

# Die Reform der Erbschaftsteuer

## Verfassungsrechtlicher Rahmen – Politische Ziele<sup>1</sup>

Prof. Dr. Johanna Hey  
Institut für Steuerrecht, Universität zu Köln

### 1. Ausgangslage

Die Erbschaftsteuer ist eine alte Steuer. Schon im antiken Rom bekannt, dann zeitweilig verdrängt, im späten Mittelalter in den italienischen Stadtstaaten wieder eingeführt<sup>2</sup>, erhoben die meisten deutschen Staaten Ende des 19. Jahrhunderts Erbschaftsteuern<sup>3</sup>. 1906 gingen diese Landesgesetze im Reichserbschaftsteuergesetz auf, dessen Wurzeln sich noch im heutigen Erbschaftsteuergesetz erkennen lassen<sup>4</sup>.

So alt die Erbschaftsteuer ist, so kontrovers ist sie. Stets war die Erbschaftsteuer in besonderem Maße eine politische Steuer. Als Instrument der Umverteilung war sie zentrales Element bereits des Erfurter Programms der SPD von 1891<sup>5</sup>. Das trägt ihr von anderer Seite den Ruf der Neidsteuer ein. Als Beitrag zur Staatsfinanzierung ist sie von untergeordneter Bedeutung. Das den Ländern zustehende Erbschaftsteueraufkommen betrug 2006 rund 3,8 Milliarden Euro<sup>6</sup>. Das ist weniger als ein Prozent des Gesamtsteueraufkommens.

Gleichzeitig hält die Erbschaftsteuer den Gesetzgeber in Atem, weil es ihm bis heute nicht gelungen ist, ein verfassungskonformes Erbschaftsteuergesetz zu erlassen. Nur elf Jahre nach dem berühmten Erbschaftsteuerbeschluss aus dem Jahre 1995<sup>7</sup> fordert das Bundesverfassungsgericht mit der Entscheidung vom 7. 11. 2006<sup>8</sup> erneut eine grundlegende Reform der Erbschaftsteuer. Im Kern hat das Bundesverfassungsgericht damals wie

---

1 Überarbeitete Redefassung.

2 Zur Geschichte der Erbschaftsteuer v. *Schanz*, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer, FinArch. Bd. 17 (1900), 1 ff.; Bd. 18 (1901), 553 ff.

3 *Kipp*, Kommentar zum ErbStG, 1927, S. 13 f.

4 Dazu *Crezelius*, Die Entwicklungen des Erbschaftsteuerrechts in den letzten 100 Jahren, FR 2007, 613.

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

6 BT-Drucks. 16/5706.

7 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165.

8 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, DSrR 2007, 235 = ZEV 2007, 76.

heute vor allem an der ungleichen Bewertung der der Erbschaftsteuer zugrunde gelegten Vermögensgegenstände Anstoß genommen.

Wie bereits 1995 hat das Bundesverfassungsgericht auch im aktuellen Erbschaftsteuerbeschluss lediglich mit pro futuro Wirkung entschieden<sup>9</sup>. Es hat dem Gesetzgeber eine Frist zur Beseitigung der Mängel bis zum 31. 12. 2008 gesetzt. Sollte es nicht gelingen, innerhalb dieser Frist eine Reform zu verabschieden<sup>10</sup>, tritt die Erbschaftsteuer automatisch außer Kraft. Sie darf für Erwerbe nach diesem Stichtag nicht mehr erhoben werden. Der Entscheidungsausspruch mit Zukunftswirkung soll zum einen dem Vertrauen der von einer etwaigen Erbschaftsteuererhöhung betroffenen Steuerpflichtigen Rechnung tragen, zum anderen dem Gesetzgeber genügend Zeit geben, um die erforderliche politische Diskussion führen zu können. Diese ist, wie man der Tagespresse entnehmen kann, in vollem Gange. Dabei gehen die Positionen weit auseinander: von der Abschaffung der Erbschaftsteuer bis zu einer Erhöhung jedenfalls für große Erbschaften, ja sogar die Wiederbelebung der Vermögensteuer ist im Gespräch. Nun soll – nach dem Vorbild der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe zur Unternehmensteuerreform 2008 – eine Kommission unter Leitung des hessischen Ministerpräsidenten und des Bundesfinanzministers ein konsensfähiges Modell entwickeln<sup>11</sup>.

Wohin die Debatte gehen wird, ist kaum einschätzbar. Zwar wurde das Schicksal der Erbschaftsteuer jüngst politisch mit der Unternehmensteuerreform 2008 verknüpft, indem die SPD-Fraktion ihre Zustimmung zur Absenkung der Belastung der Unternehmen davon abhängig gemacht hat, dass die in der CDU diskutierten Pläne einer Abschaffung der Erbschaftsteuer nicht weiter verfolgt werden. Mit einer Einigung darf diese Absichtsbekundung aber nicht verwechselt werden. Unabhängig vom politischen Streit über die Grundsatzfragen sind zudem, selbst wenn man sich auf eine gemeinsame Linie verständigen sollte, mit der Forderung nach verkehrswertgerechter Bewertung erhebliche technische Schwierigkeiten<sup>12</sup> verbunden, deren Lösung auf der Fachebene keineswegs sicher ist.

Auch die Verabschiedung des noch kurz vor Veröffentlichung des Erbschaftsteuerbeschlusses in den Bundestag eingebrachten Entwurfs eines

---

9 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (92).

10 Hierzu *Viskorf*, FR 2007, 624 (626); Zur Möglichkeit rückwirkender Anwendung eines reformierten ErbStG vgl. *Kessler/Märkle/Offerhaus*, DB 2007, 1155 (1156).

