

Christine Antonia Grolig

Folgerichtigkeitsgebot und Erbschaftsteuer

Einleitung

„Nur Prinzipien- und Regelfolgerichtigkeit führt zu gerechter Gleichbelastung.“¹
– Um eine der Steuergerechtigkeit widersprechende Ungleichbehandlung von Erben zu vermeiden und die verfassungskonforme Ausgestaltung des Erbschaftsteuergesetzes zu gewährleisten, kommt dem Folgerichtigkeitsgebot zentrale Bedeutung zu. Die Relevanz der Erbschaftsteuer als aperiodisch auftretende Steuerbelastung kann erheblich sein.² Sie betrifft all diejenigen Unternehmen, deren Inhaber das Unternehmen über die eigene Generation hinaus für ihren Nachfolger erhalten und auch die Unternehmenspolitik (weiterhin) bestimmen wollen.³ Wenn aber die Erbschaft- und Schenkungsteuer auf Erben, insbesondere derer unternehmerischen Vermögens weit reichende Auswirkungen hat, ist es umso wichtiger, erbschaftsteuerliche Regelungen in sich folgerichtig und bestimmt auszugestalten.

Zuletzt wurde das Erbschaftsteuergesetz 2006 vom Bundesverfassungsgericht überprüft. Das Gericht kam dabei zu dem Ergebnis, dass die Bewertung von Vermögensgegenständen (Betriebsvermögen, Grundvermögen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und land- und forstwirtschaftliche Betriebe) den Anforderungen des Gleichheitssatzes nicht genügt. Weiterhin ordnete es eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer an. Alle Vermögensgegenstände sollten nun einheitlich mit dem gemeinen Wert/Verkehrswert bewertet werden, die häufig geringere Bewertung zu Buchwerten dagegen abgeschafft werden. Darüber hinaus wies das Gericht den Gesetzgeber auf die Beachtung des Folgerichtigkeitsgebots hin: „[...] auch wenn sich der Gesetzgeber wie im Falle der Erbschaftsteuer für eine nach Gruppen von Vermögensgegenständen unterschiedliche Wertermittlung bei den zu besteuern den Gütern entscheidet, muss er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen und die Steuerpflichtigen – ungeachtet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen – gleichmäßig belasten.“⁴ Damit forderte das Bundesverfassungsgericht Folgerichtigkeit über das Einkommensteuerrecht hinaus⁵ auch im Erb-

1 *Tipke*, Stuw 2007, 201, 205.

2 Vgl. z. B. *Herzig*, Stbg 1996, 49, 52; *Piltz*, StBJb. 1994/1995, S. 43.

3 Vgl. dazu beispielsweise *Jansen*, Erbschaftsteuerliche Wirkungen bei Vermögensübertragungen, S. 156; *Watrin*, Erbschaftsteuerplanung, S. 11.

4 BVerfGE 117, 1, 36 mit Verweis auf BVerfGE 23, 242, 256; BVerfGE 84, 239, 271; BVerfGE 93, 165, 172.

5 Siehe z. B. BVerfGE 87, 153ff.; BVerfGE 99, 88ff.; BVerfGE 99, 246ff.; zuvor schon die Forderung nach Folgerichtigkeit im Vermögensteuerbeschluss, BVerfGE 93, 121, 136.

schaftsteuerrecht. Der ehemalige Bundesverfassungsgerichtspräsident *Papier* versteht den Folgerichtigkeitsgrundsatz daher auch als allgemeine Maxime des Steuerrechts; die Grundlagen von BVerfGE 117, 1, 37 haben nach seiner Ansicht weit über den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer hinaus Bedeutung.⁶ Diese Arbeit befasst sich mit dem vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Maßstab⁷ der Folgerichtigkeit und misst das vom Gesetzgeber am 31.12.2008 verabschiedete neue Erbschaftsteuergesetz⁸ dann am Folgerichtigkeitsgrundsatz.

