommen oder ein weniger strenger Maßstab an die Rechtfertigungsgründe angelegt.

Während im Ertragsteuerrecht die Problematik vor allem darin besteht, daß unterschiedliche Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten existieren, ist diese Frage auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer noch verschärft: Das DBA-Netz ist äußerst dünn. Daher existieren nur zwischen wenigen Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen. Der Regelfall besteht nach wie vor darin, daß kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert.

Das Fehlen von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten hat bereits dazu geführt, daß die Frage aufgeworfen wurde, ob dies mit

65 Rädler, Diskussionsbeitrag, in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 18 (1995), 72; Schuch, IWB 1996, Fach 11, Gruppe 2, 260 ff.; Schuch, in M. Lang u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 43.

66 Ausführlich Schuch, in Gassner/Gröhs/M. Lang (Hrsg.), FS Deloitte & Touche, 333.

67 Rädler, Most-Favoured-Nation Concept in Tax Treaties, in M. Lang u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 1 (7 ff.); Schuch, „Most favoured nation clause“ in Tax Treaty Law, EC Tax Review 1996, 161; Schuch, in M. Lang u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, 50 f. m. ausf. N.; Wassermeyer, ebenda, 21 ff.

68 K. Vogel, EC Tax Review 1995, 264 f.; Klapdor, Urteilsanmerkung, EWS 1998, 263 (264); Lehner, Urteilsanmerkung, IStR 1998, 341 (342).

Art. 220 EGV in Einklang zu bringen ist⁶⁹. Nach Art. 220 EGV leiten – soweit erforderlich – die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Ob Art. 220 EGV überhaupt auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer relevant sein kann, hängt von der in Art. 220 EGV angesprochenen Erforderlichkeit ab. Die in den vorangegangenen Abschnitten angesprochenen EG-rechtlich bedenklichen Diskriminierungen lassen aber auf die Erforderlichkeit schließen. Dennoch hat der EuGH erst wieder jüngst in der Rechtsache *Gilly* dargelegt, daß in Art. 220 EGV keine subjektiven Rechte des einzelnen verankert sind⁷⁰. Daher kann jedenfalls Art. 220 EGV alleine nicht dazu führen, daß der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf Schutz vor Doppelbesteuerung durchsetzen kann⁷¹.

Im Zusammenwirken mit den verschiedenen im EGV verankerten Diskriminierungsverboten kann aber auch Art. 220 EGV m. E. als Anhaltspunkt dafür dienen, daß die Steuerpflichtigen einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Schutz vor Doppelbesteuerung haben⁷². Jene Argumente, die für die Meistbegünstigungsthese auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts sprechen, können nämlich auch auf das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht übertragen werden. Ist es tatsächlich unzulässig, Ausländer aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich zu behandeln, muß dies auch dazu führen, daß sich auch ein Ausländer aus einem Staat, mit dem kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde, ebenso wie ein Ausländer aus einem EU-Mitgliedstaat, mit dem ein DBA besteht, auf den Schutz vor Doppelbesteuerung berufen kann. Konsequenterweise wird das günstigste der DBA zum Tragen kommen. Um eine Diskriminierung zwischen Angehörigen verschiedener Mitgliedstaaten zu vermeiden, müßten auch EU-Bürger aus DBA-Partnerstaaten ein anderes – für sie günstigeres – Abkommen in Anspruch nehmen können. Die Argumente, die für und gegen diesen Ansatz sprechen, sind aus dem Ertragsteuerrecht bekannt⁷³. Der Ausgang der ertragsteuerlichen Diskussion wird auch für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht von Bedeutung sein.

69 *Wassermeyer*, Das Fehlen von Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der EU, *EuWZ* 24/1995, Editorial; *ders.*, Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in *Lehner* (Hrsg.), *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, *DStJG* 19 (1996), 159; *Beul*, Beschränkung europäischer Niederlassungsfreiheit und Art. 220 EGV, *IStr* 1997, 1 (3 ff.); *Fraberger*, *SWI* 1998, 309.

70 EuGH (Fn. 34), *Gilly*, Rz. 14 ff.

71 *Scherrer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1995, 73 ff.; *Kischel*, Urteilsanmerkung, *IWB* 1998, Fach 11a, Rechtsprechung, 283; *Klapdor*, *EWS* 1998, 264.

72 Ausführlich *M. Lang*, in *Breuninger/Strobl/Müller* (Hrsg.), *FS Rädler*, in Druck.

73 S. die Fundstellennachw. in Fn. 58.

Eine andere Frage besteht darin, ob Ausländer aus ein- und demselben Mitgliedstaat unterschiedlich behandelt werden dürften. Dieses Problem tritt dann auf, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht – etwa aufgrund des Weltanfallprinzips – zum Nachteil gegenüber der beschränkten Steuerpflicht wird. Meist hat der Ausländer weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat. Im Einzelfall kann die wirtschaftliche Betätigung im anderen Mitgliedstaat aber entweder einen längeren – im Falle von Deutschland und Österreich etwa über sechs Monate hinausgehenden – Aufenthalt erfordern oder zur Innehabung einer Wohnung führen. Gerechtfertigt könnte dies mit dem intensiveren Engagement gegenüber den bloß beschränkt Steuerpflichtigen im anderen Mitgliedstaat werden. Ob die Rechtsfolgenunterschiede aber verhältnismäßig sind, wenn die Begründung eines Wohnsitzes durch einen Spanier in Deutschland beispielsweise mit einem Schlag dazu führt, daß argentinischer Landbesitz der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, bleibt dahingestellt.

VI. Würdigung

Die Problematik der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist erst in den letzten Jahren in den Mittelpunkt des Interesses der Fachwelt gerückt. Schon die bisherige Diskussion im Fachschrifttum hat gezeigt, daß die aus dem EGV abzuleitenden Vorgaben ähnliche Anforderungen wie an das Ertragsteuerrecht stellen. Die Sensibilität des Gesetzgebers ist aber noch gering. Während auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts zumindest begonnen wurde, in das Auge stechende Diskriminierungen zu beseitigen, fehlt auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts noch jeder Ansatz. In Deutschland hat die 1997 vorgenommene Reform des Erbschaftsteuerrechts sogar dazu geführt, daß Diskriminierungen weiter verstärkt wurden. Die Problematik ist auch insoweit verschärft, als das Netz von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet des Erbschaft- und des Schenkungsteuerrechts noch viel weniger dicht als auf dem Gebiet des Ertragsteuerrechts ist. Die Bemühungen, das bestehende DBA-Netz zu verbessern, sind daher unbedingt fortzuführen.

Internationale Erbfälle

Prof. Dr. Detlev J. Piltz
Rechtsanwalt, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|-----------------------------------|
| I. Kennzeichen des internationalen Erbfalls | 1. Wohnsitz |
| II. Betrachtungsweisen | 2. Staatsangehörigkeit |
| III. Struktur des internationalen Erbschaftsteuerrechts | 3. Anwendbares Zivilrecht |
| 1. Deutschland | 4. Ehelicher Güterstand |
| 2. Ausländische Erbschaftsteuerrechte | 5. Schenken oder Vererben |
| 3. Doppelbesteuerungsabkommen | 6. Bewertung |
| IV. Steuerplanung bei internationalen Erbfällen | 7. Unternehmerisches Vermögen |
| V. Einzelinstrumente internationaler Erbschaftsteuerplanung | 8. Rechtsform |
| | 9. Zeitpunkt |
| | 10. Anrechnungsvoraussetzungen |
| | 11. Ausländische Familienstiftung |
| | VI. Thesen |

I. Kennzeichen des internationalen Erbfalls

Der internationale Erbfall i. S. d. Überschrift zu diesem Beitrag¹ ist dadurch gekennzeichnet, daß Teile des Sachverhalts im Ausland belegen sind oder

¹ Ausgewähltes Schrifttum zum Gesamtbereich: *Baumgartner/Gassner/Schick*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Schenkungen, DStR 1989, 619; *Bellstedt*, Doppelbesteuerung von Erwerbsvorgängen im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, IWB F.3 Deutschland Gr. 9, 91; *Boochs*, Fragen der internationalen Erbschaft- und Schenkungssteuer, UVR 1994, 264; *Fischer*, Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, DB 1984, 1033; *Flick/Piltz*, (Hrsg.), Internationale Erbfälle, 1999; *Geck*, Erb- und schenkungssteuerpflichtige Erwerbe mit Auslandsberührung, ZEV 1995, 249; *Goodmann*, Internationale Doppelbesteuerung bei Erbschaften und Schenkungen, Generalbericht, CDFI 50b (1985), dort Nationalberichte u. a. zu Deutschland von *Lethaus*; *Grote*, Die Besteuerung deutsch-belgischer Erb- und Schenkungsfälle, 1999; *Hechler*, Die Besteuerung deutsch-französischer Erbfälle, 1998; *Hoog*, Das niederländische Erbschaftsteuerrecht, 1996; *Noll*, Die persönliche Erbschaftsteuerpflicht im Überblick, DStZ 1995, 713; *Piltz*, Schenken und Vererben über die Grenze, in *Höppner/Piltz/Wassermeyer*, Die Besteuerung nach dem Wegzug in das Ausland, 1997, S. 83; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, S. 324, 744, 1024; *Schaumburg*, Grenzüberschreitende Erbfälle, Harzburger Steuerprotokoll 1997, S. 147; *Schindhelm*, Erbfälle mit Auslandsberührung im deutschen Erbschaftsteuerrecht – Grundzüge des deutschen internationalen Erbschaftsteuerrechts, Hefte der internationalen Besteuerung 114, 1997; *Schindhelm*, Grundfragen des internationalen Erbschaftsteuerrechts, ZEV 1997, 8; *Sonneveldt/Bom/Zeuider*

verwirklicht werden. Die häufigsten Erscheinungsfälle sind ausländische Staatsangehörigkeit eines Beteiligten (Erblasser/Schenker oder Erbe/Beschenkter), ausländischer Wohnsitz eines Beteiligten, Vermögen eines Steuerinländers im Ausland, Vermögen eines Steuerausländers im Inland oder die Anwendbarkeit ausländischen Zivilrechts auf den Erbfall, insbesondere ausländischen Erbrechts, Güterrechts, Schenkungsrechts, Gesellschaftsrechts.

Von vorstehenden Kennzeichen geprägte Sachverhalte sind durch offene Grenzen für Vermögensanlagen im Ausland, Wohnsitznahme im Ausland, Ehen zwischen In- und Ausländern usw. häufig geworden. Sie sind erbschaftsteuerlich im ErbStG, BewG, AStG geregelt, zum Teil in gleicher Weise wie reine Inlandssachverhalte, zum Teil in anderer Weise.

II. Betrachtungsweisen

Für die Zwecke dieser Tagung läßt sich die erbschaftsteuerliche Behandlung internationaler Erbfälle aus verschiedenen Blickwinkeln betrachten.

Die Betrachtung de lege lata stellt das geltende Erbschaftsteuerrecht dar, systematisiert es, zeigt ggf. Unstimmigkeiten auf. Systematische Darstellungen der Erbschaftsbesteuerung internationaler Sachverhalte sind in jüngerer Zeit kompetent vorgelegt worden (vgl. z. B. die Arbeiten von *Schaumburg*, *Schindhelm*, *Wacker*² und hier nicht zu wiederholen.

Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft richtet ihren Blick stets nicht nur auf das, was aktuell gilt, sondern auch auf das, was als richtiges Recht gelten sollte, sucht Verbesserungsmöglichkeiten des geltenden Rechts und arbeitet damit (auch) de lege ferenda.

Derjenige, welcher internationale Erbfälle steuerlich regeln will, muß (mindestens) die folgenden beiden Faktoren in Betracht ziehen: Zum einen muß er die Sachverhalte kennen, welche geregelt werden sollen. Beim internationalen Erbfall gehört dazu auch die Kenntnis der ausländischen Steuerrechte, sowohl im Hinblick darauf, welche Sachverhalte diese besteuern als auch wie sie das im einzelnen tun.

weijk, Global Estate Planning, Loseblatt; *Stein*, Die Besteuerung deutsch-irischer Erbfälle, 1998; *Sturvis*, Zur Nachlaßplanung bei Erbfällen mit Auslandsberührung, in Gail (Hrsg.), Probleme der Rechts- und Steuerberatung in mittelständischen Unternehmen, 1988, S. 207; *Wacker*, Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, IStR 1998, 33; *Wacker*, Grenzüberschreitende Schenkungen und Erbschaften, StKR 1989, 439; Kommentare zu §§ 2 und 21 ErbStG sowie 15 AStG; *Wassermeyer*, Das US-amerikanische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, 1996; *Wilde*, Das kanadische „Erbschaftsteuerrecht“, 1997.

2 S. Fn. 1.

Beispiel: Vater V lebt in den USA und hat Geldvermögen in den USA, Grundbesitz in den USA, ein Haus in Südfrankreich, in dem seine geschiedene Frau lebt, die Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft in Höhe von 50 v. H., außerdem Geldvermögen bei einer Bank in England. Sein Kind K lebt in Deutschland und soll einmal Alleinerbe des V werden. F erhält als Versorgung den Grundbesitz in Frankreich, wie es in einem Scheidungsvertrag zwischen V und F vereinbart war. Alle Beteiligten sind deutsche Staatsangehörige.

Wenn V stirbt und K wie geplant erbt, erheben in diesem Fall sowohl die USA (wegen Wohnsitzes des V in den USA) als auch Deutschland (wegen Wohnsitzes des K in Deutschland) als auch Frankreich (wegen Belegenheit des Hauses in Frankreich) als auch England (wegen Belegenheit des Kontos in England) eine Erbschaftsteuer. Das hat ein deutsches Gesetz – und vernünftigerweise auch die Steuergesetze der anderen beteiligten Staaten – zu berücksichtigen.

Der andere Faktor ist die Reaktionssensibilität des Steuerrechts. Im Bereich des Steuerrechts ist die Intensität von Gestaltungen, um der (Über-)Besteuerung auszuweichen, stärker ausgeprägt als in den meisten anderen Rechtsgebieten. Der Steuergesetzgeber ist daher gezwungen und tut das auch seit jeher, den steuerlichen Grundtatbestand dadurch zu flankieren, daß er wirtschaftlich ähnliche Sachverhalte in die Besteuerung einbezieht, weil er befürchtet, daß die Steuerpflichtigen diese ähnlichen Sachverhalte verwirklichen, um der Besteuerung zu entgehen. Der § 1 GrEStG bildet hierfür ein plastisches Beispiel. Da sich auf diese Art und Weise nicht sämtliche denkbaren Ausweichreaktionen „einfangen“ lassen, gibt es daneben allgemeine Regelungen, welche der Steuerausweichung vorbeugen sollen, insbesondere § 42 AO.

Dieser Beitrag soll die Steuerwirkungen verschiedener Sachverhalte und Gestaltungsmöglichkeiten an Beispielen veranschaulicht darstellen.

III. Struktur des internationalen Erbschaftsteuerrechts

1. Deutschland

Im ErbStG ist eine sog. Erbanfallsteuer (im Gegensatz zur Nachlaßsteuer, s. u.) konzipiert. Derjenige wird besteuert, der das Vermögen oder einzelne Teile davon aufgrund Todes oder durch Schenkung erwirbt. Ob und wieweit die deutsche Erbschaftsteuer internationale Sachverhalte erfaßt, ist in § 2 ErbStG geregelt. Im Vergleich zu anderen Staaten ist die Vorschrift weit ausgreifend. Die Grundzüge sind:

Wenn der Erblasser oder Schenker Steuerinländer ist, unterliegen Erwerbe von ihm der deutschen Erbschaftsteuer, ganz gleich, wo der Erwerber auf der Welt ansässig ist und wo auf der Welt das Vermögen belegen ist (Universalitäts-

prinzip für den Gesamtnachlaß bzw. das verschenkte Vermögen). Wenn nur der Erbe oder Beschenkte Steuerinländer ist, unterliegt sein Erwerb der Erbschaftsteuer, ganz gleich, wo auf der Welt der Erblasser oder Schenker ansässig ist oder wo auf der Welt das erworbene Vermögen belegen ist (Universalitätsprinzip für das erworbene Vermögen).

Steuerinländer i. S. d. ErbStG sind zum einen alle Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland, darüber hinaus aber auch solche deutschen Staatsangehörigen, die aus Deutschland ausgewandert sind, in den ersten fünf Jahren nach ihrer Auswanderung (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht). Der Gesetzgeber wollte damit dem kurzfristigen Wohnsitzwechsel ins Ausland, um dort die erbschaftsteuerrelevanten Vorgänge vorzunehmen oder eintreten zu lassen, vorbeugen.

Wenn das Vermögen durch Erbfall oder Schenkung zwischen Personen übergeht, die nicht Steuerinländer sind, sind diese Vorgänge nur dann erbschaftsteuerpflichtig, wenn Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG übergeht. Dazu gehören insbesondere:

- Inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Grundvermögen,
- inländisches Betriebsvermögen,
- Beteiligung an inländischer Kapitalgesellschaft ab 10 v. H. aufwärts,
- inlandsgesicherte Forderungen,
- Stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen,
- Nutzungsrechte an Inlandsvermögen.

Inländische Vermögensgegenstände, die nicht in diesen Katalog fallen, gehen zwischen Steuerausländern steuerfrei über, z. B. Bankguthaben, Wertpapierdepot, Geldvermächtnis, Pflichtteilsanspruch.

Für Personen, die als deutsche Staatsangehörige längere Zeit in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und dann in ein Niedrigsteuer-Ausland auswanderten, hat der Gesetzgeber für zehn Jahre nach der Auswanderung die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht geschaffen (§ 4 AStG). Die Vorschrift erstreckt die „normale“ beschränkte Steuerpflicht über das Inlandsvermögen i. S. d. § 121 BewG hinaus auf weitere Vermögensposten, die im Inland belegen sind, insbesondere die folgenden:

- Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland (auch ohne Sicherung),
- Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland,
- Anteile an Kapitalgesellschaften im Inland bei Unterschreiten der 10%-Grenze,
- Rentenansprüche gegen Schuldner im Inland,

- Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland,
- bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden.

Um die Vermeidung der erweiterten beschränkten Erbschaftsteuerpflicht dadurch zu verhindern, daß diese Vermögensgegenstände in ausländische Gesellschaften eingebracht werden, hat der Gesetzgeber in § 5 AStG angeordnet, daß der unentgeltliche Übergang der Anteile an einer solchen Gesellschaft die deutsche Erbschaftsteuerpflicht auch für das dieser Gesellschaft gehörende erweiterte beschränkt steuerpflichtige Inlandsvermögen auslöst.

Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuer entfällt, wenn das von ihr zusätzlich erfaßte Inlandsvermögen einer ausländischen Erbschaftsteuer unterliegt, die 30 v. H. und mehr der deutschen Erbschaftsteuer beträgt.

Da die Auswanderer für die ersten fünf Jahre nach ihrer Auswanderung gewöhnlich schon der erweiterten unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegen, hat die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht nur für die Jahre 6–10 nach der Auswanderung praktische Bedeutung.

Infolge dieser weit ausgreifenden Anknüpfungen des deutschen Erbschaftsteueranspruchs kommt es bei fast jedem internationalen Sachverhalt zu Doppel- und Mehrfachbesteuerungen, weil auch andere Staaten den gleichen Vorgang besteuern.

Als unilaterale Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht das deutsche Recht in § 21 ErbStG die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer vor. Unilaterale Freistellungen gibt es nicht.

2. Ausländische Erbschaftsteuerrechte

Die meisten ausländischen Staaten (aber keineswegs alle, z. B. nicht Australien, Argentinien, Israel, Kanada) kennen eine Steuer im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Übergang von Vermögen durch Erbfall oder Schenkung.

Die Mehrzahl der ausländischen Erbschaftsteuerrechte besteuert das Vermögen, das einer Person anfällt (Erbanfallsteuer). Freibeträge, Steuerklasse usw. richten sich nach den Verhältnissen dieser Person, also des Erwerbers. So die meisten Staaten der EU (außer England), Schweiz und Japan.

Andere Steuerrechte (insbesondere USA und England, in der Schweiz Graubünden) besteuern den Nachlaß, ganz gleich, an wen und wie viele Personen er geht (Nachlaßsteuer). Für Freibeträge und die Steuerklasse entscheiden die Verhältnisse in der Person des Erblassers. Da diese Rechte keine Notiz vom Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser nehmen, kennen sie in der Regel nur eine Steuerklasse mit einem proportional oder progressiv gestalteten Steuersatz. Mit Ausnahmen, insbesondere für Ehegatten, gibt es keine besonderen Steuersätze für nahe Angehörige.

Die meisten Staaten besteuern, wenn der Erblasser bei ihnen ansässig war. Wenige Staaten stellen nur auf den Erben ab, Österreich wie Deutschland auf beide.

Fast alle Staaten erheben – auch ohne Ansässigkeit eines Beteiligten – Steuer auf in ihrem Gebiet belegene Vermögenswerte (entsprechend der deutschen beschränkten Steuerpflicht), jedoch ganz unterschiedlich intensiv, weiter als Deutschland z. B. Großbritannien (Bankkonten).

Die Bewertung bei der Erbschaftsteuer, die in Deutschland eine zentrale Rolle spielt, weil bekanntlich die Wirtschaftsgüter je nach ihrer Art verschieden bewertet werden, und zum Teil unabhängig von ihrem Verkehrswert, ist in den meisten anderen Ländern ebenfalls problematisch. Generallinie ist eine Bewertung nach dem Verkehrswert im Sinne einer Bedarfs- und Individualbewertung auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld. Bei Unternehmen führt das naturgemäß zu komplizierten und streitigen Bewertungsdiskussionen (sofern keine Börsenkurse vorliegen). Wie Deutschland kennen auch andere Länder Privilegierungen bestimmter Vermögensarten, insbesondere für die Land- und Forstwirtschaft und Unternehmen. Bei dieser Art von Vermögen können hohe Erbschaftsteuerbelastungen aus den laufenden Erträgen nicht erbracht werden. Sie müßten deshalb veräußert werden, wenn die Erbschaftsteuer in gleicher Weise erhoben würde wie z. B. auf Wertpapiere. Gewöhnlich wird vom Verkehrswert dieser Vermögen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ein Abschlag vorgenommen (ähnlich dem Betriebsvermögensabschlag in Deutschland). Er kann sehr hoch sein. In England gibt es für betriebliches Vermögen (Landwirtschaft, Gewerbebetrieb, Kapitalgesellschaften) gestaffelte Abschläge von 50%–100% (letzteres einer völligen Steuerbefreiung gleichkommend).

Den Schuldenabzug lassen manche Länder für Steuerausländer in keiner Weise zu (Bruttobesteuerung), so Belgien und Luxemburg.

Anders als bisweilen vermutet wird, sind die Steuersätze in den meisten anderen Ländern keineswegs durchgängig niedriger als in Deutschland. Markant ist insbesondere, daß im Ausland die Höchststeuerbelastung in der Regel bei deutlich niedrigeren Werten beginnt als in Deutschland³.

3. Doppelbesteuerungsabkommen

Zur Erbschaftsteuer hat Deutschland nur wenige DBA abgeschlossen, die sich auch unterschiedlich auf Erbfälle und Schenkungen erstrecken, und zwar mit – den USA (für Erbfälle und Schenkungen),

³ Vgl. die Übersicht bei *Schindhelm* (Fn. 1), Hefte der internationalen Besteuerung 114, 1997.

- Schweden (für Erbfälle und Schenkungen),
- Dänemark (für Erbfälle und Schenkungen),
- Österreich (nur für Erbfälle),
- der Schweiz (für Erbfälle, in Ansehung von Betriebsvermögen auch für Schenkungen),
- Griechenland (nur für Erbfälle und nur für bewegliches Nachlaßvermögen).

Mit Finnland ist ein ErbSt-Abkommen paraphiert worden, mit Großbritannien und Frankreich wird verhandelt, mit den USA ist ein Ergänzungsprotokoll paraphiert⁴.

