

Steuersystematik, Steuervereinfachung und Steuerchaos – Zur Wirkung von Steuervergünstigungen am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Von Prof. Dr. Roman Seer*

Der nachfolgende Beitrag zeigt die durch Steuervergünstigungen bewirkte Erosion der Steuersystematik am Beispiel des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes auf. Die Folge ist ein gleichheitswidriger Besteuerungstorso, der zu zufälligen Steuerbelastungen führt und den Betroffenen eine diskriminierende Sonderlast auferlegt. Die vorzugswürdige Alternative ist ein Verzicht auf Steuerverschonungssubventionen bei gleichzeitiger Einführung eines flachen Steuertarifs.

1. Einführung

Eckehard Schmidt gehört zu dem kleinen Kreis deutscher Spitzenfinanzbeamten, die ein ernsthaftes Interesse für das dogmatische und wissenschaftliche Gerüst des Steuerrechts besitzen. Bei unserer gemeinsamen Arbeit an einem Steuergesetzbuch unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft habe ich nicht nur vom Erfahrungsreichtum, sondern auch von der blitzschnellen Auffassungsgabe Schmidts profitieren können. Mit seinem Engagement in den Wissenschaftlichen Beiräten der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. und der Berliner Steuergespräche e.V. gibt er wichtige Impulse im regelmäßigen Austausch zwischen Wissenschaft und Praxis, auf die wir nicht verzichten können. Uns eint besonders der Blick auf die Wechselwirkung zwischen dem materiellen Steuerrecht und dem Steuervollzug. Deshalb möchte ich zu Ehren des Jubilars nachfolgend ein Thema behandeln, das das Verhältnis von Rechtsdogmatik, Steuervollzug und Steuerpolitik betrifft. Dabei ist eine steuerrechtliche Tour d'Horizon aus Platzgründen nicht möglich. Sie könnte nur im Stile einer Sonntagsrede im Abstrakten bleiben. Um dies zu vermeiden, werde ich meine Botschaft an einem besonderes markanten Beispiel festmachen, das sich aber auf andere Steuerarten übertragen lässt und mit der sich der Jubilar aus nächster Nähe beschäftigen durfte bzw. musste: der „reformierten“ Erbschaft- und Schenkungsteuer.

2. Systematik als Grundbedingung eines rechtsstaatlichen Gesetzes und dessen Anwendung

2.1. Grundlegung

Matthias Jestedt hat jüngst den besonderen Zusammenhang zwischen Rechtsdogmatik und Systemdenken herausgearbeitet. Danach ermöglicht Systemdenken in der Jurisprudenz sowohl eine Wissenschaftsorientierung der Rechtspraxis als auch

eine Praxisorientierung der Rechtswissenschaft.¹ Dazu hat er drei Phasen ausgemacht: Im ersten Schritt werden rechtliche Erwägungen im Sinne einer „reinen Rechtserkenntnis“ vom konkreten Fall- bzw. Normbezug gelöst, um sie im zweiten Schritt in eine konsistente, widerspruchsfreie Ordnung als „Regelwerk der Dogmatik“ wieder einzufügen. Das als Ergebnis der Wissenschaftlichkeit betrachtete Regelwerk gibt der Rechtsanwendung eine systematische Orientierung, die vergleichbare Fälle und normative Vorgaben für die Lösung des konkreten Rechtsfalls nutzbar macht. Damit wird – so Jestedt – aus Wissenschaft wieder Recht.² Dieser Rechtserkenntnisprozess ist im Steuerrecht als Massenfallrecht ein (dauerhafter) rechtsevolutionärer Kreislauf, da die Entwicklung und Ausfeilung des Systems nur anhand praktischer Fallerkennnisse verlaufen kann.

Einen aus rechtswissenschaftlicher Sicht höchst undogmatischen Ansatz vertreten Steuerpolitiker, so etwa der ehemalige Staatssekretär im Bundesfinanzministerium, Axel Nawrath.³ Sie sehen in der Steuergesetzgebung ein Instrument der Steuerpolitik, das nicht an Systemvorgaben gebunden ist. Auch wenn das steuerpolitische Gestaltungsbedürfnis grundsätzlich anzuerkennen ist, darf es aber nicht mit „Steuerbeliebigkeit“ gleichgesetzt werden. Ich möchte vielmehr die Gegenthese postulieren: Ein rechtsstaatliches Gesetz bedingt ein schlüssiges System, nur ein systematisches Gesetz ist auch ein rechtsstaatliches Gesetz. Auch wenn das Steuerrecht aus dem Diktum des Gesetzgebers lebt,⁴ ist dieses kein beliebige Diktat: Der Gesetzgeber darf keine beliebige Besteuerung anordnen. Er ist nicht demokratisch legitimiert zur Steuerwillkür durch Systemlosigkeit.⁵

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) erkennt in nunmehr ständiger Rechtsprechung immerhin folgendes an:⁶ Zwar besitzt der Gesetzgeber einen weitreichenden Gestaltungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes (des Belastungsgrundes) und bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung hat er dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.⁷ Für den

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Gründer des Forschungsinstituts Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Bei dem nachfolgenden Beitrag handelt es sich um die Schriftfassung eines Vortrages, den der Verfasser am 04.05.2012 auf dem Symposium „Steuergesetzgebung und Steuersystematik“ am Max-Planck-Institut für Steuerrecht, München, zu Ehren des Ministerialdirigenten Eckehard Schmidt, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, gehalten hat.

1 M. Jestedt, *Wissenschaftliches Recht*, in: G. Kirchhof/S. Magen/K. Schneider, *Was weiß Dogmatik?*, Tübingen 2012, S. 117, 124 ff.

2 Jestedt (Fn. 1), a.a.O., S. 126.

3 Siehe Nawrath, *Politische Leitlinien der Unternehmenssteuerreform 2008*, JbFStR 2008/09, S. 11 ff.; ders., *DStR* 2009, S. 2 ff.