In der aktuellen Diskussion hat das Folgerichtigkeitsgebot insbesondere im Steuerrecht großen Beifall gefunden⁹: Durch die Bindung der Steuergesetze an Prinzipien und einer Befreiung von Verstößen gegen die Gebote der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit würde eine Vereinfachung und Transparenz des Steuerrechts erreicht.¹⁰ Der Folgerichtigkeitsgrundsatz könne zu einer Besinnungs- und Disziplinierungsfunktion für den Gesetzgeber führen. Der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit würde so eine gewisse Pflicht zur Gestaltungsgleichheit gegenübergestellt.¹¹ Kritische Stimmen in der Literatur lehnen den vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstab jedoch vehement ab: Das Folgerichtigkeitsgebot sei eine „Einengung der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit im Namen eines richterrechtlich erfundenen Prinzips“¹² und führe zu Rigorosität, die eine Gefahr für die Freiheitsrechte als Abwehrrechte¹³ darstellen könne. Es drohe eine „Verkrustung des Rechts“.¹⁴

Der Begriff der Folgerichtigkeit (auch als Systemstimmigkeit bzw. negativ als Systemwidrigkeit bezeichnet¹⁵) taucht schon in den ersten Entscheidungen

6 *Papier*, DStR 2007, 973, 976.

7 Statt von einem Maßstab kann man auch von einem Prinzip, einer Regel oder einem Grundsatz sprechen; siehe dazu näher *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 25f.

8 BGBl. I, S. 3950.

9 *Birk*, DStR 2009, 881f.; *Bulla*, ZJS 2008, 589ff.; *Isensee*, in: GS Heinze, S. 433; *Prokisch*, in: FS für Vogel, S. 293, 305ff.; *Ruthig*, in: Ruthig/Storr, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Rn. 149ff.; *H. Schneider*, Gesetzgebung, Rn. 59; *Waldhoff*, DV 2008 (Heft 41), 259, 268.

10 *Tipke*, JZ 2009, 533, 539.

11 *Bulla*, ZJS 2008, 585, 593.

12 So *Lepsius*, JZ 2009, 260 zum Urteil des BVerfG vom 9.12.2008, Pendlerpauschale.

13 *Michael*, JZ 2008, 875, 877, zum Urteil des BVerfG vom 30.7.2008, Nichtraucher-schutzgesetz.

14 *Kischel*, AöR 124 (1999), 174, 205.

15 *Bulla*, Freiheit der Berufswahl, S. 310.

des Bundesverfassungsgerichts ab 1951 auf¹⁶, wird in der Folgezeit in Entscheidungen verschiedener Rechtsgebiete¹⁷ verwendet, insbesondere aber findet er Anwendung im Steuerrecht.¹⁸ So wies das Gericht den Gesetzgeber im Urteil zur Zweigstellensteuer¹⁹ darauf hin, dass dieser bei der Wahl eines bestimmten Differenzierungskriteriums alles berücksichtigen müsse, was die Bedingungen des Kriteriums erfüllt, anderenfalls handle er nicht folgerichtig. Die Folgerichtigkeit in diesem Sinne hat aber noch keine eigenständige Bedeutung, sondern beschreibt vielmehr eine unzureichende Umsetzung der aus dem Gleichheitssatz fließenden Bedingungen für die Verfassungsmäßigkeit einer Sonderregelung.²⁰ Erst im Zinsurteil von 1991 wird das so genannte Folgerichtigkeitsprinzip aktiviert. Danach hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum, bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.²¹ Folgerichtigkeit verlangt die logische Konsequenz bei der Einführung eines Rechtssatzes in das jeweilige Teilrechtsgebiet und in der Gesamtrechtsordnung.²² Das Prinzip der Folgerichtigkeit – auch als Konsequenzgebot bezeichnet – wurde seit dem Zinsurteil in ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts angewandt und weiterentwickelt.²³

Im Jahr 2008 haben sowohl der Erste (Urteil zum landesgesetzlichen Rauchverbot)²⁴ als auch der Zweite Senat (Urteil zur Pendlerpauschale) des Bundesverfassungsgerichts dieses Gebot erneut bestätigt. Kernaussage des Urteils zur Pendlerpauschale ist die Betonung der „grundsätzlichen Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert“ sowie die Begrenzung dieser Freiheit „insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien: das Gebot der Aus-

16 BVerfGE 1, 14, 45f.; BVerfGE 1, 208, 246 (zur Wahlgleichheit).

17 Siehe z. B. BVerfGE 9, 20, 28 (Arbeitslosenhilfe); BVerfGE 17, 122, 132 (Wiedergutmachung); BVerfGE 18, 315, 334 (Ausgleichsabgabe für Milcherzeugnisse).