Die Struktur der deutschen ErbSt-DBA ist relativ einfach. Nach den Begriffsbestimmungen und der Regelung der Ansässigkeit geht es im materiellen Kern um drei Regelungsbereiche:

In einer ersten Gruppe werden die Steuergüter aufgezählt (Grundvermögen, Betriebsvermögen, Schiffe und Luftfahrzeuge, übriges Vermögen) und werden dem einen oder dem anderen oder beiden Staaten zur Besteuerung zugewiesen. Der Grundtenor ist dabei, daß Grundvermögen und Betriebsvermögen stets in dem Land besteuert werden darf, wo es belegen ist. Alles übrige Vermögen darf nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Erblasser oder Schenker ansässig war.

In einer zweiten Regelungsgruppe wird die Schuldenzuordnung geregelt, also entschieden, von welchen Vermögensteilen die Schulden abgezogen werden dürfen.

In einer dritten Regelungsgruppe wird entschieden, wie der Wohnsitzstaat, wenn beide Staaten besteuern dürfen, die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Das geschieht entweder durch Freistellung oder durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Steuer des Wohnsitzstaates.

Im Detail sind die Regelungen zum Teil recht kompliziert, insbesondere in den DBA mit der Schweiz und den USA.

IV. Steuerplanung bei internationalen Erbfällen

Die Nichtharmonisierung der nationalen Steuerrechte führt dazu, daß fast jeder internationale Erbfall von dem Steuerrecht mehrerer Staaten erfaßt wird. Diese Mehrfachbesteuerungen führen tendenziell stets zu einer Höherbesteuerung gegenüber der steuerlichen Erfassung in nur einem Staat. Deswegen ist es das erste Ziel der internationalen Erbschaftsteuerplanung, hieraus resultieren-

⁴ Vgl. BMF v. 5. 1. 1998, BStBl. I 1998, 16.

de Überbesteuerungen zu vermeiden. Sie haben mannigfaltige Ursachen, insbesondere die relativ unvollständig ausgestalteten Regelungen zur Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, welche häufig Doppelbesteuerungen bestehen lassen. Wenn zwei Staaten beteiligt sind und der eine den Vorfall mit 50%, der andere mit 30% besteuert, kann es durchaus vorkommen, daß die Gesamtbelastung mit der (nicht oder nicht vollständig ausgeglichenen) Steuer beider Staaten 80% beträgt. Es ist offenbar, daß der Steuerpflichtige hier Gestaltungen suchen wird, die höchstens zu einer Besteuerung von 50% führen. Ist das Steuerniveau der beteiligten Staaten unterschiedlich, wie es die Regel ist, wird das Bestreben dahingehen, den Vorfall nur mit dem Steuersatz des niedriger besteuerten Staates zu belasten. Im vorangehenden Beispiel resultiert daraus der Versuch, die Besteuerung mit 50% zu vermeiden und alleine in dem mit 30% besteuerten Staat erfaßt zu werden. Darüber hinausgehend kann versucht werden, den Vorgang möglicherweise in einem Staat zu positionieren, der eine besonders geringe oder überhaupt keine Erbschaftsteuer erhebt. Solche Staaten sind zwar selten, aber es gibt sie, nicht nur die klassischen Steueroasen, sondern einige südamerikanische Staaten, Australien, Israel, Kanada (dort aber eine capital gains tax-Besteuerung beim Todesfall), ein Kanton der Schweiz.

Internationale Erbschaftsteuerplanung setzt wie jede Steuerplanung eine Faktorenanalyse voraus. Die wichtigste Unterscheidung ist die in unveränderliche und veränderliche Faktoren.

Beispiel: Ein Steuerinländer möchte ein Haus in London erwerben und denkt hierbei bereits daran, daß dieses Haus später einmal an sein Kind verschenkt oder vererbt werden soll.

In diesem Beispiel sind die Faktoren Belegenheit in London, englisches Recht, deutsches Recht und Zeitpunkt des Todes nicht gestaltbar. Dagegen sind gestaltbar insbesondere die Rechtsform des Erwerbs (selbst oder durch eine juristische Person), bei Erwerb durch eine juristische Person deren Sitz, die Finanzierung, im Falle einer Schenkung deren Zeitpunkt. Der Steuerinländer kann z. B. das Haus unmittelbar zu Eigentum erwerben, er kann es mit eigenem oder Fremdkapital erwerben. Alternativ kann er es durch eine ihm zu 100% gehörende Kapitalgesellschaft erwerben lassen, die ihren Sitz entweder in Deutschland oder in England oder in einem Drittland hat. Er kann die Anteile an der Kapitalgesellschaft mit Eigenkapital oder Fremdkapital erwerben. Oder die Kapitalgesellschaft kann das Grundstück mit Eigenkapital oder Fremdkapital erwerben, wobei in jedem Falle auch die Währung gewählt werden kann. Theoretisch läßt sich eine Matrix mit einer Vielzahl von Faktoren zusammenstellen und im Einzelfall prüfen. Praktisch gibt es meist nur einige Grundmuster der Gestaltung.

In der Rechtswirklichkeit sind Steuerplanungen der Steuerpflichtigen auf dem Gebiet des Erbschaftsteuerrechts sehr viel seltener, als man annehmen könnte. Das hat den rein menschlichen Grund, daß es nur wenige Menschen gibt, die Freude an einer „Steuerplanung auf den eigenen Todesfall“ haben und dafür noch Honorare zahlen müssen. Ganz überwiegend wird auf den eigenen Tod nicht geplant, weil das als unangenehm empfunden wird und auch der Zeitpunkt nicht bestimmbar ist, und den Dingen ihr Lauf gelassen. Die Planung setzt gewöhnlich erst dann ein, wenn dem Betreffenden klar wird, daß der Steuerzugriff von zwei oder drei Staaten auf den gleichen Sachverhalt im Einzelfall zu Belastungen von über 100% führen kann.

V. Einzelinstrumente internationaler Erbschaftsteuerplanung

1. Wohnsitz

In einer Welt der Freizügigkeit spielt die Gestaltung der steuerlichen Verhältnisse durch Wahl des Wohnsitzes eine besondere Rolle. Soweit ersichtlich, knüpfen alle Staaten ihr Besteuerungsrecht (auch) an den Umstand an, daß eine Person bei ihnen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wobei der Wohnsitz praktisch im Vordergrund steht. Mit der Aufgabe des Wohnsitzes hört das Besteuerungsrecht gewöhnlich auch auf. Personen, die ihren Wohnsitz frei wählen können und auch wollen, können hiermit gestalten. Am Rande bemerkt sei, daß bei Steuerlaien über den deutschen steuerlichen Wohnsitz-Begriff vielfach falsche Auffassungen herrschen. Die Abmeldung beim Einwohnermeldeamt hat mit dem steuerlichen Wohnsitz bekanntlich nichts zu tun, ebenso wenig wie die 183-Tage-Grenze, was immer wieder in den Köpfen spukt. Ein erbschaftsteuerlich relevanter Wohnsitz ist in Deutschland relativ leicht begründet. Die Benutzung einer eigenen Doppelhaushälfte im Inland jeweils zur Jagdsaison reicht⁵.

Außerdem verhindert § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG die Flucht aus der deutschen Erbschaftsteuer für fünf Jahre nach der Aufgabe des Wohnsitzes. Nach dieser Vorschrift bleibt die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht für deutsche Staatsangehörige auch ohne inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt noch fünf Jahre nach der Auswanderung aufrecht erhalten.

Beispiel: Steuerinländer E hat großes Auslandsvermögen, das einmal sein Kind Steuerinländer K erben oder geschenkt bekommen soll. Beide sind deutsche Staatsangehörige. Um die deutsche Erbschaftsteuer zu vermeiden, wandern E und K in ein Land aus, in dem es für Übergänge von Eltern auf Kinder keine Erbschaftsteuer gibt.

⁵ BFH 23. 11. 1988, BStBl. II 1989, 182.

Um dieses Ziel zu erreichen, dürfen der Erbfall oder die Schenkung frühestens fünf Jahre nach der Auswanderung erfolgen. Die 5-Jahres-Frist kann allerdings durch ein DBA ausgeschlossen sein. Zur Zeit ist dies bei den deutschen DBA nur im DBA Österreich der Fall, jedoch nur für den Erbfall (Art. 5 Nr. 1 DBA Österreich-Erb).

Im Verhältnis zu den anderen Staaten, mit denen Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, bleibt die 5-Jahres-Frist aufrecht erhalten, insbesondere auch im Verhältnis zur Schweiz (Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz-Erb).

Die 5-Jahres-Frist kann zu schwer zu rechtfertigenden Überbesteuerungen führen.

Beispiel: K ist von Geburt an kanadischer und deutscher Staatsangehöriger und lebt von Geburt an in Kanada. Er studiert ein halbes Jahr in Deutschland und kehrt danach nach Kanada zurück. Drei Jahre nach der Rückkehr erbt er von seinem in Kanada lebenden Vater dessen in Kanada belegenes Vermögen.

Aufgrund des § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG ist K mit dem Erwerb in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Das schwer verständliche Ergebnis resultiert daraus, daß die Vorschrift nicht eine Mindestdauer der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts vor der Auswanderung verlangt, sondern auch eine kurzfristige Wohnsitznahme in Deutschland genügen läßt. Wer als deutscher Staatsangehöriger vom Ausland aus in Deutschland Wohnsitz nimmt, wird gewissermaßen erbschaftsteuerlich für fünf Jahre infiziert. De lege ferenda ist hier eine Beschränkung in der Weise angebracht, daß eine Mindestdauer der Wohnsitznahme in Deutschland verlangt wird.

Die Zielrichtung muß keineswegs immer dahin gehen, einen deutschen Wohnsitz und damit die unbeschränkte Steuerpflicht zu vermeiden. Aus der unbeschränkten Steuerpflicht können sich gerade auch Vorteile ergeben.

Beispiel: Der beschränkt Steuerpflichtige M möchte seiner ebenfalls beschränkt steuerpflichtigen Ehefrau F eine in Deutschland belegene Eigentumswohnung im Steuerwert von DM 600 000 schenken.

Angesichts eines Freibetrages für Schenkungen zwischen beschränkt Steuerpflichtigen (unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis) von DM 2000 führt der Vorgang zu einer Erbschaftsteuer von knapp DM 90 000. Wenn M die Wohnung kauft und sie als Wohnsitz benutzt, damit seine unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht begründet und dann schenkt, beträgt der Freibetrag für die Ehefrau DM 600 000, und die Schenkung ist folglich im Ergebnis steuerfrei. Es zeigt sich einmal mehr die Janusköpfigkeit des internationalen Steuerrechts. Der Gesetzgeber, der mit einem weit gefaßten Wohnsitzbegriff Personen mit relativ geringer Inlandsintensität erbschaftsteuerlich erfassen

will, gewährt diesen automatisch auch die Vorteile des inländischen Steuerrechts.

2. Staatsangehörigkeit

Die 5-Jahres-Frist des § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG läßt sich dadurch vermeiden, daß der Ausgewanderte seine deutsche Staatsangehörigkeit aufgibt. Mit dem Zeitpunkt dieses Verlustes endet die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, nicht aber die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht und selbstverständlich auch nicht die einfache beschränkte Erbschaftsteuerpflicht. Die erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht setzt nur voraus, daß der Ausgewanderte in den letzten zehn Jahren *vor* seiner Auswanderung als deutscher Staatsangehöriger mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sein muß. Welche Staatsangehörigkeit er *nach* der Auswanderung hat, spielt keine Rolle.

Die Staatsangehörigkeit kann die Besteuerung indirekt dadurch beeinflussen, daß sich nach der Staatsangehörigkeit das auf den Erbfall anwendbare Zivilrecht ermittelt. Gemäß Art. 25 Abs. 1 EGBGB unterliegt die Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes angehörte. Die Staatsangehörigkeit und nicht der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt bestimmt das Erbstatut als das auf den Erbfall anzuwendende Recht. Demzufolge richtet sich die Beerbung eines Deutschen, der im Ausland lebt, nach deutschem Recht und die Beerbung eines Ausländers, welcher in Deutschland lebt, nach dem Recht seiner Staatsangehörigkeit, falls nicht eine Rückverweisung auf das Recht des Wohnsitzes stattfindet.

In der Rechtspraxis ist die Planung durch Wechsel der Staatsangehörigkeit relativ selten anzutreffen, weil man die Staatsangehörigkeit zum einen gewöhnlich aus Gründen der Mentalität nicht „wie ein Hemd wechselt“ und das auch verwaltungsmäßig nicht immer einfach ist, häufig auch recht zeitaufwendig.

3. Anwendbares Zivilrecht

Erbfall und Schenkung vollziehen sich aufgrund Zivilrechts, wenn deutsches Zivilrecht auf den Vorgang anwendbar ist, nach deutschem Erbrecht oder Schenkungsrecht, wenn ausländische Zivilrechte anwendbar sind, nach den dortigen entsprechenden Rechtsgebieten. Die Erwerbsformen und -folgen nach ausländischen Zivilrechten sind naturgemäß zum Teil anders als nach deutschem Zivilrecht. Je nach Lebenssachverhalt können die Parteien für den Erwerbsvorgang das Zivilrecht des einen oder anderen Staates wählen. Schwierig ist das grundsätzlich für Erbfälle, weil nach dem Recht der meisten Staaten

von Gesetzes wegen festgelegt wird, welches Zivilrecht auf den Erbfall anwendbar ist (vgl. für Deutschland Art. 25 EGBGB). Im Schenkungsrecht ist die Rechtswahl dagegen sehr viel offener. Die meisten Rechte sehen vor, daß die Parteien eines Schenkungsvertrages das auf diesen anzuwendende Recht wählen können, so auch Deutschland (Art. 27 EGBGB). Wenn das auf einen Erwerbsvorgang anzuwendende Zivilrecht unterschiedliche Steuerrechtsfolgen nach sich zieht, kann mit der Wahl des Zivilrechts steuerlich gestaltet werden.

Praktisch ist der Rahmen sehr gering. Deutsches Erbschaftsteuerrecht erfaßt trotz seiner Bezugnahme auf deutsches Zivilrecht, insbesondere die Erbrechtsvorschriften des BGB, ebenso unentgeltliche Bereicherungen, die sich nach ausländischem Zivilrecht vollziehen, wie die Rechtsprechung von Anfang an erkannt hat⁶. Die Einordnung der in den §§ 3 und 7 ErbStG aufgeführten Vorgänge erfolgt im Wege der sog. Qualifikation des ausländischen Rechtsinstituts. Es ist dasjenige Rechtsinstitut des deutschen Erbrechts und Schenkungsrechts zu ermitteln, das in seiner wirtschaftlichen Bedeutung dem Rechtsvorgang nach ausländischem Recht am nächsten kommt. Danach erfolgt die Einordnung in den Katalog des ErbStG.

Praktische Bedeutung hat die Wahl ausländischen Zivilrechts im Erbschaftsteuerrecht lediglich für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gewonnen (s.u.).

4. Ehelicher Güterstand

Der Güterstand entfaltet bekanntlich für Ehegattenerwerbe bei Inlandsfällen wichtige Wirkung insofern, als Erwerbe eines Ehegatten, auf die er im Güterstand der Zugewinnungsgemeinschaft (fiktiv) Anspruch als Zugewinnausgleich hätte, nicht der Erbschaftsteuer unterliegen (§ 5 ErbStG).

Im Hinblick auf internationale Sachverhalte ist unstrittig, daß in den Anwendungsbereich des § 5 ErbStG auch Auslandsvermögen fällt. Selbst wenn ein Ehegattenerwerb ausschließlich aus Auslandsvermögen besteht, ist er unter den Bedingungen des § 5 ErbStG steuerfrei⁷.

Anerkannt ist auch die Anwendbarkeit des § 5 ErbStG, wenn sich der Erbgang nach dem Zivilrecht eines anderen Staates richtet, jedoch die Ehegatten im deutschen Güterstand der Zugewinnungsgemeinschaft verheiratet waren⁸.

Streitig ist dagegen die Anwendbarkeit des § 5 ErbStG, wenn die Ehegatten im Güterstand ausländischen Rechts leben, mag er auch der deutschen Zugewinnungsgemeinschaft ähnlich sein, wie z. B. in Österreich, der Schweiz und Schweden.

6 Z. B. BFH 19. 10. 1956, BStBl. III 1956, 363.

7 BFH 10. 3. 1993, BStBl. II 1993, 510.

8 Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 5 Anm. 25; v. Oertzen, ZEV 1994, 93.

Zum Teil wird hier die Anwendung des § 5 ErbStG abgelehnt⁹, zum Teil wird sie bejaht, wenn der ausländische Güterstand in seiner Struktur der deutschen Zugewinnsgemeinschaft entspricht¹⁰. Diese Strukturentsprechung soll vorliegen, wenn

- während des Bestehens der Ehe die beiden Ehegatten-Vermögen getrennt bleiben,
- ein während der Ehe eingetretener Wertzuwachs am Ende der Ehe (Scheidung oder Tod) güterrechtlich ausgeglichen wird.

Ehegatten mit ausländischem Güterstand, die in den Genuß des § 5 ErbStG kommen wollen, sollten daher entweder den Güterstand der deutschen Zugewinnsgemeinschaft (ggf. mit Modifikationen) vereinbaren oder ihren ausländischen Güterstand vertraglich so modifizieren, daß er die Strukturelemente einer deutschen Zugewinnsgemeinschaft enthält.

5. Schenken oder Vererben

Die steuerliche Behandlung von Schenkungen und Erbfällen ist bei reinen Inlandssachverhalten bekanntlich nicht immer kongruent, wie sich schon aus § 1 Abs. 2 ErbStG („soweit nichts anderes bestimmt ist“) ergibt¹¹. Damit sind die Steuerfolgen von Vererben und Verschenken teilweise unterschiedlich. Da die Beteiligten die Möglichkeit haben, statt der Vermögensübertragung von Todes wegen die Übertragung bereits zu Lebzeiten vorzunehmen, können sie zwischen den Steuerfolgen der beiden Varianten durch Sachverhaltsgestaltung wählen.

Dieser Grundsatz gilt bei internationalen Sachverhalten in gleicher Weise. So sind die Erkenntnisse über die schenkungsteuerliche Behandlung der gemischten Schenkung, die bekanntlich von der des „gemischten Erbfalls“ erheblich abweichen, bei internationalen Sachverhalten ebenso anwendbar wie bei nationalen.

Anders als es der Gesetzeswortlaut vermuten läßt, gibt es übrigens keinen Unterschied bei der Anrechnung ausländischer Steuern. Zwar spricht § 21 ErbStG bei der Definition des Auslandsvermögens in seinem Abs. 2 nur vom „Erblasser“ und nicht vom „Schenker“. Es hat aber nie einen Zweifel daran gegeben, daß die ausländische Steuer bei Schenkungen in gleicher Weise anzurechnen ist.

⁹ So *Troll/Gebel/Jülischer*, ErbStG, § 5 Anm. 25.

¹⁰ So v. *Oertzen*, ZEV 1994, 97.

¹¹ Vgl. die Zusammenstellung bei *Troll*, ErbStG § 1 Rz. 9.

Einen wesentlichen Unterschied macht die Frage „Schenken oder Vererben?“ im Hinblick auf die Anwendung der DBA. Das DBA Österreich gilt ausnahmslos nur für Erbfälle, nicht für Schenkungen. Wer eine Wohnsitzverlagerung nach Österreich vornimmt, um die Vorteile des Abkommens zu genießen, oder wer jemand anders veranlaßt, eine solche Wohnsitzverlagerung vorzunehmen, muß sich schon gedulden, bis die Lebensuhr abgelaufen ist. Vorweggenommene Erbfolgen, also Schenkungen, werden von dem Abkommen nicht geregelt. Gleiches gilt mit einer Ausnahme für das DBA Schweiz, welches ebenfalls nur Erbfälle und nicht Schenkungen betrifft. Die Ausnahme bildet die Schenkung von Betriebsvermögen. Auf der Grundlage des Art. 12 Abs. 3 DBA Schweiz-Erb haben die schweizerische und die deutsche Finanzverwaltung sich darauf geeinigt, daß das Abkommen auch für die Schenkungen von unbeweglichem und beweglichem Betriebsvermögen anzuwenden ist¹². Die DBA-Erb mit den USA, Schweden und Dänemark gelten dagegen sowohl für Schenkungen wie für Erbschaften. Für die Anwendung des Abkommens spielt es deshalb keine Rolle, ob ein Vermögensgegenstand vererbt oder verschenkt wird.

Die Existenz eines DBA kann im Einzelfall die nach deutschem nationalen Steuerrecht zwischen Erbfall und Schenkung bestehenden Unterschiede beseitigen¹³.

6. Bewertung

Die Bewertung des beschränkt steuerpflichtigen Inlandsvermögens geschieht in gleicher Weise, als wenn diese Vermögensgegenstände Steuerinländern gehören würden. Die Tatsache, daß der Übertragungsvorgang sich ausschließlich zwischen Steuerausländern abspielt, spielt für die Bewertung keine Rolle. Schulden können nur soweit abgezogen werden, als sie mit dem Inlandsvermögen im Zusammenhang stehen.

Dagegen gelten für die Bewertung ausländischen Vermögens, dessen Übergang der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, zum Teil andere Regeln als für inländisches Vermögen.

Für börsennotierte Aktien, festverzinsliche Wertpapiere und sonstiges Geldvermögen ist für In- und Auslandsvermögen der gleiche Wertmaßstab anwendbar.

Ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen werden jedoch anders als bei Inlandsverhalten mit

12 BMF-Schreiben v. 7. 4. 1988, in *Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann*, DBA Deutschland-Schweiz-Erb 5.4.

13 Dazu *Piltz*, Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen, ZEV 1998, 461/2.

ihrer gemeinen Wert bewertet (§ 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 31 BewG). Über § 9 BewG kommt damit für diese Vermögensgegenstände ihr Verkehrswert als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer zum Tragen.

Beispiel: Steuerinländer E kauft sich einen Bauernhof in Deutschland für DM 10 Mio. Der Erbschaftsteuerwert des Hofes wird bei ca. DM 1 Mio. liegen. Er kauft sich auch eine Farm in Kanada für DM 10 Mio. Der Erbschaftsteuerwert dieser Farm ist DM 10 Mio.

Die Konsequenz ist, daß Steuerausländer mit inländischem Grundbesitz Erbschaftsteuer auf den (niedrigeren) Steuerwert zahlen, Steuerinländer mit ausländischem Grundbesitz Erbschaftsteuer auf dessen Verkehrswert. Dieser Zusammenhang führt auch dazu, daß sich in Ansehung ausländischen Grundvermögens, das mit Krediten gekauft wird, nur selten Negativwerte ergeben, was bekanntlich bei deutschem Grundbesitz je nach Höhe der Fremdfinanzierung vorkommt.

Ausländische Gewerbebetriebe, insbesondere Anteile an ausländischen Personengesellschaften, müssen dem Gesetzeswortlaut nach betriebswirtschaftlich als Gesamteinheit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 BewG) bewertet werden, um ihren Verkehrswert zu ermitteln. Das heißt, daß stille Reserven und ein Geschäftswert – anders als bei inländischem Betriebsvermögen – der Erbschaftsteuer unterliegen. Für die Vermögensteuer in Ansehung ausländischen Betriebsvermögens war die deutsche Finanzverwaltung damit einverstanden, die ausländischen Steuerbilanzwerte zu übernehmen und auf die aufwendige Ermittlung eines Gesamtwerts des Unternehmens zu verzichten (Abschn. 23 Abs. 3 VStR). Diese Linie scheint die Finanzverwaltung auch in Zukunft fortsetzen zu wollen, wie die entsprechende Regelung in R 39 Abs. 1 ErbStR zeigt.

Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften, die nicht an der Börse notiert sind, können nicht unmittelbar nach dem Stuttgarter Verfahren bewertet werden, weil die dafür erforderlichen Einsatzfaktoren (Einheitswert des Betriebsvermögens und Steuerbilanzgewinne) nicht in gleicher Weise vorliegen. Die Finanzverwaltung verwendet hier ein dem Stuttgarter Verfahren angenähertes Schätzungsverfahren¹⁴. In der Praxis führen die erforderlichen Abweichungen aufgrund der Auslandsbelegenheit nicht selten zu umfangreichen Diskussionen mit der Finanzverwaltung.