11 Dazu z. B. *Handelsblatt* v. 26. 6. 2007, S. 4.

12 S. dazu *R. Seer*, in *Tipke/Lang*, 18. Aufl., 2005, § 13 Rz. 11.

Unternehmensnachfolgeerleichterungsgesetzes vom 25. 10. 2006<sup>13</sup> ist in Frage gestellt. Der Entwurf wurde zunächst zwecks Anpassung an die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zurückgezogen. Er hat aber in den Monaten seit seinem Bekanntwerden derart viel Kritik hervorgerufen<sup>14</sup>, dass fraglich ist, ob der Gesetzgeber an dieser Form der Begünstigung der Unternehmensnachfolge festhalten wird.

Vor diesem Hintergrund möchte ich die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für mögliche Reaktionen des Gesetzgebers darstellen.

## 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

### 2.1 Allgemeiner Gleichheitssatz

Vorrangiger Prüfungsmaßstab war sowohl 1995 als auch 2006 der allgemeine Gleichheitssatz. In beiden Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht aus Art. 3 Abs. 1 GG die Forderung nach einer realitätsgerechten Bewertung sämtlicher der Erbschaftsteuer unterliegenden Vermögensarten abgeleitet<sup>15</sup>. Im Beschluss von 2006 macht das Gericht deutlich, dass im Rahmen der Erbanfallsteuer, für die sich der Gesetzgeber entschieden hat, die Bewertung am Bewertungsziel des gemeinen Werts auszurichten sei<sup>16</sup>. Als Erbanfallsteuer erfasst die Erbschaftsteuer die Bereicherung des Erben. Damit ist die Erbschaftsteuer Vermögenssubstanzsteuer<sup>17</sup>, keine Sollertragsteuer. Der Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben entspricht dem Preis, zu dem das ererbte Vermögen „unter objektivierten Bedingungen“ am Markt realisiert werden kann. Die in § 12 Abs. 1 ErbStG normierte Grundentscheidung für die Bemessung der Erbschaftsteuer nach dem gemeinen Wert des ererbten Vermögens muss der Gesetzgeber folgerichtig umsetzen.

---

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

14 Vgl. z. T. noch zu den Vorentwürfen *Seer*, *StuW* 2005, 353 ff.; *Birk/Pöllath*, *ZRP* 2006, 209 ff.; *Drosdzol*, *DSiZ* 2007, 15 ff.; *Crezelius*, *DB* 2006, 2252 ff.; *Schulze zur Wiesche*, *UVR* 2007, 26 ff.; *Wachter*, *Stbg.* 2006, 565 ff.; *Hannes*, *DSiR* 2006, 2058 ff.; *Ziegenbein/Beine*, *BB* 2006, 2500 ff.

15 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, 172 f.

16 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (81 f.).

17 *K. Tipke*, *StRO* Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 900; *Meincke*, in *Festschrift für Tipke*, 1995, 391 (395).

Diesen Anforderungen genügt die derzeitige Rechtslage nicht. Die Bewertung des Grundvermögens mit dem starren Vervielfältiger des 12,5 fachen der Jahresnettokaltniete (§ 146 Abs. 2 BewG) wird dem Bewertungsziel des gemeinen Werts ebenso wenig gerecht wie die Bewertung des Betriebsvermögens nach Steuerbilanzwerten (§ 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 109 Abs. 1 BewG), die Bewertung nicht börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem Stuttgarter Verfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz BewG i. V. m. ErbStR 96 ff.) sowie die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach pauschalisierten Ertragswerten (§§ 140 ff. BewG).

Die zum Teil erheblichen Unterschreitungen, sehr viel seltener Überschreitungen des gemeinen Werts sind nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts auch keiner Rechtfertigung zugänglich<sup>18</sup>. Eine solche könnte unter drei Gesichtspunkten in Betracht kommen. (1.) Als Fiskalzwecknorm zur Abbildung einer geminderten Leistungsfähigkeit, (2.) als Vereinfachungszwecknorm zur typisierten Erfassung des gemeinen Werts sowie als (3.) Lenkungsnorm zur Verwirklichung von Gemeinwohlbelangen.

Zutreffend geht die 2006er Entscheidung davon aus, dass die besondere Gemeinwohlbindung des unternehmerischen Vermögens ebenso wie die geringere Fungibilität von Grundvermögen bereits in die Ermittlung des Verkehrswertes einfließe. Damit hat das Bundesverfassungsgericht für eine notwendige Klarstellung gegenüber der Entscheidung von 1995 gesorgt, in der das Bundesverfassungsgericht noch ausgeführt hatte, die besondere Gemeinwohlbindung und Gemeinwohlverpflichtung des Betriebsvermögens führe zu einer gegenüber dem Verkehrswert geminderten erbschaftsteuerrechtlichen Leistungsfähigkeit des Erben<sup>19</sup>.

Zwei wichtige Aspekte bleiben jedoch in der Entscheidung von 2006 unberührt. Weder setzt sich das Bundesverfassungsgericht differenziert mit dem Hauptunterschied zwischen Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen, der fehlenden Liquidität des Steuerpflichtigen auseinander, noch wird die Frage geklärt, ob der Steuerbilanzwertansatz des Betriebsvermögens zur Vermeidung einer Doppelbelastung des Erben mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer gerechtfertigt werden kann. Dass das Bundesverfassungsgericht sich hierzu ausschweigt, ist unverständlich, da diese Frage in der Vorlage des 2. Senats des BFH aufgeworfen worden war<sup>20</sup>. Nach der Abschaffung der früheren Ermäßigungsregelung des § 35 EStG a. F. besteht bei Ansatz des Betriebsvermögens zu Verkehrswerten in die-

18 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (83 ff.).

19 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91 BVerfGE 93, 165 (175).