4 So die vielzitierte Aussage des BVerfG vom 24.01.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, S. 318, 328.

5 Eindringlich Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, S. 257 f.

6 Siehe Mellinshoff, *Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers*, in: *Festschrift für Spindler*, Köln 2011, S. 153, 160 ff.

7 Dazu näher Englisch, *Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot*, in: *Festschrift für Lang*, Köln 2010, S. 167, 172 ff.

Bereich der direkten Steuern wird der Handlungsspielraum des Gesetzgebers „vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit“.⁸ Die Rechtsprechung lässt sich wie folgt beschreiben: Für die Auswahl des Steuergegenstandes gilt das *Willkürverbot*. Im Binnenbereich der einzelnen Steuer fordert das Gericht nachfolgend aber *Systemkonsequenz* und wendet grundsätzlich das Gebot verhältnismäßiger Gleichheit an. Abweichungen von der einmal getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen danach nicht nur (irgend)eines sachlichen Grundes, sondern eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes, der hinreichend ist, um die Abweichung zu rechtfertigen.

2.2. Ausrichtung des Steuertatbestandes des ErbStG am Bereicherungsprinzip

Diese Zweistufigkeit zeigt sich besonders deutlich am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Steuergegenstand (das Steuerobjekt) erfasst das Besteuerungsgut (Steuergut), das der Gesetzgeber für besteuernswürdig erkannt und rechtlich normiert hat. Seine Auswahl unterliegt nach dem BVerfG lediglich dem Willkürverbot, oder anders gewendet, dem *Gebot der Sachgerechtigkeit*. Das Besteuerungsgut der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist die Bereicherung eines Erwerbers von Todes wegen und ergänzend eines Erwerbers einer unter Lebenden getätigten freigebigen Zuwendung. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer besteuert damit die mit dem Erbe/der Zuwendung verbundene Erhöhung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Erben oder Beschenkten als *Bereicherungssteuer*. Sie ist eine Steuer auf das Einkommen im Sinne einer Reinvermögensmehrung beim Empfänger (dem Bereicherten).⁹ Als die Einkommensteuer flankierende Leistungsfähigkeitssteuer schließt sie eine Lücke im Besteuerungssystem, die eine im Wesentlichen auf das Markteinkommen zugreifende Einkommensteuer ansonsten hinterlassen würde.

An diesem Belastungsgrund hat sich der Steuertatbestand systemkonsequent auszurichten. Es gilt, die Nettovermögensbereicherung im Tatbestand allgemein und in der Bemessungsgrundlage im Besonderen abzubilden. Im Hinblick auf diese Ausrichtung erscheint etwa eine unter Hinweis auf ein Primat des Zivilrechts vorgenommene enge Auslegung des Gesetzes als problematisch.¹⁰ Es besteht *keine Bindung an die zivilrechtliche Kategorie* „Erbe“ oder „Schenkung“. Vielmehr sind auch wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte zu erfassen. Deshalb überzeugt die jüngste Erbvergleich-Entscheidung des BFH nicht, wonach Abfindungsleistungen an weichende Erbprätendenten nicht steuerbar sein sollen, wenn bereits unsicher ist, ob diese überhaupt eine Rechtsposition zum Erwerb von Todes

wegen besitzen.¹¹ Das damit unterstellte Analogieverbot zwingt den Gesetzgeber nur zur Ausweitung des Tatbestandskatalogs, wie es etwa in § 3 Abs. 1 Satz 2, § 7 Abs. 7 und 8 ErbStG geschehen ist.

2.3. Folgerungen für die Bewertung des Vermögens

Zur systemkonsequenten Umsetzung des Belastungsgrundes in der Bemessungsgrundlage gehört gerade auch die Bewertung des Vermögens als Ausdruck der Bereicherung. Die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen hängt davon ab, dass für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht abbilden (*Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation*).¹² Die Erbschaft- und Schenkungsteuer soll am Vermögenssubstanzzuwachs des Empfängers partizipieren. Deshalb wird die durch den Erwerb eines nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsguts vermittelte finanzielle Leistungsfähigkeit durch den bei einer Veräußerung unter objektivierten Bedingungen erzielbaren Preis, also den *Verkehrswert*, bemessen. Nur dieser bildet den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit zutreffend ab und ermöglicht so eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Belastungsentscheidung.¹³

Das BVerfG hat sich mit Recht von seiner früheren Vorstellung verabschiedet, ein Bewertungsmissverhältnis zwischen den Vermögensarten könne durch einen differenzierenden Bewertungsmaßstab wieder ausgeglichen werden.¹⁴ Eine fehlerhafte und ungleiche Bemessungsgrundlage lässt sich schlechterdings nicht durch unterschiedliche Steuersätze korrekt ausgleichen. Vielmehr ist zwischen der die Gleichmäßigkeit der Besteuerung primär gewährleistenden Messfunktion der Bemessungsgrundlage und der Belastungsfunktion des Steuertarifs scharf zu unterscheiden.¹⁵ Ein alternativer Ausgangswert zum Verkehrswert ist als Leitmaßstab nicht ersichtlich.

3. Gewährleistung der Vollzugsfähigkeit des Gesetzes durch Steuervereinfachung

3.1. Reziprozität zwischen Norm und Vollzug

Systemkonsequenz und Folgerichtigkeit dürfen aber nicht nur (normativ) auf dem Papier stehen, sondern müssen auch in der Verwaltungswirklichkeit gelebt werden (können). Bereits *Gustav Radbruch* hat zutreffend bemerkt:¹⁶ „Ein Rechtssatz ‚gilt‘ nur dann, wenn er in der überwiegenden Mehrzahl seiner Anwendungsfälle darauf rechnen kann, auch tatsächlich befolgt zu werden.“ Fehlt dem statuierten Recht die soziale Wirksamkeit, weil es nicht befolgt werden kann, ist ihm die

8 Aus der reichhaltigen Rechtsprechung siehe BVerfGE vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, 136; vom 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165, 172; vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, S. 73, 125; vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, S. 27, 47; vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 30; vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, S. 210, 230.