7. Unternehmerisches Vermögen

Im Zusammenhang mit der Bewertung besonders wichtig ist, daß der Bewertungsabschlag des § 13a ErbStG von 40% ebenso wie der Freibetrag von DM 500 000 und die Steuerklassenprivilegierung des § 19a ErbStG nur für

¹⁴ Erlaß v. 9. 3. 1990, DB 1990, 864.

inländisches Betriebsvermögen, inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen und inländische Kapitalgesellschaften gelten. Inländisches unternehmerisches Vermögen wird also erbschaftsteuerlich extrem besser behandelt als ausländisches Vermögen. Das wird jedenfalls erbschaftsteuerlich zu einem „Heimwärtsstreben“ führen, indem Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften in ein deutsches Betriebsvermögen und ausländische Betriebsvermögen in deutsche Kapitalgesellschaften eingebracht werden¹⁵.

Beispiel: Steuerinländer E ist Gesellschafter einer ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft. Die Beteiligung soll einmal sein Neffe N, der Geschäftsführer der Gesellschaft ist und in dem betreffenden Ausland lebt, erben. Steuerwert der Beteiligung ist nach deutschem Recht DM 10 Mio.

Wenn N von E erbt, entsteht unter Vernachlässigung des Freibetrages deutsche Erbschaftsteuer in Höhe von DM 2,7 Mio. Wenn E seine Beteiligung in eine deutsche GmbH einbringt, ist die erste Steuerfolge, daß Bewertungsobjekt nicht mehr die Anteile an der Personengesellschaft sind, sondern an der Kapitalgesellschaft, für die folglich das Stuttgarter Verfahren anwendbar ist. Es sei unterstellt, daß der Steuerwert dieser Beteiligung (untypischerweise) immer noch DM 10 Mio. ist. Da nunmehr der Bewertungsabschlag anwendbar ist, senkt sich zunächst die Bemessungsgrundlage auf DM 6 Mio. Diese DM 6 Mio. werden nicht (mehr) in Steuerklasse II, sondern in Steuerklasse I besteuert und lösen demzufolge eine Steuer von DM 1,1 Mio. aus. Die Einbringung in die deutsche GmbH führt demzufolge zu einer Steuerersparnis von DM 1,8 Mio. Vielfach wird mit der Einbringung in die deutsche Kapitalgesellschaft die ausländische Erbschaftsteuer vermieden, weil der Übergang der Anteile an der deutschen Kapitalgesellschaft diese oft nicht auslösen wird. Allerdings sind in beiden Ländern die einkommensteuerlichen Folgen der Einbringung zu berücksichtigen.

8. Rechtsform

Die Rechtsform des internationalen Erwerbs können die Beteiligten meistens variabel selbst bestimmen, insbesondere in den Varianten des unmittelbaren, persönlichen Eigentums, oder der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Steuerrelevant wird dieser Unterschied häufig im Hinblick auf die Bewertung, weil Anteile an Kapitalgesellschaften oft anders bewertet werden als das Vermögen, das der Kapitalgesellschaft gehört. Besondere Relevanz hat die Rechtsform dadurch gewonnen, daß die Vergünstigung der §§ 13a und 19a ErbStG für ausländisches Betriebsvermögen und ausländische Kapitalgesellschaften nicht gelten (s. oben). Deswegen wird es erbschaftsteuerlich in vielen Fällen günstig

15 Vgl. im einzelnen Piltz, IStR 1998, 47.

sein, die Auslandsinvestition nicht in der Rechtsform der ausländischen Betriebsstätte, sondern der deutschen Kapitalgesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte oder ausländischer Tochtergesellschaft zu wählen. §§ 13a, 19a ErbStG gelten für die Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften unabhängig davon, wie sich das Vermögen der deutschen Kapitalgesellschaft zusammensetzt. Auch wenn einer deutschen Kapitalgesellschaft z. B. nur ausländische Betriebsstätten, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften und Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften gehören, so bleiben doch die §§ 13a und 19a ErbStG anwendbar.

Durch die Wahl der Rechtsform läßt sich häufig auch bestimmen, daß das Erbschaftsteuerrecht eines bestimmten Staates nicht zum Zuge kommt.

Beispiel: Steuerinländer E hat ein Haus in England durch eine ihm zu 100% gehörende deutsche Kapitalgesellschaft erworben. Seine Erben sind ebenfalls Steuerinländer.

Wenn E stirbt, gehen die Anteile an der deutschen Kapitalgesellschaft auf seine Erben über. Diesen Vorgang besteuert England nicht. Hätte E die Immobilie in England dagegen unmittelbar erworben, so würde der Erwerb dieser Immobilie durch die Erben des E (auch) englische Erbschaftsteuer auslösen.

Die Wahl der Rechtsform spielt auch für beschränkt steuerpflichtige Erwerber eine Rolle, weil die Aufzählung des § 121 BewG enumerativ ist und die Erwerbe von dort nicht genanntem Vermögen nicht beschränkt steuerpflichtig sind.

Beispiel: Eine 85jährige im Ausland X lebende Frau F hat aufgrund eines Rückerstattungsverfahrens ein wertvolles Grundstück in Berlin übereignet bekommen. F stirbt und wird von einer in ihrem Heimatstaat ansässigen Nichte beerbt.

Dieser Erbanfall löst die deutsche beschränkte Erbschaftsteuerpflicht auf den Steuerwert des Grundstücks in Steuerklasse II aus. Hätte F das deutsche Grundstück in eine ausländische Kapitalgesellschaft eingebracht, wären nach ihrem Tod die Anteile an dieser und nicht das Eigentum an dem Grundstück auf die Nichte übergegangen. Der Erbanfall der Nichte unterliegt dann in Deutschland keiner Steuer. Die Einbringung in eine deutsche Kapitalgesellschaft hätte nicht die gleiche Wirkung gehabt, weil der Übergang der Anteile an dieser wiederum beschränkte Steuerpflicht ausgelöst hätte, wenn die Beteiligung mindestens 10% beträgt. Eine solche Einbringung ist dann zweckmäßig, wenn das ausländische Erbschaftsteuerniveau niedriger ist als das deutsche.

9. Zeitpunkt

Die Erbschaftsteuer entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Wann die Schenkung ausgeführt wird, liegt im Belieben der Vertragsparteien. Soweit die Wahl besteht, sollte deswegen ein Zeitpunkt genommen werden, der steuerünstig ist.

Beispiel: Steuerausländer E hat Steuerausländer K auf dessen 20. Geburtstag aufschiebend bedingt Auslandsvermögen geschenkt, das K zur Finanzierung eines Studiums in Deutschland verwenden soll. Kurz vor Erreichen dieses Geburtstages nimmt K das Studium in Deutschland auf.

Wenn nicht ausnahmsweise, trotz Eintrittes der Bedingung, die Ausführung der Schenkung unterlassen wird, tritt unbeschränkte Steuerpflicht ein, weil K zum Entstehungszeitpunkt der Steuer unbeschränkt steuerpflichtig ist. Wäre die Schenkung vor der Einwanderung nach Deutschland ausgeführt worden, wäre keine deutsche Steuer angefallen.

Daß es aus steuerlicher Sicht nicht sinnvoll ist, Schenkungen vor Ablauf der Fünfjahresfrist der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht auszuführen, bedarf hier keiner Betonung.

Im Gegensatz zum Schenkungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Todes und damit des Erwerbs von Todes wegen nicht lenkbar. Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuer mit dem Tode des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Die steuerjuristische Kernfrage in diesem Bereich ist, ob der Entstehungszeitpunkt der Erbschaftsteuer durch Rechtsgeschäft auf einen Zeitpunkt nach dem Tode des Erblassers verlegt werden kann. Das Ziel dieser Überlegung ist gewöhnlich die Erwartung, daß in dem späteren Zeitpunkt die Steuersituation für die Erwerber günstiger ist als im Todeszeitpunkt, z. B. weil der Erwerber zu diesem späteren Zeitpunkt persönlich nicht mehr steuerpflichtig ist.

Rechtliches Instrument zu diesem Zweck kann in keinem Falle die Erbeinsetzung nach deutschem Erbrecht sein. Denn im deutschen Erbrecht gibt es keinen erbenlosen Nachlaß. Irgend jemand erbt im Zeitpunkt des Todes des Erblassers immer, ganz gleich was in einer letztwilligen Verfügung angeordnet sein mag. In einer aufschiebend bedingten oder befristeten Erbeinsetzung liegt nach § 2100 BGB die Anordnung einer Vor- und Nacherbfolge, die bekanntlich zwei erbschaftsteuerpflichtige Vorgänge auslöst, wobei die Steuer zum ersten Mal beim Tode des Erblassers entsteht und zum zweiten Mal mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Nacherbfolge (§ 9 Abs. 1 Nr. 1h ErbStG). Etwas verkürzt ausgedrückt kann man sagen: Nach deutschem Erbrecht und Erb-

schaftsteuerrecht ist es nicht möglich, daß der Nachlaß bei dem Erblasser zwar „abgeht“, aber nicht gleichzeitig bei jemand anders „ankommt“.

Vorstehendes gilt für den Erblasser deutscher Staatsangehörigkeit. Denn bei ihm richtet sich die Erbfolge zwingend nach deutschem Erbrecht und damit greift die o.a. Folge ein. Ist der Erblasser nicht deutscher Staatsangehöriger, richtet sich die Erbfolge nach seinem Heimatrecht. Dieses kann – anders als das deutsche Recht – sehr wohl Rechtsinstitute zulassen, welche den Erbanfall auf einen Zeitpunkt nach dem Tode des Erblassers verschieben. Den klassischen Fall einer solchen Verschiebung stellt das Rechtsinstitut des anglo-amerikanischen Trust dar. In der Grundstruktur einer Reihe von der deutschen Rechtsprechung hierzu entschiedener Fälle ging es um die Frage: Entsteht die deutsche Erbschaftsteuer auf das Trustvermögen, welches einem Begünstigten erst z. B. zwanzig Jahre nach dem Tode des Trusterrichters ausgekehrt werden soll, bereits im Tode des Trusterrichters oder erst im Zeitpunkt der Auskehrung? Je nach Ausgestaltung des Trust kann die Antwort unterschiedlich lauten, sie kann aber eben auch lauten, daß die deutsche Erbschaftsteuer erst in dem Zeitpunkt der Auskehrung des Trustvermögens entsteht. Damit ist das gewünschte Ergebnis zeitlicher Verschiebung erreicht.

Allerdings sind auch Erblasser deutscher Staatsangehörigkeit ihrer Möglichkeiten zur Verschiebung des Zeitpunkts der Steuerentstehung nicht völlig beraubt. Nur durch aufschiebend bedingte Erbeinsetzung ist das nicht möglich. Es gibt andere Instrumente des deutschen Erbrechts, bei denen sowohl zivilrechtlich wie erbschaftsteuerlich der Entstehungszeitpunkt der Steuer sehr wohl auf einen Zeitpunkt nach dem Tode verschoben werden kann. Dazu zählt insbesondere das Vermächtnis. Das kann negative wie positive Steuerfolgen haben.

Beispiel: Steuerausländer E hat in seinem Testament seiner Tochter T ein Vermächtnis aus seinem Nachlaß (Auslandsvermögen) ausgesprochen, das jedoch auf den Zeitpunkt der Verheiratung der Tochter aufschiebend bedingt ist. Wie die Liebe es will, heiratet die Tochter einen Deutschen und tut das zwei Monate, nachdem sie im Inland Wohnsitz genommen hat.

Zum Entstehungszeitpunkt der Steuer ist T Steuerinländerin und deshalb unterliegt das Vermächtnis der unbeschränkten Erbschaftsteuer. Umgekehrt läßt sich der Anfall des Vermächtnisses natürlich auch auf einen Zeitpunkt verschieben, zu dem der Begünstigte nicht mehr Steuerinländer ist. In diesen Fällen ist allerdings die 5-Jahres-Frist des § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG zu berücksichtigen.

10. Anrechnungsvoraussetzungen

Doppel- und Mehrfachbesteuerungen sind bei unentgeltlichen Erwerben im Rahmen internationaler Sachverhalte wegen der ausgreifenden Anknüpfungen der nationalen Steuerrechte die Regel. Die deutsche unilaterale Vorschrift zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist § 21 ErbStG. Sie hat den Nachteil, daß sie relativ viele Fälle internationaler Doppelbesteuerung nicht erfaßt, die Doppelbesteuerung also bestehen bleibt. Das zwingt den Steuerpflichtigen zu Gestaltungen, um diese Doppelbesteuerung auf eine Einfachbesteuerung zurückzuführen¹⁶.

Beispiel: Steuerinländer E hält 5% der Aktien einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Steuerwert von DM 10 Mio., Steuerinländer S erbt von E diese Aktien. Das Ausland erhebt eine (beschränkte) Erbschaftsteuer in Höhe von 50%.

S kann die ausländische Steuer nicht auf die deutsche anrechnen, weil seine Beteiligungsquote von nur 5% an der ausländischen Kapitalgesellschaft kein Auslandsvermögen i. S. d. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG begründet. Die Doppelbesteuerung bleibt bestehen. Um die Anrechnung zu erreichen, muß E die Aktien in eine ausländische Kapitalgesellschaft einbringen, an der er 100% hält. Die Beteiligung an dieser Gesellschaft begründet Auslandsvermögen i. S. d. § 21 ErbStG und folglich kann die ausländische Steuer angerechnet werden.

Das Nicht-Anrechnungsproblem ergibt sich in fast jedem Auswanderungsfall, wenn der Erbfall oder die Schenkung binnen fünf Jahren nach der Auswanderung eintritt und deutsche Steuerpflicht aufgrund des § 2 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG eingreift. Denn wegen des Wohnsitzes im Ausland wird stets auch der neue Heimatstaat des Betroffenen eine Erbschaftsteuer erheben.

Beispiel: Steuerinländer E besitzt nur Geldvermögen. Er wandert unter Mitnahme des Geldvermögens nach Großbritannien aus und stirbt ganz überraschend ein halbes Jahr nach dem Wohnsitzwechsel.

Deutschland besteuert das Geldvermögen aufgrund erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht, Großbritannien besteuert ebenfalls aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht. Beide Länder rechnen die Steuer des jeweiligen Auslandes nicht an, weil aus der Sicht beider Länder das Geldvermögen Inlandsvermögen ist. Man kann sich fragen, ob eine solche Besteuerung nicht sogar europarechtswidrig ist¹⁷. Derzeit wird die Besteuerung so praktiziert. Die Hoffnung auf einen Billigkeitserlaß der Steuer trägt in der Praxis, weil die Finanzbehörden jedes Staates darauf verweisen, daß diejenigen des anderen Staates erlassen

¹⁶ Vgl. Piltz, ZEV 1997, 494

¹⁷ So Wassermeyer, EuZW 1995, 813.

sollen. Außerdem sind Billigkeitsverfahren erratisch, langwierig und unberechenbar.

Wenn die ausländische Steuer vor der deutschen Steuer entsteht, ist die Anrechnung nicht zeitlich unbegrenzt möglich, sondern nur, wenn die deutsche Steuer innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums nach der ausländischen Steuer entsteht. Die Folgen dieser Regelung können bitter sein.

Beispiel: Nach dem Tod des Steuerausländers B geht dessen Vermögen auf einen Trust über. Das Trustvermögen soll zehn Jahre danach an den Steuerinländer K ausgekehrt werden.

Die ausländische Erbschaftsteuer entsteht regelmäßig mit dem Tod des Erblassers beim Übergang des Nachlasses auf den Trust. Die Übertragung des Trustvermögens an den Steuerinländer löst keine (weitere) ausländische Steuer aus. Die deutsche Erbschaftsteuer entsteht jedoch erst mit der Übertragung des Trustvermögens auf den Inländer, also zehn Jahre nach dem Erbfall. Zu diesem Zeitpunkt kann die ausländische Steuer nicht mehr angerechnet werden. Das DBA USA-Erb sieht für diesen Fall vor, daß der deutsche Steuerpflichtige einen Antrag auf „vorzeitige“ Besteuerung innerhalb der 5-Jahres-Frist stellen kann, um ihm die Anrechnung zu ermöglichen (Art. 12 Abs. 3 DBA). Dies ist jedoch eine auf die USA beschränkte Regelung, die im Verhältnis zu anderen Staaten nicht gilt. Hieraus ergibt sich eine markante Steuerplanungsanforderung bei Trusts und ähnlichen Gestaltungen, die den Steuerentstehungszeitpunkt der deutschen Steuer hinausschiebt¹⁸.

11. Ausländische Familienstiftung

Ausländische Familienstiftungen üben – nicht zuletzt aufgrund reißerischer und sachlich meist uninformativer Berichterstattung in den Populärmedien – auf viele Personen mit Vermögensnachfolgeüberlegungen eine gewisse Anziehungskraft aus. Steuerlich wird das oft damit untermauert, daß die ausländische Familienstiftung, anders als die inländische Familienstiftung, nicht der alle 30 Jahre fälligen Ersatzerbschaftsteuer unterliegt (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). In der Rechtswirklichkeit ist die ausländische Familienstiftung für Steuerinländer dennoch normalerweise steuerlich tabu. Das liegt daran, daß ihre Errichtung und Auflösung erbschaftsteuerlich prohibitiv belastet sind und sich einkommensteuerlich keinerlei Vorteile erzielen lassen. Bei Errichtung der Stiftung fällt auf das dieser übertragene Vermögen Erbschaftsteuer in Steuerklasse III an, weil die Besteuerung nach dem Verwandtschaftsverhältnis nur für inländische Stiftungen gilt (§ 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Bei DM 10 Mio. Stiftungsvermögen wären das bereits DM 3,5 Mio. Steuern. Ein solches „Ein-

¹⁸ Zum Trust vgl. jetzt die Neuregelung in §§ 3 Abs. 2 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 8 und 9 ErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, 402.

trittsgeld“ hat noch niemand bezahlt. Der Rückfall des Vermögens von der Stiftung an den Stifter selbst löst erneut Erbschaftsteuer in Steuerklasse III aus¹⁹. Die Auskehrung des Stiftungsvermögens an andere Personen als den Stifter wird gemäß dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Stifter und dem Erwerber besteuert (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG). Das kann also auch Steuerklasse I sein. Die bisherige Vorschrift, daß hier mindestens Steuerklasse II anzuwenden ist, ist mit dem Jahressteuergesetz 1997 entfallen. Einkommensteuerlich bringt die ausländische Familienstiftung keine Vorteile, weil ihre sämtlichen Einkünfte ohne Rücksicht auf Auskehrung bei den begünstigten Steuerinländern steuerpflichtig sind (§ 15 AStG). Aus alledem folgt, daß eine ausländische Familienstiftung für die internationale Erbschaftsteuerplanung nur dann praktikabel ist, wenn die Übertragung des Vermögens auf die Stiftung z. B. wegen niedriger Bemessungsgrundlage keine Steuer auslöst und eine spätere Vermögensauskehrung an die Begünstigten (die in aller Regel gewollt ist) nur die Steuer auslöst, die bei unmittelbarem Übergang auch ausgelöst worden wäre.

Beispiel: Steuerinländer E möchte für seine 5 und 6 Jahre alten Kinder Vermögen gesichert anlegen, und zwar so, daß ihnen das Vermögen in 20 Jahren zugute kommen soll. Hierzu möchte er eine ausländische Familienstiftung einsetzen.

Zu diesem Zweck rüstet E die ausländische Familienstiftung mit Vermögen und Schulden so aus, daß die Schulden dem Steuerwert des Vermögens gleichkommen und deshalb die Übertragung auf die Stiftung keine deutsche Erbschaftsteuer auslöst. Solange die Schuld besteht, muß sie aus den Erträgen des Stiftungsvermögens verzinst und getilgt werden. Die Größenordnungen werden so gewählt, daß nach etwa 20 Jahren die Schuld getilgt ist und das Aktivvermögen der Stiftung schuldenfrei vorhanden ist. Dann wird die Stiftung aufgelöst und ihr Vermögen an die Kinder ausgekehrt. Auf diesen Vorgang entsteht deutsche Erbschaftsteuer in der Steuerklasse, die sich bei direkter Übertragung vom Stifter ergeben würde.

VI. Thesen

Aus dieser Durchsicht einiger typischer international steuerrechtlicher Sachverhalte und der Reaktionsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen lassen sich folgende Thesen ableiten.

(1) Der Wohnsitz als Anknüpfung ist ein geeignetes Kriterium, mindestens mangels geeigneterer Alternative.

¹⁹ BFH v. 25. 11. 1992, BStBl. II 1993, 238.

- (2) Im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht führt die Tatsache, daß auch kurzfristige Wohnsitznahme in Deutschland sie auslöst, zu nicht gerechtfertigten Besteuerungen.
- (3) Die steuerliche Rolle der Staatsangehörigkeit ist gering.
- (4) Das Qualifikationsproblem bei der erbschaftsteuerlichen Erfassung ausländischer Rechtsinstitute ist von der Rechtsprechung und Praxis befriedigend gelöst.
- (5) Die drastische Schlechterstellung von unternehmerischem Auslandsvermögen (keine Anwendung der §§ 13a, 19a ErbStG) ist nicht weltoffen und verdächtig, EU-widrig zu sein.
- (6) Die Vorschriften über die Anrechnung sind zu eng. Mindestens sollte ein Abzug der ausländischen Steuer erlaubt sein (wie bei § 34c EStG), wenn eine Anrechnung ausgeschlossen ist.
- (7) In den Auswanderungsfällen sollte bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht die ausländische Erbschaftsteuer stets anrechenbar sein. Im EU-Rahmen ist dies möglicherweise zwingend.
- (8) Da keine harmonisierten Erbschaftsteuerrechte in Sicht sind, ist der Abschluß von DBA geboten, mindestens im EU-Rahmen.
- (9) Die Erbschaftsteuer-DBA sollten sich nicht nur auf Erbfälle beschränken, sondern auch Schenkungen umfassen, wie es die neueren DBA auch tun.

Diskussion

zu den Referaten von Prof. Dr. *Michael Lang* und
Prof. Dr. *Detlev J. Piltz*

Leitung
Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*

Dr. Pelka:

Herzlichen Dank, Herr Prof. *Piltz*, für Ihren ausgezeichneten und herausragenden Vortrag. Sie haben uns einmal mehr gezeigt, wieviele Fallstricke das Erbrecht und auch das Erbschaftsteuerrecht gerade bei Auslandssachverhalten bieten können. Auslandssachverhalte, die vielleicht vor 20 Jahren eine ungleich geringere Bedeutung hatten, aber heute vielfältig auftreten, da schon ein Konto in den USA oder ein Ferienwohnhaus in Italien einen nationalen Erbschaft-

steuerfall zu einem internationalen Erbschaftsteuerfall mit ganz merkwürdigen, manchmal fatalen Konsequenzen mutieren läßt. Das zeigt, wie wichtig diese Frage in der Praxis werden kann, und daß insbesondere die Beratungspraxis diese Fälle vorausbedenken muß. Daß diese Fälle auch komplizierte dogmatische Fragen aufwerfen, auch Fragen des Übermaßverbotes, der übermäßigen Besteuerung und damit verfassungsrechtliche Fragen, das sei hier nur angemerkt, wenn dies auch nicht Gegenstand Ihrer Untersuchung war. Aber es drängt sich auf, daß man auch diese Fragen sehen muß. Denn es sind ja nicht alle von Ihnen aufgezeigte Folgen solche, die man aus rechtlichen Gründen ohne weiteres hinnehmen kann, und auch nicht mit Gestaltungsalternativen beantworten darf, sondern hier wird man auch rechtsdogmatisch nachdenken müssen.

Nun, das war nicht Ihr Thema und das wird auch unser Thema nicht sein. Das werden wir auch hier nicht lösen können. Wohl aber meine ich, sollten wir uns nun am letzten Punkt unserer Tagung, der Diskussion der beiden Vorträge, vielleicht doch den einen oder anderen Fall herausnehmen und nachdenken, wie wir ihn behandeln können, und dazu Fragen stellen.

Ich würde auch hier vorschlagen, daß wir zunächst Fragen und Anmerkungen zu dem Vortrag von Herrn Prof. *Lang* vornehmen.

