

Schriften zum Steuerrecht

Band 6

Verfassungsrechtliche Grenzen  
der Erbschaftsbesteuerung

Von

Dr. Walter Leisner

o. Professor der Rechte  
an der Universität Erlangen-Nürnberg



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

WALTER LEISNER

**Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung**

# Schriften zum Steuerrecht

Band 6

# Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung

Von

**Dr. Walter Leisner**

o. Professor der Rechte  
an der Universität Erlangen-Nürnberg



**DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN**

Alle Rechte vorbehalten  
© 1970 Duncker & Humblot, Berlin 41  
Gedruckt 1970 bei Alb. Sayffaerth, Berlin 61  
Printed in Germany

## Vorwort

Der Erbschaftsteuer ist von jeher in der juristischen, nationalökonomischen und finanzwissenschaftlichen Diskussion in Deutschland ein Raum gewährt worden, der weit über ihre praktisch-fiskalische Bedeutung hinausreicht. Wirtschafts- und sozialpolitische Reformen sahen in ihr ein mögliches Instrument der Sozialpolitik; in der Rechtswissenschaft hat sie das Bürgerliche Recht als Erscheinung des Erbrechts oder als Gefahr für dieses interessiert; das Staatsrecht beschäftigt sich mit ihr, seit es eine Verfassungsgarantie von Erbrecht und Eigentum gibt. Hier stehen die verfassungsrechtlichen Grenzen der Erbschaftsbesteuerung im Vordergrund.

Dieses Problem ist bisher noch nicht monographisch behandelt worden, obwohl hier Grundfragen sowohl des Steuerrechts als auch der Grundrechtlichkeit auftreten. Wenn diese Arbeit versucht, eine Lücke zu schließen, so geschieht dies nicht in der Absicht, eine zusammenfassende Untersuchung über die Erbschaftsteuer aus juristischer Sicht vorzulegen. Es geht vielmehr ausschließlich um die Schranken, welche die höchsten Normen der bundesdeutschen Staatlichkeit dem weiten Ermessen des Steuergesetzgebers ziehen. Hier wird die These vertreten, daß es solche Begrenzungen gibt, daß sie rechtlich faßbar sind. Die Arbeit versteht sich daher gleichermaßen als ein Beitrag zu der heute in voller Entwicklung stehenden Lehre von den Grenzen steuergesetzlicher Gestaltungsfreiheit wie als Untersuchung zur Dogmatik von Erbrecht, Eigentum und Familiengarantie.

Wieder einmal hat die Diskussion um die ErbSt in Deutschland begonnen. Die Staatsrechtslehre hat Sorge zu tragen, daß sie von vorneherein in dem Rahmen geführt werde, den die Verfassung des freiheitlich-demokratischen Rechtsstaates bietet.

Erlangen, den 25. 11. 1969

*Walter Leisner*



## Inhaltsverzeichnis

<i>Vorbemerkung — Fragestellung — Gang der Untersuchung</i> .....	13
<i>A. Grenzen der Erbschaftsbesteuerung aus steuer(verfassungs)rechtlichen Grundprinzipien und steuerlicher Begrifflichkeit</i> .....	15
I. Spezielle erbschaftsteuerliche Begrenzungen .....	15
1. ErbSt und grundgesetzliche Steueraufkommenverteilung .....	15
2. Begrenzung der ErbSt aus dem vom GG vorausgesetzten traditionellen Wesen dieser Steuerart .....	17
a) Die Lehre vom Steuerkern .....	17
b) Die „Rechtfertigung“ der ErbSt .....	18
aa) Der Sozialleistungsstaat als „Nächster“ .....	18
bb) Der Staat als „Verwandter“ .....	19
cc) ErbSt als Sozialgestaltung .....	22
Exkurs: Die sozialpolitischen Argumente zugunsten einer Anhebung der ErbSt .....	23
dd) Fiskalische Zielsetzung — Die Bedeutung der Leistungsfähigkeit .....	26
c) Die Ausgestaltung der ErbSt .....	29
3. Kongruenz mit dem bürgerlichen Erbrecht .....	31
II. Begrenzungen durch allgemeine steuerliche Grundsätze und Begrifflichkeit .....	32
1. Die ErbSt zwischen Verkehrsteuer und Vermögensteuer .....	32
a) Die h. Auffassung vom „Mischcharakter“ der ErbSt .....	32
b) Folgerungen für eine Begrenzung der ErbSt-Gesetzgebung..	33
2. Erhaltung der Steuerquelle .....	35
3. Zwang zum Verkauf des „besteuerten Objekts“ .....	36