9 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13, Rz. 102 ff.

10 Zum Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht ausgewogen Schön, StuW 2005, S. 247.

11 BFH-Urteil vom 04.05.2011 – II R 34/09, BStBl. II 2011, S. 725, 726 f.

12 Siehe schon Beschlüsse des BVerfG vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, sowie vom 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165.

13 Siehe Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 33 f.

14 So irrig BVerfG im Beschluss vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121, 136.

15 So klarsichtig Tipke, GmbHR 1996, S. 8, 10.

16 Radbruch, Einführung in die Rechtswissenschaft, 1910, S. 12.

Rechtsgeltung, ja die Eigenschaft von Recht abzusprechen.¹⁷ Es besteht daher eine Wechselbezüglichkeit zwischen materieller Norm und deren Vollzug: Die materielle Steuernorm muss so ausgestaltet werden, dass ihr gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern.¹⁸

3.2. Bedeutung für den Steuertatbestand

Tatbestandlich fallen auch Geburtstags-, Weihnachts- und andere Gelegenheitsgeschenke unter den Begriff der freigebigen Zuwendung. Ihre Erfassung ist aber schlechterdings unmöglich und führt nur zu Zufallsergebnissen. Die dies berücksichtigende Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG ist keine Steuervergünstigung, sondern eine der Vollzugsfähigkeit des Gesetzes dienende Vereinfachungszweckbefreiung. Dasselbe gilt für die des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, der den Erwerb von Hausrat und anderen beweglichen körperlichen Gegenständen betragsmäßig begrenzt steuerbefreit.

Die gerade von Teilen der Wissenschaft geforderte generelle Streichung von Steuerbefreiungen trägt also nicht ohne weiteres zur Steuervereinfachung und Systemverbesserung bei. Ebenso wenig ist ein kurzes Steuergesetz nur wegen der Reduzierung der Wortanzahl ein gutes Steuergesetz. Vielmehr muss zwischen Fiskal- und Vereinfachungszweckbefreiungen einerseits und nicht systemimmanenten Sozial- und Lenkungszweckbefreiungen andererseits unterschieden werden. Fiskal- und Vereinfachungszweckbefreiungen dienen gerade der folgerichtigen Umsetzung des steuerlichen Belastungsgrundes.

3.3. Bedeutung für die Bewertung des Vermögens

Joachim Lang hat vor Erlass des ErbStRefG 2009 den Versuch, ruhendes Vermögen gleichmäßig zu bewerten, eine „Utopie“ genannt.¹⁹ Dem kann ich für die periodisch wiederkehrenden Veranlagungssteuern (Grund-, Vermögensteuer) zustimmen. Für die aperiodische Erbschaft- und Schenkungsteuer ist dies aber nur richtig, wenn man Bewertungsunsicherheiten nicht erträgt. Das dem Sachvermögen eigene Bewertungsproblem hat aber auch das BVerfG gesehen.²⁰ Es gesteht dem Gesetzgeber zu, dies bei der Bewertung zu berücksichtigen. Als Mindestanforderung stellt das Gericht daher auf, dass für das gesamte Sachvermögen ein Wert angesetzt werden muss, der dem Verkehrswert wenigstens angenähert ist (*Annäherungswert*). Dies bedeutet, dass es dem Gesetzgeber jedenfalls verwehrt ist, Phantasiewerte zu bilden, die überhaupt nicht an dem folgerichtigen Vergleichsmaßstab des Verkehrswerts orientiert sind. Dass damit nur eine „Streubreitengleichheit“ erreicht wird,²¹ liegt in der Natur der Sache und macht die Bewertung nicht verfassungswidrig.

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG verlangt zwar nicht, auf die Besteuerung des Sachvermögens zu verzichten. Auf der Ebene der Bemessungsgrundlage schützt es aber vor einer *Überbewertung*. Das Gebot der realitätsgerechten Wertrelativierung besitzt nicht nur eine gleichheitsrechtliche, sondern auch eine freiheitsrechtliche Dimension. Es verlangt nach Schutz vor Scheinwert-Ansätzen. Das *Stichtagsprinzip* bietet nur eine Momentaufnahme, die bereits einige Tage oder Wochen später überholt sein kann. Die Finanz- und Wirtschaftskrise liefert dafür etliche Beispiele. Das *Stichtagsprinzip* entspricht zwar dem Erbanfallprinzip, weil das mit dem Erbanfall erworbene Vermögen von diesem Zeitpunkt an zum Vermögen des/der Erben gehört. Sobald die Erwerber über den Vermögensgegenstand verfügen können, spielen sich danach eintretende Wertveränderungen auf deren Vermögensebene ab und können daher als unbeachtlich angesehen werden. Die Anknüpfung an den Erbfallzeitpunkt führt aber dann zu unerträglichen Härten, wenn der Erwerber im Todeszeitpunkt rechtlich oder faktisch außer Stande ist, über den geerbten Gegenstand zu verfügen, und dessen Wert zwischenzeitlich sinkt. Folgerichtiger wäre es, den maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt erst auf den Eintritt der wirtschaftlichen Dispositionsmacht des/der Erben zu legen.²²