Dr. Jülicher:

Herr Prof. *Lang*, Sie haben ausführlich die einzelnen materiellen Problem-
punkte dargestellt, in denen sich möglicherweise europarechtswidrige Kon-
stellationen einer Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigten unterschiedli-
chen Besteuerung ergeben können. Mich würde noch einmal die formelle
Durchsetzbarkeit im Einzelfall für den einzelnen Steuerpflichtigen im gel-
tenden Recht interessieren. Ich würde dazu einmal gerne ein einfaches Beispiel
bilden: Ein Deutscher, gebietsansässig in Deutschland, verzieht nach Frank-
reich, also in einen EU-Staat. Er hat dort auch entsprechend enge Anknüp-
fungspunkte, so daß kein Zweifel besteht, daß er in Frankreich seinen Wohn-
sitz, seinen Lebensmittelpunkt begründet hat. Jetzt kommen wir in die Pro-
bleme dieser Wegzüglerbesteuerung, die Sie auch angesprochen haben. Zu-
nächst kann man sagen, das Europarecht wird wohl die einzelnen
Mitgliedstaaten zum Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen anhalten,
vielleicht verpflichten. Im Zweifelsfalle ist aber wie auch hier ein solches
Doppelbesteuerungsabkommen noch nicht in Kraft. Es ist zwischen Deutsch-
land und Frankreich zwar paraphiert, aber noch nicht verabschiedet und
rechtswirksam. Ich habe Sie so verstanden, daß sich der Steuerpflichtige in
diesem Fall auf den Meistbegünstigungsgrundsatz berufen kann. Deshalb kann
er auch im Besteuerungsverfahren verlangen – z. B. in Deutschland wegen des

nachhängenden Besteuerungsrechtes, dieser von Herrn *Piltz* noch einmal ausdrücklich dargestellten erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht –, daß dieser Anspruch zurückgenommen wird im Hinblick darauf, daß es Doppelbesteuerungsabkommen gibt, in denen unmittelbar nach dem Fortzug dieses nachhängende Besteuerungsrecht endet. So ist es derzeit noch im geltenden Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Österreich bei Erwerben von Todes wegen der Fall. Nach mir vorliegenden Informationen soll das DBA aber bereits in der Neuverhandlung sein und es soll auch dem üblichen Rahmen angepaßt werden, also nachhängendes Besteuerungsrecht für den Fortzugsstaat. Und dann stellt sich doch das Problem, daß wir über die reine Meistbegünstigung im Fortzugsstaat Deutschland nichts mehr erreichen. Der Zuzugsstaat Frankreich wird sagen, bei uns ist keine Ungleichbehandlung gegeben. Wir behandeln zwei Gebietsansässige gleich. Ob der eine nun gerade zugezogen ist innerhalb der letzten fünf Jahre oder ob der andere schon seit der Französischen Revolution in fünfter Generation bei uns lebt, das kann ja keinen Unterschied machen. Muß dann ein Staat eventuell auch aus europarechtlichen Gründen sein Besteuerungsrecht einseitig zurücknehmen? Mich würde interessieren, daß Sie etwas zu diesen verfahrensrechtlichen Fragen im Verhältnis der Staaten zueinander sagen.

Prof. Dr. Michael Lang:

Sie haben es angesprochen, vielleicht kann ich es vorweg sagen, daß es hinsichtlich des DBA Österreich-Deutschland noch intensive Verhandlungen zwischen den beiden Delegationen gibt, die auch schon weit gediehen sind, allerdings nur was das Ertragsteuerrecht betrifft. Auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind die Verhandlungen zunächst einmal zurückgestellt worden. Es wird also sicher noch einige Zeit dauern, bis da die Verhandlungen weitergeführt werden oder gar zu einem Abschluß kommen. Aber das ist nur ein Teilaspekt.

Die eigentliche Fragestellung war, wie man die Meistbegünstigung durchsetzen kann. Ich weiß, daß ich den Begriff „Meistbegünstigung“ verwendet habe. An sich bin ich aber sehr vorsichtig mit diesem Begriff, weil er natürlich einschlägig besetzt ist und auch den Diskussionsstand nur sehr verkürzt wiedergibt. Was steckt dahinter? Nun, das sind zwei normative Anhaltspunkte.

Der eine normative Anhaltspunkt, auf den Herr *Wassermeyer* schon wiederholt hingewiesen hat, ist Art. 220 EGV, der von vielen als Pflicht zur Verhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen oder zum Setzen von Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der EU verstanden wird. Hier Art. 220 EGV alleine heranzuziehen, ist nach dem Urteil in der Rechtssache *Gilly* in Wahrheit nicht mehr möglich. Denn

hier hat der Europäische Gerichtshof im Rahmen einer Vorlagefrage gesagt, daß Art. 220 EGV in diesem Fall kein durchsetzbares Recht in sich birgt. Ich habe das schon ausgeführt.

Aber ich glaube, daß im Zusammenwirken mit den Grundfreiheiten Art. 220 EGV zu berücksichtigen ist, weil in Art. 220 EGV eine gewisse Teleologie zum Ausdruck kommt, die bei der Auslegung anderer Abkommensvorschriften zum Tragen kommen kann. Daraus könnte sich ergeben, daß Deutschland in Frankreich ansässige Steuerpflichtige nicht schlechter behandeln darf als in Österreich ansässige. Und wenn eine der Grundfreiheiten berührt ist, die ich angesprochen habe, oder auch Art. 8a EGV, dann wäre, wenn Sie die Auffassung vertreten, daß die Vorschrift des deutschen Erbschaftsteuergesetzes hier nicht kompatibel ist, an sich die unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten gegeben. Unter der Prämisse, daß das deutsche Recht diesen wirklich entgegensteht, wäre es entsprechend verdrängt und streng genommen schon von den Finanzbehörden erster Instanz nicht mehr zu beachten. Allerdings ist es natürlich gerade in solchen Fällen – das wird in Deutschland nicht anders sein – sehr schwierig, die Finanzbehörden erster Instanz davon zu überzeugen, daß formal bestehendes Recht durch den EG-Vertrag verdrängt wird und nunmehr nicht von ihnen anzuwenden ist. Im Regelfall muß man ins Rechtsmittelverfahren gehen. Das Finanzgericht hat dann die Möglichkeit, ein Vorabentscheidungsersuchen zu stellen.

In einer solchen Fallkonstellation wird spätestens der Bundesfinanzhof verpflichtet sein, ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 177 EGV beim Europäischen Gerichtshof zu stellen. Man kann sicher unterschiedlicher Auffassung sein, aber daß man sagt, hier hat man überhaupt keine Zweifel, daß das EG-rechtlich unproblematisch ist, ich glaube, das kann hier nicht richtig sein. Und in dem Augenblick, in dem man nach der *c.i.l.f.i.t.*-Theorie¹ zumindest Zweifel hat, besteht die Vorlagepflicht der Höchstgerichte. Allerdings neigen Höchstgerichte ja dazu, hier mit der Vorlagepflicht eher restriktiv umzugehen. Und das Beispiel zu der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG, wo der Bundesfinanzhof auch keine Zweifel gehabt hat, obwohl es durchaus gewichtige Stimmen im Schrifttum gegeben hat, die Zweifel äußerten, zeigt, daß dies mitunter sehr restriktiv gesehen wird. Aber das wäre der Weg. Allenfalls könnte bei der Kommission von Amts wegen ein Verfahren angeregt werden. Das wäre der zweite Weg.

Dr. Beul:

Ich habe eine Anmerkung zu dem Beitrag hinsichtlich des Beschränkungsverbots. Der EuGH hat zwar in den Entscheidungen zum Steuerrecht das Be-

¹ EuGH-Urt. v. 6. 10. 1982, Rs. C-283/81, EuGHE 1982, 3415 (3429).

schränkungsverbot noch nicht erwähnt. Allerdings möchte ich anmerken, daß er zum EG-Recht Stellung nimmt, also zu den einschlägigen Normen der Art. 48, 52 EGV. Und im Rahmen des Art. 52 EGV ist in der *Gebhard*-Entscheidung² sehr wohl ausdrücklich gesagt worden, es bestehe ein Beschränkungsverbot. Danach ist also alles, was eine gewisse Behinderung darstellt oder als *découragement* am besten zu bezeichnen ist, eine Beschränkung, wenn sie nicht gerechtfertigt ist.

Prof. Dr. Michael Lang:

Ich bin sehr dankbar für diese Frage, weil ich das in meinem Beitrag aus Zeitgründen sehr kurz halten mußte. Ich habe mich natürlich auch über das Steuerrecht hinaus mit der diesbezüglichen Judikatur des Europäischen Gerichtshofs beschäftigt und weiß, daß es dazu Urteile gibt. Und nicht nur die von Ihnen genannte Entscheidung, sondern auch andere enthalten Indizien in Richtung einer Deutung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbot. Allerdings glaube ich – und das bedürfte sicher einer längeren Erörterung –, daß man auch diese Fälle, die sich angesichts der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs oder zumindest angesichts der Stellungnahme des Generalanwalts als Beschränkungsverbot darstellen, in Fälle eines Diskriminierungsverbotes auflösen kann. Mir ist noch kein Anwendungsfall der Grundfreiheiten untergekommen, den man nicht genauso als Fall eines Diskriminierungsverbotes darstellen kann. Man wird vielleicht nicht genau die drei Fallgruppen bilden können, die ich hatte, sondern auf mehrere Fallgruppen zurückgreifen müssen, aber in Wahrheit wird man auch hier Vergleichspaare bilden können.

Mich erinnert diese ganze Diskussion sehr an die Diskussion zum österreichischen Gleichheitsgrundsatz: Hier besteht eine Judikaturlinie, den Gleichheitsgrundsatz als allgemeines Sachlichkeitsgebot zu verstehen. *Gassner* und *Korinek* haben schon vor zwanzig Jahren aufgezeigt, daß in all diesen Fällen in Wahrheit die gleichheitsrechtliche Prüfung nur eine Verkürzung der allgemeinen gleichheitsrechtlichen Prüfung darstellt. Auch wenn ich den Gleichheitsgrundsatz nur als allgemeines Sachlichkeitsgebot verstehe, kann ich in all diesen Fällen in Wahrheit Vergleichspaare bilden, im extremsten Fall zur Nichtregelung sozusagen. Aber es ist logisch immer möglich, ein Vergleichs-paar zu bilden, und mir erscheint dieser Gedankengang auch hier auf die Frage anwendbar, ob Grundfreiheiten reine Diskriminierungsverbote oder auch Beschränkungsverbote sind. Mir erscheint dies auch deshalb sinnvoll, weil man die einzelnen Argumentationsschritte auf diese Weise zerlegt, wodurch offensichtlich wird, wo die Wertentscheidung letztlich einfließt. Es ist mehr Begründungselement, es ist mehr diskursive Nachprüfbarkeit einer Entscheidung

² EuGH-Urt. v. 30. 11. 1995, Rs. C-55/94, NJW 1996, 579 Tz. 37; vgl. bereits *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. Aufl. 1991, S. 314 ff.

dahinter als in der bloßen Behauptung, es würde eine reine Beschränkung vorliegen. Deshalb ist mir der Gedanke der Deutung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbot durchaus sympathisch. Im Steuerrecht habe ich noch keinen einzigen Widerspruch gefunden, da haben Sie mich ja bestätigt. Aber auch außerhalb des Steuerrechts würde ich, soweit ich das überblicke, einmal die These aufstellen, daß auch hier immer Vergleichspaare, bis jetzt zumindest, gefunden werden können.

Prof. Dr. Joachim Lang:

Herr Prof. Piltz, es hat mich doch sehr beeindruckt, was Sie hier vorgetragen haben, das ganze Instrumentarium der möglichen Gestaltungen. Sie haben die ausländische Familienstiftung angesprochen. Ich habe jetzt, vielleicht zur Abrundung Ihres Referats, eine Frage zu den Sachverhaltsgestaltungen. In Ländern, in denen überhaupt keine Erbschaftsteuer erhoben wird, gibt es ja das Thema Kapitalgesellschaften, Trusts und Familienstiftungen, also z. B. der kanadische Trust, die australische Kapitalgesellschaft. Wie sieht es beispielsweise für Unternehmer aus, die im Ausland Geld erwirtschaften und auch hier vielleicht Inlandsvermögen haben? Wie sind die Möglichkeiten, wenn Inlandsvermögen verlagert wird, beispielsweise in einen kanadischen Trust oder eine australische Kapitalgesellschaft, und wie sieht es aus mit dem Auslandsvermögen, bevor der Unternehmer in Deutschland seinen Wohnsitz begründet? Sehen Sie in diesem Beratungsfeld auch notwendige Maßnahmen des Gesetzgebers *de lege ferenda*?

Prof. Dr. Piltz:

Das ist eine wichtige Frage, die auf die Sicht von Steuerausländern abzielt, die nach Deutschland kommen. Aus der Sicht von Steuerausländern können die Dinge anders aussehen. Wenn ein Steuerausländer in Deutschland Wohnsitz nimmt und Anfalls- oder Bezugsberechtigter einer ausländischen Familienstiftung ist, die er während seiner Auslandszeit errichtet hat, dann wird er ab der Einwanderung nach Deutschland behandelt wie alle anderen Steuerinländer auch, d. h. die Einkünfte der Stiftung werden ihm zugerechnet, ihre Erstdotierung und spätere Zuwendungen werden vom deutschen Steuerrecht nicht erfaßt. Beispiel: Ein Deutscher war lange Zeit beruflich in das Ausland versetzt, hat dort relativ viel Geld verdient und zum Teil in eine ausländische Familienstiftung eingebracht. Dieser Vorgang ist abgeschlossen. Er löst auch keine deutsche Steuer aus, wenn der Betreffende jetzt wieder nach Deutschland zurückwandert. Wenn allerdings das Vermögen aus der Stiftung an ihn als Steuerinländer ausgekehrt wird, fällt deutsche Erbschaftsteuer an, ebenso wenn es an seine Kinder geht, die im Inland leben, dagegen nicht, wenn die Kinder Steuerausländer sind.

Aus der Sicht von nach Deutschland einwandernden Steuerausländern ist die ausländische Familienstiftung – der man eine bestimmte Art von Trust, die ich im Moment nicht näher beschreiben will, im Prinzip gleichstellen kann – ein Steueraufschubinstrument. Das heißt, die deutsche Steuer wird erst dann ausgelöst, wenn die Leute, die das Vermögen der Stiftung irgendwann einmal übertragen haben wollen, entscheiden, daß diese Auskehrung stattfindet. Das werden sie vermutlich zu einem Zeitpunkt tun, der ihnen genehm ist. Solange sie im Inland ansässig sind, zahlen sie auf die Auskehrung inländische Steuer; sind sie vorher Steuerausländer geworden, zahlen sie keine inländische Steuer. Es gibt in Ansehung ausländischer Stiftungen keine Art von Wegzugsbesteuerung oder ähnliches. Wenn also ein Ausländer zu meinen Gunsten – ich bin Steuerinländer – in eine ausländische Stiftung etwas einzahlt, und ich weiß, daß ich mit dem 65. Lebensjahr aus dieser ein paar Millionen Mark bekomme, dann werde ich meinen 65. Geburtstag nicht in Deutschland feiern, sondern zweckmäßig auf den Kanarischen Inseln. Derselbe Effekt tritt beim Trust ein. Dessen wesentliche Wirkung ist nur der Steueraufschub, nicht etwa eine totale Steuerbeseitigung. Für die Steuerausländereigenschaft ist natürlich stets die Fünf-Jahres-Frist des § 2 ErbStG zu berücksichtigen.

Prof. Dr. Michael Lang:

Sie haben bei deutschen Wegzählern das Problem angesprochen, daß man aus deutscher Sicht nicht so leicht die Staatsangehörigkeit aufgibt, und daß es aus dem Grund einzusehen ist, daß diese erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, wie übrigens auch die erweiterte beschränkte, an die Staatsangehörigkeit anknüpft. Ich muß sagen, aus österreichischer Sicht habe ich gerade mit deutschen Staatsangehörigen auch andere Erfahrungen. Ich kenne einige Fälle in der Praxis, wo durchaus auch die deutsche Staatsangehörigkeit gegen eine österreichische Staatsangehörigkeit getauscht worden ist, und wo sich die österreichischen Behörden auch entsprechend flexibel gezeigt haben, um hier mitzumachen. Gerade aus dem Wissen, daß diese Fälle tatsächlich existieren, frage ich mich, wodurch es denn gerechtfertigt ist, daß diese deutschen Regelungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht hier an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Sie haben den Umgehungsvermeidungsgedanken angesprochen, der dahintersteht. Aber, wenn ich den Nichtdeutschen, der wegzieht, hier nicht erfasse, zerfällt diese Begründung nicht etwas in sich? Das ist der eine Punkt, den ich auch als Frage formulieren möchte.

Der zweite ist: Sie haben jetzt wiederholt gesagt, daß ausländische Familienstiftungen vor dem Hintergrund des deutschen Außensteuerrechtes kein wirklich probates Mittel sind. Ich kann insoweit auch bestätigen, daß sich der § 15 AStG bei Gestaltungsüberlegungen natürlich als Hindernis erweist, als wir ja in Österreich das Rechtsinstitut der Privatstiftung haben, das immer wieder

von vielen Deutschen durchaus sympathisch zur Kenntnis genommen wird. Allerdings gibt es einen Aufsatz in der SWI, einer österreichischen Fachzeitschrift, in dem *Wassermeyer*³ vor einigen Jahren die These vertreten hat, daß man den § 15 AStG dann vermeiden kann, wenn man eine aus deutscher Sicht ausländische Stiftung daraufhin auslegt, daß sie überhäuftig thesauriert und nur den kleineren Teil immer ausschütten darf. Ich möchte Sie fragen, wie Sie zu dieser Meinung stehen.

Und vielleicht noch eine dritte Frage: Zu § 15 AStG gibt es ja Bundesfinanzhofurteile, in denen auch der Bundesfinanzhof aus deutscher Sicht kryptische verfassungsrechtliche Bedenken geäußert hat; legalitätsrechtliche, wenn ich das richtig verstehe. Da wollte ich Sie auch fragen, wie Sie den § 15 AStG beurteilen. Denn als Außenstehender kann ich nur sagen, mir kommt er als ein sehr qualliges Gebilde vor, das man nicht sehr leicht in den Griff bekommt. Gut, das ist offenbar auch die Intention des Gesetzgebers. Aber ob das wirklich mit rechtsstaatlichen Vorstellungen vereinbar ist, ist eine Frage, die ich mir als Außenstehender auch immer wieder stelle.

Prof. Dr. Piltz:

Wenn ich einmal mit der letzten Frage anfangen: Der § 15 AStG, in dem es sinngemäß heißt, daß die Einkünfte der Stiftung (die ausländisches Steuerrechtssubjekt bleibt) den inländischen Anfalls- oder Bezugsberechtigten zugerechnet werden, ist in der Tat sehr unbestimmt formuliert. Anfallsberechtig sind die Personen, die das Vermögen im Falle der Auflösung der Stiftung erhalten. Bezugsberechtigte sind diejenigen, die laufende Bezüge aus der Stiftung erhalten. Die können ziemlich unbestimmt sein. Das hat den Bundesfinanzhof bewegt, in zwei Entscheidungen zu erklären, daß der Paragraph wegen Unbestimmtheit verfassungswidrig sein könnte, was in Übereinstimmung mit der Kommentierung z. B. von *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Becker* steht. Es ging in den Entscheidungen um englische Trusts. Diese wurden jedoch als ausländische Familienstiftung gewertet, weil in § 15 AStG auch noch von „sonstigen Zweckvermögen“ die Rede ist. Die Aussage ist allerdings ein obiter dictum geblieben. Bisher hat es noch keinen Fall gegeben, da die Finanzverwaltung oder Rechtsprechung nicht eine anfalls- oder bezugsberechtigte Person gefunden hätte, der die Einkünfte zuzurechnen waren. Ich bin kein Freund solcher obiter dicta. Sie setzen einem Rosinen in den Kopf, und wenn es dann soweit ist, dann findet sich doch noch ein Anfalls- oder Bezugsberechtigter.

Ich glaube, es gibt überhaupt keinen Fall – bitte aber um Korrektur –, wo einmal das Bundesverfassungsgericht eine Vorschrift wegen Unbestimmtheit

³ SWI 1994, 281 f.

für verfassungswidrig erklärt hätte. Dem Sinn nach sagt das Gericht, daß die Vorschrift dann eben teleologisch verfassungskonform so lange reduziert werden muß, bis sie anwendbar ist. Und dann ist sie in dem engeren Rahmen eben anwendbar. Hierauf kann man in keinem Fall eine Steuerplanung bauen. Zu Ihrer Information: Das Hessische Finanzministerium hat einen Gesetzentwurf eingebracht, daß angelsächsische Trusts in den § 15 Abs. 4 AStG extra aufgenommen werden. Ich halte das für völlig überflüssig, weil ich den Paragraphen immer schon so lese, daß solche Trusts, wenn sie aus der Sicht des deutschen Rechts Steuersubjekte sind, unter § 15 AStG fallen⁴.

Die Frage davor betraf die „Thesaurierung“. Eine ausländische Stiftung ist überhaupt nur Familienstiftung, wenn mehr als die Hälfte der Werte einer Familie zusteht. Selbstverständlich können Sie das vermeiden, indem Sie sich selbst enteignen. Das ist immer möglich. Sie verschenken die Hälfte Ihres Familienvermögens und behalten nur noch die andere Hälfte. Damit tritt die Rechtsfolge des § 15 AStG für die Zurechnung der Einkünfte nicht ein. Aber für die Erbschaftsbesteuerung bei der Übertragung macht das keinerlei Unterschied, und damit ist der „Eintritt“ in die Stiftung so teuer, daß man das normalerweise nicht machen wird. Ob eine Stiftungssatzung des Inhalts, daß den Familienangehörigen zwar die Anfallsberechtigung zur Gänze zusteht, daß aber die Hälfte der Einkünfte oder mehr thesauriert wird oder anderen Personen zusteht, die Anwendbarkeit des § 15 AStG hindert, kann ich im Moment nicht beantworten. Ich hätte bisher keinen Zweifel gehabt, daß die „Thesaurierung“ für die Zurechnung keine Rolle spielt. Denn selbstverständlich „thesaurieren“ Stiftungen in größerem Umfang. Das Normale ist bekanntlich, daß bei der Stiftung schwankendes Einkommen hereinkommt, während an die Bezugsberechtigten beispielsweise 10 000 DM im Monat herausgehen, also immer das gleiche. Das ist normalerweise die Struktur dieser Stiftung. Problematisch wird die Sache, wenn die Stiftung 100 000 DM im Monat einnimmt, der Bezugsberechtigte aber nur 10 000 DM davon erhält. Dann muß er trotzdem 100 000 DM versteuern. Wenn die Stiftungssatzung nicht vorsieht, daß die deutsche Steuer „entnommen“ werden kann, dann bekommt man ein Problem, weil man sich das Geld woanders holen muß. Jedenfalls habe ich keinen Zweifel daran, daß Thesaurierungsgebote in der Stiftungssatzung die deutsche Besteuerung nicht hindern können.

Zur Differenzierung nach der Staatsangehörigkeit in § 2 ErbStG, wonach nur solche Personen noch fünf Jahre nach der Auswanderung unbeschränkt steuerpflichtig sind, die deutsche Staatsangehörige sind, bin ich der Auffassung, daß ein Staat so etwas natürlich anordnen kann. Die Amerikaner machen ihre gesamte unbeschränkte Steuerpflicht an der Staatsangehörigkeit fest. Egal wo

⁴ Inzwischen ist nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl. I 1999, 402, der angelsächsische Trust in den §§ 3, 7 ErbStG den Stiftungen gleichgestellt.

ein Amerikaner lebt, ist er immer in Amerika unbeschränkt steuerpflichtig, weil der amerikanische Gesetzgeber sagt, daß es eine solche Ehre ist, Amerikaner zu sein, daß die amerikanische Steuer gezahlt werden muß, egal wo der Amerikaner auf der Welt wohnt. Sicherlich kann ein deutscher Gesetzgeber ein extremes Minus hierzu, nämlich nur fünf Jahre lang mit vorheriger deutscher Inlandsverhaftung, auch zum Anknüpfungspunkt für seine Besteuerung nehmen. Auch Deutschland könnte ein Gesetz machen, daß deutsche Staatsangehörige immer unbeschränkt steuerpflichtig sind, auch wenn sie z. B. in Japan wohnen. Ein völkerrechtliches oder sonstiges Problem sehe ich dabei nicht. Im EU-Rahmen allerdings sehe ich es anders. Dort habe ich ein Problem, wie mein Fall mit demjenigen zeigt, der nach England ausgewandert ist. Bei einer doppelten Besteuerung in dem EU-Staatenverbund habe ich das Gefühl, daß sie europarechtswidrig sei. Im übrigen ist sie nicht diskriminierend.