<i>B. Grenzen der Erbschaftsbesteuerung aus der Verfassungsgarantie von Eigentum und Erbrecht (Art. 14 GG)</i> .....	39
I. Eigentum und Erbrecht als Grundlage bundesdeutscher Staatlichkeit .....	39
II. Das Erbrecht .....	43
1. Die Formen der verfassungsrechtlichen Verbürgung des Erbrechts .....	43
2. Der Inhalt der Rechtsinstitutsgarantie des Erbrechts (Art. 14 Abs. I GG) .....	44
a) Selbständiger Verfassungsinhalt oder „Verfassung nach Gesetz“ .....	44
b) Die Kategorie des „Wesensgehaltes“ (Art. 19 Abs. II GG) und die Inhaltsbestimmung der Einrichtungsgarantie „Erbrecht“ .....	46
c) Verwandtenerbrecht, Testierfreiheit, Universalsukzession als Wesenselemente des „Erbrechts“ .....	48
d) Erbrecht (im ganzen) als Fortsetzung der privaten Eigentumsordnung, als Strukturprinzip einer staatsunabhängigen Gesellschaft .....	53
3. Normativer Rang der Erbrechtsverbürgung .....	55
4. Mögliche Verletzung der Erbrechtsgarantie durch ErbSt — Insbesondere: Verletzung des Begriffs der „Erbschaft“ .....	56
a) Höhe der ErbSt-Sätze .....	57
b) Zertrümmerung des ererbten Vermögens — qualitative Alterierung der Einheit der Erbschaft .....	59
c) Praktische Unvererbbarkeit bestimmter Vermögenspositionen .....	61
5. Aushöhlung des Verwandtenerbrechts .....	64
6. Aushöhlung der Testierfreiheit .....	68
7. Institutionelle Aspekte — Störung der gesamtgesellschaftlichen Ordnungsfunktion des Erbrechts durch überhöhte ErbSt .....	70
III. Eigentum .....	73
1. Verhältnis von Eigentums- und Erbrechtsschutz gegenüber der ErbSt — (Selbständige) Bedeutung der Eigentumsgarantie ....	73

## Inhaltsverzeichnis

	9
a) Erbrecht als Fortsetzung des Eigentums .....	73
b) Die selbständige Bedeutung des Eigentums gegenüber der ErbSt .....	74
2. Eigentumsschutz gegenüber der Steuergesetzgebung — Abgaben als mögliche Enteignung — Allgemeines .....	76
a) Die Lehre vom allgemeinen Steuervorbehalt — Kritik .....	76
b) Begriffliche Unmöglichkeit der „Geldenteignung“? .....	78
c) Enteignung durch Steuergesetze nur bei Entzug von „Volksvermögen“? .....	79
d) Ausschluß der Enteignungswirkung von Steuergesetzen wegen deren Beruhen auf der Abgabenhöhe des Staates....	79
3. Grenzen der Steuergesetzgebung nach Enteignungsrecht .....	81
a) Problematik der Grenzziehung — Grundsätze des Enteignungsrechts .....	81
b) Insbesondere: Konfiskatorische und Erdrosselungssteuern ..	82
4. Gleichmäßiger Schutz für alles private Eigentum .....	84
a) Der weite verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff — Erbschaft und Vermögen als „Eigentum“ .....	84
b) Die Einheit des Eigentumsbegriffs — Kein geringerer Schutz für ererbtes Gut .....	85
5. Mögliche Verletzung individueller Eigentumsrechte durch ErbSt .....	87
a) Verletzung von Eigentum ohne Verletzung von Erbrecht ....	87
b) Objektverkaufszwang, Verschleuderung .....	89
c) Erzwungene Umstrukturierung und grundlegende Beeinträchtigung der Vermögensverhältnisse .....	91
6. Verletzung des „Instituts Eigentum“ durch die ErbSt .....	92
a) Gefährdung des Eigentumssystems als einer Ordnung .....	92
b) Aufhebung des „Eigentums“ an bestimmten Kategorien von Gütern .....	93
IV. Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. I GG) .....	96
1. Möglichkeit einer Verletzung der Berufsfreiheit durch ErbSt-Gesetze .....	96
a) Schutz der Berufsfreiheit gegen Steuergesetze — Die Fragestellung nach dem Apothekenurteil .....	96