20 BFH v. 22. 5. 2002 II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 (607 f.).

sem Punkt zwingender Handlungsbedarf<sup>21</sup>. Es ist ein Gebot der vom Bundesverfassungsgericht angemahnten Folgerichtigkeit, eine Doppelbelastung der übergehenden stillen Reserven mit Erbschaftsteuer und Einkommensteuer beim Erben zu verhindern<sup>22</sup>. Der Leistungsfähigkeitszuwachs des Erben soll *einmal* besteuert werden, aber eben auch nur einmal. Dementsprechend muss entweder die Einkommensteuerbelastung im Rahmen der Erbschaftsteuer berücksichtigt werden, z. B. indem die spätere Einkommensteuerschuld von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer abgezogen wird. Alternativ könnte durch Aufstockung der Buchwerte auf die der Erbschaftsteuer zugrunde gelegten Verkehrswerte eine nochmalige Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer vermieden werden. Der Steuerbilanzwertansatz lässt sich auf diese Weise allerdings nicht rechtfertigen<sup>23</sup>. Die hiermit verbundene Begünstigung geht aufgrund der Stundungswirkung und der Unsicherheit, ob die stillen Reserven in Zukunft überhaupt noch erfasst werden, über das zur Vermeidung einer Doppelbelastung notwendige Maß hinaus.

Auch wenn die Erbschaftsteuer keine laufende, sondern lediglich eine Bedarfsbewertung erfordert, steht sie ähnlich wie die Vermögensteuer vor dem Problem einer Wertermittlung ohne Markttransaktion. Da es den einen, objektiv richtigen Wert nicht gibt, kann es sowohl bei der Bewertung von Grundvermögen als auch von Unternehmensvermögen oder nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften stets nur um eine Annäherung an ein Marktpreisniveau gehen. Dies erkennt auch das Bundesverfassungsgericht an. Gleichwohl hat es weder den Grundbesitzwertansatz gemäß § 146 Abs. 2 BewG noch den Steuerbilanzansatz des § 109 BewG als Vereinfachungszwecknormen akzeptiert. Das Ertragswertverfahren des § 146 Abs. 2 BewG verfehle ebenso wie das am Ertragswert ausgerichtete Verfahren zur Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens schon vom Ansatz her den gemeinen Wert. Jedenfalls aber ist die Streubreite, in der die erbschaftsteuerrechtlichen Werte vom Verkehrswert abweichen, nicht zu rechtfertigen. Dies gilt insbesondere für die Anknüpfung an die Steuerbilanzwerte, die unternehmenstypabhängig in ganz unterschiedlicher Weise vom gemeinen Wert abweichen können. Für eine verfassungskon-

21 Aufgehoben durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999, BGBl. I, S. 402; krit. hierzu *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, Einf. Rz. 17, 128.

22 *Hey*, JZ 2007, 564 (566 f.).

23 Offener *Seer*, DSStJG Bd. 22 (1999), 191 (198); *ders.*, StuW 2005, 353 (356); *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, Einf. Rz. 17 und § 12 Rz. 703; *ders.*, BB 2001, 2554; *Löhlein*, Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, 2001, S. 116 ff.

forme Typisierung dürfte es nur in einer geringen Anzahl und in geringem Umfang zu Abweichungen vom Bewertungsziel des gemeinen Wertes kommen<sup>24</sup>.

Aufgrund der Varianz der steuerrechtlichen Werte gegenüber dem Verkehrswert schied schließlich auch eine Rechtfertigung der ungleich wirkenden Bewertungsvorschriften als Sozialzwecknormen aus<sup>25</sup>. Die Abweichungen vom Verkehrswert sind willkürlich, so dass die Bewertungsvorschriften für eine zielgenaue Erreichung der gesetzgeberischen Gemeinwohlzwecke nicht geeignet sind.

Das Ergebnis ist eindeutig: Die Bewertungsungleichheit führt zur Verfassungswidrigkeit der Erhebung der Erbschaftsteuer mit einem einheitlichen Tarif. Hiermit hätte es das Bundesverfassungsgericht bewenden lassen können. Es hat sich jedoch, und dies ist der Hauptkritikpunkt an der Entscheidung<sup>26</sup>, bemüht gefühlt, dem Gesetzgeber Hinweise für eine verfassungskonforme Verwirklichung von Lenkungszielen zu geben. Denn das Bundesverfassungsgericht unterscheidet in dem Beschluss von 2006 zwischen der ersten Stufe der Bewertung und den sich anschließenden Stufen bis zur Ermittlung der Erbschaftsteuerschuld. Auf der Grundlage einer am Gleichheitssatz orientierten Bewertung erster Stufe, sei der Gesetzgeber sehr wohl berechtigt, auf den nachfolgenden Stufen – sei es durch Bewertungsabschläge, Freibeträge oder Sondersteuersätze – Lenkungsziele zu verwirklichen. Es entsteht der Eindruck, das Bundesverfassungsgericht habe sich vom politischen Druck nicht freimachen können, der mit den Gesetzgebungsplänen zur Entlastung der Unternehmensnachfolge aufgebaut worden war. Anders lassen sich die Aussagen, Gemeinwohlzwecke wie etwa die Sicherung der Unternehmensnachfolge oder die ausreichende Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum könnten in Ausnahmefällen sogar eine vollständige Steuerbefreiung rechtfertigen<sup>27</sup>, kaum deuten.

Umso unverständlicher ist, dass das Bundesverfassungsgericht sich jeder Äußerung zum status quo der Begünstigung von Unternehmensvermögen durch den Freibetrag sowie den Bewertungsabschlag des § 13 a ErbStG, das Steuerklassenprivileg in § 19 a ErbStG sowie die Stundungsregel des § 28 ErbStG enthalten hat. Der vorliegende zweite Senat des Bundesfinanzhofs hatte die Begünstigungsvorschriften vor allem im Hinblick auf ihre

---

24 Vgl. BVerfG v. 20. 4. 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (292); BVerfG v. 16. 3. 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280 f.).