Besonders große Bewertungsunsicherheiten existieren im Bereich der *Unternehmensbewertung*, die nach dem BVerfG ebenfalls mindestens zu einem am Verkehrswert orientierten Annäherungswert führen muss. Der Unternehmenswert ist ein Zukunftswert. Weit verbreitet und damit nunmehr auch für die steuerliche Bewertung relevant sind die vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erarbeiteten Ertragsbewertungsgrundsätze, die im Standard IDW S 1 ihren Niederschlag gefunden haben. Danach werden die künftigen Ertragsüberschüsse mit den Renditeforderungen der Eigenkapitalgeber auf den Bewertungszeitpunkt diskontiert. Besondere Bedeutung kommt damit der Bezifferung der künftigen Erträge und des Kapitalisierungszinssatzes zu. An dem Beispiel dieser Methode²³ zeigen sich die erheblichen Unsicherheiten der Unternehmensbewertung. Die künftigen Erträge müssen geschätzt werden; sie beruhen auf Planungen und damit letztlich auf einer von komplexen Rahmenbedingungen geprägten Prognose. Der Kapitalisierungszinssatz wiederum setzt sich zusammen aus einem Basiswert und einem Risikozuschlag. Während der Basiszinssatz mit dem Rückgriff auf den marktüblichen Zinssatz für (quasi-)risikofreie Kapitalmarktanlagen noch einer recht objektiven Bestimmung zugänglich ist, spiegelt der Risikozuschlag nicht nur die individuellen Umstände in Ansehung des konkreten Unternehmens, der konkreten Marktlage und ähnlicher Faktoren wieder, sondern naturgemäß auch die subjektiven Einschätzungen des Bewertenden.

§§ 199 ff. BewG stellen daher den Beteiligten mit dem sog. *vereinfachten Ertragswertverfahren* ein von Typisierung geprägtes Alternativverfahren zur Verfügung.²⁴ Dem Steuerpflichtigen wird insoweit ein echtes Wahlrecht eingeräumt,

17 Pointiert Tipke, *StuW* 2004, S. 3, 4.

18 Seer, *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, *DStJG* Bd. 31, Köln 2008, S. 7, 9.

19 Lang, *StuW* 2008, S. 189, 193 ff., 205.

20 Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, *BVerfGE* 117, S. 1, 36.

21 So Lang, *StuW* 2008, S. 189, 197.

22 Seer, *GmbHR* 2009, S. 225, 228.

23 *IDW* (Hrsg.), *WPg-Supplement* 3/2008, S. 68 ff.; dazu *Hinz*, *BFuP* 2011, S. 305, 308 ff.

24 Ein Vergleich zu *IDW S 1* findet sich bei *Bruckmeier/Zwirner/Mugler*, *DStR* 2011, S. 422.



sofern das vereinfachte Ertragswertverfahren nicht zu „offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen“ führt. Der die Ausgangsgröße bildende Jahresertrag wird nicht zukunftsorientiert anhand von Planungen ermittelt, sondern richtet sich vergangenheitsorientiert nach dem Betriebsergebnis der letzten drei Jahre vor dem Berechnungstichtag. Das maßgebliche Betriebsergebnis leitet sich wiederum aus dem steuerlichen Gewinn im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ab, der um die in § 202 Abs. 1 BewG genannten Korrekturen zu modifizieren und schließlich um einen pauschalen Abzug von 30 % für die persönliche Steuerbelastung des Betriebsinhabers zu kürzen ist (§ 202 Abs. 3 BewG). Der Kapitalisierungsfaktor wird ebenfalls vorgegeben. Bindend ist insoweit der Kehrwert der Summe aus einem variablen Basiszinssatz (derzeit 2,44 %) und einem festen Risikozuschlag in Höhe von 4,5 % (derzeit also $100:6,94 = 14,41$).

Zunächst überzeugt es wenig, zur Ermittlung eines zukunftsorientierten Ertragswerts ausschließlich und ungewichtet an steuerbilanziell gewonnene Vergangenheitswerte anzuknüpfen.²⁵ Unter dem Blickwinkel zukunftsorientierter Werte bleibt ebenfalls unverständlich, nach § 200 Abs. 4 BewG sog. „junges Betriebsvermögen“ (innerhalb der letzten 2 Jahre eingelegte Wirtschaftsgüter) auszuklammern und gesondert einzeln zu bewerten. Der pauschale Steuersatz von 30 % bildet die tatsächlich zukünftig bei Unternehmensfortführung auf den Erwerber zukommende Belastung gerade in den Fällen von Personenunternehmen auf unrealistisch niedrige Weise ab. Zu diesen Schwächen tritt schließlich fundamental hinzu, dass sich ein für alle Unternehmen geltender Risikozuschlag wohl kaum typisieren lässt; zudem liegt der typisierende Risikozuschlag zu Lasten der Steuerpflichtigen an der unteren Grenze der empfohlenen Risikozuschlagsbandbreiten. Tendenziell sind daher derzeit Überbewertungen zu Lasten der Steuerpflichtigen zu befürchten. Gerade mittelgroße Unternehmen, denen diese Vereinfachung eigentlich zugutekommen soll, werden in der Praxis gezwungen sein, auf eigene Kosten ein an den jeweiligen Verhältnissen ihrer Unternehmensstruktur ausgerichtetes Bewertungsgutachten einzuholen.

§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG fordert als Mindestwert den Ansatz des *Substanzwertes* des Unternehmens. Dies überrascht. Denn in der Unternehmensbewertungspraxis bildet nicht der Substanzwert, sondern der *Liquidationswert* als Zerschlagungswert die Untergrenze. Davon ist der Substanzwert deutlich zu unterscheiden, der als Gebrauchswert der betrieblichen Substanz verstanden wird. Es handelt sich dabei um einen Rekonstruktions- oder Wiederbeschaffungswert aller im Unternehmen vorhandenen immateriellen und materiellen Werte bzw. Schulden. Demgemäß fordert R B 11.3 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2011 den *Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert* unabhängig davon mit einzubeziehen, ob er selbst geschaffen oder entgeltlich erworben wurde. Dieses Erfordernis erhöht nun noch die praktischen Bewertungsschwierigkeiten, die kaum mehr beherrschbar sind.