b) Berührungspunkte von ErbSt und Berufsfreiheit .....	98
2. Regelung und Verletzung der individuellen Berufsausübung und der Berufswahl durch die ErbSt .....	98
a) Die ErbSt als Berufsregelung .....	98
b) ErbSt als Berufsausübungs- und Berufswahlregelung .....	99
c) ErbSt als objektive Zulassungsgrenze .....	101
3. Verletzung der „Institution freier Beruf“ .....	102
 C. <i>Grenzen der Erbschaftsbesteuerung aus der Garantie von Ehe, Familie und Erziehung (Art. 6 GG)</i> .....	 103
I. Allgemeines zur Schutzfunktion von Art. 6 GG .....	103
1. Die grundsätzliche Bedeutung von Art. 6 GG für das ErbSt-Recht .....	103
2. Der Schutz gegen staatliche Eingriffe .....	104
3. Das Gebot der „Förderung“ von Familie und Ehe .....	106
II. Der Schutz der Familie .....	107
1. Der Familienbegriff und das ErbSt-Recht .....	107
a) „Familie“ i. S. des Art. 6 Abs. I GG als Kleinstfamilie? .....	107
b) Bedenken gegen die Beschränkung der ErbSt-lichen Vergünstigungen auf in gerader Linie Verwandte .....	108
2. Beeinträchtigung der Familienbindungen durch Erbschaftsbesteuerung .....	111
a) Spezielle familienrechtliche Akzentuierung der Erbrechts-garantie als Grenze der Erbschaftsbesteuerung .....	111
b) Hemmung des Erwerbsstrebens .....	113
c) „Doppelbesteuerung“ bereits verdienten Vermögens .....	114
III. Der Schutz der Ehe .....	115
1. Ehebegriff und ErbSt .....	115
a) Begriff und Bedeutung der Ehe im ErbSt-Recht — All-gemeines .....	115
b) Unsachgerechte ErbSt-liche Erwägungen zum Eheschutz ....	116
2. Auswirkungen angespannter ErbSt auf die Ehegarantie .....	119

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>11</b>
a) Hemmung des Fürsorgewillens .....	119
b) Anreiz zur Enterbung .....	119
c) Verminderung des Anreizes zur Eheschließung .....	120
IV. Das elterliche Erziehungsrecht (Art. 6 Abs. II, III GG) .....	121
1. Der Begriff des elterlichen Erziehungsrechts und die ErbSt ....	121
2. Der Umfang des elterlichen Erziehungsrechts .....	122
<i>D. Anhang</i>	125
Rechtsstaatliche Bedenken	125
<i>Sachregister</i>	127



## Vorbemerkung — Fragestellung Gang der Untersuchung

1. In letzter Zeit sind mehrfach Pläne bekannt geworden, die Erbschaftsteuer (ErbSt) in der BRD drastisch zu erhöhen. Vor allem der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesminister der Finanzen hat Vorschläge gemacht<sup>1</sup>, welche auf eine grundlegende Veränderung des geltenden ErbSt-Rechts hinauslaufen.