Prof. Dr. Michael Lang:

Sie haben also keine gleichheitsrechtlichen Bedenken dagegen, daß hier einfach nur auf die Staatsangehörigkeit abgestellt wird?

Prof. Dr. Piltz:

Nein, ich habe keine Bedenken dagegen, daß ein Staat seine eigenen Staatsangehörigen schlechter behandelt als fremde Staatsangehörige, wenn Sie es so nennen wollen. Bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG sind deutsche Staatsangehörige auch schlechter gestellt als andere Personen. Die Bindung an die Staatsangehörigkeit ist im Steuerrecht nicht per se verboten. Die Staatsangehörigkeit ist eine besondere Beziehung zu diesem Staat, die auch besondere Pflichten erzeugen kann. Sie haben auf der einen Seite das Wahlrecht, müssen allerdings auf der anderen Seite auch Soldat werden. Im Ergebnis habe ich keine Bedenken.

Dr. Pelka:

Vielen Dank. Meine Damen und Herren, bevor Sie alle sozusagen stillschweigend den Saal verlassen, will ich damit die Tagung schließen. Ich will das natürlich nicht tun, ohne zuvor zwei Persönlichkeiten herzlich zu danken: Einmal Herrn Prof. *Birk*, der uns als Gastgeber die Universität, das Schloß, zur Verfügung gestellt hat. Wir haben einen sehr würdigen, einen sehr angenehmen Tagungsrahmen genießen dürfen. Dafür gebührt ihm unser Dank und unsere Anerkennung. Und ich möchte Herrn *Winters* danken, der die Geschäftsstelle mit seinen Mitarbeitern geleitet hat und wieder dafür gesorgt hat,

daß wir eine organisatorisch perfekte Tagung haben erleben dürfen. Beiden Herren also meinen herzlichen Dank – ich nehme an, auch in Ihrem Namen.

Meine Damen und Herren, ich danke auch den heutigen Referenten für ihre Mühe, ihre Beiträge zu halten, für den großen Tiefgang und den Gewinn, den wir mit nach Hause tragen werden. Ich danke Ihnen, daß Sie aufmerksam die Tagung mitverfolgt haben und teilweise auch mitgestaltet haben, daß Sie somit Ihren Beitrag zu unserer Tagung geleistet haben. Ohne Sie würde ja eine solche Tagung nicht stattfinden können, und ich glaube doch, ohne jetzt eine abschließende Würdigung vornehmen zu wollen, daß wir eine erfolgreiche Tagung erlebt haben. Wir haben nicht nur gestern, sondern auch heute interessante Fragen, interessante Themenstellungen erörtert, und die Ergebnisse, die wir erfahren haben, werden sicher das Schrifttum und die Diskussion weiter befruchten.

Resümee

Prof. Dr. *Dieter Birk*
Universität Münster

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Überblick | IV. Unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe, Sonderbehandlung des Betriebsvermögens und andere Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht |
| II. Rechtfertigung von Vermögen- und Erbschaftsteuer | V. Europarechtliche und internationale Aspekte |
| III. Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer | VI. Fazit |

I. Überblick

Die 23. Jahrestagung der DStJG befaßte sich mit zwei Steuerarten, deren vergleichsweise geringe fiskalische Bedeutung im Gesamtsteuersystem (jede der beiden Steuern trägt nur mit ca. 1% zum Gesamteueraufkommen bei) in umgekehrtem Verhältnis zu ihrem hohen Aufmerksamkeitswert in der politischen Diskussion steht.

Bei der Vermögensteuer folgt dies schon daraus, daß die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats des BVerfG zur Begrenzung der Steuerbelastung aus der Eigentumsgarantie in der Vermögensteuer-Entscheidung (BVerfGE 93, 121) begründet wurde, die dadurch einen gewissen Symbolgehalt erhielt. Zudem war die Wiedereinführung einer – modifizierten – Vermögensteuer eines der wenigen Sachthemen des Bundestagswahlkampfes, der in der Woche der DStJG-Jahrestagung seinen Höhepunkt erreichte. Die Nähe des Themas zum tagespolitischen Meinungskampf beeinflusste die Diskussionsbeiträge in ihrer Mehrzahl aber nicht.

Auch der Erbschaftsteuer wurden durch die jüngste Rechtsprechung des BVerfG (BVerfGE 93, 165) Grenzen gezogen, die nicht nur dem Gleichheitssatz, sondern auch der Eigentums- und Erbrechtsgarantie und dem Schutz von Ehe und Familie entnommen werden. Die daraufhin erfolgte Neugestaltung des Erbschaftsteuerrechts ist wissenschaftlich erst ansatzweise verarbeitet worden.

II. Rechtfertigung von Vermögen- und Erbschaftsteuer

Im ersten Vortragsblock ging es um die Grundsatzfrage der verfassungsrechtlichen bzw. steuersystematischen Rechtfertigung von Vermögen- und Erbschaftsteuer.

Zunächst befaßte sich *Birk* mit der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Vermögensteuer. Entscheidend dafür ist ihre Einordnung in das Gesamtsteuersystem. Während das BVerfG die Vermögensteuer als Steuer auf den (Soll-) Ertrag des Vermögens ansieht und ihr im Zusammenwirken mit anderen Ertragsteuern eine Obergrenze „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ setzt, geht *Birk* von einer eigenen Leistungsfähigkeit aus, die das Vermögen als solches verleihe. Der Sache nach handele es sich daher um eine Substanzsteuer, die unter dem Gesichtspunkt der gerechten Lastenverteilung grundsätzlich gerechtfertigt sei. Denkbar wäre es ferner, die Vermögensteuer als sozialstaatlich motivierte Umverteilungssteuer zu legitimieren. Jedoch zeige die historische Entwicklung und vor allem die im Verhältnis zum staatlichen Finanzbedarf geringe Ertragsrelevanz die mangelnde Tauglichkeit für Umverteilungszwecke.

Der Referent bezog deutlich Stellung gegen die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats des BVerfG zur Begrenzung der Steuerbelastung aus der Eigentumsgarantie: Nicht die Eigentumsgarantie, sondern der Gleichheitssatz sei der zutreffende Maßstab für die Beurteilung der Frage, ob der Beitrag des einzelnen im Verhältnis zu anderen gerecht sei. Zudem führe eine auf eine bestimmte Personengruppe beschränkte Begrenzung der Steuerlast notwendig zu einer Mehrbelastung anderer Gruppen, sofern der Staat nicht seinen Finanzbedarf einschränke. Die Entscheidung darüber sei aber vornehmstes Recht des Parlaments und nicht des Verfassungsgerichts.

Allerdings sei der Gesetzgeber bei der Festlegung des Steuersatzes einer Vermögensteuer zur Mäßigung aufgerufen. Dies folge aus der kaum zu lösenden Gleichheitsproblematik im Bereich der Bewertung der unterschiedlichen Vermögensarten und im Steuervollzug, wo – gerade beim Privatvermögen – das verfassungsrechtliche Erfordernis wirksamer Überprüfungsmöglichkeiten der Angaben des Steuerpflichtigen mit dem notwendigen Schutz der Privatsphäre und einer unter Effizienzgesichtspunkten gebotenen Begrenzung der Kosten der Steuererhebung kollidiere. Für die *Bemessung* der Steuer – nicht dagegen für ihre steuersystematische Einordnung – biete sich daher eine Begrenzung dahingehend an, daß die Vermögensteuer in der Regel aus dem Ertrag des jeweiligen Wirtschaftsgutes geleistet werden könne.

Eine Gegenposition zu diesen Thesen nahm *Arndt* ein, der sich mit der Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung aus steuersystematischer Sicht be-

faßte. Nach seiner Ansicht sind sowohl die älteren als auch die neueren Rechtfertigungsversuche der Steuer sämtlich gescheitert. Insbesondere könne das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht herangezogen werden: Zwar verschaffe das Vorhandensein von Vermögen eine gewisse Sonderleistungsfähigkeit, doch hänge diese nicht nur von der Höhe, sondern auch von der Zusammensetzung des Vermögens ab. Zudem seien andere persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen, die zu einer besonderen Leistungsfähigkeit beitragen können, keiner Sonderbesteuerung unterworfen. Allgemein anerkannte Maßgröße der Leistungsfähigkeit sei nur der tatsächlich verwirklichte Mittelwerb, so daß die Vermögensteuer systematisch nicht mit der geltenden Einkommensteuer kombiniert werden könne.

Betrachte man das Gesamtwirtschaftssystem, so stelle sich insbesondere eine Steuer auf Unternehmensvermögen als wachstumsfeindlich und arbeitsmarktschädlich dar. Zudem sei eine Überwälzung auf Verbraucher möglich, die gar kein Vermögen besitzen. Zwar dürfe der Gesetzgeber diese steuersystematischen Ungereimtheiten ignorieren, solange ein Vermögensteuergesetz den Vorgaben des BVerfG entspricht. Dies erscheine jedoch nicht möglich: Zum einen dürfte eine Erfüllung des Halbteilungsgrundsatzes sehr schwierig sein, da im Ergebnis nur die privaten „Sandwich-Vermögen“, d. h. diejenigen, die zwischen den sehr großen (und typischerweise schon mit 50% Einkommensteuer vorbelasteten) und sehr geringen (und damit zu verschonenden) Vermögen liegen, für eine Vermögensbesteuerung übrig blieben. Ferner würden die – auch von *Birk* bereits erwähnten – Erfassungsdefizite bei privaten Vermögensgegenständen zur Vermeidung beispielloser Kontrollmaßnahmen einen Verzicht auf deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nahelegen; dies wiederum dürfte vor dem Gleichheitssatz keinen Bestand haben. Die Einführung einer auf Privatvermögen beschränkten Vermögensteuer unter Verschonung des Betriebsvermögens hält *Arndt* wegen der Möglichkeit, Privatvermögen zu gewillkürtem Betriebsvermögen zu machen, für verfassungsrechtlich mindestens bedenklich.

Meincke kam bei seinen Überlegungen zur Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu dem Ergebnis, daß die Erhebung dieser Steuer in ihrem Kernbereich (Belastung bestimmter Reinvermögenszugänge) sogar *geboten* sei, solange auch andere Reinvermögenszugänge einer Besteuerung unterworfen werden. Die verschiedentlich vorgebrachten Einwände gegen den Kernbereich der Erbschaftsbesteuerung seien daher aus steuersystematischen Gründen abzulehnen bzw. verfolgten häufig Partikularinteressen, die zu einer Mehrbelastung anderer Bevölkerungsgruppen führen würden. Auch beurteilt *Meincke* – ähnlich wie *Birk* – eine Vermögensmasse nicht allein unter Ertragsaspekten; vielmehr stelle auch das damit verbundene Versorgungs-, Ver-

äußerungs-, Konsum- und Bedürfnisbefriedigungspotential einen eigenständigen Wert im Rechtsverkehr dar.

Außerhalb ihres Kernbereichs sei die Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer dagegen schwieriger. *Meincke* nannte als Beispiele die Steuerpflicht ohne Reinvermögenszugang (z. B. Steuerpflicht von Zweckzuwendungen, Ersatzerbschaftsteuer auf das Vermögen von Familienstiftungen), die Steuerpflicht von Nicht-Erwerbern (z. B. die Steuerschuldnerschaft des Schenkers) und eine Steuerpflicht, die sich nach anderen Merkmalen als dem Vermögenszugang beim Erwerber beurteile (z. B. bestimmte Fälle mit Auslandsberührung, Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrags nach den Verhältnissen des Erblassers oder Schenkers).

Die Teilnehmer an der *Diskussion* zu diesen ersten drei Vorträgen befaßten sich ausschließlich mit den Thesen von *Birk* zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Vermögensteuer. Dabei ging es vor allem um die – allerdings in allen drei Referaten angesprochene – Frage, ob jemand schon allein wegen des Innehabens von Vermögen leistungsfähig ist. Wesentlich neue Erkenntnisse vermittelte die Diskussion hier nicht – dafür ist diese Grundsatzfrage zu abhängig von dem Vorverständnis des jeweiligen Betrachters. Dies gilt auch für die in einigen Referaten sowie in der Diskussion berührte Frage, welchen Stellenwert die ökonomischen Auswirkungen bei der juristischen Rechtfertigung einer bestimmten Steuer einnehmen sollten. Während der Halbteilungsgrundsatz von *Kirchhof* in die Tradition der EMRK und früher Entscheidungen des BVerfG gestellt wurde, überwogen in der Diskussion die Stimmen, die diesen Grundsatz als zwar rechtspolitisch möglicherweise erwünscht, seine Herleitung aber als verfassungsrechtlich bedenklich und seine Konkretisierung als nicht möglich ansahen.

Ein weiterer Diskussionsstrang befaßte sich mit der Überwälzbarkeit der verschiedenen Steuern vor dem Hintergrund der daraus folgenden sozialen Wirkungen. Die einfache Formel, mit der *J. Lang* die Debatte eröffnete (die Einkommensteuer könne wegen ihrer individualisierenden Bemessung kaum überwältzt werden, die Umsatzsteuer werde aufgrund ihrer Technik überwältzt und auch bei der Vermögensteuer komme es zur vollen Überwälzung), erfuhr Zustimmung wie auch Kritik. In der Tat ist es kaum einzusehen, warum von den beiden Individualsteuern Einkommen- bzw. Vermögensteuer die letztere vollständig, die erstgenannte aber gar nicht überwältzt werden soll. Ferner hat die letzte Umsatzsteuererhöhung zum 1. 4. 1998, die zu keiner nennenswerten Erhöhung der Verbraucherpreise geführt hat, gezeigt, daß auch bei dieser Steuer ein Überwälzungsversuch scheitern kann bzw. gar nicht erst unternommen wird. Vielmehr kommt es für die Überwälzung entscheidend auf die Kalkulation des Unternehmers an, in die er möglicherweise auch seine

Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbelastung aufnehmen wird. Noch wichtiger erscheint in der heutigen Wettbewerbssituation aber die Marktlage: Preise bilden sich im wesentlichen nach der Marktsituation, so daß das Überwälzungsargument an Überzeugungskraft verliert.

III. Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

Die beiden folgenden Referate hatten das Verhältnis der Erbschaftsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zum Thema. *Crezelius* zeigte zunächst drei Fallgruppen auf, in denen sich Einkommen-/Körperschaftsteuer und Erbschaftsteuer überschneiden können und Doppelbelastungen möglich sind: Zum einen bei Vorhandensein stiller Reserven (die – früher grundsätzlich und in bestimmten Fällen trotz der Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte auch heute noch – der Erbschaftsteuer unterliegen, obwohl sie einkommensteuerlich verhaftet bleiben), ferner bei der Frage, ob ausländische Steuern, die aus Anlaß eines Erbfalls bzw. einer Schenkung entrichtet wurden, auf die deutsche Steuer anzurechnen sind (§ 21 ErbStG stellt dafür die Voraussetzung auf, daß die ausländische Steuer der deutschen Erbschaftsteuer entspricht; der BFH verneint dies, wenn die ausländische Steuer nicht in einem eigenen ErbStG geregelt, sondern in das dortige EStG inkorporiert ist), schließlich hinsichtlich des – vom BFH ebenfalls verneinten – Abzugs latenter Einkommensteuerbelastungen bei der Erbschaftsteuer.

Ausgehend von seiner bereits bei der 18. Jahrestagung in Fulda aufgestellten (und damals auf heftigen Widerspruch gestoßenen) These, bei der Erbschaftsteuer handele es sich im finanzwissenschaftlichen Sinne um eine Einkommensteuer, man könnte sie bruchlos als „achte Einkunftsart“ in § 2 Abs. 1 EStG integrieren, folgte *Crezelius*, daß es Überschneidungen zwischen Erbschaft- und Einkommensteuer nicht geben dürfe und lehnte alle mitgeteilten Doppelbelastungen als Systembrüche ab. Vielmehr seien latente Einkommensteuerlasten bei der Erbschaftsteuer abzuziehen und ausländische Steuern, die aus Anlaß des Todes erhoben werden, unabhängig von ihrer technischen Ausgestaltung auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen.

Besondere Probleme bereiten zudem Leistungen an und von Gesellschaften, etwa bei der Frage, ob Einlagen, Forderungsverzichte oder verdeckte Gewinnausschüttungen gleichzeitig Schenkungen (an die Gesellschaft oder an wirtschaftlich begünstigte Mitgesellschafter) seien. *Crezelius* sieht zwar im Grundsatz sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften als mögliche Subjekte der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer an. Jedoch erfolgten disquotale Leistungen (z. B. Einlagen) nicht, um die Mitgesellschafter zu bereichern, sondern um den

Vermögensgegenstand in der Gesellschaft wirtschaften zu lassen und so ertragsteuerrelevante Einkünfte erzielen zu können.

In seinem Korreferat vertrat auch *Mellinghoff* die Auffassung, Erbschaftsteuer und die Ertragsteuern schlossen sich aus. Die letzteren erfassen das Markteinkommen, der Erbschaftsteuer unterliegen dagegen gerade solche Vermögenszugänge, die nicht am Markt erwirtschaftet worden sind. Davon ausgehend wandte sich der Referent gegen die in der Literatur vereinzelt vertretene These, in bestimmten Fällen könnte für denselben Vorgang sowohl Einkommensteuer als auch Schenkungsteuer anfallen (z. B. Incentive-Reisen, Übernahme von Handwerkerforderungen durch die Deutsche Bank nach dem Schneider-Konkurs, überhöhte Testamentsvollstrecker-Vergütungen). Bei zutreffender Auslegung ließen sich in den genannten und ähnlichen Fällen jeweils Doppelbelastungen vermeiden.

Wie schon *Crezelius* wandte sich auch *Mellinghoff* dagegen, disquotale Leistungen bei der Gesellschaft der Schenkungsteuer zu unterwerfen; allerdings sei eine Besteuerung der Zuwendung bei den Mitgesellschaftern in Betracht zu ziehen. Ebenso befürwortete er den Abzug latenter Ertragsteuerbelastungen als Nachlaßverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer schon *de lege lata* sowie die Anwendung des einkommensteuerlichen Sonderausgabenabzugs für der Erbschaftsteuer unterliegende Renten und wiederkehrende Bezüge auch im Körperschaftsteuerrecht sowie für Schenkungen. Kritisch setzte er sich hingegen mit der „verlängerten Maßgeblichkeit“ der Steuerbilanzwerte für die Bewertung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer auseinander. Dadurch würden für die Erbschaftsteuer sachfremde ertragsteuerliche Gesichtspunkte Bedeutung erlangen und stille Reserven vollständig von der Erbschaftsteuer befreit. Zwar sei eine Begünstigung des Betriebsvermögens nach der Rechtsprechung des BVerfG aus volkswirtschaftlichen Gründen und zur Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten legitimiert; dafür sei aber der Gedanke der Weiterführung des Betriebs tragend gewesen. Dieser Gesichtspunkt könne jedenfalls in den Fällen, in denen der Erbe die befreiten stillen Reserven kurz nach dem Erbfall realisiert, nicht zur Rechtfertigung führen, so daß dann eine Nachversteuerung geboten sei.

Die *Diskussion* drehte sich hauptsächlich um die Beurteilung von Einlagen einzelner Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen, die zu einer wirtschaftlichen Bereicherung von Mitgesellschaftern führen können. Während sich zunächst nur Steuerrechtler äußerten und diese – einschließlich der Vertreter der Finanzgerichtsbarkeit – nahezu einhellig für rein ertragsteuerliche Problemlösungen und damit ein Ausklammern derartiger Vorgänge aus der Schenkungsteuer plädierten, rückten im weiteren Verlauf zivilrechtlich orientierte Diskussionsteilnehmer andere Aspekte in den Mittelpunkt: So wäre bei einer

Verneinung der Einordnung derartiger Rechtsvorgänge als Schenkung eine Umgehung der zugunsten des Schenkers bestehenden zivilrechtlichen Schutzvorschriften (z. B. Widerruf wegen groben Undanks) leichtgemacht. Daher sei hier die Annahme einer Schenkung zwingend. *Crezelius* schlug demgegenüber vor, im Zivilrecht möglicherweise einige Schutzvorschriften analog anzuwenden; steuerrechtlich müsse es aber bei der Verneinung einer Schenkung bleiben.

IV. Unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe, Sonderbehandlung des Betriebsvermögens und andere Ungereimtheiten im Erbschaftsteuerrecht

Zunächst nahm *Osterloh* zu den unterschiedlichen Maßstäben bei der Bewertung von Vermögen Stellung. Im Anschluß an *Vogel* könne die Vielzahl gesetzlicher Wertbegriffe in zwei Hauptgruppen eingeordnet werden: Einerseits Verkehrswerte, andererseits Ertragswerte. Kritisch setzte sich *Osterloh* mit dem Vermögensteuerbeschluß des BVerfG insoweit auseinander, als dort die Ertragswerte als die sachgerechteren bezeichnet werden: Dies treffe zumindest dann nicht zu, wenn dabei der in der Steuerrechtswissenschaft herrschende enge Ertragswertbegriff zugrunde gelegt werde, der Erträge auf die laufende Fruchtziehung reduziere. Der ökonomische Ertragswertbegriff beziehe hingegen alle Vorteile aus der Kapitalanlage mit ein und erfasse insbesondere auch Wertsteigerungen. Zumindest theoretisch werde damit über den Vergleich zu alternativen Mittelanlagen eine Identität mit dem Verkehrswert hergestellt. Eine Steuer, die einen Teil der Wirtschaftseinheiten mit dem engen Ertragswert, einen anderen Teil dagegen mit dem Verkehrswert bewerte, verfehle daher sowohl die Prinzipien ökonomischer Rationalität als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip. Wenn nach dem geltenden Erbschaftsteuerrecht allein das Grundvermögen mit einem engen Ertragswert angesetzt werden könne, sei dies eine nicht offen ausgewiesene Begünstigung. Im Gegensatz dazu seien die weitreichenden Begünstigungen des Betriebsvermögens wenigstens offen als solche ausgewiesen, wenn auch dadurch allein noch nicht legitimiert.

Näher mit dieser Sonderbehandlung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht befaßte sich sodann *Seer*. Er stimmte zunächst der These von *Crezelius* zu, bei der Erbschaftsteuer handle es sich um eine Einkommensteuer im weiteren Sinne. Davon ausgehend seien die beiden Steuern – auch mit Rücksicht auf das vom BVerfG jüngst aufgestellte Gebot der widerspruchsfreien Rechtsordnung – derart abzustimmen, daß Überschneidungen vermieden werden. Hierin sieht *Seer* die Rechtfertigung für die vom allgemeinen erbschaftsteuerlichen Bewertungsmaßstab (Verkehrswert) abweichende Bewertung des Betriebsvermögens mit dem Steuerbilanzwert und lehnt die Forderung *Mellinghoffs* nach einer Nachversteuerung bei Nichtweiterführung

des Betriebs durch den Erwerber ab. Die Bundesregierung hat für die „verlängerte Maßgeblichkeit“ dagegen Gründe der Praktikabilität und der Typisierung angegeben, die der Referent indes als für die Rechtfertigung der Sonderbehandlung nicht ausreichend ansieht. Vielmehr folgten aus der falschen Sichtweise des Gesetzgebers Lücken im Anwendungsbereich des Steuerbilanzansatzes, vor allem hinsichtlich des Bestands und der Bewertung von Betriebsgrundstücken sowie bei Beteiligungen und ausländischem Betriebsvermögen. Richtigerweise sei jegliches einkommensteuerlich verstrickte Vermögen – unabhängig davon, ob es sich um Betriebsvermögen oder ausnahmsweise um Privatvermögen handle – bei der Erbschaftsteuer so anzusetzen, daß eine Doppelerfassung der stillen Reserven ausgeschlossen sei.