18 BVerfGE 13, 331, 349ff.

19 BVerfGE 19, 101, 116.

20 *Prokisch*, in: FS für Vogel, S. 293, 306.

21 BVerfGE 84, 239, 271.

22 *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, § 124, Rn. 222.

23 BVerfGE 93, 121, 136; BVerfGE 93, 165, 172; BVerfGE 99, 88, 95; BVerfGE 99, 280, 290; BVerfGE 101, 132, 138; BVerfGE 101, 151, 155; BVerfGE 105, 17, 47; BVerfGE 105, 73, 126; BVerfGE 107, 27, 47; BVerfGE 110, 274, 292; BVerfGE 116, 164, 180; BVerfGE 117, 1, 30.

24 BVerfGE 121, 317, 362.

richtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit“.²⁵

In der Nichtraucherchutz-Entscheidung ist das Folgerichtigkeitsgebot dann zum ersten Mal auch bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit eines Eingriffs in Art. 12 GG berücksichtigt worden,²⁶ nachdem die vorherigen Entscheidungen ausnahmslos Folgerichtigkeit im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes forderten.²⁷ Am 12.5.2009 befasste sich der Zweite Senat mit dem Verbot von Jubiläumsrückstellungen.²⁸ Wurde in der Entscheidung zur Pendlerpauschale für Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der Ausgangsentscheidung noch das Vorliegen eines besonderen sachlichen Grundes gefordert²⁹, beschränkte sich das Gericht bei der Prüfung der Jubiläumsrückstellungen auf eine Willkürkontrolle.³⁰

Bei der Entscheidung über die Abziehbarkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer³¹ kehrt der Zweite Senat dann jedoch zu den im Urteil zur Pendlerpauschale³² aufgestellten Anforderungen an eine folgerichtige Ausgestaltung der Ausgangsentscheidung zurück: „Die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer gehört zu diesen Grundentscheidungen, so dass Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen.“³³ Dennoch zeigt diese Entscheidung mit einem sehr knappen Ergebnis von 5:3 Stimmen, wie umstritten das Folgerichtigkeitsgebot auch innerhalb des Zweiten Senates ist.³⁴

25 BVerfGE 122, 210, 230 mit Verweis auf BVerfGE 105, 73, 125; BVerfGE 107, 27, 46; BVerfGE 116, 164, 180; BVerfGE 117, 1, 30.

26 *Bulla*, ZJS 2008, 585, 590.

27 Vgl. z. B. BVerfGE 84, 239, 271; BVerfGE 93, 121, 136; BVerfGE 93, 165, 172; BVerfGE 99, 88, 95; BVerfGE 99, 280, 290; BVerfGE 101, 132, 138; BVerfGE 101, 151, 155; BVerfGE 105, 17, 47; BVerfGE 105, 73, 126; BVerfGE 107, 27, 47; BVerfGE 110, 274, 292; BVerfGE 116, 164, 180; BVerfGE 117, 1, 30.

28 BVerfGE 123, 111.

29 BVerfGE 122, 210, 231.

30 BVerfGE 123, 111, 122.

31 BVerfGE 126, 268.

32 BVerfGE 122, 210, 231.

33 BVerfGE 126, 268, 280 mit Verweis auf BVerfGE 99, 280, 290; BVerfGE 107, 27, 48; BVerfGE 122, 210, 234.

34 Auch im Ersten Senat ist das Folgerichtigkeitsgebot nicht unumstritten, BVerfGE 121, 317, 362 (Landesrauchergesetze) mit zwei abweichenden Meinungen der Verfassungsrichter Bryde und Masing.