Derartige Absichten werfen nicht nur „technische“ Fragen des Steuerrechts auf; sie berühren verfassungsrechtlich gesicherte Rechtspositionen der Steuerbürger ebenso wie Institutionen, welche durch das GG in ihrem Bestand gewährleistet werden. Es ist daher zu untersuchen, welche Grenzen die Verfassung einer Erbschaftsteuerreform zieht.

Die Vorschläge des Wissenschaftlichen Beirats deuten hier die wichtigsten Richtungen an, welche eine künftige ErbSt-Gesetzgebung einschlagen könnte:

- Aufhebung tariflicher Vergünstigungen für alle nicht in gerader Linie Verwandten; Bildung von nur mehr zwei Steuergruppen: in gerader Linie Verwandte — übrige Erben;
- Erhebliche Anhebung des Steuersatzes für beide Steuergruppen;
- Herabsetzung von Freibeträgen und Freigrenzen für die überlebende Ehefrau sowie für die Abkömmlinge des Erblassers;
- Berücksichtigung des Vermögens der Erben bei der Bemessung der Steuerschuld;
- Einheitliche Bewertung von Grund- und anderem Vermögen, möglichst nach dem Marktwert, Verzicht auf Pauschalierungen.

2. Daß subjektiv-öffentliche verfassungsmäßige Rechte und Instituts Garantien des GG nicht generell unter einem „allgemeinen Steuervorbehalt“<sup>2</sup> stehen können, hat die Rechtsprechung des BVerfG deutlich gemacht<sup>3</sup>. Zwar hat dieselbe Judikatur dem Steuergesetzgeber sowohl in der Bestimmung der Steuerzwecke<sup>4</sup> wie in der Mittelwahl zu deren

<sup>1</sup> Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der BRD, 1967, S. 59/60, 72 f.

<sup>2</sup> Vgl. dazu *Huber, E. R.*, *Wirtschaftsverwaltungsrecht I*, 1953, S. 647.

<sup>3</sup> Nachw. bei *Leibholz-Rinck*, GG, 1966, Art. 3 Rdnr. 23; 6, 4 f.; 12, 8, 12; 20, 34 d; 105, Vorbem. 3 f; 105, 1 f.

<sup>4</sup> Vgl. u. a. BVerfGE 13, S. 203; 13, S. 346.

Erreichung im einzelnen (insbesondere bei der Tatbestandsbildung)<sup>5</sup> ein sehr weites Ermessen zugebilligt. Im Falle der Erbschaftsbesteuerung ist dieses jedoch in verschiedener Hinsicht eingengt: Die ErbSt ist im GG besonders erwähnt (Art. 106 Abs. II); die Verfassung verbindet mit ihr also gewisse Grundvorstellungen. Die ErbSt betrifft einen Sachbereich, der im GG speziell geregelt ist — Art. 14 Abs. I (Erbrecht). Die ErbSt hat besonders deutliche und unmittelbare Auswirkungen auf andere Bereiche, welche in der Verfassung mit speziellen Garantien umgeben sind (Ehe, Familie, Erziehung). Die verfassungsrechtliche Prüfung der Grenzen einer ErbSt-Regelung setzt daher nicht dort ein, wo dies sonst meist im Steuerverfassungsrecht geschieht — bei der Frage einer möglichen Verletzung der Steuergleichheit (Art. 3 Abs. I GG), welche dem Gesetzgeber einen besonders weiten Gestaltungsraum eröffnet. Hier sind vielmehr zunächst die *speziellen* verfassungsrechtlichen Grenzen zu achten.

3. Die ErbSt erweist sich daher schon am Ausgang der Untersuchung als ein deutlicher Sonderfall gegenüber dem allgemeinen, praktisch nahezu verfassungsfreien Ermessen der Steuergesetzgebung. Hier sind vor allem die möglichen (sozialgestaltenden) „Nebenwirkungen“ der fiskalischen Maßnahmen zu berücksichtigen — gerade sie müssen ja mit der Verfassung in Einklang stehen<sup>6</sup>.