Vor allem aber wandte sich *Seer* gegen die Privilegierung des inländischen Betriebsvermögens durch den Freibetrag und den Bewertungsabschlag nach § 13a ErbStG. Der Gesetzgeber habe sich zur Einführung dieser Vorschrift durch erstaunliche Aussagen des BVerfG im Erbschaftsteuerbeschluß gezwungen gesehen: Die Gemeinwohrrhetorik des Gerichts verkenne, daß der Unternehmer ausschließlich auf privaten Gewinn ausgerichtet sei. Auch berücksichtige der Markt die durch die besondere Sozialpflichtigkeit von Betrieben hervorgerufenen Bindungen bereits bei der Preisbildung für Betriebsvermögen; diese Aspekte könnten daher eine nochmalige Begünstigung bei der steuerlichen Bewertung über den Ansatz der Steuerbilanzwerte hinaus nicht rechtfertigen. Soweit es im Einzelfall tatsächlich zu einer – vom BVerfG nur behaupteten, nicht aber empirisch belegten – Existenzgefährdung mittelständischer Betriebe komme, verpflichte § 28 ErbStG die Verwaltung zur zinslosen Stundung der Steuer über einen Zeitraum von zehn Jahren. Die aus Sicht des Erwerbers personenbezogene Ungleichbehandlung zwischen dem von § 13a ErbStG erfaßten und dem anderen Vermögen sei daher nicht erforderlich und stelle somit einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar. Auch das aus der neueren Rechtsprechung des Zweiten Senats des BVerfG abgeleitete eigentumschützende Verbot der Übermaßbesteuerung könne eine derartige Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen: Dieses Verbot müsse für *jeden* Erwerb, also auch außerhalb des Betriebsvermögens, Gültigkeit haben. Im übrigen zeige – worauf auch andere Referenten hinwiesen – die Entstehungsgeschichte der Neugestaltung des ErbStG (Postulat der Aufkommensneutralität) deutlich, daß jede in das Gesetz aufgenommene Begünstigung an anderer Stelle zu Steuerverschärfungen geführt habe.

Anhand von Einzelfällen zeigte *Ebeling* weitere Ungereimtheiten des Erbschaftsteuerrechts auf. Die von ihm genannten Problembereiche haben gemeinsam, daß sie dem Gesetzgeber seit langem bekannt sind, dieser aber dennoch auf eine Regelung verzichtet hat. Da sich alle diese Probleme durch geschickte Gestaltungen umgehen lassen, könne hier im Ergebnis nur bei nicht

oder schlecht beratenen Steuerpflichtigen eine „Dummensteuer“ anfallen. Eine solche sei jedoch verfassungswidrig, so daß der Gesetzgeber zum Handeln verpflichtet sei. Im einzelnen befaßte sich *Ebeling* mit Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Kapitalgesellschaften und kam dabei – ebenso wie zuvor *Crezelius* – zu dem Ergebnis, daß Mitgesellschafter durch Leistungen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen nicht im schenkungsteuerlichen Sinne bereichert seien, äußerte aber gleichzeitig Zweifel am Bestand der einschlägigen Rechtsprechung. Aus Beratersicht begrüßte *Ebeling* natürlich die Begünstigung des Betriebsvermögens durch §§ 13a, 19a ErbStG und zeigte Gestaltungen auf, die durch Umwandlung von Privatvermögen (vor allem Grundbesitz) zu Betriebsvermögen nicht nur in erheblichem Umfang Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer sparen, sondern auch zu einer nur minimalen Belastung durch Notar- und Gerichtskosten für den Umwandlungsvorgang führen. Neben der Befassung mit einigen anderen Einzelfragen kritisierte *Ebeling* vor allem die Rechtsprechung von BFH und BVerfG zum Stichtagsprinzip, nach der Wertminderungen der Erbmasse, die zwischen dem Bewertungsstichtag und der späteren Verwertung durch den Erben eintreten, grundsätzlich keine Billigkeitsmaßnahmen rechtfertigen.

In der *Diskussion* kam es zunächst zu einer Kontroverse zwischen *Mellinghoff* und *Seer* über die Frage der Rückgängigmachung der im Steuerbilanzansatz liegenden Begünstigung für den Fall der Nichtweiterführung des Betriebs durch den Erwerber. Über die bereits in den Referaten vorgetragenen Argumente hinausgehende Gesichtspunkte traten aber nicht zutage. *Theisen* stellte grundsätzlich in Frage, ob man überhaupt von einer Doppelbesteuerung stiller Reserven reden könne: Dagegen spreche zum einen, daß die Erbschaftsteuer eine eigene Steuer neben der Einkommensteuer sei, so daß eine Erfassung prinzipiell gerechtfertigt wäre; zum anderen würde in dem umgekehrten Fall, in dem bereits der Erblasser die stillen Reserven ertragsteuerlich aufgedeckt hätte und sie damit auch der Erbschaftsteuer unterlägen, niemand von einer Doppelbesteuerung sprechen. Zudem kritisierte er die Anbindung der erbschaftsteuerlichen Bewertung an die handelsbilanziellen Werte, die sowohl falsch als auch ein Auslaufmodell seien. Die Mehrzahl der Diskussionsteilnehmer sah dies jedoch als ein Problem des Handels- bzw. Ertragsteuerrechts, nicht des Erbschaftsteuerrechts an. Erstaunlicherweise kam es erst an dieser Stelle – und nicht schon nach den Referaten von *Crezelius* und *Mellinghoff* – zu einer Neuauflage der bereits auf der 18. Jahrestagung geführten Diskussion über die Einordnung der Erbschaftsteuer als „achte Einkunftsart“ der Einkommensteuer oder als Steuer eigener Art. Vor allem *Trzaskalik* vertrat die letztgenannte Auffassung mit dem Hinweis auf die Berücksichtigung der familiären Beziehung zwischen Geber und Erwerber bei der Erbschaftsteuer, die der Einkommensteuer fremd sei.

Jülicher versuchte schließlich, die erhebliche Begünstigung des Betriebsvermögens durch den Gedanken der Förderung der zukünftigen Investitionsfähigkeit zu rechtfertigen. Ferner knüpfte die Finanzverwaltung die von *Seer* angeführte Möglichkeit der Stundung (§ 28 ErbStG) an sehr enge Voraussetzungen. Andere Diskussionsteilnehmer hielten jedoch daran fest, daß eine Förderung, die nicht mehr in angemessenem Verhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung stehe, verfassungswidrig sei; dieser Zustand sei bei § 13a ErbStG erreicht.

Mit *Ebeling* räumte ein anderer praktisch tätiger Steuerjurist ein, daß er keine Bedenken habe, wenn der Erbe eines größeren Immobilienvermögens einzelne Objekte veräußern müsse, um die Erbschaftsteuer zu bezahlen. Offen blieb, ob man diese Ansicht auf die zwangsweise Veräußerung von Teilen eines ererbten Betriebsvermögens übertragen könnte.

V. Europarechtliche und internationale Aspekte

M. Lang eröffnete diesen letzten Vortragsblock mit einer Betrachtung der europarechtlichen Aspekte der Besteuerung von Erbschaften. In dem bewußt als Problemaufriß konzipierten Referat ging er von der These aus, daß prinzipiell jede Regelung des ErbStG an jeder Regelung des EGV gemessen werden könne. Damit wandte er sich gegen einzelne Judikate deutscher Finanzgerichte, die unter Hinweis auf die Privatheit des Erbvorgangs keinerlei Berührungspunkte mit dem EG-Recht gesehen hatten. Vor allem die vier Grundfreiheiten des EGV (Dienstnehmer-, Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) sowie das mit dem Maastricht-Vertrag eingeführte Recht auf allgemeine Freizügigkeit nach Art. 8a EGV kämen für eine Begrenzung der mitgliedstaatlichen Besteuerungsgewalt im Erbschaftsteuerrecht in Betracht. *M. Lang* wies darauf hin, daß die europarechtlichen Aspekte des Erbschaftsteuerrechts noch nicht so intensiv diskutiert worden seien wie im Ertragsteuerrecht; es stellten sich aber durchweg dieselben Probleme. Wegen der weitaus geringeren Zahl der Doppelbesteuerungsabkommen, die im Ertragsteuerrecht manches entschärften, habe die Entscheidung über beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht im Erbschaftsteuerrecht aber wesentlich gravierendere Rechtsfolgen. Der Referent übertrug dann die Grundaussagen einiger EuGH-Entscheidungen zum Ertragsteuerrecht auf das Erbschaftsteuerrecht, wies aber selbst darauf hin, daß in dieser Vorgehensweise bereits eine Wertung liege.

Zu der Streitfrage, ob die EuGH-Rechtsprechung dahingehend zu verstehen sei, daß die im EGV enthaltenen Diskriminierungsverbote zu Beschränkungsverboten (Freiheitsrechten) weiterentwickelt worden seien, äußerte *M. Lang* die Ansicht, daß sämtliche Entscheidungen des EuGH, die von Teilen der

Literatur als Begründung eines Beschränkungsverbots gedeutet würden, bei Zugrundelegung des Diskriminierungsverbots zu demselben Ergebnis geführt hätten.

Abschließend stellte der Referent die These in den Raum, daß der EGV die Erbschaftsteuer möglicherweise auf eine Ausgestaltung begrenzt, die nicht über das Territorialitätsprinzip hinausgeht.

Im letzten Referat der Jahrestagung befaßte sich *Piltz* mit internationalen Erbfällen, die heute bei einigermaßen großen Vermögen – andere unterliegen regelmäßig ohnehin nicht der Erbschaftsteuer – der Normalfall seien. Internationale Erbfälle seien dadurch gekennzeichnet, daß mindestens eines der Merkmale ausländischer Wohnsitz / Staatsangehörigkeit / Vermögen / Zivilrecht vorliege. Eine Grundentscheidung bei der Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts – dies kam auch in anderen Vorträgen zum Ausdruck – bestehe darin, ob man eine Erbanfallsteuer (so in Deutschland und den meisten anderen Staaten: der Erbe versteuert seinen Erwerb unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsgrads zum Erblasser) oder eine Nachlaßsteuer (so im angelsächsischen Raum: der Erblasser versteuert den Nachlaß unabhängig davon, wer das Vermögen erbt) konzipiert.

Die Problematik internationaler Erbfälle ergebe sich daraus, daß das Hinzutreten eines weiteren Fiskus die Gesamtsteuerlast tendenziell erhöhe, so daß die Steuerplanung aufgerufen sei, ihre Möglichkeiten zur Sachverhaltsgestaltung zu nutzen. Ganz im Gegensatz zur Steuerflucht bei manchen anderen Steuerarten sei die erbschaftsteuerliche Gestaltung wegen der im internationalen Vergleich – besonders bei Betriebsvermögen – sehr günstigen deutschen Steuersätze durchaus bestrebt, dem Mandanten die Anwendbarkeit des deutschen Erbschaftsteuerrechts zu sichern. Als wichtigste Gestaltungsmöglichkeiten führte *Piltz* den Wohnsitz an (bei deutschen Staatsangehörigen ist allerdings noch fünf Jahre lang die Wegzugsbesteuerung zu beachten, die der Referent für rechtspolitisch durchaus berechtigt, in bestimmten Fällen aber für zu weitgehend hält), ferner die Entscheidung, ob Vermögen verschenkt oder vererbt werden soll (hier kann es vor allem Unterschiede in der Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und beim Schuldenabzug geben; wegen der größeren Gestaltungsmöglichkeiten hegen die in- und ausländischen Gesetzgeber bei Schenkungen erhöhtes Mißtrauen, das sich in nachteiligeren Steuernormen niederschlägt). Wegen der Bewertung ausländischen Vermögens mit dem Verkehrswert und der in der Regel deutlich niedriger liegenden Werte beim entsprechenden inländischen Grund- und Betriebsvermögen erlange auch die Frage, ob es sich um In- oder Auslandsvermögen handelt, erhebliche Bedeutung. Dies sei aber weitgehend gestaltbar. In engem Zusammenhang damit stehe häufig die Herstellung der Voraussetzungen für die Anrechnung

ausländischer Erbschaftsteuern in Deutschland, wo sich die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften zur Erlangung des Schachtelprivilegs anbietet.

Ausführlicher, in der Bewertung aber eher zurückhaltend, befaßte sich *Piltz* mit den in letzter Zeit in Mode gekommenen Konstruktionen der Vermögensübertragung auf Trusts bzw. bestimmte Familienstiftungen ausländischer Rechtsordnungen. Eine derartige Übertragung könne sowohl steuerliche als auch außersteuerliche Gründe (z. B. Beschränkung der Verfügungsmacht bei noch zu jungen Erben) haben. Steuerlich führe sie jedoch nicht zu einer endgültigen Minderung der Steuerlast, sondern nur zu einem Aufschub des Besteuerungszeitpunkts. Erst in Kombination mit anderen Gestaltungsmöglichkeiten (vor allem späteren Wohnsitzverlagerungen in Erbschaftsteueroasen) könne die zeitliche Verschiebung auch zur endgültigen Steuervermeidung führen. Eine Erbschaftsteuerharmonisierung in der EG ist nach Ansicht des Referenten wegen der zu großen Unterschiedlichkeit der vorhandenen Systeme nicht zu erreichen. Im Hinblick darauf seien die Mitgliedstaaten aber aufgefordert, wenigstens das derzeit noch sehr weitmaschige Netz der Doppelbesteuerungsabkommen enger zu knüpfen.

Die *Diskussion* kreiste zunächst um die Frage, welche Rechtsschutzmöglichkeiten es bei möglicherweise europarechtswidriger Erbschaftsbesteuerung (z. B. Anwendung der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht bei Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat) gibt. In diesem Zusammenhang äußerte *M. Lang* die Auffassung, daß Art. 220 EGV (Verhandlungen der Mitgliedstaaten über die Beseitigung der Doppelbesteuerung) entgegen mancher Literaturstimmen für sich gesehen kein von einem einzelnen Bürger durchsetzbares Recht sei; die Norm würde aber Einwirkungskräfte entfalten, wenn eine der Grundfreiheiten betroffen wäre.

Piltz betonte auf entsprechende Fragen hinsichtlich der Trusts nochmals die Differenzierung zwischen der Besteuerung der Vermögensübertragung auf den Trust und der Besteuerung späterer Auskehrungen an die Bezugs- oder Anfallsberechtigten. Ein Thesaurierungsgebot in der Satzung sei jedenfalls kein geeignetes Mittel, die deutsche Besteuerung auszuschließen. Die Vorschrift des § 15 AStG könne in bestimmten Fallkonstellationen zwar recht unbestimmt sein, im Hinblick auf die sehr großzügige Rechtsprechung des BVerfG zum Bestimmtheitsgebot könne man aber nicht von der Verfassungswidrigkeit dieser Norm ausgehen.

Diskutiert wurde ferner die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit bei der Wegzugsbesteuerung des deutschen Erbschaftsteuerrechts im Hinblick darauf, daß einige Diskussionsteilnehmer unterschiedliche Erfahrungen mit der Bereitschaft von Mandanten, die Staatsangehörigkeit zu wechseln bzw. der Neigung ausländischer Staaten zur Ermöglichung der Einbürgerung gemacht

hatten. *Piltz* ging insoweit davon aus, daß ein Staat selbstverständlich dazu legitimiert sei, in Besteuerungsfragen an die Staatsangehörigkeit anzuknüpfen. Innerhalb der EG stehe dem allerdings der EG-Vertrag entgegen.

VI. Fazit

Die bereits der Steuergeschichte angehörende Vermögensteuer, die – falls sie erhoben wird – etwa die gleiche Bevölkerungsgruppe belastet wie die Erbschaftsteuer und ein vergleichbares Aufkommen erzielt, löste heftige Grundsatzdiskussionen aus. Sie blieb unter den Teilnehmern schon aufgrund der Uneinigkeit in der Frage, welche Leistungsfähigkeit sie eigentlich erfassen will, heftig umstritten. Die Erbschaftsteuer ist dagegen trotz ihres unbestrittenen Umverteilungszwecks von niemandem grundsätzlich abgelehnt worden. So bleibt doch die merkwürdige Beobachtung, daß Vermögenszugang nach übereinstimmender Ansicht die Leistungsfähigkeit erhöht, während der Vermögensbestand bei der Beurteilung der individuellen Leistungsfähigkeit überwiegend negiert wird. Warum aber „Leistungsfähigkeit begründen“ und „Leistungsfähigkeit haben“ zwei so unterschiedliche Dinge sind, daß es berechtigt ist, letztere Form steuerlich gänzlich außer acht zu lassen, konnte nur mit den altbekannten Argumenten begründet werden, die nach meiner Ansicht nicht überzeugen.

Der Streit um die richtige Einordnung der Erbschaftsteuer als Steuer eigener Art oder aber „achte Einkunftsart des EStG“ wurde fortgeführt, ohne daß die Diskussion einen über das bereits auf der 18. Jahrestagung Dargelegte hinausgehenden Stand erreicht hätte. Deutlicher wurden aber die unterschiedlichen interpretatorischen Konsequenzen, die aus der jeweiligen Einordnung folgen.

Die starken Begünstigungen für das Betriebsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht wurden von der Praxis begrüßt und als Anregungen für ausgefeilte Gestaltungen dankbar aufgenommen, von Vertretern der Wissenschaft dagegen beinahe einhellig als nicht mehr angemessen und daher verfassungswidrig abgelehnt. Die Referenten – sowohl aus der Praxis als auch aus der Wissenschaft – waren sich jedenfalls darin einig, daß beim gegenwärtigen Niveau der Erbschaftsteuer eine Existenzgefährdung von Betrieben auszuschließen sei. Im Hinblick auf die immer häufigeren internationalen Erbfälle bleibt das Erstauen über die manchmal doch kurzsichtige Beschränktheit der nationalstaatlichen Gesetzgeber. Dem vorgetragenen Wunsch nach einer Ausweitung des Netzes der Doppelbesteuerungsabkommen werden sich sicherlich alle Teilnehmer anschließen können.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in der Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bayenthalgürtel 13, 50968 Köln.

**Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.**

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Lang* (Vorsitzender); Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas* (Stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Verleger *Karl-Peter Winters* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber* (Schriftführerin).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter des Bundesverfassungsgerichts; Oberfinanzpräsident *Klaus Altehoefer*; Prof. Dr. *Dieter Birk*; Prof. Dr. *Werner Doralt*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Peter Fischer*; Ministerialdirektor a. D. *Paul Gerhard Flockermann*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Prof. Dr. *Gisela Frick*, MdB; Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und Notarin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar *Franz Josef Haas*; Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Ruth Hofmann*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Rechtsanwältin Dr. *Bettina Lieber*; Prof. Dr. *Jens-Peter Meincke*; *Ingrid Matthäus-Maier*, Richterin a. D., Stellvertretende Vorsitzende der SPD-Bundestagsfraktion, Abgeordnete des Deutschen Bundestages, Bonn; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Klaus Offerhaus*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka*; Präsident des Finanzgerichts und Verfassungsgerichtshofs Leipzig Dr. *Thomas Pfeiffer*; Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Prof. Dr. *Wolfram Reiß*; Ministerialdirektor *Heinz Rendels*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirigent *Viktor Sarrazin*; Prof. Dr. *Wolfgang Schön*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Siegbert Seeger*; Prof. Dr. *Roman Seer*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Trzaskalik*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident der Bundesfinanzakademie *Horst Vogelgesang*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*; Verleger *Karl-Peter Winters*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D. Dr. *Lothar Woerner*.

Ehrenmitglied

Klaus Tipke, Dr., Universitätsprofessor (em.), Köln

Mitglieder

- Achatz*, Markus J., Dr., Universitätsprofessor, Graz
Adamik, Andrea, Dr., Richterin, Cottbus
Abrens, H. Georg, Rechtsanwalt, Notar, Hannover
Alarcón, Garcia Gloria, Dr., Universitätsprofessorin, Murcia, Spanien
Albert, Uwe, Dipl.-Betriebswirt, Hamburg
Albracht, Wolfgang, Dr., Richter am Finanzgericht, Niestetal
Aldinger, Helmuth, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Brüssel
Alexander, Stephan, Richter am Finanzgericht, Kempen
Althoefer, Klaus, Oberfinanzpräsident, Bonn
Altweger, Ernst Georg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Freising
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer e. V., Bonn
Arnim, Hans Herbert von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
ASEA Brown Boverie AG, Prinzler, Udo, Mannheim
Aurnhammer, Hans-Peter, Dipl.-Ökonom, Dr. jur., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wemding
Axer, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
- Baatz*, Jürgen, Oberregierungsrat, Berlin
Bach, Martin, Richter am Landgericht, Frankfurt/Main
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Lüneburg
Bablau, Petra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Cottbus
Balke, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Dortmund
Balmes, Frank, Rechtsanwalt, Köln
Balmes, Rudolf, Steuerberater, Koblenz
Bareis, Peter, Dr. rer. pol., Universitätsprofessor, Stuttgart
Barth, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Stuttgart
Bartone, Roberto, Regierungsassessor der saarländischen Finanzverwaltung, Neunkirchen
Baur, Dieter, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesbaden
Bayer, Otto, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Aalen
Beaucamp, Eugène, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hameln

- Becker*, Werner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Beckerath, Hans-Jochem von, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Ratingen
Beckmann, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, München
Beiser, Reinhold, Dr., Universitätsdozent, Steuerberater, Innsbruck
Berdesinski, Stephan, Rechtsanwalt, Wiesloch
Bergkemper, Winfried, Dr., Richter am Finanzgericht, Erwitte
Bergmann, Horst, Mag. rer. soc. oec., Steuerberater, Wien
Bergmann-Weidenbach, Knud, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Freiburg
Berna, Pierre, Dr., Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Oberregierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Carsten René, Rechtsanwalt, Steuerberater, Neuwied
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Bicanski, Vlado, Dr. jur., Professor, Dozent, Münster
Bibr, Dietrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Binninger, Thomas, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Konstanz
Bippus, Birgit Elsa, Dr., Oberregierungsrätin, Privatdozentin, Konstanz
Birk, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann Josef, Regierungsdirektor, Königswinter
Bister, Otfried, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Freiburg
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bock, Michael, Erster Stadtrat und Kämmerer, Bad Hersfeld
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Boldt, Markus, Dipl.-Finanzwirt, Chemnitz
Bonn, Rudolf H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Notar, Jever
Boom, Hermann van den, Dr., Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bad Berleburg
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Borst, Guenther, Regierungsrat, Esslingen
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Leitender Regierungsdirektor Finanzamt Ludwigshafen, Ludwigshafen
Bozza-Bodden, Nadya, Rechtsanwältin, Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Köln

- Brandenberg*, Hermann Bernwart, Ministerialrat, Düsseldorf
Brandenstein, Pierre, Dipl.-Finanzwirt, Richter, Frankenberg
Brandis, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Starnberg
Braun, Rainer, Dr., Richter am Finanzgericht, Hennef
Braunschweig, Rolf, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Briem, Robert, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Marl
Buchholz, Albert, C. H. Beck Verlag, München
Buciek, Klaus D., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Büllesbach, Ruth, Dr., Steuerjuristin der BASF AG, Münster
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Heidelberg
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dresden
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundesrechtsanwaltskammer, Gellner, Elmar, Rechtsanwalt, Hauptgeschäftsführer, Bonn
Bundessteuerberaterkammer, Schulz, Katrin, Hauptgeschäftsführerin, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht i. R., Pinneberg
Burke, Wilhelm, Rechtsanwalt, Steuerberater, Schwerin
Burmester, Gabriele, Dr., Universitätsprofessorin, Trier
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Professor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil bei St. Gallen
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Campen, Karin, Rechtsanwältin, Schwalmtal
Cegielka, Gerrit, Rechtsanwalt, Bremen
Chrysan-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Königswinter
Claßen, Andrea, Richterin am Finanzgericht, Krefeld
Claßen, Rüttger, Dr., Professor, Krefeld
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bochum

Costede, Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Universitätsprofessor, Bamberg