25 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (84, 86).

26 Siehe insb. *H. Seer*, ZEV 2007, 102 ff.

27 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (81).

Kumulationswirkung für unverhältnismäßig erachtet<sup>28</sup>. Das Bundesverfassungsgericht hat sich der Prüfung entzogen, indem es bereits auf der Grundlage der Bewertungsungleichheit einen Verfassungsverstoß bejaht hatte<sup>29</sup>. Verfassungsprozessual ist dies nicht zu beanstanden. Doch mit den ebenfalls nicht erforderlichen obiter dicta zur Begünstigungsfreiheit auf der zweiten Stufe hat das Bundesverfassungsgericht in unnötiger Weise den gebotenen judicial self restraint verletzt.

Gleichzeitig entwertet das Bundesverfassungsgericht das eigene Eintreten für Bewertungsgleichheit. Zwar ist einer Begünstigung auf der zweiten Stufe durch Freibeträge und Sondersteuersätze wegen der größeren Transparenz der Begünstigungswirkung einer begünstigenden Bewertung vorzuziehen. Im Belastungsergebnis spielt es aber letztlich keine Rolle, ob einzelne Vermögensarten auf der Bewertungsebene oder erst auf den sich anschließenden Stufen begünstigt werden. Dass das Bundesverfassungsgericht noch einmal seine allgemein für Lenkungsnormen aufgestellten verfassungsrechtlichen Anforderungen in Erinnerung gerufen hat – die Begünstigung müsse zielgenau und normenklar ausgestaltet sein<sup>30</sup> – ändert nichts daran, dass dem Lenkungsgesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit eingeräumt wird. Dies belegen jüngere Entscheidungen wie etwa die Ökosteu-Entscheidung<sup>31</sup> oder die Entscheidung zu § 33 c EStG a. F.<sup>32</sup>

## 2.2 Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) und Erbrechtsgarantie (Art. 14 GG)

In der Entscheidung vom 7. 11. 2006 hat das Bundesverfassungsgericht sich ausschließlich mit dem allgemeinen Gleichheitssatz auseinandergesetzt. Der Gesetzgeber wird aber bei einer Neuordnung des Erbschaftsteuerrechts auch die vom Bundesverfassungsgericht im 1995er Beschluss aus Art. 6 und Art. 14 GG gezogenen Folgerungen berücksichtigen müssen<sup>33</sup>. Deshalb sei noch einmal kurz an sie erinnert.

28 BFH v. 22. 5. 2002 II R 61/99, BStBl. II 2002, 598 (608).

29 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (85).

30 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.) BVerfG v. 11. 11. 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 6. 3. 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20. 4. 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293).

31 BVerfG v. 20. 4. 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293).

32 BVerfG v. 21. 6. 2006 2 BvL 2/99 zu § 32 c EStG, NJW 2006, 2757 Tz. 101 ff.

33 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172 ff).

Aus Art. 6 Abs. 1 GG i. V. m. der Erbrechtsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG hatte das Bundesverfassungsgericht gefolgert, dass der erbschaftsteuerrechtliche Zugriff bei Familienangehörigen in der Art zu mäßigen sei, dass „der Nachlass je nach Größe zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder bei kleineren Vermögen völlig steuerfrei“<sup>34</sup> dem Erben zugute komme. Mit Verweis auf den Vermögensteuerbeschluss vom selben Tage<sup>35</sup> hatte das Bundesverfassungsgericht gefordert, dass im Fall einer realitätsnahen Bewertung des Grundbesitzes die Steuerfreiheit des persönlichen Gebrauchsvermögens zu gewährleisten sei. Dieses sah das Bundesverfassungsgericht im Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses<sup>36</sup>. Aus Art. 6 Abs. 1 GG folge für den darüber hinaus gehenden Vermögenszuwachs zwingend eine nach der Verwandtschaft abgestufte Steuerbelastung.

Ich bin im Zweifel, ob sich derart weitreichende zwingende Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG entnehmen lassen. Art. 6 Abs. 1 GG rechtfertigt mit Sicherheit die Verwirklichung eines Familienprinzips im Rahmen der Erbschaftsteuer. Dass aber Kinder zur persönlichen Entfaltung einen verfassungsrechtlich garantierten Anspruch auf den steuerfreien Erwerb eines Einfamilienhauses von jedem Elternteil haben sollen, leuchtet nicht ein<sup>37</sup>. Dieser der heutigen Freibetragsregelung in § 16 ErbStG zugrunde liegende Gedanke ist durch den Verweis auf die Vermögensteuerentscheidung initiiert worden. Der Schutz des persönlichen Gebrauchsvermögens vor einer dauernden Belastung mit einer Sollertragsteuer lässt sich aber nicht ohne Weiteres auf die Erbschaftsteuer übertragen. Insbesondere kann meiner Ansicht nach nicht gefolgert werden, der Gesetzgeber müsse die Freibeträge des § 16 ErbStG anheben, wenn er der Forderung des Bundesverfassungsgerichts nachkommt, den Grundbesitz zu Marktwerten zu bewerten. Zwar lässt sich innerhalb der aktuellen Freibeträge, insb. des Freibetrags von 205.000 Euro für Kinder, die Forderung des steuerfreien Übergangs eines durchschnittlichen Einfamilienhauses bei Zugrundelegung von Marktpreisen allenfalls noch in ländlichen Regionen aufrecht erhalten, jedoch ist dies kein zwingender Verfassungsinhalt.

Aus der Erbrechtsgarantie hat das Bundesverfassungsgericht zudem gefolgert, die Steuerbelastung dürfe das Vererben vom Standpunkt eines wirtschaftlich denkenden Eigentümers nicht als ökonomisch sinnlos

34 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 [174/75].