Bei der Planung einer vorweggenommenen Erbfolge sind damit drei Wertansätze (IDW S 1-Wert, vereinfachter Ertrags-

wert und Substanzwert) vergleichend in den Blick zu nehmen.²⁶ Angesichts der damit verbundenen erheblichen Bewertungsunsicherheiten möchte ich den antiquiert anmutenden Vorschlag wiederholen, zur Verfahrensvereinfachung an das ursprüngliche *Stuttgarter Verfahren* anzuknüpfen.²⁷ Das bei Ermittlung des Vermögenswerts auf einem Teilwertansatz beruhende Stuttgarter Verfahren i. S. des Abschnitts 76 ff. VStR vor 1993 hat der BFH in ständiger Rechtsprechung immerhin für ein zur Schätzung des gemeinen Werts der Anteile an einer nichtbörsennotierten Kapitalgesellschaft geeignetes Verfahren angesehen, soweit es im Einzelfall nicht zu einer offensichtlich unrichtigen Besteuerung führte.²⁸ Es führt zu nicht weniger plausiblen Werten als das vereinfachte Ertragswertverfahren und besitzt zumindest keine Tendenz zur Überbewertung.

4. Störung der Steuersystematik durch Steuervergünstigungen

4.1. Charakter einer Steuervergünstigung als Verschönerungssubvention

Steuervergünstigungen sind *steuerentlastende Sozialzwecknormen*. Sie sind nicht auf die folgerichtige Umsetzung des steuerlichen Belastungsgrundes ausgerichtet. Stattdessen verfolgen sie außersteuerliche (z. B. wirtschafts- oder sozialpolitische) Lenkungs- oder Umverteilungszwecke.²⁹ Wer sich „sozial erwünscht“ verhält, wird steuerlich entlastet, wer sich „sozial unerwünscht“ verhält, wird steuerlich sonderbelastet. Systemfremde Sozialzwecknormen machen das Steuerrecht unübersichtlich und schwer verständlich, zumal sie nicht nach dem Normzweck zusammengefasst und geordnet sind.

Das BVerfG billigt dem Staat allerdings zu, nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch eine mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss zu nehmen („*Steuern durch Steuern*“)³⁰. Vor diesem Hintergrund kann nach Meinung des BVerfG eine Steuerver-schonung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will. Bei ausreichenden Gemeinwohlgründen (= Gemeinwohlklausel) soll die Entlastung dabei im Ausnahmefall in verfassungsrechtlich zulässiger Weise sogar dazu führen können, dass bestimmte Steuergegenstände vollständig von der Besteuerung ausgenommen werden.

4.2. Besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit von Steuervergünstigungen

Lenkungsnormen müssen nach dem *Gemeinwohl- oder Verdienstprinzip* gerechtfertigt werden können. Dabei genießt der

²⁶ Hinzu kommt die höchst unübersichtliche Verschönerungssubvention der §§ 13 a, 13 b ErbStG, dessen Anwendung und Ausmaß ggf. auch noch von dem Wertansatz abhängt, siehe unter 3.3.

²⁷ Vorschlag von Seer, ZRP 2007, S. 116, 118.

²⁸ Zuletzt BFH-Urteil vom 26.01.2000 – II R 15/97, BStBl. 2000, S. 251, 253.

²⁹ Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 4, Rz. 21.

³⁰ Siehe etwa Urteil des BVerfG vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99 u. a., BVerfGE 110, S. 274, 293; Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31 ff.

²⁵ Zum folgenden bereits krit. Seer, GmbHR 2009, S. 225, 231 f.

Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG zwar eine Einschätzungsprärogative. Es statuiert aber einen Begründungszwang. Eine Umdeutung von Fiskalzwecknormen in Lenkungsnormen soll nicht möglich sein, weil „der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet“ sein muss.³¹ Die Norm muss von einer – entweder anhand des Gesetzestextes oder der Gesetzesmaterialien – erkennbaren gesetzlichen Entscheidung getragen sein. Ist ein Förder- oder Lenkungszweck im Gesetzgebungsverfahren nicht zum Ausdruck gekommen, darf ein solcher zur Rechtfertigung nicht unterstellt oder nachgeschoben werden.

Aus der Judikatur des BVerfG lassen sich den Entscheidungsgründen des BVerfG die folgenden Anforderungen für den Erlass einer steuerverschonenden Lenkungsnorm entnehmen:³²

- Der Gesetzgeber muss den Lenkungszweck deutlich erkennen lassen.
- Der Kreis der begünstigten Steuerpflichtigen muss nach sachgerechten Gesichtspunkten abgegrenzt sein (Wahrung der Außengerechtigkeit).
- Die Lenkungsnorm muss zielgenau und klar sein.
- Die Lenkungsnorm muss nach innen gleichheitskonform ausgestaltet sein, d. h. den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen (Wahrung der Binnengerechtigkeit).
- Zwischen der Verwirklichung des Lenkungszwecks und dem Ausmaß der Steuervergünstigung muss ein innerer Zusammenhang bestehen.

Die von mir hier befürwortete, über die bloße Willkürverbotsformel hinausreichende (höhere) Rechtfertigungsdichte für Steuervergünstigungen deckt sich mit demokratietheoretischen Überlegungen, die jüngst *Wolfgang Schön* in der Festschrift für *Wolfgang Spindler* angestellt hat.³³ Dort vergleicht er die (einstufig eingeführten) Steuervergünstigungen mit der Alternative (zweistufig gewährter) öffentlicher Finanzhilfen als Direktsubventionen.

4.3. Fehlanreize durch hypertroph-technokratische Verschönungssubvention der §§ 13 a, 13 b ErbStG – Steuerchaos durch gleichheitswidrigen Besteuerungstorso

Der Gesetzgebungsprozess des ErbStRefG 2009 war von der Sorge getragen, dass die Erbschaftsteuer die Unternehmensfortführung gefährden könnte. Die steuerliche Schonung der Liquidität mittelständischer Unternehmen vor den Auswirkungen einer Erbschaft- oder Schenkungsteuer kann ein legitimes Ziel einer Lenkungsnorm sein. Entsprechendes gilt für die Erhaltung von Arbeitsplätzen, sofern man diesen Aspekt

von der Erhaltung des Unternehmens überhaupt trennen kann.