Dabitz, Axel H., Richter, Köln
Dahm, Eberhard, Steuerberater, Lauterbach
Dahm, Joachim, Rechtsanwalt, Köln
Dahmann, Markus, Rechtsanwalt, Mannheim
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Hannover
Daniels, Ton H. M., Dr., Universitätsprofessor, Maastricht, Niederlande
Dannecker, Gerhard, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daragan, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen
DATEV eG, Nürnberg
Daumke, Michael, Senatsrat, Berlin
Degenhard, Tilman, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Pforzheim
Dehler, Manfred, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer,
Rechtsbeistand, Coburg
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter H., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuer-
berater, Vereidigter Buchprüfer, Düsseldorf
Denzer, Michael, Dozent, Edenkoben
Detaridis, Christos, Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent, Alex polis
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband e. V., Pestke, Axel, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Deutsche Steuergewerkschaft, Bonn
Diestel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-
Vluyn
Dittrich, Gudrun, Rechtsanwältin, Biedenkopf
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Grünwald
Doetschmann, Martin, Regierungsdirektor, Mainz-Kostheim
Dörrfuß, Peter C., Rechtsanwalt, Waiblingen
Dohmen, Herbert, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dostmann, Dieter K., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draken, Raimund, Doktorand, Krefeld
Drenseck, Walter, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof,
München
Duday, Ralf, Steuerberater, Düsseldorf

Düll, Gunther, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsbeistand, Nördlingen

Dumler, Georg, Dr., Professor, FH der Wirtschaft Paderborn, Marburg

Durchlaub, Thomas, Dr., MBA, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Dziadkowski, Dieter, Dr., Universitätsprofessor, München

Ebbert, Norbert, Assessor, Bad Wildungen

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Hannover

Ebling, Klaus, Dr., Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München

Eckert, Franz, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Baden, Österreich

Eckert, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Karlsfeld

Eckhoff, Rolf, Dr., Münster

Edeler, Reinhard, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Bornheim

Eger, Othmar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rechtsbeistand, Oberndorf am Neckar

egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster

Eggesiecker, Fritz, Dr., Professor, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erftstadt-Liblar

Ehmcke, Torsten, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Münster

Ehrnsperger, Hubert, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Berlin

Eichhorn, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Kempen

Eisch, Klaus, Rechtsanwalt, Fürth

Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien

Engelkamp, Ingrid, Dipl.-Finanzwirtin, Bonn

Engert, Eckart, Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Memmingen

Erdmann, Kay Uwe, Student der Rechtswissenschaften, Remscheid

Erfmeyer, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund

Erhard, Gabriele, Steueroberamtsrätin, Bonn

Erhard, Gerd, Regierungsdirektor, Bonn

Esser, Susanne, Dipl.-Finanzwirtin, Köln

Esser, Willy, Dr., Wirtschaftsjurist, Düsseldorf

Esskandavi, Manzur, Rechtsanwalt, Saarbrücken

Evers, Uwe, Regierungsdirektor, Rotenburg a. d. Fulda

Faber, Gerd, Oberregierungsrat, Deisenhofen

Falter, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, München

Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln

Feddersen, Dieter, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Frankfurt/Main

- Federmann*, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fester, Hartmut, Ing.-Ökonom, Zeitz
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Fischer, Gunter, Dipl.-Volkswirt, Steuerfachassistent, Heidelberg
Fischer, Helmut, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Karl-Dieter, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Fischer-Zernin, Justus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Flämig, Christian, Dr., Professor, Leiter des Direktionsbereichs Recht, Patente, Steuern der E. Merck, Darmstadt
Flockermann, Paul-Gerhard, Ministerialdirektor a. D., Bad Honnef
Forst, Christian, Ministerialdirigent, Niederkassel
Förster, Jutta, Dr., Rechtsanwältin, Leiterin der Steuerabteilung, Degussa AG, Frankfurt a. M.
Förster, Martin, Ministerialrat, Bornheim
Förster, Wolfgang, DDr., Professor, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Wiesbaden
Fox, Dr. jur., Thomas, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Francksen, Meent W., Dr., Dozent, Düsseldorf
Franke, Karl A., Dr., Rechtsanwalt, Aalen
Franken, Jutta, Regierungsdirektorin, Düsseldorf
Franzen, Sönke, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neumünster
Freitag, Jens, Hofheim-Lorsbach
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Universitätsprofessor (em.), Bergisch Gladbach
Frick, Gisela, Dr., Professor, MdB, Stuttgart
Frick, Jörg, Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günther, Dr., jur., Geschäftsführer R. Hauffe Verlag, Freiburg im Breisgau
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater, Wien
Fritz, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Villingen-Schwenningen
Frommherz, Lutz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bremen
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Syndikus, Deutsche Shell AG, Buchholz
Fumi, Horst-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn
- Gaier*, Richard, Dr., Steuerberater, Beideter Wirtschaftsprüfer, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Beideter Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Notarin, Rendsburg
Gebert, Heinrich-Wilhelm, Finanzbeamter, Hagen
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts a. D., Boppard
Gebweiler, Wolfgang, Notariatsassessor, Pfedelbach-Mittelsteinbach

- Geimer*, Richard, Oberregierungsrat, Dahlem
Geist, Günther, Dr., Richter am Bundesfinanzhof i. R., Gauting
Geppaart, Chris, Dr., Universitätsprofessor, Tilburg, Niederlande
Gerber, Carl, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Heidelberg
Gerson, Josef, Steuerberater, Düsseldorf
Geserich, Stephan, Wissenschaftlicher Assistent, Karlsruhe
Geurts, Matthias, Syndikus, Köln
Gieron, Michael, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Gimmler, Karl-Heinz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Höhr-Grenzhausen
Glauflügel, Bert, Leitender Regierungsdirektor, Esslingen
Glenk, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Gocke, Rudolf, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn
Göddecke, Hartmut, Rechtsanwalt, Siegburg
Gödden, Hermann, Regierungsdirektor, Fachhochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
Gölz, Udo, Rechtsanwalt, Stuttgart
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Hamburg
Gottwald, Dieter, Rechtsanwalt, Forchheim
Goutier, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt/Main
Grabau, Fritz-René, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
Gräfe, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Remagen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Wirtschaftstreuhandler, Linz, Österreich
Gramatke, Hans-Joachim, Regierungsdirektor, Berlin
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Rostock
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Burgdorf
Groll, Rüdiger von, Richter am Bundesfinanzhof, München
Großmann, Gerhard, Rechtsanwalt, R. Boorberg Verlag, Stuttgart
Grube, Georg, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Grundmann, Alexander, Rechtsanwalt, Fellbach
Grüttner, Andreas, Regierungsrat z. A., Finanzamt Pasewalk, Neubrandenburg
Grüttner, Anne, Regierungsrätin z. A., Finanzamt Neubrandenburg, Neubrandenburg
Grützner, Carola, Assistentin, Bonn

- Haarmann*, Hans, Ministerialrat i. R., Rechtsanwalt, Steuerberater, Bad Honnef
- Haarmann*, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/Main
- Haas*, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bochum
- Hach*, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
- Härer*, Lothar, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Coburg
- Hahn*, Gabriele, Ministerialrätin, Bundesministerium der Finanzen, Bonn
- Hahn*, Hans-Heinrich, Ministerialrat, Hannover
- Hahn*, Hartmut, Dr., Regierungsdirektor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Erfurt
- Hahn-Joecks*, Gabriele, Regierungsdirektorin, Referatsleiterin, Greifswald
- Hanikel*, Andreas, Rechtsanwalt, Röhrsdorf
- Hardtke*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Berlin
- Harenberg*, Friedrich E., Dr., Richter am Finanzgericht, Barsinghausen
- Harms*, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
- Harms*, Monika, Richterin am Bundesgerichtshof, Leipzig
- Harnischfeger*, Walter, Referent in der Oberfinanzdirektion, Frankfurt/Main
- Harrer*, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
- Hartig*, Wolfram, Präsident des Finanzgerichts, Cottbus
- Hecht*, Bettina, Rechtsanwältin, Potsdam
- Heeser*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
- Heger*, Heinz-Josef, Rechtsanwalt, Harxheim
- Heger*, Karin, Vors. Richterin am Finanzgericht, Heidelberg
- Heilmaier*, Eberhard, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Krefeld
- Heintzen*, Markus, Dr., Professor, Berlin
- Heiss*, Franz-Ludwig, Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
- Helmert*, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
- Hemmelrath*, Alexander, Dr., Steuerberater, Feldafing
- Hendricks*, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
- Henkel*, Udo W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
- Henniger*, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
- Herbener*, Ralf, Rechtsanwalt, Köln
- Herbert*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
- Herrmann*, Rolf, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Berlin
- Herlinghaus*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, Niederkassel
- Herrera*, Molina, Pedro Manuel, Dr., Universitätsprofessor, Madrid, Spanien

- Herrnkind*, Hans-Ulrich, Dr., Professor, Hochschule für öffentliche Verwaltung, Bremen
- Hesse*, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Essen
- Hessler*, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
- Heuer*, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
- Hey*, Johanna, Dr., Referendarin, Köln
- Heydt*, Volker, Hauptverwaltungsrat EG-Kommission, Tervuren b. Brüssel
- Heyll*, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
- Hidien*, Jürgen W., Dr., Professor, Finanzbeamter, Münster
- Hieber*, Rudolf, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Pliezhausen
- Hiltner*, Norbert, Regierungsdirektor, Schwedeneck
- Hintze*, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Bremen
- Hirschberger*, Thomas, Regierungsrat, Stuttgart
- Hönig*, Gilbert, Steuerberater, Leipzig
- Hoffmann*, Wolf-Dieter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Freiburg i. Breisgau
- Hoffmann-Fölkersamb*, Peter, Dr., Abteilungsdirektor Finanzabteilung, Kronshagen
- Hofmann*, Gerda, Regierungsrätin z. A., Leipzig
- Hofmann*, Ruth, Dr., Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof a. D., München
- Hofmeister*, Ferdinand, Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hofner*, Andreas, Regierungsrat, Augsburg
- Hofstede*, Manfred, Rechtsanwalt, Köln
- Hohrmann*, Friedrich A., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Hollerbaum*, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln
- Holzhey*, Christian, Finanzbeamter, Leipzig
- Hoppen*, Ferdinand, Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Köln
- Horlemann*, Heinz-Gerd, Dipl.-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
- Horn*, Ullrich, Regierungsdirektor, Offenbach
- Horschütz*, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
- Huchatz*, Wolfgang, Dr., Professor an der Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, Fachbereich Finanzen, Münster
- Hübner*, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
- Hüttemann*, Rainer, Dr., Professor, Osnabrück
- Hufen-Batzke*, Birgit, Regierungsrätin, Krefeld
- Hufnagel*, Erich, Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Eppelheim
- Husmann*, Eberhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Bornheim

Ismer, Roland, Stade

- Jachmann*, Monika, Dr., Universitätsprofessorin, Jena
Jacobi, Matthias, Regierungsdirektor, Stuttgart
Jacobi, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Vereidigter Buchprüfer, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Augsburg
Jansen, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Aachen
Jessen, Uwe, Dr., Berlin
Joecks, Wolfgang, Dr. jur., Universitätsprofessor, Greifswald
Johann A. Benkister GmbH, Ludwigshafen
Johannemann, Eugen, Präsident des Finanzgerichts, Münster
Jonas, Bernd, Rechtsanwalt, Steuerabteilung der Krupp AG, Essen
Jülicher, Marc, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Jungmann, Dieter, Rechtsanwalt, Köln
- Käferle*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser, Thomas, Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, March
Kaiser-Plessow, Uta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln
Kalb, Werner, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Bremen
Kaneko, Hiroshi, Universitätsprofessor, Faculty of Law, Bunkyo-Ku, Tokio
Kannengießler, Christoph, Rechtsanwalt, Bonn
Kanzler, Hans-Joachim, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Katterbe, Burkhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Kaufmann, Adelheid, Richterin am Bundesfinanzhof, München
Kaufmann, Martin, Finanzbeamter (höh. Dienst), Paderborn
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kempf, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Hamburg
Keppert, Thomas, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Keßler, Andreas, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Bad Vilbel
Keßler, Rüdiger, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Keymer, Dietrich, Dr. jur., Assessor, Haar
Killius, Jürgen, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, Dr., Universitätsprofessor, Keio University, Faculty of Law, Tokio
Kirchhof, Ferdinand, Dr., Universitätsprofessor, Reutlingen

- Kirchhof*, Paul, Dr., Universitätsprofessor, Richter des Bundesverfassungsgerichts, Heidelberg
- Kirchhoff*, Burkhard, Dr. jur., Rechtsanwalt, Weilburg/Lahn
- Kirschstein*, Friedemann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hemmingen
- Klebau*, Frank, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
- Kleeberg*, Rudolf, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Gräfelfing
- Klein*, Hartmut, Regierungsdirektor, Dozent an der Bundesfinanzakademie, Bergisch-Gladbach
- Klein*, Martin, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main
- Klein-Blenkers*, Friedrich, Dr., Professor, FH Hildesheim, Köln
- Klenk*, Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Klotz*, Simone, Richterin am Finanzgericht, Leipzig
- Kloubert*, Franz-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Essen
- Kloyer*, Andreas, Dr., Rechtsanwalt, München
- Klüting*, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
- Knieper*, Kunibert E., Dr., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
- Knievel*, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Bottrop
- Koberg*, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Frankfurt
- Koch*, Hanns-Reimer, Dr. jur., Vizepräsident des Finanzgerichts, Norderstedt
- Koch*, Hellmut-Erhard, Regierungsdirektor, Berlin
- Koch*, Wilfried, Regierungsrat z. A., Berlin
- König*, Andreas, Steuerberater, Montabaur
- König*, Ansgar, Abteilungsleiter, Chemnitz
- Köntopp*, Bärbel, Richterin am Finanzgericht, Münster
- Köstler*, Heinz, Dipl.-Betriebswirt, Steuerberater, Abensberg
- Kobler*, Richard, Ministerialrat, Meckenheim
- Kohlmann*, Günter, Dr., Universitätsprofessor, Köln
- Korbmacher*, Birgitt, Regierungsrätin, Berlin
- Korfmacher*, Michael, Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
- Korte*, Hans-Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Freiburg
- Koschmieder*, Lutz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden
- Koth*, Adalbert, Dr., Notar, Gänserndorf, Österreich
- Kotschnigg*, Michael, Dr., Steuerberater der KPMG, Wien
- KPMG Austria*, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, Wien
- Kraft*, Gerhard, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bensheim
- Kraft*, Wolfgang, Dr., Finanzgerichtspräsident a. D., Kassel
- Kramer*, Jörg-Dietrich, Dr., LL. M., Ministerialrat Bundesfinanzakademie, Dozent, Rechtsbeistand, Siegburg
- Kraus*, Stefan, Dipl.-Kaufmann, Dr., Rechtsanwalt, Schwelm

- Krauß*, Béla, Regierungsrat, Dozent an der Fachhochschule, Berlin
Krauß, Rolf Karl, Ministerialrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Generaldirektor der GEMA, München
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kroppen, Heinz-Klaus, Dr., LL. M., Prokurist, Meerbusch
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt/Main
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Universitätsprofessor (em.), Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Landshut
Küntzel, Wolfram, Dr., Rechtsanwalt, Kaarst
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Sindelfingen
Kulmsee, Lothar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buch-
prüfer, Düsseldorf
Kulmsee, Verena, Köln
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin
Kussmann, Manfred, Dr., Professor, Dozent an der Fachhochschule für Finan-
zen, Nordkirchen
- Lakies*, Otto, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Heidelberg
Lambrecht, Claus, Dr., LL. M., Vizepräsident des Finanzgerichts, Cottbus
Lammerding, Jo, Dr., Professor an der Fachhochschule für Finanzen, Nord-
kirchen
Lang, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Köln
Lang, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Lange, Hans-Friedrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Langel, Kai, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Bergisch Gladbach
Langensiepen, Jerome, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wup-
pertal
Laube, Konrad, Oberfinanzpräsident, Koblenz
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater, Frankfurt/
Main
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Kiel
Lausterer, Martin, Dr., lic. oec. HSG, Rechtsanwalt, München
Lechner, Eduard, Dr. Dr., Professor, Steuerberater, Dozent, Wien
Lehner, Moris M., Dr., Professor, München
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leibner, Wolfgang, Dr., M. R. F., Rechtsanwalt, Langenhagen
Leisner, Anna, Dr., München
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Köln
Lemaire, Norbert, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Köln

- Ley*, Ursula, Dr., Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Köln
Lieber, Bettina, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Düsseldorf
Lieber, Burkhard, Dipl.-Finanzwirt, Hilden
Lieser, Joachim, Dr., M. C. L., Rechtsanwalt, Köln
Lindberg, Klaus, Professor, Regierungsdirektor, Hamburg
Linde Verlag GmbH, Wien
Lingemann, Wolfgang, Dr., Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Lishaut, Ingo van, Dr. jur., Ministerialbeamter Finanzministerium NRW, Düsseldorf
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Staatssekretär a. D., Berlin
Lobhaus, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Notar, Worbis
Lohse, Gabriele, Regierungsdirektorin, Berlin
Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Kassel
Loos, Gerold, Dr. jur., Dr. oec. publ., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bergisch-Gladbach
Loose, Matthias, Dr., Richter, Bochum
Lopau, Mechthild, Köln
Loritz, Karl-Georg, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg
Lyding, Jürgen, LtRD, Vorsteher des Finanzamtes, Seeheim-Jugenheim
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Malzkorn, Christoph, Rechtsanwalt, Hattingen
Manfreda, Heinz, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wien
Manske, Thorsten, Rechtsanwalt, Berlin
Manteuffel, Hans J. M., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Martin, Oliver, Rechtsanwalt, Leipzig
Marx, Franz Jürgen, Dr., Universitätsprofessor, Bremen
Maßbaum, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Masset, Elmar, Steuerberater, Lörrach
Matthäus-Maier, Ingrid, Richterin a. D., stellvertretende Vorsitzende der SPD-Bundestagsfraktion, Abgeordnete des Deutschen Bundestages, Bonn
Matyssek, Karl-Heinz, Direktor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Elsdorf
Mauch, Peter, Dr., Dipl.-Kaufmann, Direktor, Hof

- Maurer*, Thorsten, Regierungsrat, Stuttgart
Mauri, Ezio, Dr., Wirtschaftsprüfer, Revisor, Rom, Italien
Medert, Heiko K., Rechtsanwalt, Leiter der Abt. Steuern der GDV, Bonn
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Wienand, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Universitätsprofessor, Bad Godesberg
Mellinghoff, Rudolf, Richter am Bundesfinanzhof, München
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Schwalm-
bach/Taunus
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düssel-
dorf
Metzner, Bernd, Regierungsdirektor Bundesministerium der Finanzen, Bonn
Meurer, Ingetraut, Regierungsdirektorin, St. Augustin
Meyding, Dietrich, Dr., Oberfinanzpräsident i. R., Karlsruhe
Meyer-Scharenberg, Dirk E., Universitätsprofessor, Gräfelfing
Michalek, Ditmar, Richter am Landgericht, Rüsselsheim
Mielke, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Referent im Bundesfinanzministerium, Meckenheim
Möhrle, Sigwart, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Möllney, Stephan, Rechtsanwalt, Schwelm
Mönius, Thomas, Rechtsanwalt, Forchheim
Mösbauer, Heinz, Dr., Universitätsprofessor, Würzburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Universitätsprofessor, Wallenhorst
Mohr, Hartmut, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Nürnberg
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/
Main
Montag, Heinrich, Dipl.-Kaufmann, Abteilungsdirektor der VEBA AG, Erft-
stadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Berlin
Morgenthaler, Gerd, Dr., Wissenschaftlicher Assistent, Aglasterhausen
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar,
Bremen
Müller, Andrea, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Herford
Müller, Franz-Josef, Assessor, Alsdorf
Müller, Hansjörg, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Gelsenkirchen
Müller, Hellmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Müller, Lutz, Dr., Oberregierungsrat, Freiburg
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Düren
Müller, Welf, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt/
Main

- Müller, Wolf-Dietrich, Oberregierungsrat, Bottrop
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Direktor im Corporate-Center der Hoechst AG, Frankfurt/Main
Müller-Eiselt, Klaus Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Müller-Franken, Sebastian, Dr., Passau
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Duisburg
Müller-Seils, Hans-Jürgen, Dipl.-Kaufmann, BDI, Köln
C. F. Müller Verlag, Heidelberg.
Müller-Winners, Markus, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fellbach
Münch, Christof, Dr., Notar, Dettelbach
Munde, Karl H., Rechtsanwalt, Notar, Soest
Mußgnug, Reinhard, Dr., Universitätsprofessor, Heidelberg
- Naerger, Günther, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Nebermann, Heike, Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Monheim
Neuhof, Manfred, Notar, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Celle
Neumann, Steffen, Dr., Ministerialrat, Essen
Neymaier, Jochen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt f. Steuerrecht, München
Nickel, Jörg Rainer, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Rechtsanwalt, Köln
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Vereidigter Buchprüfer, Siegburg
Novacek, Erich, Lektor für Steuerrecht, Linz, Österreich
- Odenthal, Reiner, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bonn
Oehler, Günther, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sersheim
Oertel, Reinhold, Dr., Professor, Steuerberater, Bad Kissingen
Offerhaus, Klaus, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Oppermann, Robert, Ministerialrat Ministerium der Finanzen, Stahnsdorf
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Frankfurt
Osterloh, Lerke, Dr., Universitätsprofessorin, Richterin des Bundesverfassungsgerichts, Frankfurt/Main
Ostwestfälische Revisions- und Treuhand GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Pfarrkirchen

Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer, Nürnberg

Pache, Sven, Dr., Regierungsrat, Erlensee

Pahlke, Armin, Dr., Richter am Finanzgericht, Gehrden

Papenheim, Marc-Oliver, München

Peetz, Carsten, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Pelka, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Perske, Eva-Maria, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin, Frankfurt/Main

Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Recklinghausen

Peter, Kersten, Steuerberaterin, Löhne

Peusquens, Herbert, Dr. jur., Professor, Steuerberater, Rösrath

Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Pfeiffer, Thomas, Dr., Präsident des Finanzgerichts und des Verfassungsgerichtshofs, Leipzig

Pfitzenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin

Pfitzner, Klaus, Ministerialrat, Alfter-Oedekoven

Pfluger, Bert, Dr., Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe

Pfluger, Katja, jur. Assistentin, Karlsruhe

Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Steuerberater, Alfter-Oedekoven

Pich, Hildegard, Referatsleiterin im Finanzministerium, Dorsten

Pickelmann, Peter, Dipl.-Finanzwirt, Erlangen

Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter

Pilz, Katja, Rechtsanwältin, Offenburg

Plate, Horst G., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsbeistand, Falkenburg

Plehwé, Thomas von, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Pohl, Dirk, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, München

Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr

Pommerin, Andreas, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Düsseldorf

Pott, Hans-Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Preißer, Michael, Dr., Professor, Fachhochschule Hamburg, Seevetal

Prell, jun., Helmut, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Fürth

Probst, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn

Prusko, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Weiden

Publ, Thomas, Dr., Institut für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg

Pump, Hermann, Richter am Finanzgericht, Münster

Quabeck, Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bonn

Quecke, Ludwig, Rechtsanwalt, Duisburg

Rabback, Dieter, Rechtsanwalt, Bonn

Raber, Hans Georg, Dr., Rechtsanwalt, Referent für Steuerpolitik, Dormagen

Radusch, Jenny, Dr., Steuerberaterin, Berlin

Ränsch, Ulrich, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt

Rätke, Bernd, Dipl.-Finanzwirt, Richter am Finanzgericht, Berlin

Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath

Rand, Thomas, Steuerberater, Dillingen/Saar

Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts a. D., Bremen

Rasenack, Christian, Dr., Universitätsprofessor, Berlin

Rathert, Wilfried, Ludwigshafen

Raufer, Horst, Richter am Finanzgericht, Gutach im Breisgau

Raupach, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München

Rausser, Karl Theodor, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Germering

Rechenberg, Wolf-Georg, Freiherr von, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Ber-
lin

Reiche, Klaus, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer,
Friedberg

Reif, Arne, Rechtsanwalt, München

Reim, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster

Reiß, Wolfram, Dr., Universitätsprofessor, Nürnberg

Remuss, Dirk, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin

Rendels, Heinz J., Ministerialdirektor, Bundesministerium der Finanzen,
Bonn

Renner, Georg, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Echzell

Reschke, Uwe-Karsten, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steu-
errecht, Eppelheim

Resing, Klaus, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf

Reuß, Joachim, Dipl.-Kaufmann, Richter am Finanzgericht, Solingen

Reuter, Cornelia, Finanzbeamtin, Bonn

Rey, Wolfgang, Dipl.-Ökonom, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Tönisvorst

Richner, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Bubikon, Schweiz

Richter, Wolfgang, Regierungsrat, Mainz

Riechmann, Klaus-Joachim, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden

Rief, Roland, Dr., Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Wien

Riegen, Tilo, von, Regierungsrat z. A., Kiel

Riemenschneider, Sven, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg

Rijks Universiteit Leiden, Vakgroep Belastingrechtelijke Vakken, Derks, Reginald A., mr., Leiden

Ritter, Wolfgang, Professor, iur., Frankenthal/Pfalz

Röchling'sche Treuhandgesellschaft mbH, Mannheim

Rodi, Michael, Dr., M. A., Professor, Universität Greifswald, Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht

Roeder, Günter, Rechtsanwalt, BASF, Zentralabteilung Steuern und Zölle, Ludwigshafen

Röhl, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf

Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berlin

Rohrman, Jörn, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln

Roller, Alfred, Dr. rer. pol., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Stuttgart

Roth, A., Dr., Direktor der Deere & Company European Office, Mannheim

Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer

Rotthege, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf

Ruban, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München

Rudolph, Günther, Ministerialrat, Rechtsanwalt, Steuerberater, Taunusstein

Rudolph, Udo, Assessor jur., Potsdam

Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Gauting

Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

Rücker, Peter, Richter am Finanzgericht, Burgwedel

Ruegenberg, Guido, Rechtsanwalt, Köln

Rüßmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim

Runge, Berndt, Dr., Ministerialrat, Bornheim-Hemmerich

Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz

Saalfeld, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München

Safarik, Frantisek J., Dr. rer. pol., Steuerberater, Basel

Sagasser, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf

Saldern, Albrecht von, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Krefeld

Sanden, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Wuppertal

Sander-Hellwig, Annelore, Richterin am Finanzgericht, Berlin

Sander, Theo, Dipl.-Betriebswirt, Rechtsanwalt, Castrop-Rauxel

Sarrazin, Viktor, Ministerialdirigent, Bundesministerium der Finanzen, Bonn

Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin

Sauerwald, Josef, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bergisch Gladbach

Schäfer, Jürgen, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Düsseldorf

Schäfer, Karl, Dr., Rechtsanwalt, München

- Schaetze*, Roderich, Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Schätzlein, Adolf, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Neuss
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hagen
Schauhoff, Stephan, Dr. jur., Rechtsanwalt, Bonn
Schaumburg, Harald, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Schaumburg, Heide, Dr., Vorsitzende Richterin am Finanzgericht, Bonn
Scheel, Peter, Dr., Leitender Regierungsdirektor a. D., Dortmund
Scheffler, Wolfram, Dr., Dipl.-Kaufmann, Universitätsprofessor, Nürnberg
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Augsburg
Schellmann, Gottfried, Mag., Steuerberater, Mödling, Österreich
Schiffer, K. Jan, Dr., Rechtsanwalt, Bonn
Schilli-Frank, Dagmar, Regierungsdirektorin, Essen
Schitag Ernst & Joung, Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart
Schlaghecke, Bernhard Stephan, Bееck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Oberregierungsrat, Dannenfels
Schmidt, Harald, Dr. jur., Leitender Regierungsdirektor, Paderborn
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., Baldham
Schmidt-Troje, Jürgen, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Köln
Schmitt, Hans Günther, Dipl.-Kaufmann, Rechtsanwalt, Steuerberater, Lautertal-Gandernheim
Schmitz, Christoph, Regierungsdirektor, Mönchengladbach
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Siegen
Schmitz, Ralf, Dr., Rechtsanwalt, Brühl
Schneider, Hans-Peter, Steuerberater, Lüneburg
Schneider, Stefan, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Mannheim
Schobert, Anton, Leitender Regierungsdirektor, Bonn
Schöck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Kanzler der Universität Erlangen-Nürnberg, Fürth
Schön, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Bonn
Schönberg, Rüdiger, Freiherr von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Pfaffenhofen
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof a. D., Sankt Augustin
Scholz, Michael W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg

- Schott*, Karl-Heinz, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr. jur., Steuerberater, Aachen
Schröder, Detlef, Präsident des Finanzgerichts, Brambach
Schuch, Josef, Dr., MMag., Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschafts-Universität Wien
Schüller, Alfred, Regierungsdirektor, FH für Verwaltung, Berlin
Schüppen, Matthias, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, München
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Professor, Universitätsdozent für Abgabenrecht, Steuerberater, Beideter Buchprüfer, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Schultheis, Peter, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Wildungen
Schultz, Florian, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt/Main
Schultze, Stephan Karl, Rechtsanwalt, Steuerberater, Dortmund
Schulz-Kühne, Elvira, Rechtsanwältin, Goslar
Schulze, Erhard-Veit, Dr., Steuerberater, Rentenberater, Offenbach/Main
Schulze-Osterlob, Joachim, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Professor, Nordkirchen
Schumacher, Detlef, Dr., Universitätsprofessor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr. jur., Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Münster
Schumacher, Jörg G., Rechtsanwalt, Berlin
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schwarz, Bernhard, Dr., Oberfinanzpräsident, Rostock
Schwarz, Hansjürgen, Präsident des Finanzgerichts, Illingen
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Thyssengas GmbH, Duisburg
Schweiss, Karel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Seeger, Siegbert, Dr., Professor, Präsident des Finanzgerichts, Hannover
Seer, Roman, Dr., Universitätsprofessor, Bochum
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Seibel, Wolfgang, Richter am Finanzgericht, Sprockhövel
Seibold, Felix, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Seidel, Jens Peter, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
Seidenfus, Valentin R., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Seifert, Michael, Dipl.-Finanzwirt, Steuerberater, Troisdorf
Seitz, Wolfgang, Dr., Steuerjurist, Wien

- Sefinghaus*, Carsten, Richter am Finanzgericht, Köln
Sieber, Roland, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siegel, Theodor, Dr., Universitätsprofessor, Berlin
Sieker, Susanne, Dr., Wissenschaftliche Assistentin, Berlin
Sieling, Arndt Eugen, Rechtsanwalt, Frankfurt
Sigloch, Jochen, Dr., Universitätsprofessor, Bayreuth
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wirtschaftstreuhand, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Erfstadt
Söffing, Günter, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof a. D., Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Universitätsprofessor, Passau
Sommer, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, München
Sorgenfrei, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Steuerberater, Frankfurt
Soz. Hengeler, Müller, Weitzel, Wirtz, Frankfurt/Main
Speckamp, Peter, Richter am Finanzgericht, Essen
Spiegelberger, Sebastian, Dr., Notar, Rosenheim
Spies, Stephan, Regierungsrat z. A., Sassenberg
Spindler, Wolfgang, Richter am Bundesfinanzhof, München
Stadie, Holger, Dr., Universitätsprofessor, Leipzig
Stadlhofer-Wissinger, Angelika, Dr., Köln
Stahl, Rudolf, Rechtsanwalt, Köln
Stahlschmidt, Michael, Dipl.-Betriebswirt, Referendar, Medebach
Stakemann, Hartwig, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Burgwedel
Stapperfend, Thomas, Dr., Richter, Cottbus
Starke, Wolfram, Lektor, Siegen
Stecher, Norman, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fürth
Steinborn, Manfred, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Krefeld
Steinert, Maria, Rechtsanwältin, Köln
Steinhauff, Dieter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Steuck, Hellmut, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Stockmann, Frank, Wissenschaftlicher Assistent, München
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Freiburg im Breisgau
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Streit, Willi, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Köln
Ströfer, Joachim, Dr., Ministerialrat, Meckenheim

- Strohner*, Klaus, Rechtsanwalt, Köln
Strunk, Roy, Oberregierungsrat, Denzlingen
Studt, Stefan, Oberregierungsrat, Kiel
Stümpel, Horst, Leitender Regierungsdirektor, Dortmund
Stubldreier, Annette, Dr., Dipl.-Finanzwirtin, Rechtsanwältin, Essen
Stubldreier, Knut, Dipl.-Finanzwirt, Essen
Sturges, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Sturm, Wolfgang, Dr., Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Bad Salzfluren
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident a. D., Kiel
Subrbier-Hahn, Ute, Dipl.-Finanzwirtin, Arnstadt
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Takacs*, Peter, Mag. Dr., Steuerpolitischer Referent, Bundesministerium für Finanzen, Wien
Tanski, Joachim, Dr., Dipl.-Kaufmann, Professor, Berlin
Tanzer, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Targan, Norbert, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Universitätsdozent, Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Graz
Temming, Johannes, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hagen
Thebrath, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Schalksmühle
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München
Theisen, Manuel René, Dr. Dr., Universitätsprofessor, München
Thiel, Jochen, Dr., Professor, Ministerialrat, Kaarst
Thiele, Stefan, Dr. rer. pol., Dipl.-Kaufmann, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Münster
Thumfart, Bruno, Regierungsdirektor, Schwäbisch-Gmünd
Tiedchen, Susanne, Dr., Berlin
Tilp, Claudia, Regierungsrätin z. A., Würzburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Traxel, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Leipzig
Trommler, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Aachen
Trzaskalik, Christoph, Dr., Universitätsprofessor, Mainz
- Uelner*, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor a. D., Rechtsanwalt, Sankt Augustin
Ufer, Heinz-Hermann, Rechtsanwalt, Gelsenkirchen
Urtz, Christoph, MMag., Wien

- Vallender*, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen, Schweiz
Van Kann, Jürgen, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Vater, Sylvia, Rechtsanwältin, Berlin
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wirtschaftsprüfer, München
Viskorf, Hermann-Ulrich, Richter am Bundesfinanzhof, München
Völker, Dietmar, Rechtsanwalt, Hamburg
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts a. D., Freiburg
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätsprofessor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Universitätsprofessor (em.), Starnberg
Vogelgesang, Horst, Präsident der Bundesfinanzakademie, Brühl
Volb, Helmut, Lehrbeauftragter der FH für Verwaltung, Berlin
Vorwald, Gerhard, Dr., Professor, Münster
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts a. D., Wohltorf
Vosseberg, Clemens-Ulrich, Rechtsanwalt, Steuerberater, Berlin
- Wacker*, Roland, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wagner, Klaus Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Langenfeld
Wagner, Martin, Rechtsanwalt, Stuttgart
Wallenstätter, Alfred, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Höchberg
Wallmeyer, Johannes, Rechtsreferendar, Dortmund
Walter, Otto L., Dr., Professor, Rechtsanwalt, Senior Consul, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Universitätsprofessor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dr., Dipl.-Kaufmann, Berlin
Warm, Martin J., Rechtsanwalt, Schlangen
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
- Waterkamp-Faupel*, Afra, Dr., Richterin am Finanzgericht, Magdeburg
Watermeyer, Heinrich-Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Solingen
Weber, Gero, Präsident der Oberfinanzdirektion, Chemnitz
Weber, Günther, Dipl.-Ingenieur, Düsseldorf
Weber, Harald, Dr., Universitätsprofessor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hagen
- Wedelstädt*, Alexander von, Abteilungsdirektor, Mülheim/Ruhr
Weerth, Jan de, Rechtsanwalt, Oberursel/Ts.
Wefers, Ulrike, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Wegner, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg

- Weide*, Kurt, Mag., Dr., Hofrat, Innsbruck
Weinacht, Herbert, Regierungsdirektor, Denzlingen
Weingarten, Erwin, Richter am Finanzgericht, Köln
Weinhardt, Silke, Dr., Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Hamburg
Weinreich, Volker, Dr., Rechtsanwalt, Bochum
Weirich, Dorothea, Rechtsanwältin, Neustadt
Weise, Thomas, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Düsseldorf
Wellmann, Richard, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Buchholz i. d. Nordheide
Wendt, Rudolf, Dr., Universitätsprofessor, Saarbrücken
Wenmakers, Peter, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Werning, Ulrich, Richter am Finanzgericht, Münster
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor a. D., Wuppertal
Wichmann, Michael, Regierungsdirektor, BMF, Bonn
Widmann, Siegfried, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Widmann, Werner, Leitender Ministerialrat, Mainz-Kastel
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Grünwald
Wieland, Joachim, Dr., LL. M., Universitätsprofessor, Bielefeld
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Vereidigter Buchprüfer, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar-Hans, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl
Wilke, Kay-Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Reutlingen
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/ Ruhr
Winter, Hans, Mag., Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftstreuhandler, Graz
Winters, Karl-Peter, Verleger, Köln
Wirtz, Otto, Bornheim
Wittmann, Alfred, München
Wittmann, Rolf, Dr., Rechtsanwalt, Augsburg
Wölfinger, Heinrich, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d. Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D., München
Wolff, Eberhard, Dr. jur., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, Johannes, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolffgang, Hans-Michael, Dr., Universitätsprofessor, Münster
Wollschläger, Ulrich, Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Abteilungsdirektor, Köln

- Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Wosnitza, Michael, Dr., Universitätsprofessor, Magdeburg
Wüst, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater,
Köln
Wurm, Felix J., Dr., LL. M., Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Notar, Oldenburg
- Zacherl*, Peter, Dr., Finanzpolitischer Referent, Wien
Zapf, Dr., Karl-Friedrich, Regierungsdirektor, Finanzamt, Heidelberg
Zei, Roberto, Dr., Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Mailand
Zeifang, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravensburg
ZVEI Zentralverband der Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V.,
Thumbs, Werner, Dipl.-Kaufmann, Frankfurt/Main
Zeischwitz, Friedrich von, Dr., Universitätsprofessor, Gießen
Ziegenhagen, Andreas, Rechtsreferendar, Berlin
Ziegler, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Stuttgart
Zimmermann, Thomas, Steuerberater, Koblenz
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg, Österreich
Zitzelsberger, Herbert, Dr., Professor, Leverkusen
Zorn, Nikolaus, Dr., Universitätsdozent, Hofrat, Mieders, Österreich
Zugmaier, Oliver, Dr., Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Augsburg

Sachregister

- Äquivalenzprinzip 28
- Anfallsberechtigter 302, 304; s. auch Stiftung
- Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG) 21, 124, 270, 279, 294; s. auch Doppelbesteuerung
- Anteile an Kapitalgesellschaften 58, 76, 128, 147, 207, 282, 291; s. auch einbringungsgeborene Anteile
- Anwendbares Zivilrecht 285
- Arbeitslohn 129, 138; s. auch Incentive-Reisen
- Ausländische Erbschaftsteuersysteme
- Australien 282
 - Graubünden 279, 282
 - Großbritannien 99, 193, 279
 - Israel 282
 - Japan 279
 - Kanada 99, 125, 282
 - Niederlande 100
 - Schweiz 279
 - Tschechien 100
 - USA 101, 279
- Ausländische Familienstiftung 295, 302; s. auch Familienstiftung, Stiftung, Trust
- Auslandsvermögen 56, 209, 283
- Australien 282
- Auswanderung s. Staatsangehörigkeit, Wohnsitz
- Außerbetriebliche Sphäre bei Kapitalgesellschaften 109, 113, 140, 164
- Bereicherungssteuer 137
- Berliner Testament 246
- Beschränkte Steuerpflicht s. Auslandsvermögen
- Beschränkungsverbot 260 ff., 301; s. auch Diskriminierungsverbot
- Bewertung ausländischen Vermögens 288
- Bewertungsabschlag s. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- Bewertungsmaßstäbe 177 ff., 197
- Betriebsgrundstücke 204
- Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- Ausmaß und Legitimation der Begünstigung 46, 65, 71, 148, 189, 191 ff., 217 ff., 315
 - Freibetrag und Bewertungsabschlag (§ 13a ErbStG) 57, 82, 210 ff., 217 ff., 237
 - Gestaltungsmöglichkeiten 128, 237
 - in- und ausländisches Betriebsvermögen 289; s. auch Stundung von Erbschaftsteuer, verlängerte Maßgeblichkeit
- Bezugsberechtigter 302, 304; s. auch Stiftung
- Buchwertfortführung 155, 167, 200, 218; s. auch stille Reserven, unentgeltlicher Betriebsübergang
- Bündnis 90/Die Grünen 2
- Capital Gains Tax 99, 282
- CDU 2
- Dauernde Lasten s. Renten
- Dienstleistungsfreiheit (Art. 59 EGV) 257
- Diskriminierungsverbot 259 ff., 301; s. auch Beschränkungsverbot, Staatsangehörigkeit
- Disquotale Leistungen bei Gesellschaften 96, 115, 119, 143, 175, 314

- Doppelbesteuerung, Doppelbesteuerungsabkommen 131, 209, 265 ff., 279 ff.; s. auch Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer
- Effizienz s. Vermögensteuer, Vollzugsprobleme
- Ehegattenerwerbe 49, 228
- Ehelicher Güterstand 286
- Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) 20, 61, 64, 186, 200; s. auch Halbteilungsgrundsatz
- Einbringungsgeborene Anteile 89
- Einheitswert 177
- Einheitswertbeschlüsse des BVerfG s. Erbschaftsteuer, Vermögensteuer
- Einkommensteuer, Verhältnis zur Erbschaftsteuer s. Erbschaftsteuer, Verhältnis zur Einkommensteuer
- Einkommensteuerermäßigung bei Zusammentreffen mit Erbschaftsteuer (§ 35 EStG) 73, 85, 130, 141, 145, 148, 161
- Einlage 93, 114, 126, 137, 165
- England s. Großbritannien
- Erbanfallsteuer 44, 103, 193, 277
- Erbaueinandersetzung 74
- Erbengemeinschaft 88
- Erbersatzsteuer s. Ersatzerbschaftsteuer
- Erbschaft- und Schenkungsteuer
- BVerfG-Beschluß vom 22. 6. 1995 4, 40, 158, 309
 - Verhältnis zur Einkommensteuer 39, 73 ff., 127 ff., 313
 - volkswirtschaftliche Auswirkungen 44; s. auch Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, Anteile an Kapitalgesellschaften, Auslandsvermögen, Bereicherungssteuer, Betriebsvermögen, Erb-anfallsteuer, Nachlaßverbindlichkeiten, Steuersubjekt, Stundung
- Ersatzerbschaftsteuer 52, 137, 295
- Ertragswert 178 ff.
- Erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (§ 4 AStG) 278
- Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht 279, 284, 298, 303
- Familienstiftung 42; s. auch Stiftung
- Freibetrag für Betriebsvermögen (§ 13a ErbStG) s. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 48 EGV) 257
- Fundiertes Einkommen, Fundustheorie 11, 28
- Gebrauchsvermögen 19, 65
- Gemeiner Wert 177
- Gemeinwohl 210
- Gesamthandsvermögen 163
- Gesamtrechtsnachfolger als Steuerschuldner (§ 45 AO) 154
- Gestaltung s. Steuerplanung
- Gestaltungsmißbrauch (§ 42 AO) 118, 277
- Gewinnrealisierung 89
- Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) 61, 71, 130, 134, 195, 213
- Graubünden 279, 282
- Großbritannien 99, 193, 279
- Grundfreiheiten des EG-Vertrags 259 ff., 300
- Grundvermögen 59, 185, 205, 237
- Güterstand 286
- Halbteilungsgrundsatz 4, 19, 33, 61, 64, 159, 310
- Immobilien s. Grundvermögen
- Incentive-Reisen 138, 157

- Inländerdiskriminierung 306
Inlandsvermögen 278
Internationale Erbfälle 276 ff.
Israel 282
- Jahreswert 151, 177
Japan 279
- Kanada 99, 125, 282
Kapitalflucht 3
Kapitalgesellschaften s. Anteile an
Kapitalgesellschaften, Steuersub-
jekt der Erbschaftsteuer
Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 73b
EGV) 258
Kurswert 177
- Latente Einkünfte, latente Ertrag-
steuerbelastung 123, 129, 152, 160,
199
Leistungen an Gesellschaften 90 ff.,
111 ff., 140 ff., 167 ff., 240 f., 313
Leistungsfähigkeitsprinzip 3
– Einkommensteuer 135
– Erbschaftsteuer 40, 103, 135
– Körperschaftsteuer 108
– Vermögensteuer 11, 15, 22, 28, 60,
63, 66, 310
- Markteinkommen 105, 136, 156, 164
Mehrfachbelastung bei Auslandsver-
mögen s. Doppelbesteuerung
Mehrfachbelastung durch Einkom-
men- und Erbschaftsteuer 74 ff.,
128 ff.; s. auch Erbschaftsteuer,
Verhältnis zur Einkommensteuer
Meistbegünstigungsgrundsatz 298
Mittelbare Grundstücksschenkung 170
Mittelstand 45, 210
- Nacherbe 292
Nachlaßforderungen 242
Nachlaßsteuer 55, 193, 279
Nachlaßverbindlichkeiten 124
Nachträgliche Einkünfte 156
Niederlande 100
Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV)
257
- Personengesellschaften s. Steuersub-
jekt der Erbschaftsteuer
Pflichtteil 124, 173, 244, 246
- Rechtfertigung von Steuern 8
Rechtsform 290
Reinvermögenszugang 40, 52, 103,
194, 221
Renten 129, 150, 162
Rückfall geschenkten Vermögens 5,
231, 249
- Schweiz 279; s. auch Graubünden
Sollertrag, Sollertragsteuer 19, 20, 61,
70, 184, 196
Sonderbetriebsvermögen 163, 239
SPD 2, 7, 35, 68
Spenden 164
Staatsangehörigkeit 258, 276, 285,
303, 306
Steueraufschub 303
Steuerbilanzwerte s. verlängerte
Maßgeblichkeit
Steuergestaltung s. Steuerplanung
Steuerkonkurrenzen 133
Steuerplanung 48, 238, 277, 281
Steuersubjekt der Erbschaftsteuer,
Personen- und Kapitalgesellschaf-
ten 91, 111, 119, 125, 144, 167
Steuerungshebung s. Gestaltungsmiß-
brauch
Steuervereinfachung 198, 219
Stichtagsprinzip 234
Stiftung 52, 165, 229, 302; s. auch
Anfallsberechtigter, ausländische

- Familienstiftung, Bezugsberechtigter, Familienstiftung, Thesaurierung, Trust
- Stille Reserven 146, 166, 172, 218; s. auch Buchwertfortführung
- Stundung von Erbschaftsteuer (§ 28 ErbStG) 215, 223
- Stuttgarter Verfahren 203, 289
- Substanzbesteuerung 2, 197
- Systemgerechtigkeit 157
- Tarifbegrenzung für Betriebsvermögen (§ 19a ErbStG); s. Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- Teilungsanordnung 250
- Teilwert 177
- Testamentsvollstreckervergütung 139, 174
- Thesaurierung 305; s. auch Stiftung
- Trust 293, 302; s. auch Stiftung
- Tschechien 100
- Übergang von Betriebsvermögen 128; s. auch Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht
- Übermaßverbot 61, 130, 158, 201
- Überwälzung
- Einkommensteuer 59, 312
 - Grundsteuer 60, 66
 - Umsatzsteuer 59, 66, 312
 - Vermögensteuer 59, 60, 312
- Unentgeltlicher Betriebsübergang 80, 86; s. auch Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, Buchwertfortführung
- Universalitätsprinzip 278
- USA 101, 279
- Verdeckte Gewinnausschüttung 97, 126, 142, 166, 173
- Verfahrensvereinfachung s. Steuervereinfachung
- Verkehrswert 280
- Verlängerte Maßgeblichkeit 85, 146, 166, 197, 220
- Vermächtnis 245
- Vermögensteuer
- Aufkommen 3, 14, 62, 68
 - Betriebsvermögen 35
 - BVerfG-Beschluß vom 22. 6. 1995 2, 4, 7, 17, 19, 25, 131, 178, 309
 - Geschichte 10
 - Gesetzgebungskompetenz 9
 - Umverteilung 14
 - Verwaltungsaufwand 3, 18
 - Vollzugsprobleme 17, 23, 33, 62
 - Wiedereinführung 2
- Vielsteuersystem 130
- Vor- und Nacherbfolge 292
- Vorabentscheidungsersuchen 300
- Vorweggenommene Erbfolge 5, 116
- Wegzugsbesteuerung; s. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht
- Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung 199
- Wiederkehrende Bezüge s. Renten
- Wohnsitz, Wohnsitzwechsel 278, 283
- Zeitpunkt einer Schenkung 292
- Zivilrecht, anwendbares 285
- Zugewinnngemeinschaft 286
- Zurechnung 155
- Zuwendungen unter Ehegatten 98
- Zweckzuwendungen 50