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

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

37 S. die beißende Kritik von *Tipke*, *StRO* Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 886; ferner *Seer*, *StuW* 1997, 283 (298); *Flume*, *DB* 1995, 1779 f.

erscheinen lassen<sup>38</sup>. Ohne dass das Gericht explizit den in der Vermögenssteuerentscheidung vom selben Tag aufgestellten Halbteilungsgrundsatz zur Anwendung bringt, werden hiermit aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gewonnene Belastungsobergrenzen angedeutet. Offen gelassen hat das Bundesverfassungsgericht dabei, ob in dieser Betrachtung auch die einkommensteuerrechtliche Vorbelastung beim Erblasser einzubeziehen ist. Dies ist aus meiner Sicht zu bejahen. Während Bezugspunkt für die gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung der Erbanfallsteuer allein der Erbe sein kann, ist zur Beurteilung, ob die Erbrechtsgarantie gewahrt ist, nicht allein die Erbschaftsteuer des Erben, sondern auch die Vorbelastung beim Erblasser zu berücksichtigen. Zwar ist diese Doppelbelastung aus der Perspektive einer Erbanfallsteuer nicht systemwidrig, geht man aber davon aus, dass die Erbrechtsgarantie verhindern soll, dass die Vermögensbildung durch den Erblasser entwertet wird, können beide Ebenen nicht getrennt betrachtet werden<sup>39</sup>.

### 3. Reformoptionen

#### 3.1 Politische Reaktionen auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. 11. 2006

Dass eine Reform der Erbschaftsteuer ein sensibles Thema ist, haben die unmittelbaren Reaktionen auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gezeigt. Politiker aller Couleure haben sich befließigt zu versichern, dass es im Normalfall der Übertragung von Grundbesitz infolge der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu einer Steuerverschärfung kommen solle. Der politische Wille zur weitgehenden Steuerverschonung des Übergangs von Unternehmen war bereits zuvor durch den Entwurf des Unternehmensnachfolgeerleichterungsgesetzes dokumentiert worden. Mit Ausnahme einiger Stimmen, die Belastung besonders großer Vermögen anzuheben, lässt sich die politische Reaktion so zusammenfassen, dass alles beim Alten bleiben soll.

38 BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172).

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

Sollte sich die Diskussion auf die Frage verengen, wie sich eine Wiederherstellung des status quo auf der Begünstigungsebene verwirklichen lässt, wäre allerdings nicht viel gewonnen. Ich will statt dessen die drei wichtigsten Optionen für die Reform der Erbschaftsteuer anhand der verfassungsgerichtlichen Vorgaben erörtern.

Zunächst ist zu fragen, ob es verfassungsrechtliche Gründe gibt, die gegen eine Abschaffung der Erbschaftsteuer sprechen, denn aus meiner Sicht ist diese Option keineswegs bereits endgültig erledigt. Wird die Erbschaftsteuer dagegen beibehalten, ist in einem ersten Schritt zu klären, wie eine verfassungskonforme Bewertung aussehen kann. Hiervon ausgehend gibt es dann zwei Möglichkeiten: Entweder man entscheidet sich für eine Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage<sup>40</sup>, d. h. unter weitgehendem Verzicht auf sachliche ebenso wie persönliche Freibeträge, dafür aber mit einem niedrigen Erbschaftsteuertarif oder aber man geht den Weg vermögensartspezifischer Begünstigungen<sup>41</sup>, was aber einen entsprechend höheren Erbschaftsteuertarif erfordert. Als eine weitere Möglichkeit käme eine Integration der Erbschaftsteuer in die Einkommensteuer i. S. einer Lebensendbesteuerung<sup>42</sup> in Betracht, die ich hier allerdings nicht weiter vertiefen kann.

### 3.2 Abschaffung der Erbschaftsteuer

Ob man das Erbschaftsteuergesetz formal aufhebt oder es stillschweigend wie die Vermögensteuer außer Kraft treten lässt, zunächst ist festzuhalten, dass das Grundgesetz einem Verzicht auf die Erbschaftsteuer nicht entgegensteht. Die Nennung der Erbschaftsteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG beinhaltet weder eine Aussage zur Verfassungskonformität der Erbschaftsteuer, noch ist sie im Sinne einer materiellen Bestandsgarantie zu verstehen<sup>43</sup>.

Interessant ist lediglich die Frage nach der Gesetzgebungskompetenz. Zwar sind in der Föderalismusreform I die Steuergesetzgebungskompetenzen mit Ausnahme des Steuersatzes der Grunderwerbsteuer ausgeklammert worden, und es ist ungewiss, ob in der Föderalismusreform II ausdrückliche Kompetenzen zugunsten der Länder eingeführt werden, doch auch auf der Grundlage des geltenden Verfassungsrechts lässt sich vertreten,

---

40 So insbesondere jüngst das Plädoyer von *Seer*, ZRP 2007, 116 ff.

41 So das Plädoyer von *Lüdicke*, DB 2007, 1271.

42 Dazu vgl. *Dorenkamp*, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 264 ff..

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

dass über Art. 105 Abs. 2 Alt. 3 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG die Kompetenz bei den Ländern liegt, soweit man die Erforderlichkeit einer bundeseinheitlichen Regelung verneint<sup>44</sup>. Augenblicklich steht einer Gesetzgebung durch die Länder noch die Sperrwirkung des geltenden Erbschaftsteuergesetzes entgegen. Doch es ist fraglich, ob die Sperrklausel des Art. 125a Abs. 2 GG den Bund über einfache Änderungen des bestehenden Erbschaftsteuergesetzes hinaus zu seiner Abschaffung berechtigt bzw. ob der Bund die Länder daran hindern kann, eigene Erbschaftsteuergesetze zu erlassen.