Die Legitimität dieser Ziele eröffnet aber nur einen von *verfassungsrechtlichen Grenzen* gezogenen Gestaltungsspielraum, keine Gestaltungsfreiheit. Der Gesetzgeber muss einen vertretbaren Ausgleich zwischen den widerstreitenden Prinzipien finden. In Anbetracht der gleichheitsrechtlichen Dimension einer jeden Verschönung gilt:³⁴

Je größer die Steuerverschonung und damit Sonderbegünstigung einer bestimmten Gruppe ist, umso strenger sind die Anforderungen an die Gemeinwohlklausel und ihre Rechtfertigung.

Legt man diesen Maßstab an, so ist das Ausmaß der Begünstigung in Gestalt einer 85 %igen Befreiung einer ganzen Vermögensart *verfassungsrechtlich überdimensioniert*. Die hohen Abschläge sind unverhältnismäßig und diskriminieren Erwerber anderer Vermögensarten. Mit der 100 %-Verschonung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG schießt das Gesetz dann sogar noch weiter über das Ziel hinaus. Es gibt keinen überzeugenden Sachgrund, Immobilienunternehmer und Vermieter von Mietwohngrundstücken zurückstehen zu lassen. Selbst bei fungiblem Geldvermögen wird das gleichheitsrechtliche Fundamentalfazit der Freistellung von Betriebsvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten an einem einfachen Beispiel greifbar: Ist es das erklärte Ziel des Gesetzes, den Unternehmenserwerb als „Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen“ zu fördern, dann fragt man sich, warum nicht erst recht auch der Erbe von Privatvermögen, der mit seinem geerbten Vermögen ein Unternehmen gründet, in den Genuss der Steuerbegünstigung kommt. Denn er erhält nicht einfach bereits bestehende, sondern schafft sogar neue Arbeitsplätze!

Nicht nur in rechtspolitischer Hinsicht ist die technisch hochkomplizierte und in ihrer Starrheit zugleich an der Lebenswirklichkeit vorbeigehende Regelungstechnik zu bemängeln. Die Regelung ist ein *verwaltungstechnisches Monstrum*, das weder von den Begünstigten und deren Beratern noch von den Finanzbehörden beherrscht wird. Um dem Postulat des BVerfG nach einer „zielgenauen“ Lenkung zu entsprechen, schränkt § 13 b Abs. 2 ErbStG den Kreis des förderungswürdigen Unternehmensvermögens ein und schließt solche Unternehmen aus, die zu mehr als 50 % ein sog. *Verwaltungsvermögen* unterhalten. Dadurch soll verhindert werden, dass Familiengesellschaften, die im Gewand von gewerblich geprägten Rechtsformen (GmbH, AG, GmbH & Co. KG) schlichte Vermögensverwaltung betreiben, in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen. Mit der Kategorie des sog. *Verwaltungsvermögens* folgt § 13 b Abs. 2 ErbStG in der Sache einer ähnlichen Unterscheidung wie der zwischen sog. *produktivem* und *nicht produktivem Vermögen*. Dass das *Verwaltungsvermögen* eine weitgehend risikolose Rendite zu erzielen vermag und keine Arbeitsplätze schafft bzw. erhält (BR-Drucks. 4/08, 57), ist eine pure Behauptung und ökonomisch nicht belegbar. Die Abgrenzung des *Verwaltungsvermögens* von dem übrigen Vermögen birgt etliche klärungsbedürftige Zweifelsfragen, die hier nur angedeutet werden können. Was sind „wertpapier-

31 Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, S. 1, 31 ff.

32 Siehe bereits Seer, ZEV 2007, S. 101, 105 f.; ders., GmbHR 2007, S. 281, 284 ff.

33 Schön, Besteuerungsgleichheit und Subventionsgleichheit, in: Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, S. 189, 197 f.

34 Seer, GmbHR 2009, S. 225, 236.



ähnliche“ Forderungen? Gehören dazu Festgeldanlagen und schlichte Geldforderungen? Verneint man dies (so H E 13 b.17 ErbStH 2011), kann die Einbringung von Geldvermögen in eine gewerblich geprägte Gesellschaft (GmbH & Co. KG, GmbH) – entgegen der Intention des Gesetzgebers – nach wie vor (und erst recht!) als erbschaftsteuerliches Sparmodell genutzt werden.³⁵ Dagegen fallen nach dem Wortlaut der Norm etwa Immobilien-Leasinggesellschaften in der Regel aus dem Begünstigungskreis heraus (siehe aber die Rückausnahme für zu Wohnzwecken vermietete Immobilien, § 13 b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 b ErbStG). Gibt es hierfür eine Rechtfertigung?

Für die 50 %-Grenze setzt § 13 b Abs. 2 Satz 3 ErbStG die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens in das Verhältnis zum gemeinen Wert des Betriebs. Danach wirken sich Verbindlichkeiten auf Grund ihres negativen Ertrags (Abzugs der Schuldzinsen) nur auf den Gesamtwert des Betriebs, nicht aber auf das Verwaltungsvermögen aus. Tendenziell wird der Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen also zu hoch ausgewiesen. Nicht überzeugend ist auch das in § 13 b Abs. 2 ErbStG enthaltene „Alles-oder-Nichts-Prinzip“. Wird die 50 %-Grenze eingehalten, ist grundsätzlich das gesamte Unternehmensvermögen (einschließlich des Verwaltungsvermögens) begünstigt. Diese einschneidende Weichenstellung führt zu kuriosen Ergebnissen: Es kann empfehlenswert sein, den Unternehmenswert hoch ausfallen zu lassen, damit das Verwaltungsvermögen die 50 %-Grenze sicher unterschreitet und der 85 %ige Verschonungsabschlag „eingefahren“ werden kann. Es wird also nicht wenige Fälle geben, in denen eine deutliche höhere Unternehmensbewertung im Ergebnis zu einer deutlich niedrigeren Erbschaft- oder Schenkungsteuer führt! Der Planungsaufwand erhält so eine immense Dimension. Der Rechtsanwender hat sich dabei mit fünf Betriebsvermögenskategorien auseinander zu setzen, die sich überschneiden: notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen, nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen, junges Betriebsvermögen und schließlich Verwaltungsvermögen! Noch unübersichtlicher wird der Vermögensverwaltungstest bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen. So ist es vorstellbar, dass die Beteiligung an der Muttergesellschaft vollständig nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellt, obwohl bei konsolidierter Betrachtung aller Gesellschaften das Verwaltungsvermögen insgesamt deutlich unter 50 % liegt. Ebenso ist aber auch der umgekehrte Fall mit einer 85 %igen oder gar 100 %igen Befreiung denkbar. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sind als weitere Beispiele eines monströsen Planungsaufwandes zu nennen:

- sog. Poolregelung für Anteile an Kapitalgesellschaften, die 25 % nicht übersteigen,
- Überwachung und Beeinflussung der sog. Lohnsummen für Betriebe mit mehr als 20 Arbeitnehmern, dabei
 - Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Einbeziehung in ausländischen Betriebsstätten beschäftigter Arbeitnehmer (Einbezie-

hung auch von Lohnsummen aus Drittstaaten bei in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften),

- Unsicherheit über die Arbeitsplatzklausel innerhalb eines Konzerns (Holdingprivileg?),
- Überwachung der Wohlverhaltensfristen von 5-7 Jahren mit dem Handlungsbedarf der Reinvestition und der Vermeidung von sog. Überentnahmen.

Der Regelungswirrwarr von Ausnahmen, Rückausnahmen und sogar Rück-Rückausnahmen verursacht *extreme Beratungskosten* und birgt aufgrund der langjährig in die Zukunft wirkenden Lohnsummenklausel und Behaltensfrist erhebliche *Steuerrisiken* für die Begünstigten. Diese verwirklichen sich erst ex post viele Jahre später aufgrund nachträglicher Betriebsprüfungen. Angesichts der rasanten technologischen und globalwirtschaftlichen Entwicklung sind auch Zeiträume von 5-7 Jahren eine Ewigkeit. Zudem werden die Erwerber zu marktfremden (beharrenden) unternehmerischen Fehlentscheidungen verleitet, indem sie ihren Fokus auf die Bewahrung der Steuervergünstigung richten. Die Rechtsunsicherheit und das Damoklesschwert einer späteren Nachversteuerung aufgrund späterer Erkenntnisse der Betriebsprüfung lähmen und verstellen den Blick für das unternehmerisch Gebotene. Kommt es innerhalb der „Wohlverhaltensfrist“ nach Übernahme zu einer wirtschaftlichen Krise mit gravierenden Strukturentscheidungen, trifft die nachzuversteuernde Erbschaftsteuer den Übernehmer zur Unzeit. Die „Wohlthat“ der Steuerver Schonung im Erbfall wendet sich so im weiteren Verlauf zu einem staatlichen „Danaer“-Geschenk. Daran ändert auch die Reinvestitionsklausel nur wenig. Vor diesem Hintergrund verletzt die hochkomplexe Verschonungssubvention nicht nur den Gleichheitssatz, sondern auch das freiheitsschonende Übermaßverbot!

Aufgrund des Zusammenwirkens von Verschonungssubvention und (hohen) persönlichen Freibeträgen unterliegen nur letztlich wenige Erwerbe der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Diese machen nach Schätzungen gerade einmal 3–5 % aller Erbfälle und Schenkungen aus! Vom Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz bleibt so nur ein *gleichheitswidriger Torso*. Den Betroffenen legt das ErbStRG 2009 durch das Zusammenwirken des Verkehrswertansatzes und spürbarer Steuersätze im Gegenzug eine gesteigerte Belastung auf, um ein ganz bestimmtes Steueraufkommen zu erzielen. Damit trägt eine kleine gesellschaftliche Gruppe eine „Sonderlast“, die sie gegenüber den Verschonten diskriminiert und in ihren Grundrechten verletzt.³⁶

4.4. Gratwanderung zwischen verfassungsrechtlich fundiertem Familienprinzip und rechtfertigungsbedürftiger Steuervergünstigung

Zur Erosion der Steuerbasis hat allerdings auch das BVerfG beigetragen. Nach den sog. Einheitswertbeschlüssen ist der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Kindern und Ehegatten derart zu mäßigen, dass jedem der jeweils auf ihn überkommende

³⁵ Siehe nur die eindrucksvolle Kritik von Piltz, DStR 2010, S. 1913, 1915 f.

³⁶ Siehe auch Crezelius, ZEV 2012, S. 1, 3.

Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil, bei kleineren Vermögen sogar völlig steuerfrei zugutekommt (sog. *Familienprinzip*).³⁷ Als Anhalt für das danach steuerfrei zu stellende sog. Gebrauchsvermögen hält das BVerfG den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses für tauglich. Auf dieser Basis hat der Gesetzgeber die persönlichen Freibeträge der Kinder auf 400.000 € pro Elternteil festgelegt; auf ein im internationalen Vergleich bemerkenswert hohes Niveau. Darüber hinaus stellt § 13 Abs. 1 Nr. 4 c ErbStG auch noch das selbstgenutzte sog. Familienwohnheim zusätzlich von der Erbschaftbesteuerung sächlich frei. Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn der Erwerber das Familienwohnheim innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb nicht mehr zu Wohnzwecken selbst nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert. Für Kinder gilt die Steuerbefreiung allerdings nur, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt. Es handelt sich insoweit um einen Freibetrag. Die Überwachung der komplizierten und streitanfälligen Begünstigungsvoraussetzungen wird den Finanzbehörden mit zumutbarem Aufwand ebenfalls kaum möglich sein. Auch diese Verschönungssubvention setzt steuerliche Fehlanreize zur Immobilität, chaotisiert das Erbschaftsteuerrecht und ist misslungen.