Im Zusammenhang mit der Folgerichtigkeitsdiskussion taucht in Rechtsprechung und Literatur häufig auch der Begriff der Systemgerechtigkeit auf. Im Schrifttum werden die Begriffe Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit miteinander verknüpft³⁵ oder auch synonym verwendet.³⁶ Der Gesichtspunkt der Systemgerechtigkeit wird als Ausprägung der im Gleichheitssatz enthaltenen Verpflichtung auf Konsequenz, Folgerichtigkeit und Regelmäßigkeit einer vom Gesetzgeber getroffenen Regelung verstanden.³⁷ Ob der Folgerichtigkeit gegenüber der Systemgerechtigkeit eine eigene Bedeutung und Relevanz zukommt, ist umstritten. Denn „Folgerichtigkeit“ an sich zu konstatieren, sei schlechterdings ausgeschlossen. Folgerichtiges Handeln zu verlangen sei nur sinnvoll im Hinblick auf einen feststehenden Bezugspunkt.³⁸ Der Folgerichtigkeit als solcher fehle jedoch dieser Bezug, sie könne sich auf alle denkbaren Vorgaben beziehen.³⁹ Die Befürworter nehmen mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁴⁰ dagegen an, dass sich das Folgerichtigkeitsgebot inzwischen verselbstständigt habe und als unmittelbarer Ausfluss des Gleichheitssatzes entfaltet wird.⁴¹ Im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Jubiläumsrückstellungen⁴² wird das Konsequenzgebot allein als ein sekundäres Gebot qualifiziert, welches dem Gesetzgeber keine absoluten Bindungen auferlege.⁴³ Vor diesem Hintergrund soll das *erste Kapitel* die Entwicklung und Entstehung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes durch das Bundesverfassungsgericht beschreiben. Es werden die Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen den Begriffen Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit aufgezeigt und abgegrenzt. Dabei wird auch erörtert, ob dem Grundsatz der Folgerichtigkeit neben der Systemgerechtigkeit ein eigener Bedeutungsgehalt zukommt.

35 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 145.

36 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 153; *Battis*, in: FS Ipsen, S. 1114.

37 *Starck*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum GG, Art. 3, Rn. 44ff; *Degenhart*, Systemgerechtigkeit und Selbstbindung des Gesetzgebers als Verfassungspostulat, S. 49ff.; Kritisch dazu *Kischel*, AöR 124 (1999), 174ff.

38 *Peine*, Systemgerechtigkeit, S. 31.

39 *Peine*, Systemgerechtigkeit, S. 31, Fn. 27.

40 BVerfGE 83, 89, 108; BVerfGE 90, 107, 126; BVerfGE 112, 368, 401ff.

41 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit, S. 76; ebenso *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, § 118, Rn. 179; *Battis* geht von einer Gleichstellung von Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit aus, in: FS Ipsen, S. 14.

42 BVerfGE 123, 111f.

43 *Drüen*, JZ 2010, 91, 94 (Anmerkung zu BVerfG, Urteil vom 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111f.).

Im *zweiten Kapitel* wird untersucht, ob sich das Folgerichtigkeitsgebot verfassungsrechtlich fundieren lässt und Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes, der Freiheitsrechte, des Rechtsstaatsprinzips, des Bundesstaatsprinzips oder des Allgemeinheitsgebotes ist. Hieran anschließend stellt sich die Frage, ob der Begriff der Folgerichtigkeit eng – also bezogen auf ein einzelnes Rechtsgebiet (z. B. die Handwerksordnung)⁴⁴ – oder weit und damit systemübergreifend zu verstehen ist.⁴⁵ In der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Existenzminimum aus dem Jahr 1990 wird Konsequenz über das Sozialrecht hinaus auch im Einkommensteuerrecht gefordert.⁴⁶ Im Sinne dieser Rechtsprechung geht auch *P. Kirchhof* von einem weiten Anwendungsbereich der Folgerichtigkeit aus und fordert eine Abstimmung der eigenständigen Teilrechtsordnungen (Zivilrecht, Haushaltsrecht, Steuerrecht) ebenso wie die der Gesamtregelungen eines Gesetzes aufeinander, um eine Widersprüchlichkeit zu vermeiden und die Folgerichtigkeit der Regelung zu wahren.⁴⁷