Doch auch wenn man den Gesetzgeber auf der Grundlage der ständigen Verfassungsrechtsprechung in Folge seines weiten Gestaltungsspielraums bei der Auswahl der Steuergegenstände<sup>45</sup> nicht zu einer Erhaltung der Erbschaftsteuer zwingen kann, spricht steuersystematisch aus meiner Sicht vieles für die Beibehaltung der Erbschaftsteuer. Als sog. „achte Einkunftsart“ ergänzt sie die Einkommensteuer und hat darüber hinaus Nachholfunktion bezüglich in der Vergangenheit nicht besteuert Vermögen zuwächse. Die Erbschaftsteuer trägt damit jenseits konkreter Umverteilungsziele zur Ausgewogenheit des Steuersystems bei.

Dies heißt allerdings nicht, dass jedwede Erbschaftsteuer erhaltenswürdig ist. Dies hängt vielmehr stark davon ab, ob die Erbschaftsteuer gleichheitssatzkonform ausgestaltet werden wird. Sollte sich der Gesetzgeber für eine lückenhafte Schedulenerbschaftsteuer mit der Folge der Steuerver-schonung einzelner Gruppen entscheiden, wäre ihre Abschaffung in der Tat vorzugswürdig<sup>46</sup>.

### 3.3 Umsetzung der Forderung nach gleichheitssatzkonformer Erfassung des gemeinen Wertes

So eingängig die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einheitlicher Ausrichtung der erbschaftsteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften am Bewertungsziel des gemeinen Wertes klingt, so schwierig wird es für den Gesetzgeber sein, diese Forderung mit verhältnismäßigen Mitteln zu erreichen<sup>47</sup>. Ohne Markttransaktion kann es stets nur um ein Verfahren

44 Zur Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Erbschaftsteuer auf der Grundlage der geltenden Verfassungsrechtslage s. *Hey*, in Festschrift für Solms, 2005, S. 35 (36 ff.).

45 BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 10. 11. 1999 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (155).

46 In diesem Sinne wohl auch das Plädoyer von *W. Schulte*, FR 2007, 309 (324 ff.); *Schulte/Birnbaum*, DSz 2007, 409 ff.

47 *Schönwetter/Bareis*, StuB 2007, 144 (145); *Lüdicke*, DB 2007, 1271.

gehen, das zu einer Annäherung an ein Marktpreisniveau führt. Will man nicht in jedem Einzelfall des Übergangs von Grundbesitz oder Unternehmensvermögen ein Wertgutachten einholen, stellt sich die Frage nach verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung.

Ein Vorschlag hierzu ist bereits im Jahr 2004 vom Land Schleswig-Holstein gemacht worden<sup>48</sup>:

- Für unbebaute Grundstücke soll an aktuellen Bodenrichtwerten angesetzt werden.
- Für bebaute Grundstücke ist ein Sachwertverfahren vorgesehen.
- Betriebsvermögen soll mit Teilwerten angesetzt werden. Zusätzlich zu dem so ermittelten Substanzwert soll ein Ertragswert angesetzt werden, der sich zum einen am durchschnittlichen Ertrag der letzten drei Jahre orientiert, zum anderen an einer Verzinsung in Höhe von 5,5 Prozent des eingesetzten Kapitals.

Ob dieses Verfahren praktikabel ist und zu realitätsnahen Werten führt, müsste empirisch erprobt werden<sup>49</sup>. Schon auf den ersten Blick erscheint der einheitliche Verzinsungsansatz problematisch. Jedenfalls wird man eine Öffnungsklausel vorsehen müssen, wie sie das Jahressteuergesetz 2007<sup>50</sup> in § 138 Abs. 4 BewG bereits eingefügt hat, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen. Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht übrigens auch eine interessante Aussage gemacht<sup>51</sup>. Der Nachweis durch den Steuerpflichtigen ist nicht geeignet, eine im Regelfall unter dem Verkehrswert verbleibende Bewertung zu rechtfertigen, da sie nur die ausnahmsweise Überbewertung verhindert und zudem nur zum Ansatz des Verkehrswertes und nicht des hiervon abweichenden begünstigenden Ansatzes führt. Hieraus lässt sich folgern, dass der Gesetzgeber in seinem Typisierungsansatz eher über den Verkehrswert gehen muss, um den verfassungsgerichtlichen Anforderungen gerecht zu werden. Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit der Belastung mit Steuererklärungspflichten ist allerdings zu vermeiden, dass der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes zum Regelfall wird. Ein typisieren-

---

48 Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Erbschaftsbesteuerung, BR-Drucks. 422/04 v. 21. 5. 2004; s. ferner BR-Drucks. 390/96: Wohn-/Nutzflächenverfahren. Zu weiteren Alternativen und den mit diesen verbundenen Schwierigkeiten s. *Bach/Broekelschen/Maiterth*, DStR 2006, 1961 ff.

49 Hinweis des Herausgebers: Vgl. dazu auch den Beitrag von *Maiterth* in diesem Band.

50 JStG 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. 2006, 2878.

51 BVerfG v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, ZEV 2007, 76 (89).

des Bewertungsverfahrens hat nicht nur systematische Unter-, sondern auch Überbewertungen zu vermeiden<sup>52</sup>.

Ob man sich den Vorschlägen des Landes Schleswig-Holstein anschließt oder dem Steuerpflichtigen freistellt, eines der gängigen Verfahren zur Unternehmensbewertung zur Anwendung zu bringen, wie sie das IDW praktiziert<sup>53</sup>, in jedem Fall wird sich der Bewertungsaufwand erhöhen. Wenig hilfreich ist da die Feststellung des Bundesverfassungsgerichts, in vielen Fällen müsse eine Bewertung nicht durchgeführt werden, wenn von vornherein klar sei, dass das Vermögen unterhalb der Freibeträge verbleibe. Genau um dies festzustellen, wird man um die Bewertung nicht herum kommen.