Dem muß der Gang der Untersuchung entsprechen: Zunächst sind diejenigen verfassungsrechtlichen Grenzen aufzuzeigen, welche sich bereits aus dem Begriff der Erbschaftsteuer sowie aus den Grundprinzipien des geltenden Steuer(verfassungs)rechts ergeben (Teil A). Sodann ist die Bedeutung der Garantie von Erbrecht und Eigentum als Schranke der Erbschaftsbesteuerung aufzuzeigen (Teil B). Schließlich setzen auch die Verfassungsnormen über Ehe, Familie und Erziehung dem Ermessen des Steuergesetzgebers spezielle Grenzen (Teil C). Erwägungen zur Rechtsstaatlichkeit sollen die Darlegungen abschließen (Teil D).

---

<sup>5</sup> Vgl. u. a. BVerfGE 2, S. 263; 6, S. 77; 7, S. 297; 9, S. 10/1; 9, S. 349/50; 11, S. 283 etc.

<sup>6</sup> BVerfGE 6, S. 81; 20, S. 356; vgl. auch Klein, F., Gleichheitssatz und Grundgesetz, 1966, S. 163; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, 1959, S. 233.

## A. Grenzen der Erbschaftsbesteuerung aus steuer(verfassungs)rechtlichen Grundprinzipien und steuerlicher Begrifflichkeit

### I. Spezielle erbschaftsteuerliche Begrenzungen

Der Ertrag der ErbSt steht nach Art. 106 Abs. 2 Ziff. 2 GG den Ländern zu. Aus dieser Verfassungsbestimmung ergeben sich allgemeine Richtlinien und Grenzen für die ErbSt:

- aus der grundgesetzlichen Steuerverteilung (vgl. 1);
- aus dem Wesen der so angesprochenen Steuerart in Verbindung mit der herkömmlichen Steuergestaltung (vgl. 2);
- aus der bereits hier begrifflich zum Ausdruck kommenden Verbindung mit dem bürgerlichen Erbrecht (vgl. 3).

#### 1. ErbSt und grundgesetzliche Steueraufkommenverteilung

Die ErbSt ist zur Zeit eine wenig ergiebige Abgabeart. Mit einem Jahresaufkommen von ca. 300 Millionen DM liegt sie unter der Rennwett- und Lotteriesteuer<sup>1</sup>. Nicht im einzelnen, wohl aber der Größenordnung nach entspricht dies dem Ertrag der ErbSt in der Weimarer Zeit<sup>2</sup>. Davon ist auch der GG-Geber ausgegangen, als er das Aufkommen der ErbSt in Art. 106 Abs. II Ziff. 2 den Ländern überlassen hat. Die Steuerverteilung zeigt deutlich, daß den Ländern mit Ausnahme der Vermögensteuer nur solche (herkömmliche) Abgaben bleiben sollten, welche sich nach ihrer Größenordnung generell von den „großen“ Steuern (USt, ESt, KSt) unterscheiden. Dem Sinn der grundgesetzlichen Steuerverteilung widerspricht es also, die ErbSt zu einer neuen „Großsteuer“ auszubauen<sup>3</sup>, ihr Aufkommen nicht nur zu steigern, sondern größenordnungsmäßig so zu verändern, daß sie zu einer der tra-

---

<sup>1</sup> Vgl. *Frank*, D., Möglichkeiten und Grenzen einer Einfußnahme auf die ErbSt-Belastung bei der Unternehmensnachfolge, *Finanz-Rundschau* 1969, S. 7.

<sup>2</sup> Nachw. bei *Bitter*, Handwörterbuch der Preußischen Verwaltung, 3. A., 1928 III, S. 468.

<sup>3</sup> Wie dies früher etwa *Bamberger*, G., Erbrechtsreform, 1908, S. 61 f., gefordert hat.