Das Gebot der Folgerichtigkeit wird vom Bundesverfassungsgericht in zahlreichen steuerrechtlichen Entscheidungen herangezogen. Im Beschluss zur Pendlerpauschale wird daneben auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betont. Im *dritten Kapitel* werden daher die Folgerichtigkeit im Steuerrecht und der Zusammenhang zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Folgerichtigkeitsgebot erörtert. Entscheidende Vorfrage für das Problem der Folgerichtigkeit ist die Zugehörigkeit einer bestimmten Materie zu einem „Ordnungssystem“ oder „Ordnungsbereich“.⁴⁸ Hat sich der Gesetzgeber dann für ein bestimmtes (Ordnungs-)system entschieden, ist er hieran gebunden.⁴⁹ Im Steuerrecht stellt sich daher die Frage, ob es eine Systembindung des Gesetzgebers als Folge des Konsequenzgebotes gibt und welche Wirkung diese entfaltet.

Im *vierten Kapitel* wird untersucht, ob der Gesetzgeber das Folgerichtigkeitsgebot auch im Erbschaftsteuerrecht beachtet hat. Die neuen Steuerbefreiungs- und Steuerbegünstigungsregeln der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG für Be-

44 So z. B. *Bulla*, Freiheit der Berufswahl, S. 309.

45 Dieser Ansicht ist *Tipke*, der das Folgerichtigkeitsgebot jedenfalls im Steuerrecht als Ganzem entfaltet sehen will, *StuW* 2007, 201, 206.

46 BVerfGE 82, 60, 83ff.

47 *P. Kirchhof*, *StuW* 2000, 316, 322 mit Verweis auf die folgenden Urteile: BVerfGE 84, 239, 271; BVerfGE 87, 153, 170; BVerfGE 93, 121, 136; BVerfGE 98, 83, 97f.; BVerfGE 98, 106, 118f.

48 *Schwarz*, in: FS Isensee, S. 958.

49 *Bulla*, Freiheit der Berufswahl, S. 212.

triebsvermögen können unter bestimmten Voraussetzungen eine nahezu vollständige Verschonung dieses Vermögens bewirken. Zunächst wird das Entlastungssystem der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG dargestellt und anschließend im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem Folgerichtigkeitsgrundsatz analysiert. Der Gesetzgeber hat seine Verschonungskonzeption jedoch an mehrere Auflagen und Restriktionen geknüpft, so wird bestimmtes Vermögen nicht begünstigt und bei Inanspruchnahme der Begünstigungen müssen eine bestimmte Lohnsumme sowie Behaltensfristen eingehalten werden. Als Ausnahmen von der Entscheidung, unternehmerisches Vermögen so weitgehend zu entlasten, müssen diese Restriktionen wiederum in sich folgerichtig ausgestaltet sein. Die besondere Behandlung der Erben von unternehmerischem Vermögen könnte gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen und deshalb verfassungswidrig sein. Es werden somit die in der Gesetzesbegründung angegebenen Rechtfertigungsgründe für die Begünstigung des Betriebsvermögens⁵⁰ auf Stichhaltigkeit überprüft. Dazu gehören beispielsweise die Förderung klein- und mittelständischer Betriebe im Interesse offener Märkte und hoher Wettbewerbsintensität sowie die Erhaltung von Arbeitsplätzen. Ob die Begünstigungsregelung des § 13c ErbStG für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke und die Steuerbefreiung des Familienheims nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a-c ErbStG gegebenenfalls auch eine Korrektur im Sinne des Folgerichtigkeitsgebots erfordert, wird ebenfalls zu zeigen sein.

In einem *Epilog* wird schließlich der Vorlagebeschluss des BFH vom 27.9.2012 (II R 9/11) zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer auf Folgerichtigkeit hin analysiert. Dieser letzte Teil der Arbeit wurde nachträglich angefügt, um einen aktuellen Stand zu gewährleisten.

50 BT-Drs. 16/7918, S. 33.