### 3.4 Vermögensartspezifische Begünstigungen

Dem beschriebenen Bewertungsaufwand wird sich der Gesetzgeber auch durch vermögensartspezifische Begünstigungen nicht entziehen können, es sei denn er verzichtet von vornherein auf die Besteuerung bestimmter Vermögensgegenstände<sup>54</sup>. Um die Erbschaftsteuer – wie im Entwurf des Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzes vorgesehen – stunden und erlassen zu können, muss man sie zunächst festsetzen. Hierzu bedarf es der Wertermittlung. Sollte hieraus jedoch im Ergebnis kein Erbschaftsteuerertrag resultieren, ist der Bewertungsaufwand unverhältnismäßig.

Darüber hinaus ist aus meiner Sicht aber auch aufgrund prinzipieller Erwägungen von vermögensartspezifischen Begünstigungen Abstand zu nehmen. Die Schwächen einer derartigen Schedulensteuerung sind anhand des Entwurfs des Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzes offen zutage getreten. Ohne auf die Einzelheiten des zurückgezogenen Entwurfs eingehen zu können, seien hier die zentralen Probleme angesprochen<sup>55</sup>:

- Die in § 28 a ErbStG vorgesehene Unterscheidung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen wird der Zielsetzung, den Fortbestand des Unternehmens nicht zu gefährden, nur zum Teil gerecht. Auch das nicht begünstigte Geldvermögen, Forderungen und sonstige

52 S. den zutreffenden Hinweis von Seer, ZEV 2007, 101 (103) auf die Notwendigkeit eines Unsicherheitsabschlags als Fiskalzwecknorm.

53 Zur Komplexität der Unternehmensbewertung im Besonderen Seer, ZRP 2007, 116 (117f.).

54 Siehe daher den Alternativvorschlag von Lüdicke, DB 2007, 1271, Betriebsvermögen vollständig und voraussetzungslos von der Besteuerung freizustellen.

55 Hierzu im Einzelnen die Nachweise in Fn. 14.

Wertpapiere sowie fremdvermietete Betriebsgrundstücke sind als Eigenkapitalbasis des Unternehmens von entscheidender Bedeutung für seine erfolgreiche Fortführung. Nicht auf die Vermögensart, sondern die Vermögensverwendung kommt es an.

- Das Festhalten an der Rechtsformabhängigkeit der Begünstigungstatbestände ist ebenso zu kritisieren wie die Voraussetzungen für den Erlass der Erbschaftsteuer.
- Der Gesetzgeber macht zur Voraussetzung von Stundung und Erlass zum einen die Fortsetzung des Betriebes, zum anderen darf das Vermögen nicht schädlich verwendet werden. Dass sich der Gesetzgeber dabei der unbestimmten Formulierung des § 12 Abs. 3 UmwStG eines „nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfangs“ der Betriebsfortführung bedient, belastet den Steuerpflichtigen mit erheblicher Unsicherheit. Umstrukturierungen, die gerade nach einem Generationenwechsel für den Erhalt des Unternehmens häufig von entscheidender Bedeutung sind, werden verhindert. Eine Sanierungsklausel ist nicht vorgesehen. Auch der Tatbestand der schädlichen Verwendung ist höchst unklar abgefasst.
- Das Risiko der Fehleinschätzung trägt der Steuerpflichtige, da die Erbschaftsteuer selbst berechnet und ggf. abgeführt werden muss.

Diese Restriktionen und Fallstricke in der Rechtsanwendung werden häufig dazu führen, dass die Begünstigung nicht wahrgenommen werden kann. Dann aber trifft die Erbschaftsteuer den Steuerpflichtigen ungemindert, da die heutigen Bewertungsabschläge und Freibeträge sowie die Stundungsregelung aufgehoben werden. Vielfach wird sich die Unternehmensnachfolgeerleichterung damit im Ergebnis als ein Erschwernis darstellen<sup>56</sup>. Aus meiner Sicht handelt es sich auch nicht nur um technische Mängel der Umsetzung des gesetzgeberischen Plans, sondern um strukturelle Probleme, die jeder Schedulessteuer immanent sind. Dies liegt zum einen an der notwendigen Abgrenzung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen, zum anderen in der Beschränkung der Begünstigung auf den unternehmerischen Vermögensgebrauch. Es ist nicht damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber diese Probleme wird beheben können.

Davon abgesehen lässt sich eine derart weitreichende Begünstigung auch nicht rechtfertigen. Auch der Erbe eines Unternehmens wird um den Wert des Unternehmens bereichert. Die unternehmerische Betätigung ist keine

---

56 S. etwa die Einschätzung von *Hübner*, DStR 2007, 1013 ff.; vgl. ferner die Vergleichsberechnungen von *Hegemann/Querbach*, Stbg. 2007, 9 ff.

Gemeinwohlveranstaltung, die es rechtfertigen könnte, den Unternehmenserben in einer derart erheblichen Weise gegenüber den Erben anderer Vermögensarten zu begünstigen. Zwar ist das gesetzgeberische Ziel einer Begünstigung von (Familien)unternehmen legitim, das eingesetzte Mittel ist jedoch nicht verhältnismäßig. Das Hauptproblem der Erbschaftsteuer auf Betriebsvermögen liegt in der punktuellen, häufig unerwarteten Liquiditätsbelastung<sup>57</sup>. Dieses Problem lässt sich durch eine angemessene Stundungsregelung oder eine Verrentung des Erbschaftsteueranspruchs als milderes Mittel in verfassungskonformer Weise lösen.