Dass der unentgeltliche Erwerber eines Einfamilienhauses von Verfassung wegen keine Steuer, der entgeltliche Erwerber eines Reihenhauses aber *Grunderwerbsteuer* in Höhe von 5 % des von ihm fremdfinanzierten Kaufpreises zahlen soll, stellt das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf den Kopf und ist wertungswidersprüchlich. Das regelmäßig vorgebrachte Argument, dass der bloße Sacherwerb mit keiner Liquiditätssteigerung verbunden sei, führt in die Irre. Erhält ein Steuerpflichtiger für eine Dienstleistung als Entgelt eine Sachleistung (z. B. einen Edelstein), fragt niemand, ob er daraus die unzweifelhaft entstehende Einkommensteuer bezahlen kann. Es wird ihm im Zweifel zugemutet, den Edelstein zu veräußern, um die Einkommensteuer aus dem Erlös zu bezahlen. Warum dies von Verfassung wegen im Erbfall anders sein soll, erschließt sich dem Verfasser nicht. Die Verfassung verlangt die Verschönung eines solchen „*Vermögensexistenzminimums*“ nicht. Würde die Gemeinschaft von ihm 5 % seiner Bereicherung fordern, brauchte er sich nicht zu beklagen. Dasselbe gilt für den Unternehmenserben! Letztlich besitzen die hohen persönlichen Freibeträge daher zumindest partiell den Charakter einer *Steuervergünstigung* und sind ebenfalls besonders rechtfertigungsbedürftig.

5. Vorzugswürdige Alternative: Verzicht auf Steuerver-schönungssubventionen bei Einführung eines allgemeinen flachen Steuertarifs

Der Steuerwiderstand und das Bedürfnis nach Steuerverschönungstatbeständen wurzeln in einem verfehlten progressiven Vollmengenstaffeltarif (§ 10 ErbStG), der den erbschaftsteuerlichen Erwerb mit 7-30 % (Steuerklasse I) bis zu 30-50 % (Steuerklasse III) belastet. Der hohe progressive Tarif provoziert verkomplizierende, die Bemessungsgrundlage verfälschende Sondertatbestände („Atemlöcher“). Eine hohe Grenzbelas-

tung begünstigt das Bemühen der Lobbyisten um Gruppen-vorteile ebenso wie ganz allgemein die Verteilung von Steuervergünstigungen durch die Politik. Diese abträglichen Wirkungen würden durch einen *flachen Steuertarif* vermieden.

Wenig überzeugend ist es, die Steuerbasis durch eine fortlaufende Erhöhung von persönlichen und sachlichen Freibeträgen auszuhöhlen. Eine Steuer, die nur eine verschwindende Minderheit zu zahlen hat, besitzt keine Legitimität. Ein Steuer-torso, der sich nur auf wenige Steuerzahler, die das „falsche“ Vermögen erben, erstreckt, hat in einem rechtsstaatlichen Steuersystem nichts zu suchen. Einer als zu hoch empfundenen Erbschaftsteuer ist nicht durch Freistellung eines bestimmten („guten“) Vermögens Grenzen zu setzen, für die Erwerber „schlechten“ Vermögens (des Privatvermögens) bezahlen. Der sowohl gleichheitskonforme als auch freiheits-schonende Ansatzpunkt kann vielmehr nur sein, dass kein Erwerber, auch nicht der eines Unternehmens, durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer übermäßig belastet wird. Eindeutig vorzugswürdig bleibt das Reformziel einer Erbschaftsteuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage und einem maßvoll-niedrigen Steuertarif. An die Stelle eines ungleichmäßig löchrigen „Schweizer Käses“ tritt als Bemessungsgrundlage ein kompakter Block, von dem dann eine feine Klinge erheblich dünnere Steuerscheiben abschneiden kann. Dazu bietet sich ein flach-proportionaler Einheitstarif mit einem Proportionalsteuersatz von 10 % an.³⁸

6. Generalisierender Ausblick auf andere reformbedürftige Steuerarten

Das Gebot der Lokalisierung ungerechtfertigter Steuervergünstigungen gilt für alle Steuerarten. Ihre Eliminierung muss zum ernsthaften Anliegen der Steuerpolitik gemacht werden. Nun werden schon wieder Rufe nach deutlicher Heraufsetzung des Einkommensteuertarifs und Wiedereinführung der nicht gleichheitskonform vollziehbaren Vermögensteuer laut.³⁹ Dem sollte nicht nachgegeben werden. Nach wie vor überfällig ist eine *Steuerstrukturreform*, welche die Steuerarten auf ihren eigentlichen Fiskalzweck zurückführt. Darin läge auch ein wesentlicher Beitrag zur Steuervereinfachung und zur Rückgewinnung der Herrschaft über ein ausfransendes Steuerrecht. Dies gilt nicht nur für die direkten, sondern auch für die indirekten Steuern. Sollte die unsägliche Steuersatzermäßigung für Hotelleistungen Steuerpolitikern klargemacht haben, dass Steuervergünstigungen nicht gleichbedeutend mit Wahlerfolgen sind, hätte diese sogar ihren Sinn gehabt.

37 Beschluss des BVerfG vom 22.06.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, S. 165, 171 f.

38 Siehe nur die Vorschläge von Seer, ZRP 2007, S. 116, 119 f.; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011, 3. Buch (§§ 73-100); Schubert, Die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Neugestaltung, 2011, S. 261 ff.

39 So etwa DIE LINKE, BT-Drucks. 17/453 und 17/8792; BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Fraktionsbeschluss vom 17.01.2012: Forderung nach Einführung einer „grünen Vermögensabgabe“; jüngst nun auch ein SPD-Entwurf zur „Wiederbelebung der Vermögenssteuer und Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze“.