

Schriften zum Steuerrecht

Band 5

Erbschaftsteuer und Unternehmung

Eine steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Untersuchung
unter Berücksichtigung des britischen, französischen und schweizerischen Rechts

Von

Dr. Dieter Frank



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

DIETER FRANK

Erbschaftsteuer und Unternehmung

Schriften zum Steuerrecht

Band 5

Erbschaftsteuer und Unternehmung

Eine steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Untersuchung
unter Berücksichtigung des britischen, französischen und schweizerischen Rechts

Von

Dr. Dieter Frank



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten
© 1969 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1969 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany

Geleitwort

Die Erbschaftsteuer wurde durch die beabsichtigte Große Steuerreform plötzlich wieder in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt. Hier ist diese Arbeit, die unter Voraussicht des Kommenden geschrieben wurde, ein wichtiger Beitrag. Sie hat dadurch noch Aktualität gewonnen, daß der Wissenschaftliche Beirat des Bundesministeriums der Finanzen in seinem Gutachten vom 11. 2. 1967 eine drastische Anhebung der Erbschaftsteuer empfohlen hat.

Vor einer so weitreichenden Entscheidung darf man nicht versäumen, sich über die wirkliche Belastung mit der geltenden Erbschaftsteuer genau zu vergewissern. Auch muß man sich über die Verhältnisse im Ausland unterrichten, insbesondere die Auswirkungen im Rahmen der EWG überdenken.

Die Erbschaftsteuer selbst ist wissenschaftlich wenig ergründet. Auch begegnen wir seit Jahrzehnten unrichtigen Vorstellungen. Insbesondere gilt dies von den zahlreichen Behauptungen eines gewissen Rückstands, vor allem gegenüber der englischen Erbschaftsteuer, die als ein vorbildliches Mittel einer notwendigen Umverteilung von Vermögen empfunden und selbst in den Schulen so dargestellt wird.

Eine nähere Untersuchung zeigt, daß für uns die Erbschaftsteuer in Großbritannien schon deshalb keinen zuverlässigen Vergleichsmaßstab bildet, da sie nicht wie im kontinentalen Bereich durch eine lückenlose Steuer für Schenkungen unter Lebenden gesichert ist und zahlreiche Möglichkeiten für ihre Vermeidung gegeben sind. Weiter ist zu bedenken, daß England eine laufende Vermögensteuer nicht erhebt und dabei ebenso verfährt wie die meisten europäischen Länder, so Frankreich und Belgien oder teilweise die Niederlande.

Nach dem erwähnten Gutachten (S. 72) soll die Erbschaftsteuer sogar in doppelter Weise erhöht werden, einmal durch die Verminderung der Steuerklassen von fünf auf zwei, wobei auf Großbritannien und die USA, aber aus den oben genannten Gründen zu Unrecht verwiesen wird. Zugleich soll die neue Steuerklasse I, also der Erwerb in gerader Linie, „beträchtlich“ „angepaßt“ werden, und zwar auf einen Durchschnittsteuersatz von 6—40 %. Außerdem soll die neue Steuerklasse II nach dem bisherigen Tarif der Steuerklasse V besteuert werden, also ansteigend von 14 % auf 60 %, wobei die dabei beabsichtigte Erhöhung der Freibeträge nicht sehr ins Gewicht fällt. Dies geht bei mittleren Ver-

mögen auch weit über das in den Vereinigten Staaten zu Entrichtende hinaus, ganz abgesehen davon, daß es dort einen ermäßigten Steuersatz für Schenkungen gibt.

Diese Anhebung ist vor allem in den Fällen äußerst bedenklich, in denen ein Betrieb, wie das heute nach den schweren Menschenverlusten im letzten Krieg oder auch bei Verkehrsunfällen nicht selten vorkommt, auf Neffen und Nichten des Erblassers übergeht. Hier würde eine solche Besteuerung vielfach zu einer Zerschlagung von Unternehmen führen. Wird der Empfehlung für die starke Anhebung des Steuersatzes gefolgt, so wird der bisherige weitreichende Wettbewerbsnachteil in der Industrie für deutsche Unternehmer noch ganz wesentlich verschärft, unterliegen diese doch bei der Rechtsform der Kapitalgesellschaft allein einer Doppelbelastung mit Vermögensteuer. Auch würde durch eine solche Maßnahme die Kapitalflucht stark gefördert.

In den Erwägungen des Wissenschaftlichen Beirats ist die Frage der Auswirkung der schleichenden Geldentwertung auf die Höhe der Erbschaftsteuer überhaupt nicht erörtert. Dabei stammt der heute geltende Tarif ohne Änderung aus dem Jahre 1925, was wegen der Progression in der Zwischenzeit einer Erhöhung auf kaltem Wege von mindestens 50 % entspricht. Dabei ist zu bedenken, daß wir vor einer Anhebung der Einheitswerte für die Grundstücke stehen. Außerdem ist wohl beabsichtigt, die privaten Kapitalgewinne bei der Einkommensteuer neu in vollem Umfang heranzuziehen, wie das auch in dem Gutachten (S. 25) empfohlen ist. Damit entstehen auch für diese Seite bei einem Erbfall oder einer vorweggenommenen Erbfolge zusätzliche Steuern, die die Belastung einer Erbschaft außerordentlich erhöhen können. Schließlich schweigt sich das Gutachten bei dieser Gelegenheit über die zahlreichen Fälle aus, in denen heute schon wegen der hohen Erbschaftsteuer eine Weiterführung von Unternehmen nur gewährleistet erschien, wenn Kapitalanteile beim Tod des Erblassers auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen wurden.

So muß jeder Schritt zu einer Erhöhung der heutigen Steuer genau überlegt werden, insbesondere auch aus der Sicht von Art. 14 GG, der den Staatsbürger vor Enteignung schützen will. Geht man von der heutigen allgemeinen Steuerbelastung im Rahmen der EWG aus, so wäre bei einer Beibehaltung der laufenden Vermögensteuer nicht eine Erhöhung, sondern im Gegenteil eine drastische Ermäßigung der Erbschaftsteuer geboten. Auch interessiert es, daß es der französischen Regierung im Oktober 1968 trotz Fehlens einer laufenden Vermögensteuer nicht gelang, die von ihr erstrebte wesentliche Erhöhung der Erbschaftsteuer gegen den entschlossenen Widerstand sämtlicher Parteien einschließlich der Kommunisten durchzusetzen. Dies ist begreiflich, da die

heutigen Unternehmen zu Investitionen in einem früher nicht erwarteten Ausmaß gezwungen sind und daher einen weiteren Aderlaß schwerlich ertragen können, wenn sie nicht ihre Wettbewerbsfähigkeit aufs Spiel setzen wollen.

Mannheim, 21. Januar 1969

Professor Dr. Dr. *Kuno Barth*

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil

Die Entwicklung und Begründung der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Kapitel 1

Die historischen Grundlagen der Erbschaft- und Schenkungsteuer

A. Die Geschichte der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen bis in die Zeit der französischen Revolution	23
I. Altertum	23
II. Vom Mittelalter bis zum Ende des 17. Jahrhunderts	25
III. Die Entwicklung im 18. Jahrhundert	26
B. Der Übergang zu eigentlichen Erbschaftsteuergesetzen im 19. Jahrhundert verbunden mit dem Ansteigen der steuerlichen Belastung ..	28
I. Die Auffassungen der zeitgenössischen Literatur	28
II. Die Erbschaftsteuergesetzgebung im 19. Jahrhundert	31
1. Deutschland	31
2. Großbritannien	34
3. Frankreich	37
4. Schweiz	38
C. Die systematische Ordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuern im 20. Jahrhundert	40
I. Die Besteuerung des Vermögensübergangs von Todes wegen	40
1. Deutschland	40
a) Das Reichsgesetz von 1906	40
b) Die Reformbestrebungen in den Jahren 1908 und 1909	42
c) Die Novelle von 1913	43
d) Die radikale Erbschaftsteuerlösung im Jahre 1919	45
e) Die Zeit bis zur Steuerreform von 1925	48
f) Die Reform der Erbschaftsteuer von 1925	49
g) Das Erbschaftsteuergesetz von 1934	50
h) Die Entwicklung nach dem zweiten Weltkrieg	50
aa) Das Kontrollratsgesetz Nr. 17	50