Dasselbe gilt für die Übertragung von Grundvermögen. Der Erbe eines Mietshauses wird durch dessen Verkehrswert in derselben Weise bereichert wie der Erbe eines Aktiedepots. Das Ziel einer ausreichenden Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum ist zu unspezifisch, um die massiven Begünstigungen zu rechtfertigen, derer es bedürfte, wenn der Gesetzgeber in etwa den status quo der Unterbewertung auf der Begünstigungsebene aufrecht erhalten will. Denn dann dürfte er den Grundbesitz nur zu etwa 50 % der Verkehrswerte ansetzen. Mit dem selben Argument ließe sich eine Begünstigung des Aktienerwerbes rechtfertigen. Schließlich ist ein funktionierender Kapitalmarkt und eine weitere Verbreitung des Aktienbesitzes in der Bevölkerung auch ein legitimes Förderziel.

### 3.5 Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Tarif

Das Problem der Besteuerung von Vermögenszuwächsen ohne ausreichende Liquidität zur Erbschaftsteuerzahlung würde sich spürbar reduzieren, wenn der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer breit ausgestalten und mit einem entsprechend abgesenkten Tarif verbinden würde<sup>58</sup>. Dabei ließe sich zur Finanzierung eines niedrigen Tarifs zusätzlich zu der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch den Ansatz der gemeinen Werte auch eine Absenkung der persönlichen Freibeträge im Verhältnis von Eltern zu ihren Kindern verfassungsrechtlich rechtfertigen. Aus Art. 6 GG lässt sich keine Eigenheimbestandsgarantie ableiten, zumal dann nicht, wenn Eltern und erwachsene Kinder schon längst keine familiäre Gebrauchsgemeinschaft mehr begründen. Dem Aspekt der Lebensstandardwahrung ließe sich durch einen sachlich begrenzten Freibetrag für das

<sup>57</sup> A. A. Scheffler/Wigger, BB 2006, 2443 (2445).

<sup>58</sup> Ebenso mit unterschiedlichen Akzenten Viskorf, FR 2007, 624 (630); Seer, ZRP 2007, 116 ff.

gemeinsam mit dem verstorbenen Elternteil bewohnte Eigenheim Rechnung tragen. Anders zu beurteilen sind indes die Freibeträge zwischen Ehegatten. Angesichts der häufig eher zufälligen Zuordnung des zivilrechtlichen Eigentums in der Ehe rechtfertigt die bis zum Tod bestehende Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft eine weitgehende erbschaftsteuerrechtliche Verschonung<sup>59</sup>.

Eine Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Tarif würde auf einen Schlag sämtliche Abgrenzungsprobleme zwischen den Vermögensarten beseitigen. Verbunden mit einer Stundungs- oder Verrentungslösung wäre zudem die Gefahr gebannt, dass Unternehmen zur Zahlung der Erbschaftsteuer zerschlagen werden müssten<sup>60</sup>. Auch der Anreiz zu internationaler Erbschaftsteuerplanung würde sich deutlich verringern. Heute wirkt die Erbschaftsteuer wie eine Art Sandwich-Besteuerung. Kleine bis mittlere Vermögen werden durch die Freibeträge weitgehend steuerlich verschont. Großvermögen können der Erbschaftsteuer legal durch Ausnutzung des internationalen Steuerrechts entgehen. Es verbleibt eine verhältnismäßig kleine Mittelschicht, die der Erbschaftsteuer mit auch im internationalen Vergleich verhältnismäßig hohen Steuersätzen ausgesetzt ist<sup>61</sup>. Eine derartige Steuer findet keine Akzeptanz. Verbessern ließe sich die Haltung der Bevölkerung zur Erbschaftsteuer dagegen durch den Verzicht auf Befreiungsnormen und einen im Gegenzug deutlich abgesenkten Tarif.

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber zwar auf Konsequenz in der Bewertung verpflichtet, ansonsten das Tor der Gestaltungsfreiheit jedoch weit aufgestoßen. Es ist nun Sache des Gesetzgebers, ob er diese Freiheit für ein gleichmäßigeres, begünstigungsfreies und damit auch einfacheres Erbschaftsteuerrecht nutzt. Der Entwurf eines Unternehmensnachfolgerleichterungsgesetzes stimmt allerdings nicht allzu hoffnungsvoll.

---

59 Ebenso *Kessler/Märkle/Offerhaus*, DB 2007, 1155 (1158); *Seer*, ZRP 2007, 116 (120) unter Einbeziehung des nicht ehelichen Lebenspartners.

60 Wie hier *Seer*, GmbHR 2002, 873 (875); *Schönwetter/Bareis*, StuB 2007, 144 (146); a. A. *Schulte*, FR 2007, 309 (320); *Kessler/Märkle/Offerhaus*, DB Beilage Nr. 2/2003, 10.

61 *Viskorf*, FR 2007, 624 (629) weist darauf hin, 2002 noch nicht einmal 8 % der Nachlässe zur Erbschaftsteuer herangezogen wurde.

Sächsische Steuertagung 2007

# **Neue Unternehmensbesteuerung – Gesetzesreform und Wandel der Rechtsprechung**

herausgegeben von  
Professor Dr. Hans Günter Rautenberg



RICHARD BOORBERG VERLAG  
STUTTGART • MÜNCHEN  
HANNOVER • BERLIN • WEIMAR • DRESDEN

„Dieser Tagungsband entstand mit finanzieller Unterstützung der Ernst & Young Stiftung e.V.“

*Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek*

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-415-03945-2

© Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, 2008  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Satz: Thomas Schäfer, [www.schaefer-buchsatz.de](http://www.schaefer-buchsatz.de)  
Druck und Verarbeitung: Bookstation GmbH, Sipplingen  
Papier: säurefrei, aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff hergestellt;  
alterungsbeständig