bb)	Die Regelung in den westlichen Besatzungszonen und in der Bundesrepublik Deutschland	51
a)	Das Gesetz Nr. 64 der Militärregierung	51
β)	Die Neufassung vom 30. 6. 1951	51
γ)	Die Tarifsenkung im Jahre 1954	51
δ)	Das Gesetz von 1959	52
cc)	Die Entwicklung in der sowjetischen Besatzungszone und in der Deutschen Demokratischen Republik	53
a)	Die steuerpolitischen Leitgedanken	53
β)	Die erbschaftsteuerliche Gesetzgebung	54
dd)	Die selbständige Weiterentwicklung der Erbschaftsteuer in Österreich	54
2.	Großbritannien	55
a)	Die Zeit bis zum ersten Weltkrieg	55
b)	Die Gesetzgebung in der Zeit vom ersten Weltkrieg bis zum Ende des zweiten Weltkriegs	57
c)	Die Entwicklung seit dem Ende des zweiten Weltkriegs ..	61
aa)	Die weitere Verschärfung der estate duty im Jahre 1946	61
bb)	Die Vereinfachung der britischen Erbschaftsteuern im Jahre 1949	62
cc)	Die Erleichterung der Steuerbelastung für das gewerbliche Vermögen im Jahre 1954	62
dd)	Der weitere Ausbau der estate duty seit 1956	63
3.	Frankreich	65
a)	Der rasche Ausbau der französischen Erbschaftsteuer bis zum ersten Weltkrieg	65
b)	Die Zeit vom Beginn des ersten bis zum Ende des zweiten Weltkriegs	65
c)	Die Entwicklung seit 1945	68
4.	Schweiz	70
a)	Die Ordnung der kantonalen Erbschaftsteuern unter Verzicht auf eine Bundeserbschaftsteuer	70
b)	Die Regelung des Kantons Zürich	71
c)	Die Regelung des Kantons Basel-Stadt	72
II.	Die Besteuerung der Schenkungen unter Lebenden	73
1.	Die Schenkungsteuer als Ergänzung der Erbschaftsteuer	73
2.	Deutschland	73
a)	Die Schenkungsteuer des preußischen Erbschaftsteuergesetzes von 1873 und des Reichsgesetzes von 1906	73
b)	Die Erweiterung des steuerlichen Schenkungsbegriffs im Jahre 1919	74
c)	Die Entwicklung bis zur Gegenwart	76

Inhaltsverzeichnis	11
3. Großbritannien	77
4. Frankreich	78
5. Schweiz	79
III. Die ergänzenden Abgaben von den Gütern der „Toten Hand“	80
1. Die Totehandabgabe als Äquivalent der Erbschaftsteuer bei juristischen Personen	80
2. Deutschland und Österreich	80
3. Großbritannien	81
4. Frankreich	81
5. Schweiz	82
D. Die Vermögensteuer als laufende Vorausbelastung des Vermögens vor der Entrichtung der Erbschaftsteuer	82
I. Die Vermögensteuer im allgemeinen	82
II. Die älteren Ausbildungen der Vermögensteuern	83
III. Die Vermögensbesteuerung in Deutschland seit der Einführung der preußischen Ergänzungsteuer von 1893	84
1. Die laufenden und die einmaligen Abgaben vom Vermögen ..	84
2. Die zusätzliche Belastung des Gewerbekapitals und des Grundvermögens	85
IV. Die Sonderbelastung des Vermögens in Großbritannien	85
V. Die steuerliche Erfassung des Vermögens in Frankreich	86
VI. Die steuerliche Vermögensbelastung in der Schweiz	87
1. Allgemeiner Überblick	87
2. Die Regelungen im Kanton Zürich	88
a) Die Vermögensteuer und die Kapitalsteuer	88
b) Die Liegenschaftensteuer	89
3. Kanton Basel-Stadt	89
a) Die Vermögensteuer und die Kapitalsteuer	89
b) Grundsteuern	90

Kapitel 2

Die sachliche Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer

A. Die ungelöste Frage einer überzeugenden Begründung der Erbschaftsteuer	91
B. Die finanzwissenschaftlichen Begründungsversuche	91

I. Der erbrechtliche Erwerb als Bereicherung	91
1. Die Abgrenzung des Erbanfalls vom Einkommen	91
2. Die Problematik der „Glücksfalltheorie“	94
3. Die Frage der Vermehrung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch den Erbanfall	95
II. Die Erbschaftsteuer als Mittel der Sonderbelastung der fundierten Einkünfte	98
1. Der funktionelle Zusammenhang der Erbschaftsteuer mit der Vermögensteuer	98
2. Die Eignung der Erbschaftsteuer und der Vermögensteuer zur Belastung der fundierten Einkünfte in vergleichender Betrachtung	99
3. Das Problem der Ergänzung der Vermögensteuer durch die Erbschaftsteuer	101
III. Die Erbschaftsteuer als Instrument der Vermögensverteilung ..	103
1. Die mit der Erbschaftsbesteuerung erhobenen verteilungspolitischen Forderungen	103
a) Die Stellungnahme des wissenschaftlichen Schrifttums	103
b) Die politische Beweisführung	106
aa) Die Erbschaftsteuer als Objekt politischer Auseinandersetzungen	106
bb) Die Meinungsverschiedenheiten im Reichstag bis zum ersten Weltkrieg	107
cc) Die Agitation in der Weimarer Republik	110
dd) Die gemäßigte Debatte nach dem zweiten Weltkrieg ..	112
2. Die Problematik der Verwirklichung der an die Erbschaftsteuer gestellten verteilungspolitischen Forderungen	114
a) Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf den Vermögensbestand der Volkswirtschaft	114
b) Der Einfluß der Erbschaftsteuer auf die Vermögensneubildung	115
c) Die Auswirkung der Erbschaftsteuer auf die Vermögensverteilung	116
IV. Überholte und unzureichende Versuche zur Rechtfertigung der Erbschaftsteuer	119
V. Die Möglichkeit systemwidriger Nebenwirkungen	121
C. Die Erbschaftsteuer als Surrogat für ein Miterbrecht des Staates	124
I. Die Forderung nach einem Miterbrecht des Staates	124
II. Die Eignung der Erbschaftsteuer als Surrogat für ein staatliches Erbrecht	127

Kapitel 3

Die fiskalische Bedeutung der Einnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer

A. Der Tarif	129
I. Die Entwicklung der Steuersätze in Deutschland, Großbritannien, Frankreich und der Schweiz	129
1. Die auszugsweise Darstellung der Erbschaftsteuersätze	129
2. Die Auswirkung der Geldentwertung auf die tatsächliche Steuerbelastung	132
II. Die Bezugsgröße der Tarifprogression	133
1. Der Nachlaß	133
2. Der Erbanfall	133
3. Das Vermögen des Erben	134
4. Der Grad der Verwandtschaft zwischen Erbe und Erblasser ..	134
III. Der Tarif im Lichte der verfassungsrechtlichen Eigentums- und Erbrechtsgarantie	135
B. Der Ertrag	139
I. Das Aufkommen der Erbschaftsteuer im Vergleich zum Vermögensteuer- und Gesamtsteueraufkommen.....	139
II. Die Beiträge der einzelnen Steuerklassen	142

Zweiter Teil

Die Auswirkung der Erbschaftsteuer auf den Bestand der Unternehmung

Kapitel 1

Der Übergang der Unternehmung auf den Erben in betriebswirtschaftlicher Sicht	145
---	-----

Kapitel 2

Der Gegenstand und der Umfang der Besteuerung bei der erbrechtlichen Nachfolge

A. Der Gegenstand der Besteuerung	148
I. Deutschland	148
1. Allgemeines	148
2. Der Erwerb von Todes wegen	148
3. Der Erwerb durch Schenkung unter Lebenden	153
a) Der erweiterte steuerliche Schenkungsbegriff	153
b) Einzelfälle	158

II. Großbritannien	159
III. Frankreich	160
IV. Schweiz	160
1. Kanton Zürich	160
2. Kanton Basel-Stadt	161
B. Die Abgrenzung der Steuerpflicht im Verhältnis zum Ausland	161
C. Die bewertungsrechtlichen Vorschriften	163
I. Allgemeines	163
II. Deutschland	164
III. Großbritannien	167
IV. Frankreich	168
V. Schweiz	170
1. Im Kanton Zürich	170
2. Im Kanton Basel-Stadt	170
D. Befreiungen und Ermäßigungen	171
I. Deutschland	171
II. Großbritannien	172
III. Frankreich	173
IV. Schweiz	174
1. Im Kanton Zürich	174
2. Im Kanton Basel-Stadt	175
E. Der Vergleich der steuerlichen Vorausbelastung des Vermögens in Deutschland, Großbritannien, Frankreich und der Schweiz	175
I. Der Tarifvergleich des Bundesfinanzministeriums	175
1. Darstellung	175
2. Kritik	177
II. Der Vergleich der tatsächlichen steuerlichen Inanspruchnahme des Vermögens anhand eines Beispiels	179
1. Der Sachverhalt	179
2. Deutschland	179
a) Erbschaftsteuer	179
b) Vermögensteuer	179
aa) Personenunternehmen	179
bb) Kapitalgesellschaft	179
c) Gewerbesteuer	180

Inhaltsverzeichnis	15
3. Großbritannien	180
4. Frankreich	180
5. Kanton Zürich	180
a) Erbschaftsteuer	180
b) Wehrsteuer, Vermögensteuer und Kapitalsteuer	180
aa) Personenunternehmen	180
bb) Kapitalgesellschaft	181
III. Das Ergebnis	181

Kapitel 3

Die Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen und die Grenzen einer Einflußnahme auf die erbschaftsteuerliche Belastung

A. Die Ausnutzung des erbschaftsteuerlichen Gestaltungsspielraums als Teil der Vorsorge für den Übergang der Unternehmung auf den Erben	183
B. Der Einfluß der familienrechtlichen Regelungen auf die Höhe der erbschaftsteuerlichen Belastung	184
I. Der eheliche Güterstand	184
II. Die Annahme an Kindes Statt	186
C. Die Minderung des Erbschaftsteuereingriffs durch eine bewußte Lenkung des steuerbaren Vermögenserwerbs	188
I. Allgemeines	188
II. Die steuerlichen Vorteile der getrennten Zuwendung des Vermögens und seiner Nutzung	190
1. Der Nießbrauch	190
a) Die schenkungsweise Übertragung des Unternehmens oder der Beteiligung unter Vorbehalt des Nießbrauchs	190
b) Das Nießbrauchsvermächtnis	191
c) Die Aussetzung der Versteuerung nach § 31 ErbStG	193
d) Die Rentenbesteuerung nach § 30 ErbStG	194
e) Die vom Nießbraucher zu tragenden Lasten	195
2. Die Rentenverpflichtung	195
III. Die Vor- und Nacherbschaft	196
IV. Die Bedeutung des Erbverzichts für die erbschaftsteuerlich günstige Lösung der Unternehmensnachfolge	197
V. Die Vermeidung einer Belastung mit Erbschaftsteuer durch Übertragung des späteren Nachlasses an einen rechtlich selbständigen Vermögensträger	197

1. Die Stiftung	197
a) Die steuerlichen Folgen der Übertragung der Unternehmung oder der Kapitalanteile auf eine Stiftung	197
b) Das Problem der laufenden Besteuerung der Stiftung und ihrer Destinatäre	199
2. Der discretionary trust	200
a) Der testamentary trust als Mittel der Nachlaßbindung ..	200
b) Die erbschaftsteuerlichen Vorteile des discretionary trust	202
3. Der wirtschaftliche Verein	203
D. Die Inanspruchnahme der erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen	205
E. Die Vermeidung der Steuerpflicht im Inland	205
F. Das Verhältnis der Erbschaftsteuer zu anderen Abgaben	206
G. Der Vergleich der Einsparungsmöglichkeiten an Erbschaftsteuer in der Bundesrepublik Deutschland und dem als höchstbesteuert geltenden Großbritannien anhand eines praktischen Beispiels	208
I. Der Sachverhalt	208
II. Die Belastung in der Bundesrepublik Deutschland	209
1. Erbschaftsteuer	209
2. Vermögensteuer	209
3. Gewerbesteuer	210
III. Das Verhältnis in Großbritannien	210
IV. Das Ergebnis	211

Kapitel 4

Die wirtschaftlichen Folgen der Erhebung der Erbschaftsteuer für die Unternehmung

A. Der Zwang zur Finanzierung der Erbschaftsteuerzahlung aus Mitteln des Betriebsvermögens	212
B. Das Liquiditätsproblem	214
I. Die Gefahr des Eintritts der Illiquidität	214
II. Die möglichen liquiditätspolitischen Abhilfemaßnahmen	215
C. Die Rückwirkungen des geschmälernten Finanzierungsvolumens der betroffenen Unternehmen auf den leistungswirtschaftlichen Sektor ..	216
D. Die Veränderungen im dispositiven Bereich	218

*Kapitel 5*Die notwendige erbschaftsteuerliche Entlastung der Unternehmung
durch die Inangriffnahme gesetzgeberischer Maßnahmen

A. Die Frage der Abschaffung der Erbschaftsteuer	220
B. Die Entlastung des gewerblichen Vermögens bei der Erhebung der Erbschaftsteuer	220
C. Die Beseitigung der Progression nach dem Grad der Verwandtschaft als eine Möglichkeit für eine Erleichterung	221
D. Die Gewährung eines Anspruchs auf ratenweise Begleichung der Erbschaftsteuer	222
Literaturverzeichnis	223
Sachregister	255

Verzeichnis der Abkürzungen

a. a. O.	am angegebenen Ort
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AER	The American Economic Review
AktG	Aktiengesetz
Amtl. Slg.	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs/Bundesfinanzhofs
Anm.	Anmerkung
AO	(Reichs-)Abgabenordnung
Arch. f. Soz. Wiss. u. Soz. Pol.	Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik
ArchSchwAbgrecht	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Neue Folge der Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht
Art.	Artikel
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters mit Recht der Europäischen Gemeinschaften
Bad. Ges. - u. Ver.-Blatt	Gesetzes- und Verordnungsblatt für das Großherzogthum Baden
BAnz	Bundes-Anzeiger
Bayer. Encycl.	Encyclopädie der Bayerischen Gesetzgebung, Herausgeber S. v. Haller
Bayer. GBl	Gesetz und Verordnungs-Blatt für das Königreich Bayern
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGB-RGRK	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Kommentar herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
Bremisches GBl	Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesverfassungsgerichts

C. C.	Code Civil
CGI	Code général des impôts
Chap.	Chapter
Collection Duvergier	Collection Complète des Lois, Décrets, Ordonnances, Réglemen(t)s, Avis du Conseil- d'Etat... par J. B. Duvergier
DB	Der Betrieb
Diss.	Dissertation
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStR	Deutsches Steuerrecht, Zeitschrift für Praxis und Wissenschaft des gesamten Steuerrechts, Zugleich Organ der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung, A-Ausgabe
DVStR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau, Monatschrift für das gesamte Verkehrsteuerwesen einschl. Erbschaftsteuer
Ec. J.	The Economic Journal, The Journal of The Royal Economic Society
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche vom 18. 8. 1896
ErbStDV	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESTG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung für Deutschland, D-Ausgabe
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FinArchiv	Finanz-Archiv, Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, ab 1884 Herausgeber Georg Schanz, ab 1933 Neue Folge, Herausgeber Hans Teschemacher
FinMin	Finanzminister
FR	Finanz-Rundschau
GBI	Gesetzblatt
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. 5. 1949
GrEStG	Grunderwerbsteuer-Gesetz
Hamburgische Slg.	Hamburgische Gesetze und Verordnungen, Systematisch geordnete Zusammenstellung mit Anmerkungen, Herausgeber A. Wulff
Handelsblatt	Handelsblatt, Deutsche Wirtschaftszeitung, Vereinigt mit Deutsche Zeitung
HbFW	Handbuch der Finanzwissenschaft
H. C. Deb.	The Parliamentary Debates (Official Report)... , House of Commons
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdSt	Handwörterbuch der Staatswissenschaften

HdSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hirths Annalen	Annalen des Deutschen Reichs für Gesetzgebung, Verwaltung und Statistik
IHK	Industrie- und Handelskammer
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe für Handel, Steuer- und Wirtschaftsrecht, Sammelwerk
Jg.	Jahrgang
JZ	Juristenzeitung
KO	Konkursordnung
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LM	Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NStR	Neue Steuer-Rundschau, Zeitschrift für die Praxis des Steuerrechts, Herausgeber: R. Becker und P. Marcuse
öBGBI	österreichisches Bundesgesetzblatt
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung
o. J.	ohne Jahr
OLG	Oberlandesgericht
o. O.	ohne Ortsangabe
o. V.	ohne Verfasserangabe
OVGST	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen. Im amtlichen Auftrage herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs
Preuß. Ges.-Slg.	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
Rev. Sc. et Lég. Fin.	Revue de Science et de Législation Financières
RdF	Reichsminister der Finanzen
RegBl	Regierungsblatt
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	Blattei-Handbuch Rechts- und Wirtschaftspraxis
s.	series
S.	Seite
Schmollers Jahrbuch	Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich. Des „Jahrbuchs für Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtspflege des Deutschen Reiches“ Neue Folge, Herausgegeben von Gustav Schmoller

sec.	section
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Statutes	The Statutes at Large ... (bis 1807) The Statutes of the United Kingdom and Ireland ... (bis 1865) The Law Reports. The Public General Statutes ... (bis 1925) The Law Reports. The Public General Acts ... and the Church Assembly Measures ... (bis 1939) The Public General Acts and the Church Assembly Measures of ... (ab 1940)
Staudingers Komm. z. BGB	J. v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen
StBJb	Steuerberater-Jahrbuch
StG	Steuergesetz
StuR	Steuer und Recht, Herausgegeben vom Institut für Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft e. V.
StuW	Steuer und Wirtschaft, Teil I Abhandlungen, Teil II Rechtsprechung
subs.	subsection
Thür. OVG	Thüringisches Oberverwaltungsgericht
Tz.	Textziffer
U.	Urteil
u. a.	und andere
v.	vom
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VW	Der Volkswirt, Wirtschafts- und Finanz-Zeitung
Webers Gesetzessammlung	Neue Gesetz- und Verordnungen-Sammlung für das Königreich Bayern mit Einschluß der Reichsgesetzgebung, zusammengestellt und mit Anmerkungen versehen von Karl Weber
Württ. RegBl	Königlich-Württembergisches Staats- und Regierungsblatt, ab 1824: Regierungsblatt für das Königreich Württemberg, ab 1918: Regierungsblatt für Württemberg
WW	Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. 8. 1919 (Weimarer Verfassung)
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfgK	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
Ziff.	Ziffer

„Steuerfragen sind stets äußerst subtiler Art und rühren an menschliche Eigenschaften, die das Urteil über das, was gerecht ist, stark zu verwirren geeignet sind.“

Georg *Strutz*, Die Besteuerung der Kriegsgewinne, Stuttgart 1916, S. 19.

Erster Teil

Die Entwicklung und Begründung der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Kapitel 1

Die historischen Grundlagen der Erbschaft- und Schenkungsteuer

A. Die Geschichte der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen bis in die Zeit der Französischen Revolution

I. Altertum

1. Ägypten

Mit Sicherheit wurde in Ägypten, welches über ein „unendlich fein gegliedertes Steuersystem“¹ verfügte, auch eine Erbschaftsteuer in Form einer Besitzwechselabgabe erhoben. Nähere Auskunft gibt ein Papyrus aus dem Jahr 117 v. Chr., das ein Gesetz erwähnt, wonach jede Erbschaft zu registrieren und einer Abgabe zu unterwerfen war². Der Verstoß gegen diese Vorschrift zog nicht nur den Verlust der Erbschaft, sondern auch eine Strafe nach sich, die *Lumbroso*³ mit 20 % des Nachlaßwertes angibt. Den Steuersatz selbst schätzt er auf 10 %.

¹ *Wilcken*, Ulrich: Griechische Ostraka aus Aegypten und Nubien, Ein Beitrag zur antiken Wirtschaftsgeschichte, 1. Buch, Leipzig und Berlin 1899, S. 410.

² *Schanz*, Georg: Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer, FinArchiv 1900, S. 1 ff. (2); vgl. auch *Wilcken*, Ulrich: a. a. O., S. 345 f., 408, 455, 468.

³ *Lumbroso*, Giacomo: Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides, Turin 1870, S. 307 ff.

2. Griechenland

*Shultz*⁴ berichtet von einer griechischen Erbschaftsteuer, die in der späteren hellenistischen Periode mit dem ägyptischen Vorbild in Verbindung gestanden haben soll.

3. Rom

Weder über die Anfänge noch über das Ende der römischen Erbschaftsteuer sind sichere Angaben möglich⁵. Erwiesen ist die unter Augustus im Jahre 6 n. Chr. eingeführte 5 %ige Erbschaftsteuer (*vicesima hereditatum*)⁶, deren Erträge zur Speisung einer Pensionskasse für ausgediente Soldaten herangezogen wurden.

Von dieser Abgabe, die zunächst lediglich die römischen Bürger erfaßte, waren die nächsten Verwandten und dürftige Erben freigestellt, wobei umstritten ist, ob die überlieferte Bezeichnung „dürftig“ sich auf die Vermögensverhältnisse des Erben oder auf die Höhe des Erbanfalls bezog⁷. Trajan machte die Erbschaftsteuer von der Höhe des Erbanfalls abhängig und begründete damit bereits die progressive Ausgestaltung dieser Abgabe⁸.

Unter Caracalla erlebte die Erbschaftsteuer in ihrer fiskalischen Ausgestaltung einen Höhepunkt. Der neue Steuersatz von 10 %, der auf sämtliche Erbschaften im Reich erhoben wurde, bedeutete vor allem für die Provinzen, deren Besitz schon mit der Grundsteuer belastet war, eine erhebliche Härte. Caracallas Nachfolger Macrinus (217) hob diese Neuerungen auch sofort wieder auf⁹.

Über das Ende der römischen Erbschaftsteuer kann mit Sicherheit nur gesagt werden, daß sie zur Zeit Justinians (527—565) nicht mehr bestand¹⁰.

⁴ *Shultz*, William J.: *The Taxation of Inheritance*, Boston and New York 1926, S. 4.

⁵ *Bachofen*, J. J.: *Die Erbschaftsteuer, ihre Geschichte, ihr Einfluß auf das Privatrecht in: Ausgewählte Lehren des römischen Civilrechts*, Bonn 1848, S. 322 ff.

⁶ Häufig als „*vicesima hereditatum*“ zitiert; die obige Genitivform scheint jedoch die originale zu sein, vgl. *West*, Max: *The Inheritance Tax*, 2nd Ed., Completely Revised and Enlarged, New York 1908, S. 13.

⁷ *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 18 f. Weitere kommentierte Einzelheiten bringt *Bachofen*, J. J.: a. a. O., S. 332 ff. Über die Art der Erhebung vgl. *Hirschfeld*, Otto: *Untersuchungen auf dem Gebiete der römischen Verwaltungsgeschichte*, 1. Band: *Die Kaiserlichen Verwaltungsbeamten bis auf Diocletian*, Berlin 1877, S. 62 ff.

⁸ *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 27.

⁷ Derselbe: a. a. O., S. 28; *Bachofen*, J. J.: a. a. O., S. 394.

¹⁰ *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 29 ff.; *Bachofen*, J. J.: a. a. O., S. 394 ff.

II. Vom Mittelalter bis zum Ende des 17. Jahrhunderts

Im europäischen Mittelalter war die Erbschaftsteuer von geringer Bedeutung, wohl auch deshalb, weil ein Erbrecht meist nur den engeren Verwandten zustand¹¹.

Lediglich der Vermögensübergang an entferntere Seitenlinien war mit einer Abgabe belegt, mit der die Verwandten die Erbschaft gleichsam erkaufen und die Nachfolge der Obrigkeit verhindern konnten¹². Erst mit dem Ausgang des Mittelalters wurde der Erbschaftsteuer eine größere Bedeutung zuteil. Die Erweiterung des Kreises der Erbberechtigten und die neu aufgekommene Kenntnis der römischen *vicesima hereditatum* gaben den Anlaß. Die ersten Spuren weisen auf Italien hin. Im Jahre 1395 führte Genua eine 2 0/10ige Erbschaftsteuer ein, von der weder die nächsten Verwandten noch die Geistlichkeit befreit waren¹³.

In Deutschland befaßte sich Johannes *Sturm* (1507—1589) mit der Erbschaftsteuer. Er empfahl die Abgabe, wie sie die römischen Kaiser erhoben hatten, als ein geeignetes Mittel zur Behebung der durch die Türkenkriege eingetretenen Finanznot¹⁴. *Sturms* Vorschläge fanden bald Unterstützung durch andere humanistische Gelehrte¹⁵.

Das markgräfllich baden-durlachische Landrecht, gedruckt 1622, eingeführt 1654¹⁶, brachte die erste deutsche Vorschrift über eine Erbschaftsteuer, die im Falle des nichttestamentarischen Erwerbs von Erben des siebten bis zehnten Grads in Höhe von 10 0/10 des Anfalles erhoben wurde. *Schanz*¹⁷ meint jedoch, daß es sich bei diesem „Lacherbengeld“ um eine vereinzelt dastehende Bestimmung handle, und eine über 100 Jahre nach Inkrafttreten des Gesetzes niedergeschriebene Bemerkung von *Lang*¹⁸

¹¹ Vgl. *Stobbe*, Otto: Handbuch des Deutschen Privatrechts, 5. Band, 1. und 2. Auflage, Berlin 1885, S. 160 ff. und die dort zitierte ältere Literatur.

¹² *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 36; vgl. auch *Chai*, Curt: Die historische Entwicklung der Erbschaftsabgabe in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der Erbschaftssteuergesetzgebung des 20. Jahrhunderts mit Betonung des Unterschiedes der deutsch- und römisch-rechtlichen Erbauffassung, Diss. Heidelberg, o. O. 1923, S. 18 ff.

¹³ *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 36.

¹⁴ Vgl. *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 42.

¹⁵ Vgl. die näheren Angaben bei *Schanz*, G.: a. a. O., S. 45 ff.

¹⁶ *Schanz*, Georg: Studien . . ., FinArchiv 1900, S. 54; vgl. auch *Rau*, Karl Heinrich: Lehrbuch der politischen Oekonomie, Dritter Band, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Erste Abtheilung, Dritte, vermehrte und verbesserte Auflage, Zweiter, unveränderter Nachdruck, Leipzig und Heidelberg 1855, S. 326, Anm. a.

¹⁷ *Schanz*, Georg: a. a. O., S. 55.

¹⁸ *Lang*, Karl Heinrich: Historische Entwicklung der Teutschen Steuer-Verfassungen seit der Karolinger bis auf unsere Zeiten, Berlin und Stettin 1793, S